



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1315-23
ערר 1316-23
ערר 1317-23
ערר 1318-23
ערר 2880-22
ערר 1083-23

לפני כבוד חברי הוועדה:
ליאת קציר-מרגלית, עו"ד - יו"ר
ברוך ברוכי, רו"ח - חבר

העוררת: ספ סמרט פרינט בע"מ מס' 5513502906
ע"י רו"ח דקל וקנין

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 עובדתי ודיוני

1. העוררת היא חברה העוסקת בייבוא מוצרים מתכלים למדפסות מסין.
2. העוררת הגישה בקשות למענקי הוצאות קבועות בהתאם להוראות החלטת ממשלה מס' 5015 (מיום 24.4.2020; להלן – **החלטת הממשלה**) ולחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) תש"ף – 2020 (להלן: **החוק או חוק התכנית לסיוע כלכלי**) עבור שש תקופות זכאות: מרץ-אפריל 2020; ספטמבר-אוקטובר 2020; נובמבר-דצמבר 2020; ינואר-פברואר 2021; מרץ-אפריל 2021 ומאי-יוני 2021.
3. בקשות העוררת למענקים לתקופות הזכאות מרץ-אפריל 2020; ספטמבר-אוקטובר 2020; מרץ-אפריל 2021 ומאי-יוני 2021 אושרו במלואן. בקשת המענק לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020 נדחתה ביום 20.4.2021 ובקשת המענק לתקופת הזכאות ינואר-פברואר 2021 נדחתה ביום 16.6.2021. כנגד החלטות הדחיה הגישה העוררת השגות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

4. ביום 2.10.2022 דחתה המשיבה את השגות העוררת ביחס למענקי נובמבר-דצמבר 2020 וינואר-פברואר 2021. המשיבה קבעה כי לא מתקיים קשר סיבתי בין הירידה הנקודתית בהכנסות לבין הקורונה, מהנימוקים הבאים:
- א. מחזור ההכנסות בשנת 2019 הוא 10.2 מיליון ₪ ובשנת 2020, 10.3 מיליון ₪.
 - ב. הכנסות חודש 12/2019 גבוהות פי 2 מהכנסות חודש 01/2019 וזאת על אף שלא הייתה קורונה, כך גם הכנסות חודש 07/2019 גבוהות פי 2 מהכנסות חודש 02/2019. הדבר מעיד על תנודתיות חדה מאוד בהכנסות העסק ללא קשר לקורונה.
 - ג. הכנסות העסק בשיא השני של משבר הקורונה - בחודשים 05-06/2020, לא נפגעו ביחס לתקופה המקבילה בשנת 2019, ואף עלו.
 - ד. הכנסות העסק בתקופה 03-12/2020 עמדו על 8.6 מיליון ₪, לעומת הכנסות בסך 9 מיליון ₪ בתקופה המקבילה בשנת 2019.
 - ה. הכנסות העסק בשנת 2016 ירדו בכ- 1 מיליון ₪ (20%) ביחס להכנסות בשנת 2015, דבר המעיד על ירידות ותנודתיות בהכנסות העסק.
 - ו. בין החודשים 07/2021 ועד 08/2022 העוררת לא חזרה לדווח על הכנסות בסדר גודל שקדם לקורונה, וזאת על אף שמדובר בתקופה ללא סגרים והגבלות.
 - ז. הכנסות החודשים 07-08/2022 נמוכות ביותר מ-50% ביחס לתקופה המקבילה בשנת 2019, על אף שלא חלו הגבלות.
5. בד בבד עם מתן ההחלטה בהשגות לתקופות הזכאות נובמבר-דצמבר 2020 וינואר-פברואר 2021, תיקנה המשיבה את החלטותיה ביחס למענקים הנוספים שכבר אושרו, בהתאם לסמכותה לפי סעיף 12(ב) לחוק. במסגרת ההחלטות לתיקון קביעה מיום 2.10.2022, הורתה המשיבה על דחיית הבקשות למענקי הוצאות קבועות לתקופות הזכאות מרץ-אפריל 2020, ספטמבר-אוקטובר 2020, מרץ-אפריל 2021 ומאי-יוני 2021, מנימוקים הנהלים לנימוקים שצוינו בהחלטה בהשגות מיום 2.10.2022.
6. ביום 14.11.2022 הגישה העוררת השגות על החלטות לתיקון קביעה מיום 2.10.2022. במקביל הגישה העוררת ערר כנגד החלטת המשיבה בהשגה ביחס לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020 (ערר 23-2880).
7. ביום 18.1.2023 התקיים דיון מקדמי בערר 22-2880 בנוגע לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020, באמצעים טכנולוגיים. בדיון נערך בירור באשר לסטטוס ההשגות שהוגשו ביחס למענקים הנוספים. לאחר שהוברר על ידי ב"כ המשיבה כי טרם ניתנו החלטות בהשגות, הורתה הוועדה למשיבה ליתן החלטה בהשגות בתוך 30 ימים והוצע לצדדים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- לנסות ולהגיע במהלך תקופה זו להסכמה כוללת ביחס לכלל המענקים שבמחלוקת. בו ביום הגישה העוררת ערר לתקופת הזכאות ינואר-פברואר 2021.
8. ביום 27.2.2023 דחתה המשיבה את השגות העוררת. במקביל הודיעה המשיבה לוועדה כי לא עלה בידי הצדדים להגיע להסכמות.
9. ביום 13.3.2023 הגישה העוררת ארבעה עררים נוספים כנגד החלטות המשיבה בהשגות לתקופות הזכאות מרץ-אפריל 2020, ספטמבר-אוקטובר 2020, מרץ-אפריל 2021 ומאי-יוני 2021. בהתאם להחלטת הוועדה הדיון בעררים כולם התקיים במאוחד.
10. לשלמות התמונה יצוין כי בנוסף למענקי הקורונה, העוררת הגישה בקשה למענק לתקופת האומיקרון (חודשים ינואר-פברואר 2022), בהתאם להוראות חוק מענק סיוע לעסקים בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות זן אומיקרון של נגיף הקורונה החדש (הוראת שעה), התשפ"ב-2022. בפני הוועדה תלוי ועומד ערר שמשפרו 1205-23 בנוגע למענק האומיקרון. בערר זה טרם התקיים דיון ולבקשת המשיבה הוא יידון בנפרד.

טענות העוררת

11. בכתבי הערר טענה העוררת כי היא מייבאת מוצרים מתכלים למדפסות מסין (כ-50% ממכירות החברה מבוססות על מוצרים אלו), ובשל התפשטות נגיף הקורונה במהלך שנת 2020 חלו עיכובים בקבלת הסחורה המיובאת מסין, מה שגרם לעיכוב באספקת הסחורה ולאזימות המוצרים ללקוחות החברה.
12. עוד טענה העוררת כי במהלך שנת 2020 חלו עליות במחירי חומרי הגלם של המוצרים וקושי בהובלת המוצרים מספקים בארץ ובחו"ל לחברה וממנה ללקוחות. לתמיכה בטענה זו צירפה העוררת מכתב מספק מוביל בסין. בנוסף נטען כי במהלך תקופת הקורונה חלה עליה דרסטית במחירי ההובלה הימית. העוררת ערכה השוואה בין עלות ההובלה לפני הקורונה ועלות ההובלה הנוכחית, ביניהן קיים פער של כ-33%. כפועל יוצא מעליות המחירים נאלצה העוררת להעלות את מחירי המוצרים, מה שהקשה על זכייה במכרזים בהם התמודדה ועל קושי בהתאוששות החברה לאחר משבר הקורונה.
13. העוררת עמדה על כך שמרבית פעילותה הינה אספקת מדפסות ומתכלים לגופים גדולים כגון: חברות ביטוח, בנקים, עיריות, משרדי ממשלה ומגזר עסקי. עקב הנחיות משרד הבריאות לעבודה מרחוק ומניעת התקהלויות בבתי העסק, וכתוצאה מהסגרים הממושכים הקורונה בין השנים 2020-2021 ועידוד לעבודה מהבית, רוב לקוחות העוררת צמצמו הזמנות וחל קיטון ובהיקף המכירות אליהן.
14. העוררת ציינה כי היא עומדת בתנאי הזכאות שנקבעו בחוק, ובנוגע לתנודתיות טענה העוררת כי בהחלטות ועדות הערר נקבע כי המבחן הקובע לצורך הזכאות למענק אינו



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שיעור הירידה השנתי בהכנסות אלא שיעור הירידה בהשוואה דו-חודשית. צוין כי העוררת הגישה 7 בקשות למענקי סיוע בסך הכל (כולל מענק האומיקרון) ושיעור הירידה בהכנסותיה בתקופות הזכאות הרלוונטיות נע בין 25% ל- 46%.

15. בתגובתה לכתב התשובה הפנתה העוררת לפסק הדין בבר"מ 7502/22 **רשות המיסים נ' פודולסקי** (פורסם בנבו, 22.01.2023; להלן - **עניין פודולסקי**) וטענה כי בהתאם לפסק הדין על המשיבה רובץ הנטל להוכיח כי הירידה במחזור העסקאות לא נגרמה כתוצאה מהשפעת נגיף הקורונה. העוררת חזרה על טיעוניה בערר בנוגע להשפעות הקורונה על הכנסותיה.

16. העוררת הוסיפה וטענה כי ההחלטות בהשגות לתקופות הזכאות נובמבר-דצמבר 2020 וינואר-פברואר 2021 ניתנו באיחור ניכר של למעלה משנה וחמישה חודשים, זאת לאחר מספר פניות מצד העוררת שלא קיבלו מענה. צוין כי לאור האיחורים יש לאשר את המענקים. בנוסף, הזמן הממושך שחלף מקשה על העוררת להמציא את כל ההוכחות בנוגע לגורמים לירידת המחזורים בזמן אמת.

17. העוררת טענה כי המענקים לתקופות הזכאות מרץ-אפריל 2020, ספטמבר-אוקטובר 2020, מרץ-אפריל 2021 ומאי-יוני 2021 אושרו באופן סופי והחלטה המתקנת בדבר דחייתם ניתנה בחלוף למעלה משנתיים מאז ששולמו. צוין כי כאשר מדובר בתיקון טעות שבשיקול דעת של הרשות נדרשת הצדקה משמעותית יותר לתיקון ההחלטה וככל שחלף זמן רב יותר, הנטל גבוה יותר. עמדת המשיבה לפיה הכנסות העוררת תנודתיות אינה מעידה בהכרח על טעות ובחלוף זמן כה רב אין די בממצאים המעוררים סימני שאלה. דרישת השבת המענקים צריכה להיות מבוססת היטב בראיות חד משמעיות. עוד צוין בהקשר זה כי החלטות התיקון ניתנו לאחר שהחברה הגישה השגה מתוך מטרה להגדיל את זכאותה למענק, ודווקא בשל כך מצאה עצמה עומדת בפני שלילת זכאות למענקים שכבר אושרו בהחלטה סופית.

טענות המשיבה

18. בכתבי התשובה עמדה המשיבה בהרחבה על תכלית המענק ועל תנאי הסף הקבוע בחוק בדבר קיומו של קשר סיבתי בין ירידת המחזורים להתפשטות נגיף הקורונה.

19. לגופו של עניין, המשיבה הצביעה על מספר ממצאים העולים מדו"חות האסנה של העוררת: עליה של כ- 2% במחזור ההכנסות לשנת 2020 ביחס למחזור בשנת 2019; הכנסות תנודתיות; הכנסות העוררת בחודשים מסוימים בשנת 2020 עלו על ההכנסות בחודשים המקבילים בשנת 2019; ירידה מינורית בהכנסות בחודשי הקורונה (מרץ-דצמבר) בשנת 2020 לעומת ההכנסות בתקופה המקבילה בשנת 2020; הכנסות העוררת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- מחודש יולי 2021 ואילך לא שבו להיקף ההכנסות שקדמו לקורונה, למרות שלא חלו מגבלות בתקופה זו.
20. לטענת המשיבה, התנודתיות במחזורי העוררת, וכן הירידה הנקודתית בהכנסות ובהתחשב בכך כי מחזורי העסקאות השנתיים לא ירדו אלא עלו, מעידות כי אין קשר סיבתי בין הירידה הנקודתית לבין התפרצות מגיפת הקורונה. עוד צוין כי מדובר במענק הוצאות קבועות שנועד לצורך המשכיות העסק ובענייננו נראה כי הוצאות אלו כוסו על ידי מחזור שנת 2020.
21. המשיבה הוסיפה כי העוררת המשיכה לייבא בשנת 2020 ועל פי רשומי היבוא בשנת 2019 ייבאה העוררת סחורה בסכום של כ- 892,000 ₪ והכנסותיה עמדו על כ- 10 מיליון ₪ ואילו בשנת 2020 ייבאה העוררת סחורה בסך של כ- 758,000 ₪ והכנסותיה עמדו גם כן על כ- 10 מיליון ₪.
22. טענות העוררת לגבי עליה בעלויות ההובלה ומכרזים בהם לא זכתה בשל כך נטענו בעלמא ומבלי לצרף אסמכתאות. בנוסף, לעוררת היו הכנסות ברמה חריגה בשנת 2019, דבר שיצר לה זכאות לכאורה למענקים. העוררת לא הרימה את נטל הראייה המוטל עליה ולא סתרה את הראיות לכאורה שהציגה המשיבה ובהתאם לאמור בעניין פודולסקי, לא הוכח קיומו של קשר סיבתי.
23. בנוגע לתיקון החלטה בהתאם לסעיף 12(ב) לחוק, המשיבה טענה כי מדובר בסמכות רחבה שאינה מוגבלת בזמן (בניגוד לסמכות דומה הקבועה בתקנות מס רכוש וקרן פיצויים (תשלום פיצויים) (נוזק מלחמה ונוזק עקיף), התשל"ג-1973, שהוגבלה לארבע שנים בלבד). נטען כי הסמכות לתיקון טעות הורחבה במכוון, כיוון שהמחוקק לקח בחשבון את לחץ הזמן שבו טופלו הבקשות הרבות למענקי הקורונה. אשר ליישום הסמכות, הפנתה המשיבה לפסיקה המעידה על סמכות רחבה לתיקון החלטות לא רק מקום בו נתגלו עובדות חדשות אלא גם כאשר נפלה טעות, כאשר הפסיקה פירשה את המונח 'טעות' בהרחבה, ולעמדת המשיבה אמנם ההחלטה לתיקון כפופה למבחני סבירות אך אין צורך בטעות קיצונית או בנסיבות מיוחדות לצורך תיקון ההחלטה.
24. לבסוף התייחסה המשיבה לאיחור במתן ההחלטה בהשגות. נטען כי המועד לקבלת החלטה בהשגה נקבע ללא סנקציה בצדו, בשונה מהוראות מקבילות בחוקי מס אחרים, וכי הדבר נעשה בכוונת מכוון. הודגש כי המשיבה מטפלת במספר רב של השגות, הרבה מעל הצפי וההיערכות הראשונית, כאשר היקפי הטיפול בבקשות ובהשגות הוא חסר תקדים. עוד נטען כי המחוקק קבע פתרון לעיכוב אפשרי במתן ההחלטות בדמות המנגנון לתשלום מקדמות על חשבון המענק, כפי ששולם לעוררת במקרה זה. המשיבה הוסיפה כי העוררת עשתה דין לעצמה ונמנעה מהשבת המקדמות כנדרש ואף לא פנתה בבקשה לעיכוב השבת המקדמה, ולמרות זאת היא מבקשת סעד מוועדת הערר. בנוסף נטען כי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ניתן לרפא את הפגם בסנקציות חלופיות כגון פסיקת הוצאות או הימנעות מפסיקת הוצאות במקרה שהבקשות נמצאו לא מוצדקות. לבסוף נטען כי היה על העוררת להגיש ערר מיד עם חלוף המועד ומשלא עשתה כן היא מושתקת מלטעון נגד האיחור.

25. ביום 18.1.2023 התקיים **דיון בערר**, באמצעים טכנולוגיים. בדיון שבו הצדדים על טענותיהם וענו לשאלות הוועדה. בסיום הדיון הציעה הוועדה לצדדים הצעת פשרה המבוססת על חישוב חלופי, אשר נדחתה על ידי הצדדים.

דיון והכרעה

26. לאחר שבחנו את טענות הצדדים, מצאנו כי **דין העררים להתקבל במלואם**. להלן נעמוד בהרחבה על הטעמים להחלטתנו.

רקע נורמטיבי - דרישת הקשר הסיבתי

27. חוק התכנית לסיוע כלכלי מורה על מתן מענקים לעסקים שנפגעו בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה, בתקופות שנקבעו בחוק. תנאי סף לקבלת המענק הוא כי חלה ירידה בין מחזור ההכנסות של העסק בתקופת הבסיס למחזור ההכנסות בתקופת הזכאות בשיעור שנקבע בחוק. תנאי נוסף הוא כי הירידה במחזורי העסקאות "**נגרמה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה החדש**" (סעיף 8(3) לחוק), דהיינו, נדרש קיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזור עסקאותיו של העסק לבין השפעת התפרצות מגיפת הקורונה.

28. בפסיקת בתי המשפט ובהחלטות ועדות הערר נקבע כי לצורך הוכחת קיומו של הקשר הסיבתי די בירידת המחזורים בהתאם לקבוע בחוק ואין צורך להוכיח קיומו של הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי. ככל שמבקשת רשות המיסים לטעון כי נותק הקשר הסיבתי, עליה להציג ראיות לכאורה לכך. במידה ותעשה כן, יעבור נטל ההוכחה לכתפי העוסק לביסוס קיומו של קשר זה. כך קבע בית המשפט העליון בעניין **פודולסקי**:

"סעיף 8(3) לו קובע, כזכור, **תנאי לקבלת המענק, והוא כי הירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס "נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש". הלכה למעשה, הדרך להוכיח עמידה בתנאי זה היא הצבעה על נתונים של ירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס. הא – ותו לא.**

....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



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

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. " (שם, פסקה 22 לפסק הדין)

29. בעמ"נ 27710-06-21 ב.ג בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המיסים בישראל (ניתן ביום 3.1.2022; להלן – עניין בטחון הצפון) הבהיר בית המשפט כי לצורך העברת הנטל לעוסק נדרשת רשות המיסים להצביע על "ממצאים עובדתיים מהימנים" המעמידים בספק את קיומו של קשר הסיבתי (שם, פסקה 53 לפסק הדין).

30. בעניין בטחון הצפון ובפסיקות קודמות של ועדות הערר הוזכרו ממצאים שונים שהוכרו ככאלו שמעבירים לעורר את הנטל הראייתי להוכחת קיומו של הקשר הסיבתי. בין היתר, נקבע כי העורר נדרש להוכיח את הסיבה לירידת המחזורים כאשר חלה ירידה בהיקף ההכנסות שלו עוד לפני משבר הקורונה או כאשר חל שינוי באופי הפעילות של העסק לפני למשבר הקורונה (ראו למשל: עניין בטחון הצפון, שם; ערר 1133-21 מאסטר ביי בע"מ נ' רשות המיסים (ניתן ביום 19.5.2021); ערר 2153-21 אבו זהרה למסחר כללי נ' רשות המיסים (ניתן ביום 23.2.2022); ערר 1130-21 חיאדרה חאלד נ' רשות המיסים (ניתן ביום 5.7.2021); ערר 1256-21 א.ס.ף פיתוח - עבודות קבלניות וצמ"ה בע"מ נ' רשות המיסים (ניתן ביום 10.10.2021)). לפירוט אודות מקרים נוספים ראו ערר 1740-21 זורון אוסט נ' רשות המיסים (ניתן ביום 21.12.2021, פסקה 17 להחלטה, ובמובאות שם).

תיקון החלטה לפי סעיף 12(ב) לחוק

31. סעיף 12(ב) לחוק קובע כי המשיבה רשאית לתקן קביעתה בעניין זכאות למענק, אם התגלו עובדות חדשות או אם נמצא כי נפלה טעות בקביעה:

"(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."

בהחלטות קודמות של ועדת הערר צוין כי מדובר בסמכות רחבה שלא הוגבלה בזמן, וכי המנהל מוסמך לערוך תיקון לא רק במקרה שהתגלו עובדות חדשות, אלא גם בשל טעות. עוד נקבע כי ככל סמכות מינהלית, במסגרת הפעלת הסמכות נדרשת המשיבה להפעיל שיקול דעת, תוך התחשבות באינטרס ההסתמכות של מקבלי המענק ובמכלול השיקולים הנוגעים לעניין.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

32. בערר 1626-22 יורם ברק – שמאות מקרקעין בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 18.7.2022; להלן – עניין יורם ברק), עמדה ועדת הערר בהרחבה על הרקע הנורמטיבי של הסמכות לתיקון החלטה מינהלית ועל השיקולים שראוי כי המשיבה תשקול טרם הפעלת הסמכות לתיקון החלטה, ובכללם: משמעות העובדות החדשות או הטעות שהתגלתה, משך הזמן שחלף מאז ההחלטה המקורית, האחריות לטעות, תכלית המענק ומתן זכות טיעון לעוסק (לצד שיקולים נוספים שפורטו, ראו פסקה 41 להחלטה). בנוסף נקבע כי בסוגיית הקשר הסיבתי, הנטל המוטל על המשיבה להצדיק את החלטת התיקון עשוי להטיל עליה נטל ראיתי לביסוס החלטתה (ראו גם: ערר 1714-22 פיליפ כלכלה שיתופית בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 1.1.2023; פסקה 43 להחלטה); ערר 1269-22 לבנות ועוד בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 4.9.2022, פסקאות 72-82 להחלטה); ערר 1809-21 מדיה פקר בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 3.11.2022); ערר 2809-22 אינץ' מדיה (2017) בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 7.2.2023; פסקאות 59-60 להחלטה; להלן – עניין אינץ' מדיה)).

מן הכלל אל הפרט - בחינת הקשר הסיבתי בעניינה של העוררת

33. בהחלטות בהשגה ובהחלטות המתקנות מיום 2.10.2022 וכן בכתב התשובה ציינה המשיבה מספר ממצאים המעידים לשיטתה על היעדר קשר סיבתי: עליה במחזור ההכנסות השנתי בשנת 2020 (כ- 10.3 מיליון ₪) לעומת מחזור ההכנסות השנתי בשנת 2019 (כ- 10.2 מיליון ₪) וכן ירידה בשיעור של 4.6% בלבד בהשוואת ההכנסות בחודשים מרץ - דצמבר 2020 להכנסות בחודשים המקבילים בשנת 2019; תנודתיות "חדה מאוד" בהכנסות העסק; הכנסות העוררת בחודשים מסוימים (מאי-יוני) בשנת 2020 עלו על ההכנסות בחודשים המקבילים בשנת 2019; הכנסות העוררת החל מחודש יולי 2021 ואילך לא שבו להיקף ההכנסות שנרשמו טרום הקורונה. נעמוד להלן על כל אחד מהממצאים שצוינו.

היעדר ירידה מזכה ברמה השנתית

34. השוואת מחזור ההכנסות בין שנת 2020 לשנת 2019 אינה השוואה רלוונטית, בשל העובדה שמגיפת הקורונה פרצה בחודש מרץ 2020 והכנסות חודשים ינואר-פברואר 2020 לא הושפעו מהמגיפה. העוררת אף הבהירה כי חלק מהכנסותיה בחודשים ינואר-פברואר 2020 (בסך של כ- 332,000 ₪) התקבלו עבור חודשים נובמבר-דצמבר 2019. כפי שהמשיבה עצמה ציינה, בהשוואת ההכנסות בין החודשים מרץ - דצמבר 2020 לחודשים המקבילים בשנת 2019, חלה ירידה בהכנסות בשיעור של 4.6%. אמנם אין מדובר בשיעור ירידה המזכה במענק, אולם כפי שנקבע בעבר, עלייה במחזור השנתי היא לכל היותר אינדיקציה חלשה להיעדר קשר סיבתי (ראו עמ"נ 22-08-49628 הגר רם תשתיות בע"מ נ')



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מדינת ישראל – רשות המסים, ניתן ביום 22.12.2022; פסקה 9(ה) לפסק הדין; ראו גם ערר 2165-21 א. נור חשמל בניין בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 9.3.2022, פסקה 31; ערר דחפורי הבקעה). אם כך הדבר מקום בו חלה עלייה במחזור השנתי, קל וחומר שהיעדר ירידה שנתית בשיעור המזכה במענק אינה מהווה ממצא עובדתי מכריע. בנוסף לכך, זכאותה של העוררת למענקים בשלוש תקופות בשנת 2020 ובשלוש תקופות נוספות בשנת 2021, מחזקת כשלעצמה את ההנחה בדבר קיומו של קשר סיבתי בין ירידת המחזוריים לקורונה. לא למותר לציין בהקשר זה כי שיעור הירידה בהכנסות בתקופות הזכאות שבנדון נע בין 38% ל-46%.

35. נתון נוסף שיש להביאו בחשבון בהקשר זה הוא מחזור ההכנסות של העוררת בחודשים יולי-אוגוסט 2020, העומד על כ-3.75 מיליון ₪. בהחלטה בהשגות מיום 27.2.2023 ציינה המשיבה כי מדובר במחזור הדו-חודשי הגבוה ביותר מאז שנת 2010. במענה לטענה זו ציינה העוררת בתגובתה לכתב התשובה כי בעקבות "טרור הבלונים" מעזה התקבלו בחודשים אלו מספר הזמנות חריגות ממשרד הביטחון (בסכום כולל של כ-2.73 מיליון ₪), אשר הובילו לעליה בהכנסות. יצוין כי חישוב הכנסות העוררת בין החודשים מרץ-דצמבר 2020 בנטרול הכנסה חריגה זו מביא לירידה בשיעור של כ-35% ביחס לחודשים מרץ-דצמבר 2019. ודוק, החוק קובע כי שיעור הירידה בהכנסות והזכאות למענק ייבחנו עבור כל תקופה דו-חודשית בנפרד, ולא בכדי. כפי שיובהר להלן, העובדה שבחודשים יולי-אוגוסט 2020 רשמה העוררת הכנסה גבוהה במיוחד אינה גורעת מהעובדה שהעוררת ספגה פגיעה קשה בתקופות זכאות אחרות כתוצאה מנגיף הקורונה.

תנודתיות

36. קיומה של תנודתיות משמעותית בהכנסות עשויה לעורר חשש כי ההשוואה בין תקופה דו-חודשית אחת לאחרת אינה מעידה באופן מהימן על השינויים במצבו של העסק, וייתכן שירידת המחזוריים הנוצרת מהשוואה כזו היא אקראית ואינה נובעת ממגפת הקורונה (ראו ערר 1277-21 נורט' סטאר טכנולוגיות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 14.10.2021). לצד זאת, בהחלטות שונות של ועדת הערר וכן בפסיקות בית המשפט נקבע כי אין די בקיומה של תנודתיות בהכנסות כשלעצמה כדי לשלול את הזכאות למענק או להעיד בהכרח על ניתוק הקשר הסיבתי ונדרשים ממצאים נוספים בעלי משקל התומכים במסקנה זו (ראו עמ"נ (מחוזי חיפה) 48298-11-21 מאגמה ישראל פרויקטים בע"מ נ' רשות המסים, פורסם בנבו, 12.6.22).

37. המשיבה הצביעה על פערים בין נתוני ההכנסות בחודשים שונים בשנת 2019, וקבעה כי מדובר בתנודתיות "חדה מאוד". כך למשל, הכנסה בסך 610,820 ₪ בחודש ינואר לעומת 1,288,988 ₪ בחודש דצמבר וכן סך של 584,972 ₪ בחודש פברואר לעומת סך של



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

1,031,175 ₪ בחודש יולי. מעיון בדו"ח האסנה של העוררת ניכרת תנודתיות טבעית בהכנסות אולם אין מקום לקביעה כי מדובר בתנודתיות משמעותית, כל שכן תנודתיות "חדה מאוד". למעשה, הדוגמאות עליהן הצביעה המשיבה מייצגות את הפער הגדול ביותר בין ההכנסות החודשיות בשנת 2019, וביתר חודשי השנה לא ניכרת תנודתיות משמעותית כלל. לשם הנוחות, להלן פירוט הכנסות העוררת (בשקלים) בשנת 2019:

ינואר	610,820
פברואר	584,972
מרץ	823,572
אפריל	695,090
מאי	773,654
יוני	929,639
יולי	1,031,175
אוגוסט	900,473
ספטמבר	728,635
אוקטובר	850,880
נובמבר	986,031
דצמבר	1,288,988

איננו סבורים כי מדובר בתנודתיות המעידה על ניתוק הקשר הסיבתי כפי שטענה המשיבה, מה גם שזכאותה של העוררת למענקים בשש תקופות זכאות (מתוך שמונה) בשנים 2020-2021, מחלישה במידה רבה את הטענה כי הירידה בהכנסות נובעת מתנודתיות ואינה קשורה לקורונה.

הכנסות העוררת בחודשים מאי-יוני ויולי-אוגוסט 2020 בהשוואה לשנת 2019

38. כאמור, המשיבה ציינה כי הכנסות העוררת בחודשים מאי-יוני 2020 גבוהות מההכנסות בחודשים אלו בשנת 2019. בנוסף התייחסה המשיבה למחזור הגבוה עליו דיווחה העוררת בחודשים יולי-אוגוסט 2020. העוררת הסבירה כי לאחר המגבלות ההדוקות שחלו במהלך הסגר הראשון בחודשים מרץ-אפריל 2020, חלה התאוששות מסוימת בפעילות העוררת ובחודשים מאי-יוני, בהם הוסרו מגבלות הסגר, הצליחה העוררת לשמור על רמת הכנסות דומה לזו שהיתה בחודשים ינואר-פברואר, טרם פרוץ המגיפה. העוררת הוסיפה כי בשל העובדה שחלק ניכר מהכנסותיה מגיע ממכירת טונרים ומוצרים מתכלים שונים לגופים מוסדיים גדולים, בהם חברות ביטוח, בנקים, עיריות ומשרדי ממשלה, הרי שבתקופות הסגרים, ובהלימה לתקופות הזכאות בהן חלה ירידה ניכרת בהכנסותיה, חל קיטון משמעותי בהיקף המכירות ללקוחות אלו בשל המעבר המסיבי לעבודה מהבית (ראו גם פרוטוקול הדיון מיום 19.4.2023, עמ' 3, שורות 6-13).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

39. כפי שפירטנו לעיל, העלייה הניכרת בהכנסות בחודשים יולי-אוגוסט 2020 הוסברה על ידי העוררת בהזמנה חריגה של משרד הביטחון בעקבות "טרור הבלונים" מעזה, בהיקף של 2.73 מיליון ₪. בדיון הסבירה העוררת כי העסקה התאפשרה מכיוון שכללה מוצרים מקוריים של חברת HP אשר ייבאה אותם מחו"ל בעצמה. העוררת קנתה את המוצרים מנציגות HP בישראל ומכרה אותם למשרד הביטחון, כך שלא נשאה בעלויות הייבוא (ראו פרוטוקול הדיון מיום 19.4.2023, עמ' 8, שורות 13-23). מדובר בהזמנה חריגה כתוצאה מנסיבות בטחוניות שהתאפשרה מבלי שהעוררת ייבאה את המוצרים מחו"ל. העובדה שבתקופה זו הצליחה העוררת לרשום הכנסות גבוהות אינה מפחיתה מפגיעת הקורונה בהכנסותיה בתקופות זכאות אחרות.

אי-חזרה למחזורי ההכנסות טרום משבר הקורונה

40. נימוק נוסף של המשיבה הוא שהחל מחודש יולי 2021 וסיום הגבלות הקורונה לא חזרה העוררת למחזורי ההכנסות שרשמה טרום הקורונה. לא מצאנו כי מדובר בממצא 'עובדתי מהימן' המעיד על היעדר קשר סיבתי. העוררת טענה כי השפעתו של משבר הקורונה היא השפעה מתמשכת, ורק בשנת 2023 החלה העוררת להתאושש ו"לחזור למסלול" (ראו פרוטוקול הדיון, עמ' 6, שורות 13-22). הסבר זה מניח את דעתנו. קצב ההתאוששות של עסקים משתנה מעסק לעסק ומענף לענף, ותלוי בפרמטרים שונים הקשורים לאופי פעילותם (ראו ערר 1363-223 **דיגיטל ניו ופרסום בע"מ נ' רשות המיסים** (פורסם בנבו, 18.5.2023; פסקה 37)). לפיכך, לא מצאנו כי קצב ההתאוששות האיטי של העוררת מהווה ממצא שיש בו כדי להעיד על ניתוק הקשר הסיבתי.

התייחסות לטענת העוררת בדבר עליית המחירים ואי-זכיה במכרזים

41. כאמור, אחד מהסבריה של העוררת להשפעת מגיפת הקורונה על הירידה בהכנסותיה, קשור לעלייה במחירי המוצרים המיובאים שמוכרת העוררת, בעקבות התייקרות חומרי הגלם ('משבר השבבים') והתייקרות משמעותית של עלויות השילוח הבין-לאומי. לטענת העוררת, התייקרויות אלו שהינן תוצאה של משבר הקורונה העולמי, הובילו לעלייה בשיעור של כ- 40% בעלות המוצרים המיובאים ואילצו את העוררת להעלות את מחיריהם על מנת שלא להגיע למחירי הפסד. לטענתה, עליית המחירים הובילה לאי-זכיה במכרזים שונים ולירידה בהיקף ההזמנות מהעוררת. העוררת הסבירה כי העלייה המשמעותית בעלויות השילוח החלה לקראת סוף שנת 2020, ואילצה את העוררת להעלות את המחירים על מנת לשרוד מבחינה כלכלית.

42. יצוין כי קיים קושי ללמוד מהאסמכתאות שצירפה העוררת לעניין זה (חשבונות ייבוא מיולי 2020 ומאוקטובר 2021) מתי החלה העלייה במחירי ההובלה ובאיזה היקף. עם



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

זאת, ניתן לומר כי עליית המחירים בתחום השילוח הימי בתקופת הקורונה, אשר הובאה בפנינו בתיקים שונים, היא בבחינת "ידיעה שיפוטית" (אודות העלייה בעלויות השילוח בתקופת הקורונה ראו לדוגמא <https://www.themarket.com/markets/2021-02-16/ty-article/premium/00000180-8de1-d30a-a5ae-afedd01d0000>). משכך מוכנים אנו להניח כי מגיפת הקורונה השפיעה על עלויות ההובלה של המוצרים המיובאים אותם מוכרת העוררת. ואולם, בכך לא סגי; כפי שיפורט להלן, ספק בידינו אם אי-זכיית העוררת במכרזים נובעת מהשלכות מגיפת הקורונה.

43. העוררת הציגה שורה של הודעות על אי-זכיה במכרזים של גופים שונים איתם נהגה לעבוד (כללית, מרכז רפואי רמב"ם, עיריית ראשון לציון ועוד), מרביתן מהמחצית הראשונה של שנת 2021. בחלק מההודעות צוין כי סיבת אי-הזכיה היא כי הצעת העוררת לא היתה הזולה ביותר. כפי שהערנו בדיון, טענת העוררת כי אי-זכייתה במכרזים נובעת מהשפעות מגיפת הקורונה, אינה חפה מקשיים. עצם העובדה שהיו חברות אחרות שהתמודדו במכרזים וזכו בהם, עשויה להעיד על כך שהפסדה של העוררת הוא לכאורה תוצאה של שיקול דעת עסקי. במילים אחרות, גם אם עליית המחירים של מוצרי העוררת קשורים בקשר ישיר לקורונה, הרי שהפסדיה של העוררת במכרזים אינם תוצאה ישירה של הקורונה וקשורים, גם אם באופן חלקי, להתנהלות העסקית (ראו ערר 22-2897 **איכות מזון י.ג.ש בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 31.1.2023; להלן – **עניין איכות מזון**). ככל שקיים קשר בין מגיפת הקורונה לאי זכייתה של העוררת במכרזים, מדובר בקשר עקיף.

44. במענה להערות הוועדה בדיון בעניין זה, הדגיש מנהל העוררת כי בתקופת הקורונה נאלצה העוררת להעלות את מחירי המוצרים ביחס ישיר לעלייה בעלויות כדי לא להגיע למחירי הפסד ולהבטיח את המשך קיומה והתנהלות עסקית תקינה. נטען כי העוררת אינה חברה גדולה ולא יכולה היתה להרשות לעצמה להגיש הצעות מחיר נמוכות יותר, בשונה ממתחרים גדולים יותר המחזיקים מלאי גדול או מתחרים שמספקים את הסחורה בעצמם. נציין כי לא הובא בפנינו מידע בנוגע לזהות הזוכים במכרזים, מצבם הכלכלי ומקור המוצרים שסיפקו; לפיכך קיים קושי לקבוע האם אי-זכייתה של העוררת היא תוצאה של התנהלות עסקית המנותקת מהשלכות הקורונה, או שהשלכות המגיפה על עלויות המוצרים לא הותירו לעוררת ברירה אלא להעלות את מחירי המוצרים בשיעור ההתייקרות וכתוצאה מכך, לספוג ירידה בהיקף ההתקשרויות. יצוין כי בשונה מעניין **איכות מזון**, שם אי הזכיה במכרזים (מסיבות שאינן קשורות בקורונה) היה מידע חדש שעליו הצביעה המשיבה כגורם לירידת המחזורים של העוררת, בענייננו לא הציגה המשיבה ממצא מכריע שבגיננו חלה ירידת המחזורים של העוררת בתקופות השונות, והעוררת היא שהצביעה על עליית המחירים וההפסד במכרזים כאחד מהגורמים שהביאו



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לירידה בהכנסותיה. מכל מקום, לטעמנו משקלה של טענה זו של העוררת מוגבל וממילא לא הסתמכנו על נימוק זה לצורך הכרעתנו. בנוסף יש לזכור כי אין מדובר בגורם היחידי או העיקרי לירידה בהכנסות העוררת.

סיכום – הקשר הסיבתי על רקע השלכות תיקוני ההחלטות והאיחור במתן ההחלטות

45. העוררת חוותה ירידה משמעותית בהכנסותיה בשש תקופות זכאות מתוך שמונה (זאת מלבד זכאותה למענק פגיעה ממושכת ולמענק האומיקרון), בשיעור העולה על שיעור הירידה הנדרש לצורך הזכאות למענקים, ועומד על 38% - 46.2%. תיקוני ההחלטות של המשיבה אשר שללו בדיעבד את המענקים שאושרו לתקופות הזכאות מרץ-אפריל 2020, ספטמבר-אוקטובר 2020, מרץ-אפריל 2021 ומאי-יוני 2021, ניתנו בחלוף תקופות ממושכות ביותר, הנעות בין כשנה (לתקופת מאי-יוני 2021) עד לשנתיים וארבעה חודשים (לתקופת מרץ-אפריל 2020). ההחלטות בהשגות ביחס לתקופות הזכאות נובמבר-דצמבר 2020 וינואר-פברואר 2021 ניתנו אף הן באיחורים כבדים מעבר למועד הקבוע בחוק (כ- 13 חודשים וכ- 9 חודשים, בהתאמה).

46. על רקע נתונים אלו ובהתחשב באינטרס ההסתמכות של העוררת, הנטל המוטל על המשיבה הוא נטל מוגבר, אם כתוצאה מתיקון ההחלטות ושליחת המענקים שאושרו ואם בשל האיחור המשמעותי במתן ההחלטות בהשגות (לעניין השלכות האיחור ראו עניין פודולסקי, פסקה 24 לפסק הדין). בנסיבות אלו, אין די באינדיקציות כלליות המציבות סימן שאלה באשר לקיומו של הקשר הסיבתי. כפי שנקבע בעבר, במסגרת הליך לתיקון החלטה על המשיבה להציג ראיות של ממש השוללות את הקשר הסיבתי באופן ברור:

"...אנו ערים לעומס המוטל על המשיבה, שהוביל לכך שהיא נדרשה לעניינה של העוררת בחלוף זמן כה רב, ואולם כשמדובר בשלילת מענקים שכבר התקבלו, לא ניתן להתייחס לכך בשוויון נפש. ככל שחולף זמן רב יותר, ההצדקה לשלילת המענקים צריכה להיות מוצקה יותר. ספק רב האם חששות כלליים בלבד, שמבוססים על נתוני הכנסות שעמדו בפני המשיבה מלכתחילה, יכולים לשמש בסיס לשלילת הזכאות למענק זמן כה רב לאחר שכבר הוחלט על מתן המענק." (עניין אינצ' מדיה, פסקה 61; ראו גם ערר 1434-22 צינורית אש בע"מ נ' רשות המיסים (ניתן ביום 11.6.2023; להלן - עניין צינורית אש), פסקה 45; ערר 1266-23 אסף גלב-אנדי פרוייקטים נ' רשות המיסים, ניתן ביום 9.5.2023)



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

47. באופן דומה, אף בעניינינו אין מדובר בעובדות חדשות או מידע חדש שהתגלה ושלא עמד בפני המשיבה בעת בחינת בקשות העוררת ואישור המענקים. כך, גם לא הוכח כי נפלה טעות בהחלטותיה הקודמות של המשיבה. הנימוקים עליהם נשענה המשיבה הם כלליים ואין בהם כדי להצדיק העברת הנטל לכתפי העוררת בנסיבות המתוארות. לכך מצטרפים הירידה הניכרת בהכנסות בשש תקופות הזכאות שבנדון ונימוקי העוררת בדבר השפעת המגבלות שהוטלו והמעבר לעבודה מהבית על הירידה בביקוש למוצריה, אשר מחזקים, לטעמנו, את ההנחה הבסיסית הקיימת בחוק בדבר קיומו של קשר סיבתי.

48. נקודה נוספת שראינו לציין בהקשר זה היא עיתוי מתן ההחלטות המתקנות ושליטת המענקים שאושרו, אשר ניתנו בד בבד עם מתן ההחלטה בהשגות שהגישה העוררת בעניין המענקים לתקופות נובמבר-דצמבר 2020 וינואר-פברואר 2021, ולאחר שהעוררת לא קיבלה את הצעת הפשרה שהוצעה לה מטעם המשיבה בנוגע למענקים אלו. בעניין יורם ברק קבעה ועדת הערר כך:

"בעיה נוספת בהחלטה על התיקון לתקופת הזכאות מאי-יוני 2020 גלומה בעיתוי שבו התקבלה ההחלטה. לעוררת נקבעה זכאות חלקית למענק בתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020, היא והגישה השגה מתוך מטרה למצות את זכויותיה ולהגדיל את הזכאות למענק. דווקא בשל כך, מצאה העוררת את עצמה עומדת בפני הליך של שלילת זכאות למענק בתקופות זכאות קודמות, שכבר הסתיימו בהחלטה סופית של המשיבה. כאמור, המשיבה יכולה ואף מחויבת לתקן את טעויותיה במקרים שבהם היא מוצאת שיש הצדקה לכך, ואכן, בשלב ההשגה מתגלה לעיתים מידע חדש שלא ניתן להתעלם ממנו. יחד עם זאת, כיוון שכל העיסוק בעניינה של העוררת החל בעקבות ההשגה שהיא הגישה, בעיתוי כזה, ההגיונות מחייבת את המשיבה לרסן את השימוש בסמכות לתקן טעויות בהחלטות סופיות שהתקבלו בתקופות אחרות. השימוש שנעשה בסמכות זו בעת הטיפול בהשגה, בגין ממצאים רופפים ולא חד משמעיים, הוא מקומם מבחינת העוררת, ולא בכדי. על מנת להצדיק החלטה כזו בעיתוי כזה, נדרשים ממצאים מובהקים וחד משמעיים, שלא הוצגו בעניינינו." (פסקה 53 להחלטה; ראו גם עניין צינורית אש, פסקה 47 להחלטה).

והדברים יפים אף לעניינינו.

49. סוף דבר - מכל הנימוקים המפורטים לעיל, מצאנו לקבל את העררים באופן מלא. העוררת זכאית למענקים בגין תקופות הזכאות מושאות העררים שבנדון, בהתאם לנתוני



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הבקשות ולנוסחה הקבועה בחוק. ככל שקיימת יתרה לתשלום תועבר זו לעוררת בתוך 30 ימים, כשהיא נושאת הפרשי הצמדה וריבית בהתאם לסעיף 16 לחוק.
50. לאור תוצאת העררים ובשים לב להתנהלות המשיבה כמפורט לעיל, תישא המשיבה בהוצאות העוררת בסך 5,000 ₪.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 60 יום.
ניתנה היום, ב' טבת תשפ"ד, 14/12/2023, בהעדר הצדדים.

ברוך ברוכי, רו"ח
חבר

ליאת קציר-מרגלית, עו"ד
יו"ר הוועדה