



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 22-1990

לפני כבוד חברי הוועדה:
ערן עסיס, עו"ד - יו"ר
טניה חכמוב, רו"ח - חברה

נ.ר.ר. הסעים בע"מ, ח.פ. 514804210
באמצעות עו"ד גילעד רוגל

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

(נוסח מתוקן)

1. העוררת היא חברה העוסקת במתן שירותי הסעות לתלמידים, ופועלת בעיקר בעיר ירושלים.
2. העוררת הגישה בקשות למענקי השתתפות בהוצאות קבועות בגין מספר תקופות זכאות, בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **החוק** או **חוק התוכנית לסיוע כלכלי**). רוב המענקים שביקשה העוררת אושרו והתקבלו, ואולם בתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020 אישרה המשיבה את הבקשה באופן חלקי בלבד: אושר לעוררת מענק בסך של כ-302 אלף ש"ח, שעה שהעוררת ביקשה מענק בסך של כ-346 אלף ש"ח. זאת, בעקבות טעות שנפלה אצל העוררת בחישוב השכר הנחסך. העוררת הגישה השגה על החלטה זו, וטענה שמדובר בטעות בתום לב (כפי שניתן להבין מגיליון העזר שצורף לבקשה) וטענה כי לאחר תיקון הטעות היא זכאית למלוא הסכום.
3. בשלב השגה ערכה המשיבה בדיקה נוספת, וקבעה כי פעילות החברה מול הלקוח העיקרי שלה – החברה למשק וכלכלה של השלטון המקומי (ולהלן – **משכ"ל**) – ירדה החל מחודש ספטמבר 2020, עד כדי הפסקת פעילות; המשיבה ערכה בירור ומצאה כי בחודש אוגוסט 2020 הסתיים החוזה בגין הפרויקט של עיריית ירושלים, וכי ממועד זה ואילך העירייה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הפעילה את הפרויקט באופן עצמאי. על רקע זה, קבעה המשיבה כי הירידה בהכנסות החל מחודש ספטמבר 2020 אינה נובעת מהקורונה אלא מסיום החוזה – וההשגה נדחתה. מכאן הערר שבפנינו.

טענות הצדדים

4. העוררת טענה כי קביעותיה של המשיבה אינן נכונות מבחינה עובדתית, שכן בד בבד עם סיום החוזה מול משכ"ל, ערכה עיריית ירושלים מכרז נוסף, במסגרתו הועסקו חברות ההסעות באופן ישיר – והעוררת זכתה במכרז גם בשלב זה. העוררת הדגישה כי החוזה שנערך לפי אותו מכרז עומד בתוקף עד היום, לאחר שהוארך – ולפיכך נשמטת הקרקע תחת טענותיה של המשיבה. העוררת צירפה לכתב הערר את ההסכם שנחתם בינה ובין עיריית ירושלים – הסכם שנחתם ביום 1.9.2020, בעקבות החלטת ועדת המכרזים מיום 21.7.2020, ובמסגרתו מסרה העירייה לעוררת עבודה של ביצוע הסעות מוסדות חינוך ברחבי העיר.

5. העוררת הדגישה כי עקב הקורונה היו חודשים שבהם לא התקיימו לימודים, וגם בתקופות הלימודים היו שיבושים עקב שהיה בבידוד, ולנוכח הצמצום בנסיעות לטיולים ולפעילויות שונות מחוץ לבית הספר. עוד נטען שהעוררת נשאה בהוצאות קבועות, כיוון שמספר התלמידים שהוסעו לא כיסה את ההוצאות הקבועות של מערך ההיסעים שהעוררת נדרשה לקיים.

6. בכתב התשובה שבה המשיבה על הקביעה כי חל שינוי בפעילותה של העוררת. המשיבה טענה כי ההסכם החדש שהציגה העוררת קטן בהיקפו מההסכם הקודם, שתוקפו פג באוגוסט 2020. לטענת המשיבה, במסגרת ההתקשרות עם המשכ"ל, הפעילה עיריית ירושלים מכרז בהיקף גדול, של כ-25 מיליון ש"ח, ואילו ההסכם הנוכחי עומד על היקף של 8 מיליון ש"ח בלבד – דהיינו, נמוך בשליש מההסכם הקודם.

7. המשיבה טענה כי ההסכם החדש אנו מהווה המשך רצוף של ההסכם הקודם, והדגישה כי עיריית ירושלים ערכה שינוי במערך ההסעות. המשיבה הבהירה כי המשכ"ל הוחלפה על ידי חברת מיי גרופ, ומתכונת ההסכם היא שונה. בהקשר זה, נטען כי העירייה החלה להפעיל את המערך באופן עצמאי, ופרסמה מכרזים קטנים שהעוררת זכתה באחד מהם – בהיקפים נמוכים בהרבה ממה שהונהג במכרז הקודם. המשיבה ציינה כי לצורך בירור העובדות הרלוונטיות פנתה אל גב' נירית גרדל, סגנית מנהל תחום ההיסעים של משכ"ל, והציגה את התכתובות ואת המידע שהתקבל ממנה. המשיבה צירפה גם כרטסת של הכנסות העוררת, וכן העתק של כתבה בעיתונות המקומית, בדבר השינוי במערך ההסעות של התלמידים.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

8. על רקע זה טענה המשיבה כי השינוי שהחל בחודש ספטמבר 2020 לא נובע ממגפת הקורונה, וכי העוררת לא הרימה את הנטל להראות שהירידה בהכנסותיה נבעה ממגפת הקורונה.
9. בתגובה לכתב התשובה, הדגישה העוררת את הפגמים שנפלו בהליך קבלת ההחלטות בעניינה – העוררת הזכירה כי ההשגה הוגשה בשל טעות סופר שאירעה בשלב הבקשה, וכי רק בחלוף שנה וחודשיים ניתנה החלטה בהשגה. הוזכר כי טעמי החלטה המקורית נזנחו, וההחלטה בהשגה הושתתה על טעמים אחרים לחלוטין – שהופרכו על ידה בערר. העוררת הלינה על כך שכתב התשובה כולל שינוי חזית ונימוקים נוספים – ההבהרה שישנו הסכם חדש התקבלה למעשה על ידי המשיבה, והועלתה כעת טענה חדשה – שהיקף החוזה החדש נופל מהיקף החוזה הקודם. העוררת ציינה כי בקשר לטענות חדשות אלו, היה על המשיבה לאסוף מידע בשלב ההשגה ולא להעלותן בעלמא בתשובה לערר. העוררת טענה כי לא הומצא תיעוד מלא לשיחות עם גב' גרדל, ומכל מקום המשיבה לא יכלה להסתמך על שיחות אלו לגבי הפעילות במתכונת ההסכמית החדשה, כיוון שמשכ"ל לא הייתה מעורבת וסיימה את תפקידה מול עיריית ירושלים.
10. לגופו של עניין, טענה העוררת כי אין בסיס לטענות המשיבה לעניין הערך של ההסכמים השונים, שכן אין להסכמים ערך נקוב מראש, והתמורה נקבעת בהתאם למספר ההסעות שמבוצעות בפועל. העוררת הפנתה להוראות ההסכם בהם צוין כי התמורה כוללת תשלומים לפי ילד וכן תשלומים לפי מסלול ותשלומים לפעילות כללית – כאשר היקף התמורה הכולל משתנה לפי הצורך. עוד טענה העוררת כי דיווחי ההכנסות שלה למע"מ משקפים את העובדה ששינוי מערך ההסעות לא שינה את דפוסי ההכנסות.
11. ביום 4.7.2022 קיימה הוועדה דיון במצעים טכנולוגיים. בתום הדיון, הציעה הוועדה למשיבה לשקול מחדש את עמדתה ולקיים משא ומתן עם העוררת על מנת להגיע לפשרה מוסכמת. בתגובה, הציעה המשיבה הצעת פשרה שנדחתה על ידי העוררת, ונדרשנו להכריע בערר.

דיון והכרעה

12. לאחר ששמענו את טענות הצדדים ועיינו בכתבי הטענות, באנו לכלל מסקנה כי **דין הערר להתקבל במלואו.**
13. נקודת המוצא היא כי המענקים לפי חוק התוכנית לסיוע כלכלי נועדו לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטות של נגיף הקורונה. בהתאם להחלטת הממשלה ולחוק, לא די בעובדה שחלה בעסק ירידת מחזורים בהשוואה לשנת 2019, אלא יש להראות כי "**ירידת מחזור העסקאות בתקופת המענק נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות**



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

נגיף covid-19" (סעיף 8(3) לחוק). במילים אחרות, המענק יינתן רק אם קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה.

14. בחוק התוכנית לסיוע כלכלי לא נקבע כי עוסק המבקש מענק מחויב להוכיח את הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי, וכפי שנקבע בעבר בהקשר זה, ניתן לומר כי יש מעין הנחת מוצא עובדתית לפיה במקום שקיימת ירידת מחזורים, קיים גם קשר סיבתי להתפשטות נגיף הקורונה. יחד עם זאת, במקרים שבהם רשות המסים מצביעה על ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של קשר סיבתי, נטל ההוכחה מוטל על העוסק, ועליו להבהיר את הקשר בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה (ראו עניין ב.ג. בטחון, פיסקה 53 לפסק הדין).

15. בעניין ב.ג. בטחון ובפסיקות קודמות של ועדות הערר הוזכרו ממצאים שונים שהוכרו ככאלו שמעבירים לעורר את הנטל הראייתי להוכחת קיומו של הקשר הסיבתי. בין היתר נקבע כי העורר נדרש להוכיח את הסיבה לירידת המחזורים כאשר חלה ירידה בהיקף ההכנסות או בהיקף הפרויקטים שלו, עוד לפני משבר הקורונה (עניין ב.ג. בטחון, שם; וראו לדוגמה ערר 1101-21 זידאן מוחמד נ' רשות המסים, ניתן ביום 5.5.2021; ערר 1133-21 מאסטר ביי בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 19.5.2021), או כאשר חלה ירידה בהיקף הפרויקטים שלו (ערר 1059-21 א.ש.ת עבודות קבלנות בניה בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 12.8.2021), וכן כאשר חל שינוי באופי הפעילות של העסק ללא קשר למשבר הקורונה (ערר 1130-21 חיאדרה חאלד נ' רשות המסים, ניתן ביום 5.7.2021; ערר 1256-21 א.ס.ף פיתוח עבודות קבלניות וצמ"ה בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 10.10.2021).

16. במקרה שלפנינו, האינדיקציה היחידה שהציגה המשיבה היא סיום החוזה עם משכ"ל בחודש אוגוסט 2020. אלא שהעוררת הבהירה שהמידע הזה אינו מדויק, ולמעשה לא רלוונטי – המסגרת ההסכמית אמנם השתנתה בחודש ספטמבר 2020, אך מבחינה מהותית, העבודה שהעוררת מבצעת לא השתנתה. לאורך כל התקופה, נתנה העוררת שירותים לעיריית ירושלים, ומה שהשתנה היה רק מסגרת ההתקשרות – מעבר מהתקשרות העקיפה, דרך משכ"ל, למסגרת של התקשרות ישירה, מול עיריית ירושלים.

17. נציגי המשיבה בוודאי ערים לתפקיד הייחודי של משכ"ל, כגורם מתכלל לצורך מתן שירותים לרשויות מקומיות שונות. בהינתן תפקידה הייחודי, במקרים רבים משכ"ל אינה מהווה לקוח קצה, והיא מרכזת דרכה התקשרויות שונות במתכונת של קבלנות משנה. משכך, היה מצופה מנציגי המשיבה להוסיף ולבחון מהו השינוי שחל בזוהר לקוחותיה של העוררת, ואיזו משמעות יש לייחס להפסקת ההתקשרות עם משכ"ל, אם בכלל.

18. אף על פי כן, המשיבה הסתפקה במידע שקיבלה ממשכ"ל. באופן תמוה, גם לאחר שהעוררת הבהירה במסגרת כתב הערר כי משכ"ל הוחלפה, וגם לאחר שמידע זה נמסר למשיבה עצמה על ידי גב' גרדל – נמנעה המשיבה מלערוך בירור נוסף, מול לקוח הקצה, עיריית ירושלים.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בטענותיה על השינויים בהיקפי החוזה, נסמכה המשיבה על מידע שמסרה גב' גרדל – אף שכאמור היא אינה הגורם רלוונטי. ככל שהמשיבה הייתה סבורה שההסכם החדש עם עיריית ירושלים אמור היה להוביל להפחתה בהיקף העבודה ללא קשר לנגיף הקורונה, היה עליה לכל הפחות לבסס את הטענה בבדיקה מול עיריית ירושלים. עמדתה של המשיבה בנושא זה הייתה תמוהה, וזאת בלשון המעטה.

19. נציין כי המידע הרלוונטי לעניין היקפי הפעילות של העוררת בפועל בתקופות השונות לא הוצג לוועדה, ואולם נתוני ההכנסות של העוררת מדברים בעד עצמם. מחודש אוקטובר 2021 וכן במהלך שנת 2022, הכנסותיה של העוררת חזרו לרמה הגבוהה, שאפיינה את פעילותה בשנת 2019 ובתחילת שנת 2020 – עד פרוץ משבר הקורונה. אין מחלוקת על כך שהמסגרת ההסכמית, שהשתנתה בשנת 2020, עומדת בעינה עד היום – העוררת ציינה כי ההסכם הוארך בהתאם לסעיף האופציה שנקבע בהסכם המקורי, והמשיבה לא חלקה על כך. אם כן, טענת המשיבה בדבר ירידה בהיקפים בהסכם החדש מופרכת, על פניו, לפי הנתונים של החודשים האחרונים.

20. נציין כי אין היגיון בטענת המשיבה כי מחזור ההכנסות של העוררת ירד בחודש ספטמבר 2020. ירידה דומה אירעה גם בחודש יולי 2020, ובחודשים קודמים במהלך השנה. מסתברת יותר המסקנה שהירידה היא חלק מרצף של ירידות שהחל עם פרוץ מגפת הקורונה, ולא אירוע חריג נוסף שיש לייחס לו משמעות מיוחדת.

21. אם כן, מסקנתנו היא חד משמעית – לא הוצג כל בסיס לטענה שהירידה בהכנסות העוררת אירעה עקב סיום החוזה, ולא היה כל מקום מלכתחילה לטענה זו.

22. בשולי הדברים נעיר כי כפי שעלה בדיון, ייתכן כי שינויים מסוימים בהכנסות העוררת נובעים מהבדלים שחלו בהיקפי הפעילות בין שנת לימודים אחת לאחרת – שינויים שניכרים לעיתים במחזורי ההכנסות שלה בחלק מהשנים, מחודש אוקטובר ואילך. המשיבה לא העלתה טענה זו ומכל מקום לא מצאנו שיש באפשרות זו כדי לשנות ממסקנתנו – שנת הלימודים תשפ"ב, שהחלה בחודש ספטמבר 2020 הייתה משובשת בסגרים, ובהגבלות רבות על פעילות תלמידים בבתי הספר ומחוצה להם שחלו גם לאחר הסגרים (כגון לימודים בקפסולות וקשיים בארגון פעילויות חוץ). כיוון שבשנת תשפ"ג חלה עליה ניכרת בהכנסות העוררת, אין סיבה להניח שהירידה בשנת תשפ"ב כולה אינה נובעת מהתפשטות נגיף הקורונה.

התנהלות המשיבה

23. לצורך ההכרעה בערר, יכולנו להסתפק במסקנה אליה הגענו לעיל. עם זאת, אין באפשרותנו להתעלם מטענות העוררת לגבי התנהלות המשיבה, בשלבים השונים של הטיפול בתיק.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

העוררת הגישה השגה בשל מחלוקת על כ-44 אלף ש"ח – מחלוקת אריתמטית ביסודה, שהתעוררה עקב טעות טכנית בהזנת הנתונים לטופס הבקשה. המשיבה הייתה אמורה להשיב להשגה בתוך 120 ימים, וכיוון שמדובר בשאלה טכנית פשוטה – ניתן היה לצפות למענה אף בפרק זמן קצר יותר. מסיבות שלא הובהרו, ראתה המשיבה לנכון לערוך בשלב ההשגה בדיקה מעמיקה יותר, וטענה לכך שאין קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין המגפה.

24. בשלב זה הצביעה המשיבה על ממצא רעוע – הפסקת פעילות עם המשכ"ל. מעת שהמשיבה החליטה על בדיקה מעמיקה, כיוון שברוב המקרים המשכ"ל אינו לקוח קצה, מצופה היה מהמשיבה לבחון אם אכן אירע שינוי של ממש בדפוסי הפעילות של העוררת.

25. כאן המקום להזכיר כי זכאותה של העוררת למענקים בתקופות זכאות קודמות אינה שנויה במחלוקת. מחזורי ההכנסות של העוררת ירדו באופן דראסטי בחודש אפריל 2020, והשינוי ניכר גם לאורך החודשים שבאו לאחר מכן. כיוון שישנו רצף של חודשים קודמים שבהם הקשר הסיבתי לקורונה אינו שנוי במחלוקת, הטענה שחל שינוי פתאומי ושגורם אחר "החליף" את הקורונה – כאשר דפוסי ההכנסות נותרו כפי שהיו – היא טענה מוקשית. אם המצב נותר כפי שהיה בחודשים הקודמים, מוטל על המשיבה נטל ראייתי כבד על מנת להוכיח שסיבה אחרת היא זו שגרמה לאותו מצב, דווקא מנקודת הזמן הזו. ואולם המשיבה הסתפקה בממצא היחיד של הפסקת ההתקשרות עם המשכ"ל, ולא נתנה דעתה לכך שהשירות לעיריית ירושלים נמשך באופן אחר.

26. תמונה עוד יותר התנהלות המשיבה לאחר הגשת הערר. גם לאחר שהוגש הערר, והתברר שהשינוי אינו כפי שסברה המשיבה, התעקשה המשיבה לנהל את הערר "בעיניים עצומות", ולא פנתה ללקוח הקצה – עיריית ירושלים – על מנת לברר אם חלו שינויים בהיקפי ההתקשרות עם העוררת (מלבד אלו שאירעו עקב נגיף הקורונה). ההסתמכות הבלעדית על נציגת המשכ"ל, שאינה יכולה להעיד על האירועים לאחר השינוי – הובילה את המשיבה לדבוק בטעותה במקום להודות בה.

27. ליקוי מינהלי נוסף נעוץ בשינוי שחל בנימוקי המשיבה בשלב ההשגה. אמנם, בשלב ההשגה המשיבה רשאת לבחון את מחדש את החלטתה הקודמת ואף לערוך בדיקה מעמיקה יותר, ובמידת הצורך לשנות את נימוקי החלטתה (ראו ערר 1607-21 רפול גבאלי נ' רשות המסים, ניתן ביום 2.11.2021, פסקה 37 להחלטה). עם זאת, ככל שהשינוי משמעותי יותר, וככל שהוא נעשה בשלב מאוחר יותר של ההליך, הנטל המוטל על המשיבה להצדיק את השינוי – הוא כבד יותר (ראו ערר 1881-21 טאהא סודקי נ' רשות המסים, ניתן ביום 21.3.2022 (להלן – עניין סודקי); ערר 2039-21 א.ו שיווק תוצרת חקלאית בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 8.5.2022, פסקה 19 ואילך). זאת בפרט בנסיבות שבהן הנימוקים החדשים שהעלתה המשיבה מובילים לשלילת הזכאות למענק שכבר הוסכם עליו בשלב קודם (ראו



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1626-22 יורם ברק – שמאות מקרקעין בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 15.7.2022; ערר 1611-22 א.ד.א 23 שירותי שיווק בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 2.8.2022. ספק אם ניתן להצדיק ההחלטה לתקן את ה"טעות" דווקא בשלב השגה, בשים לב לאופי הטכני והנקודתי של ההשגה. לנוכח הממצאים הדלים שהציגה המשיבה - ספק רב אם התנהלות זו עולה בקנה אחד עם חובת ההגינות המוטלת עליה כרשות מינהלית.

28. כאן המקום להזכיר כי האיחור המשמעותי במתן החלטה בשלב ההשגה מוסיף גם הוא על הנטל המוטל על המשיבה להצדיק את ההחלטה. כפי שעולה מפסיקות הוועדה, איחור בהחלטה בהשגה עשוי להשפיע על בחינת סבירות ההחלטה, כמו גם על פסיקת ההוצאות (ראו ערר 1947-21 סנסה ייצור נייר בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 2.2.2022; ערר 2133-21 אדיר מילר בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 15.2.2022). למעלה מכך, האיחור בהשגה מכביד על המשיבה בבואה לשנות את נימוקי ההחלטה המקוריים, ולהשתית את החלטתה על נימוקים אחרים (ראו ערר 1664-21 ארג'נטרו אחזקות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 31.1.2022, פסקה 75 להחלטה; עניין סודקי, פסקה 28 להחלטה). לטעמנו, במקרה של איחור בהשגה, הנטל המוטל על המשיבה בבואה לערוך בחינה מעמיקה יותר, ולשלוש לחלוטין מענק שבשלב קודם הוסכם לתת לה כמעט את כולו – הוא גבוה במיוחד. אף על פי כן, לא נקטה המשיבה בריסון ובזהירות הנדרשת בנסיבות, והוציאה תחת ידה החלטה לקויה.

29. ההתנהלות הכוללת של המשיבה בתיק זה הייתה בעייתית. זמן רב מן הצפוי חיכתה העוררת לתשובה לשאלה אריתמטית פשוטה, בדבר זכאות ל-44 אלף ש"ח, ורק בחלוף שנה וחודשיים היא קיבלה החלטה שונה, השוללת ממנה סכום של 302 אלף ש"ח, שכבר הוסכם עליו – וגם החלטה זו הייתה שגויה ולא מבוססת. גם לאחר שהעובדות הרלוונטיות התבררו בערר, דבקה המשיבה בגירסתה הלא רלוונטית, ולא השכילה לבחון מחדש את עמדתה ולהגיע להסכמה עם העוררת. נוכח התנהלות זו, החלטנו לפסוק לחובת המשיבה הוצאות משמעותיות.

סיכום



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

30. נוכח כל האמור לעיל, החלטנו לקבל את הערר במלואו. על רקע הקשיים הרבים בהתנהלות המשיבה, כמפורט בפיסקאות הקודמות, תישא המשיבה בהוצאות העוררת בסך של 15,000 ש"ח.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 45 יום. ניתנה היום, כ"א אב תשפ"ב, 18/08/2022, בהעדר הצדדים.

1990-22

טניה חכמוב, רו"ח
נציגת ציבור

ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה