



בבית המשפט העליון

בר"ם 7502/22

לפני: כבוד המשנה לנשיאה ע' פוגלמן
כבוד השופטת ד' ברק-ארז
כבוד השופט י' כשר

המבקשת: רשות המיסים

נגד

המשיב: בוריס פודולסקי

בקשת רשות ערעור על פסק-דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים מיום 15.7.2022 בעמ"ן 3720-11-21 שניתן על-ידי כבוד השופטת א' וינשטיין

בשם המבקשת: עו"ד דניאל מארקס, עו"ד קובי עבדי
בשם המשיב: עו"ד עידן גולדברג, עו"ד מיקי מיכאלוביץ

פסק דין

השופטת ד' ברק-ארז:

1. בפני בקשת רשות ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים מיום 15.7.2022 (עמ"ן 3720-11-21, השופטת א' וינשטיין). בית המשפט המחוזי קיבל ערעור שהגיש המשיב על החלטתה של ועדת הערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים (להלן: ועדת הערר) מיום 13.9.2022 (ערר 1397-21, עו"ד ע' עסיס ורו"ח צ' פרלמוטר).

2. ברקע ההליך שבפני מצוי חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן: חוק הסיוע הכלכלי או החוק), שהסדיר הענקת סיוע כלכלי לאזרחים ולעסקים שנקלעו לקשיים כתוצאה ממגפת הקורונה והשלכותיה על הפעילות הכלכלית במשק. סעיף 8 לחוק קובע את זכאותו של עוסק ל"מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות" בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה, בסכום ובתנאים שנקבעו בו. סעיפים 14א-14ד קובעים את זכאותו של עוסק ל"מענק פגיעה ממושכת", בסכום ובתנאים המפורטים בהם. בשני המקרים, התנאי הבסיסי

לקבלת המענק הוא קיומה של ירידה במחזור ההכנסות של העוסק בהשוואה ל"תקופת הבסיס", שהיא התקופה המקבילה (באותם חודשים) בשנת 2019. סעיף 8(3) לחוק קובע תנאי נוסף, והוא כי "הירידה במחזורי העסקאות... נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש". סעיף 20(א)(1) לחוק מוסיף וקובע כי עוסק שבקשתו למענק נדחתה, רשאי לפנות בהשגה בעניין זה לעובד רשות המיסים שהוסמך לדון בכך, בתוך 45 ימים מיום קבלת ההחלטה, וכי החלטה מנומקת בהשגה תינתן בכתב בתוך 120 ימים. סעיף 20(ב) לחוק מורה כי על החלטה בהשגה ניתן לערור לפני ועדת הערר.

עיקרי העובדות וההליכים הקודמים

3. המשיב הוא בעל עסק לתכנון וייצור מערכות אוטומציה למפעלים גדולים המייצרים מנועי סילון למטוסים. הוא עושה כן במתכונת של פרויקטים (להבדיל מחוזים קבועים או ארוכי טווח). משמעות הדבר היא כי לאחר שמתקבלת הזמנה מלקוח מופנים כל גורמי הייצור הפנויים של העסק – העובדים והמכונות – לביצוע ההזמנה, וזאת במשך תקופה שאורכה בין 3 ל-6 חודשים. במהלך השנים 2020-2021 חל צמצום ניכר בפעילותו העסקית של המשיב ולכך נלוותה ירידה משמעותית בהכנסותיו. לגרסתו, הייתה זו תוצאה ישירה של הסגרים והמגבלות שהוטלו בתקופה של מגפת הקורונה, והשפיעו במיוחד על ענף התיירות והתעופה.

4. בהמשך לכך הגיש המשיב בקשות למענקים, בהתאם להוראות החוק: שש בקשות למענק סיוע בעד השתתפות בהוצאות קבועות (לתקופות הבאות: מרץ-אפריל 2020, מאי-יוני 2020, יולי-אוגוסט 2020, ספטמבר-אוקטובר 2020, נובמבר-דצמבר 2020, ינואר-פברואר 2021) ובקשה אחת למענק בגין פגיעה ממושכת. כל הבקשות נדחו במלואן או באופן חלקי על-ידי המבקשת, רשות המיסים, שקבעה כי הירידה במחזורי העסקאות לא הייתה קשורה למגפת הקורונה. לעמדת המבקשת, חלה ירידה חדה בהכנסות המשיב עוד במחצית השנייה של שנת 2019, בטרם פרצה מגפת הקורונה, וזאת עקב סיום פרויקטים שונים וצמצום הפעילות בעסק. עמדה זו של המבקשת התבססה על נתוני בדיקה שערכה ביחס לשיעור ההכנסות מעסקו של המשיב, בהתאם לדו"חות שהגיש לרשויות המס עבור שנת 2019 ושנת 2020 וכן לדו"ח פילוח פרויקטים שהציג. כמו כן, עמדה זו נסמכה על דבריו של המשיב בשיחה טלפונית עם מפקח מטעם המבקשת לפיהם בשלהי שנת 2019 העסק סיפק בעיקר שירותי "תחזוקה שוטפת" לפרויקטים קיימים, וזאת, כלשונו, "בקטנה עם סכומים קטנים". המבקשת קבעה אפוא תקופת בסיס חלופית לצורך חישוב זכאות המשיב לקבלת מענקים: חודשים ינואר-פברואר 2020. המשיב הגיש השגות על החלטות הדחיה של בקשותיו, ואף הן נדחו.

5. המשיב הגיש עררים על כך, ואלו נדונו במאוחד בוועדת הערר. המשיב טען כי התפשטות הנגיף הביאה לעצירה בפרויקטים בענף התעופה כבר בחודש ינואר 2020, על רקע החשש ואי-הוודאות, עוד בטרם הוטלו הסגרים שהשביתו את יתר המשק. עוד טען המשיב כי הדברים שנאמרו בשיחה הטלפונית עם המפקח הוצאו מהקשרם, וכי למעשה התכוון לכך שבמועד השיחה הפרויקט המסוים שעליו עבד הסתיים וניתנו לגביו שירותי תחזוקה בלבד, בעוד ששאר הפרויקטים שהיו צפויים להתקבל נעצרו עקב מגפת הקורונה. המשיב ציין כי עברית אינה שפת אמו ויתכן כי על רקע זה נגרמה אי-ההבנה בשיחה האמורה. המשיב הדגיש כי הפרויקטים שעליהם עבד בחודש ספטמבר 2019 היו צפויים להימשך עד חודש פברואר 2020 וכי הוא גייס את כל משאביו לצורך אותם פרויקטים, כך שלא היה פנוי לקבל פרויקטים חדשים עד ראשיתה של שנת 2020. המשיב צירף לכתב הערר הצעות מחיר והתכתבויות ששלח ללקוחות פוטנציאליים וטען כי אלו היו צפויות להבשיל לעסקאות אלמלא המשבר שנוצר בעקבות התפשטותו של נגיף הקורונה. לבסוף, המשיב העלה טענות אף בנוגע לאיחור בטיפול בהשגה שהגיש ביחס לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020. בהקשר זה נטען כי ההחלטה בהשגה ניתנה רק בחלוף כשמונה חודשים מיום הגשתה, בניגוד לסעיף 20(א)(1) לחוק המורה כאמור כי החלטה כאמור תינתן בתוך 120 ימים.

6. בהחלטה הנזכרת בפתח הדברים נדחו העררים בהסתמך על כתבי הטענות והראיות שהוגשו, ומבלי שוועדת הערר קיימה דיון במעמד הצדדים, לאחר שקבעה כי אין במתכונת דיונית זו כדי לפגוע בעשיית הצדק במקרה זה. נקודת המוצא של ועדת הערר הייתה, כי הגם שבחוק לא נקבע כי עוסק המבקש מענק מחויב להוכיח קשר סיבתי בין ירידת המחזוריים לבין השפעת נגיף הקורונה, הרי ש"במקרה בו קיים ממצא עובדתי המעמיד בספק את קיומו של הקשר הסיבתי, נטל ההוכחה מוטל על העוסק ועליו להוכיח כי ירידת המחזוריים אכן נבעה מהתפשטות מגפת הקורונה".

7. מסקנתה המרכזית של ועדת הערר במקרה דנן הייתה כי מדובר בנסיבות מובהקות בהן מוצדקת העברת נטל ההוכחה אל כתפי המשיב, וכי הוא לא הרימו. בקשר לכך, צוין כי דו"חות שהגיש המשיב מצביעים על כך שכבר במהלך שנת 2019 נרשמה ירידה בהכנסותיו ובהוצאותיו, וכי זו "מהווה כשלעצמה עילה מובהקת להעברת הנטל להוכחת הקשר הסיבתי לכתפי העורר [המשיב – ד' ב' א']". ועדת הערר הוסיפה כי הפסקה מעין זו שהתקיימה בפעילות עסקו של המשיב החל מחודש ספטמבר 2019 היא יוצאת דופן. כך, צוין כי עיון ברשימת הפרויקטים של המשיב לשנת 2019 מגלה כי זו כללה פרויקטים בסדר גודל דומה לזה שביצע בסוף אותה שנה, וכל זאת במקביל

לעבודות נוספות. ועדת הערר דחתה גם את טענתו של המשיב ביחס לכך שהתפשטות נגיף הקורונה השפיעה על ענף התעופה כבר בתחילת שנת 2020 (ולא רק החל מחודש מרץ של אותה שנה), מאחר שזו לא נתמכה בראיות. אשר להצעות המחיר שהציג המשיב, נקבע כי הן מלמדות לכל היותר על כך שבתקופה הרלוונטית הוא ניסה להשיג פרויקטים חדשים ולא הצליח בכך, ללא קשר למשבר הקורונה. לנוכח כל זאת, ועדת הערר קבעה כי אכן מחזורי ההכנסות של המשיב אינם צריכים להיבחן אל מול תקופת הבסיס בשנת 2019, אלא מול תקופת הבסיס החלופית שקבעה המבקשת.

8. ועדת הערר הוסיפה ודחתה אף את טענתו של המשיב ביחס לעיכוב בטיפול בהשגה. לשיטתה, הוראת החוק המחייבת את המבקשת לקבל החלטה במועד היא "בעלת אופי מנחה ומדריך בלבד", ולפיכך גם אם העיכוב ראוי לביקורת, אין לדבר השלכה על התוצאה האופרטיבית.

9. המשיב הגיש ערעור על החלטת לבית המשפט המחוזי, וזה התקבל. בפתח הדיון, בית המשפט המחוזי הבהיר כי מאחר שוועדת הערר היא גוף מעין-שיפוטי, מוקנות לבית המשפט המחוזי הן בערעור שהוגש על החלטתה כלל הסמכויות המוקנות לבית משפט הדין בערעור, לרבות בחינת ממצאיה העובדתיים ומסקנותיה המשפטיות. בית המשפט המחוזי הדגיש כי היקף הביקורת השיפוטית אינו תחום לבחינת סבירות של החלטת ועדת הערר, וכי ההתערבות בה תהיה מוצדקת גם במקרים שבהם החלטתה של ועדת הערר היא שגויה מיסודה, עלולה להוביל לעיוות דין של ממש, או במקרים שבהם נפלה טעות מהותית במסקנה המשפטית, הנובעת מהערכה שגויה של הממצאים העובדתיים שהונחו בפני הוועדה.

10. בית המשפט המחוזי קבע כי נפל פגם בהחלטתה של ועדת הערר שלא לקיים דיון בעל-פה בערר, שכן מתכונת דיונית זו שללה מהמשיב את האפשרות להשמיע את טענותיו ולתת הסברים ביחס לפעילות בעסק, וכן להתייחס לדברים שנאמרו בשיחה בין המפקח מטעם המבקשת למשיב. צוין בעניין זה כי ועדת הערר אמנם ביקשה את התייחסותו של המשיב בכתב לדברים, אך אין די בכך.

11. לגוף הדברים, בית המשפט המחוזי קבע כי חוק הסיוע הכלכלי קבע חזקה עובדתית בדבר קיומו של קשר סיבתי בין ירידה במחזור הכנסות של עסק לבין התפשטות נגיף הקורונה, וכי הנטל לסתור חזקה זו, לפחות לכאורה, מוטל על כתפי המבקשת. על כן, כך נקבע, על המבקשת להצביע על ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את הקשר הסיבתי לכאורה והמלמדים כי ירידת המחזורים בתקופת הזכאות נגרמה בשל

טעמים שונים, שאינם קשורים לנגיף הקורונה. בית המשפט המחוזי הוסיף וקבע כי במקרה זה המבקשת לא הציגה ראיות עובדתיות מהימנות שיש בהן לסתור את החזקה העובדתית האמורה ולהעביר את נטל ההוכחה לכתפי המשיב. יתר על כן, בית המשפט המחוזי הוסיף וקבע כי אף אם היה מוצדק להעביר את הנטל – המשיב הצליח להרימו במובן זה שהראה כי הירידה בהכנסותיו אכן נגרמה בשל משבר הקורונה.

12. באופן יותר קונקרטי, בית המשפט המחוזי קבע כי נפלה טעות מהותית במסקנות שהסיקה ועדת הערר מנתוני העסקאות של המשיב, שכן בחינת הדו"חות שהגיש החל משנת 2016 כמו גם דו"ח פילוח הפרויקטים שהגיש, מלמדת כי בכל אחת מהשנים הייתה תנודתיות מסוימת בהכנסות העסק, בהתאם למועד ביצועם של הפרויקטים: עם קבלת הפרויקט ישנה הכנסה גבוהה, ולאחר מכן בתקופת הביצוע של עבודות התחזוקה והתמיכה בפרויקט ישנה ירידה בהכנסות. בית המשפט המחוזי מצא אפוא טעם בטענת המשיב לפיה היה אמור להשלים פרויקט גדול שהחל בחודש ספטמבר 2019 רק בחודש ינואר 2020, ולפיכך לא קיבל על עצמו פרויקטים נוספים. בית המשפט המחוזי קבע כי טענה זו עולה בקנה אחד עם נתוני ההכנסות של אותם חודשים ואף תואמת את דפוס הכנסותיו של העסק לאורך שנים. בית המשפט המחוזי דחה עוד את קביעת ועדת הערר – שאותה כינה "מרחיקת לכת" – לפיה העובדה שהמשיב לא לקח על עצמו מספר פרויקטים במקביל בשלהי שנת 2019, כפי שעשה במהלך אותה שנה, מלמדת על כך שהוא היה "בשלב סגירת העסק". עוד נקבע כי למשיב שמורה הפררוגטיבה לנהל את עסקו כמיטב הבנתו וכי סברתו שלא יוכל לבצע יותר מפרויקט גדול אחד אינה מעידה על שינוי בהתנהלות העסקית.

13. בית המשפט המחוזי הוסיף כי הצעות המחיר שהציג המשיב וכן ההתכתבויות הקשורות בכך מלמדות כי הלקוחות הם שפנו אליו ביחס לפרויקטים מבוקשים, בהתחשב בכך שעסקו של המשיב בתחום הוא ייחודי ביותר. על כן, בית המשפט המחוזי ראה בהן הצעות קונקרטיות דיין, אשר לא הבשילו בסופו של דבר בשל משבר הקורונה. כמו כן נקבע כי לא ניתן לשלול את טענת המשיב ביחס לשמועות שנופצו על התפשטות הנגיף עוד בחודש ינואר 2020, באופן שהשפיע במיוחד על ענף התעופה. לאמיתו של דבר, כך נקבע, הנתונים שהוצגו ביחס לעסקו של המשיב בשנת 2021 ואשר מהם ניתן ללמוד על התאוששות העסק, מחזקים את טענות המשיב באשר להשפעה של המשבר על פעילות עסקו. בית המשפט המחוזי הוסיף והצביע על כך שלא ניתן כל נימוק מדוע נבחרו דווקא החודשים ינואר-פברואר 2020 כתקופת הבסיס החלופית, באופן שהרע עם המשיב.

14. בית המשפט המחוזי הוסיף וקבע כי המועד הקבוע לדיון בהשגה לפי סעיף 20(א)(1) לחוק הסיוע הכלכלי הוא מועד מחייב ולא מועד מנחה, וכי על דרך הכלל איחור משמעותי במתן החלטה בהשגה יוביל, בהתאם לנסיבות הפרטניות של כל מקרה, לקבלת ההשגה על הסף ולאישור בקשת המענק. בית המשפט המחוזי הבהיר כי קביעה זו עולה בקנה אחד עם תכליתו של חוק הסיוע הכלכלי, שהיא מתן מענק באופן מהיר, פשוט ויעיל לעוסקים שפעילותם הופסקה או הוגבלה בשל התפשטות נגיף הקורונה, כדי לאפשר להם לעמוד בתשלומי ההוצאות הקבועות ובכך לצלוח את המשבר. בית המשפט המחוזי הדגיש, כי "כל יום בו עוסק ישב בביתו כאשר עסקו סגור ובעוד שההוצאות הקבועות ממשיכות להיערם – הוא קרדינלי עבורו, ואין לזלזל במשמעותו". עוד נקבע, כי היעדר סנקציה מפורשת בחוק ביחס לעיכוב בקבלת החלטה בהשגה אינו מלמד על הסדר שלילי אלא על לאקונה, שיש להבינה על רקע העובדה שמדובר בחקיקת חירום שנחקקה בלוח זמנים דוחק.

15. בית המשפט המחוזי הדגיש כי בעניינו של המשיב, ההחלטה בהשגה המתייחסת לתקופת הזכאות של מרץ-אפריל 2020 ניתנה 126 ימים לאחר המועד הקבוע בחוק, וכי מדובר באיחור משמעותי ביותר. בנסיבות אלה, כך קבע בית המשפט המחוזי, לא ניתן להשלים עם התנהלותה של המבקשת, ולפטור אותה בלא כלום. למעשה, כך נקבע, הבעת תרעומת בלבד לא תועיל לשינוי התנהלות בלתי-תקינה זו, הפוגעת הן בעוסק עצמו (במקרה זה המשיב) והן באמון הציבור. על כן, קבע בית המשפט המחוזי כי יש לקבל את השגת המשיב גם בשל האיחור במתן החלטה.

16. מכל הנימוקים המפורטים, קיבל בית המשפט המחוזי את הערעור על כל חלקיו, וקבע כי בקשות המשיב למענק בגין השתתפות בהוצאות קבועות ייבחנו בהתאם לתקופת הבסיס הקבועה בדין, ומכאן שדינן להתקבל. כמו כן, בית המשפט המחוזי קבע כי יש לקבל גם את השגת המשיב ביחס להחלטה שניתנה באיחור, וכך לזכותו במענק הרלוונטי. לבסוף הושתו על המבקשת הוצאות משפט בסך 50,000 שקלים.

טענות הצדדים בבקשה

17. ביום 8.11.2022 הגישה המבקשת את בקשת רשות הערעור שבפני, המכוונת כלפי פסק דינו של בית המשפט המחוזי. לטענת המבקשת, בפסק דינו של בית המשפט המחוזי נפלו שלוש "שגיאות משפטיות בעלות השלכות רחב משמעותיות" המצדיקות ליתן רשות ערעור ולקבל את הערעור לגופו. ראשית, המבקשת סבורה כי היקף הביקורת השיפוטית על החלטות ועדת הערר מצומצם לבחינת סבירות שיקול דעתה, ואינו כולל

את בחינת הממצאים העובדתיים שקבעה והמסקנות המשפטיות שלה. שנית, המבקשת טוענת כי שגה בית המשפט המחוזי בקבעו כי מוטל עליה הנטל להוכיח שלא מתקיים קשר סיבתי בין הירידה במחזורי ההכנסות של העוסק לבין התפשטות נגיף הקורונה. לטענת המבקשת, הן לשון החוק והן תכליתו מחייבות את המסקנה לפיה נטל ההוכחה בדבר קיומו של קשר סיבתי מוטל על העוסק בלבד. המבקשת מבהירה, כי אמנם במסגרת הגשת הבקשה העוסק אינו נדרש להציג באופן פוזיטיבי תימוכין ואסמכתאות לקיומו של קשר סיבתי, אך במקרה שבו קיים ממצא עובדתי המעמיד בספק את התקיימותו, על העוסק להוכיח כי ירידת המחזורים אכן נבעה מהתפשטות מגפת הקורונה. שלישיית, המבקשת חולקת על הקביעה שאי-עמידה במועד הקבוע בסעיף 20(א) לחוק הסיוע הכלכלי מובילה אוטומטית לקבלת ההשגה, בהעדר הסדר חקיקתי המורה על כך. המבקשת מציינת, כי נכון למועד הדיון בבית המשפט המחוזי הוגשו לה כ-550,000 בקשות, מתוכן כ-200,000 בקשות הועברו לטיפול פרטני ולא טופלו במערכת האוטומטית. מספר ההשגות שהוגשו עד לאותו מועד עמד על כ-24,000. בנסיבות המתוארות, כך נטען, נוצר עומס רב בטיפול בבקשות ובהשגות, מבלי שהמבקשת לא הייתה ערוכה לכך מבחינת כוח-אדם. לפיכך, נטען כי קביעתו של בית המשפט המחוזי לפיה איחור משמעותי במתן החלטה בהשגה יוביל לקבלתה, היא מרחיקת לכת, ועלולה להביא לחלוקת כספי ציבור בשווי מיליוני שקלים. המבקשת מדגישה כי ישנן "אלפי בקשות", ולצדן עררים התלויים ועומדים לפני ועדת הערר ובית המשפט המחוזי שעניינם בסוגיה זו, וכי הקביעה האמורה עשויה להשליך – במבט הצופה פני עתיד – גם על בקשות שיוגשו לפי חוק מענק סיוע לעסקים בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות זן אומיקרון של נגיף הקורונה החדש (הוראת שעה), התשפ"ב-2022.

18. בהתאם להחלטתי, ביום 26.12.2022 הוגשה תגובת המשיב לבקשה. בעיקרו של דבר, המשיב סבור כי יש לדחות את הבקשה, מאחר שאין הצדקה לדון בה ב"גלגול שלישי". אף לגופם של דברים המשיב סומך את ידיו על קביעותיו המשפטיות והעובדתיות של בית המשפט המחוזי – הן באשר לנטל ההוכחה, הן באשר לקיומו של קשר סיבתי במקרה זה, והן באשר לתוצאה של קבלת ההשגה במקרה של איחור משמעותי בקבלת החלטה בה. המשיב טוען, כי המבקשת אינה חולקת על קביעותיו העובדתיות של בית המשפט המחוזי ביחס לזכאותו למענקים, אלא על קביעותיו העקרוניות בדבר היקף הביקורת השיפוטית על החלטות ועדת הערר, חזקת הקשר הסיבתי והשלכות האיחור בקבלת החלטה בהשגה. לשיטתו של המשיב, "גרירתו" להליך זה על מנת להכריע בהיבטים העקרוניים, שעה שאין לכך כל השלכות על עניינו שלו, תגרום לו עיוות דין.

19. לאחר שבחנתי את הבקשה והתשובה לה על נספחיהן, אני סבורה כי מוצדק במקרה זה ליתן רשות ערעור, גם בהתאם לעמדה שלפיה יש להחיל אמת מידה מצמצמת לדיון בבקשות רשות לערער מקום שבו הערכאה הראשונה היא טריבונל מינהלי (ראו והשוו: בר"ם 4129/17 ארואס נ' מנהל ענייני החשמל לפי חוק החשמל, התשי"ד-1954, פסקאות 6-7 (15.11.2017)). במקרה זה פסק דינו של בית המשפט המחוזי כולל קביעות עקרוניות באשר לפרשנותו ויישומו של חוק הסיוע הכלכלי, שהוא חוק חדש יחסית, המשמש בסיס להתדיינויות רבות בערכאות הדיוניות (לדיון בחוק בהקשרים אחרים בבית משפט זה, ראו: בג"ץ 7901/21 העמותה לצמצום פערים חברתיים - הבית החברתי נ' שר האוצר (12.1.2022); בג"ץ 1060/21 להב – לשכת ארגוני העצמאי והעסקים בישראל נ' כנסת ישראל (27.2.2022)). לדיון בחקיקה עדכנית בנושא נגיף הקורונה, ראו והשוו: רע"א 1389/22 ברוך נ' ג.י. על הים אחזקות בע"מ (25.4.2022)). אציע אפוא לחברי לקבל את הבקשה. בהתאם לכך, המבקשת תכונה להלן: המערערת. עם זאת, כמפורט בהמשך, לאחר הבהרת הפן המשפטי של המחלוקת בין הצדדים, אני סבורה כי בסופו של דבר דין הערעור להידחות מהיבט תוצאותיו האופרטיביות של ההליך.

20. היקף הביקורת השיפוטית על החלטותיה של ועדת הערר לענייני קורונה – אפתח בטענה בדבר היקף הביקורת השיפוטית ביחס להחלטות של ועדת הערר. המבקשת טענה כי בית המשפט המחוזי חרג מסמכותו שעה שבחן את ממצאיה ומסקנותיה של ועדת הערר לגופם. בעניין זה יש להעמיד דברים על דיוקם: סעיף 8 לחוק בתי המשפט לעניינים מנהליים, התש"ס-2000 אכן קובע כי בית משפט לעניינים מינהליים ידון בערעור מינהלי בהתאם לעילות, לסמכויות ולסעדים שלפיהם דן בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט גבוה לצדק. החלטת ועדת הערר נתונה אפוא לביקורת שיפוטית על-פי עילות ההתערבות במשפט המינהלי. עם זאת, בניגוד לטענת המערערת, עילות אלו אינן תחומות לבחינות סבירות של החלטה בלבד (באופן כללי, ראו: דפנה ברק-ארז משפט מינהלי כרך ד - משפט מינהלי דיוני 209-211 (2017)). בענייננו, בית המשפט המחוזי בחן את החלטתה של ועדת הערר ומצא שהיא לא בחנה את התשתית העובדתית שהוצגה בפניה תוך התחשבות במאפייני הפעילות של עסקו של המשיב. בנסיבות אלה, אין כל קושי בהתערבותו בהחלטה לגופה.

21. קיום דיון בפני ועדת הערר – בניגוד לבית המשפט המחוזי, אני סבורה כי נפל פגם בהחלטת ועדת הערר בשל כך שלא קיימה דיון בעל-פה במעמד הצדדים. סעיף 21(ה) לחוק הסיוע הכלכלי, המחיל על ועדת הערר את הוראותיו של חוק בתי דין

מינהליים, התשנ"ב-1992, מחריג במפורש את הכלל של קיום דיון בעל-פה (לפי סעיף 26(ג) לחוק זה), ומורה כי "ועדת הערר רשאית לדון ולהחליט בערר על פי טענות וראיות שהוגשו בכתב בלבד, אם מצאה שאין בכך כדי לפגוע בעשיית צדק בעניינו של העורר". אכן, זכות הטיעון עשויה לחייב במקרים מתאימים מתן הזדמנות לטיעון בעל-פה (ראו: דפנה ברק-ארז משפט מינהלי כרך א 518-523 (2010) (להלן: ברק-ארז)). אולם, דווקא כאשר מביאים בחשבון את האילוץ המיוחד הכרוך במתן סיוע כלכלי לעסקים בזמנים של מגפה ותוצאותיה, דומה שעמידה על קיום הדיון בעל-פה ככלל אינה משרתת את תכלית החוק. בנסיבות דנן, ועדת הערר ציינה בהחלטתה כי "ניתן לדון בערר על פי הטענות והראיות שהוגשו בכתב, ומצאנו שאין בכך בכדי לפגוע בעשיית צדק בעניינם של הצדדים". כשלעצמי, אני סבורה כי הסבריו של המשיב הן באשר לתוכן שיחתו עם המפקח מטעם המבקשת והן באשר למתכונת העבודה בעסקו ומהות הפרויקטים שביצע, היו יכולים להיות מובאים בפני ועדת הערר בכתובים, כפי שאכן נעשה בפועל. זאת ועוד: לאמיתו של דבר, מסקנותיו של בית המשפט המחוזי התבססו בסופו של דבר בעיקר על הדו"חות הכספיים כמו גם על הנתונים שהוצגו ביחס לעסקו של המשיב, ולא על עדות שנמסרה בעל-פה מטעם המשיב או מי מטעמו. ממילא, לא ניתן לומר כי היה הכרח בנסיבותיו של מקרה זה לקיים דיון במעמד הצדדים כדי להביא לעשיית צדק.

22. נטל ההוכחה – המבקשת טוענת, וזה היה במידה רבה מוקד המחלוקת בין הצדדים, כי על העוסק מוטל הנטל להוכיח שמתקיים קשר סיבתי בין הירידה במחזורי ההכנסות לבין התפשטות נגיף הקורונה. טענה זו מעוררת קושי. הנטל הראשוני אכן מוטל על המבקש, אך כדי לבחון את מהותו עלינו לעמוד על תכליתו של החוק. סעיף 8(3) לו קובע, כזכור, תנאי לקבלת המענק, והוא כי הירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס "נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש". הלכה למעשה, הדרך להוכיח עמידה בתנאי זה היא הצבעה על נתונים של ירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס. הא – ותו לא. אכן, ייתכן שגרמו לירידה במחזורי העסקאות נסיבות אחרות, אך אין דרכו של המשפט לדרוש הוכחת יסודות שליליים (במקרה זה, אי-קיומם של גורמים אחרים לירידה במחזורי העסקאות). גם בחיי המעשה, רשות המיסים אינה דורשת הוכחה כאמור מכל עוסק הפונה בבקשה בהתאם לחוק. הדברים אף עולים בקנה אחד עם תכליתו של החוק, שהיא מתן מענה יעיל ומהיר למשבר הכלכלי שאליו נקלעו עסקים רבים על רקע מאורעות השעה (ראו: דברי הסבר להצעת חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020, ה"ח 432, 453). ככל שלטענת רשות המיסים נותק הקשר הסיבתי בין הירידה במחזור ההכנסות של העוסק לבין השלכותיו של נגיף הקורונה – קרי, כי לא מתקיים התנאי הקבוע בסעיף 8(3) לחוק – על רשות המיסים לבסס טענתה זו ולסתור את החזקה באשר

לכך שמגפת הקורונה הייתה הגורם הדומיננטי לשינוי. אם אכן תציג ראיות לכאורה לכך – או אז יעבור הנטל לכתפי העוסק להוכיח אחרת. כך אכן נעשה במקרה זה, אולם כפי שקבע בית המשפט לעניינים מינהליים, המשיב עמד בנטל האמור.

23. השלכותיה של אי-מתן החלטה בהשגה במועד – מחלוקת נוספת נסבה כאמור על פרשנות סעיף 20(א)(1) לחוק, הקובע כי על רשות המיסים ליתן החלטה מנומקת בהשגה בתוך 120 ימים ממועד הגשתה. לנוכח לשון החוק ותכליתו, צדק בית המשפט המחוזי בהטעימו את החשיבות המיוחדת שנודעת לקבלת החלטה במועד, דווקא במציאות של חוסר יציבות כלכלית על רקע מגיפה עולמית. יחד עם זאת, בהיעדר קביעה מפורשת בחוק המטילה "סנקציה" מפורשת על אי-עמידה במועד זה, איני סבורה שאי-מתן החלטה במועד משמעותה היא קבלה "אוטומטית" של ההשגה. זוהי תוצאה קיצונית יחסית, המוצדקת רק במקרה שבו קיים הסדר סטטוטורי מפורש בעניין זה (והשוו: סעיף 26(א) לחוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א-1961, סעיף 152 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], סעיף 87(ו) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, סעיף 4(ב) לחוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית), התשל"ו-1976. בעניין אחרון זה ראו גם: עע"ם 3440/12 עיריית אשדוד נ' מכשירי תנועה בע"מ, פסקאות 12 ו-18 (2.6.2014)).

24. במכלול הנסיבות, ובהתחשב בשיקול של העומס המוטל על ועדת הערר כמו גם בשיקול של הקופה הציבורית, אני סבורה כי חריגה מהמועד הקבוע בסעיף 20(א)(1) לחוק הסיוע הכלכלי אינה מחייבת את קבלת ההשגה באופן אוטומטי כאשר אין מדובר בעיכוב משמעותי (ראו לעניין זה: ברק-ארז, בעמ' 414-415). לצד זאת, יש בהחלט מקום לייחס משקל נכבד לעיכוב במתן ההחלטה בהשגה, בפרט כאשר מדובר בעיכוב משמעותי. בהיקש מסעיף 6(א) לחוק לתיקון סדרי מינהל (החלטות והנמקות), התשי"ט-1958, ניתן לומר כי אי-עמידה במועד הקבוע לא תביא אמנם לקבלת ההשגה באופן אוטומטי, ואולם במקרה זה על רשות המיסים יוטל נטל הראיה להוכיח כי ההחלטה על דחיית ההשגה הייתה נכונה, מבלי שחזקת התקינות המינהלית תעמוד לימינה.

25. מהלכה למעשה – הנה כי כן, דומה שיש צדק בחלק מטענותיה המשפטיות של רשות המסים, ובמובן זה הייתה הצדקה להגשתה של בקשת רשות הערעור. עם זאת, בנסיבות הקונקרטיות של המקרה שבפנינו, לא מצאתי כי המבקשת עמדה בנטל להראות הצדקה להתערב בתוצאתו של פסק הדין שניתן. כפי שקבע בית המשפט המחוזי, המשיב הראה כי הירידה בהכנסותיו אכן נגרמה בשל משבר הקורונה, בעוד שרשות המסים לא הציגה ראיות מספיקות לכך שנותק הקשר הסיבתי בין הירידה במחזור ההכנסות של עסקו

של המשיב לבין התפשטות נגיף הקורונה. הדברים מקבלים משנה תוקף נוכח האיחור המשמעותי במתן החלטה בהשגה, שכאמור יש בו להטיל נטל מוגבר על רשות המיסים להוכיח את טענותיה. בנסיבות אלה, ולאחר שהעמדנו את המסגרת הנורמטיבית על מכונה, דין הערעור לגופו להידחות.

26. סוף דבר: אציע לחבריי לדחות את הערעור, ולקבוע כי המערערת תישא בהוצאותיו של המשיב בערכאה זו בסך 3,000 שקלים.

ניתן היום, כ"ט בטבת התשפ"ג (22.1.2023).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

המשנה לנשיאה