



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-44862 חברת א.ו שיווק תוצרת חקלאות בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: 2039-21

1

לפני כבוד השופטת עירית הוד

חברת א.ו שיווק תוצרת חקלאות בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד נידאל מסאלחה

המערערת

נגד

מדינת ישראל – משרד האוצר רשות המיסים
ע"י ב"כ עו"ד קארין פאר פרידמן, פרקליטות מחוז צפון -
אזרחי

המשיבה

2

פסק דין

3

רקע

4

1. לפני ערעור מנהלי שהגישה המערערת, חברה בע"מ העוסקת בגידול ירקות ותוצרת חקלאית, נגד מדינת ישראל- רשות המיסים- היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאת קבועות. הערעור הוגש על החלטת וועדת ערר לענייני קורונה מיום 8.5.22 במסגרתה נדחו עררים שהגישה המערערת בעניין זכאותה למענקי קורונה. הערעור הוגש לפי סעיף 21(ה) (2) לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), תש"ף-2000 (להלן: "החוק").

9

10

2. המערערת הגישה למשיבה בקשות למענק עבור שלוש תקופות זכאות: יולי-אוגוסט 2020, ספטמבר – אוקטובר 2020, ונובמבר – דצמבר 2020. בקשתה של העוררת לגבי תקופת הזכאות הראשונה אושרה באופן חלקי. הבקשות באשר לשתי תקופות הזכאות הנוספות נדחו.

14

15

3. על שלוש ההחלטות הגישה המערערת עררים לוועדת הערר. על פי טענת המשיבה, נפלה טעות בהחלטה בהשגה ועל כן יצאו מכתבי החלטה עם נימוקים שגויים שאינם רלוונטיים לנתוני המערערת. משכך, הוציאה המשיבה מכתבי החלטה מתוקנים שהוגשו לוועדת ערר. בנסיבות אלו, ניתנה למערערת ההזדמנות להגיש כתב ערר מתוקן.

16

17

4. לאחר דיון בעררים, ניתנה כאמור החלטה הדוחה את העררים, אולם הוצאות ההליך הושטו על המשיבה בשל טעותה כמתואר לעיל.

20

21

22



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-44862 חברת א.ו שיווק תוצרת חקלאות בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: 2039-21

טענות המערערת

- 1
2
3 5. העררים נדחו ללא התייחסות ראויה לטענות. המשיבה הייתה חסרת סמכות לתקן את
4 ההחלטה בהשגות באופן שנעשה. לא מדובר היה בתיקון טעות מאחר וגם טענות הדחייה
5 הקודמות נגעו למערערת. מדובר בהרחבת חזית אסורה. כמו כן יש שיהוי, התיישנות
6 ואיחור במתן ההחלטה. לא ניתנה למערערת זכותה לניהול הליך תקין לרבות זכות הטיעון
7 בהשגה על ההחלטה המתוקנת. יש לבטל את החלטת וועדת הערר ולהצהיר, כי המערערת
8 זכאית למענקי הקורונה לתקופות הרלוונטיות.
9
10 6. המערערת החלה פעילותה ב- 11.12.17 והתקשרה בהסכמים לאספקת תוצרת חקלאית
11 לגופים מסחריים גדולים ואולמות אירועים. עקב התפרצות נגיף הקורונה, חלה ירידה חדה
12 בפעילותה העסקית והיא הגישה בקשה לרשות המסים לתשלום מענק השתתפות בהוצאות
13 קבועות בהתאם לחוק. הבקשות הוגשו לחודשים יולי- אוגוסט 2020, ספטמבר- אוקטובר
14 2020 ונובמבר-דצמבר 2020. בקשותיה התקבלו והועברו לה מענקים. בהמשך נדחו שתי
15 בקשות על הסף ואושר מענק חלקי עבור תקופה אחת, יולי- אוגוסט 2020. למעלה
16 מחודשיים לאחר הגשת העררים, הגישה המשיבה הודעה לפיה היא שגתה במתן ההחלטה
17 בהשגות והפיקה ביום 20.1.22 החלטה מתוקנת שכללה נימוקים שונים וחדשים תוך
18 התאמה לטיעוני המערערת. בנסיבות אלו, נדרשה המערערת להגיש את העררים מחדש
19 ובמסגרתם שטחה טענותיה הן לעצם מתן ההחלטה המתוקנת שלא כדין והן לגופו של
20 עניין. וועדת הערר דחתה את העררים תוך התעלמות מהוראות הדין והפסיקה.
21
22 7. וועדת הערר שגתה עת קבעה, כי המשיבה הייתה רשאית לתקן את החלטתה בהשגות בעת
23 ובאופן בו נעשה התיקון לרבות הרחבת חזית. וועדת הערר התעלמה מטענות המערערת
24 לפיהן חלפה התקופה להגשת החלטה מתוקנת וכי אין מדובר בתיקון בתום לב עקב שגגה.
25 כמו כן, וועדת הערר התערבה בחוסר סמכות והוסיפה טיעונים משפטיים משלה. הוועדה
26 קיבלה את עמדת המשיבה לפיה מדובר בטעות בנוש בעת מתן ההחלטה אף שאין כך הדבר.
27 העלאת טענה זו בשלב הערר מלמדת על חוסר תום לב ושימוש לרעה בהליך המשפטי. טעתה
28 הוועדה עת סברה, כי תיקון הטעות אמור להימשך ללא כל מגבלה. מדובר בפרשנות
29 מוטעית ובניגוד לרוח החוק. מדובר בהרחבת חזית אסורה. הטענות החלופיות לא נדונו
30 בשלב ההשגה ולא הוצגו למערערת בזמנו ויש למחוק אותן.
31
32 8. וועדת הערר שגתה כאשר התעלמה מהפרת התקופה החוקית למתן החלטה בהשגות בניגוד
33 להוראות סעיף 20(א)(1) לחוק זאת, ללא סמכות חוקית מצד המשיבה. במסגרת כתבי
34 הערר, טענה המערערת להתיישנות מהותית משום שההחלטה הראשונית בהשגות ניתנה



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-44862 חברת א.ו. שיווק תוצרת חקלאות בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: 2039-21

- 1 בחלוף התקופה הקבועה בחוק. טענה זו נכונה שבעתיים לגבי ההחלטה המתוקנת. עם זאת,
2 הוועדה לא מצאה לדון בטענה המהותית האמורה.
3
- 4 9. וועדת הערר שגתה בפרשנות ויישום פסק הדין שניתן בעמ"נ (מינהליים חי') 27710-06-
5 21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות
6 המיסים בישראל אשר התווה אמות מידה ומהווה הלכה משפטית מחייבת. וועדת הערר
7 התעלמה מפסקי דין של בית המשפט המחוזי והסתמכה על הוראות ופסיקה שאינם
8 רלוונטיים למצב העכשווי. הוועדה ציטטה את פסק הדין האמור אולם בהקשר אחר ובאופן
9 חלקי. הנטל הוא על המשיבה להראות העדר קשר סיבתי ורק אז עובר הנטל אל כתפי
10 המערער. וועדת הערר שגתה באופן יישום שאר פסקי הדין אליהם התייחסה.
11
- 12 10. וועדת הערר שגתה בקביעתה לפיה לא קיים קשר סיבתי בהתאם לחוק עבור שלוש תקופות
13 הזכאות. לגבי תקופת הזכאות יולי-אוגוסט קבעה הוועדה, כי מדובר לכאורה בעסקה
14 חריגה שאינה במסגרת הפעילות השוטפת והרגילה של המערער. אולם, מדובר בירידה
15 משמעותית של כ-77% בהכנסות המערער. הוועדה דנה בטענות המערער באופן שטחי
16 ובלתי מקצועי מבלי להבין לעומק את אופי ופעילות המערער ואופן עבודתה בשטח.
17 התקופה הקצרה בה החלה המערער את פעילותה כאשר מדובר בגידולים חקלאיים
18 משתנים ועונות רווחים בצורה חריגה לצד הפסדים בגידולים אחרים מלמדים, כי מדובר
19 בפעילות שוטפת של העסק אשר אין כל הצדקה לנטרל אותה ויש לכלול אותה בממוצע
20 ההכנסות לשנת 2019. לא ניתן לייחס תקבול לחודש מסוים, חודש קציר או ליקוט
21 אבטיחים, אלא לתוצאה כספית כתוצאה מפעילות והכנת קרקע וזריעה, פעילות שנמשכת
22 מספר רב של חודשים. אי מתן זכות שימוע בהשגות כדין מנע מהמערער את האפשרות
23 להמציא ולהוכיח את מלוא הטענות.
24
- 25 11. הוועדה הניחה, כי אכן הייתה ירידה בשיעור המזכה בקבלת המענק אולם קבעה באופן
26 שאינו נכון, כי המערער קיבלה את סכום המענק. זאת, כאשר זכאות המערער היא
27 בשיעור גבוה מאוד לתקופה יולי-אוגוסט 2020. המערער הציגה הוצאות גבוהות לפי
28 הדוחות שצירפה ולא אלפים בודדים כטענת המשיבה. הסקת מסקנות הוועדה תוך הנחת
29 הנחות בלתי מבוססות הנסמכות על השערות חוטאת למציאות בשים לב לכך שהמערער
30 נסמכה על פלח שוק מסוים ומוגדר שהכתיב את ההיצע והביקוש באופן מוחלט.
31
- 32 12. לגבי הקביעה לעניין העדר קשר סיבתי ביחס לשתי התקופות הנוספות הסתמכה הוועדה
33 על השערות ועל תשובות לשאלות מועטות שעלו במהלך הדיון כאשר ברור, כי אין בכך כדי
34 ללמד על מלוא התמונה העובדתית האמתית למצב העסק שהביא לעצירה מוחלטת של



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-44862 חברת א.ו שיווק תוצרת חקלאות בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: 2039-21

- 1 הפעילות בתקופות אלו. ברור, כי חל שינוי שאותו ניתן לייחס רק להשפעת התפשטות נגיף
2 הקורונה. למערערת זכות לשטוח את מלוא הטענות בפני המשיבה. הדבר נמנע ממנה וזכות
3 הטיעון שלה קופחה. אין זה תפקידה של וועדת הערר ליטול סמכות בירור וחקירה במקום
4 תפקידה של המשיבה שלא נעשה.
5
- 6 13. הוועדה לא בחנה את מלוא הנתונים והדוחות שהוגשו לה שמראים, כי המערערת השקיעה
7 מאמצים והוצאות רבות לצורך המשך קיומה ומאמצים אלה החזירו אותה לפעילות סדורה
8 בתחילת שנת 2021. המערערת הרימה את הנטל המוטל עליה. על המשיבה הנטל להראות
9 באופן ברור, כי לא מתקיים קשר סיבתי. בצדק זנחה הוועדה את טענת המשיבה בדבר
10 עזיבת השותף מאחר ומדובר בטענה לאקונית וחסרת אחיזה עובדתית. הוועדה הודתה, כי
11 מדובר בתיק ראשון בו היא דנה בתחום החקלאות ויש בכך כדי להסביר את חוסר ההבנה
12 הבסיסי של אופן עבודת המערערת בשנה הכי קשה מבחינת התפשטות הקורונה.
13
- 14 14. הוועדה שגתה שעה שהתעלמה מהפגיעה בזכות השימוע של המערערת. בחינת ההוצאות
15 הקבועות עלולה לפגוע בזכויות העוסק מבחינת גובה המענק ומבחינת ההליך הנדרש
16 להוכחת הזכאות. על כן, החלטה בנדון צריכה להתקבל לאחר שניתנה למערערת הזדמנות
17 להשמיע טענותיה. הליך השימוע הוא הכרחי כחלק מההליך המנהלי. אמנם בהליכי ערר
18 ניתן לתקן בדיעבד טעויות וליקויים שנפלו בהחלטת המשיבה אך לא זה המצב במקרה בו
19 עסקינן. המשיבה לא עמדה בחובה המוטלת עליה ולא אפשרה למערערת לטעון את
20 טענותיה ולפרוש את מסמכיה.
21
- 22 15. כדי שהחלטת המשיבה תהיה סבירה עליה להיות מנומקת כנדרש בחוק התכנית לסיוע
23 כלכלי ולכלול את דרך חישוב ההוצאות שהגדירה המשיבה כהוצאה קבועה ונלקחו
24 בחישוביה ולא לעשות זאת בדיעבד. על החלטה של רשות ציבורית לכלול את ההנמקה
25 העומדת בבסיסה. הנמקה חלקית פוגעת באפשרות אפקטיבית מצד המערערת לתקוף את
26 ההחלטה.
27
- 28 16. אין עילה בדין לדחיית בקשת המערערת למענק ונגרם לה עוול רב. התנהלות המשיבה
29 מהווה אפליה אסורה ביחס לעסקים אחרים.
30
31
32
33





בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-44862 חברת א.ו שיווק תוצרת חקלאות בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: 2039-21

טענות המשיבה

- 1
2
3 17. המשיבה גילתה, כי נפלה טעות במכתבי החלטה בהשגה שכוללים נימוקים שגויים שאינם
4 רלוונטיים למערערת. בנסיבות אלו, עשתה שימוש בסמכותה לפי סעיף 12(ב) לחוק לתיקון
5 ההחלטה והוציאה מכתבי החלטה מתוקנים. וועדת הערר קבעה, כי המנהל רשאי לתקן
6 קביעתו בעניין זכאות למענק אם מצא, כי נפלה טעות בקביעתו. שכן, ההוראה מקנה
7 גמישות בנוגע להחלטות הסופיות וסמכות זו אינה מוגבלת בזמן. סמכות המשיבה לתקן
8 החלטה לא הוגבלה רק לתקופה עד למועד מתן החלטה בהשגה וגם לא להגשת ערר.
9 הסמכות לתקן היא כאשר נפלה טעות או התגלו עובדות חדשות. לאור היקף הבקשות
10 וההשגות בהן מטפלת המשיבה, ייתכנו מקרים של טעויות בהחלטות שלא תמיד מתגלות
11 גם לא בשלב ההשגה. לכן ניתנה למשיבה סמכות רחבה לתיקון החלטה. בשלב בו היה מצוי
12 בירור עניינה של המערערת כאשר המחלוקת עדיין לא באה לסיומה וגם לא חלף זמן רב לא
13 השתכלל אינטרס ההסתמכות שלה. על המשיבה חלה חובה לפקח על החלטותיה ולשמור
14 על האינטרס הציבורי. המשיבה פירטה מה הטעות שנפלה במסגרת ההחלטה. מדובר
15 בטעות שהצריכה תיקון. בדיון קבעה הוועדה, כי במקרה של טעות אנוש כאשר נשלחו
16 למערערת נימוקי החלטה לגבי עוסק אחר אין זה מוצדק לכבול את המשיבה לטיעונים
17 אלה. זכות המערערת להעלות טענותיה לאחר התיקון לא קופחה. וועדת הערר אפשרה
18 למערערת להשיב להחלטות החדשות ולתקן את כתב הערר ואף להעלות טענותיה בעל פה.
19 טענת המערערת, לפיה יש לגבות בתצהיר את הטענות לעניין שינוי ההחלטה נדחתה מאחר
20 והוועדה אינה כבולה בדיני הראיות.
21
22 18. מדובר בגלגול שלישי בו נשמעות טענות המערערת לאחר שהשמיעה טענותיה במסגרת
23 הליך השגה ובפני וועדת הערר. על המערערת להצביע על חוסר סבירות קיצוני המצדיק את
24 התערבות בית המשפט.
25
26 19. המענק נועד ליתן סיוע בגין הוצאות קבועות ואינו מתמקד בפיצוי על העדר רווח או הפסד
27 או השבת המצב לקדמות.
28
29 20. בסעיף 8 לחוק נקבעו תנאי הזכאות וביניהם, כי לעוסק נגרמה ירידת מחזורים כפי שהם
30 דווחו על ידו למע"מ בשיעור העולה על 40% בהשוואה בין תקופת הבסיס לתקופת הזכאות
31 וכי הירידה נגרמה בעקבות השפעת הנגיף ולא בשל גורמים אחרים. המחוקק קבע נוסחת
32 חישוב לצורך חילוף רכיב ההוצאות הקבועות וחישוב המענק. מקדם הירידה נמצא ביחס
33 ישר לשיעור ההוצאות הקבועות מתוך כלל הכנסות העסק.
34



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-44862 חברת א.ו שיווק תוצרת חקלאות בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: 2039-21

- 1 התנאי של הקשר הסיבתי הוא תנאי סף לזכאות לפיצוי. הנטל להוכחתו מונח על שכמי
2 העוסק המבקש פיצוי. המערערת לא הרימה את הנטל האמור.
3
- 4 22. הוועדה קבעה, כי השוואה בין תקופת זכאות יולי-אוגוסט 2020 לבין תקופת הבסיס מעידה
5 על ירידת מחזורים בשיעור 77% אך מדובר בנתון מטעה מאחר ובחודש אוגוסט 2019
6 דיווחה המערערת באופן חריג על הכנסות של מעל מיליון ₪ בשל עסקה חד פעמית למכירת
7 אבטיחים. לפיכך קבעה הוועדה, כי נתוני ההכנסות בחודשים האמורים בשנת 2019 לא
8 יכולים לשמש נתוני בסיס לחישוב ירידת המחזורים שנגרמה עקב משבר הקורונה. שכן,
9 היא אקראית ולא משקפת. הוועדה קבעה, כי חישוב חלופי, חישוב ממוצע לשנת הבסיס
10 כולל העסקה החריגה, מלמד על ירידה בשיעור 38.76% שאינה מזכה במענק ואף אם היו
11 עוברים את רף ה- 40% הנדרש בחוק כמעט שלא הייתה לכך השפעה על התוצאה בערר
12 מאחר והיה מתקבל מענק בסכום דומה לזה שניתן למערערת ממילא. הוועדה קבעה, כי
13 דרישת המערערת לחשב את ההכנסות לשנת 2020 על בסיס ממוצע אינה מבוססת
14 משפטית.
15
- 16 23. לגבי תקופות ספטמבר-דצמבר 2020 קבעה הוועדה, כי בתקופות אלו דיווחה המערערת על
17 מחזורי הכנסות בשיעור אפס וכי הירידה הממושכת בזרם ההכנסות בשילוב עם עזיבתו
18 של בעל מניות ושותף מרכזי במערערת הם אינדיקציה לניתוק הקשר הסיבתי ויש בכך כדי
19 להעביר את נטל הראייה למערערת אשר לא נתנה הסבר לגבי מה שארע בעסק. נקבע, כי
20 המערערת לא נתנה הסבר מניח את הדעת להפסק זרם ההכנסות באופן פתאומי ולא טרחה
21 להסביר מה אירע בעסק וכיצד נפגעה הכנסתו בעקבות נגיף הקורונה. בדין קבעה הוועדה,
22 כי דו"ח השמאי עליו הסתמכה המערערת עוסק בחודשים אחרים שאינם רלוונטיים
23 לתקופה הזכאות וכי הסבריה של המערערת לגבי הגידולים החקלאיים לא עולים בקנה
24 אחד עם דיווחיה למע"מ. נקבע, כי המערערת לא הרימה את הנטל להוכחת קשר סיבתי.
25 עוד נקבע, כי טענות המשיבה לעניין השותף שעזב לא גובו בדי ראיות אולם אין מחלוקת,
26 כי הכנסות המערערת פסקו לחלוטין זמן קצר לפני שעזב ולא יהיה זה מוגזם לשער, כי יש
27 קשר בין הדברים.
28
- 29 24. המערערת היא עוסק המוחרג מזכאות מאחר ובתקופת הזכאות חדלה מפעילות וכתוצאה
30 מכך חלה ירידה בהוצאותיה. מנוסח הוראות סעיף 8 לחוק עולה, כי די שהייתה הפסקת
31 פעילות באותה תקופה ספציפית שבגינה הוגשה בקשת המענק וללא רלוונטיות לשאלה
32 האם הפעילות חודשה בהמשך. שכן, מטרת המענק היא לסייע בהוצאות הקבועות לעסק
33 שנאלץ להמשיך פעילות ולשאת בהוצאות למרות הפגיעה בהכנסותיו. על אף האמור, בחנה
34 המשיבה את ההוצאות הקבועות של המערערת אולם נמצא, כי הן נמוכות משמעותית



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-44862 חברת א.ו שיווק תוצרת חקלאות בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: 2039-21

- 1 מהמענק המבוקש והמענק שחולק. המערערת בחרה שלא להתייחס לכך ולא לחלוק על
2 גובה ההוצאות שהוכרו כקבועות. המערערת טענה, כי לא הוצגה הצדקה להתערבות
3 במקדם ההוצאות הקודמות אולם התעלמה מכך שהיא עוסק מוחרג והוצאותיה הקבועות
4 נבחנו לפני משורת הדין. במקרה כאמור, אין צורך בהצדקה להתערבות במקדם ההוצאות
5 הקבועות.
6
7 25. יש לדחות את טענת ההתיישנות. לשון ההוראה בחוק היא הוראה מנחה שאין בצדה
8 סנקציה בדבר קבלת ההשגה בחלוף המועד. זאת, בשונה מהוראות חוק אחרות, כולל בדיני
9 המס. בנסיבות אלו, קביעה לפיה דין ההשגה להתקבל עקב האיחור מהווה חקיקה
10 שיפוטית ועקיפה של החלטת המחוקק. בעניין זה המחוקק בחר לקבוע סנקציה אחרת
11 במקרה של איחור בהחלטות ולאור הצורך הדחוף של עוסקים בקבלת מענה מידי נקבעו
12 מקדמות בשיעור 60% מגובה התביעה למענק.
13
14 26. החלטת הוועדה עניינית ומנומקת והיא נותנת מענה לכל טענות המערערת. אין ממש בטענה
15 לפיה הוועדה פעלה בחוסר סמכות ו/או חוסר מקצועיות. היקף ההתערבות בערעור על
16 החלטת וועד ערר מצומצם. הביקורת השיפוטית היא בהתאם לעילות המנהלית ולעקרונות
17 מתחום המשפט המנהלי. בית המשפט לא שם עצמו במקום הרשות המנהלית ולא מחליף
18 את שיקול דעתה בשיקול דעתו. לא נקל יתערב בית המשפט בהחלטת וועדת הערר הפועלת
19 מכוח החוק ובעיקר כאשר מדובר בהשגה על ממצאים עובדתיים ומקצועיים. החלטת
20 הוועדה ניתנה לאחר שהיא שקלה את טענות הצדדים וראיותיהם. המערערת לא הצביעה
21 על חוסר סבירות ובוודאי שלא חוסר סבירות קיצוני בקביעות הוועדה.

דיון ומסקנות

- 22
23
24
25 27. האם יש מקום להתערב במקרה בו עסקינן בהחלטת וועדת הערר לענייני קורונה, אשר
26 דחתה את העררים שהגישה המערערת לגבי שלוש תקופות זכאות. זו המחלוקת בה דרושה
27 הכרעה.
28
29 28. לאחר שקילה ובחינה של מכלול טענות הצדדים והחומר המונח לפניי מצאתי, כי דין
30 הערעור להידחות, מהנימוקים שיפורטו.
31
32 29. הממשלה ביקשה לסייע לעסקים שנגרם להם נזק בעקבות התפרצות נגיף הקורונה
33 והמשרד הכלכלי שנגרם בעקבות ההתפרצות האמורה. בחודש אפריל 2020 קיבלה



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-44862 חברת א.ו שיווק תוצרת חקלאות בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: 2039-21

- 1 הממשלה החלטה בדבר מתן מענק סיוע לעסקים בגין השתתפות בהוצאות קבועות.
2 בהמשך נחקק חוק התכנית לסיוע כלכלי במסגרתו עוגן, בין היתר, מנגנון סיוע ונקבע, כי
3 עוסק זכאי למענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות
4 נגיף הקורונה בסכומים הקבועים בחוק ובהתקיים התנאים הקבועים בחוק (סעיף 8 לחוק).
5 המענק האמור נועד כדי לסייע למשק להתמודד עם המשבר שנגרם בעקבות המגבלות
6 שהוטלו בעקבות התפרצות נגיף הקורונה. המטרה היא, סיוע לעסקים שהכנסותיהם נפגעו
7 בשל השפעות הנגיף ובשים לב לכך שעסקים אלו המשיכו לשאת בהוצאות קבועות בתקופה
8 האמורה.
9
- 10 30. המערערת הגישה כאמור שלוש בקשות למענקים בהתאם לחוק: לחודשים יולי-אוגוסט
11 2020, ספטמבר-אוקטובר 2020 ונובמבר-דצמבר 2020. המשיבה קיבלה באופן חלקי את
12 הבקשה לחודשים יולי-אוגוסט ודחתה את שתי הבקשות האחרות והמערערת נתבקשה
13 להחזיר את המקדמות אותן קבלה על חשבון המענקים. השגות שהגישה המערערת נדחו.
14 בנסיבות אלו, הגישה המשיבה ערר לוועדת ערר לענייני קורונה- השתתפות בהוצאות
15 קבועות לעסקים. לאחר הגשת הערר טענה המשיבה, כי בהחלטות בהשגה נפלה טעות
16 מאחר והן מתייחסות לעוסק אחר והוציאה החלטות חדשות בהשגות. אף במסגרת
17 החלטות אלו נדחו ההשגות, מהטעמים המפורטים בהחלטות, אליהם אתייחס בהמשך.
18 לאחר שניתנו החלטות המתוקנות בהשגות ניתנה למערערת האפשרות להגיש לוועדת
19 הערר כתב ערר מתוקן והיא אכן עשתה כן. בהמשך נערך דיון במעמד הצדדים, בזום. לאחר
20 מכן נתנה וועדת הערר את החלטתה ובמסגרתה נדחה הערר.
21
- 22 31. אציין, כי בבר"מ 7502/22 רשות המיסים נ' בוריס פודולסקי נקבע לעניין היקף הביקורת
23 השיפוטית על החלטות ועדת הערר לענייני קורונה, כי סעיף 8 לחוק בתי המשפט לעניינים
24 מנהליים קובע, כי בית המשפט לעניינים מנהליים ידון בערעור מנהלי בהתאם לעילות,
25 לסמכויות ולסעדים שלפיהם דן בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט גבוה לצדק. נקבע,
26 כי החלטת ועדת הערר נתונה אפוא לביקורת שיפוטית על-פי עילות ההתערבות במשפט
27 המנהלי וכי עילות אלו אינן תחומות לבחינת סבירות החלטה בלבד.
28
- 29 32. המערערת טענה, כי לגבי החלטה המקורית, ובוודאי שלגבי החלטה המתוקנת, חלה
30 התיישנות מאחר והן ניתנו באיחור ולאחר המועד הקבוע בחוק. אין בין הצדדים מחלוקת
31 באשר לעובדה שהחלטת המשיבה ניתנה לאחר המועד הקבוע בחוק והמחלוקת היא לגבי
32 ההשלכות של עובדה זו. אציין, כי במסגרת החלטת ועדת הערר צוין, כי העוררת העלתה
33 את טענת התיישנות (סעיף 10 להחלטה). אולם, הוועדה לא הכריעה בסוגיה זו ונדמה, כי
34 סברה, כי לעניין זה די בקביעתה לעניין סמכות המשיבה לתקן את החלטתה בשל הטעות





בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-44862 חברת א.ו שיווק תוצרת חקלאות בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: 2039-21

- 1 הנטענת. עם זאת, טענת המערערת, לפיה הן ההחלטה המקורית והן ההחלטה המתוקנת
2 ניתנו לאחר המועד הקבוע בחוק, היא טענה שונה ונפרדת מטענתה לפיה המשיבה לא
3 הייתה מוסמכת לתקן את החלטתה לאחר הגשת הערר.
4
- 5 33. בסעיף 20(א)(1) לחוק נקבע, כי "הרואה את עצמו נפגע מהחלטת המנהל בנוגע למענק הניתן
6 לפי פרק זה, לרבות בנוגע להטלת קנס בשל הגשת תביעה ביתר, רשאי להגיש השגה לעובד
7 רשות המיסים בישראל שהמנהל הסמיכו לשם כך, בתוך 45 ימים מיום קבלת ההחלטה.
8 החלטה בהשגה תהיה מנומקת ותינתן בכתב בתוך 120 ימים". הנה כי כן, במסגרת החוק
9 נקבע, כי על המשיבה לתת החלטתה בהשגה בתוך 120 ימים ממועד הגשת ההשגה. עוד
10 עולה מהוראת הסעיף, כי **המחוקק לא קבע סנקציה מקום בו ההחלטה לא ניתנה במסגרת**
11 **המועד האמור**. זאת, בניגוד למקרים אחרים בהם מצא המחוקק לקבוע סנקציה ובין היתר
12 לעניין קבלת השגה או ערר שלא התקבלו בהם החלטה במועד.
13
- 14 34. במסגרת כתב התשובה התייחסה המשיבה לטענת ההתיישנות וטענה, כי המחוקק לא קבע
15 סנקציה בדמות קבלת ההשגה מקום בו ההחלטה בה לא ניתנה במסגרת המועד הקבוע
16 בחוק. עוד טענה, כי המקדמה אשר ניתנת בהתאם לחוק נותנת מענה למצב של איחור במתן
17 ההחלטה.
18
- 19 35. בתי המשפט המחוזיים התייחסו למקרים בהם ההחלטה בהשגה ניתנה לאחר המועד
20 הקבוע בחוק. כאמור, אין מחלוקת, כי לא קיימת במסגרת החוק סנקציה לפיה מקום בו
21 ההחלטה בהשגה לא ניתנת במסגרת המועד הנקבע בחוק, המשמעות היא, כי דין ההשגה
22 להתקבל. לעמדתי, ועמדה זו עולה גם בפסיקה הן של בתי המשפט המחוזיים והן של בית
23 המשפט העליון, שתיקתו של המחוקק לעניין קביעת סנקציה בגין איחור במתן החלטה
24 בהשגה מלמדת, כי אין לקבל טענה לפיה יש באיחור כאמור כדי להביא לקבלת ההשגה.
25 מדובר בסעד קיצוני שאין לנקוט בו מקום בו המחוקק לא בחר לקבוע את הסעד האמור.
26 לא מן הנמנע, כי המחוקק בחר שלא לקבוע סנקציה זו בשים לב לכמות הבקשות שהיה
27 צפוי שיתקבלו בגין מצב החירום והעומס אשר עתיד היה להיגרם בשל כך על המשיבה.
28
- 29 36. בעמ"נ (מנהליים ת"א) 40318-12-21 פליסידז (פיסגה) בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
30 נקבע, כי אין מקום לקשור בין ההשגה לגופה לבין האיחור בקבלת ההחלטה. את ההשגה
31 יש לבחון לגופה ולשלם את המענק רק למי שזכאי מכוח החוק, ואת האיחור יש לבחון
32 לגופו, וככל שיש איחור משמעותי ניתן לפסוק בגינו הוצאות, הן למי שזכאי למענק והן
33 למי שאינו זכאי.
34



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-44862 חברת א.ו שיווק תוצרת חקלאות בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: 2039-21

- 1 **37. בעמ"נ (מרכז) 54772-06-22 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים**
2 **בישראל** נקבע, כי המחוקק באופן מודע ומכוון לא קבע, כי איחור במתן החלטה בהשגה,
3 יביא לכך שיראו את ההשגה כאילו התקבלה. לפיכך, למעט במקרים חריגים במיוחד, אין
4 די בעצם האיחור כדי להביא לקבלת ההשגה והערר. עוד נקבע, כי לצד זאת, איחור
5 משמעותי במיוחד, עשוי להצטרף לטעמים אחרים ולהצדיק את קבלת הערר.
6
- 7 **38. בית המשפט העליון התייחס להשלכות של אי מתן החלטה בהשגה במועד הקבוע בסעיף**
8 **20(א)(1) לחוק.** נקבע, כי לנוכח לשון החוק ותכליתו יש חשיבות מיוחדת לקבלת החלטה
9 במועד, דווקא במציאות של חוסר יציבות כלכלית על רקע מגיפה עולמית. עם זאת, נקבע,
10 **כי בהיעדר קביעה מפורשת בחוק המטילה "סנקציה" מפורשת על אי-עמידה במועד זה,**
11 **הרי שאי מתן החלטה במועד אין משמעותה קבלה "אוטומטית" של ההשגה.** נקבע, כי
12 תוצאה כאמור היא תוצאה קיצונית יחסית, המוצדקת רק במקרה שבו קיים הסדר
13 סטטוטורי מפורש בעניין זה. בית המשפט העליון הוסיף והתייחס לשיקול של העומס
14 המוטל על ועדת הערר ומצא, כי חריגה מהמועד הקבוע בסעיף 20(א)(1) לחוק הסיוע
15 הכלכלי לא מחייבת את קבלת ההשגה באופן אוטומטי כאשר אין מדובר בעיכוב משמעותי.
16 אולם, יש בהחלט מקום לייחס משקל נכבד לעיכוב במתן ההחלטה בהשגה, בפרט כאשר
17 מדובר בעיכוב משמעותי. נקבע, כי בהיקש מסעיף 6(א) לחוק לתיקון סדרי מנהל (החלטות
18 והנמקות), ניתן לומר כי אי-עמידה במועד הקבוע לא תביא אמנם לקבלת ההשגה באופן
19 אוטומטי, ואולם במקרה זה על רשות המיסים יוטל נטל הראיה להוכיח, כי ההחלטה על
20 דחיית ההשגה הייתה נכונה, מבלי שחזקת התקינות המנהלית תעמוד לימינה.
21
- 22 **39. הנה כי כן, מתן ההחלטה בהשגה לאחר המועד הקבוע בחוק אין משמעו קבלת ההשגה.**
23 **אולם, מדובר בנתון שעשוי להיות רלוונטי בעת הכרעה בערר.** כאמור, במקרה שלפני וועדת
24 הערר לא הכריעה במסגרת החלטתה בטענת ההתיישנות ומשכך ברור, כי עניין זה לא נלקח
25 בחשבון במסגרת הכרעתה בערר אשר היה מונח לפתחה. עם זאת, מצאתי, כי אין בטעם
26 האמור כשלעצמו כדי ללמד על פגם המצדיק התערבות בהחלטת וועדת הערר. כאמור לעיל,
27 בית המשפט העליון מצא, כי העיכוב במתן החלטה משמעו, כי על רשות המיסים הנטל
28 להוכיח, כי ההחלטה על דחיית ההשגה הייתה נכונה מבלי שחזקת התקינות המנהלית
29 תעמוד לטובתה. כפי שיפורט בהמשך, במקרה בו עסקינן וועדת הערר בחנה את החלטות
30 המשיבה ומצאה, כי ניתנו כדין וזאת מבלי שוועדת הערר הסתמכה על החזקה בדבר
31 תקינות המעשה המנהלי.
32
- 33 **40. לאחר שניתנו ההחלטות בהשגות והוגש ערר, הוציאה המשיבה החלטות מתוקנות בטענה**
34 **לפיה ההחלטות המקוריות הוצאו בטעות והן שייכות לעוסק אחר. הן במסגרת הערר והן**



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-44862 חברת א.ו שיווק תוצרת חקלאות בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: 2039-21

- 1 במסגרת הערעור שלפניי, העלתה המערערת טענות לעניין סמכות המשיבה לתקן את
2 ההחלטה בהשגה ולהוציא החלטה חדשה לאחר הגשת הערר.
3
- 4 41. וועדת הערר מצאה, כי המשיבה הייתה מוסמכת לערוך את התיקונים בהחלטותיה אף
5 במועד בו נעשה התיקון, לאחר הגשת הערר. אציין, כי במסגרת ההחלטות המתוקנות טענה
6 המשיבה, כי התיקון נעשה בהתאם לסמכותה לפי סעיף 12(ב) לחוק. סעיף 12 לחוק עוסק
7 בקביעת זכאות למענק. ובסעיף 12(ב) נקבע, כי "המנהל רשאי, ביוזמתו או לפי דרישת
8 העוסק, לתקן את קביעתו כאמור בסעיף קטן (א), אם התגלו עובדות חדשות או אם מצא
9 כי נפלה טעות בקביעה זו". וועדת הערר מצאה, כי המשיבה לא דייקה שעה שקבעה, כי
10 סעיף 12(ב) מסמיך אותה לתקן את הטעות שנפלה בהחלטה בהשגה. שכן, הסעיף עוסק
11 בתיקון ההחלטה בנוגע לזכאות למענק. וועדת הערר הוסיפה, כי סעיף 20 עוסק במתן
12 החלטה בהשגה וכי אין בסעיף הסדר לעניין תיקון טעות. וועדת ערר קבעה, כי ברוח
13 הוראות סעיף 12(ב) ניתן לומר, כי החוק לא שולל תיקון החלטה שהתקבלה בהשגה ולכל
14 הפחות כשמדובר בטעות טכנית באופן שתואר במקרה הרלוונטי. בנוסף, הוועדה התייחסה
15 לקביעה לפיה היא אינה אוטמת אוזניה מפני טענות נוספות, אף אם לא הועלו בשלב ההשגה
16 ולצורך בירור האמת. הוועדה קיבלה את טענת המשיבה, לפיה מדובר בטעות אנוש,
17 ומצאה, כי לא יהיה זה מוצדק לכבול את המשיבה לטיעונים שהיא התכוונה להציג בפני
18 עוסק אחר אך בשל טעות כאמור. כמו כן, הוועדה מצאה, כי המשיבה לא נדרשה לתמוך
19 טענותיה לעניין נסיבות הטעות בתצהיר מכיוון שמדובר בעניין פרוצדוראלי שבו הוועדה
20 יכולה לקבוע לעצמה את סדרי הדין והיא אינה כבולה בדיני הראיות. עם זאת, הוועדה
21 מצאה, כי התנהלות המשיבה פגעה במערערת ובניהול הליך הערר, כאשר היה צורך
22 בהתחלת התהליך מחדש בעקבות התיקון, ומשכך מצאה לקבוע, כי הליך הערר ימשך
23 כסדרו על בסיס ההחלטה המתוקנת תוך חיוב המשיבה בהוצאות המערערת, ללא קשר
24 לתוצאות הערר.
25
- 26 42. לא מצאתי, כי נפל פגם בהחלטת וועדת הערר בקביעתה לעניין קבלת ההחלטה המתוקנת
27 שהוציאה המשיבה בעניינה של המערערת. נימוקיה בעניין זה סבירים. עמדתה, לפיה אין
28 זה מוצדק לכבול את המשיבה לטיעונים שהתכוונה להציג בפני עוסק אחר ובשל טעות
29 שודכו להחלטה בעניינה של המערערת סבירה וכך גם הקביעה לפיה השיקול המנחה הוא
30 הצורך לערוך בירור אמת של הזכאות למענק. כמו כן, מצאתי, כי הוועדה פעלה כדי
31 להבטיח ניהול הליך הוגן ותקין ולמען שמירה על זכויות המערערת עת אפשרה לה להגיש
32 ערר מתוקן, כפי שאכן נעשה, וכן ערכה דיון במעמד הצדדים במהלכו איפשרה לצדדים
33 להעלות את כל טענותיהם. אמנם לא נערך הליך של השגה לגבי ההחלטה המתוקנת אולם



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-44862 חברת א.ו שיווק תוצרת חקלאות בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: 2039-21

- 1 הפגם האמור תוקן במסגרת הליך הערר. בנסיבות אלו, לא מצאתי לקבל את טענת
2 המערערת לעניין קיפוח זכות הטיעון שלה.
3
- 4 43. אציין עוד, כי אינני מקבלת את טענת המערערת לפיה נפל פגם בהתנהלות וועדת הערר בשל
5 העובדה שהיא הוסיפה טיעונים משפטיים משלה. כאמור, המשיבה סברה, כי היא מוסמכת
6 לתקן את החלטתה בהתאם להוראות סעיף 12(ב) לחוק. הוועדה מצאה, כי הסעיף האמור
7 אינו עוסק במתן החלטה בהשגה אולם מצאה, כי המשיבה אכן הייתה מוסמכת לתקן את
8 ההחלטה לאור הוראות סעיף 20 לחוק. אינני סבורה, כי קביעתה האמורה של הוועדה
9 מהווה משום התערבות וחריגה מסמכותה ואין בה כדי ללמד על פגם בהחלטת הוועדה.
10
- 11 44. בסעיף 8(2)(א) לחוק נקבע, כי העוסק יהיה זכאי למענק הקבוע בחוק במידה ומחזור
12 עסקאותיו בתקופת הזכאות נמוך ממחזור עסקאותיו בתקופת הבסיס בסכום העולה על
13 40% ממחזור העסקאות בתקופת הבסיס. הנה כי כן, הסעיף קובע את האופן בו יש לבחון
14 את הזכאות למענק בדרך של השוואה בין תקופת הזכאות והתקופה המקבילה בשנת 2019,
15 תקופת הבסיס. כמו כן, מסעיף 8 לחוק עולה, כי **נדרש, כי הירידה במחזור העסקאות תהא**
16 **בעקבות נגיף הקורונה**. קרי, קיומו של קשר סיבתי בין נגיף הקורונה והירידה במחזור
17 העסקי של העוסק. הנקודה השנייה בה עסקה החלטת וועדת הערר היא דרישת הקשר
18 הסיבתי ובחינת קיומו של הקשר הסיבתי ביחס לתקופות השונות.
19
- 20 45. במסגרת עמ"נ (מינהליים חי') 21-06-27710 ב.ג. **בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי**
21 **טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המיסים בישראל** נקבע, כי לאור התכלית
22 החקיקתית של חוק הסיוע הכלכלי ובשים לב לרצון המחוקק לפשט את הליכי מתן המענק,
23 העוסק אינו נדרש להוכיח את קיומו של הקשר הסיבתי. נקבע, כי חוק הסיוע הכלכלי
24 למעשה קובע הנחה עובדתית בדבר קיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזורים לבין
25 התפשטות נגיף הקורונה וככל שרשות המיסים מבקשת לטעון, כי תנאי הקשר הסיבתי אינו
26 מתקיים במלואו, עליה מוטל הנטל להצביע על ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים
27 בספק את קיומו של הקשר הסיבתי.
28
- 29 46. בבר"מ 7502/22 **רשות המיסים נ' בוריס פודולסקי** קבע בית המשפט העליון, כי הלכה
30 למעשה, הדרך להוכיח עמידה בתנאי בדבר קיומו של קשר סיבתי היא הצבעה על נתונים
31 של ירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס. צוין, כי ייתכן שגרמו לירידה
32 במחזורי העסקאות נסיבות אחרות, אך אין דרכו של המשפט לדרוש הוכחת יסודות
33 שליליים. נקבע, כי הדברים אף עולים בקנה אחד עם תכליתו של החוק, שהיא מתן מענה





בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-44862 חברת א.ו שיווק תוצרת חקלאות בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: 2039-21

- 1 יעיל ומהיר למשבר הכלכלי שאליו נקלעו עסקים רבים על רקע מאורעות השעה. ככל
2 שלטענת רשות המיסים נותק הקשר הסיבתי בין הירידה במחזור ההכנסות של העוסק
3 לבין השלכותיו של נגיף הקורונה- קרי, כי לא מתקיים התנאי הקבוע בסעיף 8(3) לחוק,
4 על רשות המיסים לבסס טענתה זו ולסתור את החזקה באשר לכך שמגפת הקורונה הייתה
5 הגורם הדומיננטי לשינוי. נקבע, כי אם רשות המיסים אכן תציג ראיות לכאורה לכך הרי
6 שאז יעבור הנטל לכתפי העוסק להוכיח אחרת.
7
8 47. לעניין חודשים יולי-אוגוסט 2020 מצאה הוועדה, כי בהשוואה מול תקופת הבסיס חלה
9 ירידה משמעותית מאוד בשיעור של 77%. במסגרת החלטתה ציינה הוועדה, כי בחודש
10 אוגוסט 2019 דווחה המערערת על הכנסות חריגות אשר חלקן הארי נובע מעסקה חד
11 פעמית של מכירת אבטיחים. הוועדה ציינה, כי בנסיבות כאמור יש שתי דרכים אפשריות-
12 נטרול ההכנסה החד פעמית או חישוב חלופי לתקופת הבסיס לפי ממוצע ההכנסות לשנת
13 הבסיס. במסגרת החלטתה קבעה הוועדה, כי עסקת האבטיחים משנת 2019 הייתה חריגה
14 ולא הייתה צפויה להתקיים בשנת 2020. הוועדה ציינה, כי המערערת הבהירה כי ההכנות
15 לגבי העסקה בשנת 2019 החלו בתחילתה של אותה שנה וכי מדובר בגידול שאורך 5-6
16 חודשים. משכך קבעה הוועדה, כי ככל שהייתה צפויה עסקה דומה בשנת 2020 העבודות
17 היו צריכות להתחיל בחודשים ינואר-פברואר 2020, בטרם נודע על מגפת הקורונה
18 והשלכותיה.
19
20 48. מצאתי, כי עמדתה של וועדת הערר בעניין זה סבירה ותואמת את שעלה בדיון שנערך
21 לפני. אציין, כי בדיון שאל יו"ר הוועדה את הבעלים של המערערת על כך שלא זרעו
22 אבטיחים בינואר-פברואר 2020 והלה השיב, כי "נפגע התזרים. הסתבכנו בהרבה דברים"
23 (עמ' 11 ש' 34-36). ברי, כי תשובתו האמורה באשר לנסיבות בגינן לא נשתלו אבטיחים
24 בתחילת שנת 2020 אינה קשורה לנגיף הקורונה אשר טרם התפרץ בארץ במועד האמור.
25 במסגרת הערר טענה המערערת, כי בתחילת שנת 2019 סגרה את עסקת האבטיחים מול
26 המשווק (סעיף 78). בנסיבות אלו, סביר, כי ככל שהייתה כוונה לחתום על עסקה כאמור גם
27 בשנת 2020 היא הייתה נחתמת בטרם התפרצה מגפת הקורונה בארץ. המערערת לא טענה
28 ובוודאי שלא הוכיחה, כי נחתמה עסקה כאמור ביחס לשנת 2020. כמו כן, היא לא הוכיחה,
29 כי היו מגעים בעניין זה אשר לא הבשילו בעקבות התפרצות נגיף הקורונה. אציין, כי בא
30 כוח המערערת טען בדיון, כי לאור הקורונה ותחילת המגפה המשווק לא התחייב לסחור
31 בסחורה כזאת וככל שלא הייתה קורונה ברור שהיו חוזרים על זה. טענתו בעניין זה אינה
32 סבירה בשים לב למועד שבו התפרצה מגפת הקורונה בארץ והמועד שבו אמורה הייתה
33 להתבצע זריעת האבטיחים, כמפורט.
34



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-44862 חברת א.ו שיווק תוצרת חקלאות בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: 2039-21

- 1 49. אכן, יש להביא בחשבון את סוג עיסוקה של המערערת ומקובלת עליי טענתה לפיה לא ניתן
2 לייחס תקבול לחודש מסוים, חודש קציר או ליקוט אבטיחים, אלא לתוצאה כספית
3 כתוצאה מפעילות והכנת קרקע וזריעה, פעילות שנמשכת מספר רב של חודשים. בנסיבות
4 אלו, נכון היה, ככל שהיה מתקיים קשר סיבתי, לערוך חישוב ממוצע מתוך הבנה, כי מדובר
5 בעסק שהכנסותיו של חודש אחד צומחות בעקבות עבודה בחודשים רבים שקדמו לו. עם
6 זאת, לא עלה בידי המערערת להוכיח, כי אלמלא הקורונה הייתה מתגבשת עסקה דומה
7 לעסקת האבטיחים משנת 2019 וטענותיה בעניין זה אינן עולות בקנה אחד עם המועדים
8 הרלוונטיים.
9
- 10 50. בנסיבות אלו, מצאתי, כי לא נפל פגם בהחלטת הוועדה לעניין נטרול ההכנסה מעסקת
11 האבטיחים. לפיכך, אינני נדרשת לחישוב אשר הוועדה סברה, כי היה נכון לערוך ככל שלא
12 היה מקום לנטרל את העסקה האמורה ולהסבריה מדוע אף חישוב כאמור לא היה מסייע
13 למערערת. האמור בהחלטת וועדת הערר בעניין זה הוא למעלה מהדרוש ולאחר שממילא
14 מצאה, כי עסקת האבטיחים היא עסקה חריגה שלא הוכח לה שעתידה הייתה להתבצע גם
15 בשנת 2020, ללא קשר לקורונה, ומשכך יש לנטרל את העסקה האמורה בעת עריכת
16 החישוב.
17
- 18 51. לעניין שתי התקופות הנוספות, ספטמבר- אוקטובר 2020 ו- נובמבר- דצמבר 2020, ציינה
19 הוועדה, כי בתקופה זו דיווחה המערערת על הכנסות בשיעור אפס. היא ציינה, כי ההכנסות
20 לא נפסקו עם פרוץ מגפת הקורונה או במועד קרוב לכך אלא רק בחלוף 6 חודשים ולא
21 קדמה לכך הידרדרות הדרגתית. כמו כן, הוועדה התייחסה לעזיבתו של השותף במערערת.
22 הוועדה מצאה, כי האינדיקציות האמורות עשויות להעיד על שינוי ממשי בפעילות
23 המערערת וללמד על אירועים אחרים שהביאו למשבר שפקד את המערערת בתקופה
24 האמורה. הוועדה סברה, כי יש באמור כדי להעביר את נטל הראיה אל כתפי המערערת.
25
- 26 52. לא מצאתי, כי נפל פגם בהחלטת הוועדה לעניין הנטל להוכחת קשר סיבתי. עזיבתו של
27 השותף, אשר היה אחראי על שיווק הסחורה של המערערת, יחד עם העובדה שחלה ירידה
28 כה דרסטית בהכנסותיה כך שבמשך חצי שנה לא היו לה הכנסות כלל וזאת, לא מיד לאחר
29 התפרצות הקורונה ובמהלך הסגר הראשון אלא בחלוף חצי שנה, מלמדים על אינדיקציה
30 לקיומם של גורמים אחרים שהביאו לכך שלא היו למערערת הכנסות בכלל בחודשים
31 האמורים. בנסיבות אלו, עובר הנטל אל כתפי המערערת להוכחת קיומו של הקשר הסיבתי.
32
- 33 53. הוועדה ציינה בהחלטתה, כי המגבלות שהוטלו על המשק עם התפשטות מגפה הקורונה לא
34 כללו הגבלות על עבודה חקלאית בשטחים פתוחים וכי הביקוש לסחורה זו עמד בעינו, אף



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-44862 חברת א.ו שיווק תוצרת חקלאות בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: 2039-21

- 1 אם חלה הסטה מסוימת בין הביקוש במסעדות ובמקומות אירוח לבין צריכה פרטית.
2 הוועדה הוסיפה, כי לא מדובר בשוק שאמור היה להיפגע. אציין, כי במסגרת הערר נטען,
3 כי המערערת גידלה גידולי ירק אשר מיועדים למסעדות ואולמות אירועים (סעיף 75). עוד
4 צוין, כי הגידולים נועדו לפלח שוק מוגדר ומצומצם, כמפורט (סעיף 76). נציגי המערערת
5 שבו והתייחסו לעניין זה במסגרת הדיון שנערך בפני הוועדה ואף הסבירו מדוע לא היה
6 בידם למכור ללקוחות חלופיים במהלך תקופת הקורונה בהעדר מערך מתאים.
7
8 54. הוועדה מצאה, כי הסברה של המערערת, לפיו מכרה לאולמות אירועים ומסעדות, אין בו
9 כדי להסביר את ירידת ההכנסות לאפס דווקא החל מחודש ספטמבר. הוועדה ציינה, כי
10 ההסבר האמור יכול היה להסביר מצב שבו היה צמצום הכנסות בחודשים מרץ-מאי בהם
11 חל סגר הדוק אך **העובדה שחלה ירידה בהכנסות דווקא בחודש ספטמבר אינה עולה בקנה**
12 **אחד עם ההסבר האמור.**
13
14 55. עוד מצאה הוועדה, כי אין בדו"ח השמאי שצירפה המערערת כדי ללמד בבירור על קיומם
15 של נזקים והיקפם וכי **אין בדו"ח מחודש מרץ 2020 כדי להסביר מה אירע בעסק בחודש**
16 **ספטמבר**. בעניין זה אציין, כי דו"ח השמאי שצירפה המערערת נערך בעקבות ביקור של
17 השמאי במשק של המערערת ביום 26.3.20, ימים ספורים בלבד לאחר תחילתו של הסגר
18 הראשון ובו פירוט של הגידולים ומצבם. מקובלת עליי עמדת הוועדה לעניין הדו"ח האמור
19 והעדר היכולת ללמוד ממנו על מצב העסק **כחצי שנה לאחר מכן**. אין בדו"ח האמור כדי
20 לתמוך בטענות המערערת לעניין הנסיבות בגינן היו לה אפס הכנסות במשך חצי שנה, ובין
21 היתר בחודשים הרלוונטיים לענייננו.
22
23 56. במהלך הדיון נשאלו נציגי המערערת מדוע מדווח 0 הכנסות מחודש ספטמבר ובתגובה טען
24 עורך דינה של המערערת, כי מדובר בעסק שמגדל ירקות ללקוחות ספציפיים ולאור
25 הקורונה וסגירת העסקים האלה וציין, כי יש לו הערכת שמאי לעניין השמדת היבול של
26 העסק. כאמור, הוועדה הסבירה מדוע אין בטיעון האמור כדי להסביר את העדר ההכנסות
27 במשך חצי שנה בתקופה שמחודש ספטמבר 2020 וכן, כי דו"ח השמאי אינו רלוונטי
28 לתקופה האמורה. כפי שצינתי קביעותיה של הוועדה בעניין זה סבירות בעיניי.
29
30 57. מנהל המערערת ציין, כי תקופת הגידול היא 3-4 חודשים. לטענתו, גידלו, זרעו וחידשו והכל
31 כמעט הלך להשמדות. מנהל המערערת נשאל האם ביולי- אוגוסט לא היו צמחים באדמה
32 וטען, כי היו ולא היה למי למכור. לטענתו, השמידו וחידשו. הוא טען, כי ביולי- אוגוסט
33 היו בשלב של חידוש ואז הגיעו לספטמבר- אוקטובר ושוב היה סגר. לטענתו, במצב של
34 חידוש היו זריעות ושתילות אולם זה לוקח שלושה חודשים כדי שיהיה מוכן. מנהל



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-44862 חברת א.ו שיווק תוצרת חקלאות בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: 2039-21

- 1 המערערת טען, כי או שהיו עושים קציר טכני וזורקים הכל או שהיו משמידים. עוד טען,
2 כי לוקח שבועיים-שלושה עד שהפטרוזיליה צומחת שוב. לטענתו, קציר טכני נעשה
3 במכונות והקטיף היה ידני וזה היה פוגע בשטחים. הוא טען, כי היו מחסלים ומחדשים
4 בזריעות חדשות.
5
6 58. וועדת הערר התייחסה בהחלטתה לטענות אלה ומצאה, כי הן מעוררות תהיות ולא עולות
7 בקנה אחד עם לוחות הזמנים המצטיירים מדיווחי המע"מ של המערערת. אם הנזק אירע
8 במרץ-אפריל, שאז גם נערך דו"ח השמאי, צפוי היה, כי בחודש מאי ואילך תהיה הכנסה
9 אפס ובחלוף שלושה חודשים תשוב המערערת להפיק הכנסות. הוועדה ציינה, כי התמונה
10 העובדתית נותרה מעורפלת ורב הנסתר על הגלוי. עמדתה בעניין זה מקובלת עליי.
11 המערערת לא סיפקה לוח זמנים ממנו ניתן ללמוד מה היה מצב החלקות בכל שלב לשם
12 תמיכה בטענתה לפיה בשל נגיף הקורונה, משך זמן הגידולים וההשמדות שבוצעו לא היו
13 לה כל הכנסות במשך חצי שנה.
14
15 59. מנהל המערערת נשאל בדיון, האם היו צריכים לחדש הכל בבת אחת והשיב בחיוב.
16 בהחלטתה קבעה הוועדה, כי קשה להשתחרר מהרושם שהמערערת אינה מתארת מציאות
17 עסקית הגיונית. הוועדה ציינה, כי למערערת 17 חלקות ובהן גידולים שונים ומוכן, כי כל
18 חלקה בסטטוס שונה. הוועדה טענה, כי הדעת נותנת, כי בניהול עסק מסוג זה תהיה הדרגה
19 מסוימת שתאפשר המשכיות ורציפות בייצור התוצרת כך שגם אם נדרש קציר טכני בחלקה
20 מסוימת או השמדת יבולים ניתן לצפות, כי העסק ינקוט במאמצים לשמור על רציפות,
21 לפחות חלקית, כדי לספק סחורה בהתאם לביקוש עתידי.
22
23 60. סבורני, כי יש לנהוג בזהירות בעת בחינת שיקול הדעת המקצועי של העוסק בדיעבד ובעיקר
24 בנסיבות יוצאות דופן כמו שהביא עמו נגיף הקורונה. עם זאת, סבירה בעיניי עמדת
25 המשיבה באשר לספקות שמעוררים הנתונים האמורים ומשך התקופה הארוכה בה דיווחה
26 המערערת על הכנסה בשיעור אפס.
27
28 61. עוד ציינה הוועדה במסגרת החלטתה, כי לא מן הנמנע, כי היו סיבות אחרות לכך שהכנסות
29 המערערת ירדו לאפס וטענה, כי סיבות אלו נותרו עלומות ולא נחשפו בדיון. הוועדה מצאה,
30 כי המערערת לא הרימה את נטל הראייה המוטל על כתפיה. זאת, כאמור לאחר שמצאה,
31 כי מתקיימות הנסיבות המצדיקות את העברת הנטל האמור אל כתפי המערערת, כמפורט.
32 הוועדה מצאה עוד, כי היא אינה נדרשת להכריע בשאלה אילו שינויים עברו על העסק ומה
33 הגורמים האחרים, שאינם נובעים מהתפשטות נגיף הקורונה, שהביאו לירידה בהכנסות
34 המערערת. לעניין הטענה בדבר העברת הפעילות לשותף שעזב קבעה הוועדה, כי התזה לגבי



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-44862 חברת א.ו שיווק תוצרת חקלאות בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: 2039-21

1 השותף שעזב לא הוכחה אולם אין מחלוקת, כי הכנסות המערערת פסקו כליל זמן קצר
2 לפני עזיבתו ומצאה, כי לא יהיה זה מוגזם לשער, כי קיים קשר בין השניים. מנהל
3 המערערת טען בדיון, כי אחרי הסגר השני בספטמבר הוא החליט לעבור לגידולים אחרים
4 וכיום הוא עובד בהסכם עם מחיר קבוע ורק בהתחייבות לכמות. הוא טען, כי הוא עובד רק
5 עם רשתות ומפעלים שאם נותנים לו לגדל הוא מגדל. הוועדה מצאה, כי ייתכן שהשינוי
6 האמור אינו קשור במגפת הקורונה אלא בעזיבתו של השותף שהיה אחראי על השיווק
7 ויתכן, כי לאחר עזיבתו היה צורך בשינוי מתכונת השיווק. הוועדה סברה, כי ייתכן שיש
8 בכך כדי להסביר את הירידה הדרסטית והארוכה בהכנסות המערערת.
9

10 62. מצאתי, כי מדובר בסברות שאינן משוללות יסוד לאור תפקידו של השותף שעזב אצל
11 המערערת ולאור השינוי בו נקטה המערערת ובשים לב לעובדה שבמשך חצי שנה לא היו
12 למערערת כל הכנסות, כאשר בחצי השנה שקדמה לכך ועל אף נגיף הקורונה ועל אף
13 תקופת הסגרים, לא הגיעה המערערת למצב כה דרסטי. זאת, למעלה מהדרוש שכן לא
14 מוטל על הוועדה לקבוע מה הסיבות לירידה בהכנסות בתקופת הזכאות אל מול תקופת
15 הבסיס ולאחר שקבעה, כי קיימות אינדיקציות, כי הדבר נובע מגורמים אחרים שאינם
16 נובעים מנגיף הקורונה על המערערת להוכיח את הקשר הסיבתי ולא עלה בידה לעשות כן.
17

18 63. לאור קביעת הוועדה בנוגע לאי הוכחת קשר סיבתי בתקופת האמורות מצאה הוועדה,
19 כדון, כי היא אינה נדרשת לדון ביתר העילות שצוינו בהחלטת המשיבה בהשגה. הוועדה
20 התייחסה, בקיצור רב, לבחינת שיעור ההוצאות הקבועות ולהחרגת העסק מהגדרת עוסק
21 לאור דיווח על הכנסות בשיעור אפס. מהאמור עולה, כי הוועדה אינה מקבלת בהכרח את
22 עמדת המשיבה בסוגיות אלו. אולם, התייחסות זו נעשתה למעלה מהדרוש בשים לב
23 לקביעותיה לעניין הקשר הסיבתי. לפיכך, ומשמצאתי, כי החלטת הוועדה לעניין העדר
24 קשר סיבתי סבירה ולא הוכח, כי נפלו בה פגם או טעות, אינני נדרשת לבחון את הסוגיות
25 האמורות. שכן, ממילא לא יהיה בכך כדי להועיל למערערת בערעור שלפני.
26

התוצאה

27
28
29 64. הנה כי כן, לאור כל המפורט לעיל, לא מצאתי, כי נפלו בהחלטת וועדת הערר פגם או טעות
30 המצדיקים התערבות בהחלטתה. מצאתי, כי מדובר בהחלטה סבירה, עניינית ומנומקת
31 אשר לא הוכח, כי נפלו בה טעויות או פגמים המצדיקים התערבות בה.
32





בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-44862 חברת א.ו שיווק תוצרת חקלאות בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני: 2039-21

1 65. בנסיבות אלו, הערעור נדחה. אני מחייבת את המערערת בהוצאות המשיבה בסך 10,000
2 ש.ו. הסכום ישולם בתוך 30 ימים ממועד המצאת פסק הדין, שאם לא כן יישא הסכום
3 הפרשי הצמדה וריבית מהיום ועד מועד התשלום בפועל.
4

5 המזכירות תמציא לצדדים.

6
7 ניתן היום, כ"ד שבט תשפ"ג, 15 פברואר 2023, בהעדר הצדדים.
8

9 עירית הוד, שופטת
10

