

תיקון החלטות בעניין מענקי קורונה ושומות רק במקרים חריגים

הכותב: רמי אריה עורך דין ורואה חשבון*

אמנם לרשות המיסים יש סמכות לתקן החלטות קודמות שניתנו על ידה בנושא מענקי קורונה או שומות מס, אך תיקון כזה מותר רק במקרים חריגים שבהם יש הצדקה לכך. התיקון אינו החלטה אגבית, שניתן להצדיק בדיעבד. בדיוק כמו תיקון שומה שהוצאה על ידי פקיד שומה לפי סעיף 147 לפקודה. טרם התיקון חייבת הרשות לתת הזדמנות לעוסק להשמיע טענותיו טרם תקבל החלטתה.

סוגיה זו של תיקון החלטה קודמת שניתנה ע"י רשות המסים בעניין זכאות למענק קורונה, נדונה בוועדת הערר לענייני קורונה בעניין חברת יורם ברק (ערר 22-1626, יורם ברק שמאות מקרקעין בע"מ נ' רשות המיסים, ניתן ביום 18.7.2022), אשר הגישה בקשות למענקי השתתפות בהוצאות קבועות למספר תקופות זכאות, בהתאם להחלטת הממשלה מס' 5015 ובהתאם לחוק התכנית לסייע כלכלי.

הבקשות אושרו עבור תקופות הזכאות מרץ-אפריל 2020, מאי-יוני 2020 וספטמבר-אוקטובר 2020. אולם עבור התקופה האחרונה, רשות המסים ציינה בהחלטה כי נוטרלו עסקאות חריגות שנכללו בדיווח מחזור העסקאות לתקופת הבסיס, ונקבע מחזור בסיס בסכום אחר.

ביום 11.1.2021 הגישה החברה השגה כנגד ההחלטה הנוגעת לתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר. ביום 17.2.2022 דחתה הרשות את ההשגה, בנימוקה ציינה כי הירידה בהכנסות היא נקודתית וכי אין קשר סיבתי בינה ובין מגפת הקורונה. הרשות הצביעה על תנודתיות בהכנסות החברה.

בכך לא די, באותו מועד, קיבלה החברה "הודעת דחיה" לגבי בקשתה למענק בתקופת הזכאות מאי-יוני 2020 שכבר אושרה בעבר. בהחלטה החדשה צוין כי הבקשה נדחתה מאותם נימוקים שניתנו לגבי תקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020.

החברה טענה, כי הרשות נהגה בה באופן בלתי הגון, בכך שהחלטה בהשגה לתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020 התקבלה בחלוף למעלה משנה, ובכך שהרשות החליטה לתקן תקופת זכאות נוספת שכבר אושרה בעבר.

מנגד, הרשות טענה, כי במסגרת ההחלטה בהשגה עבור תקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020, נבחנה מחדש הזכאות למענק, ונקבע כי החברה לא זכאית למענק כלל בגין תקופה זו, כך שעליה להחזיר את כל סכומי המקדמות ששולמו לה. וכן, כי החלטתה הקודמת לא הייתה סופית וצוין בה כי החברה תצטרך להשיב את המענק אם יתברר שהיא לא זכאית לו.

בהחלטה בהשגה לגבי תקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020 נאמר כי: "לאור האמור הוחלט לדחות את השגתך". ועדת הערר קבעה כי מדובר בנימוק מעורפל. לא ברור ממנו אם טענות החברה נדחו, או שמא הוחלט לתקן את ההחלטה המקורית שהתקבלה ע"י הרשות ולשלול כליל את הזכאות למענק. בהחלטת הרשות לא צוין שהוחלט לערוך תיקון החלטה קודמת.

ועדת הערר קבעה כי החלטה על שלילת המענק ודרישה להחזר כספי המענק שכבר התקבלו בשלב קודם, אינה יכולה להיות משתמעת. סעיף 16(א) לחוק מורה על כך שהחובה להחזיר

לרשות סכומי מענק ששולמו ביתר חלה על העוסק מעת שהמנהל המציא לו "דרישה להחזר".
בענייננו, בשלב ההשגה, הרשות לא כללה בגוף ההחלטה את דרישת ההחזר.

תיקון החלטות מנהליות

המשפט המנהלי מכיר בעיקרון של אי סופיות ההחלטה המנהלית. סעיף 15 לחוק הפרשנות קובע כי הסמכות לתת הוראת מינהל כוללת בתוכה גם את הסמכות לתקן, לשנות, להתלות או לבטל את אותה הוראה, בדרך שבה היא ניתנה.

במסגרת החלטה האם לתקן את ההחלטה הקודמת, מחויבת הרשות להפעיל שיקול דעת, ולהתחשב במציאות שיצרה ההחלטה הקודמת, מבחינת ההסתמכות עליה והציפיות שהיא יצרה לגבי המשך תחולתה.

ועדת הערר קבעה, כי יש לנהוג בזהירות בהשוואה בין שינוי ותיקון של החלטות בעניין מענקים, כבענייננו, לבין תיקון שומות והחלטות בענייני מיסוי. בענייני מיסוי ישנה הכרה בעיקרון המחייב גביית מס אמת, אשר מכוחו ניתן להכיר בהצדקה רחבה יותר לערוך תיקונים בשומות סופיות. בענייננו, התכלית המרכזית של החוק היא סיוע לעסקים שנפגעו בשל מגפת הקורונה, כאשר עקרונות הפשטות והיעילות גוברים על שיקולי הדיוק, שרלוונטיים יותר בהליכי מיסוי.

סעיף 12(ב) לחוק מורה על האפשרות לתקן החלטות בעניין זכאות למענק, כדלקמן:
"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".

הסמכות לתקן החלטות אינה בלתי מוגבלת. נקבע כי על הרשות להפעיל את סמכות זו בשיקול דעת, תוך התחשבות באינטרס ההסתמכות ובמכלול השיקולים המיוחדים, כדלקמן:

1. עילות התיקון - אם מדובר ב-"עובדות חדשות" שלא היו בידי הרשות קודם לכן, עשויה להיות הצדקה לבחון מה משמעותן, אולם אין מדובר בשיקול בלעדי ומכריע. אם מדובר ב-"טעות" יש לתת את הדעת לחומרת הטעות. הנטל המוטל על הרשות הוא קל יותר ככל שמדובר בטעות טכנית. מנגד, כאשר העובדות עמדו בפני הרשות בקבלת ההחלטה המקורית והיא מוצאת שטענה בשיקול הדעת, נדרשת הצדקה משמעותית יותר לתיקון ההחלטה.

2. חלוף הזמן - סעיף 12(ב) אינו מגביל בזמן את הסמכות להורות על תיקון טעות. אולם, ככל שחולף הזמן גוברת ההצדקה להגן על מי שקיבל את המענק בהחלטה שניתנה כדין, אף אם התברר בדיעבד שההחלטה הייתה שגויה.

3. האחריות לתקלה - במקרה של הטעה מכוונת מצד מבקש המענק, או כאשר המבקש נמנע מלמסור מידע רלוונטי שהתבקש למסור, אז ה-"אשם" רובץ עליו.

4. החלטה על בסיס אוטומטי - כיוון שחלק גדול מהחלטות הרשות בעניין מענקי הוצאות קבועות ניתנו על ידי מערכת אוטומטית, שהוא אילוץ מערכתי הנובע משיקולי הרשות, בעיה זו אינה צריכה ליפול על כתפיהם של מבקשי המענק.

5. תכלית המענק - המענק נועד לסייע לעסקים שהכנסותיהם נפגעו עקב משבר הקורונה. במקרים מסוימים, הקטנת סכום המענק או שלילתו עלולה לעמוד בניגוד לתכלית ההסדר, גם אם מדובר בטעות.

6. זכות טיעון - החלטה שעשויה לפגוע בזכויותיו של פלוני צריכה להיעשות רק לאחר שניתנה לו הזדמנות להשמיע את טענותיו בפני הרשות. הפחתה או שלילה של מענק שהתקבל במסגרת החלטה סופית מהווה פגיעה מובהקת בזכות שהוקנתה, והרשות מחויבת לשמוע את עמדת מבקש המענק בטרם תיתן החלטה.

בענייננו, החברה טענה כי ההחלטה "לפתוח" את תקופת הזכאות מאי-יוני 2020, שבגינה לא הוגשה השגה – נגועה בחוסר הגינות. בכתב התשובה לערר, הרשות לא מצאה לנכון להתייחס לטענה זו. הרשות ציינה באופן סתמי כי ההחלטה הראשונה ניתנה באמצעות המענה האוטומטי, וכי בהמשך ניתנה החלטה המתקנת החלטה זו.

ועדת הערר ציינה, כי הרשות לא הייתה ערה כלל להבדל שבין קבלת ההחלטה בשלב הדין בבקשה או בהשגה, לבין תיקון של החלטה קודמת. בגוף ההחלטה המתקנת כלל לא צוין שההחלטה מתקנת החלטה קודמת, ולא צוין שהיא ניתנה מכוח סעיף 12(ב) לחוק.

נקבע כי הרשות לא הפעילה שיקול דעת בשאלה האם יש מקום לתקן את ההחלטה בתקופת הזכאות מאי-יוני 2020.

בתקופת זכאות בהן ניתנה החלטה סופית, לא ניתן לדון מחדש ו"להעלות אותן לבחינה", כאילו לא אירע דבר. מדובר בהחלטה סופית בדבר קבלת מענק, החלטה שהחברה הייתה רשאית להסתמך עליה. החלטה על תיקון ההחלטה הקודמת מחייבת בחינה והפעלת שיקול דעת, והיא מותרת רק במקרים חריגים שבהם יש הצדקה לכך. התיקון איננו החלטה אגבית, שניתן להצדיק בדיעבד. הליך התיקון מחייב את הרשות לתת הזדמנות לעוסק להשמיע טענות וגם מהלך כזה לא ננקט בענייננו.

כאמור לעיל, הנטל המוטל על הרשות הוא גבוה יותר ככל שחולף זמן רב יותר. ההחלטה הסופית על מענק לתקופת הזכאות מאי-יוני 2020 ניתנה לעוררת בחודש אוקטובר 2020, ורק בחלוף 16 חודשים, ניתנה הודעה על תיקון ההחלטה. בנוגע לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, שלא נדונה פורמלית בערר זה, נערך התיקון רק בחלוף 21 חודשים. דרישת השבת המענקים בחלוף תקופה כה ארוכה צריכה להיות מבוססת היטב, בראיות חד משמעיות וברורות, או בממצאים משמעותיים המטילים צד כבד על עצם הזכאות למענק. בנסיבות כאלו, לאחר זמן כה רב, לא די בממצאים המעוררים "סימני שאלה".

נזכיר, כי הפסיקה קבעה כי כך גם בעניין תיקון שומות שהוצאו על ידי פקיד השומה, או תיקון החלטות שנקבעו על ידי מנהל מיסוי מקרקעין, כפי שהוועדה הרחיבה ופירטה בהחלטתה. לא בקלות תינתן האפשרות לרשות לתקן החלטות קודמות שכבר נתנה בעבר והנישום הסתמך עליהן.

*רמי אריה עו"ד רו"ח ויועץ מיסוי, בעל משרד לדיני מסים, חבר צוות התגובות של לשכת עורכי הדין בישראל, מרצה בכיר בתחום דיני המס ומנהל מקצועי של אתר האינטרנט מסים ועסקים