



**מדינת ישראל**  
**ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים**

ערר 1003-22

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

העוררת: **נעאמנה פאוזי בע"מ מס' 512883349**  
ע"י ב"כ מר אוסאמה חסן

נ ג ד

המשיבה: **רשות המסים - היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות**  
רחוב בן גוריון 38 רמת גן  
דוא"ל: [corona.ararim@taxes.gov.il](mailto:corona.ararim@taxes.gov.il)

**החלטה**

1. העוררת היא חברה קבלנית העוסקת בעבודות איטום.
2. ביום 2.10.22 הגישה העוררת בקשה למענק עבור תקופת הזכאות מאי-יוני 2020. בקשה זו נדחתה על ידי המשיבה ביום 13.1.21 בנימוק כי לעוררת ישנם פרויקטים שמשם ביצועם ארוך משנה, ולפיכך היא אינה עומדת בתנאים שנקבעו בחוק התכנית הכלכלית (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התשי"ף-2020 (להלן – "החוק"). לפיכך התבקשה העוררת להשיב את המקדמה ששולמה לה ביום 25.10.20 בסכום של 95,217 ₪.
3. ביום 22.1.22 הגישה העוררת השגה על הודעת הדחייה שקיבלה, וזו נדחתה על ידי המשיבה ביום 3.11.21. בהחלטתה בהשגה זנחה המשיבה את הנימוק שהעלתה במסגרת החלטתה הקודמת, והעלתה נימוק חדש שלפיו לא מתקיים קשר סיבתי בין הירידה בהכנסותיה בתקופת הזכאות לבין התפרצות נגיף הקורונה. המשיבה הצביעה בהחלטה על מספר נתונים הנוגעים להכנסותיה של העוררת התומכים לטענתה במסקנה זו.
4. מכאן הערר שלפנינו, שבמסגרתו הגישה המשיבה כתב תשובה, והעוררת הגישה תגובה לכתב התשובה וכן מסמכים תומכים נוספים. ביום 12.5.22 התקיים דיון בערר.
5. נקדים ונציין כי לאחר שבחנו את טענות הצדדים, את המסמכים שבתיק ואת המצב המשפטי, הגענו למסקנה כי דין הערר להידחות.

**טענות העוררת בכתב הערר**

6. בכתב הערר טוענת העוררת כי בשנים האחרונות היא צמחה בצורה משמעותית וגדלה ב-22% בין שנת 2018 ל-2019, כך שאלמלא משבר הקורונה הכנסותיה בשנת 2020 היו צפויות להגיע לכ-26 מיליון ₪, ובמקום זאת הסתכמו ב-20.4 מיליון ₪ בלבד.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

7. לטענת העוררת, הוראות החוק קובעות נוסחה המתבססת על השוואה דו-חודשית בין תקופת הזכאות לתקופת הבסיס, ואין מקום לערוך השוואה המבוססת על ממוצע שנתי של השנים 2019 ו-2020, אשר נוגדת את הוראות החוק.
8. העוררת טוענת כי עבודתה בפועל אינה באה לידי ביטוי מיידי בדיווחי ההכנסות למע"מ, ומכאן שיש לדחות את טענת המשיבה בהחלטתה שלפיהם הכנסות החברה בחודשי הסגר היו גבוהות יותר מאשר בחודשים שבהם לא הוטלו מגבלות מיוחדות וסגרים. העוררת מוסיפה כי בניגוד לנכתב בהחלטה, נתוני ההכנסות שלה אינם תנודתיים באופן מיוחד.
9. לטענת העוררת, המשבר הכלכלי המשמעותי שהתרחש בעקבות התפרצות הקורונה יוצר חזקה בסיסית שלפיה הירידה בהכנסות נבעה ממנו ולא ממשתנים אחרים. העוררת מוסיפה כי מטרת החוק היא לאפשר לניזוק לקבל פיצוי עבור הנזק שנגרם לו וכי אין להכביד בהוכחות הנזק והקשר הסיבתי על כל גורמיו, ובכך לסכל את תכלית החוק באמצעות הצבת רף ראייתי גבוה מדי בעניין הקשר הסיבתי.

### טענות המשיבה

10. המשיבה טוענת כי דרישת הקשר הסיבתי בין התפרצות נגיף הקורונה לבין הירידה שנרשמה במחזורי העוררת לא מתקיימת, שכן בשנת 2020 נרשמה ירידה זניחה בלבד בהכנסות לעומת שנת 2020, ומאחר שמחזורי העוררת תנודתיים ביותר לכל אורך פעילותה, ובכלל זאת גם בשנת הבסיס (2019) ובשנת הזכאות (2020). בהקשר זה מפנה המשיבה לכך שמחזורי ההכנסות של העוררת בשנת 2019 נעו בין כ-900 אלף ש"ח ל-3.5 מיליון ₪.
11. לטענת המשיבה, אין התאמה בין החודשים שבהם חלו סגרים לבין החודשים שבהם דווחו הכנסות נמוכות, כך שבחודש אוגוסט 2020 דווחה הכנסה נמוכה ביותר למרות שלא חלו בו מגבלות או סגרים, בעוד שבחודש אוקטובר 2010 שבמהלכו הוטל סגר, דווחה ההכנסה הגבוהה ביותר.
12. המשיבה טוענת כי ככל שהירידה בהכנסות נרשמת בתקופת זכאות אחת בלבד נדרשים הסברים ספציפיים וממוקדים ולהתייחס ספציפית לתקופת שבה ארעה הירידה, אולם במקרה הזה העוררת לא סיפקה כל הסברים בעניין.
13. לטענת המשיבה, טענת העוררת שלפיה היא היתה אמורה להגיע למחזור של כ-26 מיליון ₪ בשנת 2020 אלמלא הקורונה נטענה בעלמא וללא כל תימוכין. בהקשר זה טוענת המשיבה כי העוררת לא הציגה ראיות כגון הסכמים שבוטלו ומכאן שמדובר בהשערה בלתי מבוססת בלבד. המשיבה מוסיפה כי מחזור ההכנסות של העוררת נשמר גם בשנת 2021 שבמהלכה לא חלו סגרים והגבלות על המשק.
14. המשיבה טוענת כי דווקא מאחר שפעילותה של העוררת מאופיינת בכך שהתמורה עבור עבודתה ניתנת עם סיום ההליך, יש מקום לערוך השוואה שנתית בין שנת 2019 לבין שנת 2020, שכן מועד הדיווח על ההכנסות אינו קשור למועד שבו הוענק השירות.



## מדינת ישראל ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

### טענות העוררת בתגובה המשלימה

15. בתגובתה לכתב התשובה העלתה העוררת לראשונה את הטענה כי מאחר שהמשיבה קיבלה את החלטה בהשגה לאחר 280 ימים (כלומר באיחור של 160 ימים מהמועד של 120 ימים שנקבע בחוק), יש לקבל את הערר על הסף, כפי שנקבע בפסק הדין בעמ"נ 21-06-27710-ב.ג. **בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המיסים בישראל** (ניתן ביום 3.1.22, פורסם בנבו. להלן – פס"ד ב.ג. בטחון).
16. בנוסף לכך טוענת העוררת כי היא נפגעה קשות עקב ירידה חדה בפעילותה בחודשים מאי-יוני 2020 בעקבות משבר הקורונה, לאחר שלקוחות וספקי עבודה רבים לא הזמינו עבודות איטום או ביטלו את הזמנותיהם, כפי שעולה מהמכתב שצירף מהנדס החברה שצורף לתגובה.
17. בהמשך לכך הגישה העוררת טבלה המפרטת דוגמאות למספר עבודות שבוצעו בחודשי תקופת הזכאות, המציגות את היקף הביצוע בפועל לעומת ההיקף שצפוי היה להיות מבוצע אלמלא היה משבר קורונה. לטבלה צורפו החשבונות שקיבלה העוררת מלקוחותיה המעידות על סכומי התשלום שקיבלה בפועל מאותם לקוחות בתקופת הזכאות. כמו כן צירפה העוררת, לבקשת הוועדה, את הסכמי המסגרת עם לקוחות אלו.

### דין והכרעה

18. ככלל, החוק והחלטת הממשלה שקדמה לו (מס' 5015 מיום 20.4.20) נועדו לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטות נגיף הקורונה. מדובר בסיוע שניתן כחלק משורת מהלכים שנועדו לשמר ככל הניתן את שרידותו של המגזר העסקי תחת המגבלות שנקבעו, ובתוך כך לצמצם ככל הניתן את הפגיעה בצמיחה ובמשק בכללותו.
19. התנאי הבסיסי למתן מענק הוא התקיימות ירידה במחזור ההכנסות בהשוואה הנערכת בין תקופת הזכאות לבין תקופת הבסיס (היינו – התקופה המקבילה בשנת 2019), בשיעור הירידה שנקבע כמזכה במענק לאותה תקופה. אולם, אין די בירידת מחזוריים כשלעצמה. סעיף 8(3) לחוק קובע תנאי נוסף: "**הירידה במחזורי העסקאות כאמור בפסקה (2) נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש**". תנאי דומה נקבע גם במסגרת סעיף 1(ג) להחלטת הממשלה.
20. דרישת הקשר הסיבתי עומדת בבסיס החוק והחלטת הממשלה, ומהווה תנאי מקדמי הכרחי לצורך קבלת החלטה על זכאות למענק. סוגית הקשר הסיבתי נדונה במספר רב של החלטות שניתנו על ידי ועדות הערר, שבהן עמדו על חשיבותו ומרכזיותו של תנאי זה (ראו למשל: ערר 21-1030-א.ל. **ניהול אולמות חתונה נ' רשות המיסים** (ניתן ביום 24.3.2021); ערר 21-1007-יתד **טכנולוגיות נ' רשות המיסים** (ניתן ביום 8.3.2021)). נקבע כי עצם עמידתו של העסק בנוסחה המזכה במענק יוצרת מעין חזקה ראשונית בדבר התקיימותו של קשר סיבתי, אולם המשיבה יכולה להצביע על ממצאים המערערים הנחה ראשונית זו, ואז יועבר נטל ההוכחה אל העוסק להבהיר את הקשר בין ירידת המחזוריים לבין התפשטות נגיף



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הקורונה (ראו למשל: ערר 1005-21 טי ג'את סיסטמס 2006 נ' רשות המסים, ניתן ביום 9.3.2021; ערר 1185-21 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 22.8.2021).  
21. בפסיקות קודמות של ועדות הערר הוזכרו מצבים שונים שבהם יש הצדקה להעביר לעורר את הנטל הראייתי להוכחת קיומו של הקשר הסיבתי: כאשר חלה ירידה בהיקף ההכנסות של העסק עוד לפני משבר הקורונה (ראו למשל: ערר 1101-21 זידאן מוחמד נ' רשות המסים (ניתן ביום 5.5.2021), ערר 1133-21 מאסטר ביי בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 19.5.2021), ערר 1088-21 ש. שג רפאלו (ניהול מותג) נ' רשות המסים (ניתן ביום 3.6.2021)), כאשר חל שינוי באופי הפעילות של העסק ללא קשר למשבר הקורונה (ערר 1130-21 חיאדזה חאלד נ' רשות המסים (ניתן ביום 5.7.2021), ערר 1256-21 א.ס.ף פיתוח - עבודות קבלניות וצמ"ה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 10.10.2021)), ועוד (לפירוט הנסיבות המצדיקות העברת הנטל לעורר, ראו ערר 1740-21 דורון אוסט נ' רשות המסים).

#### מהכלל אל הפרט

22. בהמשך לאמור ובמקרה שלפנינו, המשיבה הצביעה על מספר אינדיקציות המערערות לטענתה את ההנחה הראשונית בדבר קיומו של הקשר הסיבתי, הנובעת מעצם קיומה של הירידה בשיעור המזכה.
23. לעמדת הוועדה, חלק מהנתונים שאליהם הנפתה המשיבה בהקשר זה, ובמיוחד אלו המראים כי העוררת רשמה הכנסות גבוהות דווקא בחודשים שבהם הוטלו סגרים ומגבלות בהשוואה לחודשים אחרים ללא מגבלות (שבהם הכנסותיה היו נמוכות יותר), אינם משכנעים מספיק ואינם מסייעים לערעור ההנחה הראשונית. זאת, משום שבעסק מסוגה של העוררת קיים פער בין מועד ביצוע העבודות לבין הדיווחים החודשיים על ההכנסות, ומכאן שלא ניתן לצפות לראות השפעה ישירה ומיידית של המגבלות והסגרים על ההכנסות החודשיות.
24. לצד זאת, ההשוואה השנתית בין נתוני ההכנסות של העוררת בשנים 2019 ל-2020, שגם אליה הפנתה המשיבה, מעלה כי הכנסותיה השנתיות של העוררת בשנת 2020, שהיא כידוע השנה שבה התפרצה מגפת הקורונה, ירדו רק במעט בהשוואה לשנת 2019 (מסכום של 21.5 מיליון בשנת 2019 לסכום של 20.4 מיליון בשנת 2020).
25. יתרה מכך, מעיון בנתוני ההכנסות עולה כי גם אם ננטרל מחישוב שנתי זה את החודשים ינואר-פברואר, שכן בחודשים ינואר-פברואר 2020 לא הוטלו סגרים והמגפה טרם התפשטה בהרחבה בישראל), כלומר נערוך השוואה בין החודשים מרץ-דצמבר 2019 למרץ-דצמבר 2020, נראה כי מחזורי ההכנסות של העוררת דווקא עלו, מסכום של 16.1 מיליון שם במרץ-דצמבר 2019 לסכום של 17.1 מיליון שם במרץ-דצמבר 2020.
26. כמו כן, מהשוואה בין שני החציונים של שנת 2020 עולה כי הכנסותיה של העוררת בחציון השני של השנה עלו בצורה ניכרת ביותר, מסכום של 8.4 מיליון שם בחציון הראשון של השנה לסכום של 12 מיליון שם בחציון השני של השנה. זאת, למרות שבשלושת החודשים הראשונים של שנת 2020 (כלומר בחציון הראשון) מגפת הקורונה טרם התפשטה כאמור



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- בישראל באופן נרחב ורק בסיומם של חודשים אלו הוטלו לראשונה סגרים ומגבלות, בעוד שלאורך כל חודשי המחצית השנייה של שנת 2020 הורגשה המגפה באופן קבוע ומתמשך.
27. השוואות שנתיות ותקופתיות אלו מערערות את ההנחה הראשונית שלפיה הירידה שנרשמה במחזורי ההכנסות של העוררת בתקופת הזכאות (מאי-יוני 2020) נובעת מהקורונה, ומהוות אינדיקציה לכך שמדובר בירידה נקודתית בלבד, הנובעת מהנתונים הספציפיים של תקופת זכאות זו בהשוואה לתקופת הבסיס. לפיכך יש בהן כדי להעביר את נטל ההוכחה לעניין התקיימות הקשר הסיבתי אל כתפי העוררת, כאמור לעיל.
28. בתגובה לטענות ולנתונים אלו טענה העוררת כי באופן עקרוני אין מקום להסתכלות שנתית על ההכנסות וכי יש להיצמד לנוסחה שנקבעה בחוק הבוחנת כל תקופת זכאות בנפרד. אולם, כפי שראינו לעיל, דרישת הקשר הסיבתי קבועה אף היא בחוק ומהווה תנאי סף הכרחי לצד הנוסחה, והיא מחייבת מטבעה הסתכלות רחבה יותר על נתוני ההכנסות, החורגת מההיצמדות אל תקופות הזכאות והבסיס בלבד (לעניין זה ראו גם ערר 1114/22 אמיר סלימאן נ' רשות המסים – היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות, ניתן ביום 26.4.22, שניסבותיו דומות למדי למקרה שלפנינו).
29. לגוף המקרה ולצורך הוכחת הקשר הסיבתי הגישה העוררת מכתב מיום 10.2.22 מטעם מהנדס מטעמה, מר פאדי פרח, ובו נכתב כי "בגלל על הסגרים והבידודים וההנחיות של משרד הבריאות בוטלו הרבה הזמנות." בנוסף לכך צירפה כאמור העוררת ביום 12.3.22 טבלה המפרטת דוגמאות לעבודות שבוצעו על ידה במהלך תקופת הזכאות, המראה את היקף הביצוע בפועל בהשוואה להיקף שאמור היה להיעשות אלמלא המשבר. כמו כן צירפה העוררת לטבלה זו חשבוניות המעידות על ההכנסות שהתקבלו, וכן את חוזי המסגרת עם אותם לקוחות.
30. בטבלה שהציגה העוררת מפורטות עבודות שביצעה עבור שבעה לקוחות שונים, סכום החשבונית שהתקבל מכל לקוח, ההיקף שצפוי היה להיות מבוצע אלמלא המשבר, ושיעור הירידה. כך למשל, ביחס ללקוחה "אלקטרה תשתיות בע"מ", צוינה חשבונית בסכום של 363,598 ₪, לצד היקף צפוי של 500,000 ₪ המהווה ירידה של כ-27%. שיעורי הירידה בין ההכנסה בפועל לבין ההכנסה הצפויה נעים באופן דומה בין 27% ל-36% ביחס לכל אחד משבעת הלקוחות.
31. מעיון בטבלה ובמסמכים שצירפה העוררת עולה כי אין די בנתונים המובאים בהם כדי לעמוד בנטל ההוכחה המוטל עליה בהקשר זה.
32. ראשית, משום שהיקף העבודות הצפוי (אלמלא הקורונה) המובא בטבלה מבוסס על אומדן או הערכה כללית של העוררת, ולא על נתונים ומסמכים אובייקטיביים וקונקרטיים. מסיבה זו כל ההכנסות הצפויות צוינו בסכומים מעוגלים. בעניין זה ציין ב"כ המשיבה במהלך הדיון שהתקיים, במענה לשאלת הוועדה: "ישבנו עם המהנדס והוא אמר שאם העבודה הייתה מבוצעת בחודשיים האלה זה הסכומים שהיינו מגיעים אליהם פחות או יותר." (עמ' 4 לפרוטוקול הדיון, שורות 7-8). ברי כי קיימת בעייתיות בהסתמכות על נתונים המובאים בצורה זו.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

33. לא למותר לציין בהקשר זה, כי מלבד הטבלה שלעיל והמכתב ממהנדס העוררת, לא צורפו מסמכים כלשהם מלקוחות או מגורמים חיצוניים אחרים שאינם העוררת, העשויים ללמד על ביטול עבודות, הזמנות, מכרזים וכיוצא בכתוצאה ממגבלות הקורונה, כפי שנטען במכתב ובטבלה. לנוכח האמור קיים קושי של ממש להסתמך על נתונים אלו, ובמיוחד על הסכומים שצוינו ועל שיעור הירידה הנובע מהם.

34. מעבר לכך, גם אם נניח כי מדובר בנתונים נכונים ומדויקים (פחות או יותר), אין בהם כדי לשנות באופן ממשי את התמונה. זאת, משום שהם לכל היותר מעידים על פגיעה שאכן נגרמה לעוררת בתקופת הזכאות, אולם לא דווקא על פגיעה שנגרמה כתוצאה מהקורונה, כנדרש בהתאם לסעיף 8(3) לחוק.

35. בהקשר זה טענה כאמור העוררת כי הפגיעה והירידה בהיקף העבודות נגרמו כתוצאה מהסגרים, הבידודים, איבוד ימי עבודה רבים וביטול הזמנות. מעבר לעובדה כי טענה זו לא הוכחה במסמכים ובראיות חיצוניות ואובייקטיביות, כאמור, היא אינה עולה בקנה אחד עם נתוני ההכנסות של העוררת שהובאו לעיל, המעידים דווקא על עלייה ניכרת בהכנסותיה במהלך המחצית השנייה של שנת 2020, וזאת, לא רק בהשוואה למחצית הראשונה של שנת 2020, אלא גם בהשוואה למחצית השנייה של שנת 2019 (!), שקדמה כמובן להתפרצות המגפה (ההכנסה במחצית השנייה של 2019 עמדה על סכום של 8.5 מיליון ₪, במחצית הראשונה של 2020 על סכום של 8.4 מיליון ₪, ובמחצית השנייה של 2020 על סכום של 12 מיליון ₪, כאמור). לכך ניתן להוסיף כי ההכנסה במחצית הראשונה של 2021, שעמדה כולה בסימן הקורונה ומגבלותיה, עמדה על 8.8 מיליון ₪, כלומר עלתה על ההכנסה בתקופה המקבילה בשנת 2020, שהושפעה מהקורונה רק באופן חלקי.

36. ניתן היה להניח כי אם הסגרים, הבידודים, איבוד ימי העבודה וביטול ההזמנות הם שהביאו לירידה בהכנסות העוררת, כפי שטענה, הדבר היה מביא להמשך הירידה בהכנסות גם במחצית השנייה של שנת 2020 ובמחצית הראשונה של שנת 2021, או לפחות בחלקה של תקופה זו, אולם מהנתונים עולה כי העוררת לכל הפחות שמרה על הכנסותיה, ובמהלך המחצית השנייה של 2020 אף הגדילה אותן בצורה משמעותית ביותר, כאמור לעיל. נתונים אלו מחזקים אפוא את המסקנה כי הירידה שגרמה בהכנסות העוררת בתקופת הזכאות (בהשוואה לתקופה המקבילה ב-2019) היתה נקודתית ולא נבעה מהתפרצות המגפה.

37. יתרה מכך, גם אם נלך כברת דרך נוספת לטובת העוררת ונניח כי הירידה בהכנסות בתקופת הזכאות אכן נגרמה כתוצאה ממגבלות הקורונה בעקבות הסגר הראשון, הרי שמתקבל הרושם, לנוכח הנתונים שלעיל, כי אין מדובר באובדן של ההכנסות, אלא רק בדחייה שלהן (דבר שעשוי אולי להסביר את העלייה הניכרת בהכנסות במחצית השנייה של שנת 2020 וכן בשנת 2021). למעשה, גם ב"כ העוררת אישר בדבריו במהלך הדיון, במענה לשאלות הוועדה, כי העבודות שנדחו במהלך תקופת הזכאות בוצעו והושלמו לאחר מכן: "**בחודשים לאחר מכן הושלם הביצוע כמובן ונכנסו עבודות נוספות** (עמ' 4 לפרוטוקול, שורה 12, עמ' 5



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- לפרוטוקול, שורות 1-2), ובהמשך: "הטענה שהיו דחיות של ההכנסות, כאילו הכנסות מה שלא בוצע בקורונה, בוצע אחר כך זה נכון..." (עמ' 8 לפרוטוקול הדיון, שורה 19).
38. יש לציין כי בהמשך לדברים אלו טען ב"כ העוררת כי השלמת העבודות בשלב מאוחר יותר הביאה לכך שהעוררת לא יכולה היתה לבצע עבודות חדשות, שכן יש לה יכולת ביצוע מוגבלת והספק מסוים (עמ' 8 לפרוטוקול, שורות 20-22).
39. ראשית, ניתן להטיל ספק מסוים בטענה זו, שלפיה העוררת לא היתה יכולה להגדיל את צוות העובדים שלה במידה מסוימת על מנת לקבל עבודות נוספות, לצד השלמתן של העבודות שנדחו. אולם מעבר לכך, נראה כי גם טענתה זו של העוררת אינה תואמת את הנתונים הכספיים. זאת, משום שככל שהיה אובדן של כספים, ולא רק דחייה של מספר חודשים, היה ניתן לצפות כי ההכנסות השנתיות של העוררת ירדו בהשוואה לשנת 2019, בעוד שבפועל ההכנסות בשנת 2020 היו דומות לשנת 2019 וגבוהות יותר בשנת 2021 (21.5 מיליון בשנת 2019, 20.4 מיליון ₪ בשנת 2020 ו-23.4 מיליון ש"ח בשנת 2021).
40. בעניין אחרון זה טענה העוררת כי אלמלא הקורונה העוררת היתה רושמת גידול בהכנסותיה, ולא רק שומרת על הכנסות קבועות או דומות, כפי שקרה בפועל. ב"כ העוררת הצביע בהקשר זה על כך שהכנסותיה עלו בכ-22% בין שנת 2018 לשנת 2019, וכי אלמלא הקורונה היו הכנסותיה צפויות להגיע לכ-26 מיליון ₪ בשנת 2020. אולם, מדובר למעשה בטענה ספקולטיבית, שגם היא נטענה בעלמא וללא כל ביסוס. מעצם העלייה שארעה בין השנים 2018 ל-2019 לא ניתן להסיק בהכרח כי הכנסות העוררת היו ממשיכות במגמת העלייה, ובאותה מידה ניתן גם להניח כי הכנסותיה היו נותרות דומות גם אלמלא הקורונה. למעשה, טענת העוררת שלפיה יש לה יכולת ביצוע מוגבלת והספק מסוים, תומכת דווקא במסקנה אחרונה זו.
41. לנוכח המפורט לעיל הגענו אפוא למסקנה כי העוררת לא עמדה בנטל המוטל עליה להראות כי הירידה שנרשמה במחזוריה בתקופת הזכאות (בהשוואה לתקופת הבסיס בשנת 2019) נגרמה כתוצאה ממגפת הקורונה, וסביר יותר להניח כי ירידה זו נגרמה כתוצאה מסיבות אחרות, כגון מעצם ההשוואה למחזור בסיס גבוה באופן חריג.
42. לא למותר לציין בהקשר אחרון זה כי מחזור הבסיס שבענייננו (מאי-יוני 2019) העומד על סכום של 4.9 מיליון ₪, הוא אכן גבוה יותר באופן משמעותי מארבעה מחזורי בסיס נוספים שנרשמו בשנת 2019, ורק מחזור ינואר-פברואר 2019 גבוה ממנו. בהתאם לכך נרשמה ירידה בהכנסות העוררת בשיעור המזכה במענק רק בהשוואה לשתי תקופות בסיס אלו (ינואר-פברואר ומאי-יוני), ואילו בשלוש תקופות נוספות נרשמה דווקא עלייה בהכנסות בין 2019 ל-2020 (יולי-אוגוסט, ספטמבר-אוקטובר, נובמבר-דצמבר). להשלמת התמונה יצוין כי העוררת הגישה בקשה למענק רק עבור תקופת הזכאות שלפנינו.
43. לסיכום חלק זה, גם אם נניח כי הירידה בהכנסות בחודשי הזכאות אכן נגרמה כתוצאה מהקורונה (וכאמור, אין לטעמנו מקום להגיע למסקנה זו), הרי שנראה כי הכנסות אלו רק נדחו ולא אבדו, ומכאן שבשורה התחתונה לא נגרמה לעוררת פגיעה מהקורונה, ולא הוכח



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

כי מתקיימת דרישת הקשר הסיבתי בין התפרצות הנגיף לבין הירידה שנרשמה בהכנסותיה. מסקנה זו מחייבת אפוא את דחיית הערר.

44. לפני סיום יש להידרש ולדחות גם את טענת העוררת, שלא הועלתה בשלב הערר אלא רק בשלב התגובה לתשובה, שלפיה יש לקבל את הערר בגין האיחור (של 160 ימים) שחל בקבלת החלטתה של המשיבה בהשגה, בהתאם לקביעת בית המשפט בפרשת **ב.ג. בטחון**.

45. סעיף 20(ב) לחוק קובע:

20(ב) **על החלטה בהשגה לפי סעיף קטן (א) ניתן לערור לפני ועדת ערר כאמור בסעיף 21, בתוך 45 ימים מיום שנמסרה לעורר ההחלטה בצירוף הודעה על זכות הערר ועל המועד להגשתו.**

46. פסק הדין המנחה בסוגיית הנפקות שיש לייחס להחלטות המדינה הניתנות באיחור ניתן בבית המשפט העליון במסגרת **עע"מ 1386/04 המועצה הארצית לתכנון ובניה נ' עמותת נאות ראש העין ע"ר** (ניתן ביום 20.5.2018; להלן – **עניין המועצה הארצית לתכנון ובניה**). בפסק דין זה אבחן בית המשפט בין הסדרים חוקיים שבהם המועד למתן החלטה הוא מחייב, שסטייה ממנו גוררת סנקציה שנקבעה בחוק, לבין הסדרים שבהם קביעת המועד היא בעלת אופי מנחה או מדריך בלבד. בית המשפט קבע כי ההבחנה בין מועד מחייב לבין מועד מנחה תלויה באופי ההסדר ובתכליתו, כאשר במקרים שבהם לא נקבעה בחוק הוראה מפורשת לגבי תוצאות החריגה מן המועד, קיימת "**חזקה פרשנית... כי מדובר בנורמה המגדירה מסגרת זמן לפעולה שהיא בעלת אופי מנחה ומדריך בלבד, ואיננה בעלת אופי מחייב**". לצד זאת צוין כי גם כאשר לא נקבעה סנקציה מפורשת בחוק, עשויה להיות לאיחור משמעות במסגרת הפעלת הביקורת השיפוטית על סבירות ועל תקינות החלטה. בנוסף לכך הזכיר בית המשפט באותו מקרה את תורת הבטלות היחסית, שלפיה גם אם נפל פגם בהחלטה, יש לבחון את מהות הפגם ולהתאים את הסעד הראוי לכלל נסיבות המקרה.

47. בעניין **ב.ג. בטחון** דן בית המשפט המחוזי במשמעות שיש לתת לאיחור במתן החלטה בהשגה על מענקי הוצאות קבועות לפי החוק (פסקאות 81-98 לפסק הדין). בית המשפט קבע כי ההבחנה הקיימת בפסיקה בין "מועד מחייב" לבין "מועד מנחה" תלויה בעיקר בתכלית ההסדר החקיקתי; צוין כי בעניין החוק שלפנינו, תכלית ההסדר היא מתן סיוע מהיר ויעיל לעסקים שנפגעו, על מנת לספק להם "חמצן" בתקופת החירום של נגיף הקורונה, כך שספק אם ניתן להתייחס למועד כמנחה בלבד. יש לציין כי בית המשפט העיר כי לא כל איחור יביא לפסילת החלטה, וכי יש לתת את הדעת למשך האיחור ולנימוקים שניתנו לאיחור בהחלטה בהשגה. יוער עוד כי בית המשפט דן בעניין זה "בבחינת למעלה מן הצורך", לאחר שטענות המערערת התקבלו מטעמים אחרים.

48. בהמשך לכך קבעו ועדות הערר במספר החלטות, כי עצם קבלת החלטה בהשגה באיחור אינה בהכרח מצדיקה את קבלת הערר, וכי יש לבחון בעניין זה את מכלול נסיבות המקרה,





## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ובכלל זאת את משך האיחור, סכומי המענק שבמחלוקת, המקדמות שניתנו, הנזק שנגרם לעוררת והתנהלות הצדדים.

49. בהקשר זה נכתב באחת מהחלטותיה של ועדת הערר, כי:

"יש לתת את הדעת גם לכך שהליכים רבים מתנהלים בוועדת הערר לאחר שהחלטה בהשגה התקבלה באיחור. החלת כלל אוטומטי לפיו כל החלטה שהתקבלה באיחור מביאה לקבלת הערר, תעמוד גם היא בניגוד לתכליות העומדות ביסוד המענק, ותהא בלתי סבירה באורח קיצוני. כפי שפסק בית המשפט המחוזי בעניין ב.ג. בטחון, הדגש בביקורת השיפוטית על מקרים של איחור במתן החלטה בהשגה, צריך להיות על תכלית ההסדר, תוך איזון בין מכלול ההוראות של החוק, שוועדת הערר נדרשת לשמור על קיומן. ... איחור במתן החלטה בהשגה הוא פגם בהליך המינהלי, והוא מהווה שיקול במסגרת הביקורת השיפוטית על החלטת רשות המסים. ... בבחינת סבירות החלטה יש לתת את הדעת למכלול הנסיבות והשיקולים שבגינם התקבלה החלטה – ומטעם זה, אין מנוס מן המסקנה כי נפקות הפגם נבחנת בכל מקרה לגופו לפי נסיבותיו. מסקנה זו מתיישבת עם פסיקת בית המשפט העליון בעניין המועצה הארצית לתכנון ובניה, כי יש להתאים את תוצאת הפגם למכלול הנסיבות, בהתאם לתורת הבטלות היחסית." (ערר 1795/21 חיים ישראלי ובניו בע"מ נ' רשות המסים, פסקאות 25, 50, ניתן ביום 18.1.22).

50. בהחלטה אחרת של הוועדה נקבע:

"המשמעות שיש לתת לאיחור במתן החלטה בהשגה במסגרת הפעלת הביקורת השיפוטית על סבירותה ותקינותה של התנהלות המשיבה, אינה יכולה להיבחן במנותק משאלת הנזק או העוול שנגרם לעוסק בשל האיחור במתן החלטה בהשגה. במצב בו העיכוב במתן החלטה בהשגה גרם לפגיעה כלכלית בעוסק עקב אי קבלת מענקים/מקדמות להם היה זכאי, הדבר יהווה משקל משמעותי בהחלטה האם לקבל את הערר רק בשל האיחור במתן החלטה בהשגה." (ערר 1834/21 הלל גולנד אחזקות בע"מ נ' רשות המסים, פסקה 71, ניתן ביום 13.3.22).

51. ובהחלטה נוספת:

"כאשר מדובר בעסק הזכאי למענק וקיימת מחלוקת לגבי גובה המענק, אין זה ראוי שהמשיבה תעכב קבלת המענקים החיוניים לשרידותם של אותם עסקים בשעת משבר כלכלי, רק בשל רצונה לבצע בדיקות נוספות וזאת תוך חריגה מהמועד הקבוע בחוק. מאידך, אנו סבורים כי יש להבחין בין מקרים אלה לבין מקרים בהם העוסק מלכתחילה לא זכאי למענק. קבלת ההשגות באופן גורף, רק לאור אי עמידת הרשות במועד הקבוע בחוק, פוגעת בקופה הציבורית, עלולה להביא למצב שישולמו כספים למי שאינו זכאי להם וזאת בניגוד לאינטרס



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הציבורי ולתכלית החקיקה. " (ערר 1664/21 ארג'נטרו אחזקות בע"מ נ' רשות המסים, פסקאות 75-76, ניתן ביום 31.1.22).

52. במקרה שלפנינו, מאחר שהעוררת קיבלה מקדמה בסכום משמעותי (95,217 ₪), שנתרה בידה עד עתה, ומשעה שהגענו למסקנה כי היא אינה זכאית למענק עבור התקופה נשוא הערר, כאמור לעיל, הרי שממילא אין לומר כי העיכוב שחל בקבלת ההחלטה בהשגה גרם לה נזק המצדיק מתן פיצוי בדמות קבלת הערר והמענק שהתבקש במלואו. מובן כי אין מקום להתעלם מהאיחור הניכר שחל בקבלת ההחלטה, ויהיה מקום להביאו בחשבון במסגרת קביעת ההוצאות בתיק, כפי שיפורט להלן (ראו גם פסקה 81 להחלטה בערר ארג'נטרו לעיל), אולם בנסיבות העניין אין די באיחור זה כשלעצמו כדי להביא לקבלת הערר ולהצדיק את הפגיעה שתיגרם כתוצאה מכך לכספי ציבור.
53. לנוכח האמור לעיל הגענו למסקנה כי אין מנוס מדחיית הערר. לפיכך, על העוררת להשיב למשיבה את המקדמה שקיבלה (בסכום של 95,217 ₪), בהתאם להנחיות המשיבה לעניין פרישת תשלומים והפרשי הצמדה וריבית.
54. לעניין פסיקת הוצאות בתיק, בהתחשב באיחור הממושך שחל בקבלת החלטה בהשגה, כאמור לעיל, וכן בכך שהנימוק שניתן בהחלטה בהשגה שונה לעומת הנימוק שניתן בהחלטה בבקשה (דבר שהביא לכך שהעוררת יכולה היתה להעלות את טענותיה ביחס אליו רק בשלב הערר), מצאנו לנכון להפחית את הסכום שעל העוררת להשיב ל-87,500 ₪.
55. סוף דבר, הערר נדחה. על העוררת להשיב למשיבה סכום של 87,500 ₪ מתוך המקדמה שקיבלה.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 45 יום.

ניתנה היום, ט"ו סיון תשפ"ב, 14/06/2022, בהעדר הצדדים.

 גרמן פייקין, רו"ח, חבר	 נדב כנען, עו"ד יו"ר הוועדה
--	--