



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה וחרבות ברזל – מסלול ארצי

ערר 1705-23
ערר 1706-23
ערר 1707-23
ערר 1711-23
ערר 1712-23
ערר 1713-23
ערר 1714-23
ערר 1715-23
(ערר קורונה)

לפני כבוד חברי הוועדה:
ערן עסיס, עו"ד - יו"ר
צבי פרלמוטר, רו"ח - חבר

דוד חי פיתוח וכבישים בע"מ, ח.פ. 514152024
באמצעות עופר סוסובר

העוררת:

נ ג ד

רשות המסים

המשיבה:

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

החלטה

1. העררים שבנדון נסובים על החלטת המשיבה לדחות את בקשת העוררת לתיקון ההחלטות שהתקבלו בעניין בקשותיה למענקים לפי חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **החוק**).

2. להלן נעמוד על הרקע הרלוונטי להחלטה זו:

א. העוררת הגישה בקשות למענקי הוצאות קבועות, לכל תקופות הזכאות הקבועות בחוק (למעט תקופת הזכאות ינואר-פברואר 2021, בגינה לא הוגשה בקשה). בהחלטות השונות שהתקבלו במועדים שונים (מסוף שנת 2020 ועד תחילת שנת 2022), דחתה המשיבה את בקשות העוררת למענקים וקבעה כי העוררת נמנית על סוג העסקים שהמחוקק החריג מהזכאות למענק, שכן סעיף 8א לפקודת מס הכנסה חל בחישוב הכנסתה בשל ביצוע עבודות מתמשכות.

ב. ביום 4.5.2022 הגישה העוררת השגות כנגד החלטות המשיבה (השגות שהוגשו באיחור ניכר). השגות אלו נדונו לגופן ונדחו בהחלטה נוספת של המשיבה, מיום 7.8.2022.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- ג. ביום 12.2.2023 – למעלה מחצי שנה לאחר המועד האחרון להגשת ערר לפי החוק – הגישה העוררת עררים בנוגע להחלטת המשיבה בשלב ההשגה – תיק ערר 1165-23 ועררים נוספים (להלן – **הערר הקודם**). במסגרת הערר הקודם הגישה העוררת בקשה להארכת מועד להגשת העררים.
- ד. הבקשה להארכת מועד נדחתה על ידינו בהחלטה מיום 3.5.2023 (להלן – **ההחלטה הקודמת**), ובכך הסתיים הליך הערר הקודם.
- ה. בשולי ההחלטה הקודמת ציינו, בהמשך להערה שעלתה בעת בירור הבקשה להארכת מועד, כי למשיבה נתונה סמכות לערוך תיקון בהחלטותיה – סמכות שהפעלתה אינה מוגבלת בזמן. הערנו כי העוררת טוענת שההחלטה שהתקבלה בעניינה שגויה מן היסוד, וכי לנוכח הוראותיו של סעיף 12(ב) לחוק, המשיבה אינה יכולה לשלול כליל את האפשרות להגיש בקשה לתיקון טעות. עם זאת, ציינו כי בקשה כזו אינה עומדת על הפרק ולא ניתן להכריע בה.
- ו. לאחר מתן ההחלטה הקודמת, הכינה העוררת בקשה לתיקון טעות וניסתה להגיש אותה למשיבה באמצעות כתובת דואר אלקטרוני שהייתה ברשותה. ביום 9.7.2023 משלא נענתה הפניה, הגישה העוררת את הבקשה לתיקן הערר הקודם, ולאחר מכן העבירה המשיבה את הפניה לטיפול.
- ז. ביום 12.8.2023 ניתנה החלטה הדוחה את בקשת העוררת לתיקון טעות (להלן – **ההחלטה בבקשה לתיקון טעות**). בהחלטה, הזכירה המשיבה את איחוריה של העוררת, בהגשת ההשגות בהליך הערר הקודם, וקבעה כי סעיף 12(ב) לחוק לא נועד להוות מסלול עוקף למועדים הקבועים בחוק (תוך שהיא מפנה לפסיקת ועדת הערר הפועלת בהתאם לתקנות מס רכוש). עוד ציינה המשיבה כי הממצא העובדתי שעליו נסמכת הבקשה לתיקון טעות, קיומו של הסכס מסגרת כללי עם עיריית ירושלים, היה כבר ידוע לעוררת ואינו בגדר "עובדה חדשה" המצדיקה את הפעלת הסמכות לפי סעיף 12(ב).
- ח. יוער כי בשולי ההחלטה, ציינה המשיבה שניתן להגיש ערר על החלטה זו (הגם שמדובר בהליך ראשון ושלא התקיים הליך של השגה). בהתאם לכך, הגישה העוררת את העררים שלפנינו.
3. להשלמת התמונה נציין כי ביום 19.9.2023, ימים ספורים לאחר פתיחת תיקי הערר שבנדון, הגישה העוררת בקשה לעיכוב ביצוע הליכי גבייה המתנהלים נגדה. בהחלטה מיום 27.9.2023, לאחר שהמשיבה ביקשה לעכב את תגובתה לבקשה לזמן ארוך, הורינו על עיכוב ביצוע זמני, וזאת בשים לב למועדים הקצרים ממילא שנקבעו לבירור הערר באותה העת. לאחר מכן, נוכח פרוץ מלחמת חרבות ברזל הוחלט על ביטול הדיון שנקבע



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בערר; בהחלטה נוספת מיום 19.10.2023, לאחר שהתקבלה עמדת המשיבה, הורינו על עיכוב ביצוע הליכי גבייה עד למתן החלטה סופית בערר.

4. להלן נעמוד על טענות הצדדים לגופו של העניין הנדון.

טענות הצדדים

5. העוררת טענה כי פסיקת ועדת הערר שאליה הפנתה המשיבה אינה דומה לנסיבות המקרה, שכן הפסיקה מתייחסת למצב שבו הבקשות לא הוגשו מלכתחילה במועד ואילו בענייננו, הבקשות למענק הוגשו במועדן.

6. העוררת ציינה כי סעיף 12(ב) לחוק מסמיך את המשיבה לבחון מחדש את החלטותיה גם במקרה של טעות ולא רק עקב גילוי עובדות חדשות, והדגישה כי לטענתה נפלה טעות מהותית בהחלטה בעניינה.

7. העוררת הרחיבה והבהיר את טענותיה לגופו של עניין, וביקשה להסביר מדוע לעמדתה ההחלטה הראשונית הייתה מוטעית. העוררת הסבירה כי היא אינה מבצעת עבודות מתמשכות מעל שנה, והפעילות הרצופה שלה מול עיריית ירושלים היא בגין פרויקטים שונים שמשך ביצועם הוא חודש-חודשיים או חודשים בודדים לכל היותר. העוררת טענה כי בנסיבות אלו ישנה הצדקה טובה לעשות שימוש בסמכות לפי סעיף 12(ב) ולבחון מחדש את עניינה.

8. העוררת הזכירה כי האפשרות של בחינה מחודשת על ידי המשיבה לפי סעיף 12(ב) הוצעה על ידי יו"ר הוועדה בערר הקודם במסגרת "מתווה דיוני", והזכירה את ההערות שהועלו לעניין זה בשולי ההחלטה הקודמת.

9. בהודעה שניתנה במועד מאוחר יותר, הוסיפה העוררת כי ניתן להסיק שהמחוקק התכוון לאפשר את השימוש בסמכות לפי סעיף 12(ב) למשך 4 שנים (בדומה למגבלת הזמן שנקבעה בחיקוק דומה – חוק התוכנית לסייע כלכלי (הוראת שעה – חרבות ברזל), התשפ"ד-2023; להלן – **חוק חרבות ברזל**).

10. העוררת טענה כי יש להצר על כך שהמשיבה "מסתרת" מאחורי טענות פורמליות של מועדים ונימוקים טכניים ואינה מתמודדת עם הטענות לגופו של עניין, אף שמדובר ברשות שלטונית שחלה עליה חובת תום לב מוגברת.

11. המשיבה מצידה חזרה על טענותיה בהחלטה בהשגה, והפנתה לפסיקה שניתנה בוועדות הערר הפועלות מכוח תקנות מס רכוש. המשיבה העירה כי סעיף 12(ב) אינו מיועד למקצה שיפורים למחדליו החמורים של העורר.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

דיון והכרעה

12. לאחר שעיינו בכתבי הטענות ובמסמכים שהוגשו, באנו לכלל למסקנה כי ניתן לדון בעררים על פי הטענות והראיות שהוגשו בכתב, ומצאנו שאין בכך בכדי לפגוע בעשיית צדק בעניינם של הצדדים. נקדים ונאמר כי **החלטנו לדחות את העררים במלואם.**

13. יסודו של הערר באי הבנה של סעיף 12(ב) לחוק ושל אופני השימוש בו. למען הבהירות נצטט את הסעיף כלשונו:

"(ב) **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.**"

14. פסיקות ועדת הערר דנו בהרחבה בסמכות זו. כפי שהובהר בעבר, הסמכות לתיקון טעות הקבועה בחוק היא נגזרת של העיקרון הרחב של אי סופיות ההחלטה המינהלית (ראו ערר 2039-21 א.ו שיווק תוצרת חקלאית בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 8.5.2022, פסקאות 19-30 להחלטה; וראו עמ"נ 44862-06-22 חברת א.ו שיווק תוצרת חקלאית בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 15.2.2023, פסקאות 41-42 להחלטה; וראו בהרחבה ערר 1626-22 יורם ברק – שמאות מקרקעין בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 18.7.2022; להלן – עניין יורם ברק).

15. עם זאת הפסיקה התמקדה במקרים שהובאו בפניה, ובהם ההחלטה על תיקון טעות במקרה שהיא באה ביוזמתו של המנהל, ולא על פי דרישת העוסק. מהחוק עולה בבירור שישנם מצבים שבהם סמכות זו תופעל גם לפי דרישת העוסק, אולם השאלה באילו מצבים ניתן יהיה לעשות זאת, נותרה בסימן שאלה. על רקע זה, גם בעת בירור הערר הקודם הועלתה האפשרות לבחון את השימוש בסמכות זו מתוך מטרה להיטיב עם העורר – אפשרות שכאמור נותרה ללא הכרעה בעת בירור הערר הקודם.

16. שאלה זו נדונה בהרחבה רק לאחר מכן, במסגרת החלטתנו בערר 1519-23 אולמי אוריין בע"מ נ' רשות המסים, אשר ניתנה ביום 2.11.2023 (להלן – עניין אולמי אוריין). באותו עניין נדון מקרה של חברה שבעת ההחלטה הראשונית צומצם המענק שהיא זכאית לו בהתאם להוצאות הקבועות שהיא נשאה בהן בפועל; החברה פתחה בהליכים נוספים וטענה שיש להידרש לעניינה למרות שחלף זמן רב, שכן רק בחלוף הזמן התברר שהיא נושאת בהוצאות גדולות נוספות, שלא היה באפשרותה להוכיח בזמן אמת, שכן באותה העת הן טרם שולמו.

17. בהחלטה בעניין אולמי אוריין אימצנו את עמדת המשיבה כי ככלל, אין לאפשר להשתמש בהליך שכותרתו בקשה לתיקון טעות כמעקף ללוחות הזמנים הקבועים בחוק. נקבע כי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הליך של תיקון טעות ביוזמת העוסק הוא אפשרי במקרים שבהם מתגלות לעוסק עובדות חדשות, שלא היו ידועות במועדים הרלוונטיים להגשת ההשגה או הערר, ולא ניתן היה להציגן בזמן אמת.

18. **בעניין אולמי אוריאל** הודגשה האפשרות להגיש בקשה לתיקון טעות במקרה שבו מתגלות עובדות חדשות. אכן, סביר להניח שהמחוקק התכוון לאפשר לעוסקים לפנות בבקשה לתיקון טעות, אגב עובדות חדשות שהתגלו. במקרה שבו לא התגלו עובדות חדשות שלא היו ידועות קודם לכן, וכל טענתו של העוסק היא שנפלה טעות בהחלטה, אזי בהתאם לחוק, העוסק אמור להגיש השגה או ערר, לפי העניין. אם העורר נמנע מלהגיש השגה במועד, ומגיש בדיעבד בקשה לתיקון טעות, מבלי שהתגלו עובדות חדשות, אזי על פניו, מדובר במעקף.

19. המקרה של העוררת הוא מקרה מבוהק של מעקף ללוחות הזמנים הקבועים בחוק. אילו סברה העוררת שנעשתה בעניינה טעות כה חמורה ומובהקת, היה עליה להגיש השגה בהקדם ובאופן מיידי. משלא עשתה זאת העוררת, אין לה להלין אלא על עצמה. אם נתיר לעוררת לנהל הליך נוסף למרות שחלף זמן כה רב מאז היה עליה להגיש השגות ועררים, נמצאנו מרוקנים מתוכן את ההוראות בנוגע ללוחות הזמנים להגשת השגה וערר.

20. אמנם, סעיף 12(ב) מורה על האפשרות להשתמש בסמכות התיקון בשני תרחישים – גם במקרה של טעות וגם במקרה של גילוי עובדות חדשות. עם זאת, לא מן הנמנע שכוונת המחוקק לאפשר תיקון של טעות גרידא שמורה בראש ובראשונה למנהל עצמו, בתיקון שהוא מקיים מיוזמתו; ייתכן שבקשה לתיקון טעות הבאה מצידו של העוסק, חייבת להיות מבוססת על עובדות חדשות שהתגלו. על פניו, בכל מקרה שהעוסק סבור שמדובר בטעות, עליו להגיש השגה וערר, וספק אם קיים תרחיש כלשהו שבו יש הצדקה לדון מחדש לפי סעיף 12(ב) עקב טעות גרידא. לא ראינו צורך להכריע בשאלה זו, שכן בנסיבות המקרה שלפנינו לא מצאנו שקיימת הצדקה כלשהי לעקוף את לוחות הזמנים להגשת השגות ועררים.

21. נזכיר שוב – יסודו של הערר באי הבנה. בשלב מסוים, בהליך הערר הקודם, הוצע אמנם לצדדים מתווה דיוני שבו ייבחנו מחדש ענייניה של העוררת, אולם מדובר במתווה מוסכם, שניתן לקיימו רק בהסכמת הצדדים. נזכיר כי באותה העת, גבולות השימוש בסעיף 12(ב) שלא ביוזמת המנהל טרם הובהרו. המשיבה הביעה התנגדות למתווה שהוצע, וכפי שעולה מהאמור לעיל – התנגדות המשיבה יסודה בדין.

22. אנו ערים לכך שהעוררת מבקשת להציג בפני המשיבה טענות טובות בנוגע לזכאותה למענקים. ייתכן מאוד שטענות אלו היו עשויות להועיל לעוררת אילו הייתה מעלה אותן במועד בפני המשיבה. אולם טענות אלו, טובות ככל שיהיו, אינן יכולות לאיין את דרישות הפרוצדורה. העוררת אינה יכולה לצפות מהוועדה או מהמשיבה להתעלם ממאות ימים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שבהם שקטה על שמריה ולא עשתה דבר בכדי להביא את טענותיה בפני המשיבה. אם העוררת בעצמה לא טרחה לעשות את הצעד המינימלי כדי לפתוח את ה"דלת" שהחוק מקנה לה, אין באפשרותנו לשבור את ה"קיר" של ההחלטה בעניינה, שנעשתה סופית וחלוטה.

23. לא ראינו צורך להידרש לטענת העוררת לעניין משך התקופה לתיקון טעות, אותה היא ביקשה ללמוד מחוק חרבות ברזל. כפי שהוסבר בהרחבה בפסיקה הקודמת, גם אם קיימת סמכות לתיקון טעות בתוך תקופה נתונה – רחבה או מצומצמת – אין פירוש הדבר שיש הצדקה לעשות כן ומן ההכרח לבדוק בכל מקרה לגופו אם ישנה הצדקה לכך (ראו **עניין יורם ברק**). בשולי הדברים, ספק רב אם ניתן להקיש מחיקוק אחד למשנהו – השוואה בין החיקוקים עשויה ללמד בראש ובראשונה דווקא על השוני ביניהם. מכל מקום כאמור, אין לכך השלכה לענייננו.

24. לסיום נציין כי בין העררים שלפנינו, הגישה העוררת גם ערר בגין תקופת הזכאות ינואר-פברואר 2021 (ערר 1713-23). רק בתום ההליך התברר שבגין תקופת זכאות זו כלל לא הוגשה בקשה למענק. ערר זה לא היה צריך להיות מוגש והעוררת הודתה שמדובר בטעות.

25. מכל הטעמים האמורים לעיל, החלטנו לדחות את העררים שבנדון. בשים לב להשתלשלות העניינים ולטענות הטובות שהציגה העוררת לגופו של עניין, איננו עושים צו להוצאות.

26. מובן כי כנגזרת מהחלטתנו, תהא המשיבה רשאית להמשיך בהליכי הגבייה. עם זאת, לצורך היערכות ליישום החלטתנו, אנו מורים למשיבה לעכב את הליכי הגבייה ב-30 ימים נוספים, כך שהעוררת תוכל להסדיר את החוב בעצמה.

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

ניתנה היום, י"ח אדר ב תשפ"ד, 28/03/2024, בהעדר הצדדים.

1715-23, 1714-23, 1713-23, 1712-23, 1711-23, 1707-23, 1706-23, 1705-23

צבי פרלמוטר, רו"ח
נציג ציבור

ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה