



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה וחרבות ברזל – מסלול ארצי

ערר 1535-23
ערר 1024-24
ערר 1025-24
ערר 1026-24
ערר 1027-24
(ערר קורונה)

לפני כבוד חברי הוועדה:
ערן עסיס, עו"ד - יו"ר
טניה חכמוב, רו"ח - חברה

העורר: **וליד חואלד**
באמצעות רו"ח מישיל נמורה

נגד

המשיבה: **רשות המסים**
באמצעות היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות
רחוב בן גוריון 38 רמת גן
מייל: corona.ararim@taxes.gov.il

החלטה

1. העורר הוא קבלן המבצע עבודות שיפוצים קטנים.
2. העורר הגיש בקשות למענקי הוצאות קבועות בגין תקופות זכאות שונות בהתאם להחלטת הממשלה מס' 5015 (מיום 24.4.2020), ובהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **החלטת הממשלה ו-חוק מענקי הקורונה**, בהתאמה). בהליכים קודמים, אושרו לעורר כל מענקי הקורונה שבגינם הוגשה בקשה – מענקים לתקופות הזכאות מרץ-אפריל 2020, יולי-אוגוסט 2020, ספטמבר-אוקטובר 2020, ינואר-פברואר 2021 ומרץ-אפריל 2021, וכן מענק בגין פגיעה ממושכת (מענקים בסך כולל של 93,759 ש"ח).
3. בהמשך, הגיש העורר בקשה למענק סיוע בגין החודשים ינואר-פברואר 2022, בהתאם לחוק מענק סיוע לעסקים בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות זן אומיקרון של נגיף הקורונה החדש (הוראת שעה), תשפ"ב-2022 (להלן – **חוק האומיקרון**). בקשה זו, על סך 18,200 ש"ח, נדחתה על ידי המשיבה – בהחלטה נקבע כי לא נמצא קשר סיבתי בין הירידה הנקודתית בהכנסות לבין האומיקרון, וצוין כי גם בתקופות ללא אומיקרון – בחודשים 03/2022 עד 08/2022 – הכנסות העסק נותרו נמוכות ולא השתוו לאלו שהיו בתקופת הבסיס. בסוף נימוקי ההחלטה הוסיפה המשיבה כי "**הוחלט בשלב זה להסתפק בדחיית מענק זה בלבד ללא בדיקת המענקים אשר כבר אושרו**". במאמר מוסגר יוער כי סכום המענק שולם לעורר בטרם ההחלטה על דחייתו ואולם העורר נדרש להשיבו.
4. כנגד החלטה זו הגיש העורר השגה, שנדחתה אף היא. בהחלטה מיום 1.5.2023 צוין כי ההשגה הוגשה במתכונת שבלונית ללא התייחסות לנתונים שהוצגו במכתב הדחייה. לגופו



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

של עניין הוסיפה המשיבה כי חלה ירידה בהכנסות העסק כבר מחודש ספטמבר 2019, וכי גם בשנת 2023 לא חלה התאוששות ולא נרשמו הכנסות דומות לאלו של תקופת הבסיס.

5. כנגד החלטה זו הגיש העורר את הערר שמספרו 1535-23 (להלן – **הערר הראשון**).

6. בד בבד, בעוד הערר הראשון תלוי ועומד, החליטה המשיבה לבחון מחדש את המענקים שכבר אושרו לעורר. ביום 1.8.2023 הפיקה המשיבה הודעת דחייה, בה נשללו זכאויות העורר למרבית מענקי הקורונה שאושרו מלכתחילה (נשללו כל המענקים מלבד המענק המינימלי לתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020). הודעת הדחייה נערכה על בסיס ההחלטה בהשגה לעיל (שהתייחסה לתקופת האומיקרון), אך נוספו בה מספר עניינים:

א. הובהר שמדובר ב"**תיקון החלטה ע"פ סעיף 12(ב)**" וצוין כי לפני התיקון נשלחה הודעה אל מייצג החברה.

ב. צוין כי העסק הפסיק להעסיק עובדים החל מחודש ינואר 2020.

ג. צוין כי רמת ההכנסות ירדה מאמצע שנת 2019, בד בבד עם ירידה במספר המועסקים ובשכר המדווח בגינם.

ד. ניתנה הערה לפיה "**הודעה על קנס גרעון תישלח בנפרד**".

7. על החלטה זו הגיש העורר השגה. השגה זו נדחתה אף היא, בהחלטה מיום 22.1.2024. בהחלטה בהשגה צוינו הנימוקים הבאים:

א. ההשגה נדחתה על הסף שכן אין בה התייחסות לירידה החדה בהכנסות שהחלה לפני מגפת הקורונה.

ב. הובהר כי הירידה בהכנסות ובהיקף העובדים מגובה גם בירידה חדה מאוד בתשומות המקוזזות למע"מ – נתונים המעידים יחד על ירידה בפעילות העסק לפני מגפת הקורונה.

ג. הטענות לגבי העובדים אינם תואמים את הדיווחים שהוגשו למשיבה. הובהר שוב כי לא הועסקו עובדים בחודשים ינואר-פברואר 2020 וכי בתקופה אחרת גם בהינתן מספר עובדים זהה חלה ירידה ברמת ההכנסות.

ד. צוין שוב כי "**הודעה על קנס גרעון תישלח בנפרד**".

8. כנגד החלטה זו הגיש העורר את העררים הנוספים שלפנינו – עררים שמספרם 1024-24 עד 1027-24 (להלן – **העררים הנוספים**). עררים אלו הוגשו לוועדה ביום 20.2.2024, רק לאחר הדיון שהתקיים בערר הראשון.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

טענות העורר

9. בכתב הערר הראשון ביקש העורר להדגיש את אופיו המהיר והיעיל של ההליך, שאינו אמור לכלול בדיקות פרטניות. העורר טען כי נתוני ההכנסות בחודשים שלפני פרוץ מגפת הקורונה ושלאחר התפרצות האומיקרון אינם מהווים חלק מתנאי הזכאות למענק ולכן אינם רלוונטיים. העורר הוסיף כי לשיטתו, מחזור חריג כזה או אחר לכאן או לכאן אינו מהווה בדל ראייה המצריכה התייחסות מצידו.
10. העורר הדגיש כי בשונה מהמקרה המתואר בהנחיותיה הפנימיות של המשיבה, במקרה זה לא חל צמצום פעילות בעסק, אלא שהפעילות צומצמה בעקבות משבר הקורונה. לעמדת העורר, השינוי בהכנסות נובע מהאופי התנודתי של העסק. העורר ציין כי יש לו לקוחות שמתחלפים לאורך השנים, ולכן יש שינויים מעת לעת במחזור ההכנסות אך אין ליחס לשינויים אלו משמעות של צמצום פעילות כפי שביקשה המשיבה לקבוע. לטענת העורר, מחזור ההכנסות שלו הוא תנודתי, ואת ההכנסות בחודשים הספציפיים יש לבחון גם בהשוואה להכנסות בשנים קודמות המעידות על כך שלא קיימת תנודתיות בדפוס חריג.
11. במענה לשאלות בקשר לשאלת הקשר הסיבתי, הסביר העורר כי לפני הקורונה העסק היה בשיאו, ולאחר פרוץ משבר הקורונה ההכנסות ירדו עקב העובדה שרוב מזמיני העבודה הם לקוחות פרטיים ועסקים קטנים שהחליטו לשמור על הכסף עד שהמשבר יחלוף. העורר הדגיש כי דווקא חלה התאוששות אצלו בסוף שנת 2021, ואולם ציין כי בתקופות מאוחרות יותר הייתה תחרות קשה על העבודות, וקבלנים הגישו הצעות במחירי "התאבדות" (חרף העובדה שמחיר חומרי הגלם עלה). לטענת העורר, זו הסיבה לכך שהוא לא הצליח לזכות להגיע לרמת ההכנסות שקדמה לקורונה, וזו תוצאה ישירה של משבר הקורונה.
12. לגבי העובדים, הסביר העורר כי הוא מבצע את העבודה בעצמו, ונעזר בעובדים שכירים ומעסיק אותם רק בהתאם לצרכי העבודה ומשחרר אותם כאשר אין עבודה או אין צורך בהם.
13. במענה לטענות המשיבה בעניין היעדר התאוששות בעסק, הצביע העורר על נתוני הכנסות המעידים על התאוששות מסוימת – נתוני ההכנסות בחודשים יולי-אוגוסט 2021, נובמבר-דצמבר 2021, ונובמבר-דצמבר 2022. עם זאת העורר שב והדגיש כי הייתה תחרות קשה והיה קושי לחזור למצב ששרר בעבר. לטענת העורר, המשיבה לא הצביעה על ראייה חד משמעית לניתוק הקשר הסיבתי, ולפיכך יש להניח כי הירידה נבעה ממגפת הקורונה ומהתפרצות האומיקרון.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

טענות המשיבה

14. בכתב התשובה שבה המשיבה והצביעה על נתוני ההכנסות המלמדים על ירידה בהכנסות מחודש ספטמבר 2019, לפני פרוץ המגפה, וכן על הנתונים לתקופות המאוחרות שבהן לא נרשמה התאוששות בהכנסות.

15. המשיבה העירה כי מדובר באינדיקציות משמעותיות, ועמדה על כך שבהתאם לפסיקה – אלו ממצאים הסותרים את החזקה העובדתית לקיומו של קשר סיבתי. המשיבה ציינה כי העורר לא הציג כל ראיה לכך שהתפרצות האומיקרון גרמה לירידה בהכנסות, והדגישה כי בתקופת האומיקרון לא הוטלו מגבלות על תחום פעילות העורר.

טענות הצדדים בעררים הנוספים (לעניין שלילת מענקי הקורונה)

16. מעבר לטענות לעיל, לעניין מענקי הקורונה טען העורר כי מדובר בתקופת "שיא המשבר והפחד", וכי לקוחות פוטנציאליים נמנעו מלהזמין עבודות מתוך זהירות יתרה. העורר הדגיש כי בתקופת שבהן ניתן היה לעבוד הוא עבד והפיק חשבוניות בהתאם.

17. לעניין ירידת המחזורים בשנת 2019, שב העורר וטען כי מדובר בתנודתיות רגילה, וציין כי בעיון במחזורי ההכנסות לחודשים השונים בשנים 2018-2019, לא נראה שמדובר בתנודתיות חריגה. העורר הדגיש בנוסף כי בניגוד לטענת המשיבה, בהשוואה בין החציון הראשון של שנת 2019 לחציון השני, לא חל שינוי של ממש בתשומות שדווחו במהלך שנת השנה.

18. לעניין תיקון החלטות טען העורר כי לא היו בידי המשיבה עובדות חדשות שלא ידעה קודם לכן ולא יכלה לדעת עליהם.

19. בכתב התשובה, ציינה המשיבה כי תביעותיו הראשונות של העורר למענקי הקורונה אושרו באופן אוטומטי – אישור שבוטל לאחר מכן בהחלטה שנערכה לפי סעיף 12(ב) לחוק מענקי הקורונה. המשיבה טענה כי המחוקק לקח בחשבון את לחץ הזמנים ואת האפשרות שיארעו טעויות בהחלטות הרבות שאותן יש לקבל בהתאם לחוק, ועל רקע זה הוענקה למשיבה סמכות תיקון רחבה, שאינה מוגבלת בזמן. עוד הודגש כי די בכך שקיימת טעות, ואין הכרח שיתגלו עובדות חדשות. המשיבה העירה כי סמכות התיקון היא ביטוי לעיקרון הרחב של אי סופיות החלטות המינהל, והעירה כי הפסיקה פירשה בהרחבה את סמכות התיקון (תוך הפניה לפסיקות שניתנו על ידי ועדות הערר לעניין מס רכוש). המשיבה הדגישה כי גם אם ההחלטה כפופה למבחני סבירות, יש לקחת בחשבון שמדובר בסמכות רחבה, וטענה כי אין צורך בטעות קיצונית או בנסיבות מיוחדות לצורך תיקון ההחלטה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

20. לטענת המשיבה, הסמכות הרחבה לתיקון החלטות ושליחת מענקים שניתנו בעבר היא חלק מאיזון המגולם בחוק – אשר מצד אחד איפשר תשלום מענקים במהירות מרבית, ומן העבר השני נשמרה האפשרות לבדוק את המענקים בדיעבד, בשלב מאוחר יותר "עם שוך הסערה" – מבלי להגביל את התיקון לגילוי של עובדות חדשות. בהקשר זה, הפנתה המשיבה לדברים שהתפרסמו מפי ראש הממשלה, במסיבת עיתונאים ובשיחה עם בעלי עסקים, שאמר כי ינהגו במענק "בשיטה האמריקנית", של קבלת תשלום ובדיקה בדיעבד. לטענת המשיבה, זוהי המהות מאחורי מנגנון המקדמות והתשלום האוטומטי.

21. לגופו של עניין, המשיבה עמדה בשנית על נתוני ההכנסות של העורר, המעידים על ירידת מחזורים לפני פרוץ מגפת הקורונה ועל היעדר התאוששות לאחריה. כמו כן, הזכירה המשיבה כי העורר הפסיק להעסיק עובדים. לטענת המשיבה, ירידת המחזורים שהחלה לפני מגפת הקורונה מהווה ראיה ממשית, ולא רק לכאורית, ומבססת את הקביעה שירידת המחזורים לא נבעה ממגפת הקורונה.

22. המשיבה העירה כי לפני משורת הדין היא החליטה לאמץ מחזור בסיס חלופי, המבוסס על ממוצע מחזורי ההכנסות של העורר בין החודשים 09/2019 עד 02/2020; לפי חישוב זה זכאי העורר לשני מענקים (מתוך 4 מבוקשים), בסך כולל של 9,200 ש"ח; כמו כן הביעה המשיבה נכונות לאשר לעורר סכום נוסף של 20 אלף ש"ח, במטרה להביא לסיום המחלוקת בין הצדדים.

23. המשיבה הדגישה כי בשונה מנתוני ההכנסות הנמוכים שאירעו בשנת 2018, בשנת 2019 העורר גם הפסיק להעסיק עובדים – עובדה המעידה על שינוי של ממש בפעילות העסק. כמו כן, טענה המשיבה כי נתוני ההתאוששות שהציג העורר, בחודשים מסוימים לאחר תקופת הקורונה, היו נקודתיים, וכי ההכנסה הממוצעת לאחר הקורונה והאומיקרון נותרה נמוכה.

המשך בירור הערר

24. ביום 12.2.2024 קיימו דיון בערר הראשון. בתום הדיון, הצענו לצדדים ליישב את המחלוקת בדרך של פשרה, אשר תתייחס לכל המענקים השנויים במחלוקת בין הצדדים (הגם שהעררים בנוגע למענקי הקורונה טרם הוגשו באותה העת). משלא הושגה פשרה, רשמנו לפנינו את הודעת ב"כ העורר כי בכוונתו להגיש עררים בנוגע לתקופות הזכאות הנוספות.

25. כיוון שהתקיים בין הצדדים דיון ממצה, אשר הקיף את הסוגיות העיקריות העומדות לדיון גם בעררים הנוספים, באנו לכלל מסקנה כי ניתן להכריע בערר מבלי לקיים דיון נוסף אשר יתייחס בנפרד לעררים הנוספים, וכי לא יהיה בכך בכדי לפגוע באפשרות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לעשות צדק בעניינם של הצדדים. המסכת העובדתית העומדת ביסוד העררים היא זהה, וטענות הצדדים לגופו של עניין נשמעו והובהרו היטב בדיון בערר הראשון.

26. לאחר שהוגש כתב תשובה בעררים הנוספים, הורה יו"ר הוועדה למשיבה להתייחס בכתב לסוגיות עקרוניות הנובעות מעצם ההחלטה על תיקון טעות, בהיעדר ממצאים פוזיטיביים בדבר מצבו של העסק בתקופות הרלוונטיות. בין היתר, התבקשה המשיבה להבהיר אם קיים נוהל לעניין הפעלת הסמכות לשלילת מענקים, בד בבד עם בדיקת המענקים המתייחסים לתקופות אחרות.

27. בתגובה תמציתית וקצרה מאוד מטעם המשיבה, חזרה המשיבה על העמדה שסמכות התיקון היא סמכות רחבה, והזכירה את "השיטה האמריקנית", בהתאם לציטוט מפיו של ראש הממשלה. בצד זאת העירה המשיבה כי לנוכח ריבוי התביעות וההליכים, היא החליטה לצמצם את בעלי הסמכות לתיקון ההחלטה למנהל הקרן ולסגניו בלבד.

28. בהחלטה נוספת הבהיר יו"ר הוועדה כי המשיבה לא התייחסה לשאלות קונקרטיות שהועלו בהחלטה הקודמת. בתגובה שהוגשה לאחר מכן, הבהירה המשיבה כי לעמדתה, בהתאם לפסיקות בית המשפט העליון, לא מוטלת עליה חובה להציג ממצאים פוזיטיביים להוכיח את היעדר הקשר הסיבתי, אלא די בהצגת ראיות לכאורה וממצאים המעבירים את הנטל אל כתפי העורר (כאשר לענייננו, הוצגו ממצאים בדבר ירידת מחזורים קודמת וירידה במספר העובדים).

29. בנוסף, הבהירה המשיבה כי לעמדתה, אין הצדקה להערת יו"ר הוועדה בנוגע להתעלמות כביכול מאינטרס ההסתמכות של העורר. המשיבה הפנתה שוב לטענותיה בעניין ה"שיטה האמריקנית" וטענה כי על רקע זה מוטלת אחריות על העוסקים לתבוע מענקים רק במקרים שבהם מתקיימים תנאי הזכאות וקיים קשר סיבתי; מקום שמתברר בדיעבד שדרישת הקשר הסיבתי לא מתקיימת, האחריות בעניין זה מוטלת על העוסק, כך שאין הצדקה לאינטרס ההסתמכות. לשיטת המשיבה, טענת ההסתמכות מרוקנת מתוכן את הסמכות לתקן את ההחלטות, ומבטלת את האיזון שקבע המחוקק אשר איפשר תשלום מהיר של המענקים.

דיון והכרעה

30. לאחר ששמענו את טענות הצדדים בדיון בערר הראשון ועיינו בכתבי הטענות, באנו לכלל מסקנה כי יש לדחות את הערר הראשון, בעניין מענק האומיקרון, אך יש לקבל את כל העררים הנוספים, בנוגע למענקי הקורונה. בתמצית, החלטתנו מבוססת על ההבחנה הנחרצת שיש לערוך בין מענק האומיקרון, שבו התקבלה החלטה ראשונית בנוגע לזכאות למענק, לבין מענקי הקורונה – מענקים שכבר אושרו ושולמו לעורר זה מכבר, והוחלט



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לשלול אותם במסגרת החלטה על תיקון טעות לפי סעיף 12(ב) לחוק. להלן נעמוד בהרחבה על טעמי ההחלטה בהקשרים השונים.

רקע נורמטיבי – דרישת הקשר הסיבתי

31. מענקי הקורונה ומענק האומיקרון נועדו לסייע לעסקים שחוו ירידה בהכנסותיהם כתוצאה מהמגפה. בשני המענקים, המענק ניתן רק למי שקיימת ירידה בהכנסותיו, בהשוואה בין תקופת הזכאות לבין תקופת הבסיס – התקופה הדו חודשית המקבילה בשנת 2019 לתקופת המענקים.

32. תנאי נוסף לקבלת המענקים הוא כי: "הירידה במחזורי העסקאות נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש" (סעיף 8(2) לחוק מענקי הקורונה; וראו גם סעיף 2(4) לחוק האומיקרון). דרישה זו מכונה בפסיקה דרישת הקשר הסיבתי.

33. בבר"מ 7502/22 רשות המסים נ' בוריס פודולסקי (ניתן ביום 22.1.2023; להלן – עניין פודולסקי) עמד בית המשפט העליון על סוגיית נטל ההוכחה בנוגע לתנאי הקשר הסיבתי:

"הלכה למעשה, הדרך להוכיח עמידה בתנאי זה היא הצבעה על נתונים של ירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס. הא – ותו לא. אכן, ייתכן שגרמו לירידה במחזורי העסקאות נסיבות אחרות, אך אין דרכו של המשפט לדרוש הוכחת יסודות שליליים (במקרה זה, אי-קיומם של גורמים אחרים לירידה במחזורי העסקאות). גם בחיי המעשה, רשות המיסים אינה דורשת הוכחה כאמור מכל עוסק הפונה בבקשה בהתאם לחוק. הדברים אף עולים בקנה אחד עם תכליתו של החוק, שהיא מתן מענה יעיל ומהיר למשבר הכלכלי שאליו נקלעו עסקים רבים על רקע מאורעות השעה... ככל שלטענת רשות המיסים נותק הקשר הסיבתי בין הירידה במחזור ההכנסות של העוסק לבין השלכותיו של נגיף הקורונה – קרי, כי לא מתקיים התנאי הקבוע בסעיף 8(3) לחוק – על רשות המסים לבסס טענתה זו ולסתור את החזקה באשר לכך שמגפת הקורונה הייתה הגורם הדומיננטי לשינוי. אם אכן תציג ראיות לכאורה לכך – או אז יעבור הנטל לכתפי העוסק להוכיח אחרת." (פיסקה 22 להחלטה).

34. בפסיקת בית המשפט המחוזי תואר אופן חלוקת נטלי ההוכחה כמבחן תלת שלבי:

"א. שלב א: על מבקש המענק להראות ירידה במחזור ההכנסות בהשוואה לחודשים המקבילים בשנת 2019 ובשיעור שנקבע. די בכך



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

כדי להקים לטובתו את החזקה, כי ירידות אלה נבעו ממגפת הקורונה.

ב. שלב ב: אם רשות המיסים מבקשת לסתור את חזקת הקשר הסיבתי, עליה מוטל להביא ראיות המלמדות כי הירידה במחזורים לא נבעה בשל הקורונה.

ג. שלב ג: אם רשות המיסים עמדה בנטל הנזכר בסעיף הקודם, שב הנטל אל כתפי המבקש, להראות כי הירידה במחזורים אכן כן נבעה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה. " (עמ"נ 54477-11-22 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המיסים, ניתן ביום 2.8.2023, פסקה 39 להחלטה; להלן – עניין יגאל חיון).

35. בהתאם לפסיקה, המשיבה נדרשת להציג "ממצאים עובדתיים מהימנים" המעוררים ספק בשאלת הקשר הסיבתי, ובמקרה כזה נטל ההוכחה עובר אל כתפי העורר (ראו עמ"נ 27710-06-21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המיסים בישראל, ניתן ביום 3.1.2022, פסקה 53 לפסק הדין; להלן – עניין ב.ג. בטחון). ספקות לגבי הקשר הסיבתי עשויים להתקיים במקרים שבהם נתונים המצויים בידי המשיבה אינם מתיישבים עם ההנחה שירידת המחזורים נבעה כתוצאה ממגפת הקורונה או מהתפרצות האומיקרון.

36. הדוגמה המובהקת לכך היא כאשר ירידת המחזורים בעסק החלה לפני פרוץ מגפת הקורונה (ראו עמ"נ 37303-02-22 בסמרקט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל, ניתן ביום 2.6.2023). ממצא נוסף הוא כאשר הכנסות העסק נותרות נמוכות גם לאחר חלוף תקופת המענקים, ללא הסבר מניח את הדעת; ממצא זה רלוונטי בעיקר בבחינת הקשר הסיבתי במענק האומיקרון, תקופה בה המשק היה מצוי במגמה כללית של התאוששות (ראו ערר 1398-23 קונטנטו מסעדנות בע"מ נ' רשות המיסים, ניתן ביום 25.7.2023). מובן כי מדובר בדוגמאות בלבד. פסיקות ועדות הערר עמדו בהרחבה על ממצאים נוספים כגון דפוסי הכנסה חריגים או שינויים אחרים בפעילות העסק שיכולים להעיד על היעדר קשר סיבתי (וראו למשל הפירוט בערר 1750-21 דורון אוסט נ' רשות המיסים, ניתן ביום 21.12.2021).

37. כאן המקום להזכיר כי קשר סיבתי אינו מהווה יסוד עובדתי; מדובר במונח משפטי שניתן לקבל הערכה לגביו על יסוד עובדות רלוונטיות. אינדיקציות וממצאים כגון אלו שהוזכרו לעיל, עשויים לעורר סימני שאלה לגבי קיומו של הקשר הסיבתי, אך ממצאים אלו לעולם אינם מוחלטים. בעניין פודולסקי עמד בית המשפט על הקושי להוכיח באופן פוזיטיבי שירידת המחזורים נבעה בהכרח כתוצאה ממגפת הקורונה; בה במידה, קשה לקבוע על סמך ממצא זה או אחר שגורם אחר היה הגורם הבלעדי לירידת המחזורים ושמגפת הקורונה לא השפיעה על ההכנסות בעסק. ברוב המקרים, גם לאחר הליך בירור



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

המתקיים בפני ועדת הערר, המסקנה בשאלת הקשר הסיבתי מבוססת על הערכה ואומדן של ממצאים נסיבתיים, והיא משקפת רמת הסתברות מסוימת, לכאן או לכאן (ראו ערר 1594-23 אבו אלעולא ייזום והשקעות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 30.4.2024).

ממצאים לעניין הקשר הסיבתי בעניינינו

38. בעניינינו, הציגה המשיבה שני ממצאים עיקריים בסוגיית הקשר הסיבתי: (א) ירידת מחזורים שהחלה כבר בחודש ספטמבר 2019; לכך נלוו בהמשך גם טענות אודות הפסקת העסקת עובדים וכן ירידה בדיווחי התשומות; (ב) היעדר התאוששות בהכנסות לאחר תום תקופת האומיקרון. נעסוק תחילה במשמעותם של נתונים אלה במסגרת ההחלטה אודות מענק האומיקרון, ולאחר מכן נברר אם נתונים אלו יכולים להוות בסיס להחלטה לשלול מן העורר את מענקי הקורונה, מכוח סעיף 12(ב) לחוק.

הערר הראשון – מענק האומיקרון

39. כפי שהובהר לעיל, הנתונים שאותם ציינה המשיבה הם ממצאים מובהקים שיש בהם כדי לעורר ספק בסוגיית הקשר הסיבתי. ירידת מחזורים קודמת הוכרה בפסיקה כממצא המעביר את הנטל אל כתפי העורר, ובכל הנוגע למענק האומיקרון, גם היעדר ההתאוששות עשוי לשמש בסיס להעברת הנטל, בהתחשב בנסיבות. לאור הנתונים שהוצגו, הנטל להוכחת הקשר הסיבתי עובר אל כתפי העורר.

40. העורר מצידו לא הציג חומר ראיתי פוזיטיבי להוכחת הטענה כי ירידת המחזורים שנרשמה בתקופת הזכאות נבעה כתוצאה מהתפרצות האומיקרון. כל טענות העורר נסובו על דיווחי ההכנסות שלו – אותם דיווחים שבהם מצאה המשיבה את הממצאים להיעדר קשר סיבתי. העורר מציע אפוא פרשנות אחרת לאותם נתונים.

41. לעניין ירידת המחזורים שחלה בשנת 2019, טוען העורר כי לא מדובר בשינוי בעסק, אלא בתנודתיות טבעית. לשיטת העורר, לאורך השנה ישנם שינויים טבעיים ברמת ההכנסה החודשית, והעובדה שבמשך 6 חודשים לפני פרוץ מגפת הקורונה נרשמו הכנסות נמוכות יותר אינן מעידות על שינוי קבוע במצבו של העסק, אלא יש לראותן כביטוי נוסף לאותה תנודתיות. לעניין זה, הפנה העורר גם לדיווחי ההכנסות של שנת 2018, בהם ניתן למצוא 6 חודשים עם רמת הכנסה נמוכה באופן דומה – שלאחריהן הופיעה התאוששות.

42. כאמור, בהקשר זה המשיבה הצביעה על נתון נוסף – בסוף 2019 העורר הפסיק להעסיק עובדים. גם נתון זה זכה לפרשנות שונה מפי נציגי העורר – לטענת העורר, הוא ממילא



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

פועל בעסק באופן עצמאי ומעסיק עובדים בהתאם לצורך בלבד, ותקופה קצרה של מספר חודשים בהם לא היה צורך בעובדים אינה מעידה על היעדר הכנסות.

43. לטעמנו, בהיעדר ממצאים פוזיטיביים נוספים, קשה לקבוע כי הפרשנות של העורר עדיפה על פני הפרספקטיבה שמציעה המשיבה. ייתכן כי מדובר בתקופת שפל "רגילה", שאינה מעידה על שינוי בעסק, כפי שטוען העורר, אך ישנה אפשרות שהנתונים אכן מעידים על משבר שהעסק חווה ממילא – אף ללא קשר למגפת הקורונה. כיוון שנטל ההוכחה מוטל על העורר, אין מנוס מהמסקנה שהעורר לא הרים את הנטל, ולא הוכיח את קיומו של הקשר הסיבתי.

44. לכך יש לצרף גם את היעדר ההתאוששות. אילו מגפת הקורונה והתפרצות האומיקרון היו אלו שהביאו את העורר למצבו, ניתן היה לצפות להתאוששות בהכנסות לאחר מכן. ואולם ההכנסות נותרו נמוכות לאורך כל שנת 2022, ואף בשנת 2023.

45. בהקשר זה, הציג העורר טענה כללית בדבר מצב תחרותי בסביבה העסקית שלו, שהגיע עד כדי הצעות מחיר "התאבדותיות" מצד מתחרים עסקיים; לפי הטענה התחרות העזה נבעה ממגפת הקורונה והקשתה עליו לקבל הזמנות עבודה חדשות, והיא זו שגרמה להיעדר ההתאוששות. אולם גם בהקשר זה, לא הוצגו לועדה ראיות פוזיטיביות שיש בהן כדי לתמוך בטענות העורר. הסברי העורר הם לא בלתי מתקבלים על הדעת, אך כאמור לעיל, כיוון שנטל ההוכחה מוטל על העורר – אין די בהסברים, ויש צורך להציג ראיות. בהיעדר ממצאים פוזיטיביים לכאן או לכאן, מתבקשת המסקנה שהעוררת לא עמד בנטל הראיה.

46. נחدد ונדגיש: אין בידינו אפשרות לקבוע כי הקשר הסיבתי נשלל. איננו קובעים בהכרח שישנה סיבה אחרת שגרמה לירידת המחזורים. ייתכן שהסברי העורר נכונים ואמיתיים, אך לא העורר לא הציג ראיה כלשהי להוכחת טענותיו. נתוני ההכנסות מטים אמנם את הכף לטובת התזה של המשיבה, אולם שאלת הקשר הסיבתי נותרה מעורפלת ולא הוכחה, לכאן או לכאן. לפי הפסיקה, נטל ההוכחה מוטל על העורר, והוא לא הרים את נטל ההוכחה המוטל עליו – ולכן הוא אינו עומד בתנאי המענק.

שלילת מענקי הקורונה בשל היעדר קשר סיבתי

47. שונים הם פני הדברים בנוגע למענקי הקורונה – מענקים שכבר אושרו לעורר בעבר, והמשיבה החליטה לשלול אותם מהעורר. החלטה זו נסמכה על אותם ממצאים ששימשו להחלטה בעניין מענק האומיקרון, ואולם בנוגע לכך – התשתית המשפטית היא שונה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

48. כפי שהובהר בפסיקה, המשיבה רשאית לערוך תיקון בהחלטותיה הקודמות, עקב טעות או עובדות חדשות, ומדובר בסמכות רחבה. אולם הקביעה כי מדובר בטעות צריכה להיות מובהקת (ראו ערר 22-2415 מעלה אדומים – מפעלי תרבות בע"מ (חל"צ) נ' רשות המסים, ניתן ביום 13.11.2023, פסקה 46 להחלטה; להלן – עניין מעלה אדומים). המשיבה אינה מוסמכת לבחון מחדש את ההחלטה רק בשל "ספק טעות", או בשל ממצאים המעוררים סימני שאלה בלבד לגבי קיום אחד מתנאי המענק.

49. לדברים אלו חשיבות מכרעת בבואה של המשיבה לשלול מענקים בדיעבד בשל היעדר קשר סיבתי. כאמור לעיל, קשר סיבתי אינו נתון עובדתי, אלא מונח משפטי, שניתן לקבל הערכה לגביו על יסוד ממצאים ונסיבות כלליות. ברוב המקרים, קיים קושי להוכיח את קיומו או את היעדרו של הקשר הסיבתי – לכאן או לכאן.

50. יוער כי במובן זה, שונה הבירור המקיים בענייננו בשאלת הקשר הסיבתי מהבירור המתקיים בהליכים נזיקיים. בהליך נזיקי, הדגש הוא על מעשה קונקרטי, וקיים צורך להוכיח עובדתית שקיים קשר בין המעשה לבין הנזק. לעומת זאת במסגרת חוק מענקי הקורונה וחוק האומיקרון, גורם הנזק מוגדר באופן עמום יותר – "השפעה כלכלית" של המגפה. דרכי ההשפעה הכלכלית של המגפה היו רבות מגוונות – בחלק מהמקרים ההשפעה הכלכלית הייתה ישירה, כגון עסקאות שבוטלו כתוצאה מהגבלות שהוטלו על המשק, אך במקרים רבים אחרים ההשפעה הייתה עקיפה – כגון, מגזרי פעילות רבים שבהם חלו ירידות ביכולת הייצור ובמתן השירותים, או בביקוש לעסקאות, גם ללא מגבלות ישירות. במקרים רבים, נזקים עקיפים מעין אלו הם בלתי ניתנים להוכחה.

51. למעשה, זו הסיבה למנגנון נטלי ההוכחה שנקבע בפסיקה, כפי שתואר היטב בעניין יגאל חיון אשר צוטט לעיל. בהינתן הנסיבות הרבות שבהן השפעת הקורונה יכולה לבוא לידי ביטוי, הובהר למעשה בפסיקה כי אף אחד מהצדדים אינו מחויב להוכיח את טענותיו לגבי הקשר הסיבתי באופן מלא, וההכרעה בסוגיה זו מבוססת בראש ובראשונה על מאזן של נטלי הוכחה. אם הציגה המשיבה אינדיקציות להיעדר קשר סיבתי – נטל ההוכחה עובר אל כתפי העורר; אם הפריך העורר את האינדיקציות או הציג הסברים נאותים ומבוססים, הנטל עובר בחזרה אל כפתי המשיבה; וכך הלאה.

52. רק במקרים נדירים עולה בידו של אחד הצדדים להוכיח את טענותיו, באופן נחרץ ושאינו משתמע לשני פנים. לעיתים רחוקות, עשוי עורר להציג ראיה ניצחת, כגון הסכם שבוטל וראיות מזמן אמת לכך שביטול ההסכם נעשה עקב מגפת הקורונה (ראו למשל ערר 1431-21 הקשר הישראלי תיירות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 7.4.2022); במקרים יוצאי דופן אחרים, עשויה המשיבה להציג ראיות מובהקות לקיומם של גורמים אחרים שניתן לקבוע בבירור כי הם אלו שהביאו לירידת המחזורים, ללא קשר למגפת הקורונה (ראו למשל ערר 21-1085 מלון שלום (אילת) בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 30.5.2021; ערר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

2897-22 איכות מזון י.ג.ש נ' רשות המסים, ניתן ביום 31.1.2023; להלן – עניין איכות מזון). אולם מדובר במקרים חריגים ויוצאים מן הכלל, שמעידים על הכלל – הוכחה פוזיטיבית של הקשר הסיבתי או של היעדרו היא הליך קשה ולא נפוץ. לרוב, מתקבלת הכרעה על בסיס נטלי הוכחה.

53. זהו הרקע שלאורו יש לבחון את ההחלטה על שלילת מענקים בדיעבד, בעילה של היעדר קשר סיבתי. אין ספק כי המשיבה מוסמכת לתקן את החלטותיה במקרה של טעות, אולם כאשר הטעות העומדת על הפרק היא בסוגיית הקשר הסיבתי, המשיבה נדרשת להוכיח באופן פוזיטיבי שהקשר הסיבתי אינו מתקיים. בשונה מההליך הרגיל שבו נבחנת שאלת הקשר הסיבתי לכתחילה, בשלב זה אין די ב"אינדיקציות" או בממצאים המותירים סימני שאלה כלליים בלבד (ראו ערר 1266-23 אסף גלב – אנדי פרויקטים נ' רשות המסים, ניתן ביום 9.5.2023; להלן – עניין אסף גלב; ערר 1315-23 ספ סמרט פרינט בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 14.12.2023; להלן – עניין סמרט פרינט).

54. בטרם ההחלטה על שלילת מענקים קודמים בעילה של היעדר קשר סיבתי, על המשיבה לאתר את הגורם לירידת המחזורים ולהציג ראיות לכך שמגפת הקורונה לא פגעה בהכנסות. לא די בסימנים מחשידים העולים מדיווחי ההכנסות, כגון הכנסה חריגה או מחזור תנודתי; אם המשיבה סבורה שיש לנתונים אלה משמעות והם מעידים על היעדר קשר סיבתי, היא יכולה להוסיף חקר ולבחון באופן מעמיק יותר אם נתוני העסק, ורק אם היא מאתרת ממצאים פוזיטיביים שיש בהם כדי להוכיח שהקשר הסיבתי אינו מתקיים, ניתן לקבוע שהמענק היה בגדר טעות (ראו ערר 1594-23 אבו אלעולא יזום והשקעת בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 30.4.2024; להלן – עניין אבולעולא).

55. נזכיר לצד זאת כי בעת הפעלת סמכות התיקון בדיעבד, המשיבה נדרשת לפעול בזהירות, ועליה לתת לעוסק הזדמנות להשמיע בפניה את טענותיו בטרם קבלת ההחלטה (ראו ערר 1626-22 יורם ברק – שמאות מקרקעין בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 18.7.2022; להלן – עניין יורם ברק). את טענות העוסק יש לבחון בלב פתוח ובנפש חפצה; ייתכן כי הסברים שיוצגו בשלב זה יעוררו ספק לגבי ההחלטה שמדובר ב"טעות", ועל המשיבה לבחון אם עלה בידה לשלול כל תרחיש סביר שמתיישב עם טענות העורר לעניין הקשר הסיבתי.

56. כמו כן, גם אם המשיבה השתכנעה שנפלה טעות בהחלטה הקודמת, עליה לשקול את סוגיית ההסתמכות. הזמן שחלף מאז שניתן לעוסק המענק עשוי לבסס אצלו אינטרס הסתמכות לגיטימי. יש לאזן בין עוצמת הפגם בהחלטה המקורית והאינטרס הציבורי בתיקון מצד אחד, לבין אינטרס ההסתמכות של העוסק מן העבר השני (ראו עניין יורם ברק; ערר 1537-23 אנטואן סלפית נ' רשות המסים, ניתן ביום 26.3.2024; להלן – עניין סלפית).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שלילת מענקים בשל היעדר קשר סיבתי - תקדימים מחייבים

57. הדברים האמורים לעיל אינם בבחינת חידוש. מאז אמצע שנת 2022 דנו ועדות הערר בעשרות תיקי ערר בעניין החלטת המשיבה לערוך תיקון בהתאם לסמכותה לפי סעיף 12(ב). רובן המוחלט של החלטות אלו עסקו בשלילת מענקים עקב היעדר קשר סיבתי. על מנת להבהיר את המשמעות התקדימית של פסיקות הוועדה, נבקש להלן לפרוס יריעה רחבה הכוללת, ככל שידינו משגת, את כל ההחלטות הסופיות שבהן נדונה שלילת מענקים עקב היעדר קשר סיבתי.

58. במרבית תיקי הערר הללו, טענות המשיבה נדחו באופן מלא, וההחלטה לשלול את המענקים בדיעבד בוטלה על ידי הוועדה:

א. **בעניין יורם ברק** נשלל מן העוררת מענק לתקופת זכאות אחת, בחלוף כשנה וחצי מאז שאושר לה. הממצאים שהוצגו בהחלטה היו תנודתיות, ונתוני הכנסה גבוהים בחודשים ינואר-פברואר 2021; הוועדה קבעה כי העובדה שהעסק הוא תנודתי אינה מעידה בהכרח על היעדר קשר סיבתי, וביטלה את ההחלטה לשלול את המענק מן העוררת. בהזדמנות זו בחנה הוועדה לעומק את סמכות המשיבה לערוך תיקון בהחלטה קודמת, ופורטו מלוא השיקולים הצריכים לעניין. בין היתר, צוינו בהחלטה זו הדברים הבאים:

"הליך תיקון טעות אינו מהווה הזדמנות לעריכת מקצה שיפורים, ולא ניתן לבסס אותו על אותם שיקולים שנשקלים בהליך הרגיל. תנודתיות גרידא יכולה להוות "ממצא עובדתי מהימן" המעביר את הנטל אל כתפי העוררת, אך לצורך הצדקת תיקון הטעות בענייננו – היא אינה מהווה, כשלעצמה, שיקול מספק. הנטל המוטל על המשיבה בשלב תיקון הטעות הוא גבוה בהרבה, ולא די בהצגת נתונים כללים של תנודתיות כדי להצדיק את "פתיחת" תקופות הזכאות שכבר נסגרו" (פיסקה 52 להחלטה).

ב. בערר 1714-22 פיליפ כלכלה שיתופית בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 1.1.2023; להלן – **עניין פיליפ**) נדונה החלטה של המשיבה לשלול מן העוררת מענקים שאושרו לה בעבר, וזאת לאחר שנמצא כי זמן קצר לפני פרוץ מגפת הקורונה הפסיקה העוררת את שיתוף הפעולה העסקי שבאמצעותו הפיקה את הכנסותיה; הוועדה מצאה כי לא ניתן לשלול לחלוטין את טענות העוררת כי היו צפויות לה הכנסות דומות גם אלמלא אותו שיתוף פעולה עסקי – הגם שבהכנסותיה לשנים 2021-2022 לא ניתן היה למצוא סימנים להתאוששות לרמת הכנסות דומה. בהקשר זה, צוינו הדברים הבאים:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

"כאמור, במקרים רגילים הנטל מוטל על העורר, ובמקרה של עמימות סיבתית ניתן לקבוע שהעורר לא הרים את הנטל – אלא שבענייננו מדובר באקט של שלילת הזכאות שדינו שונה. אילו הייתה המשיבה נדרשת לקבל החלטה בשלב זה ועל בסיס טענות אלו, היה עליה לשקול האם העובדות שבפניה מצדיקות את שלילת הזכאות למענק. נוכח העמימות הסיבתית, נראה על פניו כי היה מקום לנקוט זהירות ולא לשלול מן העוררת את המענק שכבר נקבע שהיא זכאית לו" (פיסקה 49 להחלטה).

ג. בערר 2809-22 אינץ' מדיה (2017) בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 7.2.2023) נדונה החלטת המשיבה לשלול מענקים ששולמו לעוררת בגין שתי תקופות זכאות, בחלוף 14-22 חודשים מאז שאושרו. בהחלטה צוין שהכנסות העוררת הן תנודתיות ושחלו שינויים בדפוסי ההכנסות בעסק (כמו כן צוינו דברים שמסר למשיבה אחד מלקוחות העוררת, אך נמצא כי הם אינם תומכים בעמדת המשיבה). הגם שהוועדה לא קיבלה את הסברי העוררת לעניין הקשר הסיבתי, הוועדה ביטלה את ההחלטה ששללה מן העוררת את המענקים שאושרו בעבר:

"כפי שציינו לעיל, לא כל טעות מצדיקה תיקון של החלטת המשיבה, ואולם החלק החשוב מכל הוא עצם קיומה של טעות – על מנת להצדיק את תיקון ההחלטה, על המשיבה להשתכנע שאכן חלה טעות. האם ניתן לומר בוודאות בענייננו שחלה טעות בהחלטות הקודמות, ושירידות המחזורים של העוררת לא נבעו כתוצאה ממגפת הקורונה? לטעמנו התשובה לכך היא שלילית..."

"הסברנו בהרחבה לעיל כי תמונת המצב הראייתית נותרה מעורפלת, אך הערפול פועל לשני הכיוונים – לא הוכח שהעוררת נפגעה כתוצאה ממגפת הקורונה, אך גם לא הוכח שהעוררת נפגעה מסיבה אחרת. המשיבה לא שללה את האפשרות שהעוררת נפגעה כתוצאה ממגפת הקורונה, ולמעשה לא הוכיחה כי נפלה טעות בהחלטה שהצדיקה את תיקון ההחלטה הקודמת. הממצאים שהמשיבה הצביעה עליהם הם בבחינת ראיות נסיבתיות, אינדיקציות שיש בהן כדי לעורר סימן שאלה ולהעביר את נטל ההוכחה אל כתפי העוררת בהליך רגיל, אך אין בהן כדי להצדיק מהלך חריג של שלילת זכאות למענק שכבר הוחלט עליו בשלב קודם.

"הדברים מקבלים משנה תוקף בשים לב העיתוי שבו נערך התיקון... ככל שחולף זמן רב יותר, ההצדקה לשלילת המענקים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

צריכה להיות מוצקה יותר. ספק רב האם חששות כלליים בלבד, שמבוססים על נתוני הכנסות שעמדו בפני המשיבה מלכתחילה, יכולים לשמש בסיס לשלילת הזכאות למענק זמן כה רב לאחר שכבר הוחלט על מתן המענק. " (פיסקאות 58-61 להחלטה)

ד. בערר 1266-23 גלב אסף – אנדי פרויקטים נ' רשות המסים (ניתן ביום 9.5.2023; להלן – עניין גלב אסף) נדונה החלטה של המשיבה לשלול מן העורר מענקים שהוא נמצא זכאי להם, וזאת לאחר תכתובת שנערכה עם הלקוח העיקרי של העורר. הוועדה מצאה כי לא ניתן ללמוד מהתכתובת על שינוי בדפוסי הפעילות מול הלקוח. בהחלטתה ציינה הוועדה את הדברים הבאים:

" במקרה שלפנינו לא עומדת על הפרק טענה לטעות טכנית, אלא טענה לטעות בנושא הקשר הסיבתי – נושא שמעצם טבעו אינו חד משמעי וכרוך בפרשנות משפטית ובהתייחסות למכלול של נסיבות עובדתיות. במקרה כזה, כבד במיוחד הנטל המוטל על המשיבה להוכיח שהמענקים היו בגדר טעות, ושעל העורר להשיב אותם למרות הזמן הרב שחלף מאז שאלו אושרו לו (תקופה הנעה בין שנה במענק מאי-יוני 2021 לבין למעלה משנתיים במענק מרץ-אפריל 2020). בשונה מהמקרים הרגילים שבהם נדונה שאלת הקשר הסיבתי לגופה, לא די בכך שהמשיבה תציג אינדיקציות להיעדר קשר סיבתי – בכדי להצדיק את החלטתה, המשיבה נדרשת להראות בבירור שהקשר הסיבתי אינו מתקיים ושהסיבה לירידת המחזוריים הייתה שונה " (פיסקה 7 להחלטה).

ה. בערר 1374-22 לעיני כל ישראל בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 8.6.2023) נדונה החלטה של המשיבה לשלול מן העוררת מענקים שאושרו לה בעבר, בחלוף כ-13 חודשים – בד בבד עם ההחלטה לדחות בקשה למענקים נוספים. באותו עניין מצאה הוועדה כי העוררת הוכיחה את קיומו של הקשר הסיבתי, אך קבעה כך:

" בשים לב לזמן הממושך שחלף מאישור המענקים עד לתיקון ההחלטות, להיעדר ציון דבר התיקון בגוף ההחלטה ולממצאים עליהם הצביעה המשיבה בהחלטות אלו, ספק אם עמדה המשיבה בנטל הראייתי הנדרש להצדקת התיקון. מכל מקום, משקבענו כי העוררת הוכיחה קיומו של קשר סיבתי כאמור,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ממילא מצטרף הספק האמור למניין שיקולנו ומחזק אף הוא את מסקנתנו בדבר קיומו של קשר סיבתי" (פיסקה 95 להחלטה).

ו. בערר 1434-22 צינורית אש בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 11.6.2023) נדונה החלטה של המשיבה לשלול מן העוררת מענקים שאושרו לה בעבר, בחלוף כ-10-12 חודשים – בד בבד עם ההחלטה לדחות בקשה למענקים נוספים. לגבי ההחלטה המתקנת, העירה הוועדה את ההערות החשובות הבאות:

"...מקריאת נימוקי החלטות הדחייה המתוקנות, לא עולה מהן כי בוצע כל תהליך של הפעלת שיקול דעת בשאלה האם יש מקום לתקן את ההחלטות הסופיות שניתנו בגין תקופות אלו... לטעמנו, מקום בו ניתנו החלטות סופיות בגין הזכאות למענקים, לא ניתן לדון בהם מחדש סתם כך... מבלי לפרט את הנימוקים והטעמים שהובילו לתיקון ההחלטה וללא מתן זכות טיעון קודם למתן ההחלטה המתקנת..."

"לאחר קריאת נימוקי ההחלטות המתקנות לא השתכנענו כי היה בסיס איתן לתיקון. החלטות המשיבה התבססו על הנימוק כי קיימת ירידה בהכנסות העוררת עוד טרם פרוץ מגפת הקורונה וללא קשר אליה.. ברי כי כאשר מדובר בהליך של תיקון החלטה, שבו נדרשים נימוקים כבדי משקל אפילו יותר, אין נימוקים אלו מהווים בסיס איתן או בכלל, לתיקון. יתר על כן, אין מדובר במידע חדש שהמשיבה לא יכולה הייתה לעמוד עליו בשלב מתן ההחלטות המקוריות. נתוני ההכנסות של העוררת היו גלויים למשיבה בכל אחד משלבי ההחלטות הקודמות... גם אם אושרו המענקים במקור בהליך "אוטומטי" כפי שנטען לעתים, אינן בכך לסייע...."

"גורם נוסף שנדמה כי לא ניתן לו משקל כלשהו בהחלטות המשיבה המתקנות הוא גורם הזמן שחלף מאישור הבקשות ועד לתיקון ההחלטה... ברי כי העוררת הייתה רשאית להסתמך על כספי מענקים אלו ויש להניח כי עשתה בהם שימוש. תיקון ההחלטה ודרישה להשבת כספי המענקים ששולמו צריכה אם כן להיות מבוססת היטב בראיות חד משמעיות וברורות בדבר טעות שנעשתה או עובדות חותכות חדשות שנתגלו, ואין די באינדיקציות או ממצאים כלליים המעלים אפשרות לטעות בשיקול הדעת גרידא. הנטל המוטל על המשיבה בשלב תיקון הטעות הוא גבוה בהרבה, ולא די בהצגת נתונים כלליים של



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

תנודתיות או ירידה מסוימת בהכנסות, כדי להצדיק את "פתיחת" תקופות הזכאות שכבר נסגרו" (פיסקאות 42-45 להחלטה).

ז. בערר 1295-23 קבועה יאסין נ' רשות המסים (ניתן ביום 14.8.2023) נדונה החלטה של המשיבה לשלול מן העורר מענקים בגין 5 תקופות זכאות; בהחלטה נקבע כי מחזור הבסיס חריג, כביכול, וכי חלה ירידה בהכנסות במהלך שנת 2019, בדגש על המחצית השניה, וכן צוין כי לא הוטלו הגבלות על ענף הבניה שאליו משתייך העורר. הוועדה קיבלה את הסבריו של העורר בשאלת הקשר הסיבתי והוסיפה את הדברים הבאים:

"הדברים נכונים ביתר שאת מקום שמדובר בתיקון החלטות סופיות ובשלילת מענקים שאושרו זמן רב קודם לכן (ובענייננו – בין שנה לשנה ותשעה חודשים קודם לכן) והעורר רשאי היה להסתמך עליהם. בנסיבות אלו, הנטל המוטל על המשיבה כבד יותר ואין די באינדיקציות כלליות המציבות סימן שאלה באשר לקיומו של הקשר הסיבתי. כפי שנקבע בעבר, במסגרת הליך לתיקון החלטה על המשיבה להציג ראיות של ממש השוללות את הקשר הסיבתי באופן ברור" (פיסקה 71 להחלטה).

ח. בערר 1434-23 ספין עסקים בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 25.10.2023); להלן – עניין ספין עסקים) נדונה החלטת המשיבה לשלול מן העוררת את כל המענקים ששולמו לה לפי חוק מענקי הקורונה, אגב החלטה הדוחה את בקשתה למענק בגין תקופת האומיקרון, וזאת אף שחלפו 14-29 חודשים מאז אושרו מענקי הקורונה. בעניין זה קבעה הוועדה את הדברים הבאים:

"עמדת המשיבה באשר לסמכותה הכמעט בלתי מוגבלת לתיקון בדיעבד של החלטות מנהליות דינה להידחות..."

"החלטה לשינוי קביעת זכאות בחלוף מספר שנים לאחר אישור המענקים והעברתם לעוסק הינה החלטה חריגה ביותר. החלטה מעין זו יש לבסס על סמך תשתית ראייתית עובדתית מוצקה וזאת לנוכח הסתמכות העוסק על החלטת המשיבה כרשות מנהלית. במקרה זה השתכנענו שלא נערכה בדיקה יסודית לגבי ניסיונות ההתקשרות העוסק מול לקוחות אחרים בענף ההובלות ובענפים נוספים..." (פיסקאות 104-109 להחלטה)



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ט. בעניין סמרט פרינט (ניתן ביום 14.12.2023) דנה הוועדה במקרה שבו נשללו מהעוררת ארבעה מענקים שאושרו לה בעבר, וזאת בחלוף כ-12-26 חודשים, וזאת אגב הטיפול בהשגה שהוגשה בנוגע לתקופת זכאות אחרת. בהחלטה זו שבה המשיבה והפנתה להחלטות הוועדה בפסיקות הקודמות שהוזכרו לעיל וציינה את הדברים הבאים: "אף בענייננו אין מדובר בעובדות חדשות או מידע חדש שהתגלה ושלא עמד בפני המשיבה בעת בחינת בקשות העוררת ואישור המענקים. כך, גם לא הוכח כי נפלה טעות בהחלטותיה הקודמות של המשיבה. הנימוקים עליהם נשענה המשיבה הם כלליים ואין בהם כדי להצדיק העברת הנטל לכתפי העוררת בנסיבות המתוארות" (פיסקה 47 להחלטה)

י. בערר 1485-23 סילורה אגודה שיתופית נ' רשות המסים (ניתן ביום 26.3.2024) נדון מקרה שבו שולם לעוררת מענק בגין שתי תקופות זכאות (הגם שלא ניתנה החלטה מנומקת בעניין זה), ולאחר מכן אגב הטיפול במענק נוסף – החליטה המשיבה לשלול את המענקים שכבר אושרו, תוך קביעה כי לפני מגפת הקורונה חלה ירידה בהכנסות ובמספר העובדים, וכי גם לאחר הקורונה לא נרשמו הכנסות דומות לתקופת הבסיס. טענות המשיבה נדחו לגופן, ואולם בקשר לתקופות הזכאות הנוספות ציינה ועדת הערר את הדברים הבאים:

"בכדי להוכיח שהמענק אושר "בטעות", היה על המשיבה להוכיח שירידת המחזורים אינה קשורה למגפת הקורונה. לא די בממצאים אינדיקטיביים המעוררים ספקות או סימני שאלה לגבי הזכאות, אלא בממצאים חד משמעיים, המוכיחים שהעוררת לא הייתה זכאית למענק כלל. מדובר בשאלה של קשר סיבתי, שנתונה במידה רבה להערכות ולאומדנים, וקיים קושי לאבחן בדיעבד מה הייתה הסיבה למצבו של העסק. גם אם סברה המשיבה שנתרו סימני שאלה מסוימים לאחר שהעוררת שטחה את טענותיה והציגה את המסמכים והראיות שהוצגו בערר, לא היה מקום לעמוד על עמדתה בנוגע לשתי תקופות הזכאות הראשונות. טענות המשיבה בדבר "טעות" כביכול הופרכו, וזאת עוד לפני שהובאו בחשבון שיקולי ההסתמכות הלגיטימיים של העוררת. בנסיבות כאלה המשיבה אינה רשאית לתקן את החלטותיה, שכן כלל לא נפלה בהם טעות, ובוודאי שהיא אינה "מחויבת" לעשות זאת" (פיסקה 43 להחלטה).

יא. בעניין אבולעולא נדונה, שוב, החלטת המשיבה לשלול מן העוררת מענקי קורונה שכבר אושרו לה 16-28 חודשים קודם לכן, וזאת, שוב, אגב ההחלטה לעניין



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מענק האומיקרון. הממצאים שעל בסיסם נשלל המענק היו, בתמצית, תנודתיות בשנת 2019, ועליה בהכנסות בשנת 2020 (אם כי כפי שהובהר בהחלטה, בקיזוז ההכנסה שהתקבלה לפני פרוץ המגפה, דווקא לא חלה ירידה). הוועדה דחתה את טענות העוררת לעניין מענק האומיקרון, אולם קיבלה את הערר בנוגע למענקי הקורונה וביטלה את ההחלטה לשלול מן העוררת את המענקים. לצד הביקורת על הממצאים הרעועים שהציגה המשיבה, הובהר בהחלטה זו שוב גם ההיבט העקרוני:

" בכדי לבסס את הקביעה שמדובר בטעות, על המשיבה לאתר את הגורם לירידת המחזוריים ולהציג ראיות לכך שמגפת הקורונה לא פגעה בהכנסות. בניגוד לאופן שבו הדברים נבחנים מלכתחילה, כשעומדת על הפרק שלילה בדיעבד של מענקי הקורונה לא די בסימנים מחשידים העולים מדיווחי ההכנסות, כגון ירידה קודמת בהכנסות או תנודתיות; אם המשיבה סבורה שיש לנתונים אלה משמעות והם מעידים על היעדר קשר סיבתי, היא יכולה להוסיף חקר ולבחון באופן מעמיק יותר אם נתוני העסק, ורק אם היא מאתרת ממצא פוזיטיבי אחר שיש בו כדי להסביר את הירידה בהכנסות, ניתן לקבוע שהמענק היה בגדר טעות" (פיסקה 37 להחלטה)

יב. בערר 1618-23 שנפס הנדסה ושמות בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 13.5.2023) נדונה החלטת המשיבה לשלול מענק בגין תקופת הזכאות ינואר-פברואר 2021, בד בבד עם ההחלטה הראשונית בבקשה למענק בגין תקופת האומיקרון. במקרה זה, צוין כי ההכנסה שדווחה בתקופת הבסיס הינה חריגה – הכנסה בסכום גבוה שהתקבלה בגין עבודה שבוצעה בשנים קודמות. גם במקרה זה, מצאה הוועדה לנכון לאשר את המענק שנשלל ולבטל את ההחלטה המתקנת.

59. את המקרים שבהם התקבלה טענת המשיבה לעניין שלילת מענקים בשל היעדר קשר סיבתי, באופן מלא או חלקי – ניתן לספור על כף יד אחת. בכל המקרים להלן, התקבלו טענות המשיבה רק לאחר שהוצגו ממצאים פוזיטיביים מובהקים, שמשמעותם לעניין הקשר הסיבתי לא היו שנויות במחלוקת. רק בשני מקרים התקבלה עמדת המשיבה במלואה, ובתיקים האחרים התקבלה העמדה באופן חלקי:

א. בעניין איכות מזון נדון עניינה של חברה המספקת שירותי הסעדה בבסיסי צה"ל, ובתקופת הקורונה סיימה התקשרויות קודמות שהיו לה עם משרד הביטחון. עובדה זו לא הייתה שנויה במחלוקת ואף הובהר כי פעילות ההסעדה בבסיסי צה"ל נמשכה כסידרה, כך שהסיבה היחידה לירידה בהכנסות העוררת הייתה אי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

זכיה במכרזים. אשר על כן, במקרה מיוחד זה בו הוצגו ראיות פוזיטיביות שלא היו שנויות במחלוקת, אישרה הוועדה את ההחלטה לשלול את מענקי הקורונה.

ב. בערר 2706-22 רויה & מור בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 21.3.2023) דנה הוועדה בעניינה של חברה שבסוף שנת 2019 מכרה את המסעדה שאותה הפעילה – שינוי פעילות שלא היה שנוי במחלוקת. מתוך 5 תקופות הזכאות שנדונו, בתקופת זכאות אחת נערך תיקון לפי סעיף 12(ב) ונשלל מענק קודם. הוועדה קיבלה את הטענה המרכזית לעניין שינוי הפעילות, ואולם קבעה כי העוררת זכאית למענק בהתאם לחישוב חלופי.

ג. בערר 2009-22 המספק אחזקה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 1.6.2023) נדון מקרה שבו נמצא כי העוררת אינה זכאית למענק בגין שתי תקופות זכאות ובגין תקופת זכאות נוספת שבה כבר אושר מענק נערך תיקון לפי סעיף 12(ב); באותו מקרה הוצגו לוועדה ממצאים ממצים אודות כלל הפעילות העסקית של העוררת – עם לקוח אחד, קופת חולים, שלא חלה ירידה בהיקף העבודה מולה בגין מגפת הקורונה (ואף להפך). נמצא שההחלטה המתקנת, שגם במקרה זה נעשתה אגב החלטות אחרות, מצויה במתחם הסבירות.

ד. בערר 3089-22 מור קובי שיווק והשקעות בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 29.6.2023) נדון מקרה שבו נשללו בדיעבד מענקים שאושרו לעוררת. לקראת סיום הליך בירור הערר, הציגה המשיבה לוועדה ראיות כבדות משקל, שהעידו כי האירוע העסקי המרכזי שנדון בערר לא נבע ממגפת הקורונה אלא בשל חוסר שביעות רצון של החברה ששימשה כספק. המשיבה ביססה את טענותיה על הודעה מטעם הספק, וכן על כרטיסות וחשבוניות שהעידו על כך שטענות העוררת אינן נכונות. על רקע זה, הוחלט להחזיר את הערר לשלב ההשגה.

ה. בעניין סלפיתי נדון מקרה של עורר שחלה אצלו ירידת מחזורים לפני מגפת הקורונה, כאשר לא הייתה מחלוקת שהירידה נגרמה כתוצאה משינוי עסקי – מעבר לעבודה עם לקוח אחר, שלא סיפק לעורר עבודה באותם היקפים. נוכח ממצא מובהק זה מצד אחד, ולנוכח שיקולי ההסתמכות הלגיטימיים של העורר מצד שני, ובהתחשב גם בטענה נוספת של העורר שלא נשללה לחלוטין, החליטה הוועדה להפחית את זכאות העורר למענקים, על בסיס חישוב חלופי, ולא לשלול אותו לחלוטין כפי שביקשה המשיבה.

60. מזה שנתיים אפוא עומדות ועדות הערר השונות, על מותביהן השונים, ומציבות בפני המשיבה קביעה חד משמעית וברורה – לא ניתן לשלול מענקים שהתקבלו בעבר על יסוד ממצאים כלליים וסימני שאלה שמתעוררים אגב דפוסי ההכנסות. סימני שאלה אינם מספקים לצורך הקביעה כי מדובר בטעות. גם במקרים שבהם הוצגו ממצאים ראייתיים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

פוזיטיביים שמספקים הסבר חלופי לירידת המחזוריים – ועדות הערר בחנו את הממצאים בזהירות, ולא נטו לאשר את שלילת המענקים (ראו **עניין פיליפ, עניין גלב אסף**). רק במקרים שבהם הוצגו ממצאים פוזיטיביים חד משמעיים, שלא ניתן לחלוק על כך שהם מוכיחים את היעדר קשר הסיבתי – אושרה עמדת המשיבה השוללת את מענקי הקורונה.

61. לכך יש להוסיף את ההדגשה המשמעותית שניתנה במסגרת החלטות ועדת הערר לשיקול ההסתמכות – שיקול שאותו יש להביא בחשבון במסגרת איזון האינטרסים בהחלטה על תיקון החלטה במקרה של טעות (ראו למשל **עניין יורם ברק, עניין ספין עסקים, עניין סלפית**). החלטה סופית בדבר אישור מענק אינה דבר של מה בכך. מי שהגיש בקשה למענק כדין, וקיבל בתגובה החלטה בדבר זכאות למענק, ולאחר מכן הועברו כספים לחשבוננו – אינו אמור לחשוש שמא המענק יישלל ממנו בהחלטה מאוחרת יותר. החוק אינו שולל מן המשיבה את הסמכות לדרוש את המענק בחזרה, אם יש נסיבות שמצדיקות זאת, אך נקודת המוצא היא שמדובר בסיטואציה חריגה ויוצאת דופן, וכך יש להתייחס אליה.

גישת המשיבה ביחס לפסיקות הוועדה

62. אשר על כן, יש להתפלא על העמדה שהציגה המשיבה בערר שלפנינו – גם לגופו של עניין, בהתחשב בנסיבות שהוצגו בערר, אך גם בפן העקרוני. ביום 26.3.2024 התבקשה המשיבה להשיב לשאלות עקרוניות שהציג לה יו"ר הוועדה בסוגיית תיקון טעות, במסגרת החלטה שהתפרסה על שני עמודים. בתגובה ב"כ המשיבה בחר להגיש תגובה לקונית המחזיקה כמה שורות בלבד (!). גם לאחר מכן, במענה להחלטה נוספת, מסר ב"כ המשיבה תגובה דלה ביותר, עם התייחסות עניינית חלקית בלבד לנושאים שעלו בהחלטה.

63. בתגובה כביכול לסוגיית הנטל המוטל עליה במקרה של תיקון טעות בעילה של היעדר קשר סיבתי, ביקשה המשיבה להפנות לפסיקה **בעניין פודולסקי**, פסיקה כללית העוסקת בסוגיית הקשר הסיבתי. המשיבה טענה כי די בהצגת אינדיקציות להיעדר קשר סיבתי על מנת להעביר את נטל ההוכחה אל כתפי העורר. המשיבה טענה כי "לא מוטלת עליה חובה להציג ממצאים פוזיטיביים שמוכיחים קשר סיבתי".

64. לא בכדי עמדנו לעיל בהרחבה כה רבה על פסיקות הוועדה. הדברים ברורים ומדברים בעד עצמם. הפסיקות של הוועדה בעניין זה היו חד משמעיות. לא מדובר בתיקי ערר בודדים, המתייחסים לנסיבות מיוחדות, אלא בפסיקה עקבית, הנושאת אופי עקרוני. הנושא נדון בוועדה כבר לפני כשנתיים, ומאז בתיקים רבים נוספים. בהחלטות מנומקות, הסבירו ועדות הערר כיצד המסקנה לעניין זה נובעת מפסיקות בית המשפט העליון ומעקרונות היסוד של המשפט המינהלי. סוגיה זו הובהרה חזור והבהר בפסיקות הוועדה במותבים השונים.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

65. מובן כי המשיבה אינה מחויבת להסכים על החלטות הוועדה, והיא רשאית לערער עליהן. אולם ככל הידוע, על כל ההחלטות שנמנו לעיל לא הוגש ערעור על ידי המשיבה. בהיעדר כל החלטה אחרת של ערכאה גבוהה יותר, התקדימים שצוינו לעיל מחייבים את המשיבה.

66. כמו כן, תמוה בעינינו כיצד קבע ב"כ המשיבה בנחרצות כי "אין הצדקה" לאינטרס ההסתמכות שיו"ר הוועדה התייחס אליו. לא מדובר בתזה חדשנית או בטענה שיש צורך להצדיק; הדברים נאמרו בפסיקה ברורה ופשוטה של בתי המשפט העליון – בכל מקרה שבו רשות מינהלית שוקלת לחזור בה מהחלטותיה, היא חייבת לקבל החלטה תוך איזון בין האינטרס הציבורי לבין אינטרס ההסתמכות על החלטה הקודמת (ועל דרך הדוגמה בלבד, ראו למשל ע"מ 8595/17 מוחמד מוסא חסן פלאח ואח' נ' הוועדה המחוזית לתכנון ולבניה - מחוז הצפון, ניתן ביום 20.8.2019; בג"ץ 3070/17 פלוני נ' היועץ המשפטי לממשלה, ניתן ביום 28.2.2018; ראו בהרחבה ד' ברק ארז, משפט מינהלי (2010), עמ' 385; ד' ברק ארז, הגנת ההסתמכות במשפט המנהלי, משפטים כז (תשנ"ו), עמ' 17, וראו בפרט עמ' 50-56). הדברים אמורים בקל וחומר מובהק כשמדובר בהחלטה פרטנית אודות מענק, שמטרתו סיוע כספי, כבעניינינו (וראו עניין יורם ברק, פסקאות 38-33).

67. בשולי הדברים, התפלאנו גם שב"כ המשיבה הפנה בתגובתו הקצרה להחלטה בעניין אינץ' מזיה, כביכול כדי לבסס את טענות המשיבה לגבי ה"ראיות לכאורה" המעבירות את הנטל אל כתפי העורר. כפי שהובהר ואף צוטט בפסקה 56(ג) לעיל – בעניין אינץ' מזיה נקבעה המסקנה ההפוכה מעמדת המשיבה – נקבע כי לעניין תיקון טעות, אין די באינדיקציות ובממצאים שאותם המשיבה מציגה במקרים רגילים.

טענות המשיבה לעניין תכלית החקיקה

68. בתגובותיה, טענה המשיבה כי המדיניות המאפשרת שלילת מענקים עולה בקנה אחד עם תכליתו של החוק. על תכלית החוק מבקשת המשיבה ללמוד ממקור לא שגרתי – דברים שאמר ראש ממשלת ישראל בפומבי, בתקופה שקדמה לחקיקת החוק. לטענת המשיבה, ראש הממשלה הצהיר על כך שהמענקים יינתנו "בשיטה האמריקנית": קודם כל יחולקו כספים ורק לאחר מכן ייבדקו. לעמדת המשיבה, מכאן כביכול העדות לכך שהמחוקק התכוון להקנות למשיבה גמישות רבה בהפעלת הסמכות לתקן טעויות ולבדוק מחדש את הזכאות למענקים שכבר אושרו ושולמו.

69. ראשית, ספק רב אם ניתן ללמוד על תכליתו של חוק מהצהרות פומביות שניתנו על ידי שרים, או אף על ידי ראש הממשלה עצמו. פרקטיקה פרשנית זו אינה מוכרת לוועדה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בשולי העניין, יצוין כי המשיבה הציגה בכתבי הטענות הפניה למסיבת עיתונאים(!), תוך הצגת קישור לסרטון שאינו זמין. העובדה שהמשיבה לא הציגה עדויות מקובלות, כגון דברי הסבר וחילופי דברים שנשמעו בכנסת ובוועדותיה במהלך התקנת החקיקה, אומרת דרשני ומדברת בעד עצמה.

70. מכל מקום, להתרשמותנו, הדברים שצוטטו מפיו של ראש הממשלה אכן מתארים נכונה חלק מהסדר המענקים, אך לא את החלק שהמשיבה מבקשת להסביר באמצעותם. החוק אכן נקט במנגנון שבו הכספים משולמים לפני הבדיקה – זהו בדיקת מנגנון המקדמות הקבוע בחוק. זמן קצר לאחר הגשת הבקשה, בתוך 14-21 יום (בהתאם לגודל העסק), זכאי העוסק לקבל מקדמות בשיעור 40%, ואם לא מתקבלת החלטה בתוך 21-28 יום, ישנה זכאות למקדמה נוספת, כך ששיעור המקדמות הכולל עומד על 60% (סעיף 13 לחוק מענקי הקורונה). אלו סכומים שהחוק הורה במפורש להקצות לבעלי עסקים מיד לאחר הגשת הבקשה, גם אם הזכאות לא נבדקה – ורק לאחר מכן, כאשר נמצא שהעוסק אינו זכאי למענק, הוא נדרש להחזיר את המקדמה.

71. במובן זה, הליך מענקי הקורונה אכן שונה מכל הליך מענקים מינהלי במתכונת המקובלת והנהוגה בישראל (וראו, לשם השוואה, נוהל לתמיכות מתקציב המדינה במוסדות ציבור¹, שנערך מחדש ופורסם במתכונת עדכנית חודשים ספורים קודם לכן). תשלום מיידי של מקדמות, שאינו מותנה בכל בדיקה, ומגיע כמעט בכל המקרים לסכום העולה על מחצית המענק המבוקש, הוא יוצא דופן בחקיקה הישראלית, והוא מעיד על שינוי גישה, ואולי אף על אימוץ של גישה אמריקנית. אלא שהסדר זה אינו נוגע לענייננו כלל וכלל.

72. ההוראה הנוגעת לענייננו, המסמיכה את המשיבה לערוך תיקון טעות, היא זו הקבועה בסעיף 12(ב) לחוק מענקי הקורונה:

"המנהל רשאי, ביוזמתו או לפי דרישת העוסק, לתקן את קביעתו כאמור בסעיף קטן (א), אם התגלו עובדות חדשות או אם מצא כי נפלה טעות בקביעה זו."

73. בשונה מהמשיבה, ראינו לנכון לבחון את תכלית החקיקה מתוך עיון בנוסח שלה ובהוראות המקבילות לו. אנו סבורים כי בחינה זו מלמדת דווקא על המגמה ההפוכה – מדובר בהוראה סטנדרטית, אשר בדומה להסדרים אחרים, מבטאת את עקרון אי הסופיות של ההחלטה המינהלית, במובנו הרגיל. הוראה זו לא נועדה לשנות את כללי המשחק ולא נועדה להקנות למשיבה גמישות, מעבר למקובל בהליכים דומים.

¹ י"פ התש"ף, עמ' 482; י"פ התשפ"א 9440, עמ' 3774



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

74. הוראה דומה מצויה בסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, המאפשר לרשות המסים לערוך "תיקון שומה" בנסיבות דומות מאוד לאלו שצוינו בחוק מענקי הקורונה (סמכות שהוגבלה ל-4 שנים). בנוסח שונה במעט, ניתנה למשיבה סמכות תיקון גם בשומת מע"מ ובשומת מס הכנסה (סעיף 79 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, סעיף 145(א2)-(א3) לפקודת מס הכנסה). סמכות דומה ניתנה גם למנהל קרן הפיצויים בנוגע לתביעות פיצויים לפי תקנות מס רכוש וקרן פיצויים (תשלום פיצויים) (נזק מלחמה ונזק עקיף), התשל"ג-1973 (להלן – **תקנות מס רכוש**; ראו סעיף 9(א) לתקנות; וראו לשם השוואה גם תקנה 130 לתקנות חדלות פרעון ושיקום כלכלי, התשע"ט-2019; כלל 26(א) לכללי משק החשמל (אמות מידה לרמה, לטיב ולאיכות השירות שנותן ספק שירות חיוני), תשע"ח-2018). כמו בחוק מענקי הקורונה, ברוב ההסדרים אלו נקבע כי סמכות התיקון היא סימטרית – ניתן לעשות בה שימוש גם כאשר הטעות היא לטובת הנישום וגם כאשר הטעות היא לרעתו.

75. ניכר אפוא כי מדובר בסעיף סטנדרטי המעיד על העיקרון הכללי, המקובל והרווח במשפט המינהלי, של אי סופיות החלטה המינהלית. כפי שהובהר בהרחבה בעניין **יורם ברק**, הסמכות לתיקון החלטה היא בבואה של עיקרון רחב זה – במקרים חריגים, כאשר יש הצדקה לכך, רשות מינהלית רשאית לשנות את החלטותיה. מדובר בעיקרון נייטרלי וכללי, שלא נועד "לסייע" לצד מסוים, לרשות או לאזרח. זוהי למעשה תפיסה עקרונית לגבי החלטות מינהליות, שיש בהן פתח לשינויים, בתנאים ובמגבלות שהפסיקה מתייחסת אליהם.

76. כפי שעולה מסקירת החקיקה לעיל, ייתכן כי בעניינים שנוגעים למענקים ולתשלומי מיסים, שבהם כספים מועברים מן האזרח למדינה ולהפך, המחוקק רואה לנכון להדגיש את העובדה הזו, ולהבהיר שהחלטות הסופיות אינן בלתי הפיכות. מכל מקום, סמכות זו אינה מקנה כמובן גמישות בלתי מוגבלת לרשות המינהלית, והיא כפופה לאמות המידה שנקבעו בפסיקה לעניין זה – אותן אמות מידה שהובהרו בפסיקת בתי המשפט ובפסיקות הוועדה. ברי כי אין בכך כדי ללמד על גמישות מיוחדת הנתונה למשיבה דווקא בחוק שלפנינו.

77. נציין בשולי הדברים כי חלק מההצהרות ראש הממשלה שאליהם הפנתה המשיבה ניתנו במועדים שאינם קשורים בהכרח לחקיקת החוק. מהפרסומים עולה כי מסיבת העיתונאים המדוברת נערכה ביום 4.5.2020 (סמוך לאחר החלטת הממשלה, שבה נקבעה הזכאות למענק בגין תקופת מרץ-אפריל 2020), ורק המפגש שהתקיים עם בעלי העסקים נערך ביום 7.7.2020, עובר להגשת הצעת החוק הממשלתית. סביר יותר להניח שדבריו של ראש הממשלה במסיבת העיתונאים התייחסו למנגנון המקדמות, שהיה מוכר וידוע כבר בשלבים מוקדמים, ולא להוראה בדבר תיקון טעות, שנוספה בשלב מאוחר בלבד, כחלק מניסוח סטנדרטי של החוק, בחודש יולי 2020.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

78. על מנת להשלים את הדיון בנוגע לתכלית ההוראה בדבר תיקון טעות, נציין כי בחנו את הדברים שנאמרו בדיון ועדת הכספים. כנהוג בהליכים אלו, בדיון שנערך ביום 21.7.2020, הקריא נציג משרד האוצר לפרוטוקול את נוסח סעיפי החוק בזה אחר זה, ובהזדמנות זו נשמעו הערות חברי הכנסת ומשתתפי הדיון לסעיפים השונים. סעיף זה הוקרא ברצף, ולא ניתנה לגביו כל התייחסות עניינית (ראו פרוטוקול ועדת הכספים מיום 21.7.2020, עמ' 91). אילו סעיף זה היה מביא לידי ביטוי איזון חשוב ב"שיטה" שבה מחולקים המענקים, ניתן היה לצפות לכל הפחות להערה כלשהי מצד נציג המדינה. היעדר כל התייחסות לעניין זה בדיון, מלמדת יותר מכל על אופיו הסטנדרטי של הסעיף.

79. למותר לציין כי גם דברי ההסבר להצעת החוק אינם תומכים בתזה התכליתית שהציגה המשיבה. דברי ההסבר לסעיף 12 מבארים את סמכות התיקון ככזו שנועדה לסייע לעוסקים דווקא, ולא למשיבה, ולאפשר להם לפנות בבקשה לעיון חוזר בהחלטה: "... קביעה שהמנהל יוכל לתקן, בין ביוזמתו ובין לבקשת עוסק, אם התגלו עובדות חדשות או נמצא כי נפלה טעות בקביעתו. לפיכך, בקשות לתיקון טעות בשל עובדות חדשות או בשל טעות אחרת שבעובדה, יוגשו בראש ובראשונה לעיון חוזר של מנהל רשות המסים". "השיטה האמריקנית" אינה מוזכרת גם בדברי ההסבר, וגם מכאן ניתן ללמוד שהסדר זה לא נועד להוות ביטוי ל"שיטה" שכזו.

הערות נוספות לעניין תיקון טעות

80. עמדנו לעיל על הקושי בהפעלת הסמכות לפי סעיף 12(ב) בעילה של היעדר קשר סיבתי, שכרוכה ממילא בהפעלת שיקול דעת ובהערכת נסיבות שונות ומגוונות. לטעמנו, הליך של תיקון טעות מתאים יותר כאשר עומדת על הפרק סוגיה שאינה כרוכה בהפעלת שיקול דעת משמעותי. כך למשל, בנסיבות שונות לחלוטין מאלו שנדונות כאן, אישרה הוועדה החלטות שונות של המשיבה שבהן נעשה שימוש בסמכות לפי סעיף 12(ב): במקרה של חברה עירונית שקיבלה מענק, אף שהיא עונה להגדרת "גוף מתקצב", וכגוף ציבורי היא לא אמורה להיות זכאית למענק (עניין מעלה אדומים), או במקרה של השמטה או טעות טכנית (ראו ערר 2039-21 א.ו שיווק תוצרת חקלאית בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 8.5.2022; ערר 1534-22 טי ג'את סיסטמס 2006 בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 6.7.2022).

81. אין יסוד אפוא לטענת המשיבה כי גישת הוועדה מאיינת את הסמכות לתיקון טעות או מרוקנת אותה מתוכן. בהקשר זה נבקש לחזור ולהפנות לפסיקה שצוינה בפסקה 59 לעיל, בה ניתן לראות כי גם בעילה של היעדר קשר סיבתי הוועדה הותירה פתח לתיקונים – במקרים חריגים ויוצאי דופן שבהם יש ראיות פוזיטיביות מובהקות להיעדר קשר סיבתי.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

82. כמו כן, נעיר כי המגמה הרחבה שאותה מבקשת המשיבה להחיל על הסמכות לערוך תיקון טעות מיוזמתה, אינה מתיישבת עם המגמה המצמצמת שאותה היא ביקשה להחיל על תיקון טעות לפי בקשתו של עוסק. בהחלטות קודמות אימצה הוועדה את הגישה המצמצמת, לפי הצעת המשיבה דווקא (ראו ערר 1519-23 **אולמי אוריאן בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 2.11.2023; ערר 1705-23 **דוד חי פיתוח וכבישים בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 28.3.2024); דומה כי מגמה זו מתבקשת גם כאשר תיקון הטעות נעשה ביוזמת המשיבה – ולו לשם הקוהרנטיות הפרשנית.

83. הערה נוספת נוגעת לעניין האחריות שאותה מבקשת המשיבה להשית, כביכול, על העורר, במקרה של טעות שמתבררת בדיעבד. לטענת המשיבה, בעת הגשת הבקשה, נדרש העורר לאשר שירידת המחזורים נבעה ממגפת הקורונה ושהוא עומד בתנאי המענק, ומשעה שנמצא בדיעבד כי ההצהרה הייתה "לא נכונה" – הרי שהאחריות מוטלת על העוסק.

84. כאמור, ענייננו בשאלה של קשר סיבתי, שממילא מוכרעת בדרך של סברה והערכה כללית – המשיבה סבורה שלא מתקיים קשר סיבתי, והעורר מצידו סבר בעת הגשת הבקשה שיש קשר סיבתי. הצהרת העורר אינה הצהרה עובדתית, שניתן לכנותה כ"נכונה" או "לא נכונה", אלא הצהרה על עמדה או הערכה של הנסיבות כפי שהעוסק רואה אותן. במקרה טעות "רגילה", כגון הזנת נתונים מוטעים או טעות טכנית, ניתן היה להתייחס לסוגיית האחריות של העוסק בעת הגשת הבקשה כסוגיה מרכזית. אולם בנושא הקשר הסיבתי, ובכל נושא אחר שכרוך בהפעלת שיקול דעת, הצהרה מעין זו אינה מעבירה אחריות לעוסק, ואינה מקנה למשיבה, כשלעצמה, לגיטימציה כלשהי לשלילת המענק בדיעבד.

85. לבסוף נציין כי במסגרת השאלות שהועלו על ידי יו"ר הוועדה, התבקשה המשיבה להתייחס גם לשאלה האם קיים אצלה נוהל המכווין את שיקול הדעת של המפקחים מטעמה בכל הנוגע לשימוש בסמכות לתיקון טעות לפי סעיף 12(ב), במקרה של היעדר קשר סיבתי (ובפרט לצורך שלילת מענק אגב הטיפול במענק האומיקרון). בהקשר זה, ציינה המשיבה כי אינה רואה צורך לקבוע נוהל, אולם עדכנה כי החליטה לצמצם את הגורמים המוסמכים לקבל החלטה על תיקון טעות למנהל הקרן וסגנו בלבד. יש לברך על קביעה זו. החלטה בדבר תיקון טעות היא החלטה חריגה ויוצאת דופן, השמורה למקרים חריגים. הוראת נוהל המחייבת אישור של מנהל הקרן היא צעד חיובי וחשוב. יש לקוות שסמכות זו תיושם גם בהמשך באופן העולה בקנה אחד עם הפסיקה. מוטב היה אילו הייתה המשיבה מגבשת נוהל סדור ומלא, גם בהתייחס להיבט המהותי של השיקולים להפעלת הסמכות, אולם לנוכח הצעדים שננקטו, לא ראינו צורך להידרש לעניין זה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שלילת מענקי הקורונה על יסוד הממצאים בערר

86. כאמור לעיל (פיסקה 36), הממצאים היחידים שעליהם ביקשה המשיבה לבסס את ההחלטה בדבר תיקון ה"טעות" ושלילת המענקים הקודמים, הם נתוני ההכנסות של העורר וכן דיווחי העובדים שלו.

87. כפי שהובהר לעיל, מדובר בממצאים המעוררים סימני שאלה. בנוגע למענק האומיקרון, נתונים אלו אכן שימשו אותנו כדי לקבוע כי נטל ההוכחה עובר אל כתפי העורר. העורר הציג הסברים מסוימים, שאמנם לא היו מבוססים בראיות. כיוון שהעורר לא הרים את נטל הראיה, קבענו שהוא אינו זכאי למענק האומיקרון.

88. אולם מכאן ועד הקביעה שניתן לשלול את המענקים שאושרו ושולמו לעורר בעבר מכוח חוק מענקי הקורונה – הדרך רחוקה עד מאוד. אין מדובר בממצאים פוזיטיביים, המבססים את קביעת המשיבה בדבר היעדר קשר סיבתי. לאורך כל הדרך, ביקשה המשיבה להתבסס על קו הטיעון לפיו די בממצאים מעין אלו בכדי להעביר את נטל הראיה אל כתפי העורר.

89. כאן המקום לומר בצורה ברורה: המשיבה לא יכולה לשלול מענקים קודמים ולערוך תיקון טעות בעילה של היעדר קשר סיבתי, רק על סמך נתוני ההכנסות ויתר הדיווחים של העסק המצויים אצלה ממילא. אלו הם נתונים אינדיקטיביים בלבד, שאינם יכולים לשאת את הרף הראייתי הנדרש בכדי לשלול מן העוררת את המענק שכבר אושר לה. הנטל אינו עובר אל כתפי העורר לפני שהמשיבה מציגה ממצאים פוזיטיביים המעידים באופן מובהק שחלה טעות בנושא הקשר הסיבתי. נתונים כגון ירידה בהכנסות שחלה לפני פרץ המגפה, תנודתיות, שינויים אחרים בדפוסי ההכנסה, בדיווחי התשומות או בדפוסי ההעסקה – אינם מעידים די הצורך על המציאות העסקית ועל הגורמים לשינויים. נתונים אלו יכולים, לכל היותר, לעורר צורך בבחינה נוספת, ואולם המשיבה אינה יכולה לערוך שינוי בהחלטה שכבר אושרה בעבר על יסוד ממצאים כגון אלו בלבד.

90. נזכיר שוב כי נתוני הכנסות נמוכים היו לעורר גם בשנת 2018, למשך מספר חודשים, ולאחריהם חלה התאוששות – וזוהי עדות נוספת לכך שהירידה בהכנסות אינה מעידה על שינוי קבוע בעסק.

91. כיוון שאלו הנתונים היחידים שהוצגו בערר שלפנינו, המסקנה המתבקשת היא כי ההחלטה בדבר תיקון טעות ושלילת המענקים הייתה מנוגדת לדין. המשיבה לא הניחה תשתית מספקת בכדי לקבוע שחלה טעות בהחלטות הקודמות שבהן אושרו המענקים. את ההחלטה שהתקבלה בתקופת האומיקרון המשיבה החילה גם על תקופות זכאות קודמות שבהן אושרו מענקים זה מכבר – מבלי להתייחס באופן כלשהו, ולו ברמז,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לשיקול ההסתמכות הלגיטימי של העורר, ולנטל המיוחד המוטל עליה במצב דברים זה. בנסיבות אלו, אנו קובעים כי ההחלטה בדבר שלילת המענקים – בטלה.

סיכום ומסקנות

92. מכל הטעמים המפורטים לעיל, החלטנו לקבל את הערר באופן חלקי. העוררת לא תהא זכאית למענק בגין תקופת האומיקרון, ואולם היא לא תידרש להשיבם למשיבה את יתר המענקים שהוחלט על שלילתם.

93. בכל הנוגע לפסיקת ההוצאות, אנו רואים קושי רב בהתנהלות המשיבה בפנינו בעררים אלו, בעיקר לנוכח עמידתה על עמדה שכבר נדחתה במפורש ובאופן מובהק על ידי ועדות הערר במספר רב של תיקים ומותבים. יש לציין כי כאשר המשיבה התבקשה במפורש להתייחס לבעיות העולות מעמדתה בשים לב לפסיקה, בהחלטה מנומקת וארוכה של יו"ר הוועדה, היא לא התייחסה לתקדימים בנושא, הגיבה באופן לקוני ותמציתי, וגם לאחר מכן לא הגיבה באופן ענייני לשאלות הקשות שהוצבו בפניה.

94. נציין בנוסף כי ראינו טעם לפגם גם בהערות בנוסח מאיים, כגון איום בהטלת קנס גרעון – אף שאין בנסיבות העניין כל ממצא המעיד על התרשלות מצד העורר בעת הגשת הבקשה – וכן האיום לפתוח תקופות זכאות נוספות – איום שאכן מומש, ללא הצדקה נראית לעין (וראו עניין ספין עסקים, פסקה 119 להחלטה). בנסיבות העניין, החלטנו לפסוק לחובת המשיבה את הוצאות העורר, בסך 12,000 ש"ח. סכום זה יופחת מסכום ההחזר שעל העורר לשלם למשיבה בגין מענק האומיקרון ששולם לו.

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

ניתנה היום, כ"א אייר תשפ"ד, 29/05/2024, בהעדר הצדדים.

1027-24, 1026-24, 1025-24, 1024-24, 1535-23

טניה חכמוב, רו"ח
נציגת ציבור

ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה