



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1254-23

לפני כבוד חברי הוועדה:
ערן עסיס, עו"ד - יו"ר
צבי פרלמוטר, רו"ח - חבר

העוררת: **משרד עורכי דין בלפור קויתי, ח.פ. 513752501**
ע"י ב"כ עו"ד רפאל קויתי

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

1. העוררת היא חברת עורכי דין הפועלת בעיקר בתחום האזרחי. הערר נסוב על בקשה שהגישה העוררת למענק הוצאות קבועות בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"פ-2020 (להלן – **החוק** או **התוכנית לסיוע כלכלי**).

2. בקשת העוררת למענק התקבלה באופן חלקי בלבד – נקבע כי העוררת זכאית למענק בסך 55,431 ש"ח (ולא בסכום שהתבקש על ידה – כ-133 אלף ש"ח). החלטה זו נומקה בקצרה כך:

"מחזור חריג נובע מהכנסה מתיק שהפעילות בו החלה ב 2018
ההכנסות חולקה בהתאם ונוטרל החלק היחסי ממחזור הבסיס
ובהתאם חושב המענק"

3. להבהרת העניין יוסבר כבר כעת – המשיבה מצאה כי מחזור ההכנסות בתקופת הבסיס גבוה באופן חריג; כיוון שנמצא כי הכנסה גבוהה בתקופה זו הייתה תוצאה של פעילות שהחלה עוד לפני תקופת הבסיס, החליטה המשיבה "לפרוס" את הסכום על פני חצי שנה – מינואר 2019 ועד יוני 2019. לפי חישוב חלופי זה, סכום הבסיס המשמש לחישוב ירידת המחזורים הוא נמוך יותר, והמענק שהעוררת נמצאה זכאית לו הופחת בהתאם.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

4. השגה שהגישה העוררת על החלטה זו נדחתה, ובמסגרתה פורטו הטעמים הבאים:

“לא נמצא קשר סיבתי בין הירידה הנקודתית בהכנסות לבין הקורונה:

1. גם בחודשים 01+02/2019, לא היה קורונה, והעסק לא דיווח על מחזור הכנסות כמו זה שדווח ב 05+06/2019.

2. גם בחודשים 03+04/2019, לא היה קורונה, והעסק לא דיווח על מחזור הכנסות כמו זה שדווח ב 05+06/2019.

3. גם בחודשים 07+08/2019, לא היה קורונה, והעסק לא דיווח על מחזור הכנסות כמו זה שדווח ב 05+06/2019.

4. גם בחודשים 09+10/2019, לא היה קורונה, והעסק לא דיווח על מחזור הכנסות כמו זה שדווח ב 05+06/2019.

5. גם בחודשים 11+12/2019, לא היה קורונה, והעסק לא דיווח על מחזור הכנסות כמו זה שדווח ב 05+06/2019.

6. נציין כי גם בתקופה המקבילה ב 05+06/2022 תקופה ללא הגבלות כלל ובטח לא על הענף בו אתה עוסק, לא דיווחת על מחזורי הכנסות כמו אלו שדווחו בתקופת הבסיס.

על אף שלא מתקיים קשר סיבתי, הוחלט בשלב זה לפנים משורת הדין, להסתפק בדחיית ההשגה ללא שלילת המענק במלואו.”

5. יצוין כי הערר שבנדון הוגש באיחור של 39 ימים. ההחלטה בהשגה התקבלה ביום 1.12.2022, כך שהיה על העוררת להגיש את הערר עד יום 15.1.2023, ואולם הערר הוגש רק ביום 23.2.2023. מנגד, גם בהחלטה בהשגה נרשם איחור משמעותי (בעוד החוק מורה על מתן החלטה בתוך 120 ימים, ההחלטה ניתנה בחלוף 553 ימים בלבד). לאחר דין ודברים בנוגע לבקשת העוררת להארכת המועד ולנסיבות שבבסיסה, הסכימה המשיבה לכך שהמועד להגשת הערר יוארך, בכפוף לכך שלא תישמענה טענות מצד העוררת בנוגע לאיחור במתן החלטה בהשגה. לפיכך, הארכת המועד התקבלה בהסכמת הצדדים, ואולם בהחלטה מיום 16.3.2023 העיר יו"ר הוועדה כי מקובלת עליו הצעת המשיבה כי האיחורים יאיינו זה את זה, וכי טענות העוררת לעניין האיחור בהשגה לא תישמענה.

6. להלן נפנה אפוא להצגת טענות הצדדים לגופו של עניין (מבלי להידרש כאמור לטענות לעניין האיחור במתן החלטה בהשגה).

טענות הצדדים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

7. בכתב הערר עמדה העוררת על כך שהמענקים לפי החוק מחושבים תוך השוואה בין תקופת הזכאות לתקופת הבסיס, ללא בחינה של נתוני ההכנסות השנתיים, וללא התחשבות בממוצעים. העוררת הזכירה כי היא מדווחת על הכנסותיה בהתאם לשיטת המזומנים, ומכאן כי גם אם ההכנסה נובעת מתקופות קודמות – ההשוואה הנכונה היא בין החודשים המקבילים. העוררת הדגישה בהקשר זה כי היא לא ביקשה מענקים בגין חודשים שבהם הירידה נמוכה מהשיעורים שנקבעו בחוק.
8. לעניין הוכחת הקשר הסיבתי, טענה העוררת כי ישנה חזקה שירידת מחזורים בתקופת הקורונה נובעת מהמגפה, וכי המשיבה לא הציגה ממצאים שיש בהם כדי לסתור את החזקה.
9. בהודעה משלימה, שצורפה בתגובה להחלטת ביניים של יו"ר הוועדה, העוררת הרחיבה לגבי אופי הכנסותיה – הוסבר כי פעילות המשרד מאופיינת מעצם טיבה בתנדוטיות, שכן ישנם תיקי נזיקין שנמשכים שנים ותיקים אחרים שמסתיימים בתוך זמן קצר. התוצאה היא שניתן לייחס חלק מההכנסות למועד מסוים אך הכנסות רבות אינן ניתנות ל"ייחוס" מבחינת המועד שבו הופקו.
10. לעניין ההכנסה החריגה בתקופת הבסיס, הוסבר כי מדובר במקרה שבו טופלו שלוש תביעות ביטוח חיים של אדם צעיר – תיקים שנפתחו בסוף 2018 ובתחילת שנת 2019 – וכיוון שמדובר היה בהליך פשוט יחסית, ההכנסה בכל התיקים התקבלה חודשים ספורים לאחר מכן, בחודשים מאי-יוני 2019 (סה"כ כ-636 אלף ש"ח, על פי החשבוניות שצורפו). העוררת צירפה גם את ההשגה, בה נטען, בתמצית, כי לא היה מקום לסטות מן הנוסחה ולערוך חישוב ממוצע. העוררת העירה בנוסף כי קיבלה בשלב מוקדם מכתב המאשר שירידת המחזורים שעל בסיסה חושב המענק היא בשיעור 70%, וכי הדבר מעיד שהבקשה אושרה.
11. בכתב התשובה הדגישה המשיבה את האופי החריג של ההכנסה בחודשי מאי-יוני 2019, וטענה כי בדיוק למצבים אלו כיוונה הפסיקה אשר קבעה כי קיימת למשיבה סמכות לסטות מנוסחת החישוב במקרים בהם נוצר עיוות. בנוסף, עמדה המשיבה על התנדוטיות בהכנסות העוררת גם ברמה השנתית – בהכנסות השנתיות נרשמו עליות ומורדות, כאשר ההכנסה בשנת 2020 הייתה נמוכה אך גם בשנת 2018 נרשמה הכנסה נמוכה אף יותר (ובהשוואה דו-שנתית) – בשנות הקורונה 2020-2021 ההכנסות היו גבוהות יותר מאשר בשנתיים שקדמו להן). עוד העירה המשיבה כי גם בחישוב ממוצעים ארוך טווח (כגון השוואה בין ממוצע ההכנסות בשנת 2019 לממוצע ההכנסות בשנת 2020, או השוואה בין 16 חודשי הקורונה ל-16 החודשים שקדמו לקורונה), חלה אצל העוררת ירידת מחזורים בשיעור נמוך שאינו מזכה במענק. המשיבה עמדה על כך שבנסיבות אלו לא ניתן לבסס את הזכאות למענק על השוואה מקרית בין תקופת הבסיס לתקופת הזכאות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

12. המשיבה הדגישה בנוסף כי לא ביקשה לשלול מהעוררת את המענק באופן מוחלט, והעירה כי המענק שאושר קרוב לכלל התשומות שדווחו למע"מ בשנת 2020 – באופן שבוודאי כיסה את הפגיעה הכלכלית שנגרמה לעוררת, ככל שהייתה.

13. בתגובה לכתב התשובה חזרה העוררת על טענותיה בשלבים הקודמים. העוררת טענה בנוסף כי התנודתיות והבחינה של מחזורי ההכנסות השנתיים, כשלעצמן, אינן מובילות בהכרח למסקנה בדבר היעדר קשר סיבתי (תוך הפניה לפסק הדין בעמ"נ 33553-01-22 ווטרימטיק נ' רשות המסים, ניתן ביום 16.10.2022; להלן – **עניין ווטרימטיק**). העוררת העירה כי נפסק בעבר שעליה במחזור ההכנסות השנתי היא לכל היותר אינדיקציה חלשה להיעדר קשר סיבתי. יחד עם זאת העוררת העירה כי השוואה לתקופת הקורונה בכללותה מלמדת על ירידת מחזורים ניכרת. על רקע זה, טענה העוררת כי הבחירה לסטות מהנוסחה באופן זה או אחר לא נומקה על ידי המשיבה.

14. עוד נטען כי בחינת עיסקאותיה הספציפיות של העוררת אינה עולה בקנה אחד עם אחת התכליות המרכזיות של החוק – מתן מענק בהליך יעיל ומהיר. העוררת טענה כי המחוקק קבע את בסיס השוואה הדו-חודשי למרות השינויים שעשויים להיות בהכנסות בין חודש לחודש, מתוך מטרה ללכוד את מרבית המקרים של עסק נורמטיבי שנפגע מהקורונה, כאשר האפשרות לסטות מהנוסחה צריכה להישמר רק למקרים חריגים.

15. כאן המקום לציין כי התגובה לכתב התשובה הוגשה באיחור – לעוררת ניתנה שהות להגיש תגובה לכתב התשובה עד 5 ימים לפני הדיון, ואולם זו הוגשה רק ביום שלפני הדיון, בשעות הצהריים. בפתח הדיון, הוער כי לא ניתן יהיה להידרש בדיון למסמך זה לנוכח האיחור בהגשתו. מכל מקום, לצורך עריכת החלטתנו הסופית, ראינו לנכון להידרש גם לכתב טענות זה.

דיון והכרעה

16. בדיון שהתקיים באמצעים טכנולוגיים ביום 29.5.2023 עמדנו על משמעויות האינדיקציות השונות שהוצגו על ידי הצדדים, והצענו לצדדים להגיע לפשרה בנוגע לגובה המענק. לאחר תום הדיון, מסרה העוררת הודעה בה הביעה התנגדות להצעת הפשרה שהעלתה המשיבה. בהודעה זו חזרה העוררת על טענותיה, והדגישה כי הירידה בהכנסותיה נבעה מהקורונה, שכן הלקוחות לא הגיעו, ותיקים לא נכנסו.

17. לאחר ששמענו את טענות הצדדים ולאחר שעיינו בכתב הטענות, באנו לכלל מסקנה כי **דין הערר להידחות**. להלן נעמוד בקצרה על התשתית המשפטית שבבסיס העניין ועל טעמי החלטתנו.



מדינת ישראל ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

רקע נורמטיבי – דרישת הקשר הסיבתי

18. 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 בתקופת המענק נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף covid-19"** (סעיף 38(3) לחוק). במילים אחרות, המענק יינתן רק אם קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה.

19. 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**).

20. לצד זאת הוזכר לא אחת כי תנודתיות בהכנסות עשויה 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 הקביעה כי מחזור תקופת הבסיס יהיה שווה לממוצע ההכנסות בשנת 2019 (ראו עמ"נ 40181-04-22 **סלטי מערכות חשמל 200 בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 23.3.2023; וראו למשל ערר 1026-21 **נתי זיו – סטודיו זיו בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 5.5.2021).

21. תנודתיות אכן אינה מהווה "מילת קסם" המצדיקה התערבות (כלשון בית המשפט בעניין **וטרמטיק**), ואולם ככל שהתנודתיות חריפה יותר, וככל שהפערים משמעותיים יותר, כך נדרש לבחון ביתר זהירות אם ירידת המחזורים נובעת ממגפת הקורונה ואם יש מקום לנקוט בחישוב חלופי.

מן הכלל אל הפרט



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

22. הערר שבעניינו נסוב על שתי החלטות של המשיבה – בהחלטה הראשונה לא הביעה המשיבה ספקות לגבי עצם קיומו של הקשר הסיבתי, והסתפקה בהתאמות חישוביות במחזור תקופת הבסיס, נוכח האופי החריג של ההכנסה (התאמות שהובילו למענק מופחת). בהחלטה השניה קבעה המשיבה שמחזורי ההכנסות התנודתיים מעידים על כך שדרישת הקשר הסיבתי לא מתקיימת כלל, ויחד עם זאת, הותירה את המענק שאושר בשלב הקודם בבחינת "לפנים משורת הדין".

23. חשוב להבהיר – העוררת לא הציגה ראיות פוזיטיביות להשתלשלות העניינים המדויקת שהובילה לירידה בהכנסות, וטענה באופן כללי כי הפגיעה במשק הובילה לירידה בהיקף הלקוחות. מנגד גם המשיבה לא הציגה ראיות "מהשטח" להיעדר קשר הסיבתי, ולא הצביעה על גורם עסקי אחר לירידה בהכנסותיה של העוררת. בהתאם להלכת פודולסקי, הנטל הראשוני להפרכת הקשר הסיבתי מוטל על המשיבה, ואולם כבר הערנו בעבר כי נתוני ההכנסות וממצאים בדבר תנודתיות מהווים אינדיקציה משמעותית שיש להביא בחשבון (ראו בדומה לעניינינו ערר 1239-22 נדר שרעבי חברת עורכי דין בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 12.6.2023). הדיון מתמצה אפוא בשאלה איזו משמעות יש לייחס לתנודתיות ולשינויים בהכנסות של החברה העוררת.

24. על פי מחזורי ההכנסות של החברה שהוצגו לנו (נתונים משנת 2015 ואילך), ניתן לאבחן את הנתונים הבאים: ככלל, הכנסותיה החודשיות של העוררת נעות בין 100 ל-300 אלף ש"ח, כאשר ניתן לראות לעיתים סטיות לכאן ולכאן, קרי – מעט פחות מ-100 אלף ש"ח או מעט יותר מ-300 אלף ש"ח; לעיתים רחוקות, בתדירות לא קבועה ולא בכל שנה, רושמת העוררת הכנסה חודשית גבוהה בהרבה – מעל 500 אלף ש"ח (ובמקרה אחד – אף מעל מיליון ש"ח). תוצאת הדברים היא כי גם ההכנסה השנתית היא תנודתית – שנת השיא בהכנסותיה של העוררת הייתה בשנת 2016 (כ-3.27 מיליון ש"ח), ואילו שנת השפל הייתה ב-2018 (כ-1.65 מיליון ש"ח).

25. על רקע נתונים אלו, נבקש לברר את מצבה של העוררת בתקופת הקורונה, ונתייחס בהקשר זה בנפרד לשתי השאלות העולות משתי ההחלטות שהמשיבה קיבלה – האם מחזורי ההכנסות ירדו עקב מגפת הקורונה (שאלת הקשר הסיבתי) וכיצד יש להתייחס למחזור ההכנסות החריג בתקופת הבסיס (שאלת החישוב החלופי).

א. האם הכנסות העוררת ירדו עקב מגפת הקורונה

26. בשנת פרוץ מגפת הקורונה, שנת 2020, היו הכנסות העוררת קרובות לנתוני השפל השנתיים שהוצגו לעיל, והסתכמו בכ-1.86 מיליון ש"ח; לעומת זאת בשנה העוקבת, שנת 2021, הכנסות העוררת היו גבוהות וכמעט השיגו את שנת השיא (הסתכמו בכ-3.16 מיליון ש"ח).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

כיוון שהסכומים קרובים לאלו שהעוררת השיגה ממילא לפני מגפת הקורונה, ניתן היה לחשוב שמדובר בתוצאה שרירותית או מקרית, אלא שעיון מדוקדק יותר בהכנסות החודשיות מגלה תמונה מורכבת יותר.

27. ראשית, מחודש אפריל 2020 ואילך, חלה אצל העוררת ירידה דרסטית לרמת ההכנסות הנמוכה ביותר מבין כל התקופות שנסקרו. במשך חודשיים רצופים רשמה העוררת הכנסות נמוכות מ-100 אלף ש"ח, וגם בחודשיים שלאחר מכן ההכנסות נותרו מעל 100 אלף ש"ח על הצד הנמוך. בכל התקופה שנסקרה על ידינו, נמצא תקדים דומה אחד בלבד לתקופה של 4 חודשים ברמת הכנסה דומה (חודשים יוני עד ספטמבר 2018). ניתן לשער שהירידה לרמת ההכנסות הנמוכה ביותר של העוררת, מיד לאחר פרוץ מגפת הקורונה, אינה מקרית.

28. שנית, גם בראיה רחבה יותר – ההכנסות נותרו ממוצעות ומטה בכל תקופת הקורונה, לרבות שנת 2021, ורק בחודשים ספטמבר ודצמבר 2021 – בתקופה של התאוששות המשק ממגפת הקורונה – נרשמו אצל העוררת הכנסות גבוהות שהעלו את הסך הכולל בשנה זו לרף הגבוה. תקופת הקורונה בכללותה, מחודש לאחר פרוץ המגפה ועד תום תקופת המענקים ומעט לאחר מכן, הייתה תקופת שפל יחסית אצל העוררת. גם כאן, לא מדובר בנתונים חסרי תקדים – הכנסות נמוכות באופן דומה נרשמו אצל העוררת גם בתקופות אחרות (כגון שנת 2018 ותחילת 2019) – ואולם בשנים 2020-2021, נתוני השפל בהכנסות תואמים בצורה מדויקת את תקופת ההתפשטות של מגפת הקורונה.

29. אשר על כן, אין לקבל את טענת המשיבה בהחלטה בהשגה, בדבר היעדר קשר סיבתי; הנתונים מעידים על כך שהעוררת חוותה ירידת מחזורים בתקופת הקורונה, ובחודשי תקופת הזכאות הנדונה, מאי-יוני 2020, הירידה היא בולטת וברורה. עם זאת, כאמור לעיל, המחלוקת בין הצדדים למעשה היא לעניין חישוב גובה המענק ולא לעניין עצם הזכאות. בהקשר זה, השאלה היא האם הייתה הצדקה לסטות מן הנוסחה ולערוך חישוב חלופי, כאשר עיקר הקושי נסוב על נתוני מחזור הבסיס.

ב. האם הייתה הצדקה לעריכת תחשיב חלופי

30. נקדים ונאמר כי בעניין עריכת החישוב החלופי, אנו סבורים כי הצדק עם המשיבה. באופן רגיל, גובה המענק מחושב על פי מחזור ההכנסות בתקופת הבסיס, ובהתחשב בשיעור ירידת המחזורים בהשוואה לתקופת הזכאות. ההנחה הטכנית הגלומה מאחורי החישוב היא כי בחודשים דומים, ההכנסה הייתה צפויה להיות דומה אלמלא הקורונה. גם בהינתן תנודתיות מסוימת, ניתן להניח שהנוסחה הטכנית של החוק "בולעת" שינויים לא גדולים הנגזרים מתנודתיות טבעית – תנודות שעשויות לעיתים להקטין או להגדיל את גובה המענק, על פי תוצאות ההשוואה בין התקופות הדו חודשיות. בנסיבות המקרה של



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

העוררת, ניתן היה להתעלם מהפקטור של התנודתיות, אילו ההכנסות בתקופת הבסיס היו בתוך הטווח של התנודתיות הרגילה של העוררת (שכאמור נעה לרוב בין 100 אלף ל-300 אלף ש"ח בחודש).

31. ואולם כאשר מחזור תקופת הבסיס כולל הכנסה גבוהה באופן חריג, חישוב המענק שנוצר כתוצאה מכך עלול להוביל לעיוות. במקרה זה, מחזור הבסיס כולל חודש שבו ההכנסה עמדה על 633 אלף ש"ח, וההכנסה מסתכמת בכ-867 אלף ש"ח בתקופה הדו-חודשית הנדונה. במקרה כזה, אותה הנחה טכנית, שבחודשים המקבילים בתקופת הקורונה צפויה הכנסה דומה, אינה עומדת עוד בעינה. במקרים כאלו, אמת המידה המקובלת היא השוואה הנערכת על בסיס ממוצע – ניתן "לנרמל" את ההכנסה בתקופת הבסיס, ולערוך את חישוב המענק תוך השוואה לממוצע החודשי של שנת 2019, ולא בהשוואה למחזור החריג (ראו ערר 1277-21 נורט' סטאר טכנולוגיות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 14.10.2021).

32. אנו ערים לכך שיש לנקוט זהירות בחישוב המענק על בסיס ממוצע. מקום שבו ננקט חישוב ממוצע לצורך הפחתת המחזור בתקופת הבסיס, עשויה להיות לכך השפעה הפוכה על תקופות אחרות – השוואה לבסיס הממוצע עשויה להגדיל את המענקים שהעוסק זכאי להם בתקופות אחרות, ואף עשויה ליצור, כביכול, זכאות למענק בתקופות שבהן העוסק אינו זכאי למענק מכוח החוק. אשר על כן, יש מקום לבחון האם חישוב המענק תוך השוואה לממוצע אינה יוצרת עיוות מסוג זה, ובמקרים המתאימים הדבר עשוי להצדיק הימנעות מסטייה מהנוסחה (ראו ערר 1080-23 ימית צורית פיתוח וכבישים בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 22.5.2023; ערר 1134-22 משרד עורך דין אביגדור קנטי נ' רשות המסים, ניתן ביום 26.7.2022).

33. לצורך בדיקת המקרה שלפנינו, ערכנו חישוב חלופי ומצאנו כי אילו הייתה נערכת בכל תקופות הזכאות השוואה למחזור ההכנסות הממוצע, הייתה העוררת זכאית למענק של כ-45 אלף ש"ח בתקופת הזכאות הנדונה, ולמענקים בסך כולל של כ-58 אלף ש"ח בלבד בכל תקופות הזכאות. זאת לעומת מענק בסך כ-133 אלף ש"ח שהעוררת ביקשה לפי הנוסחה בגין תקופת הזכאות הנוכחית (ולצד מענק נוסף בסך של כ-46.5 אלף ש"ח שהעוררת יכולה הייתה לבקש בגין תקופת הזכאות מאי-יוני 2021 לפי הנוסחה – מענק שלא התבקש על ידה). נבהיר למען הסדר הטוב כי בחישוב זה לא הבאנו בחשבון את המענק לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 מכוח החלטת הממשלה, שכן המענק שהתקבל בתקופה זו מושפע, ככל הנראה, ממשנתנים אחרים שפרטיהם לא הוצגו לנו.

34. כאן המקום להזכיר כי המשיבה העמידה את גובה המענק לתקופת הזכאות הנדונה על כ-55 אלף ש"ח. התחשיב החלופי שערכה המשיבה היה שונה – המשיבה הותירה את הכנסותיה של העוררת כפי שהן ולא החליפה אותן בנתון ממוצע, ואולם ערכה התאמות ספציפיות בהכנסות שזוהו כחריגות: הכנסות אלו נפרסו באופן לינארי על פני 6 חודשים,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

כך שרק שליש מהן יוחס לתקופת הבסיס הנדונה. בפועל, המענק שקיבלה העוררת לפי התחשיב החלופי גבוה יותר מכפי שהיה מתקבל לפי חישוב הממוצע שהוצג לעיל (כ-45 אלף ש"ח), ולמעשה כמעט זהה למענק שהעוררת הייתה מקבלת אילו החישוב בכל תקופות הזכאות היה נערך בהשוואה לממוצע (כאמור, מבלי להתייחס למענק מרץ-אפריל 2020).

35. בשורה התחתונה, אין לנו אלא להצדיק את התוצאה שאליה הגיעה המשיבה. הסטייה מן הנוסחה במקרה זה היא פועל יוצא של ההכנסות הגבוהות באופן חריג בתקופת הבסיס. לא ניתן להניח שרמת ההכנסה הגבוהה בתקופת הבסיס היא ברת השוואה לצורך חישוב המענקים, ומן ההכרח לערוך תחשיב חלופי. לפי דרך המלך, אילו היה נערך חישוב ממוצע – הוא היה מניב לעוררת מענק נמוך יותר ממה שהיא קיבלה בפועל (או מענק דומה אם מביאים בחשבון את יתר התקופות).

36. ייתכן שיש צדק בטענת העוררת, שהניסיון "לייחס" את ההכנסות שלה לתקופות מסוימות, ולפרוס כל הכנסה באופן לינארי על פני התקופה שבה הופקה – הוא מלאכותי במובן מסוים. עם זאת, כיוון שתחשיב זה הניב עבור העוררת מענק בסכום גבוה יותר מהתחשיב הממוצע הקלנדרי, שהוא לטעמנו בבחינת דרך המלך, וכיוון שתוצאה דומה מתקבלת גם אם מחילים את החישוב על פי ממוצע קלנדרי לתקופות נוספות – הרי שהתוצאה אינה פוגעת בעוררת. הלכה למעשה, באנו לכלל מסקנה כי המענק שאושר לעוררת מלכתחילה משקף בצורה נאותה את המענק הראוי בנסיבותיה של העוררת.

37. נחזור ונדגיש – מסקנה זו אינה נובעת מהתנודתיות הרגילה בהכנסותיה של העוררת, שעליה עמדנו לעיל. הסטייה מהנוסחה מתבקשת במקרה זה דווקא על רקע ההכנסות יוצאות הדופן והחריגות שנרשמו בתקופת הבסיס. מדובר אמנם בהכנסה של העוררת מפעילות שגרתית אך היא חריגה בהשוואה להכנסותיה השוטפות, ומכיוון שהסכום הוא גבוה במיוחד, אי אפשר להניח אותו כבסיס לחישוב המענקים. בהשוואה בין מחזור הבסיס הגבוה לבין מחזור תקופת הזכאות, לא ניתן לומר בוודאות שירידת המחזורים נובעת ממגפת הקורונה, שכן חלק מהירידה נובע מהעיתוי השרירותי של ההכנסה הגבוהה. התחשיב החלופי נועד לנטרל את ירידת המחזורים המלאכותית שנוצרת כתוצאה מהפער השרירותי ולנרמל אותה. בנסיבות העניין, מצאנו כי התחשיב החלופי שנערך מוביל לתוצאה סבירה.

סיכום

38. מכל הטעמים המפורטים לעיל, החלטנו לדחות את הערר, ולהותיר את גובה המענק בסכום שאושר לעוררת מלכתחילה.



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

39. לא ראינו לנכון לעשות צו להוצאות, וזאת בהתחשב באופי ההליך ובמטרתו, וכן לאחר שדחינו מקצת מטענות המשיבה למרות התוצאה שאליה הגענו. אנו מורים לעוררת להחזיר למשיבה את יתרת כספי המקדמות ששולמו לה ביתר, בתוך 30 ימים ממתן החלטה זו.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 60 יום.
ניתנה היום, י"ב אב תשפ"ג, 30/07/2023, בהעדר הצדדים.

1254-23

צבי פרלמוטר, רו"ח
נציג ציבור

ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה