



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 48298-11-21 מאגמה ישראל פרוייקטים בע"מ נ' רשות המיסים

בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

מאגמה ישראל פרוייקטים בע"מ, ח.פ. 514204635
ע"י ב"כ עוה"ד יוסף דאוד מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

המערערת:

נגד

רשות המיסים
ע"י ב"כ עוה"ד יוסף דאוד מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

המשיבה:

פסק דין

- 1 המערערת, חברת מאגמה ישראל פרוייקטים בע"מ (להלן – **המערערת**), הגישה ערעור על
2 החלטתה של ועדת הערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות של עסקים (להלן –
3 **ועדת הערר**) מיום 3.10.21. ועדת הערר דחתה את הערר שהוגש על ידי המערערת על החלטת
4 המשיבה, רשות המיסים (להלן – **המשיבה**) בהשגה שהוגשה לה בגין דחיית בקשה למענק
5 סיוע בעד השתתפות בהוצאות קבועות (להלן – **המענק**) לפי לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף
6 הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **החוק או החוק לסיוע כלכלי**),
7 לחודשים מאי-יוני 2020.
- 8 הערר של המערערת נדחה כאמור, וזאת על אף שוועדת הערר בהחלטתה דחתה את עמדת
9 המשיבה בהשגה ובערר, והגם שקבעה כי המערערת הוכיחה קיומו של קשר סיבתי בשל
10 השפעתו הכלכלית של נגיף הקורונה בין הירידה במחזור עסקאותיה של המערערת בתקופת
11 הזכאות לבין תקופת הבסיס.
- 12 ועדת הערר קבעה בהחלטתה מושא הערעור כי עסקה של המערערת הוא עסק עונתי ומחזורי
13 עסקאותיה הם תנודתיים ועל כן מצאה לנכון לקבוע מחזור בסיס אחר, על דרך של מיצוע
14 מחזורי העסקאות של המערערת מחודש מרץ 2019 עד חודש פברואר 2020.
- 15 הערעור הוגש בפניי, בהתאם להוראות סעיף 21(ה)(2) לחוק לסיוע כלכלי.
- 16 החלטת ועדת הערר מושא הערעור צורפה כמוצג 1 לתיק המוצגים מטעם המערערת.

17 הרקע הנדרש:



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 48298-11-21 מאגמה ישראל פרויקטים בע"מ נ' רשות המיסים

1. המערערת החלה את פעילותה בשנת 2015 והיא עוסקת בייצור ושיווק מוצרים מזכוכית, כשעיקר לקוחותיה הם מענף המלונאות.
2
2. במהלך שנת 2019 החליטה המערערת על שינוי המבנה הארגוני בחברה, באופן שהשירותים המסופקים על ידיה לא יבוצעו ויסופקו עוד על ידי עובדים של החברה, אלא על ידי קבלני משנה שלה. המערערת מצאה כי מתכונת פעילות כזו תגביר את רווחיותה.
3
4
5
6 בהתאם להחלטתה זו חדלו עובדי המערערת מלהיות מועסקים על-ידיה וחלקם החלו לספק שירותים למערערת כקבלני משנה. כחלק מהיערכות ארגונית זו הוקפאו או נדחו חלק מהפרויקטים שבהם עסקה המערערת, עד להשלמת היערכות הארגונית החדשה בתחילת שנת 2020.
7
8
9
3. כידוע, בחודש מרץ 2020 פרצה מגפת הקורונה במדינת ישראל. עם פרוץ המגפה והעלייה בנתוני התחלואה, הוכרז מצב חירום בארץ, אשר כלל סגרים והגבלות שונות, בין היתר על פתיחת מקומות עבודה ותיירות. הגבלות אלו אילצו עסקים רבים לסגור את שעריהם או לצמצם את פעילותם.
10
11
12
13
4. אחד מענפי התעסוקה אשר הושפע כלכלית באופן משמעותי ביותר מהתפשטות נגיף הקורונה ומההגבלות אשר הושטו על הציבור בשלו – היה ענף המלונאות, אשר כאמור לעיל היווה אחד מלקוחותיה המרכזיים של המערערת. בנוסף לכך, ההגבלות שנקבעו על ידי ממשלת ישראל בתקופת הקורונה אף מנעו כניסתם של בעלי מקצוע שונים (בענפי תעסוקה שהוגדרו כ"לא-חיוניים") לבתיהם של לקוחות פרטיים.
14
15
16
17
18
4. ממשלת ישראל חוקקה את החוק לסיוע כלכלי אשר נכנס לתוקף ביום 29.7.20 במטרה לסייע לעסקים שנפגעו בשל מצב החירום על רקע מגפת הקורונה, וזאת בכדי שהללו יוכלו להמשיך ולשלם את אותן הוצאות קבועות של עסקיהם, שלא חל בהן שינוי חרף ההגבלות שהוטלו, ואשר בעלי העסקים נאלצו להמשיך לשלמן. חוק זה, בא על רקע מדיניות הממשלה להבראת המשק ולבלימת הצמיחה הכלכלית השלילית שהייתה צפויה לעת ההיא.
19
20
21
22
23
5. בהתאם להוראות חוק הסיוע הכלכלי הגישה המערערת ביום 17.8.20 בקשה למענק לחודשים מאי-יוני 2020 (הבקשה צורפה כ**מוצג א2** למוצגי המערערת). הבקשה למתן מענק מוגשת באופן מקוון, כאשר על מגיש הבקשה להזין נתונים נדרשים (מועד פתיחת העסק, סכומי הכנסות הוניות אם יש, מחזור עסקאות בשנת 2019, מחזור עסקאות לתקופת הזכאות ומחזור עסקאות לתקופת ההשוואה וכן נתונים באשר לתשומות לשנת 2019 והוצאות השכר שנחסכו בשל הוצאת עובדים לחל"ת או בשל פיטוריהם).
24
25
26
27
28
29



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 48298-11-21 מאגמה ישראל פרויקטים בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 המערערת הזינה את הנתונים הנדרשים כאמור לעיל, ועל פי החישוב שנערך על ידי מחשב
2 רשות המיסים בהתאם לאותם נתונים, התקבלה תוצאה לפיה המערערת זכאית למענק בעד
3 התקופה של מאי-יוני 2020 בסך של 18,223.08 ₪ (ראו מוצג א'2 למוצגי המערערת).
- 4 בקשתה של המערערת למענק נדחתה על-ידי המשיבה ביום 31.8.20. למערערת נמסרה רק
5 הודעה על הדחייה. בפני בית המשפט לא הוצגה על ידי המשיבה ההחלטה שניתנה על ידה
6 לדחיית בקשת המענק של המערערת. כעולה מהתכתבות בין המערערת למשיבה מיום
7 11.10.20, נמסר למערערת כי בקשתה נדחתה וכי נימוקי ההחלטה יומצאו לה לכתובת
8 המעודכנת בבקשת המענק (ראו מוצג ב'2 למוצגי המערערת). אלא שההחלטה לא הומצאה
9 למערערת וממילא לא קיבלה המערערת את נימוקי המשיבה לדחיית בקשתה האמורה.
- 10 לא למותר לציין, כי המשיבה לא טרחה לצרף לתיק המוצגים מטעמה את ההחלטה על דחיית
11 בקשת המענק של המערערת, ככל הנראה – לא בכדי, בהעדר החלטה כתובה ומנומקת.
- 12 כך או כך, ביום 16.9.2020 הגישה המערערת השגה על החלטת המשיבה לדחות את בקשתה
13 למענק. בהשגתה ציינה המערערת כי בקשתה נדחתה, אולם לא ברורה לה סיבת הדחייה.
14 משחלפו ימים רבים בלא תשובת המשיבה להשגתה, פנתה המערערת באמצעות רו"ח מיכל
15 עודד אילת מטעמה למשיבה בבקשה לקבלת תשובה להשגה. עוד שלחה המערערת ביום
16 26.1.21 הבהרה בכתב למשיבה כי הירידה בהוצאות שכר העבודה, כפי שמשקפת מדוחות
17 המערערת, מקורו בשינוי הארגוני שבוצע (מוצג ד'2 למוצגי המערערת).
- 18 ביום 9.5.21, **בחלוף כמעט שמונה חודשים מיום הגשת ההשגה (!)**, שלחה המשיבה
19 למערערת את החלטתה בהשגה. בהחלטה נכתב כי מבדיקת דיווחי המערערת על עסקאותיה,
20 נמצא כי חלה ירידה בפעילות העסקית בחברה בתקופה שקדמה לתקופת המענק, שאינה
21 כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה.
- 22 עוד נכתב בהחלטה, כי המערערת פיטרה עובדים החל מחודש נובמבר 2019 ומספר העובדים
23 ירד בשיעור ניכר בשנת 2020 לעומת שנת 2019, עובדה המעידה על צמצום פעילותה של
24 המערערת. המשיבה קבעה אפוא כי נתונים אלו מחזקים את עמדתה לפיה פעילות החברה
25 צומצמה עוד לפני פרוץ מגיפת הקורונה וכי הירידה במחזורי העסקאות בתקופת הזכאות
26 (מאי-יוני 2020) אינה נובעת מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה.
- 27 המשיבה בהחלטתה בהשגה קבעה כי מחזורי העסקאות של חודשים מאי-יוני 2019 אינם
28 רלוונטיים לקביעת מחזור הבסיס. המשיבה קבעה כמחזור הבסיס את ממוצע מחזורי
29 העסקאות של המערערת לחודשים ינואר-פברואר 2019 כפי שדווחו למע"מ.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 48298-11-21 מאגמה ישראל פרויקטים בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 השוואת תקופת הזכאות לתקופת הבסיס האמורה שנקבעה בהחלטה בהשגה הובילה
2 לתוצאה, לפיה שיעור הירידה במחזור העסקאות בין תקופת הבסיס המתוקנת הני"ל (35,083
3 ₪) לבין מחזורי העסקאות בתקופת הזכאות (160,105 ₪) אינו עולה על השיעור הקבוע בחוק
4 של 40%. לפיכך קבעה המשיבה כי המערערת אינה זכאית למענק (ההחלטה בהשגה צורפה
5 **כמוצג ג'** למוצגי המערערת).
- 6 9. אציין כבר עתה, כי בשים לב לתשובת המשיבה לערעור זה, וכן בשים לב להיקף מחזור
7 העסקאות בתקופת הבסיס המתוקנת כפי שנרשמה בהחלטה בהשגה – הרי שנפלה טעות בידי
8 המשיבה ותקופת הבסיס אליה התייחסה המשיבה בהחלטתה היא ינואר-פברואר 2020 (ראו
9 גם סעיף 20 לתשובת המשיבה לערר – **מוצג א'** לתיק המוצגים מטעמה).
- 10 10. לנוכח ההחלטה בהשגה הגישה המערערת ערר לוועדת הערר.
- 11 ועדת הערר החליטה ביום 5.8.21 לקיים דיון בערר (בהיוועדות חזותית). במסגרת החלטתה
12 האמורה שיקפה ועדת הערר בפני המשיבה את קיומה של טעות בנתונים שהציגה המשיבה
13 מדוח ה-ESNA של המערערת ביחס למחזורי העסקאות המדווחים של המערערת לחודשים
14 ספטמבר-אוקטובר 2019. בנוסף, שיקפה ועדת הערר באותה החלטה כי אינה רואה עין בעין
15 עם המשיבה בעניין הירידה במחזורי העסקאות של המערערת והורתה למשיבה לבחון עמדתה
16 בשנית (ראו לעניין זה פסקאות 17-18 להחלטת ועדת הערר מושא הערעור).
- 17 11. דיון בערר באמצעים של היוועדות חזותית התקיים ביום 9.9.21 (פרוטוקול הדיון בפני ועדת
18 הערר צורף **כמוצג 3** למוצגי המערערת). המערערת הסבירה במהלך הדיון את השינוי
19 במתכונת הפעילות העסקית שלה כפי שבוצע בשנת 2019 והבהירה כי פיטורי העובדים נבעו
20 מהשינוי הארגוני שעברה וכן הבהירה את הירידה במחזורי העסקאות בחודשים ינואר
21 ופברואר 2020, אשר נבעה מכך שאף כי נכנסו הזמנות עבודה רבות – תחילת הפעילות
22 במתכונת החדשה הצריכה עדיין הסתגלות. עוד טענה המערערת כי המשיבה התעלמה
23 מנתונים וממסמכים שהוגשו לה, וקבעה את תקופת הבסיס בהחלטה בהשגה באופן שרירותי.
- 24 לעומתה, טענה המשיבה כי קיימת ירידה תלולה במחזורי העסקאות של המערערת החל
25 מחודש אוקטובר 2019, לרבות במספר העובדים המועסקים על-ידה, ועל כן לא מתקיים קשר
26 סיבתי בין הירידה במחזורי המערערת לבין התפשטות נגיף הקורונה כפי שדורש החוק.
27 למעשה, ועל אף התנגדות המערערת להרחבת חזית, המשיבה העלתה טענה חדשה במסגרת
28 הדיון בערר, לפיו יש להתייחס למערערת כאילו החלה להפעיל עסק חדש לאחר השינוי
29 הארגוני שביצעה, ועל כן יש קושי להתייחס למחזורי העסקאות טרם השינוי הארגוני, ויש
30 לקבל את מחזור הבסיס החדש שיצרה המשיבה בהחלטתה בהשגה.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 48298-11-21 מאגמה ישראל פרויקטים בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 יצוין, כעולה מפרוטוקול הדיון בערר, כי יו"ר ועדת הערר חזר ושיקף בפני המשיבה כי הוועדה
2 תתקשה מאוד לקבוע שאין קשר סיבתי רק בשל הירידה במחזורי העסקאות בחודשים ינואר-
3 פברואר 2020 (ראו עמוד רביעי לפרוטוקול).
- 4 עם זאת, יו"ר הוועדה פנה לב"כ המערערת, וציין כי הוועדה שקלה תחילה להציע למערערת
5 הצעה לערוך חישוב לפי ממוצע מחזורי עסקאות ממרץ 2019 עד ינואר-פברואר 2020, אך
6 כשהסתבר כי ממוצע זה מביא לתוצאה לפיה הירידה במחזורי העסקאות היא פחות מ-40%,
7 הציעה וועדת הערר למערערת לחשב את גובה המענק בהתאם להוצאות קבועות בפועל.
- 8 בסופו של דבר, לאחר שנשמעו דברי ב"כ המערערת וכן דברי בעל המניות בחברה, מר רועי
9 כהן – לא הסכימה המערערת להצעת הפשרה האמורה של הוועדה.
- 10 **החלטת ועדת הערר מושא הערעור:**
- 11 12. בהחלטתה בחנה ועדת הערר את טענות הצדדים לגופן. ועדת הערר דחתה את טענת המשיבה
12 וקבעה כי לא נסתרה על ידי המשיבה ההנחה בדבר קיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזור
13 העסקאות בתקופת הזכאות בהשוואה לתקופת הבסיס לבין השפעתו הכלכלית של נגיף
14 הקורונה (ראו פסקאות 30 ו-33 להחלטת ועדת הערר).
- 15 ועדת הערר ציינה, כי גם לאחר שהסבה את תשומת ליבה של המשיבה לטעות שנפלה אצלה
16 במחזור העסקאות של חודש אוקטובר 2019, המוכיחה כי אין ירידה תלולה – כלשונה של
17 המשיבה – במחזור העסקאות החל מחודש אוקטובר 2019, נשארה המשיבה נטועה בעמדתה
18 השגויה כי אכן חלה ירידה כאמור במחזור.
- 19 לעניין זה, קבעה ועדת הערר כי ישנה ירידה קלה ביותר, באופן חד-פעמי, בחודשים ינואר-
20 פברואר 2020 בלבד, ולפיכך דחתה את טענת המשיבה בדבר ניתוק הקשר הסיבתי.
- 21 14. למעשה, ועדת הערר **קיבלה** את עמדת המערערת וקבעה כדלקמן:
- 22 "נוכח הסבריה של העוררת, ובשים לב לעובדה שהירידה החדה במחזורי העסקאות
23 מתרחשת באופן חד פעמי בחודשים ינואר-פברואר 2020 בלבד, הגענו לכלל מסקנה
24 ולפיה העוררת הרימה את הנטל המוטל עליה להוכיח קיומו של קשר סיבתי.
25 מסקנתנו מתחזקת לאור העובדה שגם בחודש ינואר 2019 דיווחה העוררת על מחזור
26 עסקאות נמוך יחסית בהשוואה למחזורי הדיווח לאותה שנה, דבר המצביע,
27 להבנתנו, על ירידה במחזור העסקאות האופיינית לחודש ינואר מדי שנה.
- 28 במילים אחרות, אנו דוחים טענות המשיבה ולפיהן אין קשר סיבתי בין הירידה
29 במחזור העסקאות בתקופת הזכאות בהשוואה לתקופת הבסיס לבין ההשפעה
30 הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה." (פסקאות 38 ו-39 להחלטת ועדת הערר)



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 48298-11-21 מאגמה ישראל פרויקטים בע"מ נ' רשות המיסים

15. אף כי וועדת הערר קיבלה, כאמור, את עמדתה של המערערת, בכל זאת מצאה לנכון לקבוע כי אין להתעלם מכך שהמערערת עוסקת ב"ענף עונתי" וכי "מחזורי עסקאותיה מאופיינים בתנודתיות מסוימת" (פסקה 40 להחלטת ועדת הערר), על בסיס דוחות ה-ESNA של המערערת לשנת 2019, מהם עולה, לגישת הוועדה, כי קיימות עליות וירידות במחזורי העסקאות – חלקן חדות וחלקן מתונות. על כן, סברה וועדת הערר כי אומנם שגתה המשיבה בכך ששינתה את תקופות הבסיס בעניינה של המערערת, אך קבעה כי:

7 "תנודתיות ענף עיסוקה של העוררת אינה יכולה להצדיק חישוב ירידת מחזורים,
8 וכנגזרת מכך חישוב גובה המענק, בחודשים מאי-יוני 2020 בהשוואה לחודשים
9 מאי-יוני 2019." (פסקה 42 להחלטת ועדת הערר)

16. ועדת הערר מצאה לנכון לבחון לפיכך, מהו מחזור תקופת הבסיס הראוי, לגישתה, שישקף את פעילותה ה"עונתית" של המערערת לצורך ההכרעה בדבר שיעור הירידה במחזורי העסקאות. ועדת הערר ציינה בזו הלשון כי:

13 "אמנם, כל חישוב שאינו מתבסס על מחזורי העסקאות כפי שדווחו למס ערך מוסף
14 בחודשי הבסיס חורג מלשונה המפורשת של חוק התכנית לסיוע כלכלי, אך מקום
15 בו ירידת המחזורים בין תקופת הבסיס לתקופת המענק אינה נובעת כולה ממשבר
16 הקורונה, יש לערוך חישוב חלופי וזאת כדי להביא לחישוב מענק שיגשים את כוונת
17 המחוקק". (פסקה 44 להחלטת ועדת הערר) (ההדגשה אינה במקור – א.ו.)

17. ועדת הערר הגיעה אפוא למסקנה כי דרך החישוב המתאימה ביותר, בעניינה של המערערת, היא עריכת ממוצע של מחזורי העסקאות, החל מחודש מרץ 2019 ועד חודש פברואר 2020. לעמדת ועדת הערר, ממוצע זה מגלם את תנודתיות עיסוקה של המערערת וכן את הירידה שחלה בחודשים ינואר-פברואר 2020.

18. בסופו של דבר קבעה ועדת הערר כי חישוב המתייחס לתקופת הבסיס כממוצע דו-חודשי של חודשים מרץ 2019-פברואר 2020, מוביל לתוצאה לפיה חלה ירידה במחזורי העסקאות של המערערת בשיעור של 35.18% בלבד בין תקופת הבסיס לתקופת הזכאות, ועל כן המערערת אינה זכאית למענק. ועדת הערר דחתה אפוא את הערר ללא פסיקת הוצאות.

28. מכאן הערעור.

29. תמצית טענות המערערת בערעור:

19. הנימוק היחיד שהיה בפי המשיבה לצורך שלילת המענק לו זכאית המערערת, היה הטענה להיעדר קשר סיבתי. טענה זו של המשיבה נדחתה באופן מלא על-ידי ועדת הערר, אשר קבעה כי המערערת הוכיחה כי קיים קשר סיבתי ברור בין הירידה במחזורי העסקאות של המערערת לבין משבר הקורונה – כנדרש בחוק, ועל כן הערר צריך היה להתקבל.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 48298-11-21 מאגמה ישראל פרוייקטים בע"מ נ' רשות המיסים

20. מספר פעמים במהלך הדיון בערר ניסתה ועדת הערר לכפות על המערערת הסדר פשרה בשיטות חישוב שונות שתוצאתן קבלת מענק חלקי בלבד על ידי המערערת. לאחר שהמערערת סירבה להצעות והבהירה כי היא זכאית למלוא המענק – החליטה ועדת הערר לבוא חשבון עם המערערת על סירובה להצעות הפשרה וניתנה על ידה החלטה שאין לה כל אחיזה בלשון החוק או בהיגיון.
21. אין ולא היה כל מקום שוועדת הערר תעלה לדיון טענות שלא נטענו כלל על ידי המשיבה. לוועדת הערר לא היתה סמכות להתערב בקביעת מחזור הבסיס הקבוע בנוסחה שבחוק והתערבותה זו נעשתה באופן שרירותי וללא כל נימוק.
22. החלטת ועדת הערר עומדת בסתירה לפסיקה לפיה אין לבצע בדיקה מפורטת של גורמים שונים אשר השפיעו על דרך חישוב מחזור העסקאות, בשל ההכבדה שבבדיקה פרטנית. פסיקה זו אינה פועלת רק לטובת רשות המיסים אלא צריך גם שתפעל לטובת הנישום. העלאת נימוק שונה על ידי וועדת הערר – שלא נטען כלל על ידי המשיבה ולא נדון כלל – אך ורק כדי לשלול מהמערערת את המענק – מחייבת את התערבות בית המשפט.
23. הסטייה מהנוסחה הקבועה בחוק תיעשה במקרים חריגים ומוצדקים בלבד, לאחר מתן זכות טיעון. עניינה של המערערת אינו המקרה החריג המחייב התערבות במקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות, והחלטת ועדת הערר אינה מנומקת והתערבותה בוצעה כלאחר יד.
24. גם אם קיימת סמכות לוועדת הערר לפי לשון החוק – הפעלתה מחייבת מידתיות ושמירה על זכות הנישום להתגונן. למערערת לא ניתנה האפשרות להתגונן מול טענת "התנודתיות".
25. אין לקבל את הנימוק שהציגה ועדת הערר בדבר "מחזור תנודתי" כמצדיק התערבות בקביעת מחזור הבסיס. בהחלטות של ועדות ערר רבות נקבע כי נימוק זה הוא שגוי ביסודו, וכי הנוסחה הקבועה בחוק מכילה באופן מובנה את הטיפול והנטרול של עיוותים הנובעים ממחזור תנודתי.
26. ועדת הערר עצמה הייתה ערה לכך שפרשנותה מנוגדת ללשון החוק, אך בכל זאת עמדה על כך שיש לערוך חישוב חלופי. החלטתה זו סותרת את קביעתה המהותית כי המערערת עמדה בנטל ההוכחה להוכיח את הקשר הסיבתי בין משבר הקורונה לירידה במחזורי העסקאות.
27. המערערת – כעסקים רבים אחרים – נותרה חבולה מתקופת הקורונה. כעת, החלטת ועדת הערר אשר ניתנה בלא נימוק ראוי ובאופן שרירותי מוסיפה על הפגיעה במערערת בשלילת המענק, מעבר לפגיעה שנגרמה לה על ידי המשיבה.

29



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 11-21-48298 מאגמה ישראל פרוייקטים בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 **תמצית עמדת המשיבה בערעור:**
- 2 28. הלכה ידועה היא כי היקף הביקורת השיפוטית של בית המשפט בערעור מנהלי על החלטותיה
3 המקצועיות של ועדת הערר הוא מצומצם. אין בית המשפט בגדר ערכאה מבררת, והוא אינו
4 בוחן ראיות – בוודאי לא כשאלה הובאו בפני ועדת הערר – והוא אינו מחליף את שיקול דעתו
5 בשיקול דעת ועדת הערר. בית המשפט הן בערעור מנהלי בוחן אך ורק אם החלטת ועדת
6 הערר הייתה סבירה בנסיבות העניין. החלטת ועדת הערר בענייננו היא סבירה ונכונה, ללא
7 מעורבות שיקולים זרים ותוך יישום נכון של הוראות הדין – ואין מקום להתערב בה.
- 8 29. על אף שוועדת הערר דחתה את עמדת המשיבה כי לא התקיים קשר סיבתי בין ירידת מחזורי
9 העסקאות בתקופת הזכאות לבין נגיף הקורונה, היא כן מצאה לנכון לציין כי עסקה של
10 המערערת מתאפיין בתנודתיות – ומתנודתיות זו לא ניתן להתעלם בעת חישוב המענק. על כן,
11 קבעה ועדת הערר דרך חישוב חלופית ההולמת את מאפייני עסקה של המערערת.
- 12 30. אין יסוד לטענת המערערת כי לוועדת הערר אין סמכות להתערב בקביעת מחזור הבסיס.
13 סעיף 21(ב) לחוק לסיוע כלכלי מאפשר לוועדת הערר לקבל כל החלטה אחרת במקום
14 המשיבה. קביעה זו של ועדת הערר לא נעשתה במטרה להתנקם במערערת על אי-קבלת
15 הסדרי הפשרה שהוצעו על-ידי הוועדה, וכן לא נעשתה לאחר יד.
- 16 31. שיקולי פשטות ויעילות בחישוב המענק אינם חזות הכול. הבכורה תינתן לדרישת הקשר
17 הסיבתי ולאופן חישוב המענק, ויש לקחת בחשבון נתונים אשר מעידים כי הירידה במחזור
18 אינה נובעת כולה מהתפשטות נגיף הקורונה. ועדת הערר התקשתה לבחון מהו החלק בירידה
19 בהכנסות שנגרם כתוצאה ממשבר הקורונה, ולכן הציעה חישוב חלופי בדבר ממוצע שנתי.
20 חישוב זה היה, לשיטתה, האמצעי המיטבי כדי להגיע לחקר הקשר הסיבתי האמיתי, והחלטה
21 זו היא סבירה בהחלט.
- 22 32. ועדת הערר מצאה לנכון לפעול כאמור ולהתערב בקביעת תקופת הבסיס בדרך של מיצוע, כפי
23 שאף נעשה בהחלטות אחרות של ועדות ערר. על כן, לביטול סמכותה לעשות כן – תהיינה
24 השלכות רחב מעבר לעניינה של המערערת.
- 25 **דיון והכרעה:**
- 26 **א. מידת והיקף ההתערבות בהחלטות ועדת הערר:**
- 27 33. בפסק דיני בעניין עמ"נ 21-06-27710 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן
28 שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המיסים בישראל (3.1.2022) (להלן – פס"ד ב.ג. בטחון הצפון)
29 התייחסתי לטענה זחה שהועלתה מטעם המשיבה, בעניין מידת התערבותו של בית המשפט
30 בדונו בערעור מנהלי על החלטותיהן של ועדות ערר.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 48298-11-21 מאגמה ישראל פרוייקטים בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 הבהרתי, כי על פי רוב מידת ההתערבות תהיה מצומצמת, במיוחד במקרים בהם מתבקשת
2 התערבות בית המשפט בממצאים עובדתיים או בקביעות מקצועיות, שהן בתחום מומחיותה
3 של ועדת הערר. עם זאת, הבהרתי בפס"ד ב.ג. בטחון הצפון כי במקרים בהם החלטת ועדת
4 הערר היא שגויה ביסודה או עלולה להוביל לעיוות דין של ממש – מצדיקים טעמים כאלה
5 את התערבותו של בית משפט זה בהחלטתה. הודגש, כי בית המשפט יתערב בהחלטות אשר
6 נגועות בחוסר סבירות מהותי; החלטות בלתי מנומקות; החלטות שהתקבלו בחוסר תום לב
7 מצד ועדת הערר; החלטות שבהן נפל פגם קיצוני אחר, כגון השפעת שיקולים זרים או פגיעה
8 בכללי הצדק הטבעי, וכיו"ב.
- 9 כמו כן, קבעתי כי בית המשפט עשוי להתערב מקום בו מתגלית טעות מהותית במסקנה
10 המשפטית – להבדיל מקביעות עובדתיות – הנובעת מהערכה שגויה של הממצאים
11 העובדתיים שהונחו בפניה. הוספתי והבהרתי בפס"ד ב.ג. בטחון הצפון כי היקף ההתערבות
12 של בית המשפט בערעור מנהלי על החלטת ועדת הערר כמוהו כהתערבותו של בית משפט
13 שלערעור בקביעות עובדתיות ומשפטיות של הערכאה הדיונית. מאחר שוועדת הערר היא גוף
14 מעין-שיפוטי, מוקנות לבית משפט בערעור מנהלי כל הסמכויות המוענקות לבית המשפט
15 שלערעור, לרבות בחינת ממצאים עובדתיים ומסקנות משפטיות, והיקף הביקורת השיפוטית
16 אינו בהכרח תחום לבדיקת עילת הסבירות בלבד.
- 17 לא למותר גם לציין, כי כאשר עסקינן בבחינת פרשנות הדין על ידי ועדת הערר – אין לראות
18 בוועדת הערר גורם מקצועי יותר מבית המשפט, אשר אוזח בניסיון ובמיומנות המשפטית
19 להכריע בענייני פרשנות הדין.
- 20 אוסיף ואציין, כפי שקבעתי גם בפס"ד ב.ג. בטחון הצפון, כי כאשר מתבסס בפני בית המשפט
21 הרושם כי ועדת הערר לא קיימה כלל דיון בסוגיות מושא הערעור, או שהתייחסותה למכלול
22 הנסיבות או השלכותיהן – היתה בחסר, או שהמידע שעמד בפניה לצורת קבלת ההחלטה היה
23 חסר – יש מקום להתערבות בית המשפט בהחלטה, גם אם מדובר בהתערבות בממצא עובדתי
24 שקבעה ועדת הערר.
- 25 לא כל שכן, שעה שלא התקיים הליך של הבאת ראיות בפני ועדת הערר ולא נשמעו עדים,
26 באופן שהוביל לכך שוועדת הערר לא דנה בראיות מהותיות, שיש בהן כדי להשפיע מהותית
27 על ההכרעה.
- 28 בהינתן העובדה כי מלבד פסק-דין של בית משפט זה בעניין ב.ג. בטחון הצפון, לא קיימת
29 פסיקה אחרת העוסקת בעניינים הנוגעים לחוק הסיוע הכלכלי ופרשנותו ולהחלטות ועדת
30 הערר לענייני קורונה, לטעמי יש מקום כי בית משפט זה ייפעל לפיתוחה וביסוסה של פסיקה
31 מנחה בתחום זה, בוודאי כאשר קיימת סתירה בין החלטות וועדות הערר השונות.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 48298-11-21 מאגמה ישראל פרויקטים בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 **ב. התשתית המשפטית הרלוונטית:**
- 2 **בפס"ד ב.ג. בטחון הצפון** פרשתי בהרחבה את התשתית המשפטית הרלבנטית לענייננו (ראו
3 פסקאות 43-53 לפסק הדין האמור). אציין אך בתמצית, כי מלשון החוק לסיוע כלכלי ומדברי
4 ההסבר לו, עולה כי כוונת המחוקק היתה ליצור מנגנון מהיר יעיל ופשוט למתן המענקים
5 לאותם עסקים, הנמצאים במשבר קיומי.
- 6 זאת, על מנת לאפשר לאותם עסקים לשרוד את תקופת הסגרים והמגבלות. על כן, הנוסחה
7 שנקבעה בחוק הסיוע הכלכלי לצורך קביעת הזכאות למענק והיקפו – נועדה למנוע את הצורך
8 בבדיקה פרטנית ארוכה ומסורבלת, כשהמטרה שעמדה לנגד עיני המחוקק היתה תשלום
9 מהיר של המענקים בתוך מספר ימים.
- 10 בהתאם, נקבעו בסעיף 7 לחוק הסיוע הכלכלי ההגדרות הרלבנטיות לצורך מתן המענק לפי
11 הנוסחה שנקבעה בסעיף 8 לחוק הסיוע הכלכלי. נוסחה זו קובעת את שיעור המענק שניתן
12 לעוסקים כתלות בירידה במחזור העסקאות בתקופת הזכאות. כך, נקבעה זכאות למענק בעד
13 השתתפות בהוצאות קבועות לעוסק (שמחזור עסקאותיו בשנת 2019 עולה על 1.5 מיליון ₪)
14 אם מחזור עסקאותיו בתקופת הזכאות נמוך ממחזור עסקאותיו בתקופת הבסיס (שהיא
15 בשנת 2019) בשיעור העולה על 40% ממחזור העסקאות בתקופת הבסיס. הנוסחה נועדה
16 לשקף את שיעור ההוצאות הקבועות הבלתי נחסכות בעסק נורמטיבי, אשר הוערכו בכ-15%
17 מהמחזור.
- 18 עוד יש לציין, כי על פי ההגדרה של "מקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות" שבסעיף 7 לחוק,
19 ראוי מנהל רשות המיסים או מי שהוסמך על ידו לקבוע מקדם אחר, וזאת בתנאי שהמנהל
20 שוכנע כי המקדם הקבוע בחוק אינו משקף את ההוצאות הקבועות של העסק הנדון, במקרה
21 של אי-הפעלת עסק מסוג זה.
- 22
- 23 בבסיסו של החוק לסיוע כלכלי מונחת ההנחה שלולא התפשטות נגיף הקורונה, מחזור
24 עסקאותיו של העוסק בתקופת הזכאות היה דומה לזה של התקופה המקבילה בשנת 2019.
25 בסעיף 8(3) לחוק לסיוע כלכלי קבועה דרישת הקשר הסיבתי בין השפעות נגיף הקורונה לבין
26 הירידה במחזורי העסקאות של העסק בין תקופת הזכאות, לעומת התקופה המקבילה בשנת
27 2019.
- 28
- 29 בפסק דיני בעניין ב.ג. בטחון הצפון הוספתי וקבעתי:
- 30 "בהינתן התכלית החקיקתית של חוק הסיוע הכלכלי ובשים לב לרצון המחוקק
31 לפשט את הליכי מתן המענק, העוסק אינו נדרש להוכיח את קיומו של קשר סיבתי
32 זה, ובכלל זאת, אין כל דרישה בלשון החוק כי העוסק יציג מסמכים או ראיות לכך.
33 חוק הסיוע הכלכלי למעשה קובע הנחה עובדתית בדבר קיומו של קשר סיבתי בין
34 הירידה במחזורים לבין התפשטות נגיף הקורונה.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 48298-11-21 מאגמה ישראל פרויקטים בע"מ נ' רשות המיסים

1 על כן, ככל שרשות המיסים מבקשת לטעון כי תנאי הקשר הסיבתי אינו מתקיים
 2 במלואו, עליה מוטל הנטל להצביע על ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים
 3 בספק את קיומו של הקשר הסיבתי.
 4 כך למשל, ניתן לבחון את דיווחי העוסק במערכת ה-ESNA של מע"מ, כדי לברר
 5 אם העסק הפסיק את פעילותו או היקף העסקאות פחת באופן משמעותי עוד טרם
 6 שהיתה ההתפרצות של נגיף הקורונה בישראל. בדרך זו אפשר ורשות המיסים תוכל
 7 להרים את נטל הראיה – לפחות לכאורה – ולטעון כי ירידת המחזוריים בתקופת
 8 הזכאות המבוקשת נגרמה בשל טעמים אחרים ושונים שאינם קשורים לנגיף
 9 הקורונה, ועל כן אין אותו עוסק זכאי למענק.
 10 במקרה כזה, יעבור נטל הראיה אל העוסק להבהיר את הקשר בין ירידת מחזורי
 11 עסקאותיו בתקופת הזכאות לבין התפשטות נגיף הקורונה בישראל." (פסקה 53
 12 לפס"ד ב.ג. בטחון הצפון)

מנ הכלל אל הפרט:

13
 14 המערערת טוענת בערעור דנן כנגד החלטת ועדת הערר אשר קבעה כי המערערת מפעילה
 15 "עסק עונתי" וכן קבעה כי קיימת "תנודתיות מסוימת" במחזורי עסקאותיה, ומטעם זה
 16 מצאה לנכון לקבוע מחזור בסיס שונה מזה הקבוע בחוק ואף שונה מזה שקבעה המשיבה
 17 בהחלטתה בהשגה, וזאת בלא שטענות כאלו הועלו על ידי המשיבה, בלא שהתבקשה לעשות
 18 כן על ידי המשיבה ובלא שניתנה למערערת זכות טיעון ראויה טרם שניתנה ההחלטה.

19 לעמדתני, הזין עם המערערת בערעור דנן.

א. פגיעה בזכות הטיעון של המערערת:

20
 21 43. סעיף 21 לחוק לסיוע כלכלי עניינו "ועדת ערר" והוא קובע כדלקמן בס"ק (ב) לו:

22 "ועדת הערר מוסמכת לאשר את ההחלטה שעליה עוררים, לבטלה ולקבל החלטה
 23 אחרת במקומה או להחזיר את העניין עם הוראות למנהל."

24 44. כאמור, ועדת הערר קיבלה הלכה למעשה את טענת המערערת וקבעה כי זו עמדה בנטל
 25 להוכיח קיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזורי העסקאות בתקופת הזכאות בהשוואה
 26 למחזורי העסקאות בתקופת הבסיס לבין התפשטות נגיף הקורונה.

27 יתר על כן וכאמור, וועדת הערר אף דחתה מפורשות את עמדת המשיבה אשר טענה כי נסתרה
 28 ההנחה בדבר קיומו של קשר סיבתי – ראו פסקאות 38 ו-39 להחלטת ועדת הערר.

29 45. במצב דברים כזה, ניתן היה לצפות כי וועדת הערר תורה על קבלת הערר ודחיית עמדת
 30 המשיבה. אלא שוועדת הערר לא פעלה כך. כפי שתואר לעיל, ועדת הערר החליטה לקבוע
 31 תקופת בסיס שונה מזו הקבועה בחוק הסיוע הכלכלי, המתבססת על ממוצע דו-חודשי שנתי
 32 של מחזורי העסקאות בחודשים מרץ 2019-פברואר 2020. וועדת הערר סברה כי יש הצדקה
 33 לכך בשל ה"תנודתיות המסוימת" בענף עיסוקה של המערערת, אותו מצאה ועדת הערר
 34 להגדיר כ"עסק עונתי".



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 48298-11-21 מאגמה ישראל פרויקטים בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 לשיטת המשיבה, ועדת הערר הייתה מוסמכת לבחון את מאפייני עסקה של המערערת ולערוך
2 חישוב חלופי לתקופת הבסיס, וזאת על פי הסמכות שבסעיף 21(ב) לחוק לסיוע כלכלי,
3 המאפשרת לוועדת הערר "לקבל החלטה אחרת" במקום החלטה שעליה עוררים.
- 4 אכן, לשון סעיף 21(ב) לחוק הסיוע הכלכלי מקנה לוועדת הערר את הסמכות לקבל החלטה
5 אחרת, שאינה קבלת הערר או דחייתו. השאלה איפוא אינה שאלה של קיומה של סמכות,
6 אלא שאלה של אופן הפעלת הסמכות, ובאופן ספציפי - האם סמכות זו הופעלה כדין בעניינה
7 של המערערת.
- 8 הלכה היא כי רשות שלטונית אשר הוקנו לה בחוק סמכויות מסוימות, חייבת לפעול על פי
9 אותן סמכויות תוך הקפדה על כללי המשפט המנהלי - ובראשם, שקיפות, הגינות ומתן זכות
10 טיעון לצדדים הנוגעים בדבר.
- 11 יצוין, על דרך ההשוואה, כי גם לבית משפט בערעור מס מוקנות סמכויות בסעיף 156 לפקודת
12 מס הכנסה לאשר את השומה בצו, להפחית אותה, להגדיל אותה או לפסוק בערעור באופן
13 אחר, כפי שיראה לנכון. אך גם בית המשפט לא ימהר להגדיל שומה או לפסוק באופן אחר
14 כעניין שבשגרה, אלא במקרים חריגים בלבד. ראו והשוו: ע"א 4160/13 סלע בנגב חברה
15 לעבודות עפר, כבישים ופיתוח בע"מ נ' מנהל מע"מ באר שבע (נבו 10.05.2015), בפסקה לא':
16
17 "רציונל מרכזי התומך בתיחום זה של סמכות בית המשפט הוא אכן, כי יש לאפשר
18 לנישום הזדמנות נאותה להתגונן טרם קביעה שיפוטית המגדילה את חבותו במס.
19 על רציונל זה נכתב רבות, בקשר לסמכות בית המשפט להגדיל שומה במסגרת
20 ערעור על השגה. נקבע, כי על בית המשפט לעשות שימוש בסמכות להגדיל שומה
21 במקרים חריגים, פן ימצא עצמו הנישום מחויב בתשלום מס מוגדל מבלי שניתנה
22 לו הזדמנות הנאותה להתגונן... רציונל זה רלבנטי במיוחד כאשר מדובר על עניין
23 שלא עמד כלל בפני בית המשפט בהליך הערעור, שכן במקרה מעין זה החשש, פן
24 לא ניתנה לנישום הזדמנות ממשית להתגונן, מבוסס אף יותר. תפיסה זו מבוססת
25 על חובת ההגינות היסודית, שעליה אין צורך להכביר מלים".
26
- 27 בענייננו, המשיבה סמכה את החלטתה בהשגה על נימוק אחד עיקרי, לפיו חלה ירידה
28 במחזורי העסקאות של המערערת (בחודשים ינואר-פברואר 2020) ובהיקף העסקת העובדים
29 על ידי המערערת עוד טרם פרצה מגפת הקורונה, ומכאן סברה שירידת המחזורים בתקופת
30 הזכאות אינה קשורה להשלכות הכלכליות של מגפת הקורונה.
- 31 יובהר ויודגש, כי בשום שלב המשיבה לא טענה טענות בדבר היות עסקה של המערערת "עסק
32 עונתי" ואף לא טענה ל"תנדויות" במחזורי העסקאות של המערערת - לא במסגרת ההחלטה
33 בהשגה ולא בכתב התשובה לערר. זאת ועוד, המשיבה לא ביקשה כלל מוועדת הערר לערוך
34 חישוב חלופי או לקבוע תקופת בסיס אחרת, פרט לזו שנקבעה על ידי המשיבה בהחלטה
35 בהשגה.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 48298-11-21 מאגמה ישראל פרוייקטים בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 יתר על כן, כפי שפורט לעיל, בהחלטה שניתנה על ידי ועדת הערר ביום 5.8.21, במסגרתה
2 הורתה על קיום דיון בערר באמצעים טכנולוגיים, ציינה וועדת הערר כי נפלו טעויות אצל
3 המשיבה בסכומים של מחזורי העסקאות של המערערת בחודשים ספטמבר-אוקטובר 2019,
4 שהובילו לטיעון שגוי של המשיבה בדבר ירידה במחזורים גם בתקופה האמורה – שעה שלא
5 היתה ירידה כזו. ועדת הערר הורתה למשיבה לבחון מחדש את עמדתה בשים לב לכך שוועדת
6 הערר שיקפה כי אינה רואה עין בעין עם טענות המשיבה בעניין הירידה במחזורי העסקאות
7 של המערערת "וזאת בשים לב למחזורי הדיווח החודשיים לשנת 2019, המצביעים על
8 תנודתיות מסוימת." (ראו שוב פסקאות 17-18 להחלטת ועדת הערר).
- 9 אלא שהמשיבה לא "הרימה את הכפפה" שזרקה לה ועדת הערר, לא לפני ולא במהלך הדיון
10 בערר שהתקיים ביום 9.9.21, ולא מצאה לנכון כלל לטעון לא לתנודתיות במחזורי העסקאות
11 של המערערת ולא להיותה "עסק עונתי".
- 12 יודגש, כי יו"ר וועדת הערר פנה במהלך הדיון בערר לב"כ המשיבה ושאל:
- 13 **"מדוע המשיבה לא מתייחסת למחזורי הדיווח של העוררת כעסק תנודתי, ועורכת**
14 **ממוצע מסוים לתקופת הבסיס שהוא לא למעשה הממוצע שאדוני עמד עליו בכתב**
15 **התשובה".** (ראו עמוד 3 לפרוטוקול שורות 4-7)
- 16 אלא שב"כ המשיבה, על אף שנראה כי הבין את השאלה, לא מצא לנכון לטעון בעניין זה.
17 המשיבה המשיכה ועמדה על טענתה לעניין העדר קשר סיבתי, ולמעשה העלתה טענה חדשה
18 – לפיה בשל השינוי הארגוני שהתרחש אצל המערערת יש לראותה **"כמו עסק שהתחיל מאפס**
19 **במובן החשבונאי ובמובן המשפטי להשקפת המשיבה"**. דהיינו: טענתה של המשיבה בשלב
20 הערר היתה כי יש לראות במערערת כאילו החלה ב"עסק חדש" בשל השינוי הארגוני. (ראו
21 עמוד 3 לפרוטוקול שורות 8-27).
- 22 נוכח התפנית שחלה בדיון בערר לכיוון הטענה של "עסק חדש", הביע ב"כ המערערת את
23 התנגדותו להרחבת חזית (ראו עמוד 4 לפרוטוקול הדיון בערר שורות 7-8 ושורות 11-20).
- 24 בנקודה זו של הדיון, פנה יו"ר הוועדה לבאי כוח שני הצדדים והציע הצעה מסוימת לפשרה
25 (עמוד 5 לפרוטוקול שורות 2-22):
- 26 **"יו"ר הוועדה: מר קליינמן, קראנו את כתב התשובה והטיעונים של אדוני. אנחנו**
27 **נתקשה מאוד לקבוע שאין קשר סיבתי על סמך דיווח חריג אחד**
28 **ובודד, והכוונה היא לדיווח לחודשים ינואר-פברואר 2020. שמענו**
29 **גם את ההסברים של מר מרון שגובו גם במסמכים. אנחנו לא**
30 **מסכימים עם טענת המשיבה, לפיה לפני כן היתה ירידה חדה**
31 **ותלולה במחזורי העסקאות. רואים כי מדובר במחזורי עסקאות**
32 **תנודתיים. ולכן סברנו כפי שנכתב בהחלטה ב-5.8.21 שיש צורך**
33 **לערוך ממוצע מסוים. אפנה למר מרון ואומר שהממוצע שחשבנו**
34 **עליו הוא ממוצע בין מרץ אפריל 2019 עד ינואר פברואר 2020.**



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 48298-11-21 מאגמה ישראל פרוייקטים בע"מ נ' רשות המיסים

1 סברנו שממוצע שכזה נותן ביטוי גם לתנודתיות במחזורי
2 העסקאות, וגם לירידה במחזור העסקאות בחודשים ינואר-פברואר
3 2020 שלא ניתן להתעלם ממנה. אלא שכאשר אנחנו מקבלים את
4 הממוצע לאותה תקופה ומשווים אותו לתקופת הזכאות, מגיעים
5 למסקנה שקיימת ירידה שהיא פחות מ-40% במחזורי העסקאות,
6 והמשמעות היא שהעוררת לא זכאית למענק. לכן ההצעה שלנו
7 היא לחשב את גובה המענק בהתאם להוצאות קבועות בפועל. זאת
8 אומרת אדוני צירף את דוח רווח והפסד לשנת 2020, וראינו את
9 הוצאות של העוררת. ראינו מה מההוצאות הן הוצאות קבועות
10 ומה הן הוצאות משתנות. השאלה שלי היא האם מתווה כזה
11 מקובל הן על העוררת והן על המשיבה. נאפשר התייעצות.

12 ב"כ העוררת: יש תחושה של חוסר צדק מול המדינה.

13 יו"ר הוועדה: אם אדוני טוען לחוסר צדק והצעתנו לא מקובלת, אדוני יכול להגיד
14 זאת. " (ההדגשות אינן במקור - א.ו.)

15 הנה כי כן, מפרוטוקול הדיון בפני וועדת הערר עולה, כי הועלתה הצעת פשרה על ידי ועדת
16 הערר - של חישוב גובה המענק בהתאם להוצאות הקבועות בפועל. וועדת הערר לא הציגה
17 כלל בפני המערער - לא כאפשרות לפשרה ולא כאפשרות לפסיקה של הוועדה - את החלופה
18 של קביעת מחזור בסיס לפי ממוצע שנתי ממרץ 2019 עד פברואר 2020. למעשה, וועדת הערר
19 ציינה כי היא הורידה אפשרות להצעת פשרה כזו מעל הפרק וכלל לא הציגה אותה משום
20 שמשמעותה היא שלילת המענק מהמערער.

21 מתגובת ב"כ העוררת להצעת הפשרה של הוועדה עולה תחושת אי הנוחות המשמעותית של
22 המערער מהצעת הפשרה, שעה שוועדת הערר ציינה בעצמה כי לא תוכל לקבל את עמדת
23 המשיבה בהחלטה בהשגה, בכתב התשובה לערר ואף לא תוכל לקבל את הטיועון החדש
24 שהועלה על ידי המשיבה במהלך הדיון בערר, בדבר התייחסות למערער כאילו הקימה "עסק
25 חדש, בשל השינוי הארגוני.

26 בשל תחושת אי הנוחות וחוסר הצדק - דחתה המערער בסופו של דבר את הצעת הפשרה
27 של וועדת הערר - ראו עמוד 6 לפרוטוקול הדיון בוועדת הערר שורה 23.

28 יוצא אפוא, כי בשום שלב לא העלתה וועדת הערר לדיון את הטיועון לפיו "תנודתיות" במחזורי
29 העסקאות, או "עסק עונתי" מהווים הצדקה להתערבות ביוזמת ועדת הערר במקדם
30 ההשתתפות בהוצאות הקבועות.

31 למערער לא ניתנה כל הזדמנות לטעון לא באשר לטיועון בדבר היותה "עסק עונתי", כביכול,
32 ולא באשר לטיועון כי מחזורי עסקאותיה הם "תנודתיים".

33 יתר על כן, למערער לא ניתנה כל הזדמנות לטעון באשר לרלבנטיות של "תנודתיות" או
34 "עונתיות" לעניין הסטייה ממקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות הקבוע בחוק.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 48298-11-21 מאגמה ישראל פרוייקטים בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 וועדת הערר נתלתה במילים ספורות שנאמרו על ידי בעל המניות של המערערת, כפי הנראה
2 בסערת נפש, כעולה מפרוטוקול הדיון, בשל הצעת הפשרה והטענה החדשה של המשיבה
3 בעניין "עסק חדש" שהועלתה בדיון בערר, וקבעה בשל כך כי המערערת עוסקת בענף "עונתי":
- 4 "יחד עם זאת, לא ניתן להתעלם מהעובדה שמדיווחיה של העוררת, ואף מדברי
5 מנהלה מר רועי כהן (בעמוד 7 לפרוטוקול, שורות 15-17), עולה שהעוררת עוסקת
6 בענף עונתי, וכי מחזורי עסקאותיה מאופיינים בתנודתיות מסוימת. עיון בדו"ח
7 סיכום דיווח (ESNA) לשנת 2019, מגלה כי בשנה זו חלו עליות וירידות במחזורי
8 העסקאות, אשר חלקן חדות וחלקן מתונות." (פסקה 40 להחלטת וועדת הערר)
- 9 מספר פגמים נפלו בהחלטת וועדת הערר בעניין זה:
- 10 **ראשית**, וועדת הערר היתה מודעת טרם מתן החלטתה לכך שהמערערת לא נדרשה ולפיכך
11 לא הגישה כל תגובה או התייחסות לטיעון של "עסק עונתי" או מחזורי עסקאות "תנודתיים".
12 למעשה, למערערת לא ניתנה כל הזדמנות להתייחס לכך. המערערת הבינה, שוב ושוב, הן
13 מהחלטת הוועדה מיום 5.8.21 והן מהדברים שנאמרו בדיון בערר – כי וועדת הערר אינה
14 מתכוונת לקבל את עמדת המשיבה באשר היא – זו שבהחלטה בהשגה וזו שהועלתה לראשונה
15 בדיון בערר בעניין "עסק חדש".
- 16 ועדת הערר לא פנתה למערערת – לא טרם הדיון בערר ולא במהלכו – ולא ביקשה התייחסות
17 לטיעונים אלו של "עונתיות" ו"תנודתיות". ועדת הערר אף לא אפשרה כלל למערערת לטעון
18 בעניין אפשרות קביעת מקדם השתתפות בהוצאות קבועות, שאינו על פי הנוסחה הקבועה
19 בחוק או שאינו המקדם שלו טענה המשיבה בהחלטה בהשגה מושא הערר – לא בכתב ולא
20 בעל-פה.
- 21 **שנית**, אם לא די באמור, הרי שלמערערת אפילו לא היתה יכולת לצפות את החלטתה של
22 ועדת הערר. אזכיר שוב – ועדת הערר הבהירה למשיבה כי עמדתה בהחלטה בהשגה בעניין
23 הירידה במחזורי העסקאות של המערערת בחודשים ספטמבר-אוקטובר 2019 אינה מקובלת
24 עליה. ועדת הערר הבהירה למשיבה כי טענתה החדשה שהועלתה בעל-פה בדיון בערר – אף
25 היא אינה מקובלת עליה. הצעת הפשרה שהציעה וועדת הערר לא נגעה כלל לשאלות של
26 "תנודתיות" או "עונתיות" והתייחסה לאפשרות לקבוע את מקדם ההשתתפות בהוצאות
27 הקבועות לפי ההוצאות הקבועות בפועל לאחר בדיקת דו"ח המערערת לשנת 2020 – ראו עמוד
28 5 לפרוטוקול שורות 17-20. ההחלטה להעברת הערר לכתיבת החלטה – ניתנה לאחר
29 שהמערערת לא הסכימה להצעת הפשרה האמורה של הוועדה.
- 30 אילו המערערת היתה מודעת לכוונתה של ועדת הערר לבסס את החלטתה לדחות את הערר
31 על סטייה ממקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות הקבוע בחוק בשל נימוקים של
32 "תנודתיות" – ברי כי יכולה היתה לבקש בעצמה להשלים טיעונים בעניין זה.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 48298-11-21 מאגמה ישראל פרוייקטים בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 אך גם אפשרות זו נשללה מהמערערת. למערערת לא ניתנה ההזדמנות להציג טיעוניה בכתב
2 או בעל-פה בעניין הטיעון ל"עסק עונתי" או "תנודתי", או לטעון לגופו של החישוב. על כן, אין
3 ולא יכול להיות כל ספק, שיכולת ההגנה של המערערת נפגמה מהותית בשל כך שנמנעה ממנה
4 ההזדמנות הנאותה להשמיע טענותיה ולבררן באופן הולם, וזכותה להליך הוגן נרמסה.
- 5 בהקשר זה ראוי לציין, כי ועדת הערר נושאת בתפקיד מעין-שיפוטי. על כן, חובתה היא
6 להקפיד על מתן זכות טיעון שוויונית, לשני הצדדים הטוענים בפניה, ולהקצות זמן ראוי
7 לשמיעת טענות הצדדים – בוודאי ככל שמסתמנת פגיעה בזכויות הפרט.
- 8 לעמדתי, בהתנהלותה האמורה של ועדת הערר, לפיה לא ניתנה למערערת זכות טיעון ביחס
9 לטענת ה"עסק העונתי" ו/או טענת ה"תנודתיות" המסוימת במחזורי העסקאות של
10 המערערת – נפל פגם מהותי, היורד לשורשה של החלטת ועדת הערר, אשר יש בו כשלעצמו
11 כדי לפסול את החלטת ועדת הערר.
- 12 בקביעתי זו ניתן משקל משמעותי וממשי לעובדה כי ועדת הערר לא הניחה בפני המערערת
13 בשום שלב את כוונתה לפסוק בערר על בסיס נימוקים עובדתיים ומשפטיים שונים בתכלית
14 מאלו שהיוו את הבסיס להחלטת המשיבה בהשגה.
- 15 **יתר על כן ועיקר** – ועדת הערר אינה רשאית לקבוע קביעות עובדתיות בדבר היותו של עסק
16 "עונתי" או "תנודתי" – **בלא שתישמענה טענות ותובאנה ראיות בפניה בעניינים אלו**. לא
17 ניתן לקבל את הסתמכותה של ועדת הערר על אמירות-אגב שנאמרו על ידי בעל המניות של
18 המערערת בדיון בערר, בסערת נפש, בעת שנדונה הצעת הפשרה של הוועדה. לא ניתן לראות
19 בהתנהלות זו משום הליך ראוי והוגן של הבאת ראיות, בוודאי כאשר אין למערערת או לבעל
20 המניות שלה כל מודעות להלך המחשבה של ועדת הערר שהוביל למתן החלטתה כפי שניתנה.
- 21 בעל המניות במערערת, מר רועי כהן, ביקש לומר מספר מילים לאחר שינוי החזית מצד
22 המשיבה ולאחר הצעת הפשרה של וועדת הערר:
- 23 "בעל החברה, רועי כהן: אוכל להגיד כמה מילים. נאמרו פה דברים נכונים על ידי
24 מייצגי. אני ניסיתי לאור האמוציות, לא להתפרץ ולדבר כדי לא
25 להרוס את הדיון. אך אני נפגע מהטענות בקשר לשינוי באופי
26 החברה ופועלה. אנחנו חברה פרוייקטלית, ויש כל הזמן שינויים
27 במחזורים מחודש לחודש. בחורף הענף כולו רגוע יותר. יש
28 תנודתיות בהחלט. לבוא ולטעון ששינוי משהו.. אפשר להסתכל
29 על חשבונות מס הכנסה. זו אותה הפעילות בדיוק. טענות שווא
30 שכאלה ממש פוגעות. אנחנו עובדים כמו משוגעים, חלק
31 מהעובדים שלי הפכו להיות קבלני משנה שלי. זה לא שפיטרתי
32 אותם והתנתקתי מהם, אלא זו היתה החלטה משותפת. עובדים
33 לשעבר שלי הקימו קבלני משנה. הם לא קיבלו שום דבר מהמדינה
34 כי הקימו עסקים בתקופת הקורונה."



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 48298-11-21 מאגמה ישראל פרוייקטים בע"מ נ' רשות המיסים

63. ספק גדול בעיניי, אם ניתן לראות בדברים אלו שנאמרו על ידי בעל המניות של המערערת, לקראת סוף הדיון בערר ובמענה לטענתה החדשה של המשיבה בדבר קיומו של "עסק חדש" בשל השינוי הארגוני - כהבאת ראיות.
- ספק גדול בעיניי אם ראוי ונכון היה שוועדת הערר תתלה את החלטתה במילים הללו, שנאמרו על ידי בעלי המערערת בסערת נפשו.
- ספק גדול בעיניי, אם ניתן לקבוע ממצא עובדתי של עסק "עונתי" או עסק בעל מחזורים "תנודתיים" - במצב דברים זה.
64. בהתאם לאמור, אינני מקבלת את טענת המשיבה לפיה המערערת לא הופתעה מהחלטת ועדת הערר, משום שידעה כי לוועדת הערר יש סמכות לקבל החלטה אחרת. קיים הבדל משמעותי בין עצם המודעות לקיומה של סמכות לבין עצם הפעלתה באופן שהופעלה.
- אין זה ראוי לדרוש מן המערערת לשטוח טענותיה כסומא בארובה, על אחת כמה וכמה כאשר אין כל זכר לטענות מסוג זה בהחלטה בהשגה או בכתב התשובה. המערערת זכאית היתה לדעת מבעוד מועד כי ועדת הערר סבורה שיש בידה הסמכות לסטות, מיוזמתה, מנוסחת החישוב של המענק הקבועה בחוק, בשל טענה ל"עונתיות" או "תנודתיות" - שלא נטענו כלל על ידי המשיבה, להבין את האפשרות ואת **המהות** של מתן החלטה אחרת שאינה קבלת הערר או דחייתו מטעמי המשיבה, על מנת שתוכל להתגונן כנדרש. **כל זאת לא נעשה על ידי ועדת הערר.**
65. אדגיש עוד, כי חובתה של ועדת הערר לאפשר למערערת לשטוח טענותיה לעניין עמדת ועדת הערר (להבדיל מעמדת המשיבה) ל"תנודתיות" או "עסק עונתי", הינה חובה מוגברת עוד יותר, בנסיבות בהן ברור כי קביעה כזו של מקדם השתתפות בהוצאות קבועות הינה חריגה ומנוגד ללשון החוק, כפי שוועדת הערר בעצמה הייתה ערה לכך:
- 22 **"אמנם, כל חישוב שאינו מתבסס על מחזורי העסקאות כפי שדווחו למס ערך מוסף**
23 **בחודשי הבסיס חורג מלשונה המפורשת של חוק התכנית לסינוע כלכלי..."** (בפסקה
24 44 להחלטה).
- ב. **בחינת סבירות החלטתה של ועדת הערר לגופה:**
66. כאמור, ועדת הערר קבעה בהחלטתה (ראו פסקה 38) כי המערערת הרימה את הנטל המוטל עליה להוכיח קיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזור העסקאות בתקופת הזכאות (מאי-יוני 2020) בהשוואה לתקופת הבסיס (מאי-יוני 2019) לבין ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה. על אותו משקל ובהתאמה, קבעה ועדת הערר כי יש לדחות את טענות המשיבה בדבר העדר קשר סיבתי בין הירידה במחזור העסקאות בתקופת הזכאות בהשוואה לתקופת הבסיס לבין השפעת נגיף הקורונה (ראו פסקה 33 ו-39).



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 48298-11-21 מאגמה ישראל פרוייקטים בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 אלא שמיד לאחר קביעותיה אלו, אשר המסקנה המתבקשת מהן היא כי יש לקבל את הערר
2 - מוסיפה ועדת הערר וקובעת כי מדיווחי המערערת ומדברי בעל המניות:
- 3 **"עולה שהעוררת עוסקת בענף עונתי, וכי מחזורי עסקאותיה מאופיינים בתנודתיות**
4 **מסוימת".**
- 5 ועדת הערר קבעה (ראו פסקה 42 להחלטתה) כי:
- 6 **"תנודתיות ענף עיסוקה של העוררת אינה יכולה להצדיק חישוב ירידת מחזורים,**
7 **וכנגזרת מכך חישוב גובה המענק, בחודשים מאי-יוני 2020 בהשוואה לחודשים**
8 **מאי-יוני 2019."**
- 9 אלא שנימוק או הסבר המבהיר מדוע "תנודתיות ענף עיסוקה" של המערערת, כביכול,
10 מצדיקה, לגישת הוועדה, סטייה מנוסחת החישוב של המענק, הקבועה בחוק הסיוע הכלכלי
11 ועוד באופן שונה ואחר מעמדת המשיבה – לא ניתן למצוא כלל בהחלטת ועדת הערר, ועל כן
12 לא ניתן להימנע מלומר כי יש לראות החלטה כזו כהחלטה שרירותית ובלתי סבירה.
- 13 יתרה מזו, קיימת סתירה בולטת בהחלטת הוועדה, שהרי מרגע שקבעה כי היא מקבלת את
14 הסבריה של המערערת באשר לשינוי הארגוני שביצעה - המעבר מהעסקת עובדים להעסקת
15 קבלני משנה לצורך אספקת שירותיה ללקוחות - ולא מצאה כי ירידת מחזורי העסקאות
16 בחודשים ינואר-פברואר מנתקת את הקשר הסיבתי – לא ברור מדוע סבה על עקביה לאחר
17 מכך, והחליטה כי –
- 18 **"אמנם, כל חישוב שאינו מתבסס על מחזורי העסקאות כפי שדווחו למס ערך מוסף**
19 **בחודשי הבסיסי חורג מלשונה המפורשת של חוק התכנית לסיוע כלכלי, אך מקום**
20 **בו ירידת המחזורים בין תקופת הבסיס לתקופת המענק אינה נובעת כולה ממשבר**
21 **הקורונה, ויש מקום לערוך חישוב חלופי וזאת כדי להביא לחישוב מענק שיגשים**
22 **את כוונת המחוקק."**
- 23 אם שוכנעה ועדת הערר כי ירידת מחזורי העסקאות בחודשי הזכאות נובעת ממשבר הקורונה
24 והמחזורים הנמוכים בינואר-פברואר 2020 לא ניתקו את הקשר הסיבתי – לא ניתן ליישב את
25 קביעתה זו עם קביעתה האחרת כי יש מקום לערוך חישוב חלופי.
- 26 ועדת הערר בהחלטתה עברה מיידית מהקביעה האמורה לפיה "תנודתיות ענף עיסוקה" של
27 המערערת מאפשרת סטייה מנוסחת החישוב בכל הקשור למחזור תקופת הבסיס – לקביעת
28 מחזור תקופת הבסיס. אלא שבהחלטת הוועדה אין גם כל נימוק מדוע בחרה בתקופה של
29 שנה שלמה, מדוע סבורה היא כי ניתן לעשות ממוצע שנתי, ומדוע נבחרו דווקא החודשים
30 מרץ 2019-פברואר 2020.
- 31 יש להעיר בעניין זה, כי בחירה של תקופה אחרת, למשל: ינואר 2019 עד ינואר 2020 עשויה
32 היתה להביא לממוצע שונה, אשר היה מוביל למתן המענק למערערת.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 48298-11-21 מאגמה ישראל פרויקטים בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 "הכלל הוא ש"העיקר הוא שההנמקה תבהיר את הטעם, או את הטעמים
2 העיקריים, להחלטה, באופן שיאפשר לברר אם היא חוקית." (עת"מ (מנהלי
3 ירושלים) 362/07 פלוני נ' משרד החינוך התרבות והספורט (1.7.2007), בפסקה 17).
4
- 5 ראו גם: יצחק זמיר, הסמכות המנהלית – כרך ב: ההליך המנהלי (2011), בעמוד 1279.
- 6 לפיכך, חוסר הסבירות והשרירותיות שבהחלטת וועדת הערר באה לידי ביטוי גם בבחירה
7 הבלתי מוסברת ובלתי מנומקת של "תקופת הבסיס החלופית" שנקבעה על ידה.
- 8 .70 את טענת המשיבה, לפיה יש לקבוע כי ועדת הערר לא פעלה באופן חריג, שכן בסטייתה
9 מהנוסחה הקבועה בחוק, למעשה חיפשה היא אחר היקף "הקשר הסיבתי האמיתי" בין פרוץ
10 משבר הקורונה לירידה במחזורי העסקאות, במצבים שבהם ישנו קשר סיבתי חלקי, וזאת
11 לשם הגשמת תכלית החוק – לא ניתן לקבל.
- 12 חוק הסיוע הכלכלי אינו עוסק ב"קשר סיבתי חלקי". משדחתה ועדת הערר את טענות
13 המשיבה בדבר ניתוק הקשר הסיבתי באופן מוחלט, לא היה עוד מקום, בנסיבות העניין,
14 לחישוב החלופי שביצעה, כביכול כדי לברר מהו החלק בירידת המחזורים שיש לייחס
15 להשפעת מגפת הקורונה ומהו החלק שיש לייחס ל"תנודתיות" הרגילה בעסקה של המערערת.
16
- 17 .71 באשר לקביעות בדבר היות עסקה של המערערת "עונתי" ו/או "תנודתי" – גם אלו אינן
18 סבירות בעיניי.
- 19 כפי שפורט לעיל, הנוסחה שנקבעה בחוק לסיוע הכלכלי לקביעת מקדם ההשתתפות בהוצאות
20 הקבועות לצורך חישוב המענק - מטרתה יצירת פשטות ויעילות בהליכי מתן המענק תוך
21 יצירת חזקה לפיה גובה המענק משקף את ההוצאות הקבועות הלא נחסכות. עם זאת, החוק
22 עדיין הותיר בידי המשיבה את האפשרות לסטות מנוסחת מקדם ההשתתפות בהוצאות
23 הקבועות – הן על דרך הגדלת המקדם והן על דרך הקטנתו - במקרה בו שוכנעה כי המקדם
24 כפי שנקבע בנוסחה אינו משקף את ההוצאות הקבועות של העסק.
- 25 .72 ברי, כי קביעת הנוסחה האמורה בחוק נועדה להימנע ממצבים שבהם נדרשת "בדיקה
26 דקדקנית" של כל עוסק ועוסק – וזאת במטרה להבריא את המשק במהירות ולהימנע ממשבר
27 כלכלי חריף.
- 28 כאן המקום להביא את הדברים שנאמרו בפרוטוקול מס' 97 משיבת ועדת הכספים מיום
29 21.7.20:
- 30 "אי אפשר לתת על כל הוצאה בנפרד כי אז זה כבר הופך להיות בדיקה פרטנית של
31 כל עסק. אנחנו רוצים שתהיה מערכת שעובדת, יעילה, ממוחשבת. אי אפשר לבדוק
32 הוצאה הוצאה לעסק..."
33



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 48298-11-21 מאגמה ישראל פרויקטים בע"מ נ' רשות המיסים

73. יוצא אפוא, כי החלטת ועדת הערר אינה מגשימה את מטרת המחוקק, אלא נראה כי עומדת היא בסתירה לו.
- אמנם, ייתכנו מצבים שבהם הנוסחה תפעל לטובת הנישום, אך לעיתים תפעל היא לרעתו. מטרת קביעת נוסחה לחישוב פיצוי או מענק נועדה "ללכוד" את מרבית המקרים של עסק "נורמטיבי" שנפגע מהשפעותיו הכלכליות של נגיף הקורונה. רק במקרים חריגים - נתונה למשיבה הסמכות לסטות מהנוסחה.
- אלא שאין להפוך את החריג - לכלל.** המשמעות של פסיקת ועדת הערר, הסוטה מנוסחת החישוב הקבועה בחוק הסיוע הכלכלי לצורך קביעת המענק - היא כי בכל פעם שתהא "תנודתיות מסוימת" במחזורי העסקאות השנתיים של עוסק כלשהו - תהא המשיבה חופשיה לסטות מהנוסחה ולבצע בדיקה פרטנית של אופי העסק. **לא זו היתה כוונת המחוקק.**
- "תנודתיות" אינה מילת קסם שנועדה, אך בזו המילה, לאפשר למשיבה - או לוועדת הערר - לסטות מגבולות הנוסחה הקבועה בחוק, ולהצדיק בחינה פרטנית ומדוקדקת של הוצאות העסק.
74. לפיכך, לעמדתני נפל פגם נוסף בהחלטת ועדת הערר, גם לגוף הקביעה שנקבעה על ידה לפיה עסקה של המערערת הוא "עסק עונתי", כמו גם לעצם הקביעה כי כשמדובר ב"עסק עונתי" ניתן לסטות מנוסחת החישוב הקבועה בחוק וזאת ללא שום הסבר בדבר "חריגות" הנתונים, ומבלי להגדיר כלל מהו "עסק עונתי".
75. בפסק-דיני בעניין ב.ג. בטחון הצפון הבהרתי את הבעייתיות של טענת "עסק עונתי" אשר הועלתה על-ידי המשיבה שם, בשלב הערר והתקבלה על ידי ועדת הערר בלא שניתנה למערערת שם זכות הטיעון ביחס לטענה זו:
- "פגם נוסף נפל בהחלטת ועדת הערר גם לגוף קביעתה כי עסקה של המערערת הוא "עסק עונתי". ראשית, ועדת הערר כלל לא הגדירה מתי ייחשב עסק כ"עסק עונתי". לא למותר לומר, כי אף המשיבה כלל לא הגדירה מהם "עסקים עונתיים". קביעת המשיבה ביחס למערערת כי היא "עסק עונתי", כביכול, נשענת אך ורק על העובדה כי קיים פער בין היקף העסקאות של המערערת בחודשי ינואר-פברואר 2020, לעומת היקף העסקאות בחודשי מאי-יוני 2019. ספק גדול בעיניי, אם כל תנודתיות בהיקף עסקאות בין חודשים שונים במהלך השנה מובילה בהכרח לקביעה כי עסקינן ב"עסק עונתי". ... ספק בעיניי, אם ניתן לקבוע כי עסק מסוים הוא "עסק עונתי", אך ורק על סמך בחינת שנת מס אחת. לכל הפחות, היה על המשיבה להציג בפני ועדת הערר את מחזור העסקאות של המערערת גם לשנת 2018, וזאת לא עשתה. על כן, החלטת ועדת הערר לאמץ את קביעת המשיבה לפיה המערערת הינה "עסק עונתי" רק על בסיס בחינת דו"ח ESNA של שנת 2019 - אינה סבירה בעיניי. " (שם, בפסקאות 74-75).



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 48298-11-21 מאגמה ישראל פרוייקטים בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 אחזור ואדגיש, כי בכל עסק קיימת תנודתיות מסוימת במחזורי העסקאות. לא ניתן לצפות
2 כי עסקים יפיקו מחזורי עסקאות זהים בכל חודש מחודשי השנה. על כן, אין די בתנודתיות
3 המאפיינת כל עסק, כדי לקבוע כי מדובר ב"עסק עונתי".
4
5 עיון בדוחות ה-ESNA של המערערת לשנת 2019, אינו מעלה כי עסקה הוא בבחינת "עסק
6 עונתי" המאופיין בתנודתיות חריגה. אכן, חודש ינואר 2019 וכן חודש אפריל 2019 מאופיינים
7 במחזור עסקאות נמוך יחסית, אך ניתן לראות כי מחזורי העסקאות בחודשים אחרים הינם
8 יציבים למדי ואינם מתאפיינים בעליות או ירידות דרסטיות.
- 9 על כל פנים, וכפי שהבהרתי כבר בפס"ד ב.ג. בטחון הצפון, איני סבורה כי ניתן לקבוע כי עסק
10 מסוים הוא בגדר "עסק עונתי" או עסק שמחזוריו "תנודתיים" רק על סמך בחינת שנת מס
11 אחת. לכל הפחות, נדרשה בחינה של מחזור העסקאות של המערערת גם לשנת המס 2018
12 טרם קבלת החלטה שכזו, וזאת לא נעשה.
- 13 על כן, החלטת ועדת הערר לקבוע כי המערערת מנהלת "עסק עונתי" וכי מחזורי עסקאותיה
14 "תנודתיים" רק על סמך דוח ה-ESNA של שנת 2019 – אינה סבירה בעיניי.
- 15 בניגוד לקביעת ועדת הערר, אינני סבורה כי ניתן לומר שהמערערת מנסה "להיבנות
16 מהתנודתיות" של מחזורי עסקאותיה ובוחרת דווקא את החודשים הרווחיים לה. כל שעשתה
17 המערערת הוא להשוות בין חודשי תקופת הזכאות לחודשי תקופת הבסיס. בכך, פעלה
18 המערערת בהתאם לקבוע בחוק.
- 19 אוסיף ואדגיש, כי מקובלת עלי טענת המערערת לפיה הנוסחה שנקבעה בחוק הסיוע הכלכלי
20 נועדה, בין היתר, לנטרל "עונתיות" ותנודתיות טבעית במחזורי עסקאותינו של עסק. שכן,
21 הנוסחה מחייבת השוואת מחזורי העסקאות בחודשי הזכאות (השוואה זו חודשית) בגינם
22 מתבקש המענק לחודשים המקבילים בתקופת הבסיס. אם אמנם בחודשים מסוימים בשנה,
23 כל שנה – קיימת עליה או ירידה בהיקפי העסקאות, ברי כי ההשוואה של חודשים אלו
24 לתקופת הבסיס היא נכונה ומביאה לנטרול העיוותים האפשריים.
- 25 לא למותר להוסיף ולומר, כי סטייה מנוסחת החישוב של המענק הקבועה בחוק, ובחירת
26 תקופת בסיס שונה מזו הקבועה בחוק, באופן שלא נבחרת תקופה דו-חודשית אלא נערך
27 ממוצע דו-חודשי שנתני, כפי שבחרה ועדת הערר בהחלטתה – משמעה למעשה עיוות הנוסחה
28 לחלוטין, באופן שנראה מרחיק לכת ואינו נראה סביר בעיניי.
- 29 בחוק לסיוע כלכלי אין אף לא תנאי אחד המתייחס לבחינה שנתית של מחזורי העסקאות,
30 ולא נמצאת כל אינדיקציה ממנה ניתן להסיק כי גם במקרה החריג של סטייה מהנוסחה
31 הקבועה בחוק – אפשר יהיה לבצע חישוב של המענק על פי ממוצע שנתני.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 48298-11-21 מאגמה ישראל פרוייקטים בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 ועדת הערר אף לא נימקה מדוע סבורה כי קנויה בידה הסמכות לסטות מנוסחת החישוב
2 הקבועה בחוק בדרך של עריכת ממוצע שנתי לצורך קביעת מקדם תקופת הבסיס.
- 3 לגישתי, אין בסיס בדין לעריכת ממוצע שנתי לצורך קביעת המחזור של תקופת הבסיס,
4 כשם שאין בסיס בדין לקביעת מחזור שנתי לתקופת הזכאות. מתכונת חישוב כזו יוצרת
5 עיוות של נוסחת החישוב של המענק – נוסחה אשר מבוססת על בחינה של תקופה דו-
6 חודשית.
- 7 למעלה מן הצורך אוסיף, כי במקרה הנדון של המערערת ממילא לא היה בסיס לעריכת חישוב
8 לפי ממוצע שנתי, כאשר אין בנתונה כל חריגה משמעותית המצדיקה את הסטייה מנוסחת
9 החישוב של המענק כפי שהיא קבועה בחוק הסיוע הכלכלי.
- 10 יוצא אפוא, כי מקום בו דחתה ועדת הערר – ובצדק – את עמדת המשיבה בהחלטה בהשגה
11 אשר ביקשה לסתור קיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזורי תקופת הזכאות למחזורי
12 תקופת הבסיס לבין השפעתו הכלכלית של נגיף הקורונה וקבעה כי המערערת הוכיחה קיומו
13 של קשר סיבתי כאמור; ומקום בו דחתה ועדת הערר – ובצדק – את טענת המשיבה בדיון
14 בערר כי בשל השינוי האירגוני שביצעה המערערת, שנת 2019 אינה יכולה עוד לבטא את
15 פעילותה של המערערת מכאן ואילך, ויש לבחון את המערערת "כעסק חדש"; ומקום בו
16 קבעתי כי החלטת ועדת הערר בדבר סטייה מנוסחת החישוב של המענק בדרך של קביעת
17 מחזור בסיס על ידי קביעת ממוצע ממרץ 2019 עד פברואר 2020 – אינה סבירה מכל הנימוקים
18 לעיל – הרי שדין הערעור להתקבל.
- 19 טרם סיום, אחזור ואציין כי למשיבה, כרשות מנהלית, קיימת חובה לקבוע אמות מידה
20 ברורות לסטייה מנוסחת החישוב של המענק, ולפרסמן לציבור הנישומים. התייחסתי לעניין
21 זה במסגרת פסק דיני בעניין ב.ג. ביטחון הצפון:
- 22 "בהחלט ניתן היה לצפות, בנסיבות התמשכות מצב החירום בשל נגיף הקורונה, כי
23 המשיבה תקבע אמות מידה להפעלת סמכותה לסטות מנוסחת החישוב של המענק,
24 למען השקיפות, הבהירות ובחינת הסבירות והנאותות של החלטותיה. למיטב
25 הבנתי, היתה הבעת כוונות מצד המשיבה כי היא אכן תקבע אמות מידה שכאלו,
26 אך בפועל לא גובשה כל הוראת ביצוע או נוהל כלשהו. [ראו לעניין זה: ערר 2-1227
27 מרפז – סחר ותעשיות בע"מ נ' רשות המיסים, החלטה מיום 3.10.21, בפסקה
28 [38]. (שם, בפסקה 74).]
- 29 בחלוף שנתיים אז חקיקת חוק הסיוע הכלכלי ובחלוף חצי שנה מאז מתן פס"ד ב.ג. בטחון
30 הצפון – הנחיות ואמות מידה שכאלו, עדיין אינן קיימות, ואין אלא להצר על התנהלות זו של
31 המשיבה. עם זאת, לעמדתי, התמהמהותה של המשיבה מקביעת אמות מידה שכאלו – הוא
32 בעיקר בעוכריה של המשיבה, שכן הדבר יכביר קשיים בדרכה לסטות מהנוסחה הקבועה
33 בחוק, בלא יצירת קווים מנחים להגדרת מצבים "חריגים" בעסקיהם של נישומים,
34 המצדיקים את הסטייה מהנוסחה.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 48298-11-21 מאגמה ישראל פרוייקטים בע"מ נ' רשות המיסים

1 עוד אציין, כי המערערת ביקשה בדיון בערר כי החלטת ועדת הערר תחול גם על החלטות
2 נוספות בהשגות נוספות שהוגשו על ידה, ביחס לתקופות זכאות מאוחרות יותר, ושהתכוונה
3 להגיש בהן ערר, אך בקשתה זו נדחתה (ראו פסקה 51 להחלטת ועדת הערר).

4 בהינתן העובדה כי המשיבה עיכבה מתן החלטות בהשגות עד להכרעת ועדת הערר (וכעת גם
5 עד להכרעתו של בית משפט זה) סבורני כי גם עניין זה מחזק את תחושת חוסר הסבירות של
6 החלטת ועדת הערר, שהרי אין זה סביר כי לגבי כל תקופת זכאות יתבצע חישוב אחר
7 למערערת.

8 **סוף דבר:**

9 **85. הערעור מתקבל, מכל הטעמים והנימוקים שפורטו לעיל.**

10 בהתאם לכך, אני קובעת כי אין כל הצדקה לסטייה מהנוסחה הקבועה בחוק לסיוע כלכלי
11 בעניינה של המערערת. על כן, תקופת הבסיס לחישוב המענק למערערת לחודשים מאי-יוני
12 2020 תהיה על בסיס מחזורי העסקאות של המערערת לחודשים מאי-יוני 2019.

13 המערערת זכאית אפוא למענק בסך 18,223.08 ₪ לחודשים מאי-יוני 2019 והמשיבה תשלמו
14 למערערת, בתוספת ריבית והפרשי הצמדה כחוק ממועד הגשת הבקשה למענק.

15 **86.** בהינתן העובדה כי החלטת המשיבה בהשגה ניתנה באיחור ניכר של 4 חודשים מעבר למועד
16 המקסימלי הקבוע בחוק, ובהינתן העובדה כי כל נימוקי המשיבה שהוצגו בערר – נדחו על ידי
17 ועדת הערר, ונוכח כל יתר נימוקי פסק הדין לעיל - תישא המשיבה בהוצאות המערערת ובשכר
18 טרחת עורך-דינה בסך כולל של 30,000 ₪, אשר ישולם בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא
19 ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד תשלומו המלא בפועל.

20 **המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.**

21 ניתן היום, י"ג סיוון תשפ"ב, 12 יוני 2022, בהעדר הצדדים.

אורית וינשטיין, שופטת

22
23