



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-02-37303 בסמרקט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין

מערערת  
בסמרקט בע"מ  
נגד  
רשות המיסים בישראל  
משיבה

### פסק דין

- 1
- 2 1. ערעור על החלטת ועדת הערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות
- 3 לעסקים מיום 4.1.2022 לפיה נדחו שבעה עררים שהגישה המערערת בהתייחס
- 4 למספר תקופות זכאות, שהראשונה שבהן היא תקופת מרץ-אפריל 2020 והאחרונה
- 5 תקופת מרץ-אפריל 2021.
- 6 2. המערערת הוקמה בשנת 2018 והיא עוסקת בשיווק, קניה, מכירה, ייבוא וייצוא של
- 7 אוטובוסים ומיניבוסים. יצוין כי קודם להקמתה, מנכ"ל ובעלי המערערת עסק
- 8 בתחום זה במסגרת חברה אחרת בה היה שותף יחד עם אביו וכי שתי החברות קיימו
- 9 קשרים עסקיים.
- 10 3. המערערת הגישה במועדים שונים בקשות למענקי השתתפות ואף שולמו לה סכומים
- 11 על חשבון המענקים. לגישה, זכאית היא למענקים בסך כולל של כ-2 מיליון ₪
- 12 וזאת בהתבסס על נוסחת המענקים הקבועה בהחלטת הממשלה בעניין זה וכן בחוק
- 13 התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן:
- 14 **החוק**). לגישת המשיבה, רשות המיסים, המערערת זכאית לכל היותר למענק בסך
- 15 של כ-54 אלף ₪. סכום מענק זה נקבע על ידי המשיבה בשים לב לפעילותה של
- 16 המערערת בישראל.
- 17 4. המערערת הגישה עררים על החלטות המשיבה, עררים אלו נדחו על ידי הוועדה
- 18 הנכבדה, ומכאן הערעור שלפניי.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-02-37303 בסמרקט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

- 1 .5. לטענת המערערת, שגתה ועדת הערר בהחלטתה וזאת בשלוש סוגיות מרכזיות:
- 2 5.1 האחת, עניינה **פגמים שונים שנפלו בהתנהלות המשיבה**, רשות המסים,  
3 ובכלל זאת אי מתן זכות טיעון כנדרש, חוסר סמכות, תיקון החלטה בדרך של  
4 החלטה בהשגה בלא שהוגשה השגה, וכן - איחור בלתי סביר במתן ההחלטות,  
5 באופן המצדיק מטעם זה בלבד את קבלת הבקשה למענק.
- 6 5.2 השנייה, עניינה בסוגיית **הקשר הסיבתי** שבין הירידה במחזורים לבין משבר  
7 הקורונה, וכנזר מכך, גם סוגיית נטל הראיה, כאשר לטענת המערערת, משעה  
8 שנמצא כי חלה ירידה במחזורים וכי היא זכאית למענק לאור נוסחת המענק  
9 הקבועה בהחלטת הממשלה ובחוק, שומה היה להכיר בזכאותה זו.
- 10 5.3 השלישית, עניינה בשאלה מה הן **ההוצאות הקבועות** בעסקה של המערערת.
- 11 .6. המשיבה סומכת ידה על החלטת ועדת הערר, על נימוקיה ומסקנותיה.
- 12 .7. לאחר שעיינתי בהחלטת הוועדה, שהיא החלטה מפורטת ומנומקת כדבעי, ונתתי  
13 דעתי לטענות הצדדים, בכתב ובעל פה, ולאחר שמצאתי כי אין מקום לדחות את  
14 הממצאים העובדתיים שנקבעו על ידי הוועדה, כי ממצאים אלה תומכים במסקנתה  
15 המשפטית של הוועדה וכי אין לגלות בה טעות שבחוק – אני מורה על דחיית הערעור,  
16 וזאת בהתאם לתקנה 148(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, תשע"ט - 2018 ותקנה 28  
17 לתקנות בתי משפט לעניינים מנהליים (סדרי דין), תשס"א – 2000.
- 18 .8. אוסיף כי לאחר שהוגשו הסיכומים ניתן פסק דינו של בית המשפט העליון בבר"מ  
19 7502/22 **רשות המסים נ' פודולסקי** (22.1.2023) (להלן: עניין **פודולסקי**). מאחר  
20 שפסק הדין בעניין **פודולסקי** עוסק בחלק מהסוגיות העקרוניות שעלו גם בערעור  
21 זה, מצאתי לנכון לבקש את התייחסות הצדדים אליו, וכך הם עשו.
- 22 בסופו של יום, לא מצאתי כי יש בפסק הדין בעניין **פודולסקי** כדי לשנות מהמסקנה  
23 אליה הגעתי לעיל.
- 24 מכל מקום, ולמען שלמות התמונה, אבקש להוסיף מספר הערות.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-02-37303 בסמרקט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

9. דומה כי אין חולק על כך שיש צורך בקיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזורים בתקופות שיש להשוות (תקופת הזכאות למענק לעומת תקופת הבסיס) לבין משבר הקורונה, וכי אין בעצם הירידה במחזורים כדי לזכות, בכל מקרה ובכל מצב, במענק. כך, ברי כי אם הוכח שלא התקיים כל קשר סיבתי בין הירידה במחזורים ובין משבר הקורונה, לא תקום הזכאות למענק, וזאת על אף תוצאת החישוב על פי נוסחת המענק. (נוסחת המענק מתבססת על הירידה במחזורים בתקופה הנמדדת, שיעור הפיצוי, עד 50%, בהתאם להיקף הירידה במחזורים, ומקדם ההשתתפות הנקבע, בעסק שמחזרו עולה על 1.5 מיליון ₪ בשנת 2019, בהתאם ליחס בין 90% מההוצאות השוטפות וכן הוצאות השכר הנחסכות לבין המחזור השנתי בשנת 2019, כאשר המקדם המקסימלי אינו יכול לעלות על 30%).
10. ועם זאת, השאלה היא על מי הנטל להוכיח עניין זה של קיומו או העדרו של קשר סיבתי, מהי מידת ההוכחה הנדרשת, ובאילו נסיבות ובאיזה שלב, אם בכלל, עובר הנטל לכתפי הצד שכנגד.
- אציין כי סוגיית "הנטל", הסופי והטקטי, המלווה לעיתים גם בקביעת חזקות כאלה או אחרות, עובדתיות ומשפטיות, שניתן לסתור אותן, אינה מיוחדת כמובן לעניין זה של מענק הקורונה, והיא מתעוררת במקרים רבים אחרים.
11. הצדדים הקדישו חלק ניכר מטיעוניהם לעניין זה של "הנטל", כמו גם, ובהמשך לכך, התייחסו לקביעותיו העקרוניות של בית המשפט העליון בעניין פודולסקי בסוגיית הנטל, אך בסופו של יום איני סבור כי המקרה דנן מעורר איזו שאלה עקרונית בעניין הנטל, וזאת משעה שהוברר כי הירידה במחזורי פעילותה של המערערת הייתה עוד בשנת 2019 ובטרם משבר הקורונה.
12. אכן, נקודת המוצא היא תמיד הירידה במחזורים המקימה כשלעצמה חזקה עובדתית כי הדבר נגרם בשל משבר הקורונה. זאת בעיקר על שום הצורך להעניק סיוע יעיל ומהיר לעסקים שנפגעו בשל משבר הקורונה, כאשר הביטוי הראשוני והמיידני לכך הוא האופן שבו מוגשת הבקשה שבה יש להציג את הנתונים "היבשים" לשם קבלת המענק.
- עם זאת, וכאמור, מדובר בנקודת מוצא ועדיין יש לבחון האם הפגיעה במחזורים אכן נגרמה בשל משבר הקורונה. (ראו עמ"נ 22-08-49628 הגר רם תשתיות בע"מ נ')



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-02-37303 בסמרקט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

- 1 מדנית ישראל - רשות המיסים ((2.12.2022)). ברור הוא כי הנטל בשלב זה מוטל על  
2 כתפי רשות המסים, דהיינו היא נדרשת להראות כי הירידה במחזורים אינה בשל  
3 משבר הקורונה.
- 4 13. בעניין פודולסקי נקבע כי "ככל שלטענת רשות המיסים נותק הקשר הסיבתי בין  
5 הירידה במחזור ההכנסות של העוסק לבין השלכותיו של נגיף הקורונה – קרי, כי  
6 לא מתקיים התנאי הקבוע בסעיף 8(3) לחוק – על רשות המסים לבסס טענתה זו  
7 ולסתור את החזקה באשר לכך שמגפת הקורונה הייתה הגורם הדומיננטי לשינוי.  
8 אם אכן תציג ראיות לכאורה לכך – או אז יעבור הנטל לכתפי העוסק להוכיח  
9 אחרת." (פסקה 22 לפסק הדין).
- 10 דומני כי מקום שבו הסתבר כי הירידה במחזורי הפעילות החלה עוד לפני משבר  
11 הקורונה, כפי שהיה במקרה דנן בהתאם לממצאיה של הוועדה, לא רק שמדובר  
12 בראיה ממשית, שהיא מעבר לראיה לכאורית, המבססת את הטענה לפיה לא קיים  
13 קשר סיבתי בין הירידה במחזורים לבין משבר הקורונה, אלא שהחזקה הראשונית,  
14 הנלמדת מעצם הירידה במחזורים, לפיה קיים קשר סיבתי כאמור, נסתרת על פניה.
- 15 14. יובהר, כי אין זאת מן הנמנע שגם בנסיבות אלה יהיה העוסק זכאי למענק בשל כך  
16 שמשבר הקורונה אכן גרם בסופו של יום לירידה במחזורים. עם זאת, בנסיבות אלה  
17 שבהן הירידה במחזורים החלה בטרם תקופת הקורונה, בוודאי בשעה שמדובר  
18 בירידה משמעותית כמו במקרה דנן כאשר הפעילות בחו"ל נפסקה כמעט לחלוטין  
19 במחצית השנייה של שנת 2019, אי אפשר עוד לומר כי יש בירידת המחזורים  
20 בתקופות הנמדדות, כדי להקים איזו חזקה לפיה משבר הקורונה הוא זה שגרם  
21 לירידה במחזורים.
- 22 15. העוררת טוענת כי ועדת הערר שגתה עת קבעה כי הנטל להוכיח את קיומו של הקשר  
23 הסיבתי מוטל על העוררת, אך אם נדקדק בהחלטת הוועדה נמצא כי זו כלל לא  
24 שללה את קיומה של החזקה העובדתית הראשונית הנלמדת מעצם הירידה  
25 במחזורים, אלא אך סברה, וכאמור לטעמי בצדק סברה, כי בנסיבות המקרה דנן  
26 ומשעה שהתברר כי הירידה במחזורים החלה עוד במחצית השנייה של שנת 2019,  
27 דהיינו בטרם החל משבר הקורונה, מוטל הנטל על המערערת להוכיח קיומו של קשר  
28 סיבתי. בנטל האמור לא עמדה המערערת, כפי שקבעה הוועדה, ובממצאיה  
29 העובדתיים בעניין זה של הוועדה איני מוצא כל מקום להתערב.





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-02-37303 בסמרקט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

16. המשיבה, כמו גם הוועדה, בחנו את הוצאותיה הקבועות של המערערת. המערערת טענה כי הוצאות אלו כוללות, בין היתר, המחאות שניתנו לפקודתה ולא כובדו, החזר עבור עסקאות הפסד, והוצאות בהן נשאה עבור סחורה שרכשה ומכרה לאחר מכן. מסקנת הוועדה לפיה אין מדובר כלל בהוצאות קבועות, מקובלת עליי (וזאת בנוסף למסקנתה באשר לשכר המנכ"ל והוצאות רואה חשבון ועורך דין).
- אזכיר בהקשר זה כי מטרת החוק אינה לשפות את העוסק על אובדן רווחיו או על איחור בקבלת תשלומים בתקופת הקורונה (ראו עניין **גר רם** הנ"ל), מה גם שממילא לא מצאתי מקום להתערב בממצאיה העובדתיים של הוועדה באשר לאופי פעילותה של המערערת, ובכלל זאת ניסיונותיה הכושלים להתקשר בעסקאות שונות, והמסקנות שהסיקה מכך.
17. בהקשר הרחב יותר יש להעיר כי החוק, שמטרתו לסייע לעוסקים הנאלצים להוציא הוצאות קבועות חרף הירידה או ההפסקה בפעילות בתקופת הקורונה, כגון דמי שכירות, חשבונות חשמל ומים, לא רק שאינו כולל הגדרה של הוצאות קבועות, אלא שנוסחת המענק אף היא אינה מתייחסת באופן מפורש להוצאות אלו, אלא לתשומות השוטפות כפי שדווחו למע"מ (במכפלת 0.9) והוצאות השכר הנחסכות וביחס בינן לבין המחזור השנתי בשנת 2019, כאשר מקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות נגזר מכך (המקדם הוא 1 פחות היחס האמור).
- ולמרות זאת, כמו הוועדה, אף אני איני סבור כי קיימת מניעה לבחון את גובה הוצאותיו הקבועות של העסק הספציפי. בחינה זו עשויה להיות רלוונטית לאור הצורך, כאמור, בקיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזורים ובין משבר הקורונה, כמו גם לאור מטרת החוק, הנלמדת הן משמו והן מדברי ההסבר להצעת החוק (ראו בעניין זה הניתוח המפורט שערכה ועדת הערר בערר 21-1750 **אינקוגניטו נ' רשות המסים** (13.2.2022)), לסייע לעוסקים הנאלצים להוציא **הוצאות קבועות** חרף הירידה בפעילות בשל הקורונה. בחינה זו יכולה להיות רלוונטית גם בשל הסמכות הנתונה למנהל לשנות את מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות.
18. ברור כי לשם בחינת גובה ההוצאות הקבועות יש לקבוע, ראשית, מה הן "הוצאות קבועות", וכאמור, כמו הוועדה, אף אני לא מצאתי בסיס לטענת המערערת כי הוצאותיה הנזכרות לעיל נחשבות כהוצאות קבועות לצורך המענק.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-02-37303 בסמרקט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

- 1 לעומת זאת, הוועדה, שעיינה בדו"ח הכספי המבוקר של המערערת לשנת 2020  
2 ובמאזן הבוחן לשנת 2021 הגיעה למסקנה, שגם בה לא מצאתי כל מקום להתערב,  
3 לפיה סך הוצאותיה הקבועות של המערערת עומד על כ-20,000 ₪, שהוא סכום, שלא  
4 רק רחוק מזרח ממערב מסכום המענקים להם עותרת המערערת, אלא אף נמוך  
5 מסכום המענק שאושר למערערת.
- 6 מאחר שמטרת החוק היא לסייע לעוסקים בתשלום הוצאותיהם הקבועות, אין זה  
7 סביר בעיניי כי המשיבה או הוועדה תתעלמנה מנתונים אלה.
- 8 19. המערערת טענה כי לא היה מקום שהמשיבה תערוך הפרדה בין פעילותה בישראל  
9 ובחו"ל, לצורך חישוב המענק, אך בסופו של יום, כפי שקבעה הוועדה, דווקא הפרדה  
10 זו היא שהיטיבה עם המערערת. גם בכך אין מקום להתערב.
- 11 20. במישור המנהלי טענה המערערת לפגמים שונים שנפלו בהתנהלות המשיבה כמפורט  
12 לעיל. כשם שמצאתי לאמץ את הביקורת שהטיחה הוועדה במשיבה על התנהלותה,  
13 כך מצאתי לאמץ את מסקנתה כי בסופו של יום, בין היתר נוכח עיקרון הבטלות  
14 היחסית הנוהג במשפט המנהלי, אין בפגמים אלה, כשלעצמם, כדי להוביל לתוצאה  
15 לפיה המערערת תקבל מענקים שאינה זכאית להם נוכח העדר הקשר הסיבתי בין  
16 הירידה במחזורים ובין משבר הקורונה, כמו גם נוכח הוצאותיה הקבועות בפועל.
- 17 21. עוד אוסיף בהקשר זה ובנוגע לאיחור בקבלת ההחלטות, כי מסקנת הוועדה לפיה  
18 חריגה מהמועדים שנקבעו בחוק אינה מזכה במענק מטעם זה בלבד, עולה בקנה  
19 אחד עם מה שנפסק בסוגיה זו בעניין **פודולסקי**.
- 20 טוענת המערערת כי לפי פסק הדין בעניין **פודולסקי** איחור בקבלת ההחלטה אמנם  
21 אינו מזכה באופן אוטומטי במענק, אך כאשר מדובר באיחור משמעותי, חזקת  
22 התקינות המנהלית אינה עומדת עוד לרשות.
- 23 לא מצאתי כי יש בטענות אלו כדי לסייע למערערת.
- 24 גם אם צודקת המערערת כי מדובר באיחור משמעותי, וגם אם לא אקבל את  
25 הסבריה של רשות המסים באשר לטעמים שעמדו ביסוד התנהלותה (ונראה כי אף  
26 הוועדה לא קיבלה הסברים אלה כמספקים), וגם אם לא תעמוד לרשות חזקת  
27 התקינות, עדיין התוצאה הסופית היא, כפי שעולה ממצאיה העובדתיים של הוועדה



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-02-37303 בסמרקט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

1 וממסקנותיה המשפטיות להן אני שותף, כי המערערת אינה זכאית למענקים כפי  
2 עמדתה.

3 22. סוף דבר, וכאמור, הערעור נדחה.

4 23. באופן דומה לקביעת הוועדה, אף אני סבור כי בנסיבות העניין אין מקום לפסוק  
5 הוצאות.

6 24. המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.

7

8

9

10

11

ניתן היום, י"ג סיוון תשפ"ג, 02 יוני 2023, בהעדר הצדדים.

12

שמואל בורנשטיין, שופט

13

14

