



## מדינת ישראל

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

ערר 1143-23

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

העוררת: מובילי העסקים בע"מ מס' 512365347  
ע"י מר/גברת וליד סלאמה

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

1. העוררת היא חברה העוסקת באחסון והובלת מוצרי חיטה, חציר, קש ועוד.
2. העוררת הגישה בקשה למענק הוצאות קבועות מכוח חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – החוק או חוק התכנית לסיוע כלכלי) עבור תקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020.
3. המשיבה דחתה את בקשת העוררת בצינה כי לא הומצאו מסמכים בהתאם לדרישת המשיבה ולפיכך לא ניתן לקבוע את זכאות העוררת למענק.
4. ביום 23.6.2021 הגישה העוררת השגה על החלטת הדחיה. המשיבה דחתה את השגת העוררת ביום 5.1.2023. בהחלטה בהשגה קבעה המשיבה כי לא נמצא קשר סיבתי בין הירידה הנקודתית בהכנסות לבין הקורונה, וצינה את הממצאים הבאים:
  - א. הכנסות החברה בשנת 2019 היו כ-94.3 מיליון ש"ח אך בשנת 2020 הכנסות החברה היו כ-93.5 מיליון ש"ח.
  - ב. בשנת 2017 ירדו הכנסות החברה ב-7 מיליון ש"ח לעומת הכנסות שנה קודמת, וזאת על אף שלא היתה קורונה.
  - ג. בשנת 2019 ירדו הכנסות החברה בכ-14 מיליון ש"ח לעומת הכנסות שנה קודמת, וזאת על אף שלא היתה קורונה.



## מדינת ישראל

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

- ד. הירידה הנקודתית בהכנסות החברה נובעת מאופי פעילותה התנודתית של העוררת, לדוגמה: הכנסות החברה בחודש אוקטובר 2019 ירדו בכ-70% לעומת הכנסות החודש הקודם, על אף שלא היתה קורונה. כמו כן, הכנסות החברה בחודש יוני 2019 ירדו אף הן בכ-70% לעומת הכנסות החודש הקודם.
- ה. בתקופה העוקבת לתקופת הזכאות, בחודשים נובמבר-דצמבר 2020, דיווחה החברה על מחזור ההכנסות הזד-חודשי הגבוה ביותר אשר דווח בחודשים האלו ב-12 השנים האחרונות מאז שנת 2010.
- ו. צוין כי מבדיקה מדגמית נמצא כי בחודש נובמבר 2020 קיזזה החברה תשומות בסך מיליוני שקלים, כאשר החשבונות בגינם הופקו בחודשים ספטמבר-אוקטובר 2020. המשיבה הוסיפה כי בשלב זה ולפנים משורת הדין הוחלט שלא להטיל קנס גירעון ולא לנקוט בהליכים פליליים כנגד העוררת.
5. כנגד החלטה זו הגישה העוררת את הערר שבפנינו.

### טענות הצדדים

6. בכתב הערר ציינה העוררת כי לקוחותיה הם לקוחות עסקיים גדולים שלא ניתן לדחות הכנסה לגביהם וכי העוררת מוציאה חשבונות בזמן. בנוסף צוין כי מחזורי ההכנסות בשנת 2021 ובשנת 2022 עלו דרסטית ביחס לשנת 2020. העוררת טענה כי הקורונה פגעה בהתפתחות העסק ולכן המחזור לשנת 2020 ירד ולא עלה.
7. בכתב התשובה עמדה המשיבה בהרחבה על תכלית המענק ועל תנאי הסף בדבר קיומו של קשר סיבתי. לגופו של עניין טענה המשיבה, כי אין הסבר המניח את הדעת ביחס לטענת העוררת כי נפגעה ממשבר הקורונה וטענותיה נטענו בכלליות ובעלמא.
8. צוין כי מטרת המענק היא סיוע בתשלום ההוצאות הקבועות של העסק וכי אינו נועד לפצות על היעדר רווח והפסד. לפיכך, לא ניתן לקבל את טענת העוררת שהמענק נועד לסייע לה בהתפתחות העסקית. בנוסף, העוררת לא הסבירה באיזה אופן השפיעה מגפת הקורונה על עבודתה והכנסותיה בתקופת הזכאות.
9. המשיבה הוסיפה וטענה כי הכנסות העוררת מאופיינות בתנודתיות, הן בהסתכלות רב-שנתית והן בבחינה שנתית-חודשית. כך, בהיבט הרב-שנתי, בין השנים 2015-2017 חלו הן עליה והן ירידה בהכנסות העוררת. בנוסף, בין השנים 2018-2019 חלה הירידה המשמעותית ביותר בהכנסות העוררת, בשיעור של כ-13%, וזאת טרם התפרצות נגיף הקורונה. עוד צוין, כי בין שנת 2021 לשנת 2022 הכנסות העוררת עלו בצורה משמעותית. בהיבט השנתי-חודשי הצביעה המשיבה על תנודתיות במחזוריה החודשיים של העוררת. כך למשל, בשנת 2019 נעים מחזורי העוררת בין כ-2 מיליון ₪ לבין כ-21 מיליון ₪. לשיטת המשיבה, העובדה כי מדובר בעסק תנודתי במהותו מהווה אינדיקציה נוספת להיעדר קשר סיבתי בין הירידה הנקודתית במחזור העסקאות בתקופת הזכאות לבין התפשטות נגיף הקורונה.



## מדינת ישראל

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

10. המשיבה הוסיפה כי בין שנת 2019 לשנת 2020 התחלפו חלק מלקוחות העוררת ובשנת 2020 היו לעוררת לקוחות חדשים, וייתכן שנתון זה מעיד על השינוי בהכנסות העוררת ללא קשר לפרוץ הקורונה. ולראיה, מחזור ההכנסות של העוררת בשנת 2020 היה כמעט זהה למחזור הכנסותיה בשנת 2019, וחלה בו ירידה בשיעור של 1.19% בלבד. המשיבה הפנתה להחלטות שונות של ועדות הערר בעניין זה וטענה שקיומה של ירידת מחזורים בתקופת זכאות אחת בלבד מהווה אינדיקציה להיעדר קיומו של קשר סיבתי ומצריכה התייחסות והסבר נקודתיים מהעוררת, שבמקרה זה לא סופקו. עוד נטען כי בשל התנדויות לא ניתן ללמוד קשר סיבתי בהשוואה דו-חודשית ויש לחשב את תקופת הבסיס על פי ממוצע שנתי (ערר נורת' סטאר).
11. המשיבה הפנתה לפסק הדין בבר"מ 7502/22 **רשות המיסים נ' פודולסקי** (פורסם בנבו, 22.01.2023; להלן - **עניין פודולסקי**) לעניין הוכחת הקשר הסיבתי. בנוסף ציינה המשיבה כי העוררת עוסקת בהובלת יבולי חיטה ומבדיקת המשיבה לא נמצא שחלה ירידה בתחום יבולי החיטה בשנת הקורונה.
12. בתגובתה לכתב התשובה טענה העוררת כי האיחור במתן ההחלטה בהשגה העומד על 434 ימים מעבר למועד שנקבע בחוק, מחייב את קבלת ההשגה, או לכל הפחות מטיל על המשיבה נטל כבד במיוחד להוכחת היעדר קשר סיבתי, דבר בו לא עמדה המשיבה. העוררת הוסיפה כי דחיית ההשגה מבלי שהתאפשר לעוררת להרים את הנטל מהווה פגם במתן ההחלטה המצדיק את ביטולה.
13. העוררת הפנתה לפסק הדין **בעניין פודולסקי** וטענה כי היה על המשיבה להציג ראיות לכאורה כי הירידה במחזור ההכנסות של העוררת בתקופת הזכאות אינה בשל השפעת הקורונה. המשיבה לא הצביעה על קיומן של ראיות לכאורה בדבר היעדר קשר סיבתי וקל וחומר שלא עמדה בנטל המוגבר המוטל עליה בשל האיחור הקיצוני שחל במתן ההחלטה בהשגה.
14. לגופן של טענות המשיבה, הדגישה העוררת כי בחודשים ספטמבר-אוקטובר 2020 חוותה העוררת ירידה בשיעור של כ-45% לעומת ההכנסות בחודשים המקבילים בשנת 2019. בנוסף, בכל תקופות הסגרים בשנת 2020 חלה ירידה משמעותית במחזורי ההכנסות של העוררת ביחס לתקופות המקבילות בשנת 2019, ועל כן, בניגוד לטענת המשיבה, אין מדובר בירידה נקודתית בהכנסות העוררת.
15. נטען כי במסגרת הדיון בהשגה לא ערכה המשיבה בירור עם העוררת אלא בחרה לדחות את ההשגה, למרות הנטל המוגבר החל על המשיבה בשל השיהוי הממושך במתן ההחלטה בהשגה.
16. ביחס להכנסות העוררת בין השנים 2015-2017, טענה העוררת כי תקופות אלו לא רלוונטיות כלל לתביעתה למענק, בשל ריחוק הזמן. בנוסף, בחינת התנדויות בהכנסות בשנים שקדמו לשנת 2020 ובשנים לאחריה לא מהווה ראיה לכאורה להיעדר קשר סיבתי.



## מדינת ישראל

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

לטענת העוררת, אין בתנודתיות כדי להצביע, לחיוב או לשלילה, על הקשר לקורונה. המשיבה לא נתנה דעתה לסוג העיסוק של העוררת אשר עוסקת בעיקר במסחר, הובלות ואחסון מוצרי חיטה, חציר, קש, חומס, אוכמניות וגרעיני אבטיח. העוררת ציינה כי חלו תנודות גם במחירי המוצרים הללו והמשיבה לא נתנה לכך משקל.

17. בהתייחס לירידה בהכנסות בשנים 2018 ו-2019, טענה העוררת כי שנים אלו אינן יכולות להיות ראי למצב שהתרחש בפועל בתקופת הזכאות, ומצד השני העובדה כי בשנים 2021 ו-2022 חלה עליה בהכנסות החברה מחזקת את הטענה לפגיעה שנגרמה לעוררת בשל משבר הקורונה. בנוסף, בחינת הירידה השנתית של הכנסות העוררת בשנת 2020 מתעלמת מהירידה בשיעור של כ-45% בהכנסותיה בתקופת הזכאות ביחס לתקופה המקבילה בשנת 2019.

18. אשר לטענת המשיבה בנוגע להתחלפות לקוחות העוררת בשנת 2020, טענה העוררת כי אין לכך כל רלוונטיות לפגיעת הקורונה בעסקה של העוררת. בנוגע לעליה בהכנסות העוררת בחודשים נובמבר-דצמבר 2020 טענה העוררת כי היא פעלה ככל שעלה בידה למקסם את הכנסותיה על מנת לפצות על הירידה הדרסטית בהכנסות בתקופה הקודמת, ואין הדבר אמור לבוא בעוכרי העוררת.

19. העוררת הדגישה כי בניגוד לטענת המשיבה חלו ירידות בהכנסותיה גם בתקופות זכאות נוספות. כך, בתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 חלה ירידה בשיעור של כ-44% בהכנסות העוררת, ובתקופת הזכאות מאי-יוני 2020 חלה ירידה בשיעור של כ-19.5% אחוזים בהשוואה להכנסות השנה הקודמת. לטענת העוררת, מדובר בתקופות שבהן הוכרז סגר כללי אשר השפיע על הכנסות העוררת באופן דרסטי. העוררת הוסיפה כי אין מקום לקבוע במקרה זה כי מדובר בעסק תנודתי שמצדיק סטייה מהוראות החוק והפנתה לקביעת בית המשפט בעניין מגמה. תנודתיות בעסקי העוררת הינה כורח הנובע מסוג עיסוקה אשר מושפע ממחירי הסחורות התנודתיים. אין באמור כדי לשנות מהעובדה שבתקופת הזכאות חלה פגיעה בהכנסות העוררת הקשורה בקשר הדוק לנגיף הקורונה.

20. ביום 2.4.2023 התקיים דיון בערר באמצעים טכנולוגיים. בדיון הציגו הצדדים את טיעוניהם בפני הוועדה. הוועדה עמדה על הקשיים הקיימים בטיעוני העוררת. בסיום הדיון הציעה הוועדה לצדדים הצעת פשרה אשר לא התקבלה על ידי המשיבה, ועל כן אנו נדרשים למתן החלטה סופית.

### דיון והכרעה

21. לאחר שבחנו את טענות הצדדים בכתב ובעל פה, מצאנו כי דין הערר להידחות. נפרט להלן בהרחבה את הטעמים להחלטתנו.

**דרישת הקשר הסיבתי - רקע נורמטיבי**



## מדינת ישראל

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

22. 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.

23. 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 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)

24. בעמ"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; להלן – עניין בטחון הצפון) הבהיר בית המשפט כי לצורך העברת הנטל לעוסק נדרשת רשות המסים להצביע על "ממצאים עובדתיים מהימנים" המעמידים בספק את קיומו של קשר הסיבתי (שם, פסקה 53 לפסק הדין).

25. **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 שחל שינוי אחר בעסק לפני פרוץ המגפה (עניין



## מדינת ישראל

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

בטחון הצפון, שם; ערר 1133-21 מאסטר ב"פ בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 19.5.2021); ערר 2153-21 אבו זהרה למסחר כללי נ' רשות המסים (ניתן ביום 23.2.2022); לפירוט אודות מקרים נוספים ראו ערר 1740-21 דורון אוסט נ' רשות המסים, ניתן ביום 21.12.2021, פסקה 17 להחלטה, ובמובאות שם).

26. תנודתיות משמעותית בהכנסות העסק עשויה אף היא לעורר ספק באשר לקיומו של קשר סיבתי, שכן במצב כזה ייתכן שירידת המחזורים הנובעת מהשוואה בין תקופה דו-חודשית אחת לאחרת היא אקראית ואינה נובעת ממגיפת הקורונה (ראו ערר 1277-21 נורט' סטאר טכנולוגיות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 14.10.2021). במקרים כאלו נקבע לא אחת כי קיימת הצדקה לבחינת מצבו של העסק על בסיס תמונה רחבה יותר (ראו למשל: ערר 1026-21 נתי זיו – סטודיו זיו בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 5.5.2021; ערר 1593-22 ירבוט בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 18.9.2022; ערר 1619-22 א.א.א. הנדסה אזרחית (2010) בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 13.12.2022, פסקה 24 להחלטה). ככל שהתנודתיות חריפה יותר, וככל שהפערים משמעותיים יותר, כך נדרש לבחון ביתר זהירות אם ירידת המחזורים נובעת ממגפת הקורונה.

#### הקשר הסיבתי בעניינה של העוררת

27. עיון בדיווחי ההכנסות של העוררת למע"מ מעלה כי אכן קיימת תנודתיות בולטת ומשמעותית במיוחד בהכנסות העוררת. כך לדוגמא, בשנת 2019 נעו הכנסות העוררת בין סך של כ- 2 מיליון ₪ בחודש ינואר, לסך של כ- 15.9 מיליון ₪ בחודש ספטמבר וסך של כ- 20.9 מיליון ₪ בחודש מאי. גם בבחינה דו-חודשית ניכרת תנודתיות חריפה; כך למשל, נרשמו הכנסות בסך של כ- 4.5 מיליון ש"ח בחודשים ינואר-פברואר 2019, סך של כ- 29.9 מיליון ₪ בחודשים מאי-יוני 2019 וסך של כ- 19.9 מיליון ₪ בחודשים ספטמבר-אוקטובר 2019. גם בשנת 2018 ניכרים אותם פערים משמעותיים בין ההכנסות בחודשים השונים, לדוגמא: סך של כ- 8.7 מיליון ₪ בחודשים ינואר-פברואר, סך של כ- 18.1 מיליון ₪ בחודשים מרץ-אפריל וסך של כ- 28.1 ₪ בחודשים מאי-יוני.

28. המשיבה עמדה גם על הירידה המשמעותית בהכנסות העוררת בין שנת 2018 לשנת 2019, בשיעור של כ- 12.6%, זאת בעוד שהירידה בהכנסות בין שנת 2020 לשנת 2019 היא בשיעור של 1.2% בלבד, ואילו בשנת 2021 חלה עלייה בשיעור של כ- 15.5% ביחס להכנסות שנת 2019.

29. כפי שקבענו בעבר, לא כל תנודתיות בהכנסות העסק תוביל להעברת הנטל להוכחת הקשר הסיבתי לעוררת (ראו עמ"נ (מחוזי חיפה) 48298-11-21 מאגמה ישראל פרויקטים בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 12.6.22)). עם זאת, במקרה שלפנינו הפערים העצומים בין ההכנסות בתקופה דו-חודשית אחת לאחרת, אליהם מצטרפים שיעור הירידה הנמוך בהכנסות שנת 2020 והעלייה בהכנסות שנת 2021 - כל אלו מעוררים סימני שאלה של ממש בנוגע לקיומו של הקשר הסיבתי ומחייבים מתן הסברים ברורים ומשכנעים מצד העוררת להשפעת הקורונה על הירידה בהכנסות.



## מדינת ישראל

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

30. העובדה שלעוררת קמה זכאות למענק בתקופת זכאות אחת בלבד (מתוך שמונה תקופות זכאות בשנים 2020-2021), מצטרפת אף היא לאינדיקציות האחרות עליהן עמדנו. אמנם, כפי שציינה העוררת, חלה ירידה בהכנסותיה גם בחודשים מרץ-אפריל 2020 (בשיעור של כ- 44%) ובחודשים מאי-יוני 2020 (בשיעור של 19.5%) ביחס להכנסות המקבילות בשנת 2019, אולם לא בשיעור המזכה את העוררת במענק (לעניין תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 - בשל מגבלת המחזור בגובה 20 מיליון ₪ שנקבעה בהחלטת הממשלה 5015).
31. העוררת טענה כי הירידה בהכנסות בתקופת הזכאות נובעת באופן ישיר מהשלכות הסגר שהוכרז בחודשים אלו, אולם לא הציגה כל ראיה או אסמכתא לביסוס הטענה. במענה לשאלות הוועדה בדיון, טען ב"כ העוררת כי בתקופת הסגרים חלה ירידה בהזמנות מצד לקוחות העוררת, שכאמור עוסקת באחסון והובלה של מוצרי חיטה, חציר, קש, חומס ועוד, ואילו לאחר הסגרים חלה עלייה בהזמנות (ראו פרוטוקול הדיון, עמ' 2 שורות 16-22; עמ' 3, שורות 3-12). ביחס לירידה הניכרת בין הכנסות שנת 2019 להכנסות שנת 2018, ציין ב"כ העוררת כי אין לכך הסבר ספציפי (עמ' 3, שורות 21-26).
32. בחינה מעמיקה של הכנסות העוררת מגלה תמונה המקשה על קבלת ההסבר הכללי של העוררת. ההכנסות שרשמה העוררת בתקופת הזכאות נשוא הערר עומדות על 11,083,591 ₪; מדובר בהכנסות הגבוהות מההכנסות בחודשים ינואר-פברואר 2020 (טרום הקורונה) שעמדו על 8,772,413 ₪, ואף גבוהות מהכנסות העוררת בחודשים ינואר-פברואר 2019 (בסך 4,549,007 ₪) ובחודשים יולי-אוגוסט 2019 (בסך 9,585,381 ₪). כמו כן, דווקא הכנסות חודשים ינואר-פברואר 2020 הן הנמוכות ביותר מבין ההכנסות הדו-חודשיות של העוררת בשנת 2020. עוד יצוין כי בחודשים הסמוכים לחודשי תקופת הזכאות, חלה עלייה ניכרת בהכנסות העוררת בהשוואה לתקופות המקבילות בשנת 2019 – כך, בחודשים יולי-אוגוסט 2020 חלה עלייה בשיעור של למעלה מ-100% ביחס להכנסות בחודשים המקבילים בשנת 2019, ובחודשים נובמבר-דצמבר 2020 חלה עלייה בשיעור של כ- 60% ביחס להכנסות חודשים נובמבר-דצמבר 2019.
- זאת ועוד, בחינה רחבה יותר של הכנסות העוררת מעלה כי ב"תקופת הקורונה" כולה - בין החודשים מרץ 2020 ליוני 2021 - חלה עלייה של 12% בהכנסה החודשית הממוצעת של העוררת ביחס לממוצע הכנסותיה במהלך התקופה שקדמה להתפרצות הקורונה (חודשים נובמבר 2018 – פברואר 2020). כל אלו מחזקים את ההנחה כי בדומה לירידות או עליות בהכנסות העוררת בתקופות אחרות, שאינן תוצאה של מגיפת הקורונה, גם הירידה בהכנסות בתקופת הזכאות בענייננו היא ירידה אקראית הנובעת מדפוס ההכנסות התנודתי של העוררת.
33. אם כן, על רקע התנודתיות המשמעותית בהכנסות העוררת והעובדה כי הכנסות בגובה דומה (ואף פחות מכך) נרשמו גם בתקופות ללא קורונה, וכן בשים לב לעלייה שחלה בהכנסות העוררת ב"תקופת הקורונה" כולה, לא ניתן להסתפק בהסברים הכלליים שסיפקה העוררת לעניין השפעת הקורונה על הירידה בהכנסות בתקופת הזכאות נשוא



## מדינת ישראל

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

הערר. בהיעדר כל אסמכתא התומכת בטענת העוררת ואשר יש בה כדי להעיד על הקשר שבין מגבלות הסגר לירידה בהזמנות, המסקנה המסתברת היא כי מדובר בירידה הנובעת מדפוס ההכנסות התנודתי של העוררת.

34. על יסוד כל המפורט לעיל, לא שוכנענו כי קיים קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות העוררת בתקופת הזכאות שבפנינו למגיפת הקורונה לצורך קביעת זכאות העוררת למענק בתקופה זו.

### האיחור במתן ההחלטה בהשגה

35. העוררת טענה כי יש לקבל את הערר גם בשל איחור המשיבה במתן ההחלטה בהשגה, העומד על 434 ימים מעבר לתקופה הקבועה בחוק.

36. משמעות האיחור במתן החלטה בהשגה נדונה בבית המשפט העליון בעניין פודולסקי. ביחס לסוגיה זו נקבע כי בהיעדר קביעה מפורשת בחוק המטילה סנקציה על אי-עמידה במועד, אי-מתן החלטה בהשגה במועד אינה מובילה באופן אוטומטי לקבלתה. לצד זאת, נקבע כי כאשר מדובר בעיכוב משמעותי, יש לייחס משקל לעיכוב במתן ההחלטה בהשגה, ובמקרה כזה יוטל על רשות המיסים "נטל מוגבר" להוכיח את טענותיה מבלי שחזקת התקינות המינהלית תעמוד לימינה:

**"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 (ראו לעניין זה: ברק-ארז, בעמ' 414-415). 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." (פסקה 24 לפסק הדין)**

קביעה זו הוזכרה וחודדה גם בבר"מ 1692/23 קבוצת ברקת יזמות והקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים (פורסם בנבו, 27.7.2023; פסקה 20 לפסק הדין).

37. האיחור בעניינה של העוררת הוא אכן איחור משמעותי ביותר. עם זאת, נוכח המסקנה אליה הגענו בדבר אי-קיומו של קשר סיבתי בערר שבפנינו, אף מבלי שנדרשנו לחזקת התקינות המנהלית, הרי שבהתאם לעקרונות שנקבעו בפסיקה אין באיחור כשלעצמו כדי





## מדינת ישראל

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

להביא לקבלת הערר (ראו גם: עמ"נ (מרכז) 37303-02-22 בסמרקט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל (פורסם בנבו, 02.06.2023), פסקה 12 לפסק הדין; עמ"נ (נצרת) 44862-06-22 חברת א.ו שיווק תוצרת חקלאות בע"מ נ' רשות המיסים (פורסם בנבו, 15.02.2023) פסקה 39 לפסק הדין). בנוסף, העוררת קיבלה מקדמות בסך 300,000 ₪ אשר נותרו בידה, כך שלא ניתן לומר שנגרם לה נזק בשל האיחור במתן החלטה. עם זאת, כפי שיובהר להלן מצאנו לתת ביטוי לאיחור במתן החלטה במסגרת פסיקת ההוצאות בתיק.

#### סוף דבר

38. הערר נדחה. העוררת תשיב למשיבה את המקדמה ששולמה לה, בצירוף הפרשי הצמדה כאמור בסעיף 16(א) לחוק, בתוך 90 ימים ממתן החלטה זו.
39. נוכח איחורה המשמעותי של המשיבה במתן החלטה בהשגה כמפורט לעיל, החלטנו שלא לחייב את העוררת בהוצאות ההליך.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 60 יום.  
ניתנה היום, ה' שבט תשפ"ד, 15/01/2024, בהעדר הצדדים.

1143-23

ברוך ברוכי, רו"ח  
חבר

ליאת קציר-מרגלית, עו"ד  
יו"ר הוועדה