



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1664-21

ערר 1665-21

לפני כבוד חברי הוועדה:

סגן ראשת בית הדין, ד"ר ערן בר, עו"ד - יו"ר

שמואל דחוח הלוי, רו"ח - חבר

ארג'נטרו אחזקות בע"מ מס' 516014867

ע"י ב"כ רו"ח רפי חלפון

העוררת:

נ ג ד

רשות המסים

המשיבה:

באמצעות היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

רחוב בן גוריון 38 רמת גן

מייל: corona.ararim@taxes.gov.il

החלטה

העובדות

1. ענייננו בעררים לפי סעיף 20(ב) לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) תש"ף – 2020 (להלן: "חוק התכנית לסיוע כלכלי" או "החוק"), על החלטות המשיבה בהשגות מיום 12.08.21, במסגרתן נדחו בקשות העוררת למענקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות עבור חודשים מאי-יוני 2020 וחודשים יולי-אוגוסט 2020 (להלן: "המענקים").
2. העוררת היא חברה שמניותיה מוחזקות על ידי מר גיל ארג'נטרו, שהוא גם העובד המרכזי בה. מר ארג'נטרו מחזיק בנוסף ב-50% ממניות החברה "פרסום ארג'נטרו ופליקס בע"מ" (להלן: "החברה הקשורה"). העוררת מעניקה שירותי תפעול, שיווק וניהול שוטפים לחברה הקשורה, ומקבלת עבור שירותים אלה שכר טרחה. אין מחלוקת בין הצדדים שכל הכנסותיה של העוררת בשנים 2019-2020 היו מהחברה הקשורה (עמ' 2 לפרוטוקול ש" 34).
3. ביום 30.12.20 העוררת הגישה השגה על החלטת המשיבה בבקשה למענק עבור תקופת זכאות מאי-יוני 2020 וביום 18.01.21 העוררת הגישה השגה על החלטת המשיבה בבקשה למענק עבור תקופת זכאות יולי-אוגוסט 2020. ביום 12.08.21 ניתנו החלטות בהשגות בהן נקבע כי העוררת אינה זכאית למענקים.
4. הנימוק שבבסיס דחיית ההשגות הוא כי לא מתקיים קשר סיבתי בין הירידה במחזורי העסקאות של העוררת לבין התפשטות נגיף הקורונה, בשל כך שמשלם דמי הניהול הוא בעל עניין בחברה. בהחלטות בהשגות, שזהות בניסוחן, נקבע:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

"עולה כי ירידת מחזורים שיסודה בעסקאות עם בעלי עניין עלולה לעמוד בניגוד לדרישת הקשר הסיבתי גם לעניין החלטת הממשלה, לגביה לא חלה חזקה חלוטה בהתאם לסעיף 8(2)(א) לחוק, ובמקרה שבו משלם דמי ניהול הוא בעל עניין בחברה, יש חשש של ממש שדרישת הקשר הסיבתי אינה מתקיימת, ושהירידה במחזורים אינה נובעת מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה."

5. בהתאם להחלטות אלו, העוררת התבקשה להחזיר את המקדמות שקיבלה בסך של 58,800 ₪ עבור תקופת זכאות מאי יוני 2020 וסך של 46,685 ₪ שקיבלה כמקדמה עבור תקופת זכאות יולי-אוגוסט 2020, לאחר קיזוז עם תקופות זכאות אחרות. סה"כ העוררת התבקשה להחזיר 105,485 ₪.

6. ביום 30.11.21 התקיים דיון בתיקים אלו באמצעים טכנולוגיים (להלן: "הדיון"). בתום הדיון, הורינו לעוררת להמציא מסמכים המעידים על פירוט העסקאות בינה לבין החברה הקשורה בין השנים 2019-2020 ופלט רשם התאגידים לגבי העוררת והחברה הקשורה. כמו כן התבקשה העוררת להודיע עמדתה לגבי המשך ההליכים בתיק זה. ביום 2.12.21 העוררת צירפה את המסמכים המבוקשים וכן חזרה על טענותיה בדיון.

טיעוני העוררת

7. בכתב הערר נטען כי לחברה הקשורה הייתה ירידה דרסטית בהכנסות בעקבות משבר הקורונה, ולראיה אושרו לה מענקי הוצאות קבועות. בעקבות כך, החברה הקשורה צמצמה באופן ניכר את תשלום דמי השיווק, התפעול והשיווק לעוררת. העוררת טענה כי כל העסקאות האמורות הינן עסקאות אמיתיות לחלוטין, ובהתאם לחוק כל עסק אמור לקבל את הפיצוי על הנזק שנגרם לו, בין אם הוא בעל עניין ובין אם לא.

8. העוררת טענה כי ההחלטות בהשגות ניתנו בחלוף הזמן הקבוע בחוק, כאשר בהתאם לסעיף 20(א)(1) לחוק ההחלטה בהשגה תינתן בכתב בתוך 120 ימים.

9. בתגובה המשלימה שהגישה העוררת ביום 9.9.21, נטען כי אכן קיימת שליטה דומה בין העוררת לחברה הקשורה ומדובר בבעלי עניין, אך חזרה על טענתה כי לחברה הקשורה מולה נערכות העסקאות לא הייתה שום אפשרות להוסיף ולשלם בעבור השירותים בהיקפים הקודמים ששילמה.

10. העוררת טענה כי היא אינה בעלת מניות בחברה הקשורה, ועל כן כל העסקאות שנעשו ביניהן עומדות בהגדרת עסקה שבסעיף 8(2)(א) לחוק ואין כל סיבה לנטרל עסקאות אלו. העוררת הוסיפה כי בשנים 2019-2021 מחזור ההכנסות של החברה הקשורה נפרד ממחזור ההכנסות של העוררת.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

11. עוד טענה העוררת כי אילו נהגה בדרך חשודה והייתה מווסתת את התשלומים לחברות הקשורות (ובכך מקטינה אותם או עוצרת שטף התשלומים), ניתן היה לצפות שהיו נותרים בידיה עודפים, ולא כך. במקרה דנן לחברה הקשורה אושרו מענקים אשר כיסו רק מקצת מההוצאות ששולמו על ידיה עד לאותו מועד.
12. בדיון ב"כ העוררת חזר וטען כי הפעילות שביצע מר ארג'נטרו הייתה חייבת להתבצע על ידי גורם כלשהו, וכי אילו לא הייתה נעשית באמצעות העוררת הייתה מתבצעת על ידי גורם חיצוני אחר. לטענת העוררת, אין מדובר במקרה של בעל שליטה שיושב בבית ולא עושה כלום ומבקש לקבל כספים או חלקים מסוימים מהחברה. ב"כ העוררת טען כי הסיבה להוראת נטרול העסקאות היא החשש שבעל השליטה ישפיע בצורה זו או אחרת כיוון שיש לו קשר אצל החברה הקשורה, המעבירה את התשלום. במקרה זה המשיבה לא הצליחה לאתר קשר של שליטה משותפת. במקרה של העוררת, מאחר והפעולות ממילא היו צריכות להתבצע ומאחר שאין מדובר בפעילות בין החברה לבין בעלי מניותיה, המדינה לא צריכה להערים קשיים על העוררת. ב"כ העוררת הוסיף כי חקיקת החוק לא ערכה זמן רב ולא ניתן לצפות שכל הניואנסים וכל המצבים יכללו בתוך הוראות החוק.
13. ב"כ העוררת טען לפרשנות ההוראה שבסעיף 8(2)(א) והוסיף כי החוק מחריג מצב שעושים עסקה בין החברה לבין בעל המניות. במקרים אלה, נותן השירות צריך להיות בעל המניות בחברה שהוא מעניק לה שירות. בתיק זה אמנם בעל המניות בעוררת הוא גם בעל המניות בחברה הקשורה, אך העוררת אינה בעלת מניות בחברה הקשורה. ב"כ העוררת הוסיף כי ככל שלשון החוק סובלת פרשנות זו, אין סיבה שלא לקבל את הערר.

טיעוני המשיבה

14. בכתב התשובה שהוגש ביום 13.10.21 עמדה המשיבה על הרקע לחקיקת חוק התכנית לסיוע כלכלי. כמו כן, המשיבה עמדה על תכלית המענק בדבר השתתפות בהוצאות קבועות וכן על הנוסחה שנקבעה לחישוב גובה המענק, והמרכיבים בנוסחה הנותנים ביטוי לתכלית המענק. כן ציינה המשיבה את תנאי הזכאות למענק, והדגישה את התנאי בדבר קיום קשר סיבתי בין הירידה במחזור העסקאות בתקופת הזכאות בהשוואה לתקופת הבסיס לבין ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה.
15. המשיבה טענה כי בהתאם להגדרת "עסקה" בסעיף 8(2)(א) לחוק כאשר עסקה מתקיימת בין בעל מניות בחברה לבין החברה עצמה, יש לנטרל את העסקה ולא להביאה בחשבון במחזורי העסקאות, לא במחזור העסקאות של תקופת הבסיס, ולא במחזור העסקאות של תקופת הזכאות. המשיבה בחנה את בקשות ונתוני העוררת ומצאה כי כל עסקאותיה לאורך השנים 2019-2020 הינן קשורות לבעלי עניין ועל כן נותק הקשר הסיבתי והעוררת אינה עומדת בתנאי סעיף 8(2)(א) לעניין הגדרת עסקה ויש לנטרל את העסקאות שנעשו עם בעלי עניין.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

המשיבה הפנתה לערר 21-1186 ש.מ. משאלי ניהול והשקעות בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 15.07.2021) (להלן: "עניין משאלי"), שם יושמה ההוראה ונוטרלו עסקאות העוררת עם החברות בהן היא בעלת מניות.

16. המשיבה הדגישה כי לא קוימה כלל דרישת הקשר הסיבתי בין ירידת המחזורים לבין התפשטות נגיף הקורונה, וחזרה על חשיבות התנאי בדבר קיום קשר סיבתי הן בפסיקת בתי המשפט לעניין חוק מס רכוש וקרן פיצויים והן בפסיקות הוועדה. המשיבה חזרה על טענתה כי מחובתה, על פי סעיף 8(3) לחוק, לערוך בירור נוסף, מעבר לשימוש אוטומטי בנוסחה, על מנת לקיים את התכלית של הקשר הסיבתי בין ירידת המחזורים לבין התפשטות נגיף הקורונה. המשיבה הפנתה להחלטות הוועדה בערר 21-1088 ש.ש.ג. רפאלו (ניהול מותג) בע"מ נ' רשות המסים (03.06.21) וערר 21-1037 ע. חורי דאמוני בע"מ נ' רשות המסים (20.6.21).

17. בנוסף המשיבה טענה כי תקיפת ההגדרה המופיעה בסעיף 8(2)(א) לחוק מהווה טענה כנגד דבר החקיקה וכנגד סבירותו, וכי מקום הטענה בהליך בג"ץ ולא בהליך זה, ועל כן ורק בשל כך דין הערר להידחות.

18. בדיון ב"כ המשיבה טען כי פרשנות העוררת לחריג להגדרת "עסקה" לא נכונה וכי אין הבדל בין בעל מניות הנותן שירות לבין חברה בשליטת בעל מניות הנותנת את השירות, שכן התכלית היא למנוע מצב שבו המשיבה תצטרך לבחון את מהותן של עסקאות שבהן הצדדים קשורים. לטענת ב"כ המשיבה, פרשנות העוררת נוגדת את אחת התכליות של החוק שהיא פשטות ויעילות.

19. בדיון נציג המשיבה, רו"ח יחזקאל שמש, הוסיף כי פרשנות זו של העוררת תוביל לכך ששתי חברות יקבלו מענקים על אותה עסקה. בתגובה לטיעון זה ב"כ העוררת טען כי במסחר תמיד יש מספר צדדים לעסקה, ויכול להיות שבגין אותה פעילות יהיה יותר מגוף אחד הזכאי למענק. לטענת העוררת, לחברה הקשורה צריך להיות מישוהו שיעשה את העבודות, אז אותו נותן שירות מקבל הכנסה מהחברה, אם היא נפגעת גם הוא נפגע, מדובר במפל הכנסות שאחד משפיע על השני.

טענות הצדדים לאחר הדיון

20. ביום 2.12.21 הגישה העוררת הודעה במסגרתה ביקשה להדגיש את טענתה, שהחוק מתייחס למתן שירות בין בעל מניות לחברה שהוא בעל מניות בה, מצב שלא מתקיים במקרה שבפנינו. במצב שבו העוררת אינה בעלת מניות בחברה הקשורה, אין היא נכללת תחת הגדרת הסעיף ככתבו וכלשונו.

21. מעיון בכרטסת שהעוררת צירפה ביום 2.12.21 עולה כי בוצעו מספר פעולות בכרטסת הנה"ח של העוררת ביום 31.10.20. במועד זה נרשמה הכנסה בסך 228,205.13 ₪ מחברת פליסידד בע"מ. עוד באותו היום ההכנסה בוטלה ונרשמה ע"ש "פרסום בעמ". יובהר כי בעל המניות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בחברת פליסיידד (פיסגה) בע"מ (להלן: "**חברת פליסיידד**"), הוא מר פליקס גוטקוביץ, המחזיק במניות החברה הקשורה בתיק זה בחלקים שווים, עם מר אגינטרו. עוד נציין כי ב"כ העוררת הגיש עררים למותבים השונים מטעם החברות פליסיידד, הלל גולנד בע"מ וחברת חלפון רפי אחזקות (1993) בע"מ (להלן: "**חברת חלפון**"), אשר בכולם נדונה סוגיית העסקאות בין בעלי מניות משותפים. ביום 4.11.21 ניתנה החלטה הדוחה את טיעוני ב"כ העוררת בעניינה של חברת פליסיידד בערר 1589-21 **פליסיידד (פיסגה) בע"מ נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 04.11.2021) (להלן: "**עניין פליסיידד**") וזאת כאשר מדובר במקרה הנשען על מסכת עובדתית דומה למקרה שבפנינו.

22. עוד נציין כי במסגרת החלטה שניתנה בעניינה של חברת חלפון בערר 1836-21 **חלפון רפי אחזקות** (1993) בע"מ נ' **רשות המסים** (החלטה מיום 27.12.2021) (להלן: "**עניין חלפון**"), נקבע כי לא מדובר רק במקרה בו קיים חשד לקיומו של ניגוד עניינים בין החברות לאור הבעלות המשותפת במניות, אלא התברר כי חברת חלפון וויתרה על הכנסות לחברה בה קיימת בעלות מניות משותפת, באופן שהשפיע בפועל על זכאותה למענק.

23. לנוכח נתונים אלה, ביום 4.1.21 הורינו לעוררת להמציא בתוך שבעה ימים העתקים של המסמכים המתייחסים לעסקאות בינה לבין חברת פליסיידד ובינה לבין חברת פרסום בע"מ לרבות, חוזים, חשבוניות, קבלות ומסמכי בנקים. העוררת התבקשה להבהיר מדוע בוטלה העסקה מול חברת פליסיידד ובאותו היום בוטלה עסקה זו שנרשמה ע"ש "פרסום בע"מ".

24. העוררת לא מילאה אחר החלטת הועדה וביום 13.1.22 הורינו לעוררת להמציא את המסמכים המבוקשים עד ליום 18.1.22 תוך שאנו מבהירים שהתנהלות זו גורמת לעיכובים בבירור הערר ותילקח בחשבון במסגרת קביעת ההוצאות בתום ההליך.

25. ביום 13.1.22 הגישה העוררת תגובה משלימה. העוררת טענה שלא קיימה את החלטת הועדה עקב תחלואה רבה של עובדי המשרד וזאת בנוסף לשתי עובדות שנמצאות בחופשת לידה בשלהי השנה הקודמת. בתגובה נטען שביטול הרישום בכרטיס הנהלת החשבונות הוא בעקבות רישום שגוי שבוצע על ידי מנהלת החשבונות ואיננו בעקבות ביטול עסקה. לטענת ב"כ העוררת באותו והיום חברת פרסום שילמה גם לחברת פליסיידד סך 200,000 ₪ בתוספת מע"מ וייתכן ששתי החשבוניות הטעו את מנהלת החשבונות.

26. העוררת טענה בכתב הערר שיש לקבל את הערר לאור איחור המשיבה במתן ההחלטה בהשגה. לאור פסק הדין שניתן בעמ"נ 27710-06-21 (מחוזי חיפה) **ב.ג. בטחון הצפון נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 03.01.2022) (להלן: "**עניין ב.ג. בטחון**"), ביום 4.1.22 הורינו לצדדים להשלים טיעוניהם לגבי המשמעות של האיחור במתן ההחלטה בהשגה בהתייחס לקביעות בית המשפט בפסק הדין וזאת עד ליום 16.1.22.

27. ביום 16.1.22 הגישה המשיבה הודעה ובקשה להשלמת טיעון בנושא האיחור במתן ההחלטה בהשגה וטענת ההתיישנות. חרף העובדה שהעוררת לא הגישה תגובה בהתאם למועד שנקבע



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בהחלטתנו, לפני משורת הדין, ביום 17.1.22 הורינו לעוררת להגיב לטענות המשיבה בעניין האיחור במתן החלטה בהשגה ולאבחנה בין הוראה "מנחה" להוראה "מצווה" וזאת עד ליום 24.1.21.

28. העוררת לא הגישה תגובתה גם במועד זה. רק ביום 26.1.22 הגישה העוררת תגובה בה הודיעה שלא עמדה במועד שנקבע על ידי הועדה, מאחר ועד לאותו מועד קיבלו אורכה להגשת דוחות למע"מ והיו טרודים בעניין זה. לעניין ההתיישנות, טענה העוררת שהיא דוחה את טענות המשיבה ובהתאם לפסק הדין בעניין ב.ג. ביטחון יש לקבל את ההשגה "רק משום העיכוב הרב".

דין והכרעה

לאחר עיון בטענות הצדדים, כפי שבאו לידי ביטוי בכתבי הטענות, במסמכים שצורפו להם ובמהלך הדיון, החלטנו כי דין העררים להידחות ולהלן נימוקינו.

תכלית המענק

29. במרץ 2020 התפשט בישראל נגיף הקורונה ולצורך צמצום ההדבקה והתמודדות עמו, הוטלו הגבלות שונות על המשק הישראלי. בין היתר הוטלו הגבלות על פעילותם של מקומות ועסקים.

30. כדי לסייע למשק להתמודד עם המשבר שנוצר בשל התפשטות הנגיף, יצאה הממשלה בתכנית כלכלית נרחבת וביום 24.4.20 פורסמה החלטת הממשלה מספר 5015, במסגרתה החליטה ממשלת ישראל להעניק "מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה" (להלן: "החלטת הממשלה").

31. מטרת החלטת הממשלה הייתה לסייע לעסקים אשר פעילותם העסקית נפגעה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה, בכך שיינתן מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות. במסגרת החלטת הממשלה נקבעה תקופת מענק לחודשים מרץ – אפריל 2020, לעוסקים העומדים בתנאי הזכאות למענק.

32. סעיף 1 להחלטת ממשלה קובע חמישה תנאים מצטברים לזכאות למענק. בסעיף 1(ג) נקבע התנאי:

"ירידת מחזור העסקאות בתקופת המענק נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף covid-19".

33. תכלית החלטת הממשלה היא מתן פיצוי בגין השפעת נגיף הקורונה ולא בעקבות ירידה בין מחזורי תקופת הבסיס למחזורי תקופת הזכאות. בהמשך נחקק חוק התכנית לסיוע כלכלי אשר אימץ את התנאים שנקבעו בהחלטת הממשלה. יצוין שחוק התכנית לסיוע כלכלי אינו החוק היחיד שבו עמד המחוקק על הצורך בקיומו של קשר סיבתי כתנאי לקבלת מענק, והדרישה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

קיימת גם בחוק מס רכוש וקרן הפיצויים, התשכ"א-1961 (להלן: "חוק מס רכוש") שנועד לפצות על נזקי מלחמה לרכוש, או על נזקים עקיפים שנגרמו לעסקים בעקבות מבצעים צבאיים שאירעו במדינה.

34. סעיף 8 לחוק התכנית לסיוע כלכלי אימץ את התנאים שנקבעו בהחלטת הממשלה לזכאות עוסק לקבלת המענק. בסעיף 8(3) נקבע תנאי דומה לפיו, יש צורך בקיום קשר סיבתי בין הירידה במחזור העסקאות לבין ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש.

35. בתי המשפט שדנו בערעורים לפי חוק מס רכוש, קבעו באופן מפורש כי יש הכרח בקיומו של קשר סיבתי בין נזק המלחמה לבין הירידה במחזור עסקאותיו של העוסק. נקבע כי דרישת הקשר הסיבתי עולה בקנה אחד עם תכלית החוק (ראו לעניין זה האמור ברע"א 6540/15 כתר אחזקות בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים (פורסם בנבו, 18.4.2016); בע"מ (חי')-20479-05-10 חן מרגליות השקעות וסחר בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים (פורסם בנבו, 22.11.2010); בע"מ (ת"א) 1120/09 יעקב פאר נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים (פורסם בנבו, 25.12.2011)). בע"מ 20479-05-10 חן מרגליות השקעות בע"מ נגד מנהל מס רכוש וקרן פיצויים (פורסם בנבו, 22.11.2010) קבע כבוד השופט סוקול:

"אין להכיר באפשרות של פיצוי מקום שלניזוק לא נגרם נזק שלשמו נועד הפיצוי.
כאמור, תכלית החוק הינה לפצות בגין נזק שנגרם עקב אירועי המלחמה. החוק לא נועד לקבוע פיצוי בגין נזקים אחרים"

36. עוד נקבע בפסיקה בהקשר לחוק מס רכוש, כי הנטל להוכחת קיומו של קשר סיבתי בין הנזק הכלכלי שנגרם לבין נזק המלחמה מוטל על מבקש הפיצוי (ראו לעניין זה האמור בע"מ 23693-12-13 נגב מינרלים תעשייתיים נ' מס רכוש באר שבע (פורסם בנבו, 18.2.16)). עם זאת, מדובר במעין הנחה עובדתית הניתנת לסתירה, כאשר ההנחה היא כי קיים קשר בין אירועי המלחמה לבין צמצום פעילותו העסקית של הניזוק.

37. סוגיית הקשר הסיבתי בהקשר מענקי הקורונה נדונה במספר רב של החלטות ועדות הערר (ראו לדוגמה ערר 1030-21 א.ל ניהול אולמות חתונה נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 24.3.2021); ערר 1007-21 יתד טכנולוגיות נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 8.3.2021) וערר 1005-21 טי ג'אט סיסטמס 2006 נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 9.3.2021).

החריג להגדרת "עסקה", עסקאות בין בעלי מניות משותפים

38. לאחרונה דנו בהרחבה בסוגיית עסקאות בין בעלי מניות משותפים ותכלית החריג להגדרת "עסקה" הקבוע בסעיף 8(2)(א) לחוק, בעניין חלפון הנזכר לעיל. מעבר לכך, הסוגיה העומדת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לדיון בעררים אלו נדונה והוכרעה במספר החלטות על ידי המותבים השונים של ועדות הערר (ראו ערר 1008-21 תחנת דלק היצירה בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 24.03.2021) (להלן: "עניין דלק היצירה"); ערר 1025-21 אלה ר. רחל ובניה בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 22/04/2021) (להלן: "עניין רחל ובניה"); ערר 1012-20 רוטשילד 57 ראשל"צ יזמות בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 10.05.2021); ערר 1068/21 ג'ו לגנד - ישראל בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 19.08.2021); עניין פליסידד ועניין משאלי שצוינו לעיל.

39. סעיף 8(2)(א) לחוק התכנית לסיוע כלכלי קובע כי ירידה במחזור העסקאות מהווה תנאי לצורך קבלת המענק, וכי עסקאות הנערכות בין בעלי מניות משותפים או שותף בשותפות, לא יכללו במחזור עסקאות.

"עסקה" – למעט מכר טובין או מתן שירות מאת בעל מניות בחברה או שותף בשותפות לחברה שהוא בעל מניות בה או לשותפות שהוא שותף בה, לפי העניין;

40. בעניין חלפון קבענו ש"הרציונל העומד בבסיס החרגת עסקאות בין בעלי מניות משותפים הוא שעסקאות אלו כרוכות בניגוד עניינים וייתכן מצב שבעל השליטה המשותף יכול לתמרן את העסקאות ביניהם באופן שיכול להשפיע על מחזורי העסקאות בתקופות הבסיס והזכאות".
41. יודגש כי לפי הוראות החוק, אין מקום לבחון האם עסקאות אלו אכן הושפעו מיחסי בעלי המניות המשותפים ודי בכך שהעסקאות בוצעו בין בעלי מניות משותפים על מנת שאלה יוחרגו ממחזור העסקאות. יש טעם רב בטיעוני המשיבה, שבחינה פרטנית של עסקאות העוררת וניסיון להתחקות אחר זהות העסקאות שנערכות בין עוסק לבין לקוחותיו השונים עומדת בסתירה לתכלית החקיקה.

42. בחינה פרטנית כאמור, מצריכה השקעת משאבים בלתי סבירה לגבי כל בקשה ובקשה. בחוק תוכנית הסיוע הכלכלי נקבעה נוסחה וזאת משיקולי יעילות, פשטות, אחידות וודאות, שהינם כולם ערכים חשובים במסגרת תכליות דיני המס (ראו ע"מ 10-05-20479 חן מרגליות השקעות וסחר בע"מ נ' מנהל מס רכוש (ניתן ביום 22.11.10) (פורסם בנבו)). יתרה מכך, אף במידה והיתה מבוצעת בדיקה פרטנית של כל אחת מהעסקאות, ספק רב אם ניתן להתחקות אחר השיקולים הכלכליים שבביצוע או אי ביצוע עסקאות בין העוררת לבין החברה הקשורה. בעניין רחל ובניה בע"מ, עמדה הועדה על ניגוד העניינים בעסקאות בין חברות בבעלות משותפת:

" כיוון שמדובר בחברות שמצויות בבעלות משותפת, לא ניתן להשתחרר מהרושם שהאילוצים המתוארים באינטראקציה העסקית בין החברות, הם מלאכותיים. היד המכוונת בשתי החברות היא ידו של בעל השליטה, שיכול למעשה להעביר באופן חופשי זכויות והתחייבויות בין החברה האם לחברת הבת. הבחירה אילו זכויות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

וחובות יירשמו בחברה אחת ואילו יירשמו באחרת עשויה להיגזר ממגוון רחב של שיקולים, תפעוליים ואחרים, שמטבע הדברים שמורים עם בעל השליטה. גם במקרה שלפנינו, בשאלה מדוע הוויתור על דמי השכירות נזקף דווקא לחובת חברת האם, נותרו השיקולים עמומים, ואין באפשרותנו להסתפק בהסברים שניתנו על ידי העוררת." (ההדגשות אינן במקור)

43. **בעניין תחנת דלק היצירה**, הוועדה דנה בהרחבה בטעמים העומדים ביסוד הוראת נטרול העסקאות בחברות בין בעלי מניות משותפים כאשר על פי דיני החברות, עסקה של חברה עם בעל עניין, מעצם טיבה, כרוכה בניגוד עניינים ועל כן היא נבחנת ביתר זהירות:

"בנסיבות כאלו, החשש הוא כי מנהלי החברה אינם מייצגים באופן הולם את האינטרסים של החברה, וכי בהחלטות אלו מעורבים גם אינטרסים אישיים שלהם, או של תאגידים אחרים שהם בעלי עניין בהם. עיסקה עם בעל שליטה היא אולי המקרה שבו ניגוד העניינים הוא מובהק ביותר, אך ניגוד עניינים יכול להתקיים גם בעסקאות עם בעלי עניין אחרים – בעלי מניות שאינם בעלי שליטה, נושאי משרה בחברה, חברות אחרות שלבעל השליטה יש עניין אישי בהם, ועוד. ניגוד העניינים הכרוך בעסקה עם בעל עניין בחברה עשוי להוביל לכך שההחלטה על עסקה כזו לא תהיה החלטה מיטיבית מנקודת מבטה הפנימית של החברה."

44. חוק תוכנית הסיוע הכלכלי (להבדיל מהחלטת הממשלה), מחריג באופן מפורש עסקאות שבוצעו בין בעלי מניות משותפים. טענת העוררת כי העסקאות בוצעו בין שתי חברות שאינן בעלות מניות בחברה האחרת, אינה מתיישבת עם הוראות החוק ותכלית החקיקה. במצב דברים בו העסקאות בוצעו בין העוררת (שמניותיה מוחזקות על ידי מר ארג'נטרו) לבין החברה הקשורה (שמחצית ממניותיה מוחזקות על ידי מר ארג'נטרו), מתקיים אותו חשש בדבר ניגוד עניינים העלול להביא לכך שהעסקאות בין החברות יושפעו משיקולים של בעל המניות שמחזיק במניות שתי החברות.

45. **בעניין פליסידד** הנזכר לעיל, ייצג ב"כ העוררת בהליכים אלו את חברת פליסידד. המדובר באותה סוגיה משפטית הנשענת על מסכת עובדתית דומה למקרה שבפנינו. **בעניין פליסידד** דחתה הוועדה את טענות ב"כ העוררת וקבעה את הדברים הבאים:

"עיסקה עם בעל מניות היא אולי המקרה שבו ניגוד העניינים הוא מובהק ביותר, אך עוד נקבע כי הדברים נכונים ביחס לבעלי שליטה, וגם ביחס לבעלי מניות שאינם בעלי שליטה, כגון נושאי משרה בחברה, חברות אחרות שלבעל השליטה יש עניין אישי בהם,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ועוד. בהתאם לזאת, אנו דוחים טענת העוררת ולפיה אין להחיל הוראות סעיף 8(א)(2) לחוק התכנית לסיוע כלכלי על העסקאות עם חברת פרסום, שכן, לטענת העוררת, היא אינה בעלת מניות בחברת פרסום. מסקנתנו היא, כי די בעובדה שבעל המניות בעוררת הוא בעל מניות בחברת פרסום, כדי להחיל את הוראות הסעיף על העסקאות שבין העוררת לבין חברת פרסום, שכן בעסקאות מסוג זה יש חשש של ממש שדרישת הקשר הסיבתי אינה מתקיימת, ושהירידה במחזורים אינה נובעת מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה, אלא משיקולים אחרים, שאינם רלוונטיים לעוררת.

מחזורי העסקאות של העוררת, לאחר "נטרול" עסקאותיה עם חברת פרסום, עומד על שיעור אפס, הן בתקופת הבסיס והן בתקופת הזכאות. משכך, העוררת אינה עומדת בתנאי הזכאות למענקים כפי שנקבעו בחוק התכנית לסיוע כלכלי, והחלטות המשיבה בהשגותיה - בדין יסודן."

(ההדגשות אינן במקור)

46. מכל האמור לעיל, אנו דוחים את טענת העוררת ש"כל גוף אמור לקבל את הפיצוי על הנזק שנגרם לו בין אם הוא בעל מניות ובין אם לאו" (סעיף 3 לכתב הערר). טענה זו עומדת בסתירה לחריג להגדרת "עסקה" הקבוע בחוק, והתכלית העומדת מאחורי הוראות הסעיף. לנוכח הוראות החוק וההחלטות שפורטו לעיל, אנו קובעים כי החלטת המשיבה סבירה ובצדק הורתה על "נטרול" העסקאות בין העוררת לחברה הקשורה. לאחר נטרול עסקאות אלו, הרי שלעוררת לא נגרמה ירידה במחזור העסקאות באופן המזכה אותה במענק ועל כן דין העררים להידחות.

אי הבאת ראיות להשפעת משבר הקורונה על הירידה במחזור העסקאות

47. די בהוראות החוק ובנימוקים שפורטו לעיל כדי להביא לדחיית העררים. במסגרת ההחלטה בהשגה, המשיבה קבעה:

"כי יש חשש של ממש שדרישת הקשר הסיבתי אינה מתקיימת, ושהירידה במחזורים אינה נובעת מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה"

48. נוסף כי העוררת לא עמדה בנטל להוכיח כי הירידה במחזור העסקאות נגרמה בעקבות ההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה. אף במידה ובחוק התוכנית לסיוע כלכלי לא היתה הוראה המחריגה עסקאות בין בעלי מניות משותפים, היה מקום להורות על דחיית העררים בהיעדר קשר סיבתי.

49. העוררת לא צירפה לתיקי הערר ראיות כלשהן התומכות בטענתה כי הירידה במחזור העסקאות נגרמה בשל התפשטות נגיף הקורונה. ביום 5.9.21 ניתנה החלטה בה הסבנו את תשומת לב העוררת לתקנה 2(ה) תקנות התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) (סדרי הדין והמינהל בוועדת הערר), התשפ"א- 2020 הקובעת:

"לכתב הערר יצורפו העתק של ההחלטה נושא הערר והעתקים של כל המסמכים הנוגעים לעניין; לא צורף מסמך כאמור לכתב הערר, אף שהוא מצוי ברשות העורר, לא



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

יסתמך עליו בעל דין בדיון בערר אלא ברשות ועדת הערר ומטעמים מיוחדים שיירשמו.

50. נוכח העלאת הטענות בצורה כללית ללא צירוף אסמכתאות לתמיכה בטענות אלו, לפני משורת הדין, התרנו לעוררת להמציא אסמכתאות ולהגיש כתבי ערר מתוקנים עד ליום 12.9.21. יובהר כי מלבד צירוף פלט רשם התאגידים, העוררת לא צירפה ראיות כלשהן לתמיכה בטענותיה וזאת בנסיבות מוטל עליה הנטל להוכחת קיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזור העסקאות להשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה.
51. טענות העוררת ש"לא הייתה שום אפשרות להוסיף ולשלם בעבור השירותים בהיקפים הקודמים ששילמה", וכי "לחברת פרסום בע"מ אושרו מענקי קורונה, אשר ממילא משקפים רק מקצת ההוצאות ששולמו על ידה עד לאותו מועד" הועלו מבלי שהוצגה כל ראיה התומכת בטענות אלו. גם הטענה שלחברה הקשורה נגרמה פגיעה משמעותית בעקבות משבר הקורונה (סעיפים 2-5 לכתב הערר המתוקן מיום 9.9.21) הועלתה מבלי שצורפו ראיות התומכות בכך.
52. כפי שנקבע בעניין חלפון, "עורר המבקש מערכאה מינהלית להתערב בהחלטת הרשות, ראוי שיפרוס את כל התשתית העובדתית על מנת שהוועדה תוכל לבחון את סבירות ההחלטה שהתקבלה על ידי הרשות" במקרה זה העוררת נמנעה מלמסור נתונים אודות עסקאות נוספות שנערכו בין החברה הקשורה לחברות אחרות ודי בהתנהלות זו להביא לדחיית העררים.
53. דווקא מטיעוני העוררת ניתן ללמוד כי החברה הקשורה היתה אמורה לקבל שירותים בין מהעוררת ובין מכל גורם אחר, טענה זו עומדת בסתירה לטענתה שהירידה בפעילות החברה הקשורה גוררת בהכרח ירידה בהכנסות העוררת:

"הפעילות של חברת פרסום ארג'נטרו ופליקס הפעילות הזו הייתה חייבת להתבצע על ידי גורם כלשהו. זה לא שבעל השליטה ישב בבית וביקש לקבל כספים או חלקים מסוימים כאלה ואחרים. אילו הפעילות הזו לא הייתה נעשית באמצעות החברה של גילי הפעילות הייתה אמורה להתבצע על ידי גורם חיצוני שהיה או לא היה בעל שליטה במשלמת, שזה פרסום ארג'נטרו ופליקס. כאשר אני מסתכל על הנתונים, הרי ממה החשש, החשש הוא שיבוא בעל השליטה ומאחר שיש לו קשר אצל המשלמת ובגלל זה אתה אומר לו בוא נטרל את האחוזים"
(עמ' 3 לפרוטוקול ש' 10 – ההדגשות אינן במקור)

54. מהנתונים שהובאו בפני הוועדה לא ניתן לקבוע כי הירידה במחזור העסקאות נבעה בהכרח בעקבות ההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה. העוררת נמנעה מלחשוף בפני הוועדה כי החברה הקשורה קיבלה שירותי תפעול, שיווק וניהול שוטף גם מחברת פליסידד (חברה שגם היא מוחזקת בבעלות משותפת לחברה הקשורה). כאמור, חברת פליסידד הגישה בקשות למענקים בשל הירידה בהכנסותיה וזאת כשגם בעניינה קבע מותב אחר את הדברים הבאים:



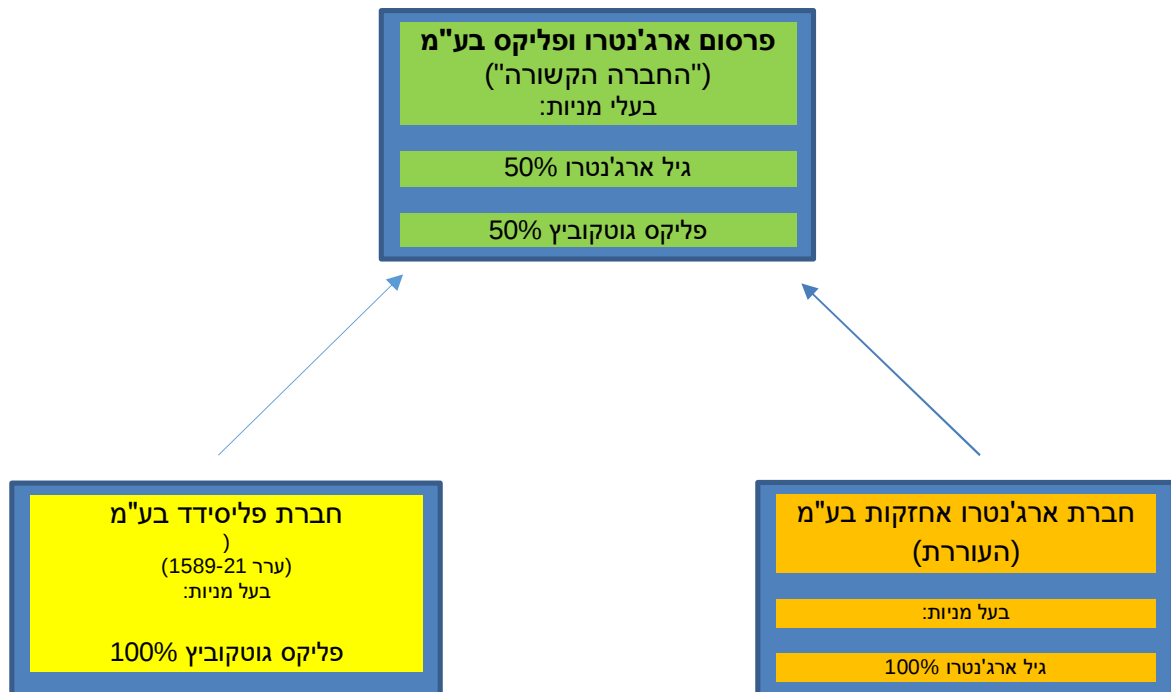
מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

"מחזורי העסקאות של העוררת, לאחר "נטרול" עסקאותיה עם חברת פרסום, עומד על שיעור אפס, הן בתקופת הבסיס והן בתקופת הזכאות. משכך, העוררת אינה עומדת בתנאי הזכאות למענקים כפי שנקבעו בחוק התכנית לסיוע כלכלי, והחלטות המשיבה בהשגותיה- בדין יסודן."

(פיסקה 21 בעניין פליסידד הנזכר לעיל)

55. על מבנה החברות, הקשר ביניהם ובעלי המניות בהן ניתן ללמוד מהתרשים הבא :



56. מעיון בכרטסת הנה"ח שצורפה לתיק הערר, מצאנו שביום 31.10.20 בוצעו מספר פעולות בכרטסת הנה"ח של העוררת. במועד זה נרשמה הכנסה בסך 228,205.13 ₪ מחברת פליסידד בע"מ ועוד באותו היום ההכנסה בוטלה ונרשמה ע"ש "פרסום בעמ". לנוכח התנהלות חריגה זו, בה מעורבת חברה נוספת שנמצאת בבעלות משותפות מול החברה הקשורה (שגם הגישה ערר בטענות דומות), ביקשנו את התייחסות העוררת. בתגובה שהגישה העוררת 13.1.22, נטען כי מדובר בביטול פעולה שנגרמה עקב טעות אנוש:

"באותו המועד ממש שילמה חברת פרסום גם לחברת פליסידד את אותו הסכום ממש 200,000 ₪ בתוספת מע"מ. ייתכן ששתי חשבוניות באותו הסכום ובאותו מועד הטעו את המנהלת החשבונית שכאמור תקנה את הטעות."



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

57. ביום 26.1.22 המשיבה הגישה תגובתה לתיקון שנערך בכרטיסת. המשיבה טענה שהיא אינה מתנגדת לתיקון בעניין חברת פליסידד אולם, עליה לבצע את התיקון בהתאם לחוק מע"מ והתקנות. המשיבה הוסיפה שאין באמור להשפיע על עמדתה שכל עסקאות העוררת נערכו עם חברה קשורה, כהגדרתה בסעיף 8(2) לחוק, ולכן אין היא זכאית למענקים.

58. גרסת העוררת בתגובה המשלימה מיום 13.1.22 רק מחזקת את הצורך לנטרל את כל העסקאות שבוצעו בין החברה הקשורה לעוררת ובין החברה הקשורה לחברת פליסידד. החברה הקשורה קיבלה שירותים מהעוררת ומחברת פליסידד. החברה הקשורה היא שקבעה איזה שירותים לצרוך מכל חברה. אין מחלוקת שחלוקת התשלומים בין העוררת לחברת פליסידד הביאה לכך שמחזורי החברות בתקופת הזכאות הופחתו בהתאמה, באופן שהגדיל את זכאות העוררת וחברת פליסידד למענקים. בעלי המניות בחברה הקשורה מחזיקים כל אחד בנפרד בעוררת ובחברת פליסידד. העוררת נמנעה מלפרט ולהציג אסמכתאות אודות הקשר בין החברות, השירותים שהעניקו לחברה הקשורה, מהות העסקאות בין החברות וכו'. כאמור, אף במידה והעוררת היתה מבקש להציג טיעונים בעניין, ספק אם המשיבה היתה יכולה להתחקות אחר אותם שיקולים עסקיים ומדובר בבדיקה פרטנית העומדת בניגוד לתכלית החקיקה. אף אם נאמץ את טענת העוררת שהתיקון בכרטיסת מקורה בטעות אנוש, המשיבה לא עמדה בנטל להוכיח את דרישת הקשר הסיבתי שהיא תנאי סף לזכאות למענק.

התייחסות לטענת העוררת לאיחור במתן החלטות בהשגה

59. העוררת הגישה השגה על ההחלטה בבקשה למענק לתקופת זכאות מאי-יוני 2020 ביום 30.12.20 והמשיבה קיבלה החלטה בהשגה כעבור 225 ימים, ביום 12.8.21. העוררת הגישה השגה על ההחלטה בבקשה למענק לתקופת זכאות יולי-אוגוסט 2020 ביום 18.1.21 והמשיבה קיבלה החלטה בהשגה כעבור 206 ימים, ביום 12.8.21.

60. סעיף 20א(1) לחוק קובע:

"הרואה את עצמו נפגע מהחלטת המנהל בנוגע למענק הניתן לפי פרק זה, לרבות בנוגע להטלת קנס בשל הגשת תביעה ביתר, רשאי להגיש השגה לעובד רשות המסים בישראל שהמנהל הסמיכו לשם כך, בתוך 45 ימים מיום קבלת ההחלטה; החלטה בהשגה תהיה מנומקת ותינתן בכתב בתוך 120 ימים;"

61. לאחרונה דן בית המשפט המחוזי בחיפה בעניין ב.ג. ביטחון בסוגית משמעות האיחור במתן החלטה בהשגה לפי חוק התוכנית לסיוע כלכלי. בפסק הדין, קבעה השופטת וינשטיין את הדברים הבאים:

"מן הדברים שצוטטו לעיל מדיוני ועדת הכספים, עולה בבירור כי נציגי המשיבה עצמם גרסו כי המועד של 120 יום למתן ההחלטה בהשגה – הינו מועד מקסימלי – "זמן קצה". האם בשל העובדה כי לא נקבעה סנקציה בהוראת סעיף 20 א(1) לחוק



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הסיוע, לפיה אם לא תינתן החלטה בהשגה במסגרת המועד של 120 ימים ממועד הגשת ההשגה – משמע כי ההשגה התקבלה, אזי יש לראות במועד שנקבע בסעיף הנ"ל כמועד שאינו מחייב את המשיבה? לעמדתו – אין לפרש את הוראת סעיף 20(א)(1) לחוק הסיוע בדרך זו, ובכל מקרה, בוודאי שלא ניתן לפרש כך שכל איחור, לרבות איחור משמעותי כבמקרה דנן, אינו מביא לתוצאה המשפטית של קבלת ההשגה."

(פיסקה 90 בעניין ב.ג. ביטחון הנזכר לעיל)

62. בעניין ב.ג. בטחון צוין כי המשיבה לא טענה כי האיחור במתן ההחלטה בהשגה נבע מעומס והמשיבה אף לא הציגה נתונים כלשהם אודות היקף ההשגות שהוגשו לה כנימוק או צידוק לאיחור הניכר במתן ההחלטה בהשגה (פיסקה 92 לפסק הדין). כאמור, בית המשפט קבע שלא כל איחור יביא לפסילת ההחלטה בהשגה, ויש לתת את הדעת למשך האיחור ולנימוקים שניתנו לאיחור בהחלטה בהשגה.

63. לאחר מתן פסק הדין הורינו לצדדים להשלים טיעון לגבי משמעות האיחור במתן ההחלטה בהשגה. ביום 16.1.22 הוגשה הודעה ובקשה להשלמת טיעון מטעם המשיבה. בהודעה נטען כי בשונה מחוקי מס אחרים, אשר במסגרתם נקבעה סנקציה מפורשת, בחוק התוכנית לסיוע כלכלי לא נקבעה סנקציה דומה. המשיבה הפנתה לה"פ 30151/97 שטראוס מחלבות בע"מ נ' עירית נהריה, שם נקבע שישנם מקרים בהם מוטלת "סנקציה חלשה", בצורת העברת נטל הראיה וישנם מקרים שהתוצאה של אי מתן תשובה במועד היא "קבלת עמדת האזרח בטענותיו".

64. עוד טענה המשיבה כי האיחור במתן ההחלטה בהשגה נבע עקב היקף תביעות חסר תקדים שהוגשו למשיבה. לטענתה, בעקבות משבר הקורונה הוגשו כ-550,000 בקשות למענקים ו-23,889 השגות. המשיבה הפנתה לפרוטוקול ועדת הכספים, שם ההערכה היתה שיוגשו למעלה מ-10,000 השגות ובפועל הוגשה כמות העולה כפי שתיים וחצי מזו שהוערכה.

65. המשיבה טענה כי חוק תוכנית הסיוע נותן מענה לאיחור בהשגה כאשר לעוסקים ניתנות מקדמות בתוך 28 יום ולכן המחוקק בחר שלא לכלול סנקציה בחוק. בשולי התגובה טענה המשיבה שאין לעוררת, אלא להלין על עצמה שלא הגישה ערר עם חלוף המועד למתן החלטה בהשגה. לחילופין, טענה המשיבה שניתן לרפא את הפגם בסנקציות חלופיות כגון פסיקת הוצאות או אי פסיקת הוצאות במקרים שהבקשות נמצאו לא מוצדקות.

66. המשיבה כרשות מינהלית נדרשת לקבל את החלטותיה במהירות. חובה זו היא "מן המושכלות הראשוניים של מינהל תקין" ונובעת מחובת הנאמנות וההגינות של הרשות המנהלית כלפי הציבור (ראו בג"ץ 5931/04 מזורסקי נ' מדינת ישראל, משרד החינוך, פ"ד נט(3) 769, 782 (2004)). מצב בו הרשות אינה פועלת במהירות הראויה יוצרת "שיהוי מינהלי". בבג"ץ 4630/17 טגאל נ' שר הפנים (פורסם בנבו, 25.04.2021) נקבע כי על כל רשות מנהלית לקבוע סדרי עבודה נאותים ויעילים וזאת בכדי למנוע שיהוי בלתי מוצדק, כאשר אי קביעת סדרי עבודה נאותים עלולה להביא להתערבות שיפוטית.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

67. אין חולק שמהנתונים שהוצגו על ידי המשיבה עולה כי ממועד החלטת הממשלה היא נאלצה להתמודד עם מספר חסר תקדים של בקשות למענקים והשגות תוך פרק זמן קצר יחסית. מדובר באירוע חריג בהיקפו בו המשיבה נדרשה לאייש כוח אדם ייעודי לטיפול במשימה זו, הקמת מערכות מקוונות למתן מענקים והגשת השגות, התמודדות עם שינויים תכופים שנערכו בקריטריונים בהחלטות הממשלה והחוק. יחד עם זאת, לא ניתן לקבוע כי הנתונים בדבר היקף הבקשות למענקים וההשגות בהם טיפלה המשיבה מהווים לכשעצמם, טעם המצדיק חריגה כה ניכרת במתן החלטות בהשגות. על המשיבה מוטלת החובה לתעל את משאביה בצורה יעילה על מנת לעמוד בחובות המוטלות עליה על פי חוק. מהנתונים שפורטו על ידי המשיבה עולה כי למעלה מ-127,000 בקשות למענקים טופלו באופן פרטני ולא באמצעות המערכת האוטומטית (וזאת בנוסף לטיפול פרטני בלמעלה מ-80,000 בקשות למענקים שנפתחו מחדש לבקשת עוסקים). המשיבה לא נימקה מדוע נדרשה לטפל ביותר משליש מהבקשות למענקים באופן פרטני (למעלה מ-200,000 בקשות) על פני הקצאת כוח אדם לטיפול מהיר ויעיל יותר בהשגות.

68. יתרה מכך, טענת המשיבה "שאינ לעוררת להלין אלא על עצמה על כך שלא הגישה ערר לוועדת הערר עם חלוף המועד למתן החלטה בהשגה", אינה ראויה, עומדת בניגוד להוראות החוק ומוטב שלא היתה מועלית כלל. סעיף 20(ב) לחוק קובע:

(ב) על החלטה בהשגה לפי סעיף קטן (א) ניתן לערור לפני ועדת ערר כאמור בסעיף 21, בתוך 45 ימים מיום שנמסרה לעורר ההחלטה בצירוף הודעה על זכות הערר ועל המועד להגשתו.

69. אין חולק שהמשיבה לא קיבלה החלטה בהשגה בהתאם למועד הקבוע לחוק. במידה והעוררת היתה מגישה ערר בטרם התקבלה ההחלטה בהשגה, ועדת הערר לא היתה יכולה לבחון את סבירות ההחלטה שהתקבלה בהשגה. לא אחת מוגשים עררים מצד עוסקים שלא קיבלו החלטה בהשגה בהתאם למועדים שנקבעו בהחלטת הממשלה והחוק. מצב זה נוצר רק בשל העובדה שהמשיבה כרשות מינהלית אינה מקיימת את הוראות החוק. כפי שנקבע בעניין ראש העין, לחריגה מהמועד הקבוע בחוק עשויה להיות משמעות במסגרת הביקורת מצד ועדת הערר על סבירות ותקינות התנהלות הרשות. אי עמידת המשיבה בחובות המוטלות עליה על פי חוק, אינה צריכה לעמוד לרבעם של ציבור העוסקים המבקשים לממש את הזכויות המגיעות להם על פי חוק.

המשיבה היא שנדרשת לעמוד במועדים הקבועים בחוק ואין מקום להטיל על ציבור העוסקים חובה לשאת בעלויות בפניה לערכאה נוספת על מנת לממש את זכותם להליך השגה כחוק. בעניין ב.ג. ביטחון, בחן בית המשפט את תכלית ההסדר החקיקתי בהתאם להלכה שנקבעה בע"מ 1386/04 המועצה הארצית לתכנון ובנייה נ' עמותת נאות ראש העין, ע"ר (פורסם בנבו, 20.5.2008) (להלן: "עניין ראש העין"), וקבע שמאחר ותכלית החקיקה היא מתן סיוע מענק באופן מהיר ויעיל, ספק אם ניתן להתייחס למועד שנקבע כמועד "מנחה בלבד".



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

71. יודגש כי בעניין ראש העין עמד בית המשפט העליון על האבחנה בין קביעת מועד מדריך ובין קביעת מועד מחייב וקבע שכאשר לא נקבעה בחוק הוראה מפורשת לגבי תוצאות החריגה מן המועד, חזקה פרשנית כי מדובר בנורמה המגדירה מסגרת זמן לפעולה שהיא בעלת אופי מנחה ומדריך בלבד, ואיננה בעלת אופי מחייב:

" יש לבחון מה משמעותו של לוח זמנים זה מבחינת משמעותו הנורמטיבית-משפטית. האם ענין לנו במועדים מחייבים, שלהפרתם מתלווה בהכרח תוצאה משפטית, או שמא מדובר במועדים "מדריכים" בלבד, שמטרתם לתחום מסגרת של זמן ראוי, שנועדה לכוון את הרשות בפעילותה, אך שלחריגה ממנה אין תוצאה משפטית מתחייבת:

"... מועד שנקבע בחוק לעשיית מעשה אינו תמיד מועד בל יעבור. הוראה כזאת יכולה להיות מצווה (MANDATORY) ואז יש לעשות את המעשה במועדו. עבר הזמן - בטלה האפשרות לעשותו. אך בדרך כלל, אין זמן כזה אלא מדריך בלבד (DIRECTORY), וכמו בכל ענין אחר גם כאן, הכל תלוי בכוונת המחוקק. הוראה כזו מדריכה (כ)אשר אינה מלווה במלות שלילה, הבאות למנוע את עשיית המעשה לאחר המועד הקובע, או המטילות סנקציה על איחור בעשיית המעשה" (בג"צ 188/63 בצול ואח' נ' שר הפנים ואח', פד"י (1) 337, 354 (1965)).

האבחנה בין מועד מחייב לבין מועד מנחה לעשיית פעולה מינהלית תלויה בתכלית ההסדר (בג"צ 1636/92 העמותה לשמירת איכות החיים והסביבה נ' ועדה מחוזית לתכנון ובנייה, פד"י מז(5) 573 (1993); בג"צ 44/68 מועצה מקומית ראש העין נ' שר הפנים, פד"י כב(2) 150 (1968)). כאשר לא נקבעה בחוק הוראה מפורשת לגבי תוצאות החריגה מן המועד, ולא נקבע בה כי לסטייה מן המועד תהיה השפעה כל שהיא על תקפותה המשפטית של הפעולה, חזקה פרשנית היא כי מדובר בנורמה המגדירה מסגרת זמן לפעולה שהיא בעלת אופי מנחה ומדריך בלבד, ואיננה בעלת אופי מחייב. עם זאת, גם כאשר מדובר במועד שהוא בעל אופי מנחה בלבד, עשויה להיות לחריגה ממנו משמעות במסגרת הפעלת הביקורת השיפוטית על סבירותה ותקינותה של הפעולה המינהלית, בין היתר, מבחינת העיתוי שבביצועה.

(פיסקה 32 בעניין ראש העין, ההדגשות אינן במקור)

72. בערר 1007-20 אבנר נוקראי יעוץ חשבונאי בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 28.4.2021), נקבע שלצד הגדרת המועדים שהוגדרו בחוק לא נקבעה סנקציה, וזאת בשונה מחוקי מס אחרים בהם נקבע באופן מפורש כי אי מתן החלטה במועד יראו את ההשגה כאילו התקבלה (ראו סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], סעיף 87 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) תשנ"ג – 1963 וסעיף 26(ב) לחוק מס רכוש וקרן פיצויים). הלכה היא כי "כשרצה המחוקק לקבוע שעצם חלוף מועד שנקצב למתן החלטה ללא מתן החלטה בתכנית כמוהו כאישור, הוא ידע לציין זאת במפורש" (בג"צ 4816/91 בניני גיל בע"מ נ' הועדה לבנייה למגורים, פד"י מו(1), 441, 444 (1992)). העובדה שהחוק קבע מנגנון למתן מקדמות תוך פרק



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

זמן קצר, מאזנת את הצורך בקבלת השגות באופן אוטומטי בכל מקרה בו הרשות חרגה מהמועד הקבוע בחוק. יודגש שאין במתן המקדמות בכדי לקבוע באופן גורף שאיחור במתן ההחלטה אינו מביא לקבלת ההשגה והדבר תלוי במספר גורמים וביניהם, משך האיחור במתן ההחלטה בהשגה, גובה המענק, הפגיעה שנגרמה לעוסק בעקבות העיכוב בקבלת המענק, התנהלות העורר וזכאותו למענק.

73. ועדות הערר אימצו את הגישה הפרשנית המוצעת בעניין ראש העין וקבעו כי משלא נקבעה סנקציה בשל אי עמידה במועד שנקבע בחוק למתן החלטה בהשגה, הרי שמדובר בהוראה בעלת אופי מדריך בלבד ואין באיחור במתן ההחלטה בהשגה להביא לקבלתה (ראו ערר 1140-21 הקבלן 45 בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 21.06.2021); ערר 1023-21 כ.מ. סלאמה יזמות עסקית בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 04.05.2021) ערר 1589-21 פליסידד (פיסגה) בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 04.11.2021); ערר 1060-21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שרותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 28.04.2021); ערר 1538-21 מחסני קוסמטיקה בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 27.10.2021); ערר 1413-21 אכרם מחאג'נה משרד עורכי דין נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 27.10.2021) וערר 1632-21 לביא (ב.י.) חברה להנדסה ובנין בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 08.11.2021).

74. יודגש כי בעניין ב.ג. בטחון המחלוקת בין הצדדים היתה לגבי גובה המענק לו זכאית העוררת וזאת להבדיל מהמקרה שבפנינו, בו קיימת מחלוקת האם בכלל העוררת זכאית למענק. בעניין ב.ג. ביטחון בית המשפט ביקר את התנהלות המשיבה:

"אשר גם לגבי סכומי מענק שאינם שניים במחלוקת, ביחס לתקופות זכאות מאוחרות יותר, הוסיפה לגרור רגליים ונמנעה מלשלם למערערת את סכום המענקים אשר אינם שניים במחלוקת, עד להתערבותו של בית משפט זה בעניין."

(פיסקה 100 לפסק הדין)

75. בעניין ב.ג. ביטחון קבע בית המשפט כי היה מקום לקבל את הערר לאור טעות מצד ועדת הערר שסברה כי מדובר בעסק עונתי. אנו בדעה כי במקרים בהם המשיבה בוחרת לסטות מהנוסחה, לערוך חישובים חלופיים תוך נטרול עסקאות, לערוך ממוצעים ולקבוע מחזורי בסיס ועסקאות חלופיים וזאת תוך חריגה מהמועד שנקבע בחוק למתן החלטה בהשגה, יש לתת משקל משמעותי לחריגה מהמועד הקבוע בחוק בהתאם לעקרונות שנקבעו בעניין ראש העין ובעניין ב.ג. ביטחון. כאשר מדובר בעסק הזכאי למענק וקיימת מחלוקת לגבי גובה המענק, אין זה ראוי שהמשיבה תעכב קבלת המענקים החיוניים לשרידותם של אותם עסקים בשעת משבר כלכלי, רק בשל רצונה לבצע בדיקות נוספות וזאת תוך חריגה מהמועד הקבוע בחוק.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

76. מאידך, אנו סבורים כי יש להבחין בין מקרים אלה לבין מקרים בהם העוסק מלכתחילה לא זכאי למענק. קבלת ההשגות באופן גורף, רק לאור אי עמידת הרשות במועד הקבוע בחוק, פוגעת בקופה הציבורית, עלולה להביא למצב שישולמו כספים למי שאינו זכאי להם וזאת בניגוד לאינטרס הציבורי ולתכלית החקיקה.

77. ברע"א 5902/12 מנהל קרן פיצויים ופעולות איבה נ' קיבוץ נירים ואח' (פורסם בנבו, 23.01.2014) קבע בית המשפט העליון שישנה חשיבות רבה לשמור על הקופה הציבורית, כך שלא ישולמו מענקים למי שאינו זכאי להם:

"באופן כללי, ניתן לומר כי השיקול התקציבי עומד תמיד ברקע מלאכת הפרשנות של חוקים בעלי תכלית סוציאלית שמטילים על הקופה הציבורית את הנטל לפצות בגין נזקים יוצאי דופן כאלה ואחרים. אין ספק שהשמירה על כספי הקופה הציבורית, במובן זה שכספים לא ישולמו למי שאינו זכאי להם על פי החוק הרלוונטי, הינה מטרה חשובה ביותר. עם זאת, אין להפוך את השיקול התקציבי לחזות הכל ולשיקול מכריע בכל פעם שנטענת טענה פרשנית שעשויה להרחיב את מעגל הזכאים לפיצוי על פי החוק" (פיסקה 33 לפסק הדין, ההדגשות אינן במקור)

78. בערר 1795-21 חיים ישראלי ובניו בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 18.01.2022), שניתן לאחר פסק הדין בעניין ב.ג. ביטחון), נדונה סוגיית האיחור במתן ההחלטה בהשגה במקרה בו לא התקיימה דרישת הקשר הסיבתי בין ירידת המחזורים להתפשטות נגיף הקורונה. במקרה זה קבעה הוועדה כי אין מקום להחיל כלל אוטומטי לפיו כל החלטה שהתקבלה באיחור מביאה לקבלת הערר:

"עם כל הצער שבדבר, עלינו לתת את הדעת גם לכך שהליכים רבים מתנהלים בוועדת הערר לאחר שההחלטה בהשגה התקבלה באיחור. החלת כלל אוטומטי לפיו כל החלטה שהתקבלה באיחור מביאה לקבלת הערר, תעמוד גם היא בניגוד לתכליות העומדות ביסוד המענק, ותהא בלתי סבירה באורח קיצוני."

כפי שפסק בית המשפט המחוזי בעניין ב.ג. בטחון, הדגש בביקורת השיפוטית על מקרים של איחור במתן החלטה בהשגה, צריך להיות על תכלית ההסדר, תוך איזון בין מכלול ההוראות של החוק, שוועדת הערר נדרשת לשמור על קיומן."

79. המשמעות שיש לתת לאיחור במתן ההחלטה בהשגה במסגרת הפעלת הביקורת השיפוטית על סבירותה ותקינותה של התנהלות המשיבה, אינה יכולה להיבחן במנותק משאלת הנזק או העוול שנגרם לעוסק בשל האיחור במתן ההחלטה בהשגה. במצב בו העיכוב במתן ההחלטה בהשגה גרם לפגיעה כלכלית בעוסק עקב אי קבלת מענקים/מקדמות להם היה זכאי, הדבר יהווה משקל משמעותי בהחלטה האם לקבל את הערר רק בשל האיחור במתן ההחלטה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בהשגה. במצב בו העורר אינו זכאי למענק, האיחור במתן החלטה בהשגה אינו גורם לפגיעה כלכלית בעוסק.

80. במקרה שבפנינו לא רק שהעוררת לא ניזוקה בשל האיחור במתן ההחלטה בהשגה אלא ההפך מכך. על אף החלטות המשיבה בבקשות למענקים, העוררת המשיכה להחזיק במקדמות בסך העולה על 100,000 ₪ וזאת כשהיא אינה זכאית למענקים כלל. חרף החלטות המשיבה המורות לעוררת להשיב את המקדמות ששולמו לה, העוררת לא מילאה אחר ההחלטות אלה. 81. לאור הנימוקים שפורטו לעיל, העוררת כלל אינה זכאית למענק. אילו נגרם לעוררת נזק בשל העיכוב במתן ההחלטה בהשגה, הרי שהיה מקום לשקול התערבות בהחלטת המשיבה ולו מהטעם של החריגה הממושכת במתן ההחלטות בהשגה (חריגות שבין 86-105 ימים מהמועד הקבוע בחוק). במקרה זה, העוררת לא היתה זכאית למענקים והגישה את ההשגות בידיעה שטענותיה עומדות בסתירה להוראות החוק. חרף האיחור במתן ההחלטות בהשגות, אנו קובעים כי אין מדובר בהפרה בעלת חומרה המצדיקה סעד דרסטי של קבלת העררים, וניתן לנקוט בצעדים פחות דרסטיים כמו קביעת הוצאות או שלילת הוצאות (ראו ע"ש (חיפה) 5071/98 איתן שריאל נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה חיפה (פורסם בנבו, 28.10.1998)). בנסיבות העניין, העובדה שהרשות חרגה מהמועד הקבוע בחוק תובא בחשבון במסגרת קביעת ההוצאות שיוטלו על העוררת.

82. ראוי לציין את התנהלות העוררת לאורך ניהול העררים. העוררת נמנעה מלצרף מסמכים מהותיים לבירור העררים. לא אחת הערנו לעוררת לגבי מסמכים וטענות שעליה להגיש לוועדה על מנת לתמוך בטענותיה. העוררת מילאה אחר החלטות אלה באופן חלקי ביותר. לאורך ההליך העוררת לא קיימה החלטות הועדה ולא הגישה את תגובותיה במועד, באופן שגרר מתן החלטות חוזרות ונשנות ועיכוב בבירור העררים. טענות ב"כ העוררת שהיה טרוד בהגשת דוחות למע"מ או שלא התייחס להחלטות הוועדה עקב עובדות שיצאו לחופשת לידה "בשלהי השנה הקודמת", אינן ראויות. לכל הפחות היה מצופה שהעוררת תגיש בקשות להארכת מועד להגשת התגובה ולא תעשה דין לעצמה.

סוף דבר

83. החלטנו אפוא לדחות את העררים.

אנו קובעים כי העוררת אינה זכאית למענקים לתקופות הזכאות נשוא עררים אלו. בהתאם להחלטות המשיבה, העוררת תשיב את המקדמות ששולמו לה עבור תקופות זכאות מאי-יוני 2020 ו-יולי אוגוסט 2020 בתוך 30 ימים מהיום, כשהם נושאים הפרשי ריבית והצמדה כחוק, ממועד קבלת המקדמות ועד לתשלום בפועל.

84. לאור התוצאה אליה הגענו ולנוכח התנהלות העוררת כמתואר לעיל, העוררת תישא בהוצאות המשיבה ובשכר טרחת עו"ד בגין שני תיקי הערר בסך כולל של 5,000 ₪, אשר ישולם לידי המשיבה בתוך 30 ימים מהיום ויתווסף לתשלום המקדמות שפורטו בסעיף 83 לעיל, שאם לא



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

כן יישא ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל. יובהר כי אלמלא האיחור במתן ההחלטה בהשגה, היה מקום להטיל על העוררת הוצאות גבוהות יותר באופן ניכר מאלו שקבענו.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 45 יום.

ניתנה היום, כ"ט שבט תשפ"ב, 31/01/2022, בהעדר הצדדים.

שמואל דחוח הלוי, רו"ח

חבר

ד"ר ערן בר, עו"ד

יו"ר הוועדה