



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1285-23
ערר 1295-23
ערר 1296-23
ערר 1297-23
ערר 1298-23
ערר 1299-23
ערר 1300-23

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

העורר: קבועה יאסין מס' 35786243
ע"י ב"כ מר/גברת ראמי ענאבוסי

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. העורר הוא עוסק מורשה העוסק בעבודות עפר ובבעלותו טרקטור מסוג "שופל".
2. העורר הגיש בקשות למענקי השתתפות בהוצאות קבועות לתקופות הזכאות הבאות: מרץ-אפריל 2020, מאי-יוני 2020, יולי-אוגוסט 2020, נובמבר-דצמבר 2020, ינואר-פברואר 2021 וכן עבור מענק בגין פגיעה ממושכת (להלן – **מענקי הקורונה**), זאת בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – "**החוק**") או "**חוק התכנית לסיוע כלכלי**"). בקשות אלו אושרו במלואן ולעורר שולמו המענקים בהתאם לחישוב הקבוע בחוק.
3. בנוסף למענקי הקורונה, הגיש העורר בקשה למענק **האומיקרון** לתקופת הזכאות ינואר-פברואר 2022, מכוח חוק מענק סיוע לעסקים בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות זן אומיקרון של נגיף הקורונה החדש (הוראת שעה), התשפ"ב-2022 (להלן – **חוק האומיקרון**).
4. ביום 8.8.2022 דחתה המשיבה את בקשת העורר למענק האומיקרון. בהחלטת הדחיה צוין כי בתקופת הזכאות צריכת הסולר של העורר (עבור השופל אותו הוא מפעיל) עלתה בשיעור של 20% לעומת צריכת הסולר בתקופת הבסיס אך הכנסותיו פחתו מאוד, ולכן נקבע כי הירידה בהכנסות נובעת מעיתוי בדיווח ההכנסות או מהעלמת הכנסות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

5. יחד עם ההחלטה על דחיית מענק האומיקרון, החליטה המשיבה לתקן את החלטותיה הקודמות ולדחות את כל בקשות העורר למענקי הקורונה במסגרת תיקון החלטה על פי סעיף 12(ב) לחוק.

ההחלטות המתקנות

6. בהחלטות המתקנות קבעה המשיבה כי לא נמצא קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות לבין הקורונה מהנימוקים הבאים:
 - א. לעסק מחזור בסיס מאוד חריג.
 - ב. החל מחודש מרץ 2019 קיימת ירידה בהכנסות העסק אשר נמשכה אל תחילת שנת 2020. צוין כי מהשוואת הכנסות חודשים ינואר-פברואר 2020 להכנסות חודשים ינואר-פברואר 2019 קיימת ירידה של 95% בהכנסות העסק, זאת לפני הקורונה וללא קשר לקורונה.
 - ג. מחזור הבסיס גבוה מהכנסות העסק במשך חצי שנה החל מיולי 2019 עד דצמבר 2019.
 - ד. לא הוטלו הגבלות על הענף.
- לפיכך, מחזור הבסיס נקבע על פי הכנסות חודשים ינואר-פברואר 2020, ובהתאם למחזור בסיס זה לא קמה זכאות למענק.
7. כנגד כל החלטות הדחיה הגיש העורר השגות ביום 17.9.2022.

ההחלטות בהשגות

8. ביום 21.2.2023 דחתה המשיבה את ההשגות שהוגשו. **החלטת המשיבה בהשגות בעניין מענקי הקורונה** נוסחה באופן זהה ובה צירפה המשיבה טבלה המרכזת את הכנסות העורר לעומת צריכת הסולר בעסק של מפעיל שופל, וציינה כי הירידה בצריכת הסולר הייתה כ-25% בלבד, לעומת הירידה בהכנסות שעמדה על 83%. צוין כי נערכו שיחות עם מייצג העורר ונתונים אלו הובאו לתשומת לבו, אולם המייצג התעלם מההערות, זלזל בממצאים וביקש להוציא החלטה ולהגיע לוועדת הערר. עוד צוין כי על הענף לא הוטלו הגבלות, וכי בהשגה לא הוצגה שום אסמכתה המעידה על ביטולים, וכן כי לא ניתן הסבר לירידה החדה בהכנסות חודשים ינואר-פברואר 2020. בנוסף לנימוקים אלו, בהחלטה בהשגה לתקופת הזכאות ינואר-פברואר 2021 ציינה המשיבה כי מענק ינואר-פברואר 2021 מבוסס על מחזור בסיס חריג וכי המשיג לא סיפק תשובה לירידה החדה בהכנסות שחלה בינואר-פברואר 2020 לעומת התקופה המקבילה בשנת 2019. עוד ציינה המשיבה כי יוטל קנס גירעון על העורר בשל "הבקשה הרשלנית".
9. **בהחלטה בהשגה בעניין מענק האומיקרון** קבעה המשיבה כי מחזור ההכנסות שדווח



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בחודשים ינואר-פברואר 2019 לא יכול להיקבע כמחזור בסיס בשל חריגותו. המשיבה ציינה כי מחזורי ההכנסות של העורר בין החודשים יולי 2021 עד דצמבר 2021 קטנים מאלה שדווחו בתקופת הבסיס. לשיטת המשיבה, נתונים אלה מוכיחים כי העורר לא היה צפוי להפיק הכנסות בתקופת הזכאות כפי שדיווח בתקופת הבסיס. בנוסף, ציינה המשיבה כי בחודשים ינואר-פברואר 2020 חלה ירידה חדה בהכנסות בהשוואה לחודשים המקבילים בשנת 2019. עוד קבעה המשיבה כי אין התאמה בין נתוני צריכת הסולר בתקופת הזכאות לנתוני ההכנסות בתקופה זו.

10. להלן יפורטו עיקר טענות הצדדים. נפרט תחילה את טענות הצדדים בעניין **מענקי הקורונה** ולאחריהן יפורטו הטענות בעניין **מענק האומיקרון**.

טענות הצדדים – מענקי הקורונה

טענות העורר

11. בכתב הערר ציין העורר כי הוא עוסק בעבודות עפר ומבצע את העבודות באמצעות שופל הנמצא בבעלותו ועל ידי קבלני משנה שאותם הוא שוכר בהתאם לצורך.

12. העורר פירט את השתלשלות העניינים מאז הגשת ההשגות ועד למתן הודעות הדחייה. לדבריו, ביום 2.2.2023 פנתה לראשונה נציגה מטעם המשיבה לעורר והציעה לו פשרה ביחס להשגות שהוגשו. העורר הביא את הדברים לידיעת מייצגו וזה יצר קשר עם נציגת המשיבה באמצעות הדוא"ל ובטלפון. לטענת ב"כ העורר, נציגת המשיבה ציינה כי הוחלט על דחיית ההשגות ואם העורר לא יסכים באותו יום להצעת הפשרה שהוצעה לו, יצטרך להשיב את מלוא המענקים ששולמו. ב"כ העורר התנגד לפשרה ולאופן הצגת הדברים, וציין כי בהשגה שהוגשה הושקעו משאבים ומאמצים רבים והוא מבקש לדון בטענות שהועלו בהשגה בצורה נאותה ומפורטת. בהמשך לכך, ולאחר דין ודברים נוסף בין מייצג העורר לנציגת המשיבה, סירב ב"כ העורר להצעות שהוצעו וביקש החלטה בכתב תוך הבעת נכונות להגיע לשלב הערר. בהמשך לכך, ביום 21.2.2023 התקבלו ההחלטות בדבר דחיית ההשגות.

13. העורר הפנה להחלטת וועדת הערר בערר 1626/22 **יורם ברק שמאות מקרקעין בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 18.7.2022; להלן – **עניין יורם ברק**), וטען כי תיקון החלטות לפי ס' 12(ב) צריך שיעשה במקרים חריגים בלבד ועל המשיבה להפעיל את סמכות התיקון תוך הפעלת שיקול דעת ותוך התחשבות באינטרס ההסתמכות ובמכלול השיקולים הצריכים לעניין.

14. העורר טען כי מחזור הבסיס החריג עליו מסתמכת המשיבה כעילה עיקרית לשינוי החלטותיה אינה עובדה חדשה וחריגה, ומדובר בנתון עובדתי שהיה בפניה בעת בחינת הבקשות למענקים וטרם אישורן.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

15. לגופם של נימוקי המשיבה טען העורר כי מחזור חריג ותנודתיות אינם מנתקים את הקשר הסיבתי, ולכל היותר עשויים להעלות שאלות לגבי שיטת ההשוואה הנדרשת.
16. טיעונה של המשיבה בדבר העדר קשר סיבתי הינו דרסטי ומסב לעורר נזק גדול המסתכם בסך של 195,475 ₪ שאושרו לו. העובדה כי רשות המסים טוענת להעדר קשר סיבתי מחד, וקובעת מחזור בסיס חלופי מאידך, מעידה כי היא אינה משוכנעת בטענתה להעדר קשר סיבתי.
17. המשיבה אימצה כמחזור בסיס חלופי את מחזור ההכנסות לחודשים ינואר-פברואר 2020 בסך 18,900 ₪, שהינו המחזור הנמוך ביותר של העורר מזה כעשר שנים, ואפילו בתקופת הקורונה עצמה. המשיבה לא ביקשה מהעורר מסמכים לצורך בחינת הסוגיה והסתפקה בחישוב אריתמטי מופשט, ללא כל פירוט והוכחה מוצקה.
18. בנוגע לטענת המשיבה לירידה בהכנסות העסק החל מחודש מרץ 2019, טען העורר כי הטענה מתעלמת מאופי העסק כעסק קבלני אשר מחזורי הכנסותיו משתנים מתקופה לתקופה בהתאם לאופי העבודות. הירידה בהכנסות במחצית השנייה של 2019 לעומת המחצית הראשונה (בשיעור של כ-55%) הינה ירידה אופיינית לענף ולעסק עצמו, וירידה דומה נרשמה גם בשנת 2018 (בשיעור של 44%) וגם בשנת 2021 (בשיעור של כ-40%).
19. המשיבה בחרה להשוות בין מחזור ההכנסות בינואר-פברואר 2020 שהינו מחזור ההכנסות הנמוך ביותר של העסק, לעומת מחזור ההכנסות בינואר-פברואר 2019, שהינו מחזור ההכנסות הגבוה ביותר של העסק מאז הוקם. גישה זו היא קיצונית ואינה סבירה, והשוואות בין מחזורי הכנסות העסק בתקופות שונות בשנים 2018 ו-2019 מביאות לתוצאות שונות בתכלית.
20. בנוסף טען העורר, כי הטענה למחזור החריג בחודשים ינואר-פברואר 2019 נטענה לגבי כלל המענקים ללא הבחנה, למרות שההשוואות למחזורי הבסיס האחרים לשנת 2019 נותנות תוצאות שונות, ובהן לא חלה ירידה של 95% בהכנסות כנטען בהחלטות הדחייה.
21. העורר הוסיף כי גם ענפים שלא הוטלו עליהם הגבלות ישירות עדיין סבלו מהשפעות המגפה, וציין כי העורר עצמו שהה בבידוד במהלך תקופת הקורונה, חברות הבניה סבלו ממחסור בעובדים בשל ההגבלות, התנועה הוגבלה והוטלו סגרים. בנוסף צוין כי לעורר אין חוזים קבועים ולצורך קבלת עבודה הוא נוהג גם לנדוד ולחפש באתרי בניה, ובשל היותו עובד יחיד בעסק לא היה קל להתחייב אישית לעבודות ארוכות-טווח.
22. אשר לצריכת הסולר, טען העורר כי הסתמכות המשיבה על אחוז צריכת הסולר בלבד בכל תקופה אינה נכונה ויש להביא בחשבון בעניין זה גם את עלויות קבלני המשנה המשפיעות על נושא צריכת הסולר. העורר צירף טבלה מפורטת בה פירט את עלויות החזקה השונות לגבי כל תקופת זכאות ואת שיעור הירידה בהכנסות בתקופות אלו, וטען כי בהתאם לנתונים שפורטו קיים קשר סימטרי מובהק בין הירידה בהכנסות להוצאות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

23. העורר הוסיף וטען כי לו היו מחושבים המענקים בהתאם לממוצע ההכנסות בשנת 2019, הייתה קמה זכאות למענקים נוספים שלגביהם לא הייתה אפשרות להגיש בקשות למענק.
24. העורר קבל על הטענות וההאשמות שצוינו במכתבי החלטות המשיבה ושנוסחו באופן פוגע ומזלזל ותוך התנהלות נפסדת ומאיימת מצד המשיבה בטרם מתן החלטות. צוין כי ההחלטה בדבר הטלת קנס גירעון שצוינה בהחלטות בהשגות "בשל הבקשה הרשלנית", מהווה אף היא איום והשתלחות שלא לצורך.
25. לבסוף, הביא העורר ממצאים מסקר Coface BDI, חברת הביזנס Data ודירוג עסקים בארץ ובעולם מיום 25.11.2020, המעידים על צמצום משמעותי בפעילות ענף הבנייה החל מחודש מרץ 2020, שבאה לידי ביטוי בירידה בהתחלות בנייה וירידה בהיקפי העסקאות לרכישת דירות. בנוסף ציין העורר נתונים שונים מתוך דו"ח מדרוג, מתוך נתוני הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה בנוגע להתחלות בנייה בשנת 2020, וכן מדו"ח האגף לניתוח כלכלי במשרד הבינוי והשיכון מיום 20.10.2020.

טענות המשיבה

26. בכתב התשובה חזרה המשיבה על הממצאים שצוינו במסגרת החלטות הדחייה ובהחלטות בהשגות. המשיבה הדגישה כי דווקא עם התפרצות הקורונה ניתן לראות עליה בצריכת הסולר של העורר, והדבר מעיד כי בפועל היקף העבודה רק עלה, ולכל הפחות מטיל ספק משמעותי בקיומו של קשר סיבתי. לטענת המשיבה, העורר לא נתן מענה לסוגיה זו ומהטבלה שצירף ניתן לראות ביתר שאת את הירידה בפעילות שהחלה טרם הקורונה, שכן בחודשים ינואר-פברואר 2020 גם הוצאות קבלני המשנה צנחו דרמטית. עוד צוין כי טבלה זו צורפה ללא תימוכין חשבונאיים, כך שלא ניתן לבחון את מהימנות הנתונים.
27. המשיבה עמדה על כך כי שנת 2019 כולה הינה שנה חריגה ובמיוחד ההכנסה החריגה בתקופת ינואר-פברואר 2019 בסך של 352,605 ₪, שלא נראתה דומה לה מאז תחילת פעילותו של העורר.
28. המשיבה הדגישה כי לעורר ניתנו אינספור הזדמנויות להתייחס לטענות, הן באמצעות המייל והן בשיחות טלפוניות, אולם העורר נמנע ממתן תשובות ורק בערר לראשונה הוא מעלה טענות לגבי נושא הסולר ללא תימוכין.
29. העורר לא צירף ולו בדל ראיה להוכחת קיומו של קשר סיבתי לקורונה ולא הסביר כיצד השפיע נגיף הקורונה על עבודתו, אם בכלל, ומה ההסבר לירידת המחזוריים שחלה טרם נגיף הקורונה.
30. בנוגע לתיקון החלטות, טענה המשיבה כי מדובר בסמכות רחבה שלא הוגבלה רק למקרים בהם התגלו עובדות חדשות. המשיבה הדגישה כי הסמכות אינה מוגבלת בזמן (בניגוד



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לסמכות דומה הקבועה בתקנות מס רכוש וקרן פיצויים (תשלום פיצויים) (נזק מלחמה ונזק עקיף), התש"ל"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. בנוגע 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 אין צורך בטעות קיצונית או בנסיבות מיוחדות לצורך תיקון החלטה.

31. בנסיבות המקרה, הסבירה המשיבה כי הזכאות למענקים תוקנה ונשללה לאחר שנמצאו אינדיקציות משמעותיות להעדרו של קשר סיבתי, המצדיקות את תיקון החלטות.

32. בתגובתו לכתב התשובה הוסיף העורר כי טענות המשיבה בכתב התשובה מתעלמות מהטיעונים ומההסברים המפורטים של העורר בהשגה ובכתב הערר, הן לעניין צריכת הסולר והן בנושא השפעת נגיף הקורונה על עבודת העורר.

33. העורר שב ופירט נתונים שונים בנוגע להתפלגות הכנסותיו המעידים, לשיטתו, על ההשפעה הברורה של נגיף הקורונה על ההכנסות בתקופות הזכאות הרלוונטיות. בנוסף, טען העורר בהרחבה בנוגע לסמכות המשיבה לתקן החלטה, וכן באשר לסוגיית צריכת הסולר.

טענות הצדדים - מענק האומיקרון

34. בכתב הערר הדגיש העורר כי הוא מסתייג ומתנגד נחרצות לניסוח הפוגעני של החלטה הדחייה של המשיבה מיום 8.8.2022, המרמז על העלמת הכנסות בידי העורר.

35. העורר ציין כי הוא עוסק בעבודות עפר וביצוע עבודות עשוי לגלוש מחודש לחודש ולפגוע בסימטריה בין ההכנסות להוצאות בהשוואה חודשית או תקופתית קצרה. לטענתו, חל קיטון בהוצאות עבור קבלני משנה בשנים 2020-2021 ובין החודשים ינואר-יוני 2022 ביחס להוצאות אלו בשנת 2019, הנובע מצמצום בהיקף הפעילות בשל ההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה.

36. בנוגע לצריכת הסולר, טען העורר כי הסתמכות על אחוז צריכת הסולר בלבד בכל תקופה אינה נכונה מיסויית וכלכלית, ויש להשוות את כלל העלויות אל מול ההכנסות. העורר הציג נתונים בנוגע לעלות העסקת קבלני משנה בתקופת הבסיס לעומת תקופת הזכאות וטען כי בעוד שבתקופת הבסיס העסיק קבלני משנה בהיקף גדול יחסית בשל היקף העבודות, הרי שבעקבות השפעת הקורונה ונגיף האומיקרון, פחתו העבודות בתקופת הזכאות ועלות אחזקת קבלני המשנה פחתה אף היא בהתאם ועיקר העבודה בוצעה על ידי העורר עצמו בעזרת השופל שברשותו, מה שהוביל לצריכת סולר גבוהה יותר.

37. העורר הדגיש כי אין להשוות את נתוני ההכנסות בתקופת הזכאות להכנסות בתקופות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שאינן תקופת הבסיס שנקבעה בחוק, וניסיונה של המשיבה לסטות מהוראות החוק מנוגדת לתכלית החוק ולפסיקה.

38. בכתב התשובה (שהוגש במאוחד לגבי מענקי הקורונה ומענק האומיקרון) טענה המשיבה בנוסף לטענות שפורטו לעיל, כי ההכנסה בתקופת הבסיס למענק האומיקרון (ינואר-פברואר 2019) חריגה, וכי לא נרשם דיווח דומה מאז שנת 2015 ואף לא לאחר הקורונה.

הדיון בעררים

39. ביום 31.5.2023 התקיים דיון בעררים, באמצעים טכנולוגיים. בדיון עמדו הצדדים על טענותיהם. הוועדה העירה כי בנסיבות המקרה היא רואה קושי בתיקון החלטות ושליחת המענקים בדיעבד לאחר תקופה ממושכת. בסיום הדיון הציעה הוועדה לצדדים הצעת פשרה לפיה מענקי הקורונה שאושרו ושולמו לעורר ייוותרו בידו, ומענק האומיקרון יעמוד על סך של 20,000 ₪ בהתאם לחישוב חלופי שהוצג לצדדים.

40. לאחר הדיון הודיעה המשיבה כי היא מסכימה להצעת הוועדה. העורר התנה את הסכמתו להצעה בפסיקת הוצאות משמעותיות בשל התנהלות המשיבה. בהמשך לכך ביקש העורר כי תינתן החלטה סופית בעררים.

דיון והכרעה

41. לאחר שבחנו את טענות הצדדים, מצאנו כי דין העררים בעניין מענקי הקורונה להתקבל במלואם ודין הערר בעניין מענק האומיקרון להתקבל באופן חלקי. נפרט להלן את הטעמים להחלטתנו.

דרישת הקשר הסיבתי

42. 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.

43. 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



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

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 בבר"מ 7502/22 **רשות המיסים נ' פודולסקי** (פורסם בנבו, 22.01.2023):

"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)

44. 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).

45. 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 **בטחון הצפון**, שם; ערר 1133-21 **מאסטר ביף 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)), או כאשר חל שינוי באופי הפעילות של העסק ללא קשר למשבר הקורונה (ערר 1130-21 **חיאדרה האלד 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 **דורון אוסט נ' רשות המיסים**, ניתן ביום 21.12.2021, פסקה 17 להחלטה, ובמובאות שם).



מדינת ישראל ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

תיקון החלטה לפי סעיף 12(ב) לחוק

46. סעיף 12(ב) לחוק עוסק בסמכותה של המשיבה לתקן החלטות בעניין זכאות למענק, ומורה כדלקמן:

"(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."

המדובר בסמכות רחבה שאינה מוגבלת בזמן, אולם ככל סמכות מינהלית יש להפעילה בשיקול דעת, תוך התחשבות באינטרס ההסתמכות של מקבלי המענק ובמכלול השיקולים הנוגעים לעניין. שנאמר – סמכות לחוד ושיקול דעת לחוד.

47. בעניין יורם ברק, עמדה הוועדה בהרחבה על הרקע הנורמטיבי של הסמכות לתיקון החלטה מינהלית בכלל ובתיקון החלטה של המשיבה למתן מענקים לפי חוק התכנית לסיוע כלכלי בפרט. עוד עמדה הוועדה על השיקולים שראוי שהמשיבה תשקול טרם הפעלת הסמכות לתקן החלטות, ובכללם: משמעות העובדות החדשות או הטעות שהתגלתה, משך הזמן שחלף מאז ההחלטה המקורית, האחריות לטעות, תכלית המענק ומתן זכות טיעון (לצד שיקולים נוספים שפורטו שם – פסקה 41 להחלטה). בנוסף קבעה הוועדה כי בסוגיית הקשר הסיבתי, הנטל המוטל על המשיבה להצדיק את החלטת התיקון כבד יותר [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

א. מענקי הקורונה

48. ההחלטות המתקנות (מיום 8.8.2022) התבססו על מספר אינדיקציות שלטענת המשיבה מצביעות על היעדר קשר סיבתי: האחת, מחזור בסיס "מאוד חריג"; השניה, ירידה בהכנסות העורר שהחלה בחודש מרץ 2019 ונמשכה אל חודשים ינואר-פברואר 2020; השלישית, אי-הטלת הגבלות על הענף בו עוסק העורר. בהמשך לכך קבעה המשיבה את מחזור הבסיס בהתאם להכנסות העורר בחודשים ינואר-פברואר 2020, אשר אינו מביא לזכאות למענקים.

49. נעמוד להלן על כל אחד מהממצאים שצוינו.



מדינת ישראל ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מחזור בסיס חריג

50. מחזור הבסיס החריג אליו התייחסה המשיבה בהחלטתה הוא מחזור ההכנסות בחודשים ינואר-פברואר 2019, העומד על כ- 352,000 ₪. מעיון בדיווחי ההכנסות של העורר למע"מ עולה כי בין השנים 2017-2019 דיווח העורר על מחזורי הכנסות דו-חודשיים הנעים בין 31,070 ₪ (ספטמבר-אוקטובר 2018) ל- 259,338 ₪ (יוני-יולי 2018), ומחזור ההכנסות שדווח בינואר-פברואר 2019 הוא הגבוה ביותר בשנים אלו.

51. לצד זאת, מחזור ההכנסות בחודשים ינואר-פברואר 2020 בסך 18,900 ₪ הוא הנמוך ביותר שדווח החל משנת 2017 ועד לפרוץ הקורונה, לרבות דיווחי ההכנסות בהמשך שנת 2020. במצב דברים זה, בחירתה של המשיבה דווקא במחזור ההכנסות הנמוך ביותר זה שנים כמחזור בסיס חלופי מעוררת תמיהה ואינה סבירה.

52. מסקנה זו מתחזקת לנוכח בחירתה של המשיבה לקבוע את מחזור ינואר-פברואר 2020 כמחזור בסיס חלופי עבור כל תקופות הזכאות שעבורן ביקש העורר מענקים, זאת חרף העובדה שמחזורי הבסיס הרלוונטיים לתקופות הזכאות מרץ-אפריל, מאי-יוני, יולי-אוגוסט ונובמבר-דצמבר 2020 אינם חריגים כלל ביחס להכנסות המדווחות של העורר, ונעים בין כ- 41,000 ₪ (בחודשים ספטמבר-אוקטובר 2019) לסך של כ- 171,000 ₪ (בחודשים מרץ-אפריל 2019). מאותה סיבה, קביעתה הזוהה של המשיבה בהחלטות בהשגות כולן בדבר קיומו של מחזור בסיס "מאוד חריג", אינה מתיישבת עם נתוני ההכנסות ואינה סבירה.

53. כפי שהערנו בדיון, אפשר שמלכתחילה היה מקום לחישוב המענקים תוך קביעת מחזור בסיס חלופי שהוא ממוצע ההכנסות בשנת 2019, זאת נוכח גובה היחסי של מחזור ההכנסות בחודשים ינואר-פברואר 2019 ובשל התנודתיות בהכנסות העורר. ודוק, בהתאם לחישוב זה סכום המענק לתקופת הזכאות ינואר-פברואר 2021 אמנם נמוך יותר מסכום המענק המקורי, אולם בתקופות זכאות אחרות מתקבל סכום מענק גבוה יותר וכן קמה זכאות למענק נוסף בתקופת ספטמבר-אוקטובר 2020, כך שסכום המענקים הכולל לפי חישוב זה גבוה במעט מהסכום הכולל אותו קיבלה העוררת בפועל בהתאם לחישוב המענקים על פי הנוסחה הקבועה בחוק.

54. לפיכך, לאור התוצאה הדומה הכוללת ובשל הזמן שחלף מאז אישור המענקים, לא מצאנו לשנות מחישוב מענקי הקורונה כפי שבוצע בפועל ובהתאם לנוסחה הקבועה בחוק.

ירידה בהכנסות בחודשים ינואר-פברואר 2020

55. כאמור, הנימוק השני עליו מתבססת המשיבה בהחלטות המתקנות הוא כי חלה ירידה בהכנסות העורר עוד לפני פרוץ המגיפה. בהקשר זה נטען כי בחודשים ינואר-פברואר 2020 חלה ירידה של 95% בהכנסות ביחס לחודשים המקבילים בשנת 2019, וכי ניתן להבחין בירידה בהכנסות החל מחודש מרץ 2019.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

56. כפי שציינו לעיל, ההכנסה שרשם העורר בחודשים ינואר-פברואר 2019 אכן גבוהה באופן יחסי להכנסות העורר, אולם ההכנסה הממוצעת הדו-חודשית שנרשמה בהמשך השנה דומה בגובהה להכנסות הממוצעות בשנים 2017 ו-2018 (מחזור ההכנסות דו-חודשי ממוצע בחודשים מרץ עד דצמבר 2019 עמד על כ- 117,000 ₪, בדומה למחזורי ההכנסות הדו-חודשיים הממוצעים בשנת 2018 ובשנת 2017, העומדים על כ- 111,000 ₪ ו- 133,000 ₪, בהתאמה). נראה אפוא כי הירידה הנטענת החל מחודש מרץ 2019 נחזית על רקע המחזור הגבוה בתחילת שנת 2019 ולא בשל ירידה חריגה בהמשך השנה.

57. לצד זאת ההכנסה בחודשים ינואר-פברואר 2020 בסך 18,900 ₪ אכן נמוכה במיוחד, אולם אינה חריגה באופן קיצוני על רקע התנודתיות בהכנסות העורר ומחזורים נמוכים אחרים; כך למשל, בחודשים ספטמבר-אוקטובר 2018 דווח על הכנסה בגובה של כ- 31,000 ₪ ובחודשים המקבילים בשנת 2019 דווח על כ- 41,000 ₪. זאת ועוד, ההכנסה שדווחה בחודשים נובמבר-דצמבר 2019 עמדה על 157,837 ₪ כך שלא ניתן לומר כי ההכנסה בחודשים ינואר-פברואר 2020 מעידה על מגמת ירידה שהחלה טרום מגיפת הקורונה, כל שכן שאין בה כדי להצדיק את קביעתה כתקופת בסיס חלופית.

בהקשר זה נקבע בעמ"י (נצרת) 40181-04-22 **סלטי מערכות חשמל 2000 בע"מ נ' רשות המיסים** (פורסם בנבו, 23.03.2023; להלן – **עניין סלטי**):

"אינני מקבלת את קביעתה של וועדת הערר, לפיה הירידה במחזוריה של המערערת טרם התפרצות משבר הקורונה יש בה כדי להוות אינדיקציה אשר מערערת את שאלת קיומו של הקשר הסיבתי. ירידה בהכנסות טרם משבר הקורונה יכולה אמנם ללמד על שינוי בעסקו של העוסק והיא יכולה ללמד, כי הירידה בהכנסותיו בשנת הזכאות אינה קשורה למגפת הקורונה. עם זאת, לא די בירידה בהכנסות טרם התפרצות מגפת הקורונה כשלעצמה כדי ללמד על ניתוקו של הקשר הסיבתי..."

בעניין זה יש לבחון, בין היתר, את דפוס מחזורי הכנסותיו של העוסק בעבר כדי ללמוד על משמעותה של הירידה הנטענת. קרי, האם היא חלק מדפוס קודם או שמא היא חריגה וניתן ללמוד ממנה על ניתוקו של הקשר הסיבתי." (פסקה 42 לפסק הדין).

ובהמשך:

"סבורני, כי אין הצדקה לקבוע את תקופת הבסיס החלופית כך שהיא תכלול רק את החודשים בהם חלה ירידה בהכנסת המערערת טרם התפרצות נגיף הקורונה. קביעה כאמור מתעלמת מכך שהתנודתיות בהכנסות המערערת הייתה לאורך כל שנות פעילותה, דבר המלמד, כי זהו אופי עבודתה הרגיל וכי אין בירידת ההכנסות בסוף שנת 2019 כדי ללמד, כי זו ההכנסה אשר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הייתה צפויה למעוררת אלמלא התפרצות נגיף הקורונה. " (פסקה 57 לפסק הדין).

58. בחינת דפוס הכנסותיו של העורר מעלה אפוא כי אין מדובר במגמת ירידה משמעותית המנתקת כשלעצמה את הקשר הסיבתי ויתרה מכך, אין בה כדי ללמד על צפי הכנסות עתידי.

59. נציין כי בכתב הערר הוסיף וטען העורר כי הירידה בהכנסות במחצית השנייה של שנת 2019 לעומת המחצית הראשונה אופיינית לעסק ולענף וכי גם בשנים 2018 ו-2021 חלה ירידה בהכנסות בשיעור דומה בין המחצית הראשונה למחצית השנייה. על פני הדברים, נתוני ההכנסות מתיישבים עם טענה זו אולם משקבענו כי הכנסות העסק מתאפיינות בתנדטיות והירידה הנטענת היא תוצאה של אותה תנדטיות, ממילא לא ביססנו את מסקנתנו על טיעון זה.

הגבלות על ענף הבניה

60. הנימוק השלישי עליו נשענת המשיבה הוא כי לא הוטלו הגבלות על ענף הבניה בו עוסק העורר.

61. בהשגה הסביר העורר כי הוא מפעיל לבדו שופל ו"נווד" בין אתרי בניה על מנת לחפש עבודה ומעת לעת נעזר בקבלני משנה, בהתאם לצורך. לטענתו, בשל היותו "שחקן יחיד" ובשל ההגבלות ואווירת חוסר הוודאות ששררה, לא היה לו קל להתחייב לעבודות ארוכות טווח. בכתב הערר הוסיף העורר והפנה לממצאים שונים שפורסמו ברשת בנוגע לענף הבניה ולהתחלות הבניה בתקופת הקורונה, לפיהם חלה ירידה בהתחלות בניה ובמתן היתרי בניה בתקופת הקורונה (העורר הסתמך על סקר Coface BDI, חברת הביזנס דאטה ודירוג עסקים בארץ ובעולם מיום 25.11.2020; דו"ח מידרוג, מתוך נתוני הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה בנוגע להתחלות בנייה בשנת 2020; דו"ח האגף לניתוח כלכלי במשרד הבינוי והשיכון מיום 20.10.2020).

62. אם כן, כנגד טענתה הכללית של המשיבה צירף העורר נתונים מבוססים בנוגע לירידה בהתחלות הבניה בתקופת הקורונה ולקשיים אליהם נקלעו חברות העוסקות בתחום. גם אם לא הוטלו הגבלות ספציפיות על ענף הבניה בכללותו, הרי שמהנתונים שהביא העורר ניתן ללמוד על מגמת ירידה ברורה בהתחלות בניה בתקופת הקורונה המתיישבת עם הטענה בדבר הקושי של העורר למציאת עבודות בתקופה זו. בעניין אינץ' מדיה קבעה ועדת הערר באשר לנטל הראיה המוטל על העורר בנסיבות דומות:

"קושי אחר נוגע להוכחת הקשר הסיבתי לאחר שהנטל הועבר אל כתפי העורר. במקרים שבהם הירידה בהכנסות נובעת ממצב מאקרו כלכלי, שהביא לירידה כללית בהיקף הפעילות העסקית בתחום, עשוי להיות קושי להוכיח במסמכים ובראיות את הנסיבות שהובילו לירידת המחזוריים. במקרים כאלו, גם אם נטל



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הראיה עבר לכתפי העורר, ניתן להסתפק בהסברים קוהרנטיים, אם הם נתמכים בראיות נסיבתיות כלליות, כגון דיווחי ההכנסה בתקופות השונות וראיות סטטיסטיות ככל שישנן" (שם, פסקה 36; וכן ראו ערר 1619-22 א.א.א הנדסה אזרחית (2010) בע"מ נ' רשות המיסים (ניתן ביום 13.12.2022; פסקאות 44-49)).

63. בשים לב לטענתה הכללית של המשיבה ובנטל הראייתי המוטל על העורר כתוצאה מכך, אנו סבורים כי הנתונים שהוצגו וההסבר שסיפק העורר תומכים בטענה כי הפגיעה שחווה נבעה ממגיפת הקורונה.

סוגיית צריכת הסולר

64. כאמור, בהחלטות בהשגה שהגיש העורר כנגד ההחלטות המתקנות (וכן בהודעת הדחיה לעניין מענק האומיקרון) הוסיפה המשיבה נימוק נוסף לשלילת הקשר הסיבתי, והוא חוסר סימטריה בין נתוני צריכת הסולר של העורר בתקופות הזכאות לנתוני ההכנסות, כך שבעוד שחלה ירידה משמעותית בהכנסות בתקופות אלו ביחס לתקופות הבסיס, צריכת הסולר דווקא עלתה או לא ירדה כמצופה.

65. במענה לטענה זו פירט העורר נתונים באשר לצריכת הסולר בהשוואה לעלויות קבלני המשנה שהעסיק ולהכנסות, בין השנים 2019-2022. מהנתונים עולה כי בשנת 2019 נעזר העורר בקבלני משנה לביצוע העבודות בעלות כוללת של כ- 450,000 ₪ וסך הכנסותיו השנתיות עמדו על כ- 941,000 ₪. בשנת 2020, שנת הקורונה, בשל מיעוט העבודות נעזר העורר בקבלני משנה בהיקף קטן משמעותית ובעלות כוללת של כ- 82,000 ₪, וסך הכנסותיו עמדו על כ- 161,000 ₪. העורר הסביר כי לא ניתן לנתק בין עלות והיקף העסקת קבלני המשנה לגידול/ירידה בהכנסות ולנתוני צריכת הסולר - בתקופות בהן נעזר העורר בקבלני משנה בהיקף משמעותי צריכת הסולר ירדה בהתאם. הנתונים שפורטו מעידים דווקא על מתאם בין הירידה בהכנסות בתקופת הקורונה והירידה בעלות קבלני המשנה, לבין שיעור צריכת הסולר עבור אחזקת השופל.

66. ניטול לדוגמא את החודשים נובמבר-דצמבר 2019 בהשוואה לחודשים המקבילים בשנת 2020, אליהם התייחסה המשיבה בהחלטות בהשגות. לטענת המשיבה, בחודשים נובמבר-דצמבר 2020 דווחה צריכת סולר גבוהה יותר (בסך 4,443 ליטרים) לעומת הצריכה בחודשים המקבילים בשנת 2019 (בסך 3,342 ליטרים), בעוד שחלה ירידה בהכנסות בשיעור של כ- 83%. ברם, ממצא זה אינו מביא בחשבון את השינויים בעלות קבלני המשנה בתקופות אלו. מהנתונים שפירט העורר עולה כי בחודשים נובמבר-דצמבר 2019 נשא העורר בעלות קבלני משנה בסך של כ- 127,000 ₪ (והכנסותיו בחודשים אלו עמדו על כ- 137,000 ₪) בעוד שבחודשים המקבילים בשנת 2020 לא העסיק העורר קבלני משנה כלל והכנסותיו



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עמדו על כ- 21,000 ₪ בלבד. יוצא אפוא, כי העלויות בהן נשא העורר בחודשים נובמבר-דצמבר 2020 (הכוללות את עלות הסולר ואחזקת הציוד) נמוכות בשיעור של כ- 88% מהעלויות בהן נשא בחודשים המקבילים בשנת 2019, הכוללות גם את עלות קבלני המשנה. נתון זה עומד בהלימה לירידה בהכנסות בין התקופות, בשיעור של כ-87%.

67. הסבריו של העורר מקובלים עלינו. יצוין כי בכתב התשובה טענה המשיבה כי העורר לא נתן מענה ענייני בעררו לטענת המשיבה בעניין צריכת הסולר וכי הנתונים שפירט העורר בהקשר זה לא נתמכו באסמכתאות, כגון: דו"חות כספיים, כרסות/חשבונות.

68. איננו מקבלים טענה זו של המשיבה. מהמסמכים שהובאו בפנינו עולה כי טענת המשיבה בנושא צריכת הסולר של העורר עלתה לראשונה בהודעת הדחיה של מענק האומיקרון מיום 8.8.2022. כאמור, במקביל שללה המשיבה את מענקי הקורונה שאושרו לעורר במסגרת ההחלטות המתקנות שניתנו באותו מועד, אולם סוגיית צריכת הסולר לא הוזכרה בהחלטות המתקנות. רק בהחלטות בהשגות מיום 21.2.2023, ציינה המשיבה את הממצאים בדבר צריכת הסולר כנימוק נוסף לשלילת הקשר הסיבתי, זאת לאחר מתן התייחסות מפורטת של העורר לטענה זו במסגרת ההשגה שהגיש בעניין מענק האומיקרון. גם בכתב הערר בעניין מענקי הקורונה עמד העורר בהרחבה על נושא זה. משכך, טענת המשיבה כי העורר לא נתן מענה הולם לנושא תמוהה, בשים לב להתייחסות הנרחבת לנושא זה בכתב הערר.

אמנם כן, העורר לא צירף אסמכתאות לתמיכה בנתוני העלויות שפורטו בכתב הערר ומוטב היה שאלו יצורפו. עם זאת, בשים לב לעיתוי העלאת הטענה בעניין צריכת הסולר לראשונה, לאי-מתן זכות טיעון לעורר בטרם תיקון ההחלטות ולכך שנטענה רק בשלב ההשגה על ההחלטות המתקנות, לא ראינו לנכון לדחות את הסברי העורר בשל היעדר האסמכתאות.

69. בנוסף, הוספת נימוקים חדשים בשלב ההשגה בהליך של תיקון טעות, שלא עמדו בפני המשיבה בעת מתן ההחלטה המתקנת, אינה יכולה להצדיק בדיעבד את תיקון ההחלטות. בהקשר זה נקבע בערר 1434-22 **צינורית אש בע"מ נ' רשות המיסים** (ניתן ביום 11.6.2023; להלן - עניין **צינורית אש**):

"על כל האמור, הוסיפה המשיבה, ולאחר שהעוררת הגישה השגה על ההחלטות המתקנות, נתנה החלטה בהשגות ובה טיעון חדש, בדבר החרגת זכאותה של העוררת בשל ביצוע עבודות מתמשכות ותחולת סעיף 8 לפקודה. נימוק זה כלל לא הופיע בהחלטות המתקנות, ואינו יכול להימנות כשיקול שהצדיק את תיקון ההחלטות. הליך תיקון החלטה אינו מהווה הזדמנות לעריכת מקצה שיפורים, ובפרט לא בהשגה על החלטה המתקנת. ספק בעינינו אם המשיבה כלל רשאת להוסיף נימוקים בשלב ההשגה בהליך של תיקון טעות, חלף מתן



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

החלטה מתקנת נוספת. גם אם אפשרי הדבר, הרי שהוא בוודאי צריך להיות חריג שבחריגים. " (שם, פסקה 46 להחלטה)

מענקי הקורונה - סיכום

70. לסיכום חלק זה, ספק בידינו אם הממצאים עליהם עמדה המשיבה כאמור לעיל הינם ממצאים בעלי משקל משמעותי המצדיקים העברת נטל ההוכחה לכתפי העורר, ומכל מקום אנו סבורים כי העורר הרים נטל זה. לזאת מתווספת עובדת זכאותו של העורר למענק בחמש תקופות זכאות מתוך שמונה (מלבד מענק פגיעה ממושכת ומענק האומיקרון), שמחזקת אף היא את קיומו של קשר סיבתי בין ירידת המחזורים המתמשכת של העורר לנגיף הקורונה.

71. הדברים נכונים ביתר שאת מקום שמדובר בתיקון החלטות סופיות ובשלילת מענקים שאושרו זמן רב קודם לכן (ובענייננו – בין שנה לשנה ותשעה חודשים קודם לכן) והעורר רשאי היה להסתמך עליהם. בנסיבות אלו, הנטל המוטל על המשיבה כבד יותר ואין 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 עניין צינורית אש, פסקה 45; ערר 1266-23 אסף גלב-אנדי פרויקטים נ' רשות המיסים, ניתן ביום 9.5.2023)

72. באופן דומה, אף בענייננו 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 לתיקון החלטותיה ושלילת המענקים הם כלליים כאמור, גם אם נצא מנקודת הנחה כי משקלם המצטבר מצדיק העברת הנטל לכתפי העורר בהליך רגיל (ולא נדרשנו להכריע בכך), ודאי שאין בהם כדי להצדיק מהלך חריג של שלילת זכאות למענק שאושר זמן רב קודם לכן.

73. על יסוד כל האמור לעיל אנו קובעים כי ההחלטות המתקנות בטלות והעורר זכאי למענקי הקורונה, לרבות מענק בגין פגיעה ממושכת, כפי שאושרו ושולמו לעורר מלכתחילה.



מדינת ישראל ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ב. מענק האומיקרון

74. ביחס למענק האומיקרון מתקבלת תמונת מצב שונה מעט. דחיית בקשת העורר למענק האומיקרון התבססה על חריגותו של מחזור הבסיס בחודשים ינואר-פברואר 2019, וכן על אי הלימה בין צריכת הסולר להכנסות.

75. כפי שציינו לעיל, מחזור ההכנסות בתקופת הבסיס ינואר-פברואר 2019 אכן חריג בגובהו – הן ביחס להכנסות שקדמו להתפרצות מגיפת הקורונה והן ביחס להכנסות שדווחו במחצית השניה של שנת 2021 ואף בהמשך שנת 2022. כמו כן, ניכרת תנודתיות של ממש בהכנסות העורר. כפי שנקבע לא אחת, בנסיבות אלו קיימת הצדקה לקביעת מחזור בסיס חלופי שהוא ממוצע הכנסות העורר בשנת 2019, על מנת לנטרל השפעה של אקראיות ולחשב באופן מהימן את ירידת המחזורים שנובעת מהתפשטות הנגיף (ראו לדוגמה ערר 21-1277 נורט' סטאר טכנולוגיות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 14.10.2021; ערר 21-1026 נתי זיו – סטודיו זיו בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 5.5.2021; ערר 22-1521 סמט גראונדווטר טכניקס נ' רשות המסים (ניתן ביום 12.2.2023)).

76. בנוגע לצריכת הסולר, כפי שהוסבר בעניין מענקי הקורונה לעיל, אנו מקבלים את טענת העורר כי הפערים עליהם עמדה המשיבה בין צריכת הסולר להכנסות בין תקופת האומיקרון לתקופת הבסיס (ולתקופות נוספות), נובעים מהפערים בהיקף העסקות קבלני המשנה על ידי העורר בין התקופות. בהתאם לנתונים שפירט העורר, בעוד שעלות קבלני המשנה בתקופת האומיקרון הסתכמה לסך של כ-14,000 ₪ וההכנסות עמדו על כ-41,000 ₪, בתקופת הבסיס העסיק העורר קבלני משנה בהיקף גדול יותר ובעלות של כ-124,000 ₪ וההכנסות עמדו על כ-352,000 ₪. כפי שהסביר העורר, צריכת הסולר בתקופות השונות אינה יכולה להימדד רק בהשוואה למחזור ההכנסות וביחס ישיר אליו, והיא פועל יוצא של מידת השימוש שעושה העורר בשופל שברשותו, אשר משתנה בהתאם להיקף קבלני המשנה שהוא מעסיק בכל תקופה.

77. נוסף כי קיומו של קשר סיבתי לנגיף האומיקרון ניכר גם מבחינת הכנסות העורר לפני ואחרי תקופת האומיקרון: ההכנסה בתקופת האומיקרון - בסך 41,671 ₪ - נמוכה משמעותית מההכנסה שדווחה בנובמבר-דצמבר 2021 (בסך 113,200 ₪) וכן מההכנסות שדווחו בהמשך שנת 2022, בסך של כ-153,000 ₪ בממוצע לתקופה דו-חודשית. ממצא זה מחזק אף הוא את המסקנה כי הכנסותו של העורר אכן נפגעה בשל התפשטות נגיף האומיקרון.

78. אנו קובעים אפוא כי מענק האומיקרון יחושב בהתאם למחזור בסיס חלופי שהוא ממוצע דו-חודשי של הכנסות העורר בשנת 2019. בהתאם לחישוב זה סכום המענק המתקבל לתקופת האומיקרון עומד על 21,242 ₪.



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

סוף דבר

79. העורר זכאי למענקי הקורונה, לרבות מענק בגין פגיעה ממושכת, כפי שאושרו ושולמו לו על ידי המשיבה.

80. העורר זכאי למענק אומיקרון בסך של 21,242 ₪, בהתאם לחישוב שפורט לעיל. סכום המקדמה ששולם ביתר יוחזר למשיבה תוך 30 ימים כשהוא נושא הפרשי הצמדה בהתאם לחוק.

81. הוצאות ההליך – כעולה מכתבי הטענות של העורר, התנהלותה של המשיבה לאחר הגשת ההשגות אינה משביעת רצון. העורר הגיש השגות מפורטות ומנומקות וספק אם אלו נבחנו כראוי על ידי המשיבה. בנוסף, דומה כי על העורר הופעל לחץ על מנת שיקבל את הצעת הפשרה שהוצעה לו, ומשסירב לקבלה נדחו ההשגות ונדחתה בקשתו למענק האומיקרון ואף צוין כי יוטל עליו קנס גירעון "בשל הבקשה הרשלנית". לצד זאת, לזכותה של המשיבה יצוין כי בדיון הביעה ב"כ המשיבה הסתייגות מההערה בדבר רשלנותו של העורר והטלת קנס הגירעון. כמו כן, לאחר ששמעה את הערות הוועדה הסכימה המשיבה להצעת הפשרה שהציעה הוועדה, שתוצאתה דומה לתוצאת העררים כמפורט לעיל. בשלב זה סירב ב"כ העורר לקבל את הצעת הפשרה ועמד על פסיקת הוצאות משמעותיות, תוך הגשת תגובות הכוללות טיעונים וחישובים נוספים ללא בקשת רשות מהוועדה והארכת ההליך שלא לצורך. בנסיבות אלו, מצאנו לחייב את המשיבה בהוצאות העורר על הצד הנמוך, בסך 4,000 ₪. סכום זה יקוזז מסכום החוזר שעל העורר להשיב כאמור בפסקה 80 לעיל.

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

ניתנה היום, כ"ז אב תשפ"ג, 14/08/2023, בהעדר הצדדים.


ברוך ברוכי, רו"ח
חבר


ליאת קציר-מרגלית, עו"ד
יו"ר הוועדה