



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 22-2929

לפני כבוד חברי הוועדה:
ערן עסיס, עו"ד - יו"ר
צבי פרלמוטר, רו"ח - חבר

העוררת: **טי ג'את סיסטמס 2006 בע"מ, ח.פ. 513828756**
ע"י מר/גברת דמיטרי ורשבסקי

נ ג ד

המשיבה: **רשות המסים**
באמצעות היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות
רחוב בן גוריון 38 רמת גן
מייל: corona.ararim@taxes.gov.il

החלטה

רקע והליכים קודמים

1. העוררת היא חברה המעניקה שירותי חוץ (Outsourcing) לניהול ופיתוח עסקי, וכן פועלת בתחום הפטנטים. הכנסותיה העיקריות של העוררת נובעות משתי חברות קשורות – חברת פונמיקס בע"מ (להלן – **פונמיקס**) וחברת אקוטק מיחזור בע"מ (להלן – **אקוטק**); להלן יוסברו בהרחבה הקשרים בין החברות השונות.
2. העוררת הגישה מספר בקשות למענקי הוצאות קבועות, בהתאם להחלטת הממשלה מס' 5015 (מיום 24.4.2020) וכן בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **החוק**). מספר מענקים שולמו לעוררת על ידי המשיבה כפי שהתבקשו ולא היו שנויים במחלוקת בין הצדדים, אולם לגבי מספר מענקים נוהלו הליכים שונים.
3. בקשת העוררת למענק בגין תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 התקבלה באופן חלקי בלבד – העוררת ביקשה מענק בסך 242,884 ש"ח, ואולם המשיבה מצאה כי היא זכאית לסך של 77,366 ש"ח בלבד. המשיבה הסבירה כי ההכנסה בתקופת הבסיס היא יוצאת דופן וחריגה, ומצאה לנכון להותיר את המענק שחושב באופן ראשוני על פי חלוקת מרבית ההכנסות בשנת 2019 באופן ליניארי, כך שהכנסות אלו ייפרסו על פני כל השנה. החלטה זו של המשיבה אושרה על ידי ועדת הערר (ערר 21-1005 **טי ג'את סיסטמס 2006 בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 9.3.2021; להלן – **ערר 21-1005**). כנגד החלטה זו הגישה העוררת ערעור לבית המשפט המחוזי, ואולם הערעור נדחה בהסכמה (ביום 6.7.2021), לאחר שהעוררת קיבלה את המלצת בית המשפט.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

4. הליכים נוספים התקיימו בעניין בקשותיה של העוררת למענק בתקופות הזכאות ינואר-פברואר 2021 ומרץ-אפריל 2021. המשיבה דחתה כליל את בקשות העוררת למענקים אלו (בניגוד למענק הקודם שאושר באופן חלקי), ולאחר מכן בהחלטה מיום 6.3.2022 דחתה גם את ההשגות שהוגשו בעניין. בהחלטה בהשגה ציינה המשיבה כי הכנסות החברה הן מדמי ניהול שמתקבלים מחברות קשורות, וכן כי הכנסות העוררת היו בשיעור אפס ולנוכח ירידה ניכרת גם בהוצאות היא מוחרגת מהזכאות למענק (להלן – **ההחלטה הראשונית**).

5. ביום 22.3.2022 הגישה העוררת ערר כנגד ההחלטות בשתי תקופות זכאות אלו. במהלך בירור הערר, הודיעה המשיבה כי בנוגע לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2021 היא החליטה לעשות שימוש בסמכותה לפי סעיף 12(ב) ולתקן את ההחלטה הראשונית. כפי שהוסבר אז, מההחלטה בהשגה הושמטו בטעות נימוקי המשיבה הנוגעים למחזור הבסיס החרוג (הנימוקים ששימשו בסיס להקטנת הזכאות למענק **בערר 21-1005**); על רקע זה, ביקשה המשיבה לקבל את הערר באופן טכני, מבלי שיווצר מעשה בית דין, כך שתישמר לה האפשרות ליתן החלטה חדשה בהשגה לאחר מכן. נוכח התנגדות העוררת התנהל דיון בנוגע לעררים, ונעשו ניסיונות להביא את הצדדים לפשרה. הצדדים לא הגיעו להסכמות, ואולם המשיבה הודיעה כי היא החליטה מיוזמתה להעניק לעוררת את המענק לתקופת הזכאות ינואר-פברואר 2021, בכדי לצמצם את המחלוקת. בהתאם, שני העררים התקבלו – בתקופת ינואר-פברואר 2021 זכתה העוררת למלוא המענק המבוקש בהסכמת המשיבה, ואילו בתקופת מרץ-אפריל 2021 התקבל הערר בהחלטה טכנית, המותירה את המחלוקת בין הצדדים פתוחה (ערר 22-1534 **טי ג'את סיסטמס 2006 בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 6.7.2022; להלן – **ערר 22-1534**); בהחלטה זו נפסקו לטובת העוררת הוצאות בסך כולל של 10,500 ש"ח.

6. ואכן, עוד בטרם ניתנה החלטה סופית בערר 22-1534, המשיבה ערכה מחדש את החלטתה בעניין העוררת כך שתכלול את מלוא הנימוקים (החלטה מיום 28.4.2022; להלן – **ההחלטה המתוקנת**). כנגד החלטה זו הגישה העוררת השגה, ובחלוף 120 ימים ממועד הגשת ההשגה, משלא נענתה ההשגה – הגישה העוררת את הערר שבנדון. במהלך בירור הערר, הפיקה המשיבה החלטה בהשגה, בה נקבע כי העוררת אינה זכאית למענק ועליה להשיב את המקדמות שקיבלה, בסך של 137,981 ש"ח; טעמי ההחלטה חולקו לשני חלקים:

א. נטרול הכנסות מחברות קשורות: המשיבה ציטטה את הוראת החוק בדבר נטרול עסקאות בין חברה לבעל מניותיה, והזכירה את פסיקת ועדת הערר המפרשת את החרוג ככזה שחל גם על עסקאות עם בעלי עניין. המשיבה ציינה את שיעור האחזקה של בעלי המניות בחברות השונות, וכן הצביעה על זהות בעלי השליטה לפי הדוחות הכספיים. המשיבה הציגה נתונים מהם עולה שכל ההכנסות בתקופת הבסיס הן מחברות קשורות, ובנטרול הכנסות אלו אין לעוררת ירידת מחזורים המזכה במענק.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ב. מחזור בסיס חריג: כטיעון חלופי, הזכירה המשיבה את מחזורי ההכנסות החריגים שיש לנטרל מתקופת הבסיס (נימוק שנשמט כאמור מהחלטה הראשונית). המשיבה הפנתה להחלטה המתוקנת, בה הוזכר כי הכנסות חריגות אלו הוצאו בגין עבודות שבוצעו בשנים קודמות (2017-2019), וכי המענק המקסימלי בגין תקופת מרץ-אפריל 2021 הינו 77,366 ש"ח. המשיבה ציינה כי עמדה זו קיבלה תוקף בהחלטת בערר-1005-21, לגבי תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, והוסיפה כי "ההחלטה לגבי נטרול זה נותרה בעינה".

7. הערר שלפנינו נסוב אפוא על החלטה זו.

מהלך בירור הערר

8. ראשית, נעיר כי העוררת, שאינה מיוצגת, ערכה את כתב הערר באופן אקלקטי ולא ברור. בכתב הערר, התייחסה העוררת רק לפגמים שנפלו לדעתה בהתנהלות המשיבה – כגון איחור בשלב ההשגה והתמשכות בהליכים עד למתן החלטה מתוקנת בשלב ההשגה, וכן החלטה של המשיבה לנקוט בהליכי גבייה כנגד העוררת. חלק מטענות העוררת הועלו רק במהלך הדיון שהתקיים באמצעים טכנולוגיים. כמו כן, התברר כי כלל לא התקבלה החלטה בהשגה האחרונה שהגישה העוררת, וכי ההחלטה בהשגה שצורפה לכתב התשובה, ניתנה רק לאחר הגשת הערר. על רקע זה, בהיותה של העוררת בלתי מיוצגת, איפשרנו לה בהזדמנויות שונות למסור השלמות ולהגיש מסמכים המאמתים את טענותיה הרלוונטיות לעניין, ובכלל זה להגיב ולהתייחס לדברים שעלו לאחר הדיון.

9. נוכח השלבים השונים שבהם הוצגו הטענות, וכדי שניתן יהיה להבהיר את החלטתנו כיאות, נעמוד בכל נושא בנפרד על הרקע המשפטי, על הממצאים שהוצגו לנו ועל טענות הצדדים, ונסכם את הכרעתנו בכל נושא בנפרד.

10. נציין כי במכלול הדברים, החלטנו לקבל את הערר באופן חלקי – קיבלנו את טענות העוררת לעניין העסקאות שהתקיימו בין החברות הקשורות, ואולם הותרנו על כנו את החישוב החלופי שנערך בערר 1005-21. להלן נעמוד בהרחבה על טעמיה של החלטה זו, ועל חלקיה השונים.

רקע משפטי – זרישת הקשר הסיבתי ועסקאות בין חברות קשורות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

11. נקודת המוצא היא כי המענקים לפי חוק התוכנית לסיוע כלכלי נועדו לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטותו של נגיף הקורונה. בהתאם לחוק, התנאי הבסיסי למתן המענק הוא כי חלה בעסק ירידת מחזורים, בהשוואה בין תקופת הזכאות לבין החודשים המקבילים בשנת 2019, בשיעור שנקבע (25% או 40%, בתקופות השונות).

12. במסגרת ההוראה לעניין חישוב ירידת מחזורי העסקאות, קובע החוק כך:

”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;” (סעיף 8(2)(א) לחוק)

13. משמעות הדבר היא כי כאשר העסקה מתקיימת בין בעל מניות בחברה לבין החברה עצמה, יש לנטרל את העסקה ולא להביא אותה בחשבון במחזורי העסקאות – לא במחזור העסקאות של תקופת הבסיס, ולא במחזור העסקאות של תקופת הזכאות (להלן – **הוראת נטרול עסקאות**).

14. באופן כללי, בעסקאות המתקיימות מול בעלי ענין, כשיש זהות אינטרסים המאפשרת לצדדים לבצע התאמות ושינויים, לעיתים תוך ניגוד עניינים, קשה להבטיח כי עסקה שנרשמה בין הצדדים אכן משקפת סיטואציה עסקית רגילה. הטעם המרכזי שהוזכר בפסיקות ועדת הערר לנטרול עסקאות, אלו נעוץ בחשש שמא הדיווחים לרשויות המס אינם משקפים באופן נאות את האינטראקציה העסקית שמתקיימת בין הצדדים, או את זו שהייתה צריכה להתקיים ביניהם באופן ריאלי, כמו גם בחשש שמא כלל לא התקיימה אינטראקציה עסקית אמיתית שהצדיקה דיווח. בחלק מהמקרים, עסקים אלו רשומים כעוסק מאוחד לצורכי מע”מ והחייבים ביניהם מתבצעים באמצעות הודעות חיוב (לא חשבונית מס) ומשכך ניתן להנפיק חיובים וזיכויים הדדיים במועד ששונה מביצוע העסקה. (ראו ערר 1008-21 **תחנת דלק היצירה בע”מ נ’ רשות המסים**, ניתן ביום 24.3.2021; להלן - **עניין תחנת דלק היצירה**; ערר 1609-21 **מפעלי אחים עמאר מרצפות ושיש בע”מ נ’ רשות המסים** (ניתן ביום 25.1.2022); ערר 1589-21 **פליסידד (פיסגה) בע”מ נ’ רשות המסים** (ניתן ביום 4.11.2021); ערר 1836-21 **חלפון רפי אחזקות (1993) בע”מ נ’ רשות המסים** (ניתן ביום 27.12.2021)). במקרה אחר, נדונה הבעיה הנוצרת כאשר חברות קשורות מהוות יחד מארג עסקי שלוב, וההפרדה ביניהן מאפשרת כפל מענקים העלול ליצור עיוות בחישוב גובה הזכאות (ראו ערר 2458-22 **פאי נפט לישראל בע”מ נ’ רשות המסים**, ניתן ביום 27.3.2023). בנוסף, הוזכר בפסיקה כי בחינה פרטנית של העסקאות השונות שהתקיימו בין החברה לבעלי העניין וניסיון להתחקות אחר טיב העסקאות ואופיין עומד בסתירה לשיקולי הפשטות והיעילות, המהווים חלק מתכלית החקיקה (ערר 1664-21 **ארג’נטרו אחזקות בע”מ נ’ רשות המסים**, ניתן ביום 30.1.2022, פסקה 41-42 להחלטה).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

15. בעניין תחנת דלק היצירה, עמדה הוועדה בהרחבה על התחולה הרחבה של הכלל המחמיר בקשר לעסקאות בעלי עניין. בהתאם להוראת נטרול העסקאות שנקבעה בחוק, כשהעיסקה נעשית בין בעל המניות לבין החברה עצמה, יש לנטרל כליל את ההכנסות הללו ממחזור העסקאות, ואולם ישנם מקרים דומים אחרים של עסקאות המתקיימות בין בעלי עניין, שעליהן לא חלה במפורש הוראת נטרול העסקאות – כגון כאשר העסקה אינה נעשית למול בעל המניות עצמו, אלא למול בעלי עניין אחרים (נושאי משרה או חברות אחיות וכדומה). צוין כי במקרה כזה הפסול אינו קטגורי, אך מוטל על העוסק נטל מוגבר להוכחת הקשר הסיבתי.

16. כזכור, אחד התנאים לזכאות למענק בהתאם לחוק הוא כי ירידת המחזורים נגרמה **"כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף covid-19"** (סעיף 8(3) לחוק). במקרים שבהם המשיבה מצביעה על ממצאים המעידים על היעדר קשר סיבתי – נטל ההוכחה עובר אל כתפי העורר (ראו בר"מ 7502/02 רשות המסים נ' בוריס פודולסקי (ניתן ביום 22.1.2023; להלן – עניין פודולסקי); עמ"נ 21-06-27710 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים בישראל, ניתן ביום 3.1.2022, פסקה 53 לפסק הדין; להלן – עניין ב.ג. ביטחון).

17. הלכה למעשה, במקרה של עסקאות בעלי עניין, כל עוד הוראת נטרול העסקאות אינה חלה במישרין, הקשר בין החברות מהווה אינדיקציה המעבירה אל כתפי העורר נטל מוגבר להוכחת הקשר הסיבתי. על העורר להוכיח במקרה כזה כי השינויים בהכנסות אינם נובעים מהקשר שבין הצדדים, וכי ירידת המחזורים הייתה מתרחשת בשל הקורונה, גם אלמלא היה מדובר בצדדים קשורים.

הקשר בין העוררת לחברות הקשורות

18. תחילה נבקש להבהיר את מבנה האחזקות בחברה העוררת ומערכת הקשרים למול החברות הקשורות. נעיר כי בשלב מסוים הביעה העוררת הסתייגות לגבי חלק מהנתונים בדבר שיעורי האחזקה שהציגה המשיבה, ואולם העוררת לא הציגה נתונים חלופיים, ורק העירה כי מרשם החברות אינו עדכני. כך או כך, התרשמנו שהפערים אינם גדולים, וההסבר להלן ייערך על פי הנתונים שהציגה המשיבה בהחלטה בהשגה.

19. שני בעלי מניות מרכזיים בעוררת הם גדעון דרורי ואולג גולברודסקי; כל אחד מהם מחזיק 16% ממניות החברה העוררת במישרין. לצד זאת, יש לשניהם החזקה עקיפה במניות העוררת באמצעות חברה אחרת בשם טי ג'אט בע"מ; חברה זו מחזיקה ב-48% ממניות העוררת, ומר דרורי ומר גולברודסקי מחזיקים במניותיה ב-23% וב-21% (בהתאמה), תוך שהובהר כי הם בעלי המניות הגדולים ביותר בחברה זו. משמעות הדברים היא כי מר דרורי ומר גולברודסקי מחזיקים דה יורה, במישרין ובעקיפין בכ-53.12% ממניות העוררת, ואם



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מניחים שביחד יש להם בפועל גרעין שליטה בחברת טי ג'אט בע"מ, שיעור השליטה שלהם על העוררת דה פקטו עולה לכדי 80%.

20. בחברת פונמיקס, מר דרורי ומר גולברודסקי החזיקו בתקופות הרלוונטיות בשיעור החזקה שווה של למעלה מ-30% לכל אחד, כך שאחזקתם המשותפת היא מעל ל-60% במניות החברה (שיעור ההחזקה המדויק של כל אחד מהם השתנה בכשליש אחוז בין השנים 2019 ל-2020). בחברת אקוטק, מר גולברודסקי מחזיק ב-31.2% ומר דרורי בכ-20.47%.

21. במילים אחרות, מר דרורי ומר גולברודסקי הם בעלי השליטה בכל החברות, שכן יחד הם מחזיקים בלמעלה מ-50% ממניות העוררת, ולצד זאת הם מחזיקים יחד גם בלמעלה מ-50% מהמניות של כל אחת מהחברות הקשורות.

הסברי העוררת לעניין הקשר בין החברות והקשר הסיבתי

22. בנימוקי הערר ובהודעה משלימה שהוגשה לאחר מכן, לא הסבירה העוררת מהי עמדתה בנוגע לקשר בין החברות, ואולם עמדה על כך שטענותיה בהקשר זה כבר התקבלו בעבר על ידי המשיבה. לטענת העוררת, יש לראות בהכרעה שניתנה בערר 22-1534, שבו המשיבה הסכימה להעניק לה את מלוא המענק בתקופת הזכאות ינואר-פברואר 2021, כמעשה בית דין, וניתן לבסס על כך את הקביעה שהחברות אינן קשורות.

23. רק בשלב מאוחר יותר, בתגובה לכתב התשובה, מסרה העוררת התייחסות מפורטת יותר לעניין זה. העוררת ציינה כי בחברות השונות ישנם בעלי מניות אחרים, אשר חלקם מחזיקים במניות בכורה, ויש להם השפעה גדולה יותר על החברה מאשר מר דרורי ומר גולברודסקי, שהינם בעלי מניות רגילות. כאמור, העוררת ציינה בדיון בעל פה שהנתונים לגבי היקף האחזקות שהובאו על ידי המשיבה אינם מדויקים כיוון שחלו שינויים וברשם החברות טרם עודכנו הנתונים, כך שהם מחזיקים פחות מ-50%. עוד הודגש כי בעלי המניות בחברת אקוטק אינם מחזיקים בחברת פונמיקס, ואין החזקות צולבות בין החברות. בנוסף ציינה העוררת כי חברת פונמיקס לא הגישה בקשות למענקים וכי חברת אקוטק קיבלה מענק אחד בלבד בסכום נמוך. יצוין כי במהלך הדיון שאל חבר הוועדה את העוררת האם יש אפשרות להעביר החלטה בחברות שלא על דעתם של מר דרורי ומר גולברודסקי, התשובה הייתה שלילית.

24. לצד זאת יוער כי במהלך הדיון, הבהירה העוררת את טענותיה לעניין הקשר הסיבתי. העוררת טענה כי השירותים שהיא מעניקה לחברות הקשורות הן שירותי פיתוח עסקי, תמיכה במכירות בינלאומיות וגיוסי הון, וזאת לצד שירותי ניהול משרד ותקשורת. העוררת הפנתה להסברים מפורטים שהועברו לנציגי המשיבה בשלב ההשגה הראשון שנדון בין הצדדים (להלן – **ההסבר להשגה**), ובו הובהר כי לצד הכנסות שוטפות בסכומים נמוכים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

(תשלום ריטיינר חודשי בגין שירותי הניהול), הייתה החברה זכאית להכנסות גבוהות במיוחד במקרים שבהם הצליחה לבצע פעולות ספציפיות שקידמו את עסקיהן שלהחברות קשורות – גיוסי הון או מכירות. לטענת העוררת, בגלל מגפת הקורונה היא לא הצליחה להוציא אל הפועל עסקאות והשקעות בעסקיהן של החברות הקשורות, ועקב כך לא הצליחה לשחזר את ההכנסות הגבוהות שנרשמו אצלה בשנת 2019.

25. ההסבר להשגה, אשר הועבר במייל לנציגי המשיבה בחודש יולי 2020, לווה בדוגמאות ובפירוט רב, והעוררת התייחסה לעסקאות ספציפיות וצירפה הסברים ואסמכתאות. כך למשל, הובהר כי העוררת הצליחה להשיג עבור חברת פונמיקס מספר הסכמים להספקת שירותים, בשווי של מאות אלפי דולרים, הסכמים אשר ביצעם נדחה בגלל מגפת הקורונה, ואשר היו עשויים להניב לעוררת הכנסות בשיעור 10% מהכנסתה של פונמיקס. באופן דומה, התייחסה העוררת להסכמים שכבר נחתמו עבור חברת אקוטק, ונדחו בגלל מגפת הקורונה (שהיו עשויים להניב 10% מהסכום שמוערך בכ-3 מיליון ש"ח בשנה), וכן לגיוס אג"ח שאמור היה להניב לעוררת 3% מההשקעה. בנוסף, צוינו עסקאות פטנטים שהעוררת הייתה אמורה לקיים עבור לקוחותיה, שלא הבשילו עקב מגפת הקורונה. העוררת צירפה לתמיכה בטענותיה חלק מההסכמים שנחתמו והודעות דחיה שהועברו לה עם פרוץ מגפת הקורונה.

26. העוררת הוסיפה והסבירה בדיון כי החברות הקשורות הן חברות סטארטאפ, עם הכנסות נמוכות, וכי העוררת מבצעת עבור חברות אלו את הפיתוח העסקי – שאותו לא ניתן היה לקיים בתקופת מגפת הקורונה בגלל המצב במשק. העוררת הסבירה כי בחברות הקשורות מעורבים משקיעים נוספים, וכי היחסים בין העוררת לבין מוסדות בהסכם ניהול, כך שאין באפשרותה של העוררת לבצע מניפולציות שונות בדיווחי ההכנסות. לשיטת העוררת, היעדר ההכנסות בחברה העוררת נגזר מהקושי הכלכלי שעימו התמודדו החברות הקשורות ועם העובדה שהעוררת לא הצליחה לנקוט בצעדי פיתוח עסקי המזכים אותה בהכנסה.

27. עוד הוסבר בדיון, בשונה מכפי שניתן היה להבין מההסבר להשגה, שעיקר ההכנסות שאבדו לה הן ההכנסות מבנווסים במקרה של הצלחה בפיתוח עסקי, ולא ההכנסות מריטיינר, שהיו נמוכות ממילא.

28. העוררת הוסיפה וציינה בדיון כי בשלב מאוחר יותר, הצליחה לחזור ולהפיק הכנסות עבור החברות הקשורות, שזיכו אותה בבנווסים. לגבי פונמיקס הוזכרה עיסקה שהתקיימה בחודש יולי 2021 בפונמיקס (שאכן הניבה לעוררת הכנסות מחודש יולי 2021 ואילך). לגבי אקוטק, העוררת הסבירה כי המוצר שאותו היא משווקת הוא מוצר גומי חדשני מחומר ממוחזר, והעוררת התקשתה לקדם את עסקאות השיווק של אקוטק, בתקופה שבה היה קושי לערוך ניסויים בחומרים חדשים. עם זאת צוין כי במהלך שנת 2022 נחתם הסכם



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לשיווק בינלאומי בהיקפים גדולים, וכי בימים אלו (נכון למועד הדיון) ננקטים צעדים להוצאתו אל הפועל.

29. במהלך הדיון, הביעה המשיבה הסתייגות מכך שהטענות מועלות לראשונה ומכך שלא הוצגו מסמכים המאמתים את כל טענות העוררת (אם כי יצוין שחלק ניכר מהטענות הועלו בפני המשיבה במסגרת ההסבר להשגה). בתום הדיון הביעה המשיבה הסכמה להצעה כי תתקבל התייחסות משלימה מטעם העוררת לעניין זה.

30. לאחר הדיון, מסרה העוררת תגובה משלימה, ואליה צורפו ההסכמים שנערכו בינה ובין החברות הקשורות, המסדירים את זכאותה לתשלומי הריטיינר מהחברות הקשורות. בתגובה לשאלות הבהרה מאת יו"ר הוועדה, מסרה העוררת כי הסכמי הריטיינר אינם מכסים את תשלום הבונוס שהיא מקבלת בגין ביצוע עסקאות וגיוסי הון, וכי בכל מקרה כזה נדון התשלום בנפרד מול החברה הקשורה. כמו כן, מסרה העוררת עדכונים לגבי העסקאות שהוזכרו בהסבר להשגה ואשר נטען אז כי בוטלו או נדחו בגלל מגפת הקורונה, ומסרה אסמכתאות על ביטול של חלק מההסכמים (באחד ההסכמים, מול חברת אקוטק, הובהר כי ביצוע ההסכם נדחה, ולאחר דחיות מרובות, רק בחודש אוקטובר 2022 נחתם הסכם מחדש לביצוע). בנוסף, מסרה העוררת את דיווחי ההכנסות שלה ושל החברות הקשורות למע"מ בשנת 2022, ומהם עולה כי בשנת 2022 אכן חלה התאוששות בהכנסותיה (ככל הנראה עקב עליה בפעילות בחברת פונמיקס).

31. בשלב זה הועלתה על ידי הוועדה הצעת פשרה, ואולם משלא התקבלה הסכמה בין הצדדים, התבקשה המשיבה להתייחס לממצאים אלו. המשיבה העירה בקצרה כי על הוועדה לתת את דעתה להכנסות העוררת והחברות הקשורות בשנים 2017-2019 – לטענת המשיבה אין התאמה מלאה בין הכנסות העוררת להכנסות החברות הקשורות, וניתן לראות כי העוררת הפיקה הכנסות גם כאשר החברות הקשורות לא הפיקו הכנסות משמעותיות.

האם הקשר בין החברות מעיב על הקשר הסיבתי

32. נציין כי לאחר שעיינו בהסברים ובמסמכים שצורפו על ידי העוררת, נחה דעתנו שהכנסות העוררת נפגעו בעקבות מגפת הקורונה, והקשר בין החברות אינו משנה ממסקנה זו.

33. הרושם העולה מבין המסמכים הוא מובהק, וניכר כי גם המשיבה לא הציגה טענות נגדיות ורק העירה לגבי דפוס ההכנסות בשנים 2017-2019 כאמור לעיל. בהקשר זה, נעיר כי המשיבה לא צירפה לתגובתה את דיווחי המע"מ של החברות הקשורות בשנים 2017-2018. עם זאת, גם אם היינו יוצאים מתוך הנחה שהחברות הקשורות לא דיווחו על הכנסות כלל בשנות הפעילות הללו, לא היה בכך בכדי להפריך את טענות העוררת. העוררת הסבירה כי היא זכאית לבונוסים גם בגין הצלחה בשיווק ובהסכמים המניבים לחברות הקשורות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הכנסות, אך גם בגין גיוסי הון – שמטבע הדברים אינם נרשמים כהכנסה בדיווחי החברות הקשורות. יתרה מכך, גם דיווחי השנים 2019-2022, שצורפו לוועדה, מעידים על כך שתשלומי הבונוס שהועברו לעוררת אינם תואמים באופן מדויק את ההכנסות המדווחות של החברות הקשורות; אדרבא, במקרים רבים הועברו לעוררת תשלומי בונוס בסכום העולה על סך ההכנסות השנתי של החברה הקשורה. ההתחשבות בין החברות הקשורות אינה אקוויוולנטית למועד רישום ההכנסה בחברה הקשורה, ומדדי ההצלחה שבגינם מתוגמלת העוררת הם מורכבים יותר.

34. מכלול הנתונים והמסמכים שהוצגו לנו הוא מורכב, אך התמונה הכללית המצטיירת מהם היא פשוטה. העוררת פועלת כזרוע ניהולית האחראית על פיתוח עסקי בחברות הקשורות, והכנסותיה נפגעו ממגפת הקורונה, בה במידה שפעילותן העסקית של החברות הקשורות נפגעה מהמגפה. כיוון שמדובר בחברות סטארטאפ בתחילת דרכן, הכנסותיהן של החברות הקשורות היו נמוכות ממילא – גם לפני מגפת הקורונה וגם במהלכה – ואולם בגין פעילויותיה הניהוליות של העוררת לקידום חברות אלו, היא הייתה זכאית להכנסות בשנת 2019. העוררת הראתה בבירור כיצד נפגעה יכולתה לקדם את עסקיהן של החברות הקשורות בתקופת הקורונה, והציגה מספר רב של אסמכתאות לטענותיה.

35. נעיר כי לצד הרושם הכללי, נותרו סימני שאלה אחדים, ואולם לא ראינו לנכון לייחס להם השפעה על התוצאה הכוללת. ראשית, מלבד הסכמי הריטיינר, העוררת לא הציגה הסכמים המבססים את הטענה שהיא זכאית לבונוסים משמעותיים מהחברות הקשורות במקרה של הצלחות עסקיות, ובהקשר זה נטען כי נערכת התחשבות אד הוק. הגם שניתן היה לצפות שיערך הסכם, בהתחשב במערכת היחסים ארוכת הטווח בין העוררת ובין החברות הקשורות, הטענה להתחשבות שאינן כלולות בהסכם אינה בלתי סבירה. טענות אלו מתיישבות גם עם העובדה שישנה קורלציה מסוימת בין דיווחי ההכנסות של החברות – בתקופות שבהן החברות הקשורות החלו ליהנות מהכנסות, גם העוררת קיבלה לידיה סכומים גדולים.

36. בשולי הדברים נעיר גם כי התרשמנו שהעוררת הציגה תמונת מצב מעט אופטימית מדי לגבי ההכנסות שהיו צפויות לה אלמלא הקורונה. חלק מהטענות לגבי סיכומים כאלו ואחרים עם לקוחות לא גובו במסמכים, וייתכן שהנזק המוכח של הקורונה, המגובה באסמכתאות, הוא קטן יותר מזה שטענה לו העוררת. מנגד, יש לתת את הדעת לכך שבתקופת הקורונה חלו השפעות מאקרו כלכליות, ונוצר קושי מובנה לקדם עסקים חדשים; ניתן לשער שהעוררת איבדה לא רק את אותם הסכמים שניתן להוכיח בבירור כי בוטלו, אלא גם מהלכים עסקיים פוטנציאליים אחרים, שאותם אין דרך להוכיח ולגבות במסמכים.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

37. לא למותר להעיר כי גם הקשר בין העוררת לבין החברות הקשורות הוא מסויג ומוגבל. בהשוואה למקרים מובהקים אחרים שנדונו בעבר בוועדת הערר, אין מדובר במקרה שבו יש בעל שליטה אחד המשותף לעוררת ולחברה הקשורה. לבעלי השליטה בעוררת יש החזקה בחברות הקשורות, וגם אם יוצאים מתוך הנחה שיש להם השפעה רבה עליהן – כבעלי תפקיד ניהולי מטעמן וכבעלי מניות משמעותיים – יש משקיעים רבים אחרים שמעורבים בחברות אלו. אין מדובר במקרה של עורר שיכול לעשות בחברה הקשורה כבשלו. מערכת יחסים בין המשקיעים השונים היא מטבע הדברים מורכבת, גם אם הייתה לעוררת שליטה במובנים המקובלים. שאלת השליטה של בעלי המניות בעוררת על החברות הקשורות מסופקת עוד יותר בהינתן המשקל המיוחד שעשוי להיות לבעלי מניות הבכורה (נושא שלא הובהר עד תום במסגרת הערר). בנסיבות כאלו, ניתן לומר שנטל ההוכחה הוא מעט פחות כבד, הגם שמדובר בחברות קשורות.

38. נציין עוד בשולי הדברים כי לא ראינו מקום לדון בקושי הנוצר במקרה של עסקאות בין חברות קשורות המקיימות ביניהן מארג עסקי שלוב (כפי שנדון בעניין פאי נפט) – שממילא לא נטענה על ידי המשיבה. העוררת אמנם משולבת באופן משמעותי במארג הפעילות של כל אחת מהחברות הקשורות, אך נוכח מעורבותם של משקיעים נוספים, ומכלול האינטראקציה המורכבת בין הצדדים, קשה לומר שמדובר בעסק שיש לראות אותו כ"מאוחד". מכל מקום, כיוון שהובהר שהחברות הקשורות כמעט ולא קיבלו מענקים, אין לומר שנוצר כפל מענקים, ובוודאי שמתן המענקים לעוררת אינו מוביל לעיוות.

39. הלכה למעשה, לעניין הקשר בין החברות – החלטנו לדחות את קביעת המשיבה בהחלטה בהשגה. העוררת הרימה את הנטל המוגבר המוטל עליה והוכיחה בצורה מספקת כי היא נפגעה כתוצאה ממגפת הקורונה.

40. נוכח מסקנה זו, לא ראינו צורך לדון בטענת העוררת כי חל בעניין זה "מעשה בית דין" – עקב קבלת עררה של העוררת לתקופת הזכאות ינואר-פברואר 2021. כפי שהערנו בדיון, טענה זו אינה מבוססת כהלכה. הרקע המשפטי לנושא זה יובהר בהמשך, ואולם בתמצית ייאמר כבר כעת כי מעשה בית דין חל במקום שבו המחלוקת בין הצדדים הוכרעה באופן פוזיטיבי, בהחלטה מנומקת. מההחלטה בערר 1534-22 עולה בבירור כי הוועדה לא דנה בנושא, וכי המשיבה הסכימה למתן המענק מבלי להודות בטענות העוררת. בהיעדר הכרעה שיפוטית אחרת, לא הייתה מניעה שהמשיבה תטען את טענותיה, ומכל מקום לגופו של עניין קיבלנו את טענותיה של העוררת.

הכנסה חריגה בתקופת הבסיס – הליכים קודמים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

41. כזכור, בהחלטה בהשגה ציינה המשיבה כי ההכנסות של העוררת בתקופת הבסיס, קרי, בחודשים מרץ-אפריל 2019, הייתה גבוהה וחריגה, והיא שולמה לעוררת בגין עבודה שמשויכת לשנים 2017-2019. המשיבה ציינה כי יש "לנטרל" הכנסות אלו (קרי, לא להביא אותן בחשבון כלל), ואולם בפועל הפנתה המשיבה לקביעה שנעשתה בשלב מוקדם, כי יש לחשב את ירידת המחזורים על בסיס ממוצע.

42. כזכור, עניין דומה נדון בערר 21-1005, בו נדונה בקשת העוררת למענק בתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, בה מחושב המענק בהשוואה לאותה תקופת בסיס הנדונה אצלנו. בהחלטה זו, שניתנה מבלי שהתקיים דיון בערר, נדון צבר החשבוניות החריג, שהעוררת הוציאה לחברות הקשורות אליה בחודשים מרץ-אפריל 2019, ואשר בגינו נרשם לזכותה דיווח הכנסה גבוה מאוד בתקופת הבסיס – דיווח שבגינו נוצרת לפי הנוסחה זכאות למענק גבוה (הן בתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, שנדונה בערר 21-1005, והן בתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2021 שנדונה בפנינו).

43. הוועדה פירטה בהחלטה את סכומי החשבוניות ותיאור השירותים שבגינם הוצאה כל חשבונית. מפירוט החשבוניות עלה כי רוב ההכנסה בתקופה זו נובע מהתחשבות על דמי ניהול ותשלומי ריטיינר בגין שנים קודמות. כך למשל, תוארו חשבוניות שונות בפירוט הבא "סגירת חשבון 15-16", "ריטיינר ניהול 17", "השלמת דמי ניהול", "השלמת דמי ניהול 18 – אפריל 19", וכן שתי חשבוניות שמתייחסות ל"פברואר 19". הוועדה מצאה כי מדובר בהכנסה חריגה שנבעה מהתחשבות בגין עבודה שבוצעה בשנים קודמות, ואף העירה כי **"ניתן היה לחלץ את הנתונים ולנטרל את כל החשבוניות שאינן מייצגות עסקאות שבוצעו בתקופה הקובעת"**. עם זאת הצביעה הוועדה על חשבונית שבה ניתן היה לייחס חלק מההכנסות לחודש אפריל 2019, ועל רקע זה הצדיקה את החלטת המשיבה "לפרוס" את ההכנסות החריגות באופן לינארי על פני כל השנה, ולחשב את ההכנסה בתקופת הבסיס בהתאם.

44. כנגד החלטה זו הגישה העוררת ערעור לבית המשפט המחוזי. בתום דיון שהתקיים בערעור, קיבלה העוררת את המלצת בית המשפט וביקשה למחוק את הערעור. משמעות הדברים היא כי החלטתה הסופית של ועדת הערר בערר 21-1005 נותרה חלוטה.

45. לא בכדי עמדה אפוא המשיבה על הצורך להוסיף את הנימוק הזה להחלטות בנוגע לתקופת הזכאות הנדונה. עמדתה של המשיבה לעניין תקופת הבסיס מרץ-אפריל 2019 כבר אושרה בידי ועדת הערר, במסגרת ההתדיינות על תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, והיא רלוונטית באותה מידה לצורך ההתדיינות על תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2021.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

46. במהלך הדיון ולאחריו, הערנו כי בהקשר זה עשוי לחול הכלל של "מעשה בית דין", החוסם למעשה את הצדדים מלקיים התדיינויות נוספות, במחלוקת שכבר הוכרעה. נעמוד בקצרה על הרקע המשפטי הנדרש לענייננו.

מעשה בית דין – רקע משפטי

47. כידוע, אחד העקרונות המנחים בהליכים משפטיים הוא עקרון סופיות הדיון: ערכאה שיפוטית אינה נדרשת בשנית להחלטות סופיות שהתקבלו על ידה בשלב קודם, וההליך המתאים לתקיפת החלטה שיפוטית הוא במסגרת ערעור. מעיקרון סופיות הדיון נגזרים כללי השתק – השתק עילה, השולל את האפשרות לדון בהליך אחר בעילה שכבר הוכרעה בהחלטה סופית, והשתק פלוגתא, השולל את האפשרות לדון בנושא שכבר הוכרע בהליך אחר (גם אם העילה המשפטית היא שונה). מדובר בהשתק שיפוטי המונע מהצד הרלוונטי לדיון להעלות טענות מנוגדות להחלטה, ולמעשה מחייב את המסקנה שנקבעה בהחלטה הסופית שכבר התקבלה קודם לכן.

48. השתק פלוגתא מתקיים כאשר מתקיימים ארבעה תנאים: (א) הנושא הנדון בהתדיינות הנוכחית זהה לנושא שנדון במקרה הקודם, מבחינה עובדתית ומשפטית; (ב) בין הצדדים התקיימה התדיינות בנוגע לנושא; (ג) ההתדיינות הסתיימה בהכרעה, מפורשת או משתמעת, ונקבע לגביה ממצא פוזיטיבי; (ד) ההכרעה בנושא הייתה חיונית לצורך ההחלטה בפסק הדין הקודם (ע"א 4087/04 מוטי גורה נ' בנק לאומי לישראל בע"מ (ניתן ביום 8.9.2005), פסקה 7 לפסק הדין).

49. בהתאם לחוק הסיוע הכלכלי, עוסק עשוי להיות זכאי למספר מענקי הוצאות קבועות, בגין תקופות זכאות שונות שנקבעו בחוק. כל תקופת זכאות יוצרת עילה עצמאית לזכאות למענק, ולפיכך, בגין כל תקופה כזו יש להגיש בקשה נפרדת, הנבחנת בפני עצמה על ידי המשיבה. עם זאת, במקרים רבים, החלטות המשיבה בתקופות הזכאות השונות מבוססות על מסכת עובדתית זהה. במקרה שבו המחלוקת בין הצדדים היא זהה, והתקבלה לגביה החלטה של ועדת הערר בתקופת זכאות אחת, ניתן לומר כי חל השתק פלוגתא ואין מקום להידרש לטענות הצד שכנגד בתקופת זכאות נוספת (ראו ערר 1807-21 א.ס.ף פיתוח – עבודות קבלניות וצמ"ה בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 21.11.2021; ערר 1663-22 גני ירושלים מורדוך בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 3.7.2022; והשוו ערר 1115-21 איבראהים עזאת נ' רשות המסים, החלטה מיום 17.10.21; ערר 2208-22 הקשר הישראלי תיירות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 2.1.2023).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

תחולת השתק בעניינינו

50. בעניינינו, המחלוקת לגבי נטרול החשבונות בתקופת הבסיס כבר נדונה והוכרעה בערר 1005-21. מדובר בחשבונות ספציפיות שהוציאה העוררת בחודשים מרץ-אפריל 2019, ונדונו בערר לגבי תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020. כיוון שהערר הנוכחי נסוב על תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2021, והוא מתייחס לאותה תקופת בסיס – המחלוקת העובדתית והמשפטית הנוגעת לחשבונות אלו היא זהה.

51. העוררת בוודאי ערה לכך שהדרך לתקוף את ההחלטה הקודמת היא באמצעות הגשת ערעור – שכן היא אף נקטה בהליך כזה בפועל. ערעור זה נמחק בהחלטתה של העוררת, ובכך מיצתה העוררת את זכויותיה הדיוניות כנגד קביעת ועדת הערר בערר 1005-21.

52. בהקשר זה, העירה העוררת כי לא ניתנה הכרעה בבית המשפט המחוזי, והזכירה כי ההחלטה בערר 1005-21 הייתה מהראשונות שניתנו בבית דין זה, שניתנה מבלי שהתקיים דיון, וכי לאחריה ניתנו בבתי המשפט המחוזיים פסקי דין מנחים שעל ועדת הערר לפעול בהתאם להם. בהקשר זה הוזכר פסק הדין בעמ"נ 48298-11-21 **מאגמה ישראל פרויקטים בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 12.6.2022; להלן – **עניין מאגמה**), בו נקבע בין היתר כי "אין בסיס בדין לעריכת ממוצע שנתי לצורך קביעת המחזור של תקופת הבסיס". העוררת טענה כי הפסיקה נכון להיום אינה מאפשרת חישוב על בסיס ממוצע, ולכן אין להשליך מערר 1005-21 על הערר הנוכחי.

53. בכל הכבוד הראוי לטענותיה של העוררת, טענותיה מבוססות על חוסר הבנה של עיקרון סופיות הדיון והכלל בדבר השתק פלוגתא. אילו סברה העוררת כי ההחלטה בערר 1005-21 הייתה מוטעית, בהיותה מהראשונות שניתנו בבית הדין או מכל סיבה אחרת – ונראה כי היא עדיין סבורה כך – היא עליה לעמוד על הערעור שהגישה בעניינינו. אולם העוררת החליטה למחוק את הערעור, אף שהייתה לה את הזכות להמשיך בו, ובכך היא הפכה את ההחלטה בערר 1005-21 לחלוטה וסופית, יהיו אשר יהיו טענותיה כלפיו. כיוון שהמחלוקת העובדתית והמשפטית בעניין החשבונות בתקופת הבסיס היא זהה לזו שהוכרעה (וגם העוררת לא טוענת אחרת), אין באפשרות העוררת לנהל הליכים נוספים בנוגע לאותה מחלוקת שכבר הוכרעה. העוררת מושתקת בהליך זה, כיוון שהיה לה את יומה לטעון בעניין זה במסגרת הליך אחר. ועדת הערר אינה מהווה ערכאת ערעור על החלטותיה שלה, והמסקנה האפשרית היחידה היא כי יש להחיל את הקביעה שנעשתה בערר 1005-21 גם על המחלוקת שלפנינו.

54. למעלה מן הצורך, נעיר כי פסק הדין בעניין **מאגמה** אינו מעיד בהכרח על טעות שחלה בערר 1005-21. ראשית, הנסיבות שנדונו בו שונות מהנסיבות שבעניינינו (הממוצע נערך על רקע תנודתיות גרידא ולא על רקע חשבונות בסכומים חריגים המתייחסות לשנים קודמות); שנית, העמדה השוללת את חישוב הממוצע, שהובעה בפסק הדין בעניין **מאגמה**, היא שנויה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

במחלוקת, ובמקרה אחר כבר נפסק בבית המשפט המחוזי כי במקרה של תנודתיות יש מקום לערוך חישוב של תקופת הבסיס על פי ממוצע שנתי (עמ"נ 40181-04-22 סלטי מערכות חשמל 200 בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 23.3.2023); במקרה זה אף החליט בית המשפט לנטרל הכנסות שנרשמו בשנת 2019 ושהיו שייכות לשנת 2018, בדומה לענייננו.

55. העוררת העירה כי אם עורכים את חישוב ההכנסות על בסיס ממוצע שנת 2019, יש הצדקה להחיל את החישוב הזה גם על שאר תקופות הזכאות. אולם עיון מעמיק בהחלטה בערר 1005-21 מעיד על כך שמדובר בהכנסות חריגות, שניתנו לעוררת בשל התחשבנות על עבודה שביצעה בשנים קודמות – הא ותו לא – כך שניתן היה לנטרל את החשבוניות כליל, או את רובן המכריע. ההחלטה להחיל את תחשיב הממוצע נמצאה כמוצדקת על רק בחלק קטן מאחת החשבוניות, שניתן היה לייחס לעבודה שבוצעה בתקופת הזכאות, והיא נעשתה בבחינת לפני משורת הדין. הוועדה כבר עמדה על כך שהפריסה הלינארית של ההכנסות בתקופת הבסיס היא בבחינת צעד מיטיב עם העוררת, ומן הדין ניתן היה לנטרל את החשבוניות האמורות.

56. אמנם, ועדות הערר כבר העירו כי במקרים שבהם קיימת הכנסה גבוהה בתקופת הבסיס, שהיא פועל יוצא של הפעילות השוטפת של העסק, חישוב תקופת הבסיס על פי ממוצע עלול לקפח את העורר (שכן במקרה כזה ההכנסה השוטפת הגבוהה של העסק לא מובאת בחשבון והמענק נותר נמוך בתקופות זכאות אחרות); ראו ערר 1134-22 משרד עורך דין אביגדור קנטי נ' רשות המסים, ניתן ביום 26.7.2022). אולם בענייננו כלל לא מדובר בהכנסה שוטפת, אלא בהכנסה חריגה ביותר שהיא פועל יוצא של התחשבנות בגין שנים קודמות.

57. יוער עוד כי כלל המענקים שהעוררת קיבלה לתקופות הזכאות השונות, יחד עם המענקים שנפסקו לה בערר 1005-21 ובערר זה, מסתכמים ככל הידוע לוועדה בלמעלה מ-380 אלף ש"ח; בחישוב מענק על בסיס קבוע של ממוצע שנתי, סכום זה משקף מענקים שהיו מחושבים לה אילו מחזור הכנסתה השנתי היה עומד על כ-2.1 מיליון ש"ח. מחזור ההכנסה של העוררת בשנת 2019 עומד על כ-3 מיליון ש"ח, ואולם כיוון שנמצא בערר הקודם כי חלק ניכר מהחשבוניות בתקופת הבסיס, בסך של כ-1.4 מיליון ש"ח, היוו התחשבנות חריגה בגין שנה קודמת – נראה כי התוצאה הכוללת מניחה את הדעת. הלכה למעשה, לא מצאנו כי מתקיים עיוות או קיפוח ביחס לעוררת באופן שבו חושבו המענקים בכללותם.

58. הדברים אמורים בבחינת למעלה מן הצורך, שכן כאמור העוררת מושתקת מלהעלות טענות בנושא זה, והתוצאה של חישוב המענק בערר הנוכחי בדומה לאופן חישוב המענק בערר 1005-21 היא ממילא הכרחית.

תיקון החלטה הקודמת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

59. העוררת טענה בפנינו כי לא הייתה למשיבה אפשרות לתקן את החלטתה הקודמת בהתאם לסעיף 12(ב) לחוק.

60. סעיף 12(ב) לחוק מורה כדלהלן:

”המנהל רשאי, ביוזמתו או לפי דרישת העוסק, לתקן את קביעתו כאמור בסעיף קטן (א), אם התגלו עובדות חדשות או אם מצא כי נפלה טעות בקביעה זו.”

61. העוררת טענה בתגובה מטעמה כי לא התגלו עובדות חדשות וכי לא נפלה טעות ולא הוגשו ראיות לכך שנפלה טעות. העוררת טוענת כי הסברי המשיבה היו שמדובר ב”השמטה”, ואולם כיוון שההשמטה אירעה פעמיים – גם בהחלטה המקורית וגם בהחלטה בהשגה, ורק בשלב הערר תוקנה ההחלטה – הדבר מעיד על כך שמדובר בשינוי שנעשה “ממניעים טקטיים בלבד”.

62. כפי שהעירה הפסיקה בעבר סמכות המשיבה לערוך תיקון בהחלטותיה היא סמכות רחבה, המשתרעת על החלטות שונות הן לטובת העורר והן לרעתו (ראו ערר 2039-21 א.ו שיווק תוצרת חקלאית בע”מ נ’ רשות המסים, ניתן ביום 8.5.2022; וראו עמ”נ 44862-06-22 חברת א.ו שיווק תוצרת חקלאית בע”מ נ’ רשות המסים, ניתן ביום 15.2.2023, פסקאות 40-42 לפסק הדין; וכן עמ”נ 28990-09-22 י.ע.פ – יצחק עפר ופיתוח בע”מ נ’ רשות המסים, ניתן ביום 26.2.2023, פסקה 14 לפסק הדין). איננו רואים מקום לפרש את הסמכות הזו באופן מצמצם, בפרט לנוכח העומס הרב המוטל על המשיבה, לנוכח ההיקף העצום של הבקשות שבהם היא מטפלת ולנוכח האפשרות שתהיינה טעויות ותקלות (כל זאת, מבלי לגרוע מהסייגים העשויים להיות מוטלים על המשיבה בעת הפעלת הסמכות הזו, בבואה לשלול מענקים לאחר שכבר אושרו – וראו ערר 1626-22 יורם ברק – שמאות מקרקעין בע”מ נ’ רשות המסים, ניתן ביום 18.7.2022).

63. בנסיבות שנוצרו, לא ראינו פסול בהחלטה על התיקון והוספת הנימוק שכבר נדון והוכרע בעבר. כיוון שמצד המשיבה מדובר בנימוק שרלוונטי רק לתקופת זכאות אחת, ניתן להבין כיצד אירעה הטעות, ולא ראינו בסיס לטענת העוררת כי השינוי נעשה ממניע טקטי, או ממניע פסול כלשהו.

64. אכן, התיקון שיבש את ההליכים שהעוררת מנהלת למול המשיבה – נוצר מצב שהערר שהוגש היה מיותר, והעוררת נאלצה להגיש השגה נוספת. גם אם התיקון הזה מותר בהתאם לדין, אין ספק שהוא סרביל את ההליכים והקשה על העוררת. על רקע זה, הוטלו על המשיבה הוצאות העוררת בערר 1534-23. לטעמנו בשלב זה נראה כי המשיבה כבר “שילמה את המחיר”. הליקוי שנפל בהתנהלות המשיבה כבר טופל על ידי ועדת הערר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

במסגרת הערר הקודם, ובשלב זה לא ראינו היבט נוסף שמצריך את התייחסות מצד הוועדה.

איחור בהשגה

65. העוררת טענה כי יש לקבל את הערר בשל העובדה שהחלטה בהשגה התקבלה באיחור.
66. ראשית, נזכיר בתמצית את לוחות הזמנים הנוגעים לעניין:
- (א) ביום 10.5.2021 הוגשה בקשה למענק על ידי העוררת לתקופת הזכאות הנדונה;
- (ב) בקשה זו נדחתה על ידי המשיבה, וביום 19.9.2021 הגישה העוררת השגה על ההחלטה;
- (ג) החלטה בהשגה ניתנה ביום 6.3.2022 (דהיינו, בחלוף 168 ימים – באיחור של 48 ימים). על החלטה זו הגישה העוררת ערר, בד בבד עם תקופת זכאות נוספת (ערר 1534-22).
- (ד) ביום 28.4.2022, בד בבד עם ניהול הערר, ניתנה החלטה מתקנת בנוגע לתקופת הזכאות הנדונה.
- (ה) ביום 6.7.2022 ניתנה החלטה בערר 1534-22 – לגבי תקופת הזכאות הנדונה, ניתנה החלטה טכנית שבה התקבל הערר מבלי שנדון לגופו, תוך שהוכרה זכותה של המשיבה לתקן את ההחלטה הקודמת. בערר זה נפסקו לחובת המשיבה הוצאות בסך כולל של 10,500 ש"ח, מתוכן 7,000 ש"ח בגין האיחורים במתן החלטה בהשגה.
- (ו) העוררת הגישה ביום 28.7.2022 השגה כנגד החלטה המתוקנת.
- (ז) ביום 29.11.2022 (בחלוף 4 חודשים בדיוק) משלא נענתה ההשגה, הגישה העוררת את הערר.
- (ח) ההחלטה בהשגה ניתנה ביום 11.12.2022 (דהיינו, בחלוף 136 ימים – באיחור של 16 ימים).
67. ההחלטה בהשגה הנדונה בערר שלפנינו היא זו שהתקבלה ביום 11.12.2022. החלטה זו היא החלטה מעודכנת, והיא באה במקום סבב ההחלטות הקודם שהתקבל בעניינה של העוררת. התיקון שנערך בעניינה של העוררת הוביל לכך שההליכים בנוגע למענק הנדון נמשכו זמן רב מהצפוי, ואולם בעניין זה כבר דנה הוועדה והכריעה במסגרת ערר 1534-22. במסגרת זו



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

נפסקו לזכות העוררת הוצאות משפט, הן בשל האיחורים בשלב הקודם, והן בשל התהליך שאילץ את העוררת להגיש ערר שהתייטר, מבלי שהמחלוקת בין הצדדים הוכרעה.

68. בכתבי טענותיה, ביקשה העוררת לכרוך את הטענות לעניין האיחור בשלב ההשגה, בד בבד עם העיכוב הרב שחל במתן החלטה סופית בעניינה, עקב התיקונים. העוררת הלינה על כך שחלפו כ-18 חודשים מאז הוגשה הבקשה ועד הגשת הערר – ואולם אין בידינו לקבל את השקפתה של העוררת בעניין זה. העיכוב הארוך שחל אצל המשיבה, בשל האיחור ובשל החלטתה לתקן את החלטה הקודמת, טופל במסגרת ערר 22-1534, ודי לנו בכך. בפנינו החלטה חדשה שהתקבלה ביום 11.12.2022, ועל כך יש להסב את טענותיה של העוררת לעניין האיחור.

69. לגופו של עניין, האיחור של המשיבה בטיפול בהשגה זו אינו גדול – איחור של 16 ימים בלבד – ואולם אין להתעלם מכך שההשגה טופלה רק בעקבות הגשת הערר ובמהלך הטיפול בו. הערר הוגש בחלוף 124 ימים מאז שהוגשה ההשגה, ואלמלא הוגש – אין לדעת מתי הייתה המשיבה נאותה לטפל בו.

70. העוררת ביקשה לקבוע, על יסוד פסק הדין בעניין **ב.ג. ביטחון**, כי בגלל האיחור בשלב ההשגה יש לקבל את הערר במלואו. במענה להערת יו"ר הוועדה לעניין פסק הדין בעמ"נ 40318-12-21 **פליסיידד (פיסגה) בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 13.11.2022; להלן – **עניין פליסיידד**), העירה העוררת כי בכל מקרה בתי המשפט פירשו את המועד הנקוב בחוק כמועד מחייב, וכי יש לנקוט סנקציה נגד המשיבה בגין האיחור.

71. בכתב התשובה, המשיבה טענה כי בהתאם לפסיקות ועדת הערר, שניתנו לאחר פסק הדין בעניין **ב.ג. ביטחון**, יש להתייחס לאיחור בהשגה, בעיקר לפי השאלה האם העיכוב גרם לפגיעה כלכלית בעסק. המשיבה הדגישה את העומס המערכתני העצום שעיימו התמודדו עובדיה בשל המספר הרב של בקשות למענקים וכן השגות שנדונו על ידיהם. מנגד העירה המשיבה כי לא נגרם לעוררת כל נזק שכן הועברו לה מקדמות בשיעור העולה על המענק שהיא זכאית לו. לעמדת המשיבה, ניתן לחייבה לכל היותר בהוצאות בלבד בגין האיחור, כפי שנקבע בעניין **פליסיידד** וכן בעמ"נ 22-01-62994 **מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 30.11.2022).

72. לאחר הגשת כתב התשובה, התקבל פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין **פודולסקי**. בפסק דין זה הוכרעו למעשה המחלוקות בנוגע למשמעות האיחור בהשגה – בית המשפט קבע כי חריגה מהמועד הקבוע בחוק למתן החלטה בהשגה אינה מחייבת את קבלת ההשגה באופן אוטומטי, וכי אמנם יש לייחס משקל לעיכוב במתן החלטה בהשגה, שכן מוטל על המשיבה נטל נוסף להוכיח שדחיית ההשגה הייתה נכונה, מבלי שחזקת התקינות תעמוד לימינה. בפסיקות מאוחרות יותר של ועדת הערר, הובהר כי האיחור במתן החלטה בהשגה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עשוי להשליך על בחינת סבירות ההחלטה, כמו גם על פסיקת ההוצאות כנגד המשיבה (ראו למשל ערר 2809-22 אינץ' מדיה (2017) בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 7.2.2023).

73. בענייננו, לנוכח התוצאה שאליה הגענו, אין עוד מקום לבחינה של סבירות ההחלטה. בקשר לטענות המשיבה בעניין החברות הקשורות, מצאנו ממילא כי החלטת המשיבה לא הייתה מוצדקת (אף אילולי הייתה מתקבלת באיחור); ובקשר לטענות בעניין חישוב הממוצע – נושא זה ממילא כבר הוכרע ולא נדון על ידנו, כך שסבירות החלטת המשיבה אינה עומדת לבחינה בערר זה. ראינו לנכון להתייחס לאיחור בשלב ההשגה במסגרת פסיקת הוצאות הצדדים, ולכך נתייחס להלן.

74. כאן המקום להזכיר כי כפי שהערנו בדיון, חלה אי הבנה מסוימת בטיפול בערר. עם הגשת תיק הערר, המשיבה התבקשה להגיש כתב תשובה, אף שהעוררת הלינה על כך שלא ניתנה בעניינה החלטה בהשגה. ההחלטה בהשגה ניתנה אפוא במהלך הטיפול הראשוני של המשיבה בערר. העוררת טענה כי לנוכח העובדה שההחלטה בהשגה התקבלה במהלך הטיפול בערר, היה על המשיבה להגיש בקשה מתאימה ולעדכן את ועדת הערר, ולא לעשות "דין לעצמה" ולהגיש את ההחלטה בהשגה כמצב נתון. נזכיר עם זאת כי כתב התשובה הוגש בהוראת יו"ר הוועדה; ייתכן שהיה מקום להסב את תשומת לב המשיבה לכך שלא התקבלה החלטה בהשגה בשלב קודם, אולם מעת שהוגשה והתקבלה ההחלטה בהשגה – היא נדונה וניתנו לעוררת הזדמנויות שונות להתייחס אליה. איננו סבורים שנפל פסול בהתנהלות המשיבה או בניהול תיק הערר על ידי הוועדה, ומכל מקום בוודאי שאין לקבל את טענת העוררת כי תיק זה שונה מתיקים אחרים שבהם נדון האיחור בשלב ההשגה בשל האופן שבו התגלגלו הדברים.

הליכי גבייה

75. מיד לאחר שהוגש הערר, הגישה העוררת "בקשה להוצאת הקפאת הליכים וצו מניעה נגד ביצוע פעולות אכיפה על ידי המשיבה" – וזאת בעקבות כך שהמשיבה החלה לנקוט כנגד העוררת בהליכי גבייה, בגין המקדמות שהמשיבה קבעה כי על העוררת להשיב, ואף הטילה עיקולים על חשבונותיה (וזאת אף שבאותה העת לא התקבלה החלטה בהשגה). בשלב זה, הורינו באופן ארעי על עיכוב ביצוע של פעולות הגבייה, וביקשנו את תגובת המשיבה. בתגובה הודיעה המשיבה כי העיקולים יבוטלו עד תוך הליך הערר.

76. העוררת העירה בשלב מאוחר יותר כי הליכי הגבייה שננקטו נגדה היו פסולים וכי יש להביא זאת בחשבון במסגרת בחינת ההתנהלות הכוללת של המשיבה. כיוון שהמשיבה הסכימה להפסיק את הליכי הגבייה עם תחילת בירור הערר, לא עלה צורך להכריע האם יש פסול בהליכי הגבייה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

77. נעיר אמנם כי בהתאם לסעיף 16 לחוק, עוסק שקיבל כספים ביתר נדרש להחזירם בתוך 90 ימים מיום שהומצאה לו דרישת החזר, ואולם השאלה מה דין דרישת החזר במקרה שבו מתנהלים הליכי השגה וערר טרם הוכרעה בוועדות הערר (וראו ערר 1112-22 ש.ס שאמא **עבודות פיתוח ובניה – שאמא סעיד, נ' רשות המסים**, ניתן ביום 16.10.2022, פסקאות 29-34 להחלטה). כיוון שהמשיבה הסכימה כאמור להפסקת הליכי הגביה, לא ראינו צורך להידרש לכך.

סיכום ומסקנות

78. הלכה למעשה, מצאנו כי העוררת נפגעה עקב מגפת הקורונה, וכי אלמלא מגפת הקורונה היו צפויות להיות לה הכנסות. יחד עם זאת, בהתאם לפסיקת ועדת הערר בערר 1005-21, יש לקבוע כי מחזור ההכנסות בתקופת הבסיס מרץ-אפריל 2019, שלפיו יחושב גובה המענק, יעמוד על סך של 515,770 ש"ח בלבד. משמעות הדברים היא כי בגין תקופת הזכאות הנדונה זכאית העוררת למענק בסך של 77,366 ש"ח בלבד. העוררת קיבלה מהמשיבה מקדמות בסכום גבוה יותר, והיא נדרשת להשיב למשיבה את יתרת המקדמות בתוך 30 ימים ממועד מתן החלטה זו.

79. אשר לפסיקת ההוצאות, נתנו דעתנו לפגם שנפל בהתנהלותה של המשיבה, שלא קיבלה את ההחלטה בהשגה במועד, אלא רק לאחר שהוגש הערר. מן העבר השני, אין באפשרותנו להתעלם מהתנהלותה של העוררת בערר. לאורך הערר, עמדה העוררת על טענות פרוצדורליות באופן שגוי ולקוי, ובמקום להציג את טענותיה הטובות, העמידה בפני הוועדה שורה של טיעונים שאינם רלוונטיים לעניין. אף שמשמעות העיקרון של מעשה בית דין הובהרה לעוררת, היא התעקשה להשתמש בו בטיעוניה באופן שגוי. לכך יש להוסיף את העובדה שנימוקי הערר הוצגו בצורה מסורבלת, וכתבי הטענות של העוררת לקו בחזרתיות רבה ולא היו ברורים די הצורך, כאשר בפועל – טענותיה הטובות של העוררת הובהרו רק בדיון בעל פה, והמסמכים המלאים הנדרשים לצורך ביסוס טענות העוררת הוגשו רק לאחר הדיון ולאחר החלטת ביניים נוספת של יו"ר הוועדה.

80. אנו ערים לכך שהעוררת אינה מיוצגת, ועריכת כתבי טענות אינה בתחום מומחיותה, אולם בחירתה של העוררת לנהל הליכים ללא ייצוג מקצועי הביאה להארכה ולסרבול של הליך הערר באופן קיצוני, תוך שהעוררת חותרת להכרעה גם בעניינים שכבר הוכרעו ושאינו לוועדה שיקול דעת לגביהם.

81. על רקע הפגמים בהתנהלותם של שני הצדדים, החלטנו שלא לעשות צו להוצאות.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 60 יום.



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ניתנה היום, ג' סיון תשפ"ג, 23/05/2023, בהעדר הצדדים.

2929-22

צבי פרלמוטר, רו"ח
נציג ציבור

ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה