



## בבית המשפט העליון

בר"ם 903/23

לפני: כבוד השופטת ד' ברק-ארז

המבקשת: הגר תשתיות בע"מ

נגד

המשיבה: מדינת ישראל – רשות המיסים

בקשת רשות ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית משפט לעניינים מינהליים מיום 2.12.2022 בעמ"ן 49628-08-22 שניתן על-ידי כבוד השופט ש' בורנשטיין

בשם המבקשת: עו"ד אילן אורלי

בשם המשיבה: עו"ד קובי עבדי

### החלטה

1. זוהי בקשת רשות ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית משפט לעניינים מינהליים מיום 2.12.2022 (עמ"ן 49628-08-22, השופט ש' בורנשטיין). בית המשפט המחוזי דחה ערעור שהגישה המבקשת על החלטתה של ועדת הערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים (להלן: ועדת הערר) מיום 6.7.2022 (ערר 1070-21, עו"ד ש' שגיא ורו"ח ח' נמיר).

המסגרת המשפטית: פיצויים לעסקים בתקופת הקורונה

2. ברקעה של הבקשה עומדת החלטת הממשלה מס' 5015 מיום 24.4.2020, שעסקה במתן מענק סיוע לעסקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה (להלן: החלטת הממשלה או ההחלטה). על-פי האמור בדברי ההסבר להחלטת הממשלה, המענק נועד לאפשר לעסקים להמשיך ולשלם

את ההוצאות הקבועות שאין ביכולתם להימנע מהן, חרף צמצום פעילותם העסקית, לרבות תשלומי שכירות, הוצאות ביטוח, חשבונות חשמל, מים וכדומה.

3. תנאי הזכאות למענק מפורטים בסעיף 1 להחלטת הממשלה האמורה, וכאן יפורטו רק העיקריים שבהם. סעיף 1(ב) להחלטה הורה כי על מבקש המענק להצביע על ירידה של לפחות 25% במחזור העסקאות של העסק. תנאי זה נבחן בהתבסס על דיווחי המחזורים למס ערך מוסף, על בסיס השוואה בין מחזור העסקאות בחודשים מרץ-אפריל 2019 (להלן: תקופת הזכאות). בנוסף לכך, סעיף 1(ג) להחלטה התנה את הזכאות למענק בכך ש"ירידת מחזור העסקאות בתקופת הזכאות נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף covid-19". תנאי זה עמד אפוא על קיומו של קשר סיבתי בין התפשטות נגיף הקורונה לבין הירידה במחזור העסקאות. סעיף 5 להחלטת הממשלה הגדיר מיהו "עוסק" הזכאי למענק: מי ש"חייב במס" כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, למעט חריגים שנקבעו. אחד מחריגים אלה נסב על מי שבשנות המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתו סעיף 8א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], שעניינו עבודות שנמשכו יותר משנה.

4. להשלמת התמונה יצוין כי הסדר הפיזיו, שנקבע כאמור תחילה בהחלטת ממשלה, עוגן בהמשך בחקיקה – חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש)(הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן: החוק) שפורסם ברשומות ביום 29.7.2020. החוק האריך את הזכאות למענק גם לתקופות נוספות (עד לחודשים מאי-יוני 2020) והגדיל את סכומי המענק. לענייננו, יש לציין כי התנאים העיקריים שפורטו לעיל עוגנו אף בחוק – הדרישה לירידה במחזורי ההכנסות של מבקש המענק, בשיעורים שנקבעו (בסעיף 8(2) לחוק) ודרישת הקשר הסיבתי (בסעיף 8(3) לחוק). בכל הנוגע לאופן הוכחת העמידה בדרישה זו, קבעתי לאחרונה כך:

"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 (ראו: דברי הסבר להצעת חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020, ה"ח 432, 453). 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 המיסים 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” (בר”ם 7502/22 רשות המיסים נ’ פודולסקי, פסקה 22 (22.1.2023) (להלן: עניין פודולסקי)).

5. עניין נוסף שהוא בעל חשיבות לדיון בבקשה שבפני נוגע למועד קבלת ההחלטה בבקשה. סעיף 4(ב) להחלטת הממשלה מורה כי החלטה בהשגה תינתן בתוך 180 ימים. להשלמת התמונה יוער, כי בשונה מכך, סעיף 20(א)(1) לחוק קובע כי על רשות המיסים ליתן החלטה מנומקת בהשגה בתוך 120 ימים ממועד הגשתה. בעניין פודולסקי שנזכר לעיל התעוררה השאלה מהן ההשלכות של אי-מתן החלטה בהשגה במועד, וביחס אליה קבעתי כך:

”במכלול הנסיבות, ובהתחשב בשיקול של העומס המוטל על ועדת הערר כמו גם בשיקול של הקופה הציבורית, אני סבורה כי חריגה מהמועד הקבוע בסעיף 20(א)(1) לחוק הסיוע הכלכלי אינה מחייבת את קבלת ההשגה באופן אוטומטי כאשר אין מדובר בעיכוב משמעותי... לצד זאת, יש בהחלט מקום לייחס משקל נכבד לעיכוב במתן ההחלטה בהשגה, בפרט כאשר מדובר בעיכוב משמעותי. בהיקש מסעיף 6(א) לחוק לתיקון סדרי מינהל (החלטות והנמקות), התשי”ט-1958, ניתן לומר כי אי-עמידה במועד הקבוע לא תביא אמנם לקבלת ההשגה באופן אוטומטי, ואולם במקרה זה על רשות המיסים יוטל נטל הראיה להוכיח כי ההחלטה על דחיית ההשגה הייתה נכונה, מבלי שחזקת התקינות המינהלית תעמוד לימינה” (שם, בפסקה 24).

6. בשלב זה, לאחר שפרסתי את המסגרת לדיון, אפנה להצגת העובדות בפני, ומכאן ליישום העקרונות המשפטיים בנסיבות העניין. למען הסדר, יצוין כי פסק הדין בעניין פודולסקי ניתן לאחר שניתנו החלטותיהן של הערכאות הקודמות בעניינה של המבקשת.

עיקרי התשתית העובדתית וההליכים עד כה

7. המבקשת שבפני היא חברה קבלנית העוסקת בסלילת כבישים וביצוע עבודות עפר ופיתוח ברחבי הארץ. ביום 20.5.2020 הגישה המבקשת לרשות המיסים, היא המשיבה, בקשה למענק בעד השתתפות בהוצאותיה הקבועות לתקופת הזכאות של

חודשים מרץ-אפריל 2020. בקשה זו הוגשה בהתאם להחלטת הממשלה, ועוד קודם לחקיקת החוק.

8. ביום 13.8.2020 דחתה המשיבה את הבקשה. המשיבה קבעה כי המבקשת אינה זכאית למענק הוצאות קבועות כיוון שאינה באה בגדרי המונח "עוסק" כמובנו בסעיף 5 להחלטת הממשלה, וזאת משום שבשנים 2019 ו-2020 ביצעה עבודות שמשכן עלה על שנה. המבקשת הגישה על כך השגה, וזו נדחתה ביום 9.3.2021.

9. בשלב זה הגישה המבקשת ערר, שהתקבל בחלקו בהחלטתה של ועדת הערר מיום 22.6.2021. בעיקרו של דבר, ומבלי להידרש לפירוט שאינו נצרך כאן, ועדת הערר קבעה כי אין לשלול באופן גורף את זכאותה של המבקשת למענק רק בשל כך שחלק מעבודותיה נמשכו למעלה משנה. ועדת הערר הוסיפה וקבעה כי בנסיבות אלה יש להעביר לכתפיה של המבקשת את הנטל להוכיח קיום קשר סיבתי בין ירידת המחזוריים לבין משבר הקורונה. לפיכך, ועדת הערר השיבה את הבקשה למשיבה על-מנת שתכריע בה לגופם של דברים.

10. ביום 25.1.2022 ניתנה החלטתה של המשיבה, שלפיה לא נמצא קשר סיבתי בין ירידת מחזורי העסקאות של המבקשת בתקופת הזכאות לבין נגיף הקורונה. על-פי ממצאיה של המשיבה, חרף משבר הקורונה, חלה עלייה בהכנסות המבקשת בשנים 2020 ו-2021 בהשוואה לשנת 2019. כמו כן, כך נקבע, בשנים 2019 ו-2020 חלה עלייה בהיקף העבודה של המבקשת עם הלקוח המרכזי שלה. עוד נמצא, בהתבסס על דו"חות שונים שהגישה המבקשת, כי בתקופת הזכאות חלה אצלה עלייה בהיקף ההעסקה של עובדים וקבלני משנה בהשוואה לתקופת הבסיס, דבר המלמד על עלייה בהיקף הפעילות שלה בתקופה הרלוונטית. לבסוף, בדיקה מדגמית שנערכה העלתה כי אחד מקבלני המשנה שעמם עובדת המבקשת אמנם לא הפיק לה חשבונית בחודש אפריל 2020, אך בחודש מאי העוקב הפיק לה שתי חשבוניות, וביורר עמו העלה כי אחת מהן מתייחסת לעבודה שבוצעה בחודש אפריל. על בסיס הנתונים הללו הסיקה המשיבה כי הפחתה בהכנסותיה של המבקשת בתקופת הזכאות היא "ירידה נקודתית בגלל עיתוי", אך למעשה לא חלה הפחתה בהיקף פעילותה בשל נגיף הקורונה.

11. המבקשת הגישה על כך ערר נוסף לוועדת הערר, ומיקדה את טענותיה הן בדרישת הקשר הסיבתי וביישומה במקרה דנן, והן בפגמים שנפלו, לשיטתה, בקבלת החלטתה של ועדת הערר. בעניין אחרון זה נטען כי ההחלטה בהשגה התקבלה בחלוף 190 ימים ממועד הגשתה, וכי עד למתן ההחלטה השנייה (לאחר הערר הראשון שהוגש)

חלפה כבר שנה וחצי מיום שהוגשה ההשגה. לפיכך, לשיטת המבקשת, מוצדק לקבל את הערר ולו בשל האיחור בטיפול בהליך ההשגה. המבקשת הוסיפה וטענה כי נפל פגם בכך שלא ניתנה לה זכות טיעון בטרם התקבלה החלטה השנייה בעניינה (לאחר שהערר הראשון התקבל בחלקו).

12. בהחלטה הנזכרת בפתח הדברים דחתה ועדת הערר את הערר שהגישה המבקשת. ועדת הערר קבעה כי האינדיקציות שהציגה המשיבה, ואשר תוארו לעיל, מערערות את ההנחה העובדתית בדבר קיומו של קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות בתקופת הזכאות לבין נגיף הקורונה. אינדיקציות אלה מצטרפות, כך הוסבר, לעובדה שהמבקשת ביצעה בתקופה הרלוונטית עבודות שמשכן עולה על שנה. באופן יותר קונקרטי צוין, כי השוואת מחזורי העסקאות השנתיים מהווה "אינדיקציה חלשה יחסית" וכי הטענה בדבר דחיית החשבונית מחדש אפריל לחדש מאי על-ידי קבלן המשנה לא בוססה כראוי מבחינה עובדתית. אף על פי כן, ועדת הערר סברה כי די בקיומה של אינדיקציה לעלייה בהיקפי ההעסקה של עובדים וקבלני משנה ובקיומן של עבודות מתמשכות כדי להעביר את נטל ההוכחה לכתפי המבקשת. בהמשך לכך נקבע כי המבקשת לא הרימה נטל זה, ולא הציגה כל הסבר משכנע לכך שירידת המחזורים בתקופת הזכאות נגרמה בשל משבר הקורונה.

13. אשר לטענת המבקשת בדבר אי-קבלת ההחלטה במועד, ועדת הערר קבעה כי האיחור בקבלת ההחלטה המקורית בהשגה הסתכם ב-10 ימים בלבד, וכי אין לזקוף את הזמן שחלף לאחר מכן – עד לקבלת ההחלטה הנוספת – לחובת המשיבה. ועדת הערר הוסיפה וקבעה, כי בנסיבות דנן, מאחר שאין ספק בדבר אי-התקיימותו של קשר סיבתי, ובהתחשב בכך שלא נגרם נזק למבקשת בשל האיחור (שהרי שולמה לה מקדמה), אין מקום לכך שהאיחור המסוים יכריע את הכף לטובת קבלת הערר. לבסוף, ועדת הערר סברה כי אמנם היה מקום לקבל את התייחסות המבקשת לשאלת התקיימותו של קשר סיבתי בטרם ניתנה החלטה, ובמובן זה נפל פגם בהתנהלות המשיבה. אולם, כך נקבע, בנסיבות דנן לא היה בכך כדי לפגוע בזכות הטיעון של המבקשת, שכן לאורך ההליך בפני ועדת הערר ניתנו לה מספר הזדמנויות לשטוח את טענותיה בנושא.

14. המבקשת הגישה ערעור לבית המשפט המחוזי, וטענה כי די בכך שהצביעה על ירידה במחזור ההכנסות בתקופת הזכאות – לעומת תקופת הבסיס – כדי להקים זכאות למענק. עוד היא הלינה על כך שהטענה להיעדרו של קשר סיבתי הועלתה על-ידי המשיבה רק לאחר החלטתה הראשונה של ועדת הערר. כמו כן המבקשת שבה וטענה כי מאחר שהחלטה בהשגה התקבלה באיחור, דינה להתקבל מטעם זה בלבד.

15. בית המשפט המחוזי דחה את הערעור בהתאם לתקנה 148(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ט-2018 (להלן: תקנות סדר הדין האזרחי) ותקנה 28 לתקנות בתי המשפט לעניינים מינהליים (סדרי דין), התשס"א-2000 (להלן: תקנות בתי המשפט לעניינים מינהליים), לאחר שמצא כי אין מקום להתערב בממצאים העובדתיים שנקבעו על-ידי ועדת הערר וקבע כי אלו תומכים במסקנתה המשפטית. לגופם של דברים, קבע בית המשפט המחוזי כי מקום שבו הייתה ירידה במחזורי ההכנסות בתקופת הזכאות, הנחת המוצא היא אמנם שהדבר נגרם בשל משבר הקורונה, אך המשיבה יכולה לסתור הנחה זו אם יעלה בידה להציג אינדיקציות להיעדרו של קשר סיבתי. בית המשפט המחוזי הוסיף וקבע, כי ככל שמוכחת עלייה בפעילות העסק (למשל על-ידי הצבעה על גידול בניכוי המס במקור כמו במקרה דנן), ולמצער לא חלה ירידה בפעילותו, קשה לקבל כי הירידה במחזורי ההכנסות קשורה למשבר הקורונה, ולא, למשל, לתזרים המזומנים של העסק. בית המשפט המחוזי הוסיף כי ככלל לא קיימת חפיפה בין פעילותו של עוסק שהכנסותו נובעת מעבודה מתמשכת – כמו המבקשת – לבין התשלומים שהוא מקבל בגין אותה פעילות. בסיכומו של דבר, בית המשפט המחוזי קבע כי המבקשת לא הציגה כל ראיה לכך שפעילותה פחתה בתקופת הזכאות, וכי לאמיתו של דבר, העובדה שסכום ניכוי המס בתקופה זו היה מצוי במגמת עלייה מלמדת דווקא על הרחבת הפעילות ולא על צמצומה.

טענות הצדדים בבקשה

16. בקשת רשות הערעור שבפני מכוונת כלפי פסק דינו של בית המשפט המחוזי. בעיקרו של דבר, המבקשת טוענת כי החלטתה של ועדת הערר הופכת את נטל ההוכחה שנקבע בעניין פודולסקי. זאת, כך נטען, מאחר שהחלטה הטילה על המבקשת להראות שהתקיים קשר סיבתי בין הירידה במחזורי ההכנסות לבין משבר הקורונה (להבדיל מהטלת נטל הפוך על המשיבה). כמו כן, המבקשת שבה על טענותיה בעניין הפגמים שנפלו לשיטתה בקבלת ההחלטה על-ידי המשיבה, ובהם האיחור בקבלת ההחלטה בהשגה ופגיעה בזכות הטיעון שלה.

17. המשיבה סבורה כי על הבקשה להידחות. בהקשר זה נטען, קודם כול, כי דין הבקשה להידחות על הסף מאחר שאינה עומדת באמת המידה שנקבעה לדיון בבקשות ב"גלגול שלישי", ולמעשה אף לא נטען בה אחרת. לגוף הדברים, המשיבה טוענת כי הקביעות בעניינה של המבקשת עומדות בהלימה לפסיקתו של בית משפט זה בעניין פודולסקי. בקשר לכך נטען כי המבקשת לא התמודדה עם הממצאים שהוצגו על-ידי הערכאות הקודמות באשר לעלייה בהיקף פעילותה ובאשר לקיומם של פרויקטים מתמשכים, וממילא לא הרימה את נטל ההוכחה, שהועבר אליה. ביחס לעיכוב בקבלת

ההחלטה, נטען גם כעת כי אין מדובר בעיכוב משמעותי וכי לגוף הדברים דחיית ההשגה הייתה נכונה. ולבסוף, אשר לזכות הטיעון, נטען כי רק במקרים חריגים נערך דיון בהשגה במעמד מבקש המענק.

דיון והכרעה

18. לאחר שעיינתי בבקשה ובנספחיה, כמו גם בתשובתה של המשיבה, באתי לכלל מסקנה כי דינה להידחות. ניתן להתרשם כי התוצאה שאליה הגיעו בית המשפט המחוזי וועדת הערר מעוגנת היטב בנתונים שהוצגו ביחס להכנסותיה של המבקשת והיקף פעילותה העסקית. במובן זה, הבקשה נסבה על ממצאי עובדה ויישומו של הדין בנסיבות הפרטניות דנן ואינה מצדיקה מתן רשות ערעור ב"גלגול שלישי". יש מקום להבהיר, כי אמות המידה המצמצמות שנקבעו בר"ע 103/82 חניון חיפה בע"מ נ' מצת אור בע"מ, פ"ד לו(3) 123 (1982) חלות גם בענייננו, בהתחשב במאפייניה של ועדת הערר, לרבות מומחיותה ומאפייניה הדומים לערכאה שיפוטית (ראו: בר"ם 2275/23 אבו זהרה למסחר כללי בע"מ נ' רשות המיסים, פסקאות 4-5 (23.3.2023)). כן ראו והשוו: בר"ם 4129/17 ארוס נ' מנהל ענייני החשמל לפי חוק החשמל, התשי"ד-1954, פסקאות 6-7 (15.11.2017)). צודקת המשיבה בטענה, כי המבקשת אף לא ניסתה לטעון שעניינה מעורר שאלה עקרונית החורגת מעניינה הפרטני. יש אפוא לדחות את הבקשה בהתאם לתקנה 148 א לתקנות סדר הדין האזרחי והחלטה בהליך זה מכוח תקנה 34 לתקנות בתי המשפט לעניינים מינהליים.

19. לגוף הדברים אוסיף, גם אם למעלה מן הצורך, כי בניגוד לנטען על-ידי המבקשת, לאמיתו של דבר השתלשלות ההחלטות בעניינה תואמת היטב לקביעות בעניין פודולסקי באשר לנטל ההוכחה בכל הנוגע להוכחת התקיימותו של קשר סיבתי. בשלב הראשון, המבקשת הצביעה על קיומה של חזקה לכאורית בדבר קיומו של קשר סיבתי בין ירידה במחזור ההכנסות לבין נגיף הקורונה, בכך שהביאה נתונים בדבר ירידה בהכנסות ביחס לתקופת הבסיס. או אז, המשיבה הוכיחה לכאורה את ניתוק הקשר הסיבתי, בהציגה אינדיקציות לכך שלמעשה לא הייתה ירידה בפעילות העסק, באופן שהיה יכול להצדיק מתן מענק הוצאות קבועות. בשלב זה, עבר הנטל לכתפי המבקשת להוכיח אחרת, אך היא לא עמדה בו. עינינו הרואות, כי אין כל ממש בטענות המבקשת בעניין היפוך נטל הראיה. יש מקום להעיר, כי בענייננו הבקשה למענק הוגשה אמנם בהתאם להחלטת הממשלה ועוד קודם לחקיקת החוק, ואילו הקביעות בעניין פודולסקי התייחסו לפרשנותו של התנאי הקבוע בסעיף 8(3) לחוק. ואולם, קביעות אלו יפות,

בשינויים המחויבים, גם ביחס לתניית הקשר הסיבתי המנויה כאמור בסעיף 1(ג) להחלטת הממשלה.

20. אשר לאיחור בקבלת ההחלטה בדבר דחיית ההשגה, אין לי אלא לשוב על הדברים שנאמרו בעניין פודולוסקי, ולהחילם, בשינויים המחויבים, על המועדים הקבועים לקבלת החלטה בהשגה לפי החלטת הממשלה. מכאן עולה, כי חריגה מהמועד הקבוע בסעיף 4(ב) להחלטת הממשלה אינה מחייבת את קבלת ההשגה באופן אוטומטי. לצד זאת, כאשר מדובר בעיכוב משמעותי, יוטל על רשות המסים נטל הראיה להוכיח כי ההחלטה על דחיית ההשגה הייתה נכונה, מבלי שחזקת התקינות המינהלית תעמוד לימינה (ראו והשוו: עניין פודולוסקי, בפסקאות 23-24).

21. לבסוף, לא מצאתי כי נפל פגם מהותי בקבלת ההחלטה בהשגה מבלי שנשמעו טענותיה של המבקשת בשלב הזה. יש להבהיר, כי עמדתה של המבקשת הונחה בפני המשיבה במסגרת ההשגה שהגישה על ההחלטה לדחות את בקשת המענק. אכן, עמדה זו אמנם לא התייחסה באופן קונקרטי לשאלת קיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזור ההכנסות לבין משבר הקורונה, ולכאורה היה מקום לאפשר למבקשת התייחסות משלימה בכתב לעניין זה. מכל מקום, על-פי האמור בהחלטתה של ועדת הערר, ניתנה למבקשת הזדמנות לטעון בהרחבה לעניין קיומו של קשר סיבתי במהלך הדיון בפניה, וממילא לא מצאתי כי יש הצדקה לקבל את הבקשה בשל טעם זה בלבד.

22. סוף דבר: בקשת רשות הערעור נדחית. המבקשת תישא בהוצאותיה של המשיבה בסך 4,000 שקלים.

ניתנה היום, ב' בתמוז התשפ"ג (21.6.2023).

ש ו פ ט ת