



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה וחרבות ברזל – מסלול ארצי

עררים 1155-1159/24
(ערר קורונה)

לפני כבוד חברי הוועדה:
נדב כנען, עו"ד - יו"ר
גרמן פייקין, רו"ח - חבר

מינהל מגורים ישראל - מ.ש.י בע"מ, מס' 515023760
ע"י ב"כ עו"ד אנחל סרחיו דקל

העוררת:

נ ג ד

רשות המסים

המשיבה:

באמצעות היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות
רחוב בן גוריון 38 רמת גן
דוא"ל: corona.ararim@taxes.gov.il

החלטה

1. לפנינו בקשה שהגישה המשיבה לסילוק על הסף של חמישה עררים, בטענה כי ההשגות מושא העררים הוגשו כולן באיחורים של מספר שנים וללא טעמים מיוחדים העשויים להצדיקם, ומכאן שאין מקום להתערב בהחלטותיה לדחות אותן על הסף.
2. נקדים ונציין כי לאחר שבחנו את טענות הצדדים, את המסמכים שהוגשו ואת המצב המשפטי, הגענו למסקנה כי בנסיבות העניין יש מקום להבחין בין תקופות הזכאות השונות, ובהמשך לכך לקבל את בקשת הסילוק ככל שהיא נוגעת לשתיים מהתקופות (שבשנת 2021), אך לדחותה ביחס לשלוש תקופות אחרות (שבשנת 2020), שאותן יש להשיב לשלב ההשגה לצורך בחינתן לגופן.

רקע עובדתי ודיוני

3. העוררת היא חברה פרטית העוסקת בארגון וליווי קבוצות רכישה בפרויקטים לבנייה למגורים.
4. העוררת הגישה בקשות למענקי הוצאות קבועות לפי חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – "החוק"), ובכלל זאת גם עבור חמש תקופות הזכאות שלפנינו: מאי-יוני 2020, יולי-אוגוסט 2020, נובמבר-דצמבר 2020, מרץ-אפריל 2021 ומאי-יוני 2021.
5. המשיבה דחתה את בקשות העוררת עבור שלוש תקופות הזכאות של שנת 2020 (בימים 8.12.20, 22.12.20 ו-8.6.21) בנימוק כי היא עוסקת במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי או שבשנים 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתה סעיף 8א לפקודת מס הכנסה ולפיכך היא מוחרגת מזכאות למענק בהתאם לחוק. ניתן לראות כי נימוק זה כולל למעשה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- שתי חלופות שונות, אך המשיבה לא ציינה בהחלטותיה מי מהשתיים חלה בעניינה של העוררת ומדוע.
6. ביום 28.12.21 דחתה המשיבה גם את שתי בקשותיה הנוספות של העוררת לתקופות מרץ-אפריל 2021 ומאי-יוני 2021, בנימוק שונה שלפיו סעיף 8(2) לחוק מחריג מגדרי המונח "עסקה" עסקאות שנעשו עם בעל מניות בחברה. גם כאן המשיבה הסתפקה בציטוט סעיף החוק מבלי לפרט איזו עסקה של העוררת היא מבקשת להחריג, מדוע, וכיצד הדבר מביא לכך שהעוררת אינה זכאית למענקים בשתי התקופות אלו.
7. יצוין כי העוררת קיבלה מקדמות עבור בקשותיה, וכי החלטות המשיבה בבקשות ניתנו בתוך פרק הזמן הקבוע לכך בחוק, למעט ההחלטה ביחס לבקשה עבור תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2021, שניתנה בחלוף 20 ימים מהמועד האחרון הקבוע בחוק.
8. ביום 14.2.24, כלומר בין שתיים לשלוש שנים לאחר מתן ההחלטות בבקשות ובאיחור ניכר מעבר לפרק הזמן של 45 ימים הקבוע בחוק, הגישה המשיבה השגה (מאוחדת) על ההחלטות. לטענתה, היא כלל לא קיבלה את החלטות הדחייה של הבקשות במועדים שבהן נשלחו, ולמעשה נודע לה על דחיית בקשותיה רק לאחר שקיבלה מהמשיבה הודעה על חוב והטלת עיקול ביום 18.7.23. בעקבות הודעה זו פנתה העוררת למשיבה בניסיונות שנמשכו מספר חודשים לקבל ממנה את ההחלטות בבקשות, ואלו הומצאו לה לבסוף ביום 29.11.23 (יצוין כי ההחלטה ביחס לתקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020 לא הומצאה לעוררת גם במועד זה, ולמעשה היא לא היתה ברשותה בעת הגשת הערר). לאחר מכן הגישה העוררת את ההשגה כאמור.
9. ביום 3.6.24 דחתה את המשיבה את השגות העוררת על הסף בשל האיחור בהגשתן (משך האיחור משתנה בהתאם למועד שב ניתנה ונשלחה הודעת הדחייה). המשיבה הוסיפה בהחלטתה כי כתובת הדוא"ל שאליה נשלחו ההחלטות בבקשות עודנה נמצאת בשימוש העוררת וכי אין מחלוקת כי החלטות אחרות ששלחה אליה התקבלו.
10. להשלמת התמונה יוער כי העוררת הגישה בקשה למענק גם עבור תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, וכי גם בקשה זו נדחתה ע"י המשיבה (וההחלטה בעניינה נשלחה אל אותה כתובת דוא"ל), אלא שעליה הגישה העוררת השגה בזמן. גם השגה זו נדחתה ע"י המשיבה אך העוררת לא הגישה עליה ערר, בטענה כי גם החלטה זו בהשגה לא הגיעה לידיה.
11. ביום 18.7.23 הגישה העוררת את חמשת העררים שלפנינו.
12. ביום 8.9.24 התקיים דיון בעררים, שבמסגרתו חקרה ב"כ המשיבה את המצהירה מטעם העוררת. לאחר הדיון השיבו הצדדים למספר שאלות הבהרה שהעלתה הוועדה.
13. ביום 25.9.24 הודיעה העוררת כי היא מקבלת את הצעת הפשרה שהציעה הוועדה, אולם המשיבה הודיעה כי אין בידה לקבלה. יצוין, כי בתגובתה להצעה התעלמה המשיבה מהנחיית הוועדה שלא להעלות נימוקים נוספים במסגרת זו.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

טענות הצדדים

טענות העוררת בכתב הערר

14. העוררת טוענת כאמור כי רק לאחר שקיבלה ביום 18.7.23 את הודעת החוב והעיקול נודע לה לראשונה על החלטת המשיבה לדחות את בקשותיה למענקים, אך כי עדיין לא היו בידיה ההחלטות עצמן (ולפיכך היא לא היתה יכולה להגיש עליהן השגה). בהמשך לכך פעלה העוררת באמצעות באי כוחה כדי לקבל את ההחלטות, ופנתה בעניין זה למשיבה בימים 20.7.23, 16.11.23, 23.11.23, 26.11.23 ו-27.11.23 (וזאת בדוא"ל, בטלפון, בדואר רשום ובעל פה). בעקבות פניות מתמשכות אלו קיבלה לבסוף העוררת את הודעות הדחייה ביום 29.11.23, למעט עבור תקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020, כאמור.
15. העוררת מציינת כי ביום 6.12.23 פנה מייצגה למשיבה על מנת לקבל אורכה להגשת ההשגה עד ליום 12.1.24, ולאחר שלא התקבלה ממנה תגובה פנה ביום 18.1.24 ישירות אל מר רמי יצקן, סגן מנהל קרן הפיצויים של המשיבה, בבקשה נוספת לאורכה. העוררת מוסיפה כי לאחר שמר יצקן אישר את הארכה (מבלי לוותר על טענת המשיבה לאיחור עד לאותו מועד) היא הגישה את ההשגות ביום 14.2.24. במקביל לכך הגיעה העוררת להסדר תשלומים עם המשיבה ושילמה את חובה.
16. לנוכח האמור טוענת העוררת כי היא כלל לא הגישה את ההשגות באיחור, שכן היא קיבלה את ההחלטות רק ביום 29.11.23 והגישה אותן בתוך 45 ימים שניתנו לה במסגרת הארכה. לטענת העוררת היא נהגה בתום לב לאורך הדרך ומייד לאחר שנוגע לה לראשונה על קיום ההחלטות פעלה על מנת לקבל עותק מהן, להסדיר את התשלום ולהגיש את ההשגות. העוררת מוסיפה כי המשיבה חסמה את האפשרות הטכנית להגיש השגה לאחר שחלפו 45 ימים מיום ההחלטה, מכשול שיצר עבורה קושי ממשי לבצע את ההגשה בפועל, ולפיכך היא נאלצה לפנות אליה רק עבור שתינתן לה האפשרות הטכנית להגיש השגה.
17. העוררת מציינת כי בחודשים אוקטובר 2022 וינואר 2023 פנו למיצגיה נציגים מטעם המשיבה (פקיד שומה רחובות ופקיד שומה בת"א) בשאלות הבהרה בנוגע להוצאותיה המשפטיות (ולפיכך היא סברה כי בקשותיה נמצאות עדיין בטיפול באותו שלב).
18. לגוף הנימוקים טוענת העוררת כי היא עומדת בתנאי החוק לזכאות וכי הנימוק שעליו התבססה המשיבה בהחלטותיה לעניין סעיף 8 לפקודת מס הכנסה אינו נכון בעניינה, שכן היא אינה עוסקת במכירת זכויות במקרקעין ובספריה לא רשומים מקרקעין כמלאי עסקי. העוררת מוסיפה כי היא גם לא עוסקת בביצוע עבודות בנייה כלשהן ובפרט בביצוע עבודות מתמשכות. עוד מציינת העוררת כי היא לא יישמה את הוראות סעיף 8 לפקודה בדוחותיה הכספיים כיוון שהוא לא חל עליה.
19. העוררת מדגישה כי היא נפגעה בצורה קשה כתוצאה ממשבר הקורונה, וכי לפרויקטים שבניהולה נגרמו קשיים כלכליים ותפעוליים רבים כתוצאה ממחסור בעובדים, קשיי מימון וגידול בהוצאות המתוכננות. העוררת מפרטת בנוגע למספר פרויקטים שונים שלה שנפגעו בצורה קשה כתוצאה מהתפרצות המגפה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

טענות המשיבה בבקשת הסילוק

20. המשיבה מבקשת כאמור לסלק על הסף את העררים לנוכח האיחורים הממושכים בהגשת ההשגות. המשיבה מפנה להחלטות הוועדה שבהן נקבע כי במקרים של איחור בהגשת ההשגה נדרשים טעמים מיוחדים העשויים להצדיק את האיחור, וכי ככלל מדובר בנימוקים כבדי משקל הנעוצים בגורמים חיצוניים שאינם מצויים בשליטת בעלי הדין, ולא בנימוקים הקשורים להתנהלות בעל הדין או בא כוחו.
21. המשיבה טוענת כי במקרה שלפנינו ההחלטות נשלחו ביום נתינתן לכתובת הדוא"ל של מייצג העוררת, וכי ביחס לשתיים מהבקשות אף נשלחו הודעות SMS מעדכנות בטלפון (בבקשות עבור תקופות הזכאות מרץ-אפריל 2021 ומאי-יוני 2021). המשיבה מצרפת תעודת עובד ציבור שבה מפורטת פעילות מערכת משלוח ההודעות, וכן צילומים מתיק העוררת שבהם מפורטים מועדי משלוח ההודעות והמסרונים. המשיבה מוסיפה כי בימים 5.7.21 ו-12.9.21 נשלחו לאותה כתובת דוא"ל גם מכתבי פירוט תשלומים שבהם צוין כי סטטוס הבקשות הוא "תיק נדחה". בנוסף לכך מציינת המשיבה כי גם ההודעה ביחס לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 נשלחה אל אותה כתובת דוא"ל וברי כי העוררת קיבלה אותה שכן היא הגישה עליה השגה במועד, וכי גם הודעת החוב מחודש יולי 2023 נשלחה אף היא באותה דרך ואין מחלוקת כי העוררת קיבלה גם אותה.
22. המשיבה טוענת כי נקודת המוצא היא שההחלטות שנשלחות בדוא"ל מגיעות ליעדן וכי הנטל להוכיח כי לא הגיעו מוטל על העוסק. המשיבה מפנה להחלטות של ועדות הערר שבהן נקבע כי האסמכתאות שאותן היא מצרפת לצורך הוכחת המשלוח הן ראיות כבדות משקל. כמו כן מפנה המשיבה להחלטות של הוועדה שבהן נקבע כי המועד הקובע הוא המועד שבו נשלחו ההחלטות ולא המועד שבו נודע לעוררת עליהן בפועל (כגון החלטתו של מותב זה בערר 1114/24 איי.סי. **אס פרויקטים בינלאומיים בע"מ** (נבו, 22.5.24).
23. המשיבה טוענת כי במקרה שלפנינו הנסיבות אף חמורות יותר מאשר בערר **איי.סי. אס**, שכן מדובר בחמישה איחורים קיצוניים של בין למעלה משנתיים לשלוש שנים, כשביחס לכל התקופות התקבלו מקדמות בלבד וכי על אף האמור העוררת לא מצאה לנכון לבדוק מה הוחלט ביחס ליתרת הסכום המגיע ואת סטטוס הטיפול בבקשה. המשיבה מציינת כי מבדיקה במערכת הפניות לא נמצאו כל פניות מטעם העוררת עד להטלת העיקולים בחודש יולי 2023.
24. המשיבה מוסיפה כי גם לאחר שנודע לעוררת על קיום החוב היא לא פעלה באופן מיידי להגשת השגות או בקשות להארכת מועד, וכי בין ה-20.7.23 ל-16.11.23 (אז פנו באי כוחה למשיבה), העוררת לא עשתה דבר. כלומר, שבמשך ארבעה חודשים לאחר שנודע לה על הדרישה להחזר, העוררת לא פעלה כנדרש על מנת להשיג על אותן החלטות, וגם מטעם זה יש לדחותן.
25. לטענת המשיבה, מרבית ההתכתבויות עם נציגיה שאותן צירפה העוררת בין ה-30.9.22 ו-5.1.23 מתייחסות לבירורים אודות חברה קשורה, ואינן נוגעות כלל למענקי הקורונה,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ומכאן שלא ניתן לקבל את הסברה של העוררת שלפיו התכתבויות אלו חיזקו את הנחתה כי בקשותיה נמצאות עדיין בשלב הטיפול.

26. לעניין סיכויי הערר לגופו, המשיבה טוענת כי מדובר בשיקול משני בלבד, במיוחד לנוכח העובדה כי מדובר בחמישה איחורים קיצוניים.

27. לנוכח האמור מבקשת העוררת מהוועדה לסלק את העררים על הסף, ולחילופין, ככל שיוחלט כי ישנם טעמים מיוחדים המצדיקים את האיחור, להחזיר את הבקשות לשלב ההשגה.

טענות העוררת בתגובה לבקשת הסילוק

28. העוררת טוענת כי המשיבה אינה מתייחסת כלל לשאלת זכאותה המהותית למענק אלא מסתמכת אך ורק על נימוקים טכניים הנוגעים להגשה באיחור לכאורה.

29. לטענתה, היא פעלה בתום לב, הסדירה את חובה והגישה את ההשגות בהתאם לארכה שניתנה לה, אולם המשיבה הפרה את חובת תום הלב וההגינות כלפיה. בהמשך לכך מפנה העוררת לפסק הדין בבר"מ 6094/13 **מדהנה נגד המשרד לקליטת עלייה** (נבו, 2013), להלן – פס"ד **מדהנה**), שם נקבע כי יש להעניק משקל משמעותי לשאלת סיכויי ההליך, ומשקל מופחת לאינטרס סופיות הדיון, וזאת בהקשר של הליך ערעורי שעניינו הפעלת סמכות של רשות לפי חוק סוציאלי.

30. לעניין האיחורים, העוררת טוענת כי מתעודת עובד הציבור שהוגשה עולה כי המשיבה אינה יכולה להציג בפני ועדת הערר הוכחה לכך שההודעות אכן נשלחו, שכן היא שומרת תיעוד (לוג) של השנה האחרונה בלבד. העוררת מעלה שאלות שונות בנוגע לתקלות אפשריות במערכת משלוח ההודעות, לנוכח האמור בתעודת עובד הציבור.

31. העוררת מוסיפה כי עם הטלת העיקול התקשרו נציגים מטעם המשיבה למשרדו של מייצגה, ובעקבות זאת החלה המייצגת (רו"ח טובה למברג טבצ'ניק) בבירורים על מנת לקבל לידיה את ההחלטות. העוררת שבה ומפרטת את ניסיונותיה הרבים ליצור קשר עם המשיבה בעניין זה, שכללו גם הגעה פיזית של אחד מבאי כוחה ביום 27.11.23 אל משרדי המשיבה בניסיון לאתר נציג של המשיבה שיוכל לסייע לו בקבלת העתק מההחלטות, אך מוסיפה כי גם פנייה זו לא צלחה מאחר שעובדי קרן הפיצויים לא ידעו לאן להפנותו. בהמשך לכך מציינת העוררת כי עד למועד זה המשיבה לא פעלה להקמת מנגנון מסודר ולמינוי גורם מוסמך שתפקידו לסייע למגישי בקשות בקבלת מענה לשאלות ופתרון קשיים ובעיות. לטענתה, מדובר במדיניות של גרירת רגליים והערמת קשיים בירוקרטיים על עסקים שנפגעו, במקום לסייע להם באופן מיטבי.

דיון והכרעה

32. לאחר שבחנו את טענות הצדדים, את הראיות שצורפו ואת הדין החל, הגענו כאמור למסקנה כי יש לקבל את בקשת הסילוק של המשיבה באופן חלקי, וזאת ביחס לשתי תקופות הזכאות של שנת 2021. ביחס לשלוש התקופות של שנת 2020, לעומת זאת,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

קיימים טעמנו טעמים מיוחדים ושיקולים המצדיקים את הגשת ההשגות באיחור ואת דחיית בקשת הסילוק, מהסיבות שיפורטו להלן.

33. נתייחס תחילה לסוגייה הכללית של הגשת השגה באיחור ולדרישת הטעמים המיוחדים, ולאחר מכן נבחן את הנסיבות הפרטניות של המקרה שלפנינו על מנת לקבוע אם מתקיימים בעניינו טעמים מיוחדים, כאמור. בהקשר זה נחלק את האיחורים לשתי תקופות נפרדות, הראשונה והעיקרית בין מועד דחיית הבקשות לבין מועד קבלת החוב (שבו נודע לעוררת בפועל ובוודאות על דחיית הבקשות), והשנייה שבין מועד אחרון זה לבין מועד הגשת ההשגות. לאחר מכן נדרש לסיכויי ההליך לגופם ולבסוף למסקנות שיש לגזור ממכלול השיקולים והנסיבות.

איחור בהגשת ההשגה והדרישה לטעמים מיוחדים

34. סעיף 20(א) לחוק קובע כי ניתן להגיש השגה על החלטת המשיבה בבקשה בתוך 45 ימים מיום קבלתה.
35. החוק שלפנינו אינו מתייחס במפורש למצב שבו ההשגה מוגשת למשיבה באיחור. בהחלטות השונות של ועדות הערר נקבע כי למשיבה סמכות טבועה להעניק ארכה להגשת השגות, מעבר לפרק הזמן שנקבע בחוק, סמכות הדומה בטבעה לסמכות הטבועה להארכת מועדים הנתונה לבתי המשפט (ראו לדוגמא, ערר 1458/23 **לנבו שיווק ואחזקות בע"מ נ' רשות המסים** (נבו, 13.8.23)). יחד עם זאת, בהחלטות קודמות של ועדת הערר נקבע כי ראוי שהמשיבה תעשה שימוש בסמכות זו רק במקרים חריגים ולא כלאחר יד. עוד נקבע בהחלטות הוועדה, כי הארכת מועד להגשת השגות מותנית בקיומם של טעמים מיוחדים שיירשמו, וזאת בדומה לסמכותה של ועדת הערר להאריך מועד להגשת עררים בהתאם לתקנה 6 לתקנות התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) (סדרי הדין והמינהל בוועדת הערר), תשפ"א-2020.
36. טעמים מיוחדים כאמור נבחנים בכל מקרה לפי נסיבותיו. במכלול השיקולים הקיימים בהקשר זה ניתן למנות את הסיבה לעיכוב בהגשת ההליך, משך האיחור או הארכה המבוקשת, טיבו ומהותו של ההליך, הסתמכות בעל הדין שכנגד, וסיכויי הלכאוריים של ההליך שאת המועד לנקיטתו מבקשים להאריך (ראו למשל בש"א 482/08 **פיכמן נ' כונס הנכסים הרשמי** (נבו, 28.1.08), וכן עמ"נ 17082-07-23 **אדר מערכות מיזוג אוויר בע"מ נ' רשות המסים בישראל** (נבו, 14.8.23), העוסק במתן מענק הוצאות קבועות בעקבות התפרצות הקורונה, כמו בענייננו).
37. עוד נקבע בפסיקה, כי בשונה מאמת המידה של "סיבה מוצדקת" או "נסיבה סבירה" וכיוצ"ב, כאשר נדרשים "טעמים מיוחדים" להארכת מועד שנקבע בחיקוק, תישקל הארכת המועד רק בנסיבות חריגות ומיוחדות המצדיקות את הארכת המועד, וכי על דרך הכלל מדובר בנסיבות חיצוניות שאינן בשליטתו של העורר או בא כוחו (ראו לדוגמא ו"ע (ס-י) 1211-04-15 **רז נ' המועצה לייצור ושיווק דבש** (נבו, 25.1.16)).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

38. לצד זאת נקבע בפס"ד **מדהנה** שאליו הפנו הצדדים כי במקרים שבהם מדובר בבקשה להארכת מועד להגשת הליך ערעורי על הפעלת סמכות של רשות לפי חוק סוציאלי, ניתן להקל במידת מה בדרישת הטעמים המיוחדים במקרים המתאימים לנוכח מהות ההליך, שכן מטרתם של חוקים אלו מלכתחילה היא להיטיב את מצבם של הזכאים באמצעות מתן הטבות או תגמולים, ולפיכך קיים אינטרס ציבורי לאפשר את מיצוי ההליכים השיפוטיים (ראו פס"ד **מדהנה** לעיל, פסקה 11 לפסק הדין של השופט פוגלמן). יודגש, כי בניגוד לטענת המשיבה, הקביעה בפסק דין זה מתייחסת בצורה עקרונית להליכי ערעור הנוגעים לחקיקה סוציאלית, ולא רק לחוק הספציפי שנדון באותו מקרה.
39. כזה גם הוא ההליך שלפנינו, שבבסיסו הסדר סוציאלי שמטרתו להיטיב את מצבם של עסקים הזכאים למענק בשל השלכותיה הכלכליות של מגפת הקורונה. כאמור, אופיו הסוציאלי של ההסדר החוקי עשוי להצדיק הקלה, במידת מה ובמקרים המתאימים, בבחינת ה"טעמים המיוחדים" להארכת מועד להגשת ערר (ראו do ערר 22-2202 **טריפ כארט בע"מ נ' רשות המסים** (נבו, 13.7.22)).
40. ואכן, סקירת החלטותיהן של ועדות הערר מלמדת על גישה ליברלית, באופן יחסי, במתן הארכות מועד. אולם, אין להבין מכך כי יש להיעתר כעניין שבשגרה לבקשות אלו להארכת מועד ככל שלא עולים טעמים מיוחדים כקבוע בחוק ולפי המבחנים שנקבעו בעניין זה בפסיקה. בעניין זה יש להדגיש כי ההקפדה על לוחות הזמנים הקבועים בחוק אינה בגדר דרישה טכנית או גחמה דווקנית, וכי יש לה חשיבות של ממש לצורך היערכות והתמודדות מערכתית ותקציבית של המשיבה ויתר הגורמים הרלוונטיים, במיוחד כשמדובר באיחורים ממושכים, כמו שארע בענייננו (ראו לדוגמא ע"מ 58983-04-24 **מנהל מס רכוש וקרן פיצויים באר שבע נ' מצרפי** (נבו, 23.7.24), פסקה 69).
41. במקרה שלפנינו, מדובר על חמש השגות שהוגשו באיחורים ממושכים ביותר של בין שנתיים לשלוש שנים (משך האיחור משתנה בהתאם למועד שבו התקבלה ההחלטה בבקשה ועד ליום הגשת ההשגות, 14.2.24). לטענת העוררת היא לא קיבלה את החלטות בעת שנשלחו, ונדע על כך שבקשותיה נדחו רק בחודש יולי 2023, כאשר המשיבה שלחה לה הודעת חוב. בהמשך לכך פנתה העוררת למשיבה מספר פעמים ובאמצעים שונים, עד שעלה בידה לבסוף לקבל את החלטות הדחייה בבקשות, ביום 29.11.23. טענתה הראשונה של העוררת היא כי יש לראות במועד זה שבו קיבלה לבסוף את החלטות בבקשות כמועד הקובע לחישוב פרק הזמן להגשת השגה, ומכאן שלא חל כל איחור בהגשתה.
42. בעניין זה יש להבהיר כי מבחינה עקרונית, המועד הקובע לקבלת ההחלטה ולתחילת הספירה הוא המועד שבו היא נשלחה לעוררת (ולא המועד שבו נודע לה עליה בפועל). כך לדוגמא נקבע:

איננו סבורים כי מועד ההמצאה בענייננו הוא המועד בו התגלה לעוררת דבר קיומה של החלטה בהשגה בתיבת דואר הזבל. בפועל, הודעת המשיבה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הגיעה לתיבת הדואר האלקטרוני של העוררת ביום בו נשלחה (4.4.2023), ופרשנות אחרת עלולה לפתוח פתח לניצול לרעה על ידי מי שמבקש להאריך בדרך זו את התקופה להגשת השגה. " (ערר 1728/23 פיט מיינד (2009) בע"מ נ' רשות המסים (נבו, 19.12.23), פסקה 24. ראו גם ההפניות השונות המופיעות בפסקה 23 לאותה החלטה, וכן לדוגמא ערר 1114/24 איי.סי.אס פרויקטים בינלאומיים בע"מ נ' רשות המסים (נבו, 22.5.24), פסקאות 27-28).

43. לנוכח האמור יש לדחות את טענתה הראשונה של העוררת שלפיה לא ארע כל איחור בהגשת ההשגות. עתה יש לבחון האם מתקיימים במקרה זה טעמים מיוחדים העשויים להסביר ולהצדיק את האיחור, כאמור. בהקשר זה ניתן כאמור לחלק את פרק הזמן של האיחור לשתי תקופות, שתידונה להלן: התקופה הראשונה שנעה בין שנה וחצי לשנתיים וחצי שבין מתן ההחלטות בבקשות לבין שליחת הודעת החוב (בחודש יולי 2023), והתקופה השנייה של כשבעה חודשים שבין מועד זה, שבו נודע לעוררת (לטענתה לראשונה) כי בקשתה נדחתה, לבין המועד שבו הוגשה לבסוף ההשגה (14.2.24 כאמור).

תקופת האיחור הראשונה (בין החלטת המשיבה בבקשה לבין משלוח הודעת החוב)

44. העוררת טוענת כזכור כי כל חמש ההחלטות בהשגות לא הגיעו לידיה בעת שנשלחו. מקרה דומה לענייננו של עוסק שטען כי החלטת המשיבה כלל לא הגיעה לידיו נדון בערר 1253/23 החברה לפיתוח יסוד המעלה וחולתה בע"מ נ' רשות המסים (נבו, 6.6.23), שם נקבע כי הנחת המוצא העקרונית היא שהודעות הנשלחות בדוא"ל מגיעות ליעדן:

על רקע זה, עולה השאלה מה הדין במקרה שבו העוסק טוען כי לא קיבל את ההודעה. האם כל עוסק יכול לטעון בפשטות כי ההודעה "לא התקבלה", ואגב כך לאיין כליל את מגבלת הזמן הקבועה בחוק? לטעמנו, התשובה היא מורכבת יותר. תוצאה פשטנית המאיינת את מגבלת 45 הימים עלולה לפגוע באופן חמור בסופיות ההליך המינהלי, והיא תאפשר התדיינות חדשות עבור כל מי שמוכן להעלות על דל שפתיו את הטענה "לא קיבלתי". אין בידינו לקבל תוצאה כזו.

...

טבע הדברים הוא כי הודעות דואר אלקטרוני נשלחות ומגיעות ליעדן ללא תקלות, בהסתברות גבוהה. תקלות כגון אלו שהוזכרו בתעודת עובד הציבור הן אפשריות, אך בשימוש סביר ורגיל בדואר אלקטרוני הן לא אמורות להתרחש כמעט בכלל. (פסקאות 34 ו-37 להחלטה).

בהמשך לכך נקבע באותה החלטה כי ככל שהמשיבה מציגה אינדיקציה לשליחת הודעת הדוא"ל, הרי שעל העורר לכל הפחות לתמוך בתצהיר את טענתו כי לא קיבל את ההודעה, וכן יש לתת את הדעת למכלול האינטראקציות שהתקיימו בין הצדדים (ראו גם ערר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- 1106/24 לב טרוול לבקוביץ בע"מ נ' רשות המסים (נבו, 20.6.24), ערר 1601/23 סחר מודרני בע"מ נ' רשות המסים (נבו, 29.1.24), פסקאות 23-24).
45. במקרה שלפנינו נראה כי שני הצדדים התקשו לעמוד בנטלים הבסיסיים המוטלים עליהם בהקשר זה. באשר למשיבה, שהנטל הראשוני מוטל עליה, היא אכן הציגה צילומי מסך מתיק העוררת, שהוא למעשה מעין רשומה מוסדית, ובו תיעוד לכך שחמש ההודעות נשלחו. בנוסף לכך היא צירפה תעודת עובד ציבור בעניין שליחת ההודעות בדוא"ל מטעם מר ניר ידיד, אחראי על אבטחת מידע ותעבורת דוא"ל מטעמה.
46. אלא שיש מקום להבחין בעניין זה בין תקופות הזכאות השונות. ביחס לשלוש תקופות הזכאות של שנת 2020, נכתב בתיק העוררת שצילומים מתוכו צירפה המשיבה רק כי "נשלח מכתב דחייה" (לצד תאריך המשלוח), מבלי לציין כי המכתב נשלח בהצלחה, באיזו דרך נשלח, לאיזו כתובת, וכן מבלי שנשלח מסרון טלפוני לצד המשלוח המוזכר (שהוא לכאורה בדוא"ל). תיעוד חלקי זה עומד בניגוד גמור לתיעוד המפורט משתי תקופות הזכאות של שנת 2021, שם נכתב, בנוסף לאותו נתון שלפיו נשלח מכתב דחייה, כי "נשלחה הודעה בהצלחה", לצד תאריך המשלוח ופירוט ההודעה עצמה ("שלוש רב, הסתיים הטיפול בבקשתך מספר ... על שם משי. מכתב החלטה נשלח לדוא"ל המופיע במסמכי הבקשה"). כמו כן מופיעה שורה נוספת המתעדת את שליחת המסרון הטלפוני: "נשלח מסרון בהצלחה" (וכן פירוט זהה של תוכן ההודעה שנשלחה במסרון).
47. האינדיקציה שהציגה המשיבה למשלוח ההודעות ביחס לשלוש תקופות הזכאות בשנת 2020 היא אפוא בסיסית ביותר וחסרה מספר פרטים משמעותיים, בהשוואה לתיעוד שליחת ההודעות משנת 2021. כך לדוגמא, בתיעוד לא נכתב כלל כי שלוש הודעות אלו אכן נשלחו בהצלחה. בנוסף לכך, המשיבה לא שלחה מסרון טלפוני לצד משלוח ההודעות בדוא"ל במסגרת שלוש תקופות הזכאות של שנת 2020 (ראו גם פסקה 29 לכתב התשובה וכן דיון בעמ' 41-42 לפרוטוקול). לא למותר לציין, כי גם התיעוד ביחס למכתבי פירוט התשלומים ששלחה המשיבה בימים 5.7.21 ו-12.9.21 נעשה באותה דרך לקויה, כלומר מבלי לציין כי המכתבים נשלחו בהצלחה ולאיזו כתובת דוא"ל (ומבלי לגבות משלוח זה במסרון טלפוני). כמו כן יש להעיר, כי היה מקום שהמשיבה תפיק ותציג תדפיס או פלט מסודר מתוך תיק העוסק, במקום להציג לוועדה צילומי מסך קטועים.
48. עוד יש לציין כי בתעודת עובד הציבור שצירפה המשיבה נכתב כי קיימים תרחישים שונים שבהם הודעת הדוא"ל נשלחת שוב ושוב עד ששליחה מצליחה, כך שגם אם הדבר יתעכב הוא יקרה בסופו של דבר. אולם, לא ניתן להבין את הקשר בין המתואר בתעודה לבין התיעוד מתיק העוסק, לדוגמא האם גם לשליחות כושלות המתוארות בתעודה יהיה תיעוד במערכת, וכיצד למעשה ניתן לשלוח בסוף את ההודעה אם תיבת הדוא"ל של הנמען נותרת מלאה, או אם הכתובת כלל אינה נכונה (אלו שניים מהתרחישים המתוארים בתעודה). ניתן להוסיף כי בהבהרה שהגישה המשיבה לאחר הדיון היא ציינה כי ניתן רק לדעת שהודעה נשלחה מהמערכת, ואם מכל סיבה היא לא הגיעה ליעדה הרי שאין כל דרך לדעת זאת (המשיבה לא הבהירה האם גם במקרה זה יירשם הנתון שלפיו



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- ההודעה נשלחה בהצלחה). עוד נכתב בתעודה כי במערכת נשמרים לוגים המתעדים את משלוח ההודעות רק למשך שנה, ומאחר שחלפו כבר מספר שנים מאז שליחת ההודעות בענייננו, הרי שאין באפשרותה להראות כיום כי אכן שלחה את ההודעות בהצלחה.
49. בהקשר זה נבקש להדגיש, כי השיטה שאימצה המשיבה לשליחת כל הודעותיה לעוסקים בדוא"ל (בלבד) נושאת עמה קשיים בלתי מבוטלים (ראו גם ערר 1806/23 **פטוריז הצללה ומתקני משחקים בע"מ נ' רשות המסים** (נבו, 27.12.23)), שכן היא אינה כוללת בתוכה רכיב של קבלת אישור מסירה, והיא אף לא נתונה לבחירה אמיתית של העוסקים, מאחר שהיא במידה רבה נכפית עליהם בעת הגשת הבקשה. ברי כי ככל שהמשיבה היתה מציגה אישורי מסירה למשלוח ההודעותיה, היה בכך כדי למנוע כל טענה של העוסקים לאי קבלה של המכתבים במועד. לכל הפחות, תיעוד מפורט ומלא מלא של אופן משלוח ההודעה, לצד גיבוי באמצעות משלוח מסרון טלפוני (כפי שנעשה ביחס לתקופות הזכאות של שנת 2021), הם בגדר דרישה בסיסית בנסיבות אלו. עוד יש לזכור כי נטל ההוכחה הראשוני בהקשר זה מוטל כאמור על המשיבה, ולא על העוררת.
50. לצד כל זאת יש לומר כי גם העוררת לא עמדה בנטל המוטל עליה לסתור את טענת המשיבה כי שלחה אליה את ההחלטות. בעניין זה הגישה העוררת תצהיר מטעמה של רו"ח טובה טבנצ'יק, האחראית על הטיפול בתיק העוררת במשרדו של רו"ח דוד רוזנברג, שהגיש מטעמה את בקשות המענקים ושאל תיבת הדוא"ל שלו נשלחו ההחלטות. בתצהיר נכתב בקצרה כי "**מכתבי ההחלטה לא התקבלו אצלי טרם ליום 29.11.23 וזאת למרות פניות חוזרות ונשנות שלי אל נציגים שונים ברשות המיסים**".
51. בתצהיר לא הובהר מה הכוונה במילה "אצלי" ומה היחס בין תפקידה של רו"ח טבנצ'יק לכתובת הדוא"ל של רו"ח רוזנברג, אשר הוזנה בבקשת המענקים ושאליה נשלחו המכתבים, כמו גם למספר הטלפון שאליו נשלחו המסרונים, השייך אף הוא לרו"ח רוזנברג. ואמנם, בחקירתה של המצהירה במהלך הדיון התברר כי לרו"ח טבנצ'יק אין גישה ישירה לתיבת דוא"ל זו, וכי רו"ח רוזנברג, שכתובת הדוא"ל היא שלו, הוא שמפנה אליה באופן ידני מתוך התיבה את ההודעות הנוגעות לתיקים שבטיפולו (ראו עמ' 39-40, עמ' 44 שורות 14-16 לפרוטוקול הדיון). לנוכח האמור ברי כי היה מקום שאת התצהיר בעניין זה יגיש רו"ח רוזנברג, ולא רו"ח טבנצ'יק, שכן הוא הגורם הרלוונטי ביותר ובעל הגישה הישירה הן לתיבת הדוא"ל והן לטלפון, והוא שיכול היה להעיד אם ההודעות התקבלו אם לאו. למעשה ניתן לומר כי תצהירה הלקוני של רו"ח טבנצ'יק כפי שנוסח מתייחס רק לכך שההודעות לא הגיעו אליה, כלומר שהוא אינו שולל את ההנחה כי ההודעות נשלחו כנדרש ואף הגיעו לדוא"ל של רו"ח רוזנברג. התצהיר אינו סותר לדוגמא תרחיש סביר למדי שבו ההודעות נשלחו והגיעו לתיבה אך רו"ח רוזנברג לא היפנה אותן לטיפולו של רו"ח טבנצ'יק, מכל סיבה שהיא.
52. יוער כי במענה לשאלות הוועדה הבהירה רו"ח טבנצ'יק במהלך הדיון כי שהתה לצד רו"ח רוזנברג בעת שבדק בדיעבד את תיבת הדוא"ל שלו ולא מצא את ההודעות שנשלחו (ראו עמ' 29-40 לפרוטוקול הדיון). ראשית יש לומר כי טענה זו כלל לא עלתה בתצהיר שהוגש,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- וכי גם כאן היה מקום כי רו"ח רוזנברג, ולא רו"ח טבנצ'יק, הוא שיצהיר עליה, שכן הוא זה שערך את אותה בדיקה לאחור בעוד שרו"ח טבנצ'יק רק "עמדה לידו". שנית, אפילו אם נניח כי כל ההודעות לא נמצאו באותו חיפוש (שטיבו כלל לא הובהר), גם אז הדבר לא בהכרח סותר את טענת המשיבה כי הודעותיה נשלחו והתקבלו, שכן ייתכן למשל כי הן נמחקו כבר בצורה ידנית או אוטומטית לנוכח השנים שחלפו מאז קבלתן.
53. לנוכח המפורט לעיל יש לומר כי גם העוררת לא עמדה בנטל המוטל עליה לסתור או לשלול את טענת המשיבה כי ההודעות נשלחו והגיעו ליעדן (טענה שכאמור מבוססת וממוסמכת בעיקר ביחס להודעות עבור שתי תקופות הזכאות של שנת 2021).
54. בנוגע לראיות נסיבתיות יותר, יש להביא בחשבון כי מדובר בחמש הודעות שנשלחו בארבעה מועדים שונים (שתי ההודעות לתקופות הזכאות שבשנת 2021 נשלחו באותו מועד). בעוד שתקלה במשלוח יחיד היא אפשרית (לעיתים רחוקות), קשה יותר להניח כי אירעו במערכת המשיבה ארבע תקלות נפרדות, במועדים שונים כשפערי הזמנים ביניהם הם של חודשים ואף שנים, ושהביאו לכך שאף אחת מחמש ההודעות לא נשלחה (ראו לעניין זה ערר איי.סי.אס פרויקטים, פסקאות 30, 33 ו-35, ערר סחר מודרני, פסקה 27).
55. בהמשך לכך יש להביא בחשבון כי הודעות אחרות ששלחה המשיבה אל אותה כתובת של מייצג העוררת הגיעו ליעדן שכן העוררת הגיבה להן ופעלה בהתאם. כך, המשיבה שלחה לעוררת ביום 10.8.20 הודעת דחייה ביחס לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 שעליה הגישה העוררת השגה, וגם הודעת החוב מחודש יולי 2023 וההחלטות בהשגות מיום 3.6.24 נשלחו כולן אל אותה כתובת דוא"ל ואין מחלוקת כי העוררת קיבלה אותן ופעלה בעניינן. מכאן, שקיים קושי מסוים להניח כי דווקא הודעות הדחייה, חמש במספר, לא נשלחו ולא התקבלו, בעוד שהודעות ומכתבים אחרים שנשלחו באותו אופן הגיעו כשורה.
56. מאידך, ניתן גם לראות כי כאשר העוררת מקבלת הודעת דחייה (או חוב) היא אינה מתעלמת ממנה אלא פועלת בכדי לשנותה, ועל כן ניתן לטעון כי מעצם העובדה שהעוררת לא פעלה בעניין חמש ההחלטות שלפנינו ניתן להסיק כי היא כלל לא קיבלה אותן (ראו דבריה של רו"ח טבנצ'יק בעניין זה, עמ' 48 לפרוטוקול שורות 1-3).
57. טענה נוספת שהעלתה המשיבה בהקשר זה היא כי מלבד ענייני השליחה, האחריות לאיחור מוטלת על העוררת גם מאחר שהיא לא מצאה לנכון לבדוק את סטטוס הטיפול בבקשותיה במשך תקופה כה ממושכת של למעלה משנתיים (ממועד הגשת הבקשות, שהאחרונה בהן היתה ביום 23.8.21, ועד לאחר קבלת הודעת החוב בחודש יולי 2023).
58. בעניין זה יש לזכור כי העוררת הגישה בקשות למענקים בסכום מצטבר של 1,255,941 ₪ אך קיבלה מקדמות בסכום כולל של כ-747 אלף ש"ח בלבד (כ-60% מסכום המענקים המבוקשים), כך שלכאורה ומבחינתה וכל עוד לא קיבלה החלטות אחרת היא היתה זכאית להשלמת היתרה בסכום עצום של למעלה מחצי מיליון ₪. מעבר לכך שניתן לתהות מדוע העוררת ויתרה למעשה על סכום מכובד זה (עניין הנתון לשיקול דעתה), אכן עולה השאלה מדוע לא טרחה לבדוק מה עלה בגורל בקשותיה ולא ביררה האם / מדוע לא ניתנה בהן החלטה במשך תקופה כה ארוכה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

59. בעניין זה טענה העוררת כי היא לא ויתרה על הסכומים הנוספים שהגיעו לה אך סברה כי הטיפול בבקשותיה מתעכב משך חודשים ושנים אצל המשיבה, כפי שארע כידוע ביחס לעסקים רבים אחרים. העוררת הוסיפה כי בין ה-30.9.22 עד ל-5.1.23 פנו אליה רכזים מפקיד השומה וניהלו עמה התכתבויות בנוגע להיקף דמי הניהול והוצאותיה המשפטיות בשנים 2019-2020 ולנוכח זאת היא סברה כי בקשותיה נמצאות עדיין בטיפול המשיבה (ראו חקירתה של רו"ח טבנצ'יק, עמ' 52-53).
60. טענותיה אלו של העוררת מעוררות קושי. אמנם, איחוריה המשמעותיים של המשיבה כתוצאה מהעומס הרב שהוטל עליה אכן ידועים לכל העוסקים בתחום, אלא שהם נוגעים בעיקר לטיפול בשלב ההשגה, ולא לשלב הבקשה. לא ניתן לשלול כמובן כי מייצגי העוררת אמנם סברו מבחינה סובייקטיבית כי הבקשות נמצאות עדיין בשלב הטיפול, אך יש לומר כי מדובר לכל הפחות בשיקול דעת מקצועי מוטעה, בהתחשב בכך שמדובר בשלב הבקשות ולא בשלב ההשגות, בכך שמדובר בחמש בקשות שונות (כך שקשה להניח שכולן מעוכבות במשך זמן כה רב), בפרקי הזמן הממושכים ובמיוחד בכך שבדיקה פשוטה שניתן היתה לבצע כל העת באמצעות כניסה לאזור האישי המקוון ומבלי לפנות למשיבה, היתה מגלה מייד כי בקשותיה נדחו.
61. לצד זאת יש להודות כי עיון בהתכתבויות שנערכו עם מייצגי העוררת מטעם המשיבה אכן יכול ליצור את הרושם כי מדובר בבירורים הנוגעים לטיפול בבקשותיה למענקים. בעניין זה ניתן לציין כי נציגי המשיבה שפנו לעוררת לא הבהירו את תכלית פנייתם, ובמסגרתה ביקשו לדוגמא לדעת מדוע מחזוריה של חברה קשורה בעלת שם דומה (מינהל מגורים ישראל) ירדו משמעותית בשנה האחרונה ומדוע היא משלמת הוצאה גבוהה כשכר טרחה לעוררת. שאלות אלו אכן עשויות להיראות כקשורות לבירור זכאותה של העוררת למענקי קורונה, וכתוצאה מכך לחזק את הנחתם הסובייקטיבית (והמוטעית) של המייצגים כי בקשותיה של העוררת נמצאות עדיין בבחינה.
62. לסיכום פרק זה נראה כי המשיבה הוכיחה כי שלחה כנדרש לפחות את שתי ההחלטות של שנת 2021, וכי התצהיר מטעם העוררת אינו סותר למעשה את טענת המשיבה כי שלחה את ההחלטות לכתובת הדוא"ל שצוינה בבקשה וכי אלו התקבלו. בנוסף, קשה להניח כי במערכת המשיבה אירעו ארבע תקלות נפרדות במועדים שונים שהביאו לכך שאף אחת מההחלטות לא נשלחה. בנוסף יש להביא בחשבון כי הודעות אחרות ששלחה המשיבה לאותה כתובת הגיעו ליעדן, ובכל מקרה היה מקום כי תבדוק את סטטוס הטיפול בבקשות, בהתחשב בפרק הזמן הממושך שחלף מאז הגשתן ובכך שקיבלה רק את סכומי המקדמות. בדיקה פשוטה זו היתה מגלה לעוררת כי בקשותיה נדחו. מכאן שהאחריות לאיחור, כלומר לאי הידיעה ולהיעדר הפעולה במהלך התקופה הראשונה, מוטלת בעיקרה על העוררת ולא על המשיבה.
63. לצד זאת לא ניתן להתעלם מכך שהמשיבה לא הוכיחה כנדרש כי שלחה לעוררת את שלוש ההחלטות של שנת 2020, וכי העוררת נהגה להגיב לכל הודעת דחייה שקיבלה, נתון המחזק את המסקנה כי בפועל, חמש ההחלטות לא היו ידועות לה. מהמפורט לעיל עולה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

אפוא כי על אף שהיה על העוררת לדעת כי בקשותיה נדחו, בפועל ומבחינה סובייקטיבית סברו מייצגיה (בטעות) כי הבקשות נמצאות עדיין בטיפול המשיבה, וזאת עד שקיבלו את הודעת החוב בחודש יולי 2023. בנוסף לכך, לא יכול להיות כל ספק שבין אם התקבלו בעבר ובין אם לאו, בחודש יולי 2023 ההחלטות בבקשות לא היו בידי העוררת, שאלמלא כן היא לא היתה משקיעה מאמצים ניכרים במשך חודשים ארוכים על מנת להשיג מהמשיבה במהלך התקופה השנייה, כפי שיפורט להלן.

תקופת האיחור השנייה

64. תחילה יש להעיר בהקשר זה, כי לנוכח הקשיים השונים הנובעים משיטת השליחה בדוא"ל שאותה אימצה המשיבה (כאמור לעיל), יש מקום לבחון לעיתים גם את התנהלות העוסק בתקופה העוקבת שבה נודע לו בפועל על דחיית הבקשות (בד"כ כתוצאה מקבלת הודעת החוב) וקבלת ההחלטות, ככל שהן לא נמצאות ברשותו. הגשה של ההשגה בסמוך לאחר מועד זה ובמיוחד בתוך פרק הזמן של 45 ימים שנקבע לכך בחוק, היא בגדר שיקול שאותו מביאה הוועדה בחשבון לזכות העוסקים במסגרת מכלול שיקולי הטעמים המיוחדים, והיא עשויה לעיתים לתקן במידה חלקית ובמקרים מסוימים את האיחור וההשתהות שאירעו עד לקבלת הודעת החוב והידיעה בפועל על דחיית הבקשה (ראו לדוגמא ערר 1021/24 סער א.ת יזמות ומסחר בע"מ נ' רשות המסים (נבו, 17.4.24), פסקאות 30, 43 ו-46). כתמונת מראה לכך, השתהות נוספת של העוסק גם לאחר שכבר נודע לו בפועל על החוב ועל דחיית בקשתו היא בגדר שיקול הפועל לחובתו (ראו לדוגמא ערר לב טרוול לבקוביץ לעיל, פסקה 38, ערר 1006/24 דב גליא – אדריכל נ' רשות המסים (אתר הוועדה, 22.1.24)). לפיכך נבחן עתה את התנהלותה של העוררת במהלך תקופה זו.

65. העוררת קיבלה לראשונה את הודעת החוב בחודש יולי 2023: הודעת החוב נושאת את התאריך 4.7.23 (ונשלחה לאותה כתובת דוא"ל של רו"ח רוזנברג), ולאחר מכן שלח אליה נציג המשיבה, מר יאיר צורף ממחלקת גבייה חברות, הודעת דוא"ל נוספת באותו עניין ביום 18.7.23.

66. בתגובה לכך פנתה העוררת במהירות אל רו"ח מיטל כהן מקרן פיצויי פעולות איבה עוד ביום 20.7.23 באמצעות דוא"ל (doc.corona@taxes.gov.il) וציינה כי היא לא קיבלה קודם לכן דרישה למענקי קורונה או מכתב בנוגע לאי זכאותה ולפיכך היא מבקשת ליצור עימה קשר. העוררת המשיכה לפנות למשיבה בניסיון לקבל את ההחלטות, ובמסגרת זו נראה כי פנתה ביום 24.10.23 (לאחר תקופת החגים ופריצת מלחמת חרבות ברזל) גם למוקד הטלפוני הייעודי שמפעילה המשיבה (ראו דברי ב"כ המשיבה, עמ' 32 לפרוטוקול הדיון, שורה 24. לא למותר לציין כי נתון זה, שלא הוזכר כלל ע"י העוררת אלא הועלה כאמור ע"י ב"כ המשיבה ורק במהלך הדיון, סותר למעשה את טענתה העובדתית של המשיבה כי העוררת לא פנתה אליה בין התאריכים 20.7.23 ו-16.11.23, ראו פסקה 43 לכתב התשובה).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

67. בהמשך לכך יש לדחות את טענת המשיבה, שהועלתה לראשונה בדיון, שלפיה אין למעשה מקום לראות בפנייתה הראשונה של העוררת מיום 20.7.24 כפניה רלוונטית, שכן היא לא נעשתה לקרן הפיצויים של המשיבה המטפלת בקורונה (ראו דברי ב"כ המשיבה, עמ' 33-32 לפרוטוקול). ראשית יש לציין כי פנייה זו נעשתה אל תיבת הדוא"ל הייעודית למבקשי מענקי הקורונה (כתובת דוא"ל זו מופיעה גם כיום באתר המשיבה ככתובת שאליה יש לפנות לצורך בירורים), וכי היא מוענה אל רו"ח מיטל כהן שעובדת כאמור בקרן פיצויי פעולות איבה (כפי שעולה מחתימתה על הודעת דוא"ל שצורפה לערר). מכאן שלטענה זו של המשיבה אין למעשה כל בסיס.

68. שנית, ההודעות בדבר החוב שקיבלה העוררת בחודש יולי 2023 לא נשלחו אליה מקרן הפיצויים אלא ממר יאיר צורף ממחלקת גבייה חברות וכן מפקיד השומה שבה מטופל תיקה, ובהודעת החוב עצמה אף נכתב במפורש כי על העוררת להסדיר את חובה מול פקיד שומה ת"א שם מתנהל התיק. לפיכך, פניותיה של העוררת גם לגורמים אלו (לצד הפנייה לקרן הפיצויים) היא מתבקשת ונכונה. ממילא יש לומר כי כל פנייה של העוררת למשיבה על יחידותיה השונות צריכה היתה להיות מופנית על ידה לגורמים המתאימים על מנת שהעוררת תוכל לברר את שאלותיה ולקבל את ההחלטות שביקשה, וודאי שאין מקום לבוא בטענות שגויות כלפיה שלפיהן הגישה את פניותיה למקום הלא נכון.

69. אלא שעל אף פניותיה הראשונות של העוררת לא עלה בידה לקבל מהמשיבה את ההחלטות בבקשות, הנחוצות לה לצורך הגשת השגות, ולפיכך היא המשיכה ופנתה ביום 16.11.24, הפעם באמצעות באי כוחה, אל מר עופר שמעוני, הממונה על הגבייה (שאליו גם נשלח העתק הודעת החוב) ובמסגרתה שבה וציינה כי לא קיבלה את ההחלטות וכי כל פניותיה למשיבה בכתב ובעל פה העלו חרס (מכתב זה נשלח למשיבה בדואר רשום). כמו כן ביקשה העוררת פעם נוספת לקבל את ההחלטות (וכן למנות את פרק הזמן להגשת השגה רק החל מקבלתן).

70. אולם גם פנייתה זו של המשיבה לא הועילה, ולפיכך פנה בא כוחה ביום 23.11.23 למוקד הטלפוני (כפי הנראה פעם נוספת) אך לטענתו לא הצליח לקבל מידע נוסף בשיחה זו. באותו יום ניגש עו"ד אחר מטעם העוררת באופן פיזי אל מוקד הפיצויים של המשיבה בת"א, אך גם ניסיון זה העלה חרס (ראו התיאורים שמסרו בעניין זה באי כוח העוררת, עו"ד אזולאי ועו"ד קפלן, עמ' 15-16, עמ' 31 שורות 19-27, עמ' 37).

71. מאחר שגם ניסיונות אלו של באי כוח העוררת לא העלו דבר, היא שבה ופנתה ביום 26.11.23 בדוא"ל למשיבה (ובכלל זאת אל מר צורף), ציינה כי טרם קיבלה את ההחלטות וביקשה לקבלן בהקדם, או לפחות להפנותה אל הגורם הרלוונטי שאליו עליה לפנות.

72. לבסוף, ביום 29.11.23, כארבעה חודשים לאחר פנייתה הראשונה של העוררת, ובהמשך לסדרת פניות נוספות שלה בדואר רשום, בדואר אלקטרוני, בטלפון ובעל פה, שמוענה לשבעה גורמים שונים במשיבה (גב' מיטל כהן, מר עופר שמעוני, מר יאיר צורף, מר ג'ואד דבאח, גב' צמרת לוי, נציגות המוקד הטלפוני ועובדי מוקד הפיצויים), שלחה לה לבסוף המשיבה את הודעות הדחייה. יוזכר כי גם להודעה זו לא צורפה ההחלטה עבור תקופת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הזכאות יולי-אוגוסט 2020, ולמעשה העוררת לא קיבלה אותה עד למועד הגשת הערר (על אף שהיא שבה וביקשה לקבל אותה במכתבה אל מר רמי יצקן מיום 18.1.24).

73. לאחר קבלת החלטות הדחייה פנתה העוררת למשיבה עוד מספר פעמים בדוא"ל על מנת לאפשר לה להגיש את ההשגות באיחור, וזאת מאחר שבמבחינה טכנית לא היה באפשרותה להגיש את ההשגה באתר המקוון. במכתבו מיום 22.1.24 התיר מר יצקן, סגן מנהל קרן הפיצויים, לעוררת להגיש את ההשגות עד ליום 16.2.24, וזאת מבלי לוותר על טענת המשיבה לאיחור עד לאותו מועד. בהמשך לכך הגישה העוררת את ההשגות ביום 14.2.24.

74. מהשתלשלות אירועים מפורטת זו ניתן לראות כי מהעוררת נמנעה למעשה האפשרות להגיש את ההשגותיה בסמוך לאחר קבלת הודעת החוב שכן החלטות הדחייה לא היו בידיה, וניסיונותיה הממושכים להשיגן מהמשיבה עלו בתוהו במשך כארבעה חודשים. במהלך תקופה זו (שכללה בתוכה גם את חגי תשרי ואת פריצת מלחמת חרבות ברזל) העוררת לא שקטה על שמריה אלא גילתה יוזמה, פנתה למשיבה לראשונה מייד לאחר קבלת הודעת החוב (ובתוך פרק הזמן הקבוע בחוק), והמשיכה בפניותיה כל מספר שבועות ובמשך חודשים, לגורמים ויחידות שונות אצל המשיבה ובכל אמצעי אפשרי בניסיון לקבל את החלטות. התנהלותה זו של העוררת לאחר שנודע לה בפועל על דחיית בקשותיה עומדת אפוא לזכותה, ויש בה כדי לתקן במידה חלקית ומסוימת את האחריות לאי הידיעה בתקופת האיחור הראשונה, המוטלת בעיקרה עליה, כאמור.

75. לפני סיום פרק זה נעיר כי על המשיבה לתת את הדעת להתנהלותה במהלך תקופה זו, להיעדר שיתוף הפעולה ולחוסר יכולתה של העוררת לקבל ממנה מידע וסיוע בסיסי, על אף ניסיונותיה המתמשכים שכללו כאמור פנייה לכל הגורמים המתאימים (ותוך הסתייעות במייצגים מקצועיים, רואי חשבון ועורכי דין הבקיאיים ומתמצאים בתחום). נגישות להחלטות שהתקבלו בעניין העוסק חייבת להיות אוטומטית ופשוטה, ולמעשה אך טבעי ומתבקש היה כי הן יופיעו באזור האישי של העוסק באתר המקוון, כך שהוא יוכל לעיין בהן בכל עת מבלי צורך לפנות למשיבה (וגם מבלי שיוכל לטעון כי לא קיבל אותן). אך גם במצב הנוכחי שבו ההחלטות לא מופיעות באתר, שליחת החלטות לעוסק בדוא"ל היא בגדר פעולה פשוטה ואף בסיסית כך שניתן היה לצפות לשירות יעיל הרבה יותר מהמשיבה. אנו מבקשים להדגיש נקודה אחרונה זו גם במבט צופה עתיד, לנוכח הקשיים האמיתיים הנובעים ממשלוח כל הודעותיה של המשיבה באמצעות הדוא"ל, כאמור לעיל, ועם המשך טיפולה של המשיבה בבקשות דומות לפיצויים בעקבות מלחמת חרבות ברזל.

76. לאחר שבחנו את ידיעתה ואת אחריותה של העוררת לאיחור במהלך שתי התקופות, נפנה עתה לבחון את שאלת סיכויי ההליך, שהיא כאמור רכיב מרכזי מבין מכלול השיקולים הנבחנים במסגרת הטעמים המיוחדים, כפי שקבע כאמור בית המשפט העליון בפס"ד **מדהנה לעיל**.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

סיכויי ההליך לגופו

77. במקרה שלפנינו הסתמכה כזכור המשיבה על שני נימוקים שונים לחלוטין במסגרת החלטותיה בבקשות, שאף אחד מהם אינו מבוסס בנסיבות. במסגרת ההחלטות ביחס לתקופות הזכאות של שנת 2020 דחתה המשיבה את הבקשות בנימוק כי העוררת עוסקת במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי או שבשנים 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתה סעיף 8א לפקודת המיסים בגין ביצוע עבודה מתמשכת, ואילו במסגרת ההחלטות הנוגעות לשתי תקופות הזכאות של שנת 2021, המשיבה לא חזרה על אותו נימוק אלא ציטטה מהגדרת המונח "עסקה" בהתאם לחוק.

78. ניתן לראות כי שני הנימוקים בהחלטות מוזכרים בהן בצורה כוללת וסתמית, ולמעשה מדובר בציטוט של סעיפים מתוך החוק, מבלי להבהיר כיצד ומדוע יש ליישם בנסיבות עניינה של העוררת. הנימוק המופיע בהחלטות של תקופות הזכאות לשנת 2020 כולל למעשה בתוכו שתי חלופות שונות זו מזו (האחת היא מכירה של זכות במקרקעין והשנייה היא ביצוע עבודה מתמשכת), מבלי שהמשיבה טרחה לציין מי מבין שתי החלופות חלה לטענתה במקרה הנוכחי. גם הנימוק בהחלטות לשנת 2021 המתייחס להגדרת המונח עסקה, שאותה יש לכאורה להחריג מחישוב המענק, אינו מבהיר כלל באיזו עסקה מדובר, עם מי היא נערכה, באיזה תאריך, באיזה סכום, ומדוע יש לכאורה הצדקה להחריגה. למעשה ניתן לומר כי החלטותיה השונות של המשיבה בבקשות הן כה סתמיות וכוללתיות עד שלא ברור כיצד העוררת אמורה היתה להתמודד עימן ולהתייחס אליהן בצורה עניינית במסגרת ההשגות, גם אם נניח כי היתה מקבלת ורואה אותן בעת שנשלחו לראשונה (והא ראייה לכך היא שבמסגרת העררים שלפנינו נאלצה העוררת להתייחס לשתי החלופות השונות וטענה כי שתיהן לא חלות בעניינה).

79. יש להוסיף כי עצם העובדה שהמשיבה התבססה בשתי החלטות של שנת 2021 על נימוק שונה (ולא מבוסס), מעידה כשלעצמה על חולשתו של הנימוק הקודם שעליו התבססה בהחלטות של שנת 2020, שכן אם היה ממש באותו נימוק קודם הרי שהיא היתה ממשיכה להסתמך עליו גם בשתי החלטות הנוספות. ניתן אף ללכת צעד נוסף ולטעון כי גם בהחלטותיה בהשגות התבססה המשיבה אך ורק על האיחור בהגשתן, בעוד שאם היה ממש בנימוקיה הקודמים, או לפחות באחד מהם, היתה חוזרת ומעלה גם אותם. לא למותר לציין כי המשיבה לא התייחסה כלל לשאלת סיכויי הערר ולנימוקי החלטות בבקשת הסילוק שהגישה, מסיבות מובנות.

80. עוד נעיר, מעבר לצורך ומבלי לקבוע מסמרות בדבר, כי אפילו אם נלך כברת דרך ונבחן את שתי החלופות שהוזכרו בהחלטות של שנת 2020 לגופן, ספק רב אם הן חלות בעניינה של העוררת, העוסקת בארגון קבוצות רכישה, ולא בביצוע עבודות קבלניות או במכירת זכויות במקרקעין (לעניין זה ראו ערר 1986/21 זמרת הארץ השבחה ושיווק נדל"ן בע"מ נ' רשות המסים – היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות (נבו, 13.7.22)).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערעור שהגישה המשיבה על ההחלטה נדחה ביום 19.7.23, עמ"נ (מחוזי ת"א-יפו) 67706-11-22 **מדינת ישראל נ' זמרת הארץ השבחה ושיווק נדל"ן בע"מ**.
81. לנוכח האמור נראה כי ככל שהמשיבה מסתמכת על הנימוקים כפי שהובאו בהחלטותיה בבקשות, סיכויי ההליך (כלומר סיכוייה של העוררת לקבל את המענקים המבוקשים) הם גבוהים מאוד. מכאן ברי כי רכיב זה במכלול הטעמים המיוחדים, שהוא כאמור מרכזי בחשיבותו נוטה במובהק לטובתה של העוררת.

סיכום ומסקנות

82. לסיכום, העוררת איחורה ממושכים ביותר של בין שנתיים לשלוש שנים, וטענה כי לא קיבלה את ההחלטות בבקשות ולא ידעה כי אלו נדחו עד שקיבלה הודעה על חוב. שני הצדדים התקשו לעמוד בנטלים המוטלים עליהם בהקשר זה: המשיבה הוכיחה כנדרש כי שלחה את שתי ההחלטות לשנת 2021, אך ההוכחה שסיפקה ביחס לשליחת שלוש ההודעות של שנת 2020 היתה חלשה וחלקית ביותר, ובניגוד להודעות של שנת 2021 שליחתן לעוררת של ההודעות לשנת 2020 לא גובתה באמצעות מסרון טלפוני. העוררת מצידה לא השכילה לסתור את טענת המשיבה כי ההחלטות נשלחו והתקבלו. בהתחשב במכלול נסיבות העניין כפי שפורטו בהרחבה נראה כי היה על העוררת לדעת כי החלטותיה נדחו, ולפיכך האחריות העיקרית לאי הידיעה ולהיעדר הפעולה במהלך התקופה הראשונה והממושכת שעד לקבלת הודעת החב מוטלת עליה.

83. יחד עם זאת לא ניתן להתעלם מכך שבפועל העוררת לא ידעה כי בקשותיה נדחו עד שקיבלה את הודעת החוב, ואין ספק כי החלטות הדחייה עצמן (שבלעדיהן אין באפשרותה של העוררת להגיש השגות) לא היו ברשותה בעת שקיבלה את הודעת החוב. העוררת השקיעה מאמצים ניכרים וממושכים בדרכים שונות בניסיון לקבל מהמשיבה את אותן החלטות, אך המשיבה התמהמהה והעבירה לה את ההחלטות רק לאחר כארבעה חודשים ממועד פנייתה הראשונה של העוררת. התנהלותה האקטיבית של העוררת במהלך התקופה השנייה של האיחור (מקבלת הודעת החוב ועד להשגת ההשגה), כלומר מרגע שנודע לה בפועל על דחיית בקשותיה, מתקנת במידה מסוימת את אחריותה לאיחור בתקופה הראשונה. לא למותר לציין בהקשר זה כי העוררת מיהרה גם להגיע להסדר תשלומים עם המשיבה ושילמה את מלא חובה, ויש להביא גם עניין זה לזכותה.

84. באשר ליסוד של סיכויי הערר, שהוא בעל חשיבות ממשית במסגרת מכלול שיקולי הטעמים המיוחדים בנסיבות ההליך שלפנינו, הרי שאלו נוטים באופן מובהק לטובת העוררת. המשיבה התבססה בהחלטותיה על שני נימוקים שונים ונפרדים, אך אלו מהווים למעשה ציטוטים מתוך הוראות החוק, מבלי להבהיר מי מבין החלופות השונות חלה בעניינה של העוררת, באיזה אופן ובאיזה אופן, ומכאן שגם אם העוררת היתה יודעת עליהן במועד היא היתה מתקשה להגיש עליהן השגה עניינית. אין מנוס מלומר כי מדובר בהחלטות לא מבוססות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

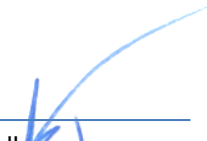
85. בשורה התחתונה נראה כי קיימים טעמים לכאן ולכאן המושכים לכיוונים מנוגדים, כך שכל תוצאה המאמצת באופן מלא כיוון מסוים, בין אם קבלה של הבקשה ובין אם דחייתה, תהיה לא מוצדקת בנסיבות המקרה. לנוכח האמור הגענו כאמור למסקנה כי יש מקום לקבל את בקשת הסילוק ככל שהיא נוגעת לשתי תקופות הזכאות של שנת 2021 אך לדחות אותה ביחס לשלוש תקופות הזכאות של שנת 2020, מהסיבות וההבדלים בין התקופות שפורטו לעיל. שלוש הבקשות הללו יושבו אפוא לשלב ההשגה לצורך בחינתן לגופן.

86. לנוכח התוצאה שאליה הגענו ובהתחשב בהתנהלות הצדדים לאורך ההליך כפי שפורטה לעיל, יישא כל צד בהוצאותיו.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 60 יום.

ניתנה היום, כ"ז אלול תשפ"ד, 30/09/2024, בהעדר הצדדים.


גרמן פייקין, רו"ח,
רו"ח חבר


נדב כנען, עו"ד
יו"ר הוועדה