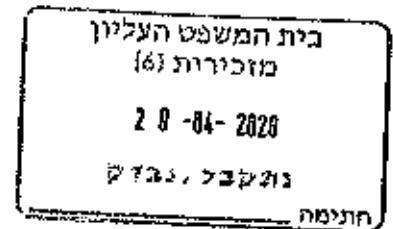


בעניין:

לשכת דואר החשבון, ח.פ. 520021130  
על-ידי ב"כ עוה"ד איל נינר ואו נעם ברימן  
ואו יניב סטל ואו נועה כרמל ואו נח חזמרין  
ממשרד עוה"ד עדי קפלן ושות', עורכי דין  
רח' ויצמן 2, תל-אביב 6423902  
טל': 03-7700222; פקסי': 03-7700223

המבקשת

- 7 7 -



1. ממשלת ישראל
2. שר האוצר
3. מנהל רשות המיסים - משרד האוצר  
באמצעות מחלקת הבג"צים, פרקליטות המדינה  
רח' צלאח א-דין 29, משרד המשפטים, ירושלים, 91490  
טל': 02-6466345; פקסי': 02-6466655

המשיבת

**בקשה דחופה למתן צווי ביניים**

בית המשפט הנכבד מתבקש בזאת ליתן צווים שיעמדו בתוקפם עד לחזרעה סופית בעתירה העיקרית המוגשת בד בבד עם בקשה זו ועם בקשה לקיום דיון דחוף בעתירה (לחלן בהתאמת - "הבקשה", "העתירה") כדלקמן:

א. לחזרות למשיבים להאריך, בהתייחס לנישומים שמחזור עסקיהם השנתי אינו עולה על 50 מיליון ש"ח (למעט עסקי מזון ופארם), את המועד לחגשת הדיווחים הבאים ותשלום תמס המתייחס אליהם עד לקיום דיון בעתירה העיקרית:

1. דוחות מע"מ לחדש מרץ 2020 ותשלומם, לעוסקים המדווחים למע"מ בדיווח חד חודשי, אשר המועד לחגשתם ותשלומם קבוע, נכון למועד הגשת בקשה זו, ליום 27.4.2020.

2. דו"חות ניכויים ותשלומם ומקדמות מס לחדש מרץ 2020, אשר המועד לביצועם, נכון למועד הגשת בקשה זו, נקבע ליום 23.4.2020.

ב. ליתן כל סעד זמני אתר שימצא בית המשפט לנכון, עד אשר תתברר העתירה העיקרית בתליך זה, ולמצער, עד אשר תתברר בקשה זו.

בית המשפט הנכבד מתבקש ליתן סעדים אלו, ולקבוע דיון דחוף בבקשה זו, וזאת נוכח צוק העיתים, והאירועים הדרמטיים המתרחשים במשק הישראלי בימים אלו ממש ואשר מאיימים, פשוטו כמשמעו, על יציבות עסקים רבים במדינת ישראל ובוודאי ובוודאי הקטנים עד בינוניים שבהם, אשר עומדים תחת התרב של חשש לקריסה מיידית.

#### ואלו נימוקי הבקשה:

#### א. אסדרות מיליון

1. בימים 23 ו- 27 באפריל 2020 נדרשים מאות אלפי עסקים קטנים ובינוניים בישראל, אליהם מתייחסת העתירה, לדווח לרשות המסים ולשלם על פי דוחות אלו את: הניכויים משכר עובדיהם, מקדמות המס החודשיות שלהם ותשלומי המע"מ בגין חודש מרץ 2020.
2. מן המפורסמות היא כי רבים מעסקים אלו מגיעים למעמד זה כשחס נמצאים על פי תחום עסקית וכשקופתם גדולתה לגמרי, בעקבות סגירת עסקיהם או צמצום ניכר בפעילותם, שהיו והיום תוצאה ישירה של מגפת תקורונה שהתרמשה ובה עלינו, ושל התלטת ממשלת ישראל להפסיק או להגביל את פעולת עסקיהם ואת הגעת לקוחותיהם ועובדיהם אל עסקיהם, במטרה לצמצם את ממדי המגיפה בישראל. תזרים המזומנים של עסקים אלו נפגע באופן אנוש. יתרה מזו, אף מבחינה טכנית הם ניצבים בפני שוקת שבורה ואינם יכולים, אף מהבחינה הטכנית, לחינך לתגשת הדיווחים חדרשים, ולאור זאת, גם לביצוע חלק מהתשלומים.
3. כפי שנראה בעתירה, כבסיפור קפקאי, עסקים אלו ממתניים נואשות לסיוע התורמי עליו מכריזים קברניטי המדינה חדשות לבקרים, ולהציל אותם, פשוטו כמשמעו, אך במציאות מבושש לבוא, ומגד, באותה שעה ממש, אותה ממשלה מבקשת מהם לעמוד בתשלומי המיסים השוטפים, כבחינת ייקוב הדין את חתר, קודם שחשכילה להעביר לידם סיוע שיאפשר את שיפור מצבם התורמי החמור ועמידה בין חיתר בחובות אלו. זאת למרות שעל פני הדברים ניכר כי היא מבינה את חומרת מצבם.
4. אם לא ייחזו המועדים כמבוקש בעתירה, בידי עסקים אלו שומרי תחוק לא תותר אפוא, אלא התובה לעמוד בתשלומי המיסים תאמורים במועדים ולהשתמש לשם כך בותרות הניולת האחרונות שנותרו בחשבונותיהם, ככל שנותרו, תוך שהם מסתכנים בחכרזה על חדלות פרעון, סגירת עסקיהם ופיטורי אתרן עובדיהם.
5. כגודל אסונם של עסקים אלו, כן גדל מחדלם של המשיבים ומתנוססת לעין כל אי הסבירות הקיצונית בהתנהלות ובהחלטותיהם של המשיבים שלא להפעיל את סמכותם, במשמע חובתם, לאפשר חזיה קצרה במועדי תשלום המיסים והמקדמות האמורים (בת שלושים יום בלבד). דחייה זו מתחייבת נוכח מצבם החמור של העסקים בנסיבות בהן נסגרו עסקיהם לתקופה ממושכת והכנסותיהם נפגעה פגיעה אנושה, קל וחומר, בשעה שהמשיבים מודיעים חדשות לבקרים כי הם מבקשים לסייע לאותם עסקים ממש. אי מתן חזייה המבוקשת, אשר תאפשר לגשר על הפער בין מצב תזרים המזומנים הנוכחי של עסקים אלו לבין מצבם עם קבלת הסיוע הממשלתי המיוחל, אינה סבירה באופן קיצוני, אינה מידתית, ואינה מתיישבת בעליל עם הצחירתיהם של המשיבים עצמם.

6. מחול זה זועק השמימה. משהמשיבים עשו ועושים שימוש תדיר בסמכות דחיית תשלומי המיסים משך שנים רבות, בשל מצבי החירום והלוחמת שידעה מדינת ישראל ועליהם נעמד בעתירה, אך הם חדלים לעשות כן בשעה מתקשות בשעות שידעה מדינת ישראל ואין מסביר: הוא זועק לשמים בהינתן שאין מאחוריו שיקולים של חסרון כיס או תקציב לקופת המדינה, אלא מחוזה גשר עד למימוש הסייג התקציבי לעסקים אלו עליו החליטה המדינה ואותו תקצבה. הוא עומד בסתירה לדחיות תשלומי מס שנקטות בימי קורונה אלו על ידי רבות מאומות העולם! והוא מתנכר לקושי המעשי בהגשת דוחות אלה, בימים של מחסור בכח אדם וקשיים בזרימת מידע עסקי שוטף.

7. חמבקשת, כמי שלמעלת מ-14,000 חבריה מטפלים בהגשת דוחות המס של עסקים אלו וחלקם אף נמנים בעצמם על עסקים אלו) ומסייגים בידם מדי יום ביומו, בעותות חירום כבעתות רגיעה, שמעה ושומעת את קול שותעתם של עסקים אלו, בימים קשים אלו, והתייצבה היא אפוא ובאה בשערי בית המשפט הגבוה לצדק לתנות את מצוקתם ולבקש בשם חבריה ועסקים אלו, כי יינתנו מלפני בית משפט נכבד זה הסעדים המתבקשים ברישת העתירה.

8. קודם שעשתה כן פנתה חמבקשת למשיבים ולגורמי שלטון בכירים אחרים, בבקשה לדחיית מתעדים כאמור, כשהיא עומדת בקשר אמיץ ומסייעת בידי מוסדות הממשלה ובית המחוקקים בתכנון הפעולות לשיקום העסקים ותזרת המשק לפעולה מחודשת. רק משבקשתה לדחיית המועדים דחתה, בלית ברירה הגישה חמבקשת את העתירה שבקשה זו לצווי ביניים מוגשת במסגרתה.

9. תוכן עניינים

פרק	נושא	עמ'
א	אקדמות מילין	2
ב	העתירה בקליפת אגוז	3
ג	הצדדים לעתירה	7
ד	נימוקי העתירה	8
ה	הסיעון המשפטי	16
ו	נימוקים למתן צו תביניים	22
ז	סוף דבר	25

ב. העתירה בקליפת אגוז

10. כבר בראשית הדברים יאמר כי העתירה מוגשת בלית ברירה, לאחר שנסייגה של חמבקשת להידבר ולחגיגה להסכמות עם המשיב 3 בדבר דחיית המועדים, נענתה, הלכה למעשה, בשלילה. יש להבהיר כי ככלל מתקיים שיח ושיג שוטף ותזוק בין חמבקשת למשיב 3 בעניינים רבים ומגוונים ובכלל זה בנוגע לדחיית מועדים וכפי שיובחר להלן. אלא, שלמרבה הצער, אותו דיאלוג המתקיים חדשות לבקרים בימי שגרר לא צלח בימים טרופים אלו.

11. עניינה של העתירה הינו אפוא בניסיון למנוע מבעלי עסקים "קטנים" ו"עסקים בינוניים" לעמוד בפני סיטואציה בלתי אפשרית מבחינתם, במסגרתה לא יוכלו לפעול בהתאם לדין החל עליהם ולהגיש את דוחות המס ולבצע את תשלומי המס השוטפים, בין אם מחמת חוסר אפשרות פיזית לערוך את הדוחות ובין אם לנוכח פגיעה קריטית בתזרים תזומניים ומחנק אשראי - סיטואציה שנובעת מחתפשטות נגיף הקורונה (להלן - "משבר הקורונה") ולאפשר להם לשרוד את פרק הזמן שעוד לקבלת הסיוע הממשלתי המוצהר ולחזרה לתפקוד מלא או תלקי. מגזר זה סופג בתקופה האחרונה פגיעה כלכלית אנושה וחמשה עלול להביא לקריסה המוחלטת של עסקים אלה, ובעקבות קריסתם פגיעה כלכלית אנושה ומועסקיהם ובמשק כולו, ואין למבקשת אלא לחבא מחצהרות ראש הממשלה בעקבות נגיף הקורונה ביום 18.4.2020 כפי ששודרה בכלל ערוצי הטלוויזיה ולפיה "העצמאים והעסקים הקטנים הם נשמת הכלכלה, והם ראויים לכל עזרה". מכאן העתירה.

**הצטרות ראש הממשלה מיום 18.4.2020 מצורפת לעתירה ומסומנת כנספח 1.**

12. למען גידור העתירה ובהעדר נתונים, העריכה המבקשת כי העסקים הרלוונטיים לקבוצה נשוא העתירה ניתנים לאפיון תחת מחזור עסקים של 50 מיליון ש"ח, ברם ככל שיגיעו לידה נתוני סיווג טובים יותר, שומרת לעצמה המבקשת את הזכות לבקש מבית המשפט הנכבד לתקן או להתאים את העתירה.

13. הימים ימי קורונה בארץ ובעולם. שעת חירום חסרת תקדים. הצעדים הנקטים על ידי הממשלות בארץ ובעולם, דרמטיים מאין כמולם.

14. השלכות ההיבטים חבריאותיים של משבר הקורונה כופות צעדים קיצוניים ומרחיקי לכת, בהם סגירת עסקים, צמצום העסקת עובדיהם של עסקים שנתרו פתוחים ומגבלת קשה על תנועת לקוחות, אשר השפעותיהם גם ברמה הכלכלית והקניינית אדירה.

15. במהלך החודשיים האחרונים עשתה ממשלת ישראל שימוש בסמכויותיה לפי סעיף 39 לחוק-יסוד: הממשלה, והתקינה תקנות שעת חירום אשר מטרתיהן הגבלת הפצת נגיף הקורונה ומניעת הדבקה המונית. בין היתר התקינה הממשלה את תקנות שעת חירום (נגיף הקורונה חחדש - הגבלת פעילות), תש"ף-2020 (להלן - "תקנות הגבלת פעילות"), את תקנות שעת חירום (הגבלת מספר העובדים במקום עבודה לשם צמצום התפשטות נגיף הקורונה החחדש), תש"ף-2020, (להלן - "תקנות הגבלת מספר עובדים") ועוד שורה ארוכה של תקנות שעת חירום.

16. תקנות אלו והוראות חנויות ומגבלות נוספות שהטילה הממשלה, הביאו להשבתה כמעט מוחלטת של הפעילות הכלכלית במשק, לפגיעה קשה בחופש העיסוק והקניין, מנעו את פתיחת מרבית העסקים והסבו ועדיין מסבות נזקים כלכליים חסרי תקדים למשק, לתברות, לעסקים ולעובדים, וזאת בלי להידרש לפגיעות אחרות אשר אינן מעניינה של עתירה זו. בתוך כך, עסקים רבים טאלצו, להוציא עובדים רבים לחופשה ללא תשלום ואף לפטר עובדים, במטרה להקטין את ההוצאות הכספיות שלהם, לנוכח הפסקת הפעילות ואו צמצומה.

17. ייאמר כבר עתה: הממשלה אינה עיוורת לנוקים אלו. הממשלה קיבלה שורה של החלטות בדבר מתן תמריצים שונים לרבות באמצעות תקנות שעת חירום (נגיף הקורונה החדש) (מענק סיוע לעצמאים), תשי"ף-2020 (להלן - "תקנות מענק סיוע").

18. כמו כן התקינה הממשלה תקנות הנוגעות לדחיית תקופות בעניין הליכי מיסוי שונים. כך הותקנו תקנות שעת חירום (נגיף הקורונה החדש) (דחיית תקופות בענייני הליכי מס), תשי"ף-2020 (להלן - "תקנות הליכי מס"), תקנות בעניין דחיית המועדים לתשלום קנסות וכיו"ב. בנוסף, מקודמות יוזמות נוספות בדבר מתן חלואות בערבות-מדינה לנפגעי קורונה, מענק לעצמאים בתקופת קורונה וכיו"ב.

19. ברם, למרות החלטות שתקבלו בדבר דחיית מועדים שונים (שעניינן בעיקר דחיית המועדים הקבועים בדיני המס להפעלת סמכות רשות המיסים ודחיית מועדי תשלום קנסות), מועדי תשלומים שונים לרשויות המס ממשמשים ובאים ממש בימים הקרובים, מאחר ולא נתקבלה כל החלטה בדבר דחיית תשלומים, כמו גם דחיית הדיווחים הנדרשים, וזאת בשעת שהעסקים עדיין סגורים, הנוקים הכלכליים מצטברים ואילו שורת התמריצים עליהם הוחלט, או לפחות חלק מתעכבת במשעולי הבירוקרטיה ומימושה הינו חלקי בלבד.

19.1. כך, ביום 23.4.2020 צפויים להיחדש בעלי העסקים לשלם את מקדמות מס הכנסה ותשלומי הניכויים בגין חודש מרץ 2020. מועד זה לא נדחה ונותר על כנו מאז קביעתו אי שם טרום משבר הקורונה על פי חזין החל.

19.2. בנוסף, מועד הדיווח והתשלום של מע"מ בגין חודש מרץ 2020 של עסקים המזווחים למע"מ בדיווח חד חודשי יחול ביום 27.4.2020. מועד זה לא נדחה ונותר על כנו מאז קביעתו אי שם טרום משבר הקורונה.

19.3. במאמר מוסגר ייאמר כי מועד תשלומי המע"מ לעוסקים המזווחים בדיווח זו חודשלי (שהיקף עסקיהם עד 1.5 מיליון ₪) נדחה עד ליום 27.4.2020 במסגרת החלטות רשות המיסים מיום 17.3.2020. המועד הנדחי האמור נקבע (לאחר דחיה קצרה קודמת) כבר בתקופת משבר הקורונה.

(להלן - "דוחות המס" ו"תשלומי המיסים", בהתאמה)

**פרסומי רשות המיסים אודות המועדים המתעדכנים והנדחים של דיווחים שונים מצורפים לעתידה זו ומסומנים כנספחים 2א-2, בהתאמה.**

20. יצוין כי השימוש בסמכות לדחיית מועדים אינה ייחודית לימי משבר הקורונה. המדובר בדחייה המצויה בסמכות המשיב 3 בדברי החקיקה השונים, ואשר נעשה בה שימוש במקרים קלים לאין שיעור ממשבר הקורונה. מקל וחומר, מתבקש היה כי יעשה בה שימוש גם במקרה הנוכחי, נוכח חומרתו היקפו והשפעתו על הסביבת העסקית כולה. ואולם, למרות שחזר מתבקש והגיוני, במיוחד נוכח מצבם הקשה של העסקים והניכובים בהגעת הסיוע, נמנעים המשיבים מדחיית מועדי התשלום לעיל.

<sup>1</sup> מבח תקנה 2020 לתקנות מע"מ (להלן: "דוח זו חדשי").

21. דחיית מועדים זו גם איננה יחודית לישראל, אלא נקטה על ידי עשרות מדינות ברחבי העולם ואף מחוזה צעד שהמדינות נקראות על ידי ארגון ה-OECD לבחון.

22. הקשיים בביצוע התשלומים במקרה תוכחי אינם מתבטאים רק ביכולת הכלכלית של העסקים לבצע את התשלומים אלא גם ביכולת הטכנית לבצעם. המגבלות על התנועה במרחב הציבורי, על ההגעה למקומות העבודה, על כמות העובדים וכיו"ב, אותן הטילה הממשלה, מקשות ביותר על מערכי הכספים של העסקים לחכין ולדווח את דוחות המס בזמן או להעביר את החומר המתייתס לרואי החשבון המייצגים את העסקים. קבלת נתונים בהם תשבונות מס מספקים ונתוני שירותים שנסגרו, ביצוע בירורים ופעולות אחרות הנדרשות באופן אחראי לשם הגשת הדיווחים וביצוע התשלומים הינה קשה שבעתיים בימים אלו.

23. אי דחיית המועד להגשת דוחות המס ולביצוע תשלומי המיסים, בין בדרך של קבלת החלטה על ידי המשיב 3, ובין בדרך של קביעת הדחייה במסגרת תקנות שעת חירום או בכל דרך אחרת שימצאו המשיבים לנכון, בתצטברות יתר הנוקים הנגרמים לאותם בעלי עסקים עלולה להביא למפולת של ממש ולאפקט דומינו ממנו מזהיר (כאמור לחלק) ארגון ה-OECD. הפעלת שיקול הדעת בנושא על ידי המשיבים עד כה אינה סבירה באופן קיצוני ביותר, אינה מידתית, ואינה מביאה בחשבון את החשלכות התמורות של אי הדחייה כאמור, לעסקים, ליחידים ולמשק כולו.

24. עסקים אשר נסגרו מחויבים עדיין בתשלומים רבים למשכירים, לספקים, לעובדים, לרשויות ועוד. אי דחיית המועדים תסב פגיעה נוספת בעסקים בעת הזו, עלולה למוטט אותם ולהביא לגידול נוסף באבטלה הדרמטית במשק, כבר בחודשים הקרובים, כתוצאה מחבאתם של אותם עסקים למצב של חדלות פירעון.

25. למעשה הסעדים הנדרשים בעתירה זו אינם מחוויים נתינה ואין הם כרוכים בגטל כספי על חמדינה, שכן חמדינה נמצאת, כפי שהצהירה והתחייבה, בעיצומם של צעדים להעברת סיוע לעסקים שנקלעו למשבר בהיקפים ניכרים ביותר של עשרות מיליארדי ש"ח, וכספי הסיוע יתועלו בין היתר לתשלום המיסים. ברם מאחר וכפי שנראה לחלק כספים אלו הגיעו רק בתלקם וחלקם הזארי מבושש לבוא, החלטת דחיית המועדים המבוקשת אינה באה אלא לגשר על פערי ומצוקת תזרים המזומנים של העסקים, עד הגיע הסיוע המיוחל.

26. לבסוף בחבילת הסיוע עליה הדיע משרד תאוצר (כאמור בנספח 12) נכללת גם הבטחה להחזר מקדמות המס ששולמו על ידי נישומים (ככל ששולמו) בחודשים ינואר-פברואר 2020 (בהחדעה ככל הנראה נפלה טעות שעה שאוזכרו החודשים פברואר-מרץ 2020). מאחר והחזר זה לא בוצע בפועל ומאותם טעמים של מצוקת תזרים המזומנים של העסקים עליה עמדנו, מבקשת המבקשת, כסעד משני, להורות למשיבות כי מקדמות אלו יקוזזו מתשלומי מקדמות המס ומתשלומי המיסים האחרים המגיעים ממנו בחודשים שלאחר מכן.

27. המבקשת פנתה לנציגים שונים של ממשלת ישראל במטרה להביא לדחיית המועדים ואולם עד כה ללא הועיל.

28. בנסיבות אלו, נוכח כל אותן מתסיבות לעיל בנפרד, ועל אחת כמה וכמה מכח הצטברותן של הנסיבות יחזיו, מוגשת עתירה זו.

29. לאור זאת, מתבקש בית משפט נכבד זה ליתן את הצו כמפורט ברישא לבקשה זו.

### ג. הצדדים לעתירה

30. המבקשת, לשכת רואי חשבון בישראל (להלן - "המבקשת" או "לשכת רואי חשבון" או "הלשכה"), נוסדה בשנת 1931. לשכת רואי חשבון היא גוף המאגד באופן וולונטרי את החלק הארי של ציבור רואי חשבון בישראל. בישראל. בלשכה חברים למעלה מ- 14,000 רואי חשבון העוסקים במקצוע.

### הענתק תזכיר לשכת רואי חשבון מצ"ב לעתירה זו ומסומן כנספח 3.

31. חברי הלשכה מייצגים את מרבית תנישומים בישראל, בכלל זה העסקים בהם עוסקת עתירה זו, ובתוך כך עוסקים (בתאגידים בהם הם פועלים כאנשי כספים) ומסייעים לעסקים אותם הם מייצגים בהכנת דוחות המס השנתיים כמו גם אלו השוטפים. לא זו אף זו, רואי החשבון משמשים כתובת מקצועית לניהול חכספי של עסקי לקוחותיהם בעתות חירום כבעתות רגיעה. למען הגילוי הטאות, חלק מחברי הלשכה - העצמאים שבהם - מהווים בעצמם גם חלק מנפגעי חמסבר, ועם זאת עושים הם לילות כימים, לעיתים בכח אדם חסר ולפעמים בהעדר כל תגמול, כדי לסייע בידי לקוחותיהם לצלוח את תמשבר.

32. בתשעים שנות קיומה הפכה לשכת רואי חשבון גם חלק מהמערך המקצועי-כלכלי של מדינת ישראל. בתוך כך לשכת רואי חשבון מקיימת ועדות קשר עם רשות ניירות ערך, מבקר המדינה, רשויות המסים, המפקת על הבנקים, המפקח על הביטוח, תמוסדות להשכלה גבוהה וגורמים רבים אחרים, ומשמשת גם כגוף מייצג לרשויות הפיקוח על הבנקים, חברות הביטוח, החברות הממשלתיות ורגולטורים נוספים.

33. בנוסף, לשכת רואי חשבון בשיתוף עם רשות ניירות ערך הקימו מוסד עצמאי לתקינה בחשבוטאות, האחראי על פרסומם של גילויי דעת וכללי דיווח כספי תמחייבים את כל קתיליית העסקים בישראל.

34. מעמדה הייחודי של לשכת רואי חשבון הוכר גם בתקנה 24 לתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואח חשבון), תשל"ג-1973, לפיה:

"מי שפעל בהתאם לתקן, להוראה או להנחיה של לשכת רואי חשבון בישראל, שאינם סותרים במפורש או מכללא תקנה מתקנות אלה, רואים אותו כאילו פעל בהתאם לתקני ביקורת מקובלים, אלא אם יוכח כי פעולתו בגסיבות שבהן מעשתה לא היתה סבירה."

35. תשיבותה ומעמדה של לשכת רואי חשבון באח לידי ביטוי, בין היתר, בעובדה כי היא מוכרת בדברי תיקיחה רבים כגורם אשר עמדו מדרשת טרם קבלת החלטות שונות, בין בדרך של חובת התייעצות סטטוטורית, ובין בדרך של הכרה בעמדותיה בדרכים אחרות. כך, בחוק רואי חשבון, תשט"ו-1955, בסעיף 10(ג) ובסעיף 11(א) נקבעו חובות התייעצות סטטוטורית של שר המשפטים עם לשכת רואי חשבון בטרם יותקנו תקנות בנושא ניהול עניינים ואי-תלות של רואה החשבון, ובנושא דרך פעולה של רואה חשבון. בנוסף בחוק מע"מ, סעיף 67(ב1), נקבע כי עמדה חייבת בדיווח בנושא מס ערך מוסף תמרוסם רק לאחר שלשכת רואי חשבון תינתן הודמות סבירה לטעון את טענותיה ביחס לאותה עמדה. לא נבכר מעבר לכך במסגרת עתירה זו.

36. לבסוף, ראוי לציין כי כמתחייב ממעמדה המתואר לעיל, המבקשת משתפת פעולה באופן צמוד עם משרדי הממשלה ועם בית המחוקקים, למן ראשיתו של המשבר, ובתוך כך העמידה לרשותם של כל אלת ניירות עמדה ורעיונות מקצועיים לטיפול במשבר וביציאה ממנו, והיא נוטלת חלק באופן כמעט יום ביומי וועדות הכנסת השונות העוסקות בכך ובמיוחד ועדת הכספים של הכנסת.

37. מכל מקום, זו לא הפעם הראשונה מאז תחילת המשבר שחורגת המבקשת ממנהגה ונאלצת לעבור לבג"ץ, משמצאה את כל הדלתות סגורות בפניה בטיפול במשבר נשוא עתירה זו, ותקווה בליבה כי בטרם ידרש בית המשפט הנכבד לעתירה זו, יעמדו המשיבים על דעתם ויעניקו את דחיית המועדים המיוחדת, בבחינת פתח לנו שער בעת העילת שער.

38. המשיבים, ממשלת ישראל וורעותיה האמונות על החיבטים הכלכליים של השלכות משבר הקורונה נשוא עתירה זו, אחראים מתוקף תפקידם על טיפול במשבר הקורונה על כל היבטיו, לרבות משבר תזרים המזומנים של העסקים והכלים לשיפורו. כפי שכבר חוסבר לעיל בעתירה זו, המשיבים מכירים בקיומו של המשבר, פועלים בדרכים שונות לטיפול בו, אך לפחות במשאים נשוא עתירה זו, הם אינם פועלים כנדרש - באופן העולה כדי חוסר סבירות קיצוני וחוסר מידיות, תוך אי הפעלת שיקול הדעת הנדרש לטיפול בסוגיות האמורות, וזאת בניסיונות הקיצוניות אליהן נסלעה המדינה, בכלל, וקבוצת העסקים נשוא העתירה מתוכה, בפרט.

#### ד. נימוקי העתירה

39. עתירה זו עניינה סעדי תירום לבעלי העסקים הקטנים והבינוניים בישראל (שמחזור עסקיהם עד 50 מיליון ש"ח לשנה) (למעט עסקי מזון ופארם), אשר משבר הקורונה הביא אותם על פי תחום כלכלי והמאיימים לגרום עמם את המשק כולו למיתון ואבטלה כבדים; עניינה ביכולת המשך קיומם המידי של עסקים אלו עד אשר יגיע סיוע המדינה עליו הכריזו קברניטי המשק, ושעם כל חכוונה הטובה והחצהרות המרובות מבושש לבוא; עניינה בקש האחרון המאיים על המשך קיומם של עסקים אלו; עניינה מגבלות אמת בעמידה בלוחות זמנים חקביים להגשת דוחות חמס, שהם תוצר של סגירת עסקים והגבלות תנועת כח אדם יציר חמגפה ותחלשות הממשלה, ועניינה בתוצאה בלתי סבירה באופן קיצוני, של תשש ממשי ליצירת נזק כלל משקי כאמור והפיכת עשרות אלפי נישומים בן לילה עברייני מס, חלף החלטה מנהלית, מתבקשת ונטולת השלכות תקציביות, בדבר דחיית המועדים להגשת דוחות חמס.



#### 40. מגפת הקורונה והשלכותיה

40.1. כידוע לכולי עלמא (בכל מובן שהוא), מגפת הקורונה ותצורה לצורך למנוע את התפשטותה הביאו את ממשלת ישראל, בדומה למרבית הממשלות בעולם, לנקוט צעדים דרמטיים וחסי תקדים שעיקרם צמצום ככל האפשר של תנועת אנשים על מנת להקטין את סיכוני ההדבקה.

40.2. במסגרת זו החליטה הממשלה, בין היתר במסגרת תקנות חגבלת פעילות ותקנות חגבלת מספר עובדים, על הפסקת פעילותם של מגורים שלמים במשק ועל צמצום דרסטי בפעילותם של מרבית המגורים, שלא הוחלט להפסיק לחלוטין את פעילותם.

40.3. תקנות חגבלת פעילות ותקנות חגבלת מספר עובדים כמו גם הוראות הנחיות ומגבלות נוספות שהטילה הממשלה, הביאו להשבתה כמעט מוחלטת של הפעילות הכלכלית במשק, לפגיעה קשה בתופש העיסוק והקניין, מנעו את פתיחת מרבית העסקים וחסבו ועדיין מסבות נזקים כלכליים חסרי תקדים למשק, לחברות, לעסקים ולעובדים, וזאת בלי להידרש לפגיעות אחרות אשר אינן מעניינת של עתירה זו. בתוך כך, עסקים רבים נאלצו לחוציא עובדים רבים לחופשה ללא תשלום ואף לפטר עובדים במטרה להקטין את ההוצאות הכספיות שלהם לנוכח הפסקת פעילותם.

#### 41. מאמצי המדינה לסייע לעסקים מתעכבים ומימושים חלקי בלבד

41.1. בהכירה במצב דברים קריטי זה החליטה ממשלת ישראל על שורה של צעדים להקלה על העסקים בישראל בכלל ובפרט אלו הקטנים והבינוניים, בהם: הלוואות בערבות מדינה, מענקים חד פעמיים בשתי פעימות, הקלות בתשלומי ארנונה תשלום ומים, בהיקף כולל של 80 מיליארד ש"ח (ר' נספחים ד2-2 לח עתירה זו).

41.2. על מודעות המדינה בכלל וזו של רשות המיסים לצורך החיך בחזרמת סיוע זה למניעת קריסת העסקים הקטנים והבינוניים בפרט מעידה חודעתו של המשיב 3 לעיתונות (כחלק מהודעת ראשי משרד האוצר האחרים) מיום 30.3.2020 (נספח ד2 לעתירה זו), הקובע כי:

"ההשלכות הכלכליות של התפשטות נגיף הקורונה מציבות בפני המשק, הממשלה ובכלל זה משרד האוצר ורשות המיסים אתגרים לא פשוטים המחייבים אותנו לעשות כל מאמץ לאפשר המשכיות עסקית למגזר העסקי, תוך דגש על העסקים הקטנים המוצאים עצמם במאבק קיומי. רשות המיסים פעלה פהיום הראשון למשבר להקל על תזרים המזומנים של העסקים, במתן אורכות בתשלום ודוח וזירוז החזרים וכן בפישוט הליכים ומענה בערצים דיגיטליים. בתוך כך, אנו נערכים ליישום הצעדים בתחום המס בתוכנית הסיוע ונעשה כל שביכולתנו בכדי להקדים ולשלם את המענק לעצמאים שיעמדו בקריטריונים, בחליך פשוט ומהיר, כך שהכסף יכנס לתשבוטות הבנק שלהם תוך ימים ספורים מהגשת הבקשה".

41.3 יצוין כי למימוש תוכנית סיוע זה ייעדה הממשלה תקציבים מיוחדים וכאמור בתיקון לתוק יסוד: משק המדינה (תיקון מסי 10 וחוראת שעה לשנת 2020) אושרה תגדלת תקציב (לעומת זה הלינאר של 1/12) בכמה מישורים בהם: 9 מיליארד ש"ח כמענק וסיוע לעצמאים; הנחות בארנונה בהיקף של 2.6 מיליארד ש"ח; עלות תקציבית של פתרונות אשראי - 2.25 מיליארד ש"ח; תשתיות, טכנולוגיה עילית, דיגיטליזציה ותוכנית יציאה מחמשבר - 4.7 מיליארד ש"ח.

41.4 למרבית הצער וחרף גילוי חרצון הטוב, בפועל כמפורט להלן, מעט קרה וחצהרות נשאר ברובן בחזקת דיבורים, ותו לא.

#### 42. גם ביצוע ההלוואות בערבות המדינה חלקי ביותר

42.1 ביום 9.3.2020 פתח אגף החשב הכללי מסלול סיוע ייעודי לעסקים הקטנים והבינוניים, במסגרת ההסכמים הקיימים מכוח פעילותה של הקרן לעסקים קטנים ובינוניים בערבות המדינה ("הקרן") במטרה לסייע לעסקים שנקלעו לקשיי תזרים כתוצאה מהמגבלות שהוטלו על ידי הממשלה להתמודדות עם התפשטות נגיף הקורונה.

42.2 עם זאת, נוכח מאפייני הסיוע הייחודיים הנדרשים הוחלט להקים מנגנון סיוע ייעודי נפרד מהקרן וביום 24.3.2020 סוכם על חקמת קרן סיוע ייעודית לעסקים בשל התפרצות הנגיף.

**העתק הודעה מיום 24.3.2020 ביבזר פתיחת מסלול סיוע ייעודי לעסקים קטנים והבינוניים מכח פעילותה של הקרן לעסקי קטנים ובינוניים בערבות המדינה; וחקמת קרן סיוע ייעודית לעסקים בשל התפרצות הנגיף מצורף לעתירה זו כנספח 4.**

42.3 היקף ההלוואות שהוקצו לקרן זו עומד על 8 מיליארד ש"ח ולפי חצהרות הממשלה ההלוואות היו אמורות להיות בערבות מדינה בשיעור של 85%.

**העתק עקרונות קרן סיוע ייעודית בערבות מדינה לעסקים בשל התפשטות נגיף הקורונה מצורף לעתירה זו כנספח 5.**

42.4 לא זו אף זו, חמבקשת למדח מכלי התקשורת כי ממשלת ישראל סיכמה עם המערכת הבנקאית כי שיעור ערבותה יעמוד על 15% ולא 85% כפי שניתן היה להבין מחודעתה הראשונה.

42.5 לא מקרי אפוא הדבר כי נכון למועד הגשת העתירה, וכפי שנמסר בדיון בוועדת כספים של ה כנסת שהתכנסת ביום 19.4.2020, מקרב 41,000 בקשות שחוגשו לקבלת הלוואות, נידונו 3,000 בקשות ורק כ- 1,900 הלוואות אושרו בהיקף כספי כולל של 900 משיח (11.25% מהקרן)! זאת כאמור מתוך סך של 8 מיליארד ש"ח עליהם הוצתר לכתחילה, וזאת כמעט לאתר חודש ימים ממועד אישור העמדת ערבות המדינה להלוואות וכמעט חודשיים מיזום המהלך כולו. אם בשל בעיות בירוקרטיה או מחסור בכח אדם בבנקים ואם משום התנהלות זחירה מזי של הממשלה, אשר התתייבה כאמור כלפי הבנקים למסגרת ערבות כוללת של 15% מסך תיק החלואות הכולל בלבד (בחנתה של default תלקי), וגררת אתרית זחירות יתרה של הבנקים בהענקת ההלוואות.

לעניין סעיפים אלו, יפים גם דבריו של נגיד בנק ישראל, פרופ' אמיר ירון, בראיון למוסף G מיום 16.4.2020 המדברים בעד עצמם:

"...בהלוואות ובקרנות לקח זמן לייצר אותן מבחינה חקיקתית. בהתחלה נשענו על קרן שחיתה קיימת ולא כללה תלק מהבנקים, כשבשאר העולם הקרנות היו רחבות יותר וערביות המדינה גדולות יותר. אצלנו הערבות עומדת על 15% בעוד שבגרמניה המדינה נותנת 90% ערבות ובבריטניה 80%, מה שמשנה את הסיכון של הבנקים. ככל שהערבות תהיה גדולה יותר, באזור תיוג שונה לגמרי מ-15%, הבנקים יוכלו לתת יותר סיוע לעסקים שיש חשש שכשהמשק יחזור לפועל הם לא יצליחו להתרזם שוב. החחלטת נמצאת בידי החשכ"ל ומתקיימים כל הזמן דיונים בנושא."

**העתק מהראיון עם פרופ' אמיר ירון מיום 16.4.2020 מצורף לעתירה זו ומסומן כנספח 6.**

#### 43. המענק שהובטח לעצמאים -

43.1. בנוסף, במסגרת הוחדעה נספח ג לעתירה זו, ביום 30.3.2020, הודיע שר האוצר על העמדת סיוע של כשלושה מיליארד ₪ במענקים לעצמאים שפרנסתם נפגעה עקב משבר הקורונה וביום 2 באפריל 2020 התקינה המדינה את תקנות מענק סיוע לעצמאים (כמשמעותו לעיל) (ואשר תוקנו ביום 7.4.2020) למימוש סיוע זה.

43.2. סיוע זה בחיקף כולל של 1.2 מיליארד ₪ ובסך של עד 6,000 ₪ לעצמאי היה מיועד לכ- 300,000 עצמאים.

43.3. בפועל מענק בגובה ממוצע של כ- 4,000 ₪ - שולם רק לכ- 161,500 עצמאים. שוב תולדה של הלך בירוקרטי לקבלת המענק, במקום מהלך אוטומטי פשוט המבוסס על דיווחי הנישום לשנת 2018 ועל בסיס מידע שבידי רשות המיסים. התנאים למענימה שניה של תשלום המענק בתודש מאי 2020 טרם ידועים ולא ניתן לחסותמך עליהם.

44. התוצאה היא כי חרף רצונה הטוב של הממשלה ותקצאת המשאבים הדרושים לכך עסקים רבים נמצאים כיום במשבר כלכלי חמור ותורים שלילי, המונע מהם יכולת תשלום חובותיהם ובכלל זה תשלומי המיסים.

#### 45. הדיווחים והתשלומים מושא העתירה ומועדים

חרף הרצון לשפר את תורים המזומנים של העסקים במצוקה, והעיכוב במימושו, כעולה מהמועדים המפורטים בנספח 2 לעתירה זו, עומדים העסקים בימים הקרובים לשאת בחובות הגשת דוחות מס ובתשלומי המיסים הבאים:

45.1. דוחות מעיימ חד תודשיים לחודש מרץ 2020, אשר היו אמורים להיות מגשים ביום 15.4.2020 ולאור תג הפסח הגשתם נדחתה ליום 27.4.2020, ותשלומי המעיימ שאמורים להיות משולמים בחתאם לדחות אלו.

45.2. דוחות ניכויים משכר עובדים לחודש מרץ 2020, אשר היו אמורים להיות מוגשים ביום 16.4.2020 ולאור חג הפסח וכפי הוראות הדין (סעיף 173ב לפקודת מס חכנסה) הגשתם נדחתה ליום 23.4.2020 ותשלומי הניכויים שאמורים להיות משולמים בהתאם לדוחות אלו.

45.3. מקדמות מס חכנסה לחודש מרץ 2020, אשר היו אמורות להיות משולמות ביום 15.4.2020 ולאור חג הפסח וכפי הוראות הדין (סעיף 175 לפקודת מס חכנסה תשלומן נדחה ליום 23.4.2020.

**משמעות אי זחיית המועדים בראי מצבם הכלכלי הקשה של העסקים הקטנים והבינוניים**

46. עקב המתואר לעיל, בידי העסקים הקטנים והבינוניים אין כרגע תזרים פנוי לתשלום המיסים השוטפים (דבר שצפוי להיפתר עם הזרמת סיוע המדינה), ומאחר ומדובר בתשלומי חובה שאי תשלומם מהווה עבירה פלילית, קיים סיכון גבוה כי עסקים אלו חמנהלים על ידי אורחים שומרי חוק יקלעו לחדלות פרעון עם ביצוע התשלום, במחירת הקש האתרון ששכר את גב הגמל. תוצאת מעשה זה עלולה להביא לאפקט הדומיננטי המתואר בדוח ה-OECD כפי שיפורט בהמשך עתירה זו ואשר השלכותיו הציבוריות הרות האסון.

47. כל שמתבקש כרגע בחיבת זה הוא לגשר על פרק זמן של חודש ימים אשר במהלכו יש לקוות שיתרחש אחד מאלה או שילוב של שניהם גם יחד: (1) חזרת העסקים לפעילות המיוחלת - חלקית או מלאה; (2) התממשות הסיוע עליו הכריזה הממשלה לאחר הסרת כל החסמים שנוצרו בדרך כמתואר לעיל.

**הקושי המעשי-טכני בהכנת דוחות המס וביצוע התשלומים האמורים במועד שנקבע להם -**

48. לא זו אף זו, שילוב מגבלות חתמנה שחוטלו בתקנות הגבלת פעילות עם המגבלות על העסקת עובדים כפי שחוגדרו בתקנות הגבלת מספר עובדים, כמו גם הצמצום הדרסטי באפשרות ההתניידות באמצעות תתבורה ציבורית וקיומן של אוכלוסיות בסיכון חמנועות מטעמים בריאותיים מלצאת מבית, מערימים קשיים טכניים כבדים על הכנת דוחות המיסים על ידי העסקים ודיווחם בזמן, כמו גם על פעילותם של משרדי רואי החשבון המייצגים את העסקים. קבלת נתונים בהם תשבונות מס מספקים ונותני שירותים שנסגרו, ביצוע בירורים, ושלל פעולות אחרות הנדרשות באופן אחראי לשם הגשת הדיווחים וביצוע התשלומים הינה קשה שבעתיים בימים אלו. ברור גם כי אי ביצוע הדיווחים והתשלומים עלול לגרום סנקציות אשר יחריפו עוד יותר את המשבר בפניהם ניצבים אותם בעלי עסקים.

49. ללשכה מגיעים מדי יום ביומו פניות ומכתבי לקוחות, אנשי כספים ותכרי לשכת, מהם עולים קשיים אלו של מחסור בעובדים, מגבלות תנועה, סגר ערים וכו', המונעים עמידה בלוחות הזמנים לחכנת דוחות המס.

50. למותר לציין כי אף רשות המיסים פועלת בימים אלה בכח אדם מצומצם וכי חממשלה התקינה את תקנות חליכי מס (כמשמעותם לעיל), אשר מאפשרות לרשות המיסים דחייה בהפעלת סמכויותיה השונות בתחומי הפסיקה וחשומה עד ליום 31.5.2020.

## הסטייה מהמקובל בעולם הרחב

51. ואם תדמה בגפשך כי בקשת לדחיית תשלומי מיסים הינה גחמה מקומית אשר אינה מתקיימת במקומות אחרים הרי שלא כך הדבר. משבר תקורונה הזכרו כאמור על ידי ארגון הבריאות העולמי כמגפה עולמית חוצה גבולות, והמדינות השונות מקיימות חתמוודות חסרת תקדים עימה, בראש ובראשונה בהיבט הבריאותי, אך כפי שציין ראש הממשלה בהצהרתו נספח 1 לעתירה זו, גם בהיבט הכלכלי, המחווה, כדבריו, הרגל השנייה לחתמוודות המדינה עם המגפה.

52. חתמוודות אחרונה זו כוללת ברחבי העולם כולו שלל אמצעים: החל בהזרמת סיוע כספי רחב נטול בירוקרטיה וגם סיוע המכוון לחקלת תזרים המזומנים של העסקים שנקלעו למשבר עקב המגפה, על דרך דחיית תשלומי מיסים.

53. למעשה וכמצוין בסקירת מקרו שפרסמה הכנסת ביום 7.4.2020, חכלים הנפוצים ביותר במדינות ה-OECD לסיוע לעסקים הקטנים והבינוניים הם: דחיית מיסים ותשלומי חובה, מתן ערבויות לחלוואות וסבסוד תשלומי השכר (שם עמ' 2).

**סקירת הכנסת "התמוודות המשך מול משבר גוף הקורונה בהשוואה למדינות המפותחות" מצרפת לעתירה ומסומנת כנספח 7.** (יחדגש כי הסימונים בגוף הסקירה אינם במקור)

54. סקר הכנסת וסקר ה-OECD אשר פורסם בהתייחס לחתמוודות עם משבר חקורונה מלמדים על עשרות מדינות שאפשרו דחיית תשלומי המיסים בהן: ארה"ב, בריטניה, קנדה וצרפת שאפשרו דחיית תשלום מיסים גלובלית, ומדינות אחרות בהן הולנד, חוגגריה, גרמניה, אוסטרליה וספרד המאפשרות לנישומים לפנות בבקשה לדחיית מועדים כאמור אגב פישוט מנגנונים.

**סקר ה-OECD "Tax Administration Responses to COVID-19: Measures Taken to Support Taxpayers"** מסומן כנספח 8.

55. במקרים רבים דחיית המס כאמור נעשית למספר חודשים (ובמקרים מסוימים כמו בריטניה אף עד סוף שנת המס), ללא ריבית והפרשי הצמדה.

56. בחלק מהמדינות דחיית המס נעשית לכל הנישומים באופן גורף, ובחלק מהקומות לסקטורים מסוימים על בסיס מיוחד פגיעת מגפת חקורונה בעסקיהם.

ימים לעניין זה הסברי ה-OECD (שם עמ' 19) המדברים בעד עצמם:

### Deferral of payments

The COVID-19 outbreak has an unprecedented impact on the cash-flow situation of many individuals, who may for example be laid-off temporarily from employment or who have to take unpaid leave for caring responsibilities. For many businesses, particularly small businesses and the self-employed, the down-turn in economic activity will also have severe consequences as shops are being closed, the number of customers may be reducing significantly, contracts may be

terminated, supply chains interrupted, etc. At the same time those businesses continue to have regular expenses such as rental of business space, utility bills, wage costs and so on. Cash-flow issues can cause the failure not only of one business but also of connected businesses through a domino effect. Tax administrations could consider assisting taxpayers and easing cash-flow burdens by deferring tax payments which are due in instalments (for example quarterly or six monthly) or by downward adjustments to advance tax payments (or even suspension of such payments) even where profits are expected for the fiscal year. As noted above, consideration could be given to the duration of deferral and the potential longer term issues that might arise for cash-flow where amounts of tax due might build up significantly.

ראש הממשלה בחצהדרתו נספח 1 חכריו על מדינת ישראל כאחת ממדינות ה-OECD הבטוחות ביותר לתושביהן בהיבט חתולואה וקצב חתפשטות חמגפה, אך מעט, מעט מדי, נעשה בעניין זה בהבטחות כלכלת חמדינת ובטחונם הכלכלי והתעסוקתי של העסקים והעצמאים.

#### דחיית המועדים איננה גורמת לחסרון כיס לקופת חמוזינת

57. ככלל דחיית מועדים איננה אמורה לגרום לחסרון כיס למדינת זולת ריבית וחפרשי חצמדת. בפרט שתודש מרץ בו עסקינן הוא חודש בו חלת ירידה דרסטית במחזורי העסקים עקב צעד חממשלה לצצירת חמגפה שתוארו לעיל, עד כדי אין פעילות וחכנסות גופים אלו, אשר בחלקם אף זכאים לחוזרי מע"מ.

58. חעזירה עקבת אחרי המקובל בעולם שעה שהיא ממקדת באוכלוסייה שפגיעת משבר הקורנה בה קשה, תזרים המזומנים שלה שביר ביותר ונכונות חבנקים לחלוות לח נמוך עד לא קיים. היא לא חלת על יתר העסקים שלא סבלו במיוחד כה קיצונית מחמשבר אשר יגישו את זוחות חמיסים במועדם ויאפשרו את חחלק חארי של גביית חמיסים השוטפת.

59. לבסוף וכפי שמעיד גיליון החישוב חמצ"ב, שערכת חמבקשת על בסיס נתונים שפורסם משרד האוצר, חמדינה הקצתה תקציב של כ- 80 מיליארד שו לסיוע לעסקים בהם עסקינן, אשר חלקים ניכרים ממנו כאמור טרם מומשו. לחערכת חמבקשת סכום דחיית תשלומי חמיסים בו מדובר נמוך עשרות מונים מחקצאה תקציבית לא ממומשת זו, כך שדחיית תשלומי חמיסים רק סוגרת פער זמנים בביצוע התקציב חמיתד, ולכל היותר מהווה זרז להסרת חחסיים המתוארים לעיל בביצוע החזרמה חמתוכנת והמוצהרת על ידי קברניטי חמדינת.

גיליון חישוב חמבקשת חמצ"ג את חחקציבים שחעמידה חממשלה לטיפול במשבר חקדיונה מצורף לעזירה ומסומן כנספח 9.

60. יצוין כי כעולה מגיליון החישוב חני"ל, חמדינה ייעדה סכום של 9 מיליארד שו לחחיית תשלומי חמיסים. סכום זה, בחינתן כי הוא אמור לייצג עלויות של ריבית וחפרשי חצמדה מן חסתגם נותן מענה לדחיית חחשלומים חמבקשת.

### קיצוץ מקדמות המס לחודשים ינואר-פברואר 2020 מתשלומי המס הנאים

61. לבסוף בחבילת הסייע עליה הודיעה משרד האוצר (כאמור בספח 2) נכללה גם הבטחה לחזור מקדמות המס ששולמו על ידי נישומים (ככל ששולמו) בחודשים ינואר-פברואר 2020 (בהודעה ככל הנראה נפלה טעות שעה שאוזכרו החודשים פברואר-מרץ 2020). מאחר וחוזר זה לא בוצע בפועל ומאותם טעמים של מצוקתם תזרים המזומנים של העסקים עליה עמדנו לעיל, מבקשת תמבקשת, כסעד משני, להורות למשיבות כי מקדמות אלו יקוזזו מתשלומי מקדמות המס ומתשלומי המיסים האחרים המגיעים מהנישומים בחודשים שלאחר מכן.

### פניות המבקשת לדחיית את מעוץ הדיווח ותשלום המיסים

62. תמבקשת פנתה במספר הזדמנויות לרשות המיסים, בבקשה לדחיית מעד הגשת דוחות המס לחודש מרץ 2020 האמורים לעיל ותשלומי המיסים המתייחסים, על רקע הקשיים האמורים. כמו כן פנתה הלשכה לוועדת הכספים של הכנסת אשר תמכה בעמדת הלשכה.

63. כך ביום 22 במרץ 2020 פנתה נשיאת הלשכה לשר האוצר, שר הכלכלה והתעשייה, החשב הכללי ומנהל רשות המיסים בעניין פעולות חירום מתחייבות להצלת המשק בישראל, ובין שאר הפעולות שהציעה שינקטו, חיותה דחיית התשלומים והדיווחים לכל מוסדות המדינה (לרבות מס הכנסה, מע"מ וחמוסד לביטוח לאומי) בשלושת חודשים לפחות.

הנשיאה חזרה על בקשה זו גם במכתבה מיום 25.3.2020 לשר האוצר שר הכלכלה והתעשייה, יו"ר ועדת הכספים וראש המועצה האומית לכלכלה, בו פירטה את חמלצות הלשכה לפעולות נדרשות להמרצת המשק והכלכלה.

הלשכה, במכתבם למנהל רשות המיסים מיום 7.4.2020 (ערב חג הפסח) של הנשיאה, סגנית הנשיאה, רז"ח ועו"ד לאת נובירט-פייג ויו"ר ועדת קשר לשע"מ/מחשוב מחוועדה לעניינים שוטפים רז"ח (עו"ד) חנך בהגאון, שבה וחזרה על בקשתה לדחיה גורפת של כל התשלומים (מע"מ ומס הכנסה) עד ל- 31.8.2020 (למעט לגבי עסקים שהמשיכו בפעילות סדירה, כגון עסקים למכירת מזון ותרופות).

### פניות המבקשת כאמור מצורפות לעתירה זו ומסומנות כנספח 10, בהתאמה.

64. המשיבים לא השיבו באופן פרמאלי לפניות הלשכה. במישור תלא פרמל/בע"פ, רשות המיסים סרבת לבקשות הדתייה, למעט נכוונות לדחיה קלח במועד הגשת דוחות הניכויים (מ- 23.4.2020 ל- 27.4.2020); בנימוקים תלא פרמאליים שהתקבלו נכללו בין חיתור: הטענה כי בידי הנישומים האפשרות לחקטין את מקדמות המס וכי כל נישום יכול לפנות לרשות המיסים, באמצעות מוקד ייעודי שהוקם לשם כך, בבקשה פרטנית לקבלת חקלות בתשלומי מע"מ וניכויים על רקע מצוקה כלכלית, או לבקש בדיעבד ביטול קנסות בגין איתור בתשלומים.

65. עמדת רשות המיסים איננה מועילה כלל ועיקר לפתרון המצוקה אליה נקלעו העסקים, שכן:

65.1. כפי שדיווחו כלי התקשורת וכפי שבדיקות הלשכה העלו, המוקד שרשות המיסים הקימה לצורך מתן מענה פרטני כאמור קרט. חרשות לא פרסמה כל נוהל למתן חקלות שיאפשר שמהלך זה יהיה שקוף ושיוויוני, דבר המלמד על רצינות המהלך.

65.2. תרשות אף חודיעה כי תטיל קנסות על אי זיווח במועד, אלא אם כן יוגשו בקשות מנומקות לאיחור בדיווח, כאשר ביטול קנסות הינו הליך בירוקרטי נוסף, אשר אינו עולה בקנה אחד עם צמצום ההכבדה על העסקים, הנדרש בעת הזו.

65.3. פתרון הפחתת מקדמות - ככל שימצא לא מוצדק על בסיס שנתי (ולאיש לא ניתנה הנבואת איך תראה יתרת השנה) יגרור קנסות לפי סעיף 1א190 לפקודת מס הכנסה, קרי חטלת ריבית והפרשי הצמדה, והוא אינו נותן מענה לקיוז הנדרש של מקדמות ינואר-פברואר 2020 מתשלומי מקדמות המס של החודשים שלאחר המשבר, בלי שיעוותו תשלומי חמס בחודשים של החזרה לפעילות.

66. קיוז המקדמות - כאמור בהודעתו מיום 30.3.2020 (במסגרת נספח 12) הבטיח שר האוצר להחזיר לנישומים את מקדמות המס ששילמו בחודשים - ינואר-פברואר 2020. משחבטחה זו לא מומשה פנתה הלשכה בבקשה שניתן יהיה לקזז את מקדמות המס ששולמו בגין חודשים אלו מתשלומי המיסים האחרים, למי שחקטין את מקדמות המס ביוזמו, ונענתה כי הדבר אינו בר ביצוע.

67. במצב דברים זה לא נותר ללשכה אלא לחגיש לבית המשפט הנכבד עתירה זו.

#### ה. הטיעון המשפטי

##### הסמכות לדחיית מועדים

68. לאור המתואר לעיל, וחקשיים תבלתי אפשריים עימם אמורים בעלי העסקים הקטנים והבינוניים להתמודד, כתוצאה מההשלכות של משבר הקורונה, דומה כי הנתיבות בדחיית המועדים לבעלי העסקים הקטנים והבינוניים כמבוקש בעתירה זו אינה יכולה להיות מוטלת ספק, ולא יהיה זה מוגזם לומר כי דחיית המועדים כדרשת להם כ"אוויר לנשימה".

69. מתוך הבנה כי מציאות החיים הינה זינאמית ולא ניתן להתכונן מראש לכל המצבים ולחסדיך אותם בחקיקה, הקנה המחוקק לרשות המיסים את שיקול הדעת וחסימכות לדחות את מועד גביית המיסים והמקדמות, כולם או מקצתם. זאת, מתוך הבנה כי יחזו מצבים בהם יהיה צורך לסטות מהמועדים שנקבעו בדיון, אם למשל מניעות פיזיות לבצע את התשלומים ואם בשל הצורך להתחשב בציבור הנישומים.

70. הסמכויות לדחיית מועדים נשוא עתירה זו מוקמות למשיבים בדיון.

71. המחוקק העניק לפקידיו השומה הכפופים למשיב 3 את חסימכות שיקול הדעת להאריך את המועדים לתשלום חמס, כולו או מקצתו, כמו גם את המועדים לתשלום המקדמות, במסגרת סעיף 186 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש). יש להדגיש כי חסימכות ושיקול הדעת לדחות את המועדים שחוקנו למשיב 3 אינם מוגבלים או מותנים.



לשון סעיף 186 לפקודת מס הכנסה קובעת כדלקמן:

"פקיד השומה רשאי, אם ניתנה לו סיבה מספקת לכך, להאריך את המועדים לתשלום המס, כולו או מקצתו, הנקבעים לפי סימן ב' או את המועדים לתשלום המקדמה, כולה או מקצתה, לפי סימן א', לתקופה שימצא לנכון, ובלבד שהנישום ישלם לתקופת הדחיה תפרשי הצמדה וריבית כאמור, זולת אם קבע בית המשפט אחרת".

72. בהקשר זה של הדברים, הפקודה מקנה, בין היתר, בסעיף 192 לה, את הסמכות להפחית את תפרשי ההצמדה והריבית ככל שאי ביצת התשלום אינו נובע מנסיבות הקשורות לנישום עצמו. דומה כי לא יכול להיות תולק שהאירועים הפוקדים אותו המחייבים את דחיית תשלום המיסים והמקדמות אינם קשורים בנישומים, אלא שאף נכפו עליהם למרבה הצער.

73. באופן דומה למשיב 3 מוקנית הסמכות לדחות את מועדי הגשתם של דוחות מע"מ, כאמור בסעיפים 73 ו-116 לתוק מע"מ הקובעים כך:

"73. המנהל רשאי לדחות את מועדי הגשתם של דוחות, דרך כלל או במיוחד או לסוגים, ובלבד שדחיה לחייב במס פלוני תמנעה רז מנעמים מיוחדים שייחשמו; נדחה המועד לחגשת דוח תקופתי, רשאי החייב במס להגיש דוח ארעי וסעיף 68 יחול בשינויים המחוייבים.

ובסעיף 116 לחוק:

"116. (א) המנהל רשאי להאריך כל מועד שנקבע בחוק זה או בתקנה על פיו לעשיית דבר, למעט מועד להגשת ערעור או ערר, ורשאי הוא לקבוע שתחוב ישולם לשיעורין, ובלבד שלא יאריך את המועד לניכוי מס תשומות לפי סעיף 38(א) לתקופה העולה על חמש שנים; התיר כך ותחייב במס לא עמד בתשלום אחד במועד שנקבע לו, רשאי המנהל לדרוש את תשלומה של תרת החוב מיד.

(1א) (מיטל).

(ב) המנהל רשאי להתנות הארכת מועדים כאמור בסעיף קטן (א) במתן ערובות לחנות זעמו לתשלום כל חוב או לביצוע כל פעולה שמועד עשייתה נדחה."

74. סמכויות הארכת מועדי הגשת דוחות המס הופעלו על ידי רשות המיסים אין ספור פעמים בעבר, בעתות חירום כבעתות רגיעה, בין היתר, כתוצאה מקושי בתורים מזומנים בתקופת חגים, כתוצאה ממבצעים צבאיים באזור יישובי הדרום וכיו"ב.

הודעות רשות המיסים או פרסומים בדבר הודעות כאמור במקרים שונים בהם הופעלה הסמכות בעיתות חירום בבחינת רשימה לא ממצה, מצורפים לעתידת זו ומסומנים כנספח 11.

75. מקל וחומר היה על המשיב 3 להפעיל סמכות זו בשעת חירום זו של מגפת הקורונה, שלא ידמה ולא ישווה לו בספר דברי חיים של מדינת ישראל.
76. סמכויות דחייה אלו הופעלו כנדרש גם במשבר הקורונה, שעה שהמנהל דחה את הגשת דוחות המע"מ והתשלום המתייחס אליהם בגין דוחות המע"מ חדו חודשים (לחודשים ינואר-פברואר 2020), שמועדם חל ביום 15.3.2020, עד ליום 27.4.2020 עקב משבר הקורונה.
77. אין אפוא כל הצדקה למחדלו של המשיב 3 שלא לדחות מועדי הגשת דוחות המע"מ חדו חודשיים לתודש מרץ ומועדי תשלום מקדמות המס ותשלום הניכויים לחודש זה, בשלושים ימים בלבד, זקוקא כשהצורך לכך התגבר והפך כה קריטי.
78. ההצדקה לדחיית מועדים רק לעסקים קטנים ובינוניים עם מחזור של עד 50 מיליון ₪ (למעט עסקי מזון ופארם) מתבקשת ומוצדקת לאור העובדה שהמדינה לא הצליחה להסדיר להם הלוואות בערבותה, שעה שהעסקים הגדולים נהנים מכשר מו"מ טוב יותר מול המערכת הבנקאית ומקבלים ממנה אשראי באופן רחב יותר, וכל מטרת הדחייה גישור על פערי המזומנים עד להגעת הסיוע.
79. אם לא זי בכך, הרי שהמשיבה 1 עשתה שימוש בסמכותה לדחיית מועדים במסגרת תקנות שעת חירום במסגרת משבר הקורונה ביחס לרישיונות רכב, זיני תכנון ובנייה, דחיית תשלום קנסות וכיו"ב. בעת הזו, אין חולק על סמכותה של המשיבה 1 לעשות שימוש בכלי זה, גם אם ברור כי אין מדובר בכלי אשר נעשה בו שימוש בימי שגרה. ימים אלו רחוקים מימי שגרה כרחוק מזרח ממערב.

#### תסמכות לעשות מעשה כתובת לעשות מעשה

80. לשון החוק אינה קובעת, כשהיא לעצמה, בהכרח אם הסמכות היא סמכות רשות או סמכות חובה. לעיתים סמכות המנוסחת באופן ברור כסמכות רשות עשויה להתפרש, בנסיבות מסוימות, כסמכות חובה.

"יש נסיבות שבחן שיקול-דעת המוקנת לרשות מינהלית הופך חובה. בנסיבות כאלה אומר בית המשפט לעתים כי 'רשאי משמעו 'חייב' (...)' רשאי נותר רשאי והרשות כרוכה תמיד בשיקול-דעת... פירושו של דבר הוא, שהרשות המינהלית צריכה להפעיל את שיקול הדעת שלה ולבחון את האפשרויות הפתוחות לפנייה לאור הנסיבות המיוחדות של המקרה (...)' אם המסקנה היא כי שיקול-דעת המופעל באופן ענייני וסביר מוביל בהכרח להחלטה אחת ויחידה, רק אז יאמר בית-המשפט כי לפי הדין הרשות המינהלית חייבת לקבל החלטה זאת". בג"ץ 2757/96 אלראי נ' שר הפנים, (2) 018 (1996); בג"ץ 6728/06 עמותת "אומץ" (אזרחים למען מינהל תקין וצדק חברתי) נ' אולמרט, פס"י 11 לפסק דינו של השופט רבימשטיין (פורסם בבב, 30.11.2006).

81. כפי שנקבע בפסיקה, סמכות שבשיקול-דעת אינה נטולת מסגרת נורמטיבית. על כל שימוש בשיקול דעת מינחלי חלים הכלים המקובלים בדבר סבירות, הגינות, תום-לב, היעדר שרירות והפליה ואמות מידה כיוצא באלה (בג"ץ 3094/93 התנועה למען איכות השלטון נ' ממשלת ישראל, פ"ד מו(5) 404, 423 (1993) (לחץ - "פרשת דרעי")).

82. עוד נקבע כי לא רק הפעלת סמכות בנסיבות שבתן הפעלתה אינה סבירה, אלא גם הימנעות מהפעלת סמכות שבשיקול דעת בשל טעמים בלתי סבירים, יכולה להולך למסקנה כי ההימנעות מפעולה היא בטלה (ראו פרשת דרעי, עמ' 425):

"אין הבדל בין הפעלת סמכות לבין הימנעות מהפעלת סמכות: בהתקיים התנאים המקדמיים הדורשים הפעלת הסמכות, חייבת הרשות הסטוטורית לפעול. מכאן כי גם אם הרשות ממאנת להפעיל סמכות שבשיקול-דעת (...) ניתן לבחון אם ההימנעות משימוש בסמכות נבעה משיקולים סבירים או שמא חייב מכלול הנסיבות את הפעלת הסמכות; כן נבחן אם ביסוד החימנעות אינם מונחים חוסר סבירות, שרירות או הפליה, העלולים לפסול את מעשיה או מחדליה של הרשות".

83. לא זו אף זו: ישנן נסיבות שבהן הופכת סמכות שבשיקול דעת לסמכות שחובה להפעילה:

"סמכות הרשות תופכת לסמכות שבחובה, כאשר הנסיבות העובדתיות הן כאלה שערכי היסוד של השיטה החוקתית והמשפטית שלו הופכים את אי-הפעלתה של הסמכות לבלתי סבירה באופן היורד לשורשו של עניין"

בהיבט זה הימנעות המשיב 3 מלדחות את המועדים להגשת דוחות המס וביצוע תשלומי המיסים, בהינתן המשבר החריג אליו נקלעו בעלי העסקים הקטנים וחביתוניים קב המגפת, משמעותה במקרים רבים גור דין מוות לאותם עסקים. כשמצדדים תוצאה זו למחלל שלה, קרי ההחלטה להגביל את פעילות עסקים אלו למניעת התפשטות המחלה, ועקב כך הפגיעה בזכויות היסוד שלהם בהן תופש העיסוק והזכות לקניין, הופכת את הימנעות המשיב 3 מלדחות את המועדים לבלתי סבירה, באופן היורד לשורשו של עניין.

84. עוד יובהר כי כל סמכות היא הלכה למעשה סמכות מעורבת. גם אם החוק נוקט בלשון של שיקול דעת מוחלט, נכללת חובה להפעיל את שיקול הדעת, להכין תשתית עובדתית ראויה ולשקול שיקולים ענייניים. לגבי רכיב של רשות בסמכות, על בית המשפט לבדוק אם נפל פגם בהפעלת שיקול הדעת של הרשות המינהלית. (יצחק זמיר, **הסמכות המינהלית כרך א - המינהל הציבורי**, 322-325 (מחזור שנייה מורתמת, 2010).

85. בענייננו, נמנע המשיב 3 מלשקול שיקולים ענייניים. בעוד שפעמים רבות בעבר חזר והאריך את המועדים לתשלום המיסים ולהגשת דוחות המס, בעתות חירום כבעתות רגיעה, הרי שבעת חירום מובהקת ובלתי רגילה כעת חזו נמנע הוא ללא סיבה ראויה מלקבוע דחיית מועדים כאמור, כשחוא פוגע בעסקים שהחלטות הממשלה, בהגנה על בריאות הציבור, פגעה בהם אנושות, וכשהממשלה ביד השנייה פועלת להצלתם.

**אי דחיית המועדים במקרה זו לוקה בחוסר סבירות קיצוני**

86. המבקשת אינה חולקת על הכלל הנקוט בידי בית משפט נכבד זה ולפיה התערבותו במעשה מינהלי (ובענייננו במתדל) מוגבלת למקרים בהם החלטת הרשות לוקה בחוסר סבירות קיצוני.

87. כך, בני"ץ 3017/05, חברת הזרע (1939) בע"מ ג' המועצה הארצית לתכנון ובניה, משרד הפנים (פיסקה 38):

"כלל הוא, כי התערבות בית משפט זה במעשה מינהלי בעילה של אי-סבירות מוגבלת למקרים בהם החלטת הרשות לוקה בחוסר סבירות קיצוני, במובן זה שהיא חורגת לחלוטין ממתחם האפשרויות הסבירות שעמדו בפני הרשות בנסיבות אותו ענין. ככלל, בית המשפט נמנע מהתערבות בשיקול דעת הרשות הציבורית, ונסיה זו גוברת ביתר שאת, מקום שבו החלטה הנבחנת מצויה בתחום מומחיותה המקצועית של הרשות."

88. ברם, לשיטת המבקשת, במקרה זה התנהלות המשיבים עלתה בדיוק כדי דבר זה הקרוי חוסר סבירות קיצוני. האם סביר הדבר כי המשיבים יטענו כי הם עושים מאמצים לסייע "לנשמת אפה של הכלכלה", העסקים הקטנים והבינוניים, בשעה שהסיוע המידי והזמין ביותר לתזרים המזומנים של אותה קבוצה נמצא ממש מתחת לאפם של המשיבים - הכספים שהם אמורים לגבות מהקבוצה האמורה? מה יועילו חכמים בתקנתם אם הגבייה תתבצע בכדי להעביר את התשלומים בחזרה למזינה? כיצד פגיעה מיידית בעסקים אלו בדרך של גביית התשלומים האמורה יש בה כדי לסייע לעסקים אלו אשר צמאים להזרמת מזומנים מהמדינה בשעתם הקשה ביותר? האם אכיפת הגבייה בעת הזו משרתת את התכלית עליה מצהירים המשיבים עצמם? האם ניתן לחשוב על מעשה חלמאי גזול מזה? כך בדיוק נראה חוסר סבירות קיצוני.

**אי דחיית המועדים במקרה זה ואכיפת הגבייה מחוות פגיעה קשה בזכות הקניין ובחופש העיסוק של העסקים**

89. דומה כי אין צורך בתורח על המובן מאליו כי חופש הקניין, כבוד האדם עצמו וחופש העיסוק הינן זכויות יסוד המוכרות במשפט הישראלי ובחוקי היסוד שלו.

90. חסכנה הניצבת לפתחם של העסקים חשונים כתוצאה מאי דחיית המועדים ואכיפת הגבייה במקרה הנוכחי הינה בדיוק זו - פגיעה בזכות היסוד שלהם לחופש עיסוק, שכן הם עלולים למצוא עצמם ללא פרנסה וללא עיסוק עם קריסת עסקיהם. בחמשך, הפגיעה האמורה עלולת להתגלגל לפתחם של עובדי אותם עסקים. הבאת אותם עסקים לעברי פי פחת ולמצב של פירוק עסקיהם תחווה פגיעה בזכותם לקניין וממילא פוגעת בכבודם כבני אדם. חובת הרשות הינה לנהוג בסבירות, בחתאם לעקרונות ולערכים המנחים ובהתחשב בחיבטים של זכויות אדם, ובאינטרסים חברתיים וכלכליים שונים. יפים לעניין זה דבריה של כבי השופטת נאור, כתוארה אז, בעניינה של שושנה לוי ג' מדינת ישראל (בני"ץ 1662/05, פורסם בנבו, פסקאות 65-64):

"... מאחר ומדובר על הענקת מענקים הניתנים מכספי ציבור, על תגוף הציבורי "לקיים את הכללים החלים בדרך כלל על שיקול דעת מינהלי" לעיל בעמ' 171). על הגוף הציבורי לנהוג בסבירות, תוך הפעלת שיקולים עניינים ושוויוניים...

במסגרת השיקולים העניינים נדרשת הרשות המינהלית להתחשב "לא רק בנתונים עובדתיים, אלא גם בעקרונות וערכים. למשל בהיבטים של זכויות אדם, באינטרסים חברתיים וכלכליים שונים, וכיוצא באלה (י' זמיר הסמכות המינהלית (כרך ב, תשנ"ו) 741)" (בג"ץ 9722/04 פולגת גיינס בע"מ נ' ממשלת ישראל (לא פורסם, 7.12.2006) בפסקה 13).

91. בענייננו, העקרונות והערכים הברורים. הזכויות הנפגעות ברורות. האינטרסים החברתיים והכלכליים המיידים דרמטיים ואילו האינטרסים החברתיים והכלכליים בטווח הארוך עלולים להיות אף דרמטיים יותר. אין לפיכך מקום שהרשות תימנע מהפעלת שיקול הדעת המנהלי ותחמיר את חפגיעה בקבוצת העוסקים נשוא עתירה זו.

**דחיית המועדים בראי ההסתמכות - החלטות בדבר דחיות מועדים בעבר יצרו מקום להסתמכות על דחייה במקרה הדיון**

92. אי דחיית המועדים בסיבות העניין, ולאור המפורט לעיל, יש בה גם כדי לפגוע באינטרס ההסתמכות של בעלי העסקים על החלטות קודמות שעניינן דחיית תשלומים ודיווחים כאלו ואחרים.

93. אמנם נכון הוא כי נקודת המוצא הינה שלמנהל הסמכות לחזור בו מפעולות מנהליות וכי עקרון הסופיות אינו חל על פעולות מנהליות. יחד עם זאת, סמכותה של הרשות המנהלית לשנות החלטה קודמת או לבטלה צריכה להיות מופעלת בהתאם לעקרונות הכלליים של שיקול הדעת המנהלי. כך, בין היתר, היא צריכה להיות מופעלת על יסוד שיקולים ענייניים בלבד, ללא תפליה ובאופן סביר. בהקשר זה יאמר כי במסגרת בחינת סבירות ההבחנה ייבדק האם הרשות איזנה כראוי, בין היתר, את האינטרס הציבורי שביסוד ביטול ההחלטה לבין חפגיעה שחביטול עלול לגרום.

94. היכולת של הרשות המנהלית לבטל החלטה אין בה להעניק לרשות מרחב פעולה בלתי מוגבל, ואין בה כדי לאפשר לרשות להתעלם מקיומה של הסתמכות מקום שהיא באה לסטות מהחלטה קודמת שלה. לעניין זה יפים דברי המלומדת ברק-ארוז במאמרה "הגנת ההסתמכות במשפט המנהלי" משפטים כ"ז תשנ"ו (עמ' 17):

"נקודת המוצא של המשפט הפוזיטיבי היא, שעיקרון הסופיות אינו חל על פעולות מנהליות. לפי סעיף 15 לחוק הפרשנות, תשמ"א-1981, הסמכה להתקין תקנות או ליתן הוראות מנהל - משמעה גם הסמכה לתקן, לשנות, להתלות או לבטל בדרך שחוקקו התקנות או ניתנה ההוראה, 'אולם מכאן לא נובע שרשות מנהלית רשאית תמיד לבטל פעולה קודמת שלה תוך התעלמות מקיומה של הסתמכות'".

95. המלומדת ברק-ארו ממשיכה ומציגת כי כאשר רשות מבקשת לשנות מהחלטה קודמת חרי שהחלטת החדשה צריכה להתקבל לאחר שנשקלו כל השיקולים הרלבנטיים, ובכלל זה קיומה של הסתמכות:

"הסתמכות לתקן ולבטל קיימת, אך שיקול הדעת בהפעלתה צריך להיעשות תוך שקילת כל השיקולים הנובעים לעניין ובסבירות. בהקשר זה קיומה של הסתמכות הוא שיקול חשוב ביותר. כך, למשל, בבג"צ 574/81 ידמיהו עיני בע"מ נ' הוועדה המקומית לתקנון ולבגיה, מרחב ותכנון מקומי קריות, נפסלה החלטה לבחינה מחודשת של חיתרי בנייה בשל הסתמכות של ממש של היזם על ההחלטה הקודמת בעניינו."

96. כאמור, החתתשבות בקיומה של הסתמכות צריכה להילקת בחשבון על ידי הרשות כאשר היא מבקשת לסטות מהחלטות קודמות שלה. בבג"צ 3406/91 בבלי נ' היועץ המשפטי לממשלה (פורסם בנבו) קבע כבי השופט אהרון ברק (כתוארו אז) כי החלטת קודמת של הרשות עלולה לגרם להסתמכות וכי הרשות אינה רשאית שלא לתתשב בכך, וכלשונו:

"במסגרת קבלת ההחלטה השנייה, בה חוזרת הרשות המנהלית מהחלטה הראשונה, עליה לחתשב בהחלטה הראשונה. אכן, החלטה זו יצרה מציאות נורמטיבית חדשה, היא ביססה הסתמכות ולעיתים אף שינוי מצב לרעה... יש לשקול עניין זה במסגרת האיזון הכולל, הבוחן את סבירותה של ההחלטה השנייה."

כן בעניינו בעת הזו עת קורונה, משהחליט המשיב 3 על דחיית מתעדים לחגשת דוחות המע"מ חדו חודשיים, היה עליו לשקול את תאפשרות כי יתר בעלי העסקים יסתמכו על החלטה ראשונה זו בניהול תורים המזומנים שלהם, וישנו מצבם לרעה כשיגלו כי הסתמכותם הייתה לשווא.

#### 1. נימוקים למתן צו ביניים

97. מכל האמור לעיל בבקשה זו, עולה על פני הדברים הדחיפות הרבה במונן צו ביניים דתוף, אשר ימנע את הפגיעה הצפויה אם לא יידחו המועדים לביצוע הגבייה ולהגשת הדו"חות כמפורט לעיל

98. מטרת הבקשה לצו ביניים, הינה שמירת המצב הקיים עד להכרעת בית משפט נכבד זה בעתירה. כך, לחגמא, נקבע בבג"ץ 345/61 שוכרי אל כאזו נ' מנהל רשות השידור פ"ד טו' 2365 (פורסם ביום 1.12.1961), בעמד 2366:

"צווי ביניים ניתנים על ידי בית משפט גבות לצדק על מנת לשמור על המצב הקיים בעת הגשת הבקשה, כדי למנוע שיובא שינוי במצב זה לרעת אחד מבעלי הדין או לטובתו כל עוד תלויים ועומדים ההליכים בבית משפט זה."

99. בבוא בית המשפט להכריע בבקשה למתן צו ביניים עליו לבחון שני שיקולים עיקריים. האחד, "מאזן הנוחות", שבו בוחן בית המשפט את הנוק שייגרם למבקש במידה שלא ייתן צו ביניים אל מול הנוק שייגרם למשיב במידה ויינתן צו כמבקש; והאחר, סיכויי העתירה להתקבל.

100. מאזן הנוחות מחווה את היסוד המרכזי בבקשה למתן צו ביניים, שכן מטרתו מניעת שינוי של הסטטוס קוו ומניעת גרימת נזקים בלתי תפיקים. כך, נקבע בבשג"צ 2598/95, אדם סבע ודין - אגודה ישראלית להגנת חסיבות נ' המועצה הארצית לתכנון ובנייה.

"אכן, עיקרה של בקשה למתן צו ביניים רואה אני במה שקרוי 'מאזן הנוחות' - יחא כינויו של אותו מאזן אשר יחא: שימור הסטטוס קוו אנטה, שינוי של הסטטוס קוו, נזקים בלתי תפיקים וכיוצ"ב - מאזן נוחות להבדלו מסיכויי העתירה לגופה שאני רואה בהן יסוד מישני בבקשה"

#### מאזן הנוחות

101. במאזן לבין בבקשה למתן צו ביניים, נדרש בית המשפט לשקול את היחס בין הנזק שייגרם למבקשת במידה ולא יינתן צו הביניים, אל מול הנזק שייגרם למשיבה באם יינתן הסעד המבוקש.

102. בעניינינו, הנזק לנישומים הינו ברור ומיידי, לכאורה. ביום 23.4.2020 וביום 27.4.2020 נדרשים הנישומים הרלוונטיים לבקשה זו להגיש דיווחים ולשלם תשלומים על פי דין. זאת, בנסיבות אשר בהן יקשה עליהם הדבר עד מאוד, חן מהבחינה הטכנית, של עצם איסוף הנתונים לצורך הגשת הדיווחים הנדרשים, והן מהבחינה הכלכלית, נוכח האסון הכלכלי אשר התרגש ובה עליהם, אירוע אשר טרם הסתיים, ואשר סופו אינו ידוע. אי דחיית המועדים וחייב הנישומים בביצוע התשלומים במועדים שנקבעו, עלול להפוך ביחס לחלקם לאירוע בלתי הפיך, שכן כאשר תגיע הדחייה, במועד מאוחר יותר, או יגיע הסיוע הכלכלי שחובטח להם, עלול הדבר להיות בגדר מעט מידי ומאוחר מידי.

בנוסף, חשיבות מתן הצו, בראי מאזן הנוחות, באח לידי ביטוי גם בראי העובדה כי ככל שלא יבצעו הנישומים את הדיווחים והתשלומים במועדים המקוריים, הרי שהם תשופים לסנקציות פליליות כנגדם. כל זאת, בשים לב לעובדה כי קיימת דה-פקטו מניעות מטעמם לפעול כאמור. לא יכול להיות ספק כי בנסיבות החריגות ביותר של ימים אלו אין מקום לתשוף אלפי נישומים לסנקציות פליליות, במיוחד בנסיבות בהן אין להם כל אחריות לסיטואציה הקשה אליה נקלעו שלא מרצונם.

103. מנח, אף אם ייטען (והמבקשת סבורה כי אין לכך בסיס של ממש) כי קופת המדינה תינזק מדחיית הגבייה מהנישומים, ניתן להניח כי הדחייה הקלה המבקשת לא תגרם לה נזק של ממש, מה עוד שסכומים ניכרים, בהתאם להתלטות הממשלה הנוכחות לעיל בבקשה זו, יועדו מלכתחילה לחינתן לאותם נישומים ממש, בעולה הן מדברי המשיבים עצמם וראש הממשלה בראשם, והן מהתלטות הממשלה המדברות בעד עצמן. אין זה סביר כי המדינה תיגבה תשלומים מהנישומים בכדי להעביר אליהם בחזרה את הכספים בבחינת העברה מכיס לכיס. יתרה מזו, ככל שאכן תתממש תוכנית המדינה ויוזרמו כספים לנישומים, בין בדרך של מענקים ובין בדרך של הלוואות, ייתכן ומצוקתם הנוכחית תפחת ולו במעט, יכולתם הטכנית להיערך לביצוע התשלומים תגדל, וכך הם יוכלו לבצע את התשלומים, להנחת דעתה של המדינה.

104. נוכח הנזק הבלתי הפיך אשר עלול להיגרם לנישומים דומה כי הדחייה המבקשת הינה מעט שבמעט אותו ניתן לבקש טרם בירור הבקשה והעתירה, לא כל שכן כאשר קריסה של

אותם נישומים עלולה בסופו של יום להביא לנזקים משמעותיים אלפי מונים לקופת המדינה, תן נזקים ישירים והן עקיפים.

105. במסגרת שיקולי מאזן הנוחות יבתן בית המשפט, בין יתר שיקוליו, אם אי מתן הצו יוכל את בירור ההליך העיקרי, וכן יבחן את הצורך לשמר מצב קיים לעומת יצירת מצב חדש בטרם התברר התליך לגופו. כאשר אבן הבוחן העיקרית היא מאזן הנוחות. בר"ס 2139/06 מר ושות' (1982) בע"מ נ' משרד התשתיות הלאומיות - נציבות המים (פורסם ביום 6.4.2006) בעמוד 7 (לחץ - "עניין מר"):

"כידוע בבוא בית המשפט להכריע בבקשה למתן צו ביניים עליו לבחון ככלל שני עניינים. הראשון הוא סיכויי העתירה להתקבל והשני הוא עניין "מאזן הנוחות". ככל שסיכויי העתירה גבוהים יותר כך ניתן למעט בזריזות "מאזן הנוחות" ולהיפך (חשוו ע"א 2501/05 ששון נ' כרמל איגוד למשכנתאות והשקעות בע"מ (החלטת השופטת ארבל מיום 18.4.2005, לא פורסם)) ואולם, אבן הבוחן העיקרית בסופו של יום היא בשיקולי "מאזן הנוחות"."

ראו עוד לעניין זה: בר"ס 8777/06 מפעלי תחנות נ' חוצה המקומית טבריה (פורסם ביום, 19.11.2006), בעמודים 5-6.

106. לסיכום עניין מאזן הנוחות, המדובר במקרה זה במצב תד צדדי בו מאזן הנוחות נוטה באופן חד משמעי לטובת קבלת הסעדים הזמניים והארעיים המבוקשים, ועל כן מתבקש בית המשפט הנכבד ליתן למבקשים סעדים אלו.

#### סיכויי העתירה להתקבל הינם גבוהים

107. גם בחתיחתם לאותו שיקול המהווה "יסוד משני" – סיכויי העתירה לגופה, הרי שבענייננו סיכויי העתירה להתקבל הינם גבוהים.

108. עמדת המדינה כי העסקים העומדים בליבה של עתירה זו הינם "נשמת אפה של הכלכלה והם ראויים לכל עזרה" כמו גם העובדה כי הממשלה הקצתה כספים ייעודיים לסייע לאותם עסקים ממש, מחייבת את המסקנה בה הכירו תמשיכות כי הנישומים נשוא העתירה נאלצים להתמודד עם קשיי תזרים קשים מנשוא, אליהם לא יכולים היו לחיערך מבעוד מועד. העובדה כי המדינה קיבלה החלטות שנועדו לסייע לאותם נישומים (ולאחרים) הינם בבחינת "הדבר מדבר בעד עצמו" כאשר למצבם הפיננסי של הנישומים, ובהתאמה צעדים אלו מלמדים על הצורך לסייע לבעלי העסקים ככל האפשר וכי אין כוונתה של המדינה לפגוע באותם עסקים. חזקה על המשיבים כי אין בכוונתם לגבות תשלומים מנישומים, ולהעביר מאוחר יותר מענקים או סיוע בדרך כזו או אחרת תוך נטילת הסיכון כי בין לבין, ימצאו ואתם עסקים קורסים תחת הנטל הכלכלי והנזקים הכלכליים שנגרמו להם על לא עוול בכפם.

109. בנסיבות אלו, ונוכח הסעד העיקרי המבוקש בעתירה לא זו בלבד שעסקינן בעתירה מוצדקת, אלא שסיכויי העתירה במקרה זה גבוהים.



שיקולים נוספים - האינטרס הציבורי והתנהלות המשיבה

110. עוד יצויין, כי בית המשפט העליון עמד על שיקול מסף, שיש להביאו בושבון בעניינים מסוג זה. כדברי כבוד השופט זמיר בבג"ץ 3330/97 עיריית אוד יהודה נ' ממשלת ישראל פ"ד נ"א (3) 472, בעמ' 479 (פורסם ביום 19.06.1997):

"אפשר להצביע על הבדל חשוב אחד בין בקשה לצו מניעה זמני נגד גוף פרטי, לבין בקשה לצו ביניים נגד רשות מנהלית. כאשר עותר מבקש צו ביניים נגד רשות מנהלית, מיתוסף למערכת השיקולים של בית המשפט גם העיקרון של שלטון החוק, כלומר האינטרס הציבורי במניעת פעולה של הרשות שלא כחוק. אולם, כדי ששיקול זה יוכל לחסות את הכף בעד מתן צו ביניים למניעת הביצוע של החלטת מינהלית, גם כאשר אין יסוד לצפות כי הביצוע יגרום נזק משמעותי וגם כאשר החוק הצפוי הינו בר-תיקון ובר-פיצוי, צריך שהחלטת המנהלית תיראה על פניה פגומה עד כדי כך שניתן להניח כי בית המשפט יבטל אותה.

111. לסיכום הדיון בטעמים למתן צו הביניים, דומה כי לא קיים ולו טעם בודד שבגינו יש להימנע ממתן סעדי הביניים המבוקשים.

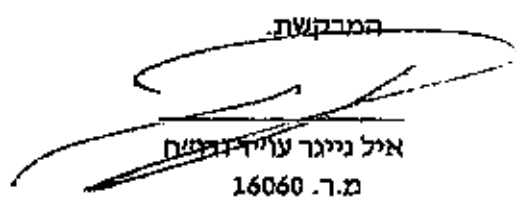
ז. סוף דבר

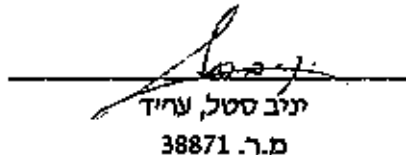
112. אשר על כל האמור בבקשה זו, מתבקש בית משפט נכבד זה ליתן בשלב זה את הסעדים המבוקשים ברישא לבקשה זו.

113. כן מתבקש בית המשפט הנכבד לחייב את המשיבים בהוצאותיה של המבקשת ובשכר טרחת עורכי דינה, בצירוף מע"מ כדין.

114. בקשה זו נתמכת בתצהירה של גב' איריס שטרק, יו"ר לשכת רואי תשבון המצהירה מטעם המבקשת.

  
נעם ברימן, עו"ד  
מ.ר. 19340

  
איל ניגר עו"ד דה"ח  
מ.ר. 16060

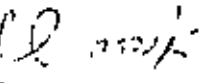
  
תיב סטל, עו"ד  
מ.ר. 38871

עוז קפלן ושות'  
באי כח המבקשת

### תצהיר

אני התיימ, רו"ח איריס שטרק, טישאת ת.ז. 057224735, לאחר שהוזהרתי כי עליי לחצויר אמת וכי אהיה צפויה לעונשים הקבועים בחוק אם לא אעשה כן, מצהירה בזאת, בכתב, כדלקמן:

1. הנני משמשת כנשיאת לשכת רו"ח חשבון בישראל, והנני מוסמכת לתת תצהיר זה מטעם לשכת רו"ח החשבון.
2. תצהירי זה ניתן כתמיכה לעותרת ולבקשה כמוגשות על ידי לשכת רו"ח חשבון בישראל כנגד ממשלת ישראל, שר האוצר ומנהל רשות המיסים-משרד האוצר בבית המשפט העליון בירושלים בשבוע ככית המשפט הגבוה לצדק (להלן: "העותרת") ובקשה למתן סעדי ביניים המוגשת בז' בבדי עימה (להלן: "התבקשה").
3. העובדות המפורטות בסעיפים 1-50 ו- 57-67 לעתירה ולבקשה ידועות לי מידיעה אישית מתוקף עבודתי ואו מתוקף תפקידי ואו ממסמכים שהוצגו בפני ואו משיחות שקיימתי עם גורמים שונים.
4. האמור בסעיפים 51-56 ובסעיפים 68-96 הינו לפי מיטב אמונתי ולרבות בהתאם לעצה משפטית שקיבלתי מנתצי המשפטיים האמונים עלי.
5. אני מצהירה כי זהו שמי, זוהי התיימתי ותוכן תצהירי אמת.


  
איריס שטרק, רו"ח

### אישור

הריני מאשר כי ביום 20 בחודש אפריל שנת 2020 בשעה 12:00 חופיעת לפני עו"ד איל ניגור, מ.ר. 16060, מרהי ויצמן 2, ת"א, הגבי איריס שטרק המוכרת לי אישית. החופעה לפניי בוצעה בהתאם להגדרת כלל 14(ג) לכללי לשכת עורכי הדין (אתיקה מקצועית) הותשמי"ו-1986.

החופעה לפניי בוצעה באמצעות היוועדות חוזותית אשר מתועדת אצלי, כאשר המצהירה מופיעת לפניי על גבי הצג, עת הצהרתה מושא האישות לפנייה והיא מצהירה בפניי כי היא מצויה במדינת ישראל בזמן החתימה והאישות והיא מסכימה לתיעוד חוזותי לעשיית השימוש בו.

לאחר שהוזהרתי את המצהירה כי עליה לחצויר את האמת, וכי היא צפויה לעונשים הקבועים בחוק אם לא תעשה כן, אישרה הנ"ל את נכונות הצהרתה אשר הוצגה לי במלואה במסגרת התיוועדות החוזותית והתמנה עליה בפני.

  
איל ניגור, עו"ד  
רשמי ת"א 16060  
איל ניגור, עו"ד

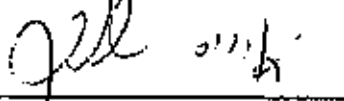
## י פ ו י - כ ח

אנו החיים לשפת רחאי השבון בישראל, ממנה בוח את עוהיד איל ניגור ואו נעם ברימן ואו יניב סטל ואו נועה סרמל ואו ענה רוזמרין ואו חספ מ. קפלן ואו לימור הלל דן ואו עמית קפלן ואו דן קפלן ואו גרין כרן ואו דוד גילת ואו אופיר סובול ואו זאבי כרן ואו שרי סימנר ואו שלומית גרונר ואו אחיעם זלנמן ואו גלית קופרשמידט ואו בתו אורמן ואו סמדר רובינשטיין ואו חלי גרונמן ואו אילנה מירון - רבינוביץ, וכל עורך דין אחר ממשרד עדי קפלן ושות' מרחוב ויצמן 2, תל-אביב להיות באי כוחי ולפעול מסעמי בעניין: עתירה לבג"ץ - לשכת רחאי החשבון כי מפשלת ישראל אחי. מבלי לפגוע בכלליות המינוי הנ"ל, יחדח בא- מרחי רשאי לעשות ולפעול בשמי ובמקומי בכל הפעולות האות, סוף או מקצתן, הכל בקשר לעניין הנ"ל והנובע ממנו כדלקמן:

1. לחתום על לחניש ולספל בכל תביעה או תביעה שכנגד, ואו כל בקשה, הגנה, התנגדות, בקשה למתן רשות לערער, ערעור, דיון נספך חודעה, טענה, תובענה או כל הלך אחר הטעו או הנובע מחלך הנ"ל ללא יוצא מן הכלל.
2. לחתקשר בשמי ומסעמי לעורך קבלת מידע אודות התיקים בבית משפט השונים בהם אני צד להלך, חן הלך המתנהל וכן הלך שהנסיים.
3. להזמין עדים, למנות מומחים, ולעשות כל הפעולות לפי תקנות סדרי דיון הקיימים כיום ושקחו קיימים בעתיד, או פעולות בתוקף כל חוק או פרוצדורה אחרת שהחל או שתחול על התביעה או על המשפט הנ"ל.
4. לחתום ולעלות חתומות נוספות או אחרות, לדרוש הכרזת פשיטת רגל, או פירוק גוף משפטי ולעשות את כל הפעולות הקשורות והנובעות מהעניין הנ"ל.
5. לחופיע בקשר לכל אחת מהפעולות הנ"ל בפני כל בתי המשפט, בני דין למתקדם או מוסדות אחרים חן ממשלתיים וכן אחרים רק בדרגה בה חוגש יפוי הכח.
6. להתפטר בכל ענין הנובע מהעניינים האמורים לעיל לפי שקול דעתו של בא כוחי ולחתום על משרח כזו בבחממש או מחוצה לה.
7. לגבות את סכום התביעה או כל סכום אחר בכל ענין מהעניינים הנ"ל, לרבות הוצאות בימ"ש ושכר טרחה עו"ד, לקבל בשמי כל מסמך וחפץ ולתת קבלות ושחרורים כפי שבה כוחי ימצא לכון ולמסאים.
8. לחתום לפועל כל פסי"ד או חחלטה או צו, לדרוש צווי מכירה או פקודות מאסד ולעשות כל הפעולות הסותרות עפ"י חוק ההוצאה לפועל.
9. לקוט בכל הפעולות ולהחתום על כל מסמך או כתב בלי יוצא מן הכלל אשר בא כוחי ימצא לכון בכל ענין הנובע מהענין הנ"ל.
10. לחופיע בשמנו ולייצגנו בפני מנהל מקרקעי ישראל, רשות מקומות, רשם המקרקעין, עמידר, רשם המקרקעות, במשרד ספרי אחוזה, ואו בכל רשות ציבורית ואו מוסד, גוף או חברה פרטיים או ממשלתיים אחרים הקשורים בענין המפרט לעיל וכן לחתום בשמי ובמקומי על כל בקשה, הצהרה ומסמכים אחרים למיניהם ולבצע בשמי כל עסקה (דיסטפוזיציה) המוכרת ע"י החוק ולקטן הצהרות, קבלות ואישורים ולקבל כל מסמך שאנו רשאי לקבל עפ"י דין ולבצע העברת בתסורה וללא תמורה.
11. לייצגנו ולחופיע בשמנו בפני רשם החברות, רשם השותפותיות ורשם אנחיות שיתופיות, לחתום במקומנו על כל בקשה או מסמך אחר בקשר לרשום גוף משפטי, לספל ברישומנו או מחיקתו של כל גוף משפטי ולספל בכל דבר הנוגע לו ולבצע כל פעולה לאותו גוף משפטי.
12. לספל בשמנו בכל הקשור לרשום פטנט, סימני מסחר וכן בכל זכויות אחרות המוכרות ע"י החוק.
13. לחרות או לכפור באישום שלא בנכחות הנאשם ואו בהעדרו.
14. לחתום על יפוי כח בלתי חוזרים.
15. לחעברד יפוי כח זה על כל הסמכותיות שבו או חלק מחן לעו"ד אחר עם זכות העברה לאחרים, לפטרס ולמנות אחרים במקומם ולחול את עניני חניל לפי ראות עינור ובכלל לעשות את כל הצעדים שימצא לכון ומותעל בקשר עם המשפט או עם עניני חניל, חתני מאשר את מעשיו או מעשי ממלאי המקום בתוקף יפוי כח זה מראש.

המילים דלעיל ביחיד תכלולנה את הרבים ולהפך.

ולראיה באתי על החתום היום 20 בחודש אפריל שנת 2020



לשכת רחאי השבון בישראל

הנני מאשר את חתימת מרשתי הנ"ל  
**איל ניגור, עו"ד**  
חשבונית מס' 14044  
איל ניגור, עו"ד