



משרד המשפטים

ועדת ערר לענייני קורונה - השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עיקרי הביקורת השיפוטית על החלטות רשות המסים

כנס לשכת רואי חשבון בישראל יוני 2021

עו"ד תמר שטיינר – ראשת בית הדין לעררים

עיקרי הפעלת ביקורת שיפוטית על החלטות רשות המסים בהשגות

1. הפעלת שיקול דעת סטטוטורי (מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות)
2. חריגה מהנוסחה הקבועה בחוק – שלא דרך התנאים הקבועים בחוק או הסמכות הכללית של הרשות המנהלית (הנמקה, הבחנה ראויה וכיוצ"ב).
3. פרשנות לסעיף ההגדרות – ס' 7 לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), תש"ף-2020 (להלן: "חוק הסיוע").
4. פרשנות לתנאים המצטברים לקבלת המענק להשתתפות בהוצאות קבועות הקבועים בס' 8 לחוק הסיוע.
5. דרישות להחזרי מענקים – ס' 16 לחוק הסיוע.
6. ביקורת שיפוטית הנגזרת מעקרונות המשפט המנהלי – רשות המסים בכובעה כרשות מנהלית.

סוגיות משפטיות מרכזיות

1. החרגה מהגדרת "עוסק" זכאי למענק – ס' 8א לפקודת מס הכנסה,
מחזור עסקאות בשיעור "אפס".

2. ניתוק קשר סיבתי בין משבר הקורונה לבין הירידה במחזורים :

❖ ויתור על שכירות

❖ עסקים בעלי מאפיינים ייחודיים כגון מכון קוסמטיקה, חדרי כושר, ענף הבניה וכיוצ"ב.

סוגיות משפטיות מרכזיות (המשך)

3. התערבות בנתוני הבסיס ותקופת הזכאות - עסקאות חריגות, שינוי באופי הפעילות של העסק, פתיחה/סגירת

סניפים.

4. הפעלת שק"ד בקביעת מקדם ההוצאות הקבועות – בחינת ההוצאות הקבועות לגופן

5. מתן מענה פרטני לענפים עם מאפיינים עיסקיים מיוחדים – חדר כושר, מכוני יופי

6. שיהוי במתן החלטות בהשגות – בניגוד לקבוע בחוק ובהחלטת הממשלה (אבחנה בין הוראות חוק מצוות

למנחות).

7. ביצוע בדיקות נוספות אגב בדיקת בקשה למענק – באילו מקרים סביר כי רשות המסים תבצע בדיקות נוספות.



משרד המשפטים

ועדת ערר לענייני קורונה - השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

היעדר קשר סיבתי בין משבר הקורונה לירידה במחזורים

דרישת הקשר הסיבתי בין ירידת המחזורים למשבר הקורונה

סעיף 8 לחוק הסיוע קובע:

”עוסק זכאי למענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש, בסכום כאמור בסעיף 9 ובהתאם להוראות פרק זה (בפרק זה – מענק סיוע בעד השתתפות בהוצאות קבועות), **אם מתקיימים לגביו כל אלה:**

..

(3) הירידה במחזורי העסקאות כאמור בפסקה (2) נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש;”

ערר 21-1007 יתד טכנולוגיות בע"מ נ' רשות המסים

בפני כב' הדיין מוחמד מולא וחבר הוועדה רו"ח זיאד אבו חבלה

עובדות המקרה – נדחתה בקשה למענק עקב מגמת ירידה במחזורי העסקאות של העוררת, החל משנת 2019, במקביל לצמצום משמעותי במספר העובדים. עקב זאת נקבע כי ירידת המחזורים לא נגרמה עקב משבר הקורונה.

וועדת הערר קבעה: ירידה ניכרת במחזור העסקאות של עסק שחלה לפני התפשטות נגיף הקורונה מנתקת את הקשר הסיבתי, ועל מבקש המענק נטל ההוכחה:

"... על פי פסיקת בתי המשפט, הנטל להוכחת קיומו של קשר סיבתי בין הנזק שנגרם לבין המלחמה (בהקשר של חוק מס רכוש), מוטל על מבקש הפיצוי...אמנם מדובר בפסיקה מכוח חוק מס רכוש וברוחו, אך היא יפה ורלוונטית לעניין חוק התכנית לסיוע כלכלי." (פסקה 23)

מקורות פרשניים לפסיקה

א. דרישת הקש"ס -

רע"א 6540/15 כתר אחזקות בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים ; חן מרגליות השקעות וסחר בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים. (פרשנות לחוק מס רכוש וקרן הפיצויים, התשכ"א-1961)

ב. נטל ההוכחה –

חזקה עובדתית הניתנת לסתירה ; הנטל להוכחת קיומו של קשר סיבתי בין הנזק שנגרם לבין המלחמה (בהקשר של חוק מס רכוש) מוטל על מבקש הפיצוי (ע"מ 13-12-23693 (ב"ש) נגב מינרלים תעשייתיים נ' מס רכוש באר שבע).

ערר 1008-21 תחנת דלק היצירה בע"מ נ' רשות המסים
בפני כב' הדיין ערן עסיס וחברת הוועדה רו"ח טניה חכמוב

עיקרי העובדות – רשות המסים דחתה בקשה למענק כיוון שהירידה בהכנסות נבעה מוויתור על דמי שכירות. כל הכנסות העוררת נובעות מהשכרת נכס לחברה בעלת מניותיה.

טענת המשיבה: ההחלטה לוותר על דמי השכירות מנתקת את הקשר הסיבתי. עומדות לרשות המשכיר תרופות בדין לקיום החוזה ולקבלת דמי השכירות מהשוכר.

הדין ערן עסיס וחברת הוועדה רו"ח טניה חכמוב

וועדת הערר קבעה –

וויתור על דמי שכירות, כשלעצמו, הוא לא סיבה לפסול את המענק, אבל כשהשוכר הוא בעל עניין בחברה – מוטל על העוררת נטל מוגבר להוכיח שהקשר הסיבתי מתקיים, ובהיעדר הסבר משכנע לויתור על דמי שכירות, בקשתה תידחה.

“לטעמנו, השאלה המתבקשת היא לא אם יש לבעל הנכס זכות משפטית מול השוכר, אלא האם ויתור על דמי שכירות מהווה, מנקודת מבטו של בעל הנכס, אילוץ עסקי... במקרה שבו עסק ויתר על דמי השכירות בנכס, חזקה עליו כי הוא עשה זאת רק אם מדובר מבחינתו באילוץ עסקי.” (פסקאות 19, 22)

ע"ר 20-1012 רוטשילד 57 ראשל"צ יזמות בע"מ נ' רשות המסים

בפני כבוד הדיינת מורן סילס וחבר הוועדה רו"ח ברוך ברוכי

עיקרי העובדות: העוררת היא בעלים של נכס אותו משכירה לשוכרים שונים. הקומה התחתונה מושכרת לחברת קסטרו מודל בע"מ (השוכרת).

העוררת מוחזקת בשיעור 50% על-ידי חברת "רוטר נדל"ן בע"מ" - חברת בת של "רוטר אחזקות בע"מ" אשר הינה בעלת שליטה בשוכרת.

טענת העוררת – העוררת טוענת לירידת מחזורים של למעלה מ- 25% בחודשים מרץ אפריל 2020 בהשוואה לחודשים מרץ- אפריל 2019.

טענת המשיבה - טענה המשיבה כי הירידה במחזוריה של העוררת לתקופת הזכאות מרץ – אפריל נובעת מהוויתור על דמי השכירות ולא מהתפשטות נגיף הקורונה.

ערר 20-1012 רוטשילד 57 ראשל"צ יזמות בע"מ נ' רשות המסים

הדיינת מורן סילס וחבר הוועדה רו"ח ברוך ברוכי

וועדת הערר קבעה:

"הנחת המוצא של המשיבה, כי קיים סעד חוזי ולפיו תידרש השוכרת לשלם את מלוא דמי השכירות – אינה מדויקת, ולכן לא מצאנו כי המשיבה יכולה להתבסס על טעם זה בבואה לשלול מענק שהממשלה החליטה להעניק לעסקים על מנת לצלוח את המשבר בשעה קשה וחסרת וודאות."

"העובדה שמשכיר מתפשר עם השוכר על דרך המחילה ומגיע להסכמה על מנת להאריך את חיי החוזה, כהחלטה עסקית, אינה יכולה לשלול ממנו את הזכאות למענק."

ערר 21-1026 נתי זיו – סטודיו זיו נ' רשות המסים

בפני כב' הדיינת שירה שגיא וחבר הוועדה רו"ח גרמן פייקין

עיקרי העובדות - רשות המסים קיבלה באופן חלקי בקשת המענק, וערכה חישוב מתוקן למחזור תקופת הבסיס, בטענה שהמחצית הראשונה של 2019 אינה רלוונטית בעקבות ירידה חדה בהכנסות העוררת, **עקב סיום עבודה עם לקוח משמעותי.**

טענת העוררת : ההכנסות בענף תנודתיות מעצם טיבן, על כן יש לבחון את התמונה כוללת ואין להתייחס לחודש אחד באופן פרטני.

טענת המשיבה : סיום העבודה עם הלקוח המשמעותי היא שהובילה לירידת המחזורים ולא משבר הקורונה.

הדינת שירה שגיא וחבר הוועדה רו"ח גרמן פייקין**וועדת הערר קבעה:**

”בהתקיים עובדות או נסיבות שיש בהן לערער את ההנחה העובדתית בדבר קשר סיבתי, על מבקש המענק להוכיח את קיומו של הקשר הסיבתי על אף אותן העובדות או הנסיבות.”

”כאשר הכנסות העסק מאופיינות בתנודתיות מסוימת, והוכח כי לעליית וירידת המחזוריים בתקופת הבסיס קיים תקדים, אין להסיק מתנודתיות זו מגמה של ירידה בפעילות, ואין לראות בירידת המחזוריים כגורם המנתק את הקשר הסיבתי למשבר הקורונה ביחס לירידת המחזוריים כולה.”



משרד המשפטים

ועדת ערר לענייני קורונה - השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

**סמכות רשות המסים לסטות
מנוסחת החישוב הקבועה בהחלטת
הממשלה 5015 ו/או בחוק התכנית
לסיוע כלכלי**

ערר 21-1060 ב.ג. ביטחון הצפון בע"מ נ' רשות המסים

בפני כב' הדיינת מורן סילס וחבר הוועדה רו"ח ברוך ברוכי

עיקרי העובדות - רשות המסים אישרה חלקית בקשת המענק, וחישבה הוצאות שכר נחסכות בהשוואה לתקופה מקבילה לתקופת המענק, במקום לשלושת החודשים האחרונים בהם עבד העובד, כאמור בחוק.

טענת העוררת - למשיבה אין סמכות לסטות מהלשון המפורשת של החוק לעניין הוצאות השכר הנחסכות.

טענת המשיבה - תנאי סף לקבלת המענק הוא ירידת מחזורים אשר נגרמה במלואה בעקבות התפשטות הקורונה, לכן יש להתערב בנוסחה כאשר אינה משרתת את מטרת החוק ולמשיב סמכות לקבוע מקדם שונה מזה המתקבל לפי הנוסחה.

וועדת הערר קבעה:

"...בעסק שמחזור עסקאותיו עולה על 1.5 מיליון ₪ למנהל שיקול דעת רחב לסטות מהנוסחה באמצעות שינוי מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות....סמכות המנהל פועלת הן לצורך הגדלתו של המקדם והן לצורך הקטנתו, **ועל המנהל הנטל להצדיק ולבסס את שיקוליו.**"

"אופייה המיוחד של העוררת – כעסק עונתי- מהווה עילה סבירה לשינוי המקדם. בהתאם למחזור פעילות העוררת משתנה גם היקף העובדים הדרוש, לכן השוואת הוצאות השכר הנחסך על פי לשון החוק מובילה לתוצאה שאינה משקפת את המצב לאשורו ומזכה את העוררת בפיצוי מוגדל שאינו מביא בחשבון את גובהן של ההוצאות הקבועות האמיתיות שחסכה."

ערר 1006-21 תולי בית הדואר ירושלים בע"מ נ' רשות המסים

בפני כבוד הדיין ד"ר ערן בר וחבר הוועדה רו"ח זיאד אבו חבלה

עובדות המקרה- רשות המסים אישרה חלקית בקשת מענק וחישבה את שיעור הירידה בהכנסות בהתאם לנתוני הדיווח למע"מ.

טענת העוררת : יש לחשב את הירידה במחזורים עפ"י נתוני הנהלת החשבונות ולא עפ"י הדיווח למע"מ. מאחר והחברה מנהלת מערך הכנסות באמצעות תוכנה הצוברת את חיובי הלקוחות ברמה יומית, יש להעדיף שיטת חישוב זו המשקפת בצורה מדויקת יותר את מחזור ההכנסות של החברה בכל טווח זמנים.

טענת המשיבה : נוסחת החישוב שנקבעה בחוק מבוססת על הדיווחים למע"מ וזאת מטעמים של פשטות ויעילות, במציאות של צורך לטפל במהירות בעשרות אלפי בקשות וליתן מענה בהיר.

הדיין ד"ר ערן בר וחבר הוועדה רו"ח זיאד אבו חבלה

וועדת הערר קבעה:

"החלטות הממשלה וחוק התכנית לסיוע כלכלי קבעו נוסחה אחידה, בעלת מרכיבים אחידים שיחולו על כלל העוסקים, וזאת מתוך אינטרס לגיטימי והוא לשמור על יעילות ואחידות. קבלת טענת העוררת, ביחס לחישוב הנכון מבחינה כלכלית, תחטא לכוונת הממשלה והמחוקק, והיא עלולה לפתוח פתח להתדיינויות מורכבות ומסורבלות, ואף תחייב את המשיבה לבדוק כל עוסק באופן פרטני ולבנות נוסחה משתנה אשר תתאים למידותיו של כל עוסק ועוסק. **..סטייה מהנוסחה שקבע המחוקק בהקשר זה אינה רק מנוגדת לתכלית החקיקה, אלא גם בעלת השלכת רוחב עצומה, אשר תחייב בדיקה פרטנית ומורכבת בכל בקשה למענק, ותהפוך את מנגנון המענקים למסורבל, איטי ולא וודאי.**" (פסקאות 28-29)



משרד המשפטים

ועדת ערר לענייני קורונה - השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

חריגה מן המועד הקבוע למתן החלטה בהשגה

חריגת רשות המסים מן המועד הקבוע למתן החלטה בהשגה

סעיף 20(א)(1) לחוק הסיוע קובע:

”הרואה את עצמו נפגע מהחלטת המנהל בנוגע למענק הניתן לפי פרק זה, לרבות בנוגע להטלת קנס בשל הגשת תביעה ביתר, רשאי להגיש השגה לעובד רשות המסים בישראל שהמנהל הסמיכו לשם כך, בתוך 45 ימים מיום קבלת ההחלטה; החלטה בהשגה תהיה מנומקת ותינתן בכתב בתוך 120 ימים”

סעיף 4 להחלטת הממשלה 5015 קובע:

”הרואה עצמו נפגע מהחלטת רשות המסים בנוגע למענק, רשאי להגיש השגה לעובד אשר המנהל הסמיכו לשם כך, בתוך 45 ימים מיום קבלת ההחלטה. החלטה בהשגה תהיה מנומקת ותינתן בכתב בתוך 180 ימים”

**עררים 1023-21 ו-1024-21 כ.מ. סלאמה בע"מ נ' רשות המסים
בפני כב' הדיין מוחמד מולא וחבר הוועדה רו"ח זיאד אבו חבלה**

עובדות המקרה – בקשות העוררת למענקי מרץ-אפריל ומאי-יוני 2020 נדחו עקב מקדם הוצאות שלילי. ההחלטות בהשגות ניתנו **מעל ל-180 ימים** לאחר הגשת ההשגות.

טענת העוררת: היות שההחלטות בהשגות ניתנו בחלוף 120 ימים, דין ההשגה להתקבל.

טענת המשיבה: ההחלטות ניתנו 186 ימים לאחר הגשתן, מדובר בחריגה קלה מהמועד הקבוע בהחלטת הממשלה. לא נקבעה כל סנקציה בגין חריגה מהמועד למתן החלטה בהשגה, ועל כן מדובר בהוראה מנחה ולא הוראה מצווה.

עררים 1023-21 ו-1024-21 כ.מ. סלאמה בע"מ נ' רשות המסים

הדיין מוחמד מולא וחבר הוועדה רו"ח זיאד אבו חבלה

ועדת הערר קבעה:

החלטה 5015 וחוק התכנית לסיוע כלכלי לא קבעו כל סנקציה בשל אי עמידה במועדים שנקבעו, משכך נקבע כי החריגה אינה מהווה עילה לבטלות האקט החורג, בכפוף לעילת הסבירות הכללית המחייבת את הרשות לפעול במהירות הראויה.

עם זאת הוועדה עמדה על חשיבות העמידה בזמנים: "הקפדה על לוחות זמנים מהירים לקבלת החלטות בהשגות שהגישה העוררת, **שזורה בתכלית מענק ההשתתפות בהוצאות קבועות, ומהווה חלק מרכזי ממנו.** שמו של חוק התכנית לסיוע כלכלי מעיד על תכליתו, הוא נועד לסייע לעסקים בשעת משבר כלכלי שהמדינה לא ידעה כדוגמתו, במיוחד לעסקים שכושר השרידות שלהם נמוך והם משוועים לכל מענק בכדי "להשאיר את הראש מעל המים"- מכאן שממד הזמן מצוי בליבת העניין". (פסקה 52)

ערר 20-1007 אבנר נוקראי יעוץ חשבונאי בע"מ נ' רשות המסים

הדיין ד"ר ערן בר וחבר הוועדה רו"ח וסאם עזאם

ועדת הערר קבעה:

"...כפי שנקבע בעע"מ 1386/04 שנזכר לעיל, כאשר לא נקבעה בחוק הוראה מפורשת לגבי תוצאות החריגה מן המועד הקבוע בחוק, חזקה כי מדובר בנורמה המגדירה מסגרת זמן לפעולה שהיא בעלת אופי מנחה ומדריך בלבד. יחד עם זאת, גם כאשר מדובר במועד שהוא בעל אופי מנחה בלבד, לחריגה זו עשויה להיות משמעות במסגרת הפעלת הביקורת השיפוטית על סבירותה ותקינותה של הפעולה המינהלית.

35. במקרים בהם הרשות חרגה מהמועדים הקבועים בחוק (מבלי שנקבעה סנקציה בחוקים אלה), נקבע כי אין מדובר בהפרה בעלת חומרה המצדיקה סעד דרסטי של קבלת התביעה, וניתן לנקוט בצעדים פחות דרסטיים כמו קביעת הוצאות או שלילת הוצאות (ראה ע"ש (חיפה) 5071/98 איתן שריאל נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה חיפה (פורסם בנבו, 28.10.1998)). "

מקורות פרשניים לפסיקה

א. אבחנה בין הוראה מחייבת לבין הוראה מנחה-

השופט ברנזון בבג"ץ 188/63 תופיק סעיד בצול ושיך מחמד עבד אל מג'יד אלאזהרי נ' שר הפנים

ו-2 אח', פ"ד יט 337

ב. דין חריגה ממועד שנקבע בהוראה מנחה-

החריגה אינה מהווה עילה לבטלות האקט החורג, אף שהיא עשויה לגרור ביקורת בין במישור המשפטי, ובין במישור המינהלי (עע"מ 1386/04 המועצה הארצית לתכנון ובניה ואח' נ' עמותת נאות ראש העין ע"ר ואח' (פורסם בנבו, 20/05/2008) וע"ש (חיפה) 5071/98 איתן שריאל נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה חיפה (פורסם בנבו, 28.10.1998).



**החרגת עוסק עקב דיווח על מחזור
עסקאות אפס בשלושת החודשים
לפני משבר נגיף הקורונה**

החרגת עוסק מזכאות למענק עקב דיווח אפס שלושה חודשים לפני משבר הקורונה

סעיף 7 לחוק הסיוע בהגדרת המונח "עוסק" קובע:

" 'עוסק' – חייב במס כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, למעט כל אלה:

...

(9) עוסק שדיווח לגביי שלושת החודשים שלפני חודש מרס 2020 על מחזור עסקאות
בשיעור אפס; "

הגדרה זו מופיעה גם בסעיף 5 להחלטת הממשלה 5015

ערר 21-1030 א.ל. ניהול אולמות חתונה בע"מ נ' רשות המסים

בפני כב' הדיינת אורית בר לוי וחבר הוועדה רו"ח וסאם עזאם

עובדות המקרה – בקשת העוררת למענק נדחתה בשל דיווחים על מחזור עסקאות בשיעור אפס בשלושת החודשים שקדמו לחודש מרץ 2020.

טענת העוררת: אין בדיווחים על מחזור אפס כדי לשלול המענק מאחר שהחברה פעילה ולא סגרה את פעילותה עד היום.

טענת המשיבה: יש בעובדה שהעוררת דיווחה על מחזור עסקאות אפס עוד טרם השפעות נגיף הקורונה, ללמד כי הירידה במחזורי עסקאותיה לא נבעה מהשפעות הנגיף. בנוסף, עסק שדיווח מחזור עסקאות אפס בשלושת החודשים שקדמו למרץ 2020 מוחרג קטגורית מהזכאות למענק.

ערר 21-1030 א.ל. ניהול אולמות חתונה בע"מ נ' רשות המסים

הדיינת אורית בר לוי וחבר הוועדה רו"ח וסאם עזאם

ועדת הערר קבעה:

~~הירידה במחזורים בחודשים לפני משבר הקורונה מנתקת את הקשר הסיבתי הנדרש בין הירידה במחזורים בין התקופות הקבועות בהחלטת הממשלה לבין התפשטות נגיף הקורונה.~~

ועם זאת:

"ייתכנו מקרים בהם עוסקים ידווחו על עסקאות אפס בשלושת החודשים שקדמו לקורונה,

ועדיין תהא הצדקה לראות בהם כעוסקים שנפגעו בשל משבר הקורונה, בין היתר אותם

"עוסקים עונתיים" אשר מטבעם אינם פעילים בחודשי החורף אשר קדמו לקורונה, ועדיין ספגו

פגיעה כלכלית בתקופות הזכאות כתוצאה ממשבר הקורונה. "(פסקה 32)



החלטות בית הדין מופיעות במלואן באתר בית הדין בכתובת :

<https://www.gov.il/he/departments/coronavirus-appeals-committee>



תודה על ההקשבה!