



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1080-23

ערר 1083-23

ערר 1084-23

לפני כבוד חברי הוועדה:

ערן עסיס, עו"ד - יו"ר

טניה חכמוב, רו"ח - חברה

העוררת: **ימית צורית פיתוח וכבישים (1998) בע"מ, ח.פ. 512636812**
ע"י ב"כ מר/גברת רונית בר

נ ג ד

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

החלטה

רקע

1. העוררת היא חברה העוסקת בעבודות פיתוח, בדגש על תשתיות הדלק והגז.
2. העררים שלפנינו נסובים על בקשות העוררת למענקי הוצאות קבועות, בגין תקופות הזכאות ינואר-פברואר 2021, מרץ-אפריל 2021 ומאי-יוני 2021, וזאת בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **החוק**).
3. הבקשות של העוררת למענקים אלו נדחו בהחלטות שונות של המשיבה. השגה שהגישה העוררת כנגד החלטות אלו נדחתה אף היא. המשיבה קבעה שלא נמצא קשר סיבתי בין הירידה הנקודתית בהכנסות לבין הקורונה, וזאת מהטעמים הבאים (שפורטו בגוף ההחלטה ביתר הרחבה):
 - א. השוואה בין ההכנסות בינואר-פברואר 2020 להכנסות בתקופה המקבילה בשנת 2019 מעידה על ירידה חדה, שקדמה למגפת הקורונה, ובהתאם חלה גם ירידה בדיווחי התשומות.
 - ב. בחציון השני של שנת 2019 חלה ירידה חדה בהכנסות לעומת החציון הראשון – מכ-3.3 מיליון ש"ח לכ-1 מיליון ש"ח; ירידה דומה חלה גם בדיווחי התשומות ובדיווחי קבלני משנה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- ג. נתונים אלו מעידים על ירידה שהחלה לפני מגפת הקורונה, ועל כך שבתקופת הקורונה לא ניתן היה לצפות למחזורים שהיו בתקופת הבסיס.
- ד. הודגש כי גם בתום תקופת הקורונה, מחודש יולי 2021 ואילך, החברה לא חזרה לדווח על הכנסות כמו אלו שדווחו בתקופת הבסיס.
- ה. צוין כי גם בין שנת 2018 לשנת 2019 חלה ירידה ניכרת בסך הכנסות, אף שלא הייתה קורונה באותן שנים.
4. מכאן העררים שבפנינו.
5. יובהר לשלמות התמונה כי במספר תקופות זכאות אחרות, בנוגע לשנת 2020, ביקשה העוררת וקיבלה מענקים בסכומים שונים. מענקים אלו אינם שניים במחלוקת בין הצדדים. העררים נסובים אפוא רק על בקשת המענק הנוגעות לשנת 2021.

טענות הצדדים

6. ראשית, טענה העוררת כי מחזורי ההכנסות השנתיים שלה באופן עקבי, לאורך השנים שקדמו למגפת הקורונה, עמדו על כ-4 מיליון ש"ח. נתון עקבי זה נצפה בשנים 2016, 2017 ו-2019, ורק בשנת 2018 הכנסותיה היו גבוהות יותר והסתכמו בכ-7.5 מיליון ש"ח. העוררת הסבירה כי היא פועלת במשך שנים כקבלנית משנה של קבלני ביצוע בתחום, וכי בשנת 2018 קיבלה הזמנת עבודה משמעותית לביצוע עבודות תשתית עפר לחיבור אסדת הגז "לוויתן" לתחנת חוף דור. לדברי העוררת, עבודה זו אינה שונה או חריגה ביחס לפעילותה הרגילה, אלא שבשל היקפו של החוזה, שביצעו נמשך מאמצע שנת 2018 עד אמצע שנת 2019, הוא היווה כמעט את מלוא פעילותה בתקופות אלו. העוררת הדגישה כי זהו ההסבר למחזור הגבוה בשנת 2018, וכן לשינוי שאירע במהלך 2019, ואולם בתמונה הכוללת מחזור ההכנסות של שנת 2019 היה שגרתי.
7. העוררת הבהירה כי מגפת הקורונה לא הביאה לביטול מוחלט של עבודות שהיא ביצעה או לעצירה שלהן, ואלו נמשכו, בעיכובים מסוימים. עם זאת כתוצאה מהקורונה, מזמיני העבודות הקטינו עד מאוד את היקף התחלות העבודה, ולכן היקף הפרויקטים ירד. העוררת הוסיפה כי באוגוסט 2022 חתמה על הסכם לביצוע עבודות עפר בתוואי אחר של צינור גז, עבודות שסכומן מוערך ב-9 מיליון ש"ח, וצירפה את ההסכם המעיד על כך.
8. כמו כן הוסיפה העוררת כי ההחלטה בהשגה התקבלה באיחור רב – בתום 435 ימים ממועד הגשת ההשגה, ובאיחור של 315 ימים מהמועד הקבוע בחוק. העוררת טענה כי בהתאם לפסיקת בית המשפט המחוזי, יש לקבל את הערר על הסף מהטעם הזה בלבד.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

9. בכתב התשובה, טענה המשיבה כי העוררת לא הרימה את נטל ההוכחה המוטל עליה, להוכחת הקשר הסיבתי. המשיבה ציינה כי בתחומי העיסוק של העוררת לא הוטלו הגבלות ולכאורה העבודה לא נפגעה, כפי שעולה גם מכתב הערר עצמו. כמו כן צוין כי חלה ירידה חדה מאוד בהכנסותיה של העוררת במהלך שנת 2019, ומנגד, ההכנסות בתקופת הבסיס שלפיהן מחושב המענק היו גבוהות כפי שלא היו מעולם.
10. עוד ציינה המשיבה כי לקוח גדול של העוררת (פרידמן את הרשקוביץ בע"מ) הפסיק לעבוד עימה בחודש 11/2019, וזו הסיבה לירידה בהכנסות בשנת 2020. המשיבה הדגישה כי גם מכתב הערר עולה שההכנסות בתחילת 2019 הן מפרויקט גדול של לקוח זה, בעסקה בהיקף יוצא דופן שלא היה צפי לעסקה דומה בתחילת 2020 טרם הקורונה. בנוסף צוין כי במהלך שנת 2020, דווקא בתקופות של סגרים והגבלות רשמה החברה את ההכנסות הגבוהות ביותר.
11. המשיבה הוסיפה כי ניתן להתייחס להכנסותיה של העוררת בחודשים ינואר-פברואר 2020, דהיינו לאחר שחלה ירידה משמעותית בהכנסות, כתקופת בסיס חלופית, כפי שאכן הוחלט לגבי תקופות זכאות קודמות, שעליהן לא הוגש ערר במהלך הדיון, הסבירה המשיבה כי טענה זו נטענה לחלופין וכי היא לא הביעה הסכמה לחישוב חלופי זה).
12. לבסוף ציינה המשיבה כי חלה טעות בסכום הוצאות השכר שנחסכו שצוינו על ידי העוררת, וציינה בכתב התשובה את הסכום המחושב בכל תקופת זכאות לפי הנתונים המצויים בידיה.
13. לעניין האיחור במתן החלטה בהשגה, ציינה המשיבה את הפסיקה בבית המשפט העליון בבר"מ 7502/22 **רשות המסים נ' בוריס פודולסקי** (ניתן ביום 23.1.2023; להלן – **עניין פודולסקי**), ממנה עולה כי אין מקום לקבלה אוטומטית של ההשגה במקרה של איחור, וכן הפנתה לפסיקות נוספות של בתי המשפט המחוזיים. המשיבה הוסיפה כי בכוונת מכוון לא נקבעה בחוק סנקציה בגין איחור בהשגה, לנוכח ההיקף העצום של הבקשות שהמשיבה נדרשה לטפל בהן (וצוינו הנתונים בדבר היקפי הבקשות וההשגות שטופלו). המשיבה הדגישה כי העוררת לא השיבה את מקדמות המענקים שאותם היא נדרשת להשיב, וטענה כי מהטעם הזה אף אין מקום לחייבה בהוצאות בשל האיחור.
14. בתגובה לכתב התשובה, ביקשה העוררת גם היא להפנות לפסק הדין של בית המשפט העליון בעניין **פודולסקי**, אשר לטענתה תומך בטענותיה הן לעניין הקשר הסיבתי והן לעניין האיחור בשלב ההשגה. לגופו של עניין, חזרה העוררת על טענותיה מכתב הערר. העוררת הוסיפה כי הטענה לעניין הפסקת הפעילות עם פרידמן את הרשקוביץ בע"מ אינה מבוססת, שכן מדובר בלקוח משני במכלול הכנסותיה (למעט ההסכם הגדול בשנת 2018), וכי הכנסות משמעותיות יותר התקבלו לאורך השנים מהלקוח העיקרי ה.צ. הרשקוביץ בע"מ. לעניין



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

השכר הנחסך העירה העוררת כי הנתונים שעליהם הצביעה המשיבה אינם משנים את סכום המענק המחושב לתקופות שבערר הנדון (אם כי הודתה שהתיקון משנה את סכום הזכאות לתקופת האומיקרון, שאינה עומדת להכרעה בעררים שלפנינו).

דיון והכרעה

15. ביום 13.3.2023 קיימנו דיון באמצעים טכנולוגיים, ודנו במשמעויות השונות שיכולות להיות לשוניים במחזורי ההכנסות של העוררת. אגב כך, הזכירו נציגי העוררת כי בתחילת שנת 2020 החלה העוררת בפרויקט אלרועי – פרויקט משמעותי, שאמור היה להימשך 4 חודשים ובגלל עיכובים נוכח משבר הקורונה הפרויקט נמשך זמן רב מאוד, באופן שהעיב לטענתה גם על האפשרות לקבל עבודות נוספות מרשויות מקומיות, שעשויות היא להיגזר מפרויקט זה. בתום הדיון, התבקשה העוררת למסור פרטים נוספים בנוגע לפרויקט אלרועי.

16. בהתאם, העוררת הגישה את הזמנת העבודה לגבי פרויקט אלרועי ואת פירוט החשבוניות שהוצאו בפרויקט זה. לפי המסמכים שהוגשו, שלב א' בפרויקט אמור היה להניב לעוררת הכנסות בסך 775,000 ש"ח ולהימשך 4 חודשים, ובפועל הוא נמשך בפועל למעלה משנתיים והניב הכנסות של למעלה מ-1.1 מיליון ש"ח; שלב ב' בפרויקט היה אמור להניב הכנסות של 1.05 מיליון ש"ח (משך הביצוע לא צוין מראש), והוא אכן הניב הכנסות בסדר גודל כזה, החל מאוקטובר 2021 ולמשך מעל שנה.

17. המשיבה שבה והבהירה בתגובה כי גם במקרה זה לא בוטל הפרויקט, והדגישה כי לא הוצגו ראיות לביטול פרויקטים. המשיבה ציינה כי אין ראייה לכך שהימשכות הפרויקט, זמן רב כל כך למול המתוכנן, נבעה ממגפת הקורונה, ולא צורפו מסמכים המעידים על כך. עוד העירה המשיבה כי באחת החשבוניות נוספה בכתב יד המילה "אלרועי" ואין לדעת אם החשבוניות שייכות לפרויקט זה, וכן העירה לגבי סכומי הכנסות לא מבוטלים שדווחו בחודשים שבהם לא דווח על העסקת קבלני משנה.

18. לאחר ששקלנו את טענות הצדדים, באנו לכלל מסקנה כי דין העררים להתקבל באופן חלקי. להלן נעמוד בהרחבה על טעמי החלטתנו.

רקע נורמטיבי – זרישת הקשר הסיבתי

19. נקודת המוצא היא כי המענקים לפי חוק התוכנית לסיוע כלכלי נועדו לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטות של נגיף הקורונה. בהתאם לחוק, לא די בעובדה שחלה בעסק ירידת מחזורים בהשוואה לשנת 2019, אלא יש להראות כי "ירידת מחזור העסקאות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בתקופת המענק נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף covid-19 (סעיף 318) לחוק). במילים אחרות, המענק יינתן רק אם קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה.

20. בחוק התוכנית לסיוע כלכלי לא נקבע כי עוסק המבקש מענק מחויב להוכיח את הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי. בפסיקת בית המשפט העליון בעניין פודולסקי נקבע כי באופן רגיל, הדרך להוכיח את קיומו של הקשר הסיבתי היא באמצעות הצבעה על נתוני ירידת המחזורים, וכי ישנה חזקה באשר לכך שמגפת הקורונה הייתה הגורם לכך. בפסיקה קודמת שניתנה בבית המשפט המחוזי, הובהר כי נטל ההוכחה בעניין הקשר הסיבתי עובר אל כתפי העורר אם רשות המסים מצביעה על "ממצאים עובדתיים מהימנים" המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי (ראו עמ"נ 27710-06-21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים בישראל, ניתן ביום 3.1.2022, פסקה 53 לפסק הדין; להלן – עניין ב.ג. בטחון).

21. בעניין ב.ג. בטחון ובפסיקות קודמות של ועדות הערר הוזכרו ממצאים שונים שהוכרו ככאלו שמעבירים לעורר את הנטל הראייתי להוכחת קיומו של הקשר הסיבתי. הדוגמה המובהקת לכך היא כאשר חלה ירידה בהיקף ההכנסות או בהיקף הפרויקטים של העורר עוד לפני משבר הקורונה (עניין ב.ג. בטחון שם, וראו למשל גם ערר 1101-21 זידאן מוחמד נ' רשות המסים, ניתן ביום 5.5.2021).

22. לצד זאת הוזכר לא אחת כי תנודתיות בהכנסות עשויה גם היא להוות אינדיקציה רלוונטית לבחינת שאלת הקשר הסיבתי. במקרים שבהם קיימת תנודתיות, מן ההכרח לבדוק אם ירידת המחזורים היא עקבית, ויש צורך להשוות את השינויים בהכנסות על פני תקופה ארוכה יותר. אמת המידה הרווחת בהקשר זה היא של השוואה בין סך ההכנסות בשנת 2019 לסך הכנסות בשנת 2020, ויש לשקול את קביעה כי מחזור תקופת הבסיס יהיה שווה לממוצע ההכנסות בשנת 2019 (ראו עמ"נ 4-181-04-22 סלטי מערכות חשמל 200 בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 23.3.2023 (להלן – עניין סלטי); וראו למשל ערר 1026-21 נתי זיו – סטודיו זיו בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 5.5.2021).

השינויים בהכנסות העוררת

23. מבחינת השינויים בהכנסות העוררת, תמונת המצב בעררים שלפנינו היא מורכבת, והתמונה משתנה בהתאם לפרספקטיבה שבה נערכת הבדיקה.

24. במבט מקרוב, בשנים 2019-2021, ניתן להצביע על שני מוקדים של שינוי בגובה ההכנסות – באמצע שנת 2019, ובאמצע שנת 2020. מתחילת שנת 2019 חודש יולי, ההכנסות הן על הצד הגבוה; בכל החודשים ההכנסות הן מעל 300 אלף ש"ח (למעט חודש אחד שבו לא



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

דווחה הכנסה כלל), וממוצע ההכנסות בחודשים אלו הינו כ-511 אלף ש"ח. מחודש אוגוסט 2019 ההכנסות יורדות לרמה נמוכה בהרבה – עד חודש אפריל 2020, כל ההכנסות הן מתחת 300 אלף ש"ח, ומגמה דומה נמשכת גם בחודשים שלאחר מכן. בתקופה שמחודש אוגוסט 2019 עד חודש אוגוסט 2020 ההכנסות, ממוצע ההכנסות יציב יחסית, ועומד על כ-213 אלף ש"ח (עם שינויים קלים ועליה מינורית במהלך 2020). מחודש ספטמבר 2020 ואילך חלה ירידה נוספת – ההכנסות החודשיות יורדות אל מתחת לרף 200 אלף ש"ח, ולעיתים קרובות אף מתחת ל-100 אלף ש"ח, וממוצע ההכנסות החודשיות מנקודת זמן זו ועד סוף שנת 2021 הוא כ-91.5 אלף ש"ח.

25. לצד זאת, יש לתת את הדעת לשינויים בטווח הארוך. בשנים 2016-2017, וכן בשנת 2019, היו לעוררת הכנסות יציבות בסך שנתי של כ-4.4-4 מיליון ש"ח. שנת 2018 היא חריגה לטובה (נרשמה הכנסה בסך העולה על 7 מיליון ש"ח) מסיבות שהעוררת עמדה עליהן. מכאן ואילך, ניכרת ירידה ברורה בהכנסות – בשנת 2020 ההכנסה השנתית עמדה על 2.36 מיליון ש"ח, בשנת 2021 – 1.1 מיליון ש"ח, ורק בשנת 2022 נרשמת התאוששות איטית לסך של כ-2.8 מיליון ש"ח (כשהעלייה העיקרית בהכנסות נרשמת מחודש יולי 2022 ואילך).

26. בשלב ההשגה, הטרידו את המשיבה השינויים שחלו בהכנסות העוררת בשנים 2018-2019 – ובצדק. דפוס השינוי שמעיד על הידרדרות משנה לשנה עוד לפני מגפת הקורונה, ועל ירידה שחלה כבר באמצע שנת 2019, הוא דפוס שמעיד על ירידת מחזורים שקודמת למגפת הקורונה. ממצאים כאלה הם ממצאים מובהקים המעבירים את נטל ההוכחה אל כתפי העוררת.

27. אלא שהעוררת סיפקה הסבר מניח את הדעת לנתונים אלו – הן בכך שהרחיבה את נקודת המבט לשנים הקודמות, והן בכך שהסבירה על הפרויקט המיוחד שהעסיק אותה במחצית השניה של 2018 ובמחצית הראשונה של שנת 2019. הסברי העוררת מניחים את הדעת – מחזורי ההכנסות הרגילים שלה עומדים ממילא על כ-4 מיליון ש"ח, בדומה להכנסה השנתית הכוללת שלה, והירידה שחלה במהלך שנת 2019, מתאזנת עם ה"גאות" המיוחדת של ההכנסות בתחילת השנה. בראיה הכוללת, יש בסיס לטענה ששנת 2019 היא שנה רגילה מבחינת היקף ההכנסות של העוררת.

28. אנו ערים לפער הבולט בין חלקה הראשון של שנת 2019 לבין חלקה השני. למרות התנודתיות בהכנסות העוררת, לא מצאנו בשנים קודמות עדות למצב דומה, שבו ההכנסות רוכזו בתחילת השנה, ובמספר חודשים רצופים ההכנסות היו כה נמוכות. יחד עם זאת, הסבריה של העוררת הניחו את דעתנו – הפרויקט שהתקיים בשנים 2018-2019 היה אמנם גדול אך לא היה שונה בטיבו ובמהותו מיתר הפרויקטים שהעוררת מקיימת בתקופות אחרות. העובדה שסך ההכנסות של שנת 2019 מתכנס לנתוני ההכנסות הקבועים והמוכרים של העוררת משנים קודמות מהווה מענק מספק לחששות שהעלתה המשיבה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

29. נעיר גם כי לא מצאנו שחל שינוי כלשהו באופי העבודה ובטיב הפעילות של העוררת. הרושם המתקבל, על פניו הוא כי הירידה בשנת 2019 אמורה הייתה להיות ארעית, אלמלא מגפת הקורונה, ורק בגלל מגפת הקורונה – נותרו ההכנסות ברמה נמוכה כפי שהיו עם פרוץ המגפה. מקובלים עלינו בהקשר זה הסבריה של העוררת, כי הפגיעה של מגפת הקורונה באה לידי ביטוי בעיקר בכך שלא היו לה פרויקטים חדשים – דהיינו, רמת ההכנסות הנמוכה של סוף 2019 נותרה על כנה, והפגיעה כתוצאה ממגפת הקורונה הלכה והעמיקה בחלוף הזמן.

30. נעיר בשולי הדברים כי גם המשיבה הגיעה למסקנה דומה, בהחלטותיה לגבי תקופות הזכאות השונות בשנת 2020. בתקופות אלו – שאינן נדונות בפנינו – אושר לעוררת מענק, במסגרת החלטה בהשגה. המשיבה העירה בכתב התשובה כי מענקים אלו חושבו על פי תחשיב חלופי (המבוסס על ההכנסות בחודשים ינואר-פברואר 2020). משמעות הדברים היא כי גם המשיבה לא חלקה על כך שמגפת הקורונה גרמה לעוררת לירידת מחזורים המזכה אותה במענק; על פניו עמדה זו משתמעת מכתב התשובה שהוגש, ואולם בדיון המשיבה הסבירה כי לא זוהי עמדתה בתקופות הזכאות הנוכחיות. המשיבה אמנם אינה כבולה בהכרח לעמדתה הקודמת, שלא הובעה בהליך הערר, ואולם מצאנו כי עמדה זו, שאף הובעה בעבר על ידי המשיבה עצמה, מבוססת בראיות ובממצאים שהוצגו לנו.

31. נקודת המוצא להמשך דיוננו היא כי הכנסותיה של העוררת נפגעו עקב מגפת הקורונה. השאלה שבה נותר להכריע היא מהו מחזור הבסיס הראוי לחישוב ירידת המחזורים. שאלה זו מתעוררת על רקע השינויים שחלו במהלך שנת 2019, וניתן לתהות האם המחצית הראשונה של שנת 2019 יכולה לשמש כתקופת בסיס לעניין חישוב ירידת המחזורים, או שמא לנוכח הנתונים החריגים יש מקום לערוך תחשיב חליפי.

תקופת הבסיס לעניין חישוב ירידת המחזורים

32. במקרים המתאימים, ניתן לשקול את החישוב החלופי על בסיס ממוצע, כך שבמקום ההכנסות הדו חודשיות התנודתיות של העסק בפועל בשנת 2019, יובא בחשבון מחזור חלופי שמחושב על בסיס ממוצע. במקרים שונים שנדונו בעבר, נקבע כי נתוני הכנסה גבוהים באופן חריג בתקופת הבסיס, עשויים להצדיק תחשיב חלופי של תקופת הבסיס, על פי ממוצע ההכנסות בשנת 2019 (ראו עניין סלטי; וראו ערר 1277-21 נורט' סטאר טכנולוגיות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 14.10.2021).

33. יחד עם זאת, ההיגיון שבבסיס התחשיב החלופי על פי ממוצע, אינו יכול לפעול באופן סלקטיבי. אם בתקופת זכאות מסוימת נמצא שמחזור ההכנסות בשנת 2019 הוא גבוה במיוחד, ניתן "לנרמל" את ההכנסה החריגה ולפרוס אותה על כל השנה, כך שהמענק



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לתקופה זו יחושב על פי בסיס נמוך יותר, אך בה בעת יש לדאוג לכך שגם יתר תקופות הזכאות יחושבו על פי אותו בסיס. ועדת הערר עמדה בעבר על העיוות העלול להיווצר כתוצאה מהחישוב החלופי הנערך על בסיס ממוצע, שכן אם חישוב כזה נערך ביחס לתקופת זכאות אחת ולא ביחס לכלל התקופות, התוצאה הכוללת עלולה להיות מקפחת עבור העורר (ראו ערר 1134-22 משרד עורך דין אביגדור קנטי נ' רשות המסים, ניתן ביום 26.7.2022).

34. קיפוח כזה עלול לבוא לידי ביטוי בכמה אופנים – ייתכן שלפי התחשיב החלופי של מחזור הבסיס, יקומו לזכות העורר מענקים שהוא לא זכאי להם כלל לפי הנוסחה, בתקופות זכאות שלא הוגשה בגינן בקשה; לצד זאת, גם בתקופות שבהם כבר נמצא העורר זכאי למענקים, ייתכן שהתחשיב החלופי מביא לתוצאה המגדילה את המענקים מעבר לסכום המחושב לפי החוק. שימוש בתחשיב החלופי, המרע את מצבו של העורר ביחס לגובה המענק המחושב לפי הנוסחה, עלול להוביל לתוצאה מעוותת אם לא מביאים בחשבון את היתרונות שהתחשיב החלופי עשוי היה ליצור אצל העורר.

35. במקרה של העוררת, כאמור לעיל, נחה דעתנו ששנת 2019 הייתה שנה רגילה, מבחינת היקף ההכנסות הכולל של העוררת. לפיכך, אנו דוחים את העמדה שהעלתה המשיבה בעבר, כאילו מחזור הבסיס צריך להיות מחושב לפי ינואר-פברואר 2020. ההכנסות הנמוכות בסוף שנת 2019 ובתחילת שנת 2020 היו ארעיות, ובתמונה הכוללת, בהסתמך על נתוני העבר, נכון יותר לומר שצפי ההכנסות של העוררת הוא לכ-4 עד 4.4 מיליון ש"ח בשנה, כפי שאכן היו לעוררת בשנת 2019.

36. תקופות הזכאות שבהן עלינו להכריע הן בחודשים ינואר-יוני 2021, ובתקופות המקבילות בשנת 2019 חלה הכנסה גבוהה ביותר, כך שהנוסחה מובילה לעיוות מסוים. על רקע האמור לעיל, התזה החלופית שעלתה בדיון היא כי מחזור הבסיס יחושב לפי ממוצע שנת 2019. על פניו, אפשרות זו היא בבחינת דרך המלך במקרים שבהם ההכנסות בתקופת הבסיס הן גבוהות באופן חריג.

37. העוררת הביעה הסתייגות מתחשיב זה, ובין היתר ציינה את העובדה שתחשיב זה אמור היה להעניק לה מענקים נוספים בתקופות הזכאות של שנת 2020 – שעליהן לא הוגש ערר והן אינן עומדות לדיון. יובהר כי לפי החישובים שערכנו, התחשיב החלופי היה מניב לעוררת מענק נוסף, בסך של כ-76 אלף ש"ח, בגין תקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020, וכן היה מגדיל את המענק לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020 בסך של כ-73 אלף ש"ח. זהו בדיוק העיוות שהוזכר לעיל – הפחתת המענק על בסיס ממוצע לתקופות אחדות, אינה מביאה בחשבון את הגדלת המענק בתקופות האחרות.

38. אם כן, הדילמה בהכרעה בערר שלפנינו היא כפולה – חישוב המענקים לפי הנוסחה מוביל לעיוות, כיוון שהמענקים מחושבים על פי בסיס גבוה במיוחד, שאינו מאפיין את הכנסותיה הרגילות של העוררת. מאידך, חישוב המענקים על בסיס ממוצע ההכנסות של שנת 2019,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

היה מקנה לעוררת מענקים נוספים, החורגים מאלו המגיעים לפי הנוסחה בחוק – ואולם חישוב כזה לא נערך לזכות העוררת בתקופות הזכאות הקודמות.

39. לטעמנו, בנסיבות כאלו חשוב לעמוד על המשמעות הכספית של העיוות שנוצר בכל אחת מהאפשרויות. להלן פירוט המענקים המגיעים לעוררת לפי התחשיבים השונים:

מענקים לפי תחשיב חלופי – ממוצע 2019	מענקים לפי הנוסחה	אושרו בפועל	
291,947	122,929	130,113	סך המענקים לתקופות הזכאות בשנת 2020 (כולל מענק פגיעה ממושכת)
238,944	422,646	0	סך המענקים לתקופות הזכאות בשנת 2021
530,981	545,555	130,113	סך הכל

40. במכלול המענקים שהעוררת זכאית להם, משמעות הדברים היא ברורה. אילו היינו מחשבים את המענקים שהעוררת זכאית להם בשנת 2021 לפי התחשיב החלופי, היה נוצר עיוות משמעותי מאוד לרעת העוררת, שכן היינו פוסקים לזכות העוררת מענקים בסך של 238,944 ש"ח במקום 422,646 ש"ח לפי הנוסחה. מנגד, מתן מלוא המענקים לפי הנוסחה אמנם מוביל לתוצאה שונה במעט לעומת התחשיב החלופי על בסיס הממוצע, ואולם ההבדל הוא זניח – פער של כ-2.7% בלבד. בנסיבות כאלה, לא ניתן לומר שחישוב המענקים לפי הנוסחה מוביל לעיוות, ואף להפך – חישוב המענקים לפי הממוצע החלופי ייצור עיוות של ממש לרעת העוררת (סכום נמוך ב-30% בהשוואה לתחשיב החלופי).

41. חשוב להזכיר כי ההכרעה העומדת בפנינו היא בינארית – האם לאשר את המענקים לפי הנוסחה, או לערוך תחשיב חלופי. בעריכת תחשיב חלופי, איננו רואים אפשרות אחרת מלבד התחשיב שהוצג לעיל – המבוסס על סך ההכנסות בשנת 2019 כמחזור בסיס – שכן זהו הנתון שמצאנו כמאפיין את הכנסותיה של העוררת. על פניו, אין לוועדה אפשרות להחיל את התחשיב החלופי, על פני כל תקופות הזכאות – הן מן הטעם שתקופות הזכאות של שנת 2020 אינן בפנינו ואינן נתונות לערעור, והן מן הטעם שבתקופות אלו המענקים המחושבים לפי הבסיס החלופי גבוהים מהמענק שהעוררת זכאית לו לפי חוק. בעריכת תחשיב חלופי, ניתן רק להפחית את המענק בתקופות שבהן נמצא שלא כל ירידת המחזוריים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

נגרמה בגלל מגפת הקורונה (על רקע דרישת הקשר הסיבתי), אך קשה ביותר להצדיק יצירת זכאויות יש מאין או העלאת המענק מעבר לסכום הזכאות שנקבע בחוק.

42. כיוון שמצאנו שהעיוות הגלום בתחשיב החלופי גבוה בהרבה מהעיוות הגלום בנוסחה עצמה, באנו לכלל מסקנה שאין מקום לסטות מנוסחת החישוב הקבועה בחוק. אחרי ככלות הכל, מענקי העוררת צריכים לשקף את הירידה שחלה בהכנסותיה בהשוואה בין שנת 2019 לשנת 2020, ואין מקום לסטייה מהנוסחה באופן שיפחית דווקא את המענקים הגבוהים שהעוררת אמורה לקבל.

43. נעיר כי לא ראינו מקום לייחס חשיבות לעובדה שהעוררת בחרה שלא להגיש ערר כנגד החלטות המשיבה בנוגע למענקים בתקופות הזכאות לשנת 2020. החישוב החלופי שערכה המשיבה הפחית את הזכאות למענקים אולם הפער היה קטן, וניתן להבין מדוע בחרה העוררת שלא לנהל הליך בעניין זה; יתרה מכך, בד בבד עם חישוב מענק פגיעה ממושכת (שבו נוצרה לעוררת זכאות טכנית אליו בשל אופן רישום המענקים לאחר ההשגה) – נוצר מצב שמענקי העוררת היו גבוהים מכפי שהיא זכאית להם לפי הנוסחה. מכל מקום אף אם היו מוגשים עררים בגין תקופות זכאות אלו, ממילא לא ניתן היה לקבוע שהמענקים שהיא זכאית להם בתקופות אלו הוא גבוה יותר מכפי שנקבע בחוק, כאמור לעיל. העיוות הנוצר כתוצאה מהחלת החישוב החלופי עומד בעינו, בין אם מוגש ערר לתקופות האחרות ובין אם לאו.

סיכום

44. מכל הטעמים המפורטים לעיל, החלטנו לקבל את הערר במלואו – העוררת תהיה זכאית למלוא המענקים שהתבקשו על ידי בתקופות הזכאות הנדונות בערר – ינואר-פברואר 2021, מרץ-אפריל 2021, ומאי-יוני 2021.

45. לעניין האיחור הכבד במתן החלטה בהשגה, חרף הסבריה של המשיבה, אין מנוס מהמסקנה כי מדובר בליקוי, וראינו לנכון להתחשב בכך במסגרת פסיקת ההוצאות. ספק בידינו האם אי השבת המקדמות מהווה פגם בהתנהלותה של העוררת (וראו ערר 1112-22 ש.ס. שאמא עבודות פיתוח ובניה – שאמא סעיף נ' רשות המסים, ניתן ביום 16.10.2022, בו נדחתה טענת המשיבה לחוסר ניקיון כפיים מצד העורר בשל אי החזרת מקדמות); מכל מקום בוודאי שאיננו רואים בכך קושי בנסיבות הללו, לנוכח התוצאה שאליה הגענו. נוכח השיקולים המורכבים שהובילו למסקנתנו לעיל, החלטנו לפסוק את ההוצאות על הצד הנמוך, בסך של 5,000 ש"ח.

46. המשיבה תשלם לעוררת את המענקים ואת סכום ההוצאות כאמור בתוך 30 ימים ממועד מתן החלטה זו.



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

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

ניתנה היום, ב' סיון תשפ"ג, 22/05/2023, בהעדר הצדדים.

1084-23, 1083-23, 1080-23

טניה חכמוב, רו"ח
נציגת ציבור

ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה