



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 22-1326

לפני כבוד חברי הוועדה:
נדב כנען, עו"ד - יו"ר
ברוך ברוכי, רו"ח - חבר

העוררת: שמוליק קיזר בע"מ מס' 513896308
ע"י ב"כ גב' רונית בר

נ ג ד

המשיבה: רשות המסים - היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות
רחוב בן גוריון 38 רמת גן
דוא"ל: corona.ararim@taxes.gov.il

החלטה

1. הערר שלפנינו עוסק בהיבטים שונים הנוגעים לשאלת קיומו של קשר סיבתי בין מגפת הקורונה לבין הירידה שנרשמה במחזורי ההכנסות של העוררת בתקופת הזכאות (בהשוואה לתקופת הבסיס המקבילה בשנת 2019).

רקע דיוני

2. העוררת היא חברה העוסקת במתן פתרונות תוכנה, ייעוץ הנדסי וחישובים מדעיים עבור תעשיות שונות.
3. ביום 16.12.20 הגישה העוררת בקשה למענק הוצאות קבועות עבור תקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020, לפי חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – "החוק"), בסכום של 199,171 ₪.
4. בימים 21.12.20 ו-12.1.21 קיבלה העוררת מקדמות מהמשיבה בסכום מצטבר של 119,502 ₪ (כ-60% מסכום המענק המבוקש).
5. ביום 8.2.21 דחתה המשיבה את בקשת העוררת, לאחר שקבעה כי מחזור ההכנסות השנתי של העוררת לשנת 2020 גבוה יותר מהמחזור השנתי לשנת 2019.
6. ביום 24.3.21 הגישה העוררת השגה על החלטת המשיבה.
7. ביום 20.1.22 דחתה המשיבה את השגת העוררת, לאחר שקבעה כי לא נמצא קשר סיבתי בין הירידה הנקודתית בהכנסות לבין מגפת הקורונה. המשיבה הצביעה בהקשר זה על שלושה נתונים: (1) העלייה במחזורי ההכנסות השנתיים של העוררת מסכום של 12.8 ₪ בשנת 2019 ל-13.8 מיליון ₪ בשנת 2020 ו-15.3 מיליון ₪ בשנת 2021; (2) הכנסות העוררת במהלך חודשי הסגר הראשון והסגר השלישי בשנים 2020-2021 היו גבוהות יותר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- מהתקופות המקבילות בשנת 2019 ; (3) התנודתיות בהכנסות העוררת גם בשנים 2019-2018 שקדמו להתפרצות הקורונה.
8. לפיכך החליטה המשיבה, לצורך נטרול התנודתיות, לקבוע את מחזור הבסיס על פי ממוצע שנת 2019 ואת מחזור הזכאות על פי ממוצע שנת 2020, השוואה שאינה מזכה במענק (מאחר שחלה עלייה שנתית במחזורי ההכנסות, כאמור).
9. מכאן הערר שלפנינו, שהוגש ביום 3.3.22.
10. ביום 7.6.21 התקיים דיון בערר, שבו נכח גם מנהלה של העוררת, מר שמואל קידר.

עיקר טענות הצדדים

טענות העוררת בכתב הערר

11. העוררת טוענת כטענה מקדמית כי יש לקבל את הערר על הסף לנוכח האיחור של 182 ימים בקבלת החלטה בהשגה, וזאת מעבר ל-120 הימים שנקבעו לצורך כך בסעיף 20(א) לחוק. העוררת מפנה בעניין זה לפסק הדין בעמ"נ (חיפה) 27710-06-121 ב.ג. ביטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המיסים בישראל (ניתן ביום 3.1.22, להלן – פס"ד ב.ג. ביטחון), שם נקבע כי יש לקבל את ההשגה (וכתוצאה מכך את הערר והערעור) ככל שהחלטה בעניינה התקבלה באיחור משמעותי.
12. לגוף נימוקי ההחלטה טוענת העוררת כי פעילותה נפגעה כתוצאה ממשבר הקורונה, וכי פגיעה זו באה לידי ביטוי בירידה בצמיחה שרשמה החל משנת 2017 ועד לשנת 2020.
13. בנוגע לסוגיית התנודתיות, העוררת טוענת כי במרבית העסקים מחזורי העסקאות אינם יציבים לחלוטין, וכי דרישה למחזורים קבועים ושווים כתנאי לאישור המענקים אינה מציאותית ואין לה אחיזה בחוק. העוררת מפנה בעניין זה גם אל פסק הדין ב.ג. ביטחון.
14. לעניין העלייה השנתית במחזורי ההכנסות, העוררת טוענת כי החוק קובע תקופות זכאות ובסיס דו-חודשיות, וכי הזכאות למענקים ביחס לכל אחת מהתקופות נקבעת ונבחנת באופן עצמאי ובנפרד, כך שאין אחיזה לבחינה השנתית של ההכנסות שערכה המשיבה.
15. בהמשך לכך טוענת העוררת כי בשנים 2019-2020 קיימים רק שתי תקופות דו-חודשיות חריגות: מרץ-אפריל 2019 ומאי-יוני 2020, וכי נטרול תקופות אלו מראה שההכנסות בשנת 2020 ירדו לעומת שנת 2019 בשיעור של 24.6% (מסכום ממוצע של 12.563 מיליון ₪ בשנת 2019 לסכום של 9.467 מיליון ₪ בשנת 2020).

טענות המשיבה בכתב התשובה

16. בנוגע לטענה המקדמית שהעלתה העוררת, שלפיה יש לקבל את הערר על הסף לנוכח האיחור שחל בקבלת החלטה בהשגה, המשיבה טוענת בהרחבה כי המועד בחוק לקבלת החלטה בהשגה נקבע ללא סנקציה בצדו, וזאת בשונה מהוראות מקבילות בחוקי מס אחרים, שבמסגרתם נקבעה סנקציה מפורשת (שבהתאם לה, בהיעדר החלטה בתקופה שנקבעה דין ההשגה להתקבל). המשיבה מפנה לפסקי דין שונים שניתנו בעניין זה. עוד



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- טוענת המשיבה כי שיטה זו נבחרה על ידי המחוקק ביוזעין, לנוכח ההשלכות חסרות התקדים של מגפת הקורונה. בהמשך לכך מפנה המשיבה לנתונים שונים הנוגעים למספר הבקשות וההשגות שבהם היא נדרשת לטפל, ואף לכך שמספרם של אלו גדל משמעותית רק לאחר חקיקת החוק, כך שלא ניתן היה לצפות אותם בעת החקיקה.
17. בנוסף לכך טוענת המשיבה בהקשר זה כי המחוקק קבע פתרון אחר לעיכוב האפשרי במתן ההחלטות בדמות הענקת מקדמות על חשבון המענק (כפי שניתנו לעוררת במקרה שלפנינו), וכי העוררת לא הראתה כי נגרם לה נזק כתוצאה מקבלת ההחלטות באיחור, והיא אף לא השיבה את המקדמות שקיבלה, על אף שנדרשה לעשות כן בתוך שלושה חודשים מדחיית הבקשה. לטענת המשיבה, עוסק שלא ממלא את חובתו להשבת הכספים ותחת זאת פונה לקבלת סעד מהוועדה באמצעות הגשת ערר, פועל שלא בידיים נקיות, שכן הגשת הערר אינה מעכבת את השבת הכספים. בהמשך לכך נטען כי ניתן לרפא את הפגם שבאי קבלת החלטה במועד באמצעות סנקציות חלופיות, כגון פסיקת הוצאות.
18. לגוף הדברים טוענת המשיבה כי הירידה בהכנסות העוררת בתקופת הזכאות לא נבעה מהשפעת הקורונה אלא מטבעו של העסק, שהוא בעל הכנסות תנודתיות, וניתן אף לומר כי הקורונה דווקא היטיבה עם העוררת, שכן מחזורי ההכנסות שלה עלו בשנת 2020.
19. לטענת המשיבה, העוררת לא הוכיחה את טענתה כי הפגיעה בהכנסותיה באה לידי ביטוי בצמיחה נמוכה יותר, וכי בין השנים 2019 ל-2020 הכנסות העוררת גדלו בשיעור של 7%, בעוד שבין השנים 2018 ל-2019 הם צמחו בשיעור נמוך יותר של 6%. המשיבה מוסיפה כי בין השנים 2020 ל-2021 הכנסות העוררת אף גדלו בשיעור גבוה יותר של 11%.
20. המשיבה טוענת כאמור כי מחזורי ההכנסות של העוררת תנודתיים ביותר, ונעים בין סכום של 115,612 ₪ בחודש מרץ 2019 לסכום של 1,482,180 ₪ בחודש דצמבר 2019, וכי גם שנת 2020 מתאפיינת בדיווחי הכנסות תנודתיים. לטענת המשיבה, אין בסיס לטענה כי יש להשקיף על התנודתיות בראיה דו-חודשית שעה שהעוררת מדווחת ברמה החודשית, וכי ברור שהתבוננות על המחזורים ברמה הדו-חודשית לא תראה תנודתיות.
21. בנוסף לכך טוענת המשיבה כי הכנסות העוררת בתקופות שבהן חלו סגרים במשק (הסגר הראשון במרץ-אפריל 2020 והסגר השלישי בינואר-פברואר 2021) היו גבוהות יותר מאשר בחודשים המקבילים בשנת 2019, וזאת על אף ההגבלות שהוטלו.
22. לנוכח האמור טוענת המשיבה כי אין מנוס מעריכת חישוב חלופי המבוסס על עריכת ממוצע עסקאותיה של העוררת בשנת 2019 כמחזור בסיס, והשוואתו לממוצע מחזורי עסקאותיה של העוררת בשנת 2020. המשיבה מוסיפה כי חישוב זה מעלה כאמור כי לא חלה ירידה בהכנסות העוררת (אלא עלייה) ולפיכך היא אינה זכאית למענק.

טענות העוררת בכתב התגובה

23. העוררת טוענת כי גם אם ייקבע כי מחזורי ההכנסות שלהם הם תנודתיים, הרי שסכום המענק לתקופת הזכאות הנדונה בהתאם למחזור הממוצע של שנת 2019 הוא 128,983 ₪.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

24. העוררת מוסיפה כי בהחלטות שונות של ועדות הערר נקבע כי חישוב תקופת הזכאות בהתאם לממוצע שנת 2020 הוא חריג, וכי באופן רגיל אין לחשב את מחזור העסקאות בתקופת הבסיס על סמך ממוצע זה.

דיון והכרעה

25. נקדים ונציין כי לאחר שבחנו את טענות הצדדים, את המסמכים שהוגשו ואת המצב המשפטי, הגענו למסקנה כי יש לקבל את הערר באופן חלקי.

26. במקרה שלפנינו דחתה המשיבה את בקשת העוררת למענק ואת ההשגה שהגישה בטענה כי לא מתקיים קשר סיבתי בין מגפת הקורונה לבין הירידה בהכנסותיה בתקופת הזכאות (בהשוואה לתקופת הבסיס בשנת 2019). המשיבה הפנתה כאמור למספר נתונים, או אינדיקציות, בהקשר זה: ראשית, העלייה שנרשמה במחזורי ההכנסות השנתיים של העוררת בשנת 2020 לעומת שנת 2019. שנית, העלייה בהכנסות העוררת בהשוואה לתקופות המקבילות בשנת 2019 דווקא בתקופות הסגר הראשון והשלישי. שלישית, התנודתיות במחזורי ההכנסות של העוררת, וזאת גם בעת שגרה, כלומר במהלך שנת 2019 שקדמה לקורונה.

קשר סיבתי

27. התנאי הבסיסי למתן מענק הוא קיומה של ירידה במחזור ההכנסות בין תקופת הזכאות לבין תקופת הבסיס (היינו – התקופה המקבילה בשנת 2019), וזאת בשיעור המזכה ביחס לכל אחת מהתקופות כפי שנקבע בחוק. אולם, אין די בירידת מחזורים כשלעצמה. סעיף 8(3) לחוק קובע תנאי נוסף, שלפיו "הירידה במחזורי העסקאות כאמור בפסקה (2) נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש". תנאי דומה נקבע גם במסגרת סעיף 1(ג) להחלטת הממשלה.

28. דרישת הקשר הסיבתי עומדת בבסיס החוק והחלטת הממשלה, ומהווה תנאי מקדמי הכרחי לצורך זכאות למענק. ועדות הערר דנו בסוגיית הקשר הסיבתי במספר רב של החלטות, שבהן עמדו על חשיבותו ועל מרכזיותו של תנאי זה (ראו למשל: ערר 1030-21 א.ל ניהול אולמות חתונה נ' רשות המיסים (ניתן ביום 24.3.2021); ערר 1007-21 יתד טכנולוגיות נ' רשות המיסים (ניתן ביום 8.3.2021)).

29. בהחלטות הוועדות שניתנו בעניין זה נקבע כי עצם עמידתו של העסק בשיעור הירידה המזכה במענק בהתאם לנוסחה יוצרת חזקה בדבר התקיימותו של קשר סיבתי, אולם המשיבה יכולה להצביע על ממצאים המערערים הנחה זו, ואז יועבר נטל ההוכחה אל העוסק להבהיר את הקשר בין הירידה במחזורי ההכנסות לבין התפשטות נגיף הקורונה (ראו למשל: ערר 1005-21 טי ג'את סיסטמס 2006 נ' רשות המיסים, ניתן ביום 9.3.2021; ערר 1185-21 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים, ניתן ביום 22.8.2021).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

30. גישה זו התקבלה גם על ידי בית המשפט המחוזי, ובפסק הדין בעניין ב.ג. ביטחון נקבע בעניין זה:

"חוק הסיוע הכלכלי למעשה קובע הנחה עובדתית בדבר קיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזורים לבין התפשטות נגיף הקורונה. על כן, ככל שרשות המיסים מבקשת לטעון כי תנאי הקשר הסיבתי אינו מתקיים במלואו, עליה מוטל הנטל להצביע על ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי." (פסקאות 52 ו-53 לפסק הדין).

עלייה שנתית במחזורי ההכנסות

31. האינדיקציה הראשונה שאליה הפנתה המשיבה בהקשר זה היא כאמור העלייה במחזורי ההכנסות של העוררת בשנת 2020 בהשוואה לשנת 2019, וזאת מסכום של 12.8 מיליון ₪ בשנת 2019 לסכום של 13.8 ₪ בשנת 2020.

32. עלייה שנתית במחזורי ההכנסות עשויה להוות אינדיקציה בעלת משקל מסוים להיעדר קשר סיבתי, שכן היא יכולה להעיד, במקרים מסוימים, כי הירידה המזכה שהתרחשה בחלק מתקופות הזכאות במהלך אותה שנה היא למעשה נקודתית או מקרית, ובכל מקרה לא נובעת מהשפעות הקורונה.

33. לצד זאת יש להדגיש כי מדובר באינדיקציה בלבד (כשמה כן היא), ואין בה די כשלעצמה כדי להוות נתון מכריע המסיים את הדיון. המחוקק ביסס את הנוסחה לקבלת מענק על השוואה בין תקופות דו-חודשיות ולא על השוואה שנתית, ולפיכך ייתכנו מצבים שונים שבמסגרתם תירשם עלייה שנתית בהכנסות, כשלצידה תתרחש בחודשים מסוימים פגיעה בהכנסות כתוצאה מהתפרצות הקורונה, שתזכה במענק. כך לדוגמא נקבע בעניין זה בהחלטה אחרת של הוועדה: " ... אין בידינו לקבל את טענת המשיבה לפיה בעליית המחזורים בשנת 2020 יש כדי לנתק את הקשר הסיבתי או אף לתמוך בניתוק הקשר הסיבתי במקרה שבפנינו ; החלטת הממשלה והחוק אינם קובעים תנאי הבוחן את מחזורי העסקאות השנתיים." (ערר 1845/21 ג'י.אן.סי החזקות בע"מ נ' רשות המיסים, פורסם באתר הוועדה, 10.2.22, וכן ערר 2018/21 לוסטיגמן, לפלר – עורכי דין נ' רשות המיסים, פסקה 29). מדובר אפוא בנתון מסייע לבחינת הקשר הסיבתי, אך לא בנתון מכריע.

34. עוד יש לזכור בעניין זה, כי ההשוואה בין שנת 2019 לשנת 2020 כולה עלולה להטעות, שכן שנת 2020 כוללת בתחילתה מספר חודשים שבהם טרם התפרצה מגפת הקורונה ושבהם לא הוטלו עדיין סגרים ומגבלות, ולפיכך הכללתם בחישוב המשווה משבשת את היכולת לבדוד את מידת הפגיעה של העסק מהמגפה.

35. במקרה שלפנינו, העוררת רשמה כאמור עלייה קלה בהכנסותיה השנתיות, מסכום של 12.8 מיליון ₪ בשנת 2019 לסכום של 13.8 ₪ בשנת 2020. בשנת 2021 רשמה העוררת עלייה נוספת, משמעותית יותר, לסכום של 15.3 מיליון ₪. המשיבה טוענת כי לנוכח עליות אלו שאירעו בשנים 2020-2021, שבהן הוטלו מגבלות וסגרים בעקבות מגפת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הקורונה, אין מקום לומר כי העוררת נפגעה מהמגפה, ולמעשה אף נראה כי היא דווקא היטיבה עמה.

36. במענה לטענה זו השיבה העוררת כי היא היתה מצויה במגמת צמיחה שנקטעה כתוצאה מהשפעות הקורונה, ולפיכך רשמה עליה קלה בלבד, במקום העלייה הצפויה שהיתה משמעותית יותר. בעניין זה טען מנהל העוררת במהלך הדיון:

היינו במסלול צמיחה מאוד חזק ומהבחינה הזאת 2020 הייתה לא קלה. היו הוצאות גבוהות והרבה פרויקטים שהתחלנו הוקפאו והרבה תכניות נדחו. התהליך של מכירת תוכנה כזאת היא יכולה להימשך תקופה ארוכה. הדברים האלה קצת נתקעו ב-2020 בגלל הקורונה, 2021 זה השתחרר וחזרנו לצמוח... הרבה פרויקטים שהתחלנו הוקפאו. בתעשייה יש הרבה ניסויים קליניים, התעשייה הזאת מאוד תלויה בניסויים והכל הוקפא והיה שיבושים מאוד גדולים בתחום הזה. גם חברות ביטחוניות היה הגבלה על אנשים שהגיעו למשרד ובלי הקורונה הצמיחה הייתה הרבה יותר חזקה. (עמ' 3 לפרוטוקול, שורות 19-29).

37. השאלה אם העוררת היתה נתונה במגמת צמיחה שהיתה נמשכת גם בשנת 2020 אלמלא הקורונה אינה פשוטה, שכן היא תיאורטית וספקולטיבית במהותה, מה גם שקיימים נתונים סותרים בעניין זה, כפי שיפורט להלן.

38. מחד, העוררת כלל לא תמכה במסמכים את טענתה שלעיל בנוגע לפגיעה שנגרמה לה בתקופת הקורונה כתוצאה מהקפאת פרויקטים ושיבושים אחרים. למעשה, העוררת העלתה טענה זו רק בשלב הדיון בערר ולא במסגרת כתב הערר והתגובה לתשובה, שבהם התמקדה בנתונים הכספיים השונים ולא בפירוט האופן שבו פגעה מגפת הקורונה בפעילותה בתחום מתן פתרונות תוכנה, ייעוץ הנדסי וחישובים מדעיים.

39. בנוסף לכך, בהתייחס לנתונים הכספיים עצמם, ניכר שהעוררת רשמה עלייה קלה מאוד בהכנסות בין השנים 2018 ל-2019 (כלומר לפני התפרצות הקורונה), מסכום של 12.16 מיליון ₪ בשנת 2018 לסכום של 12.89 מיליון ₪ בשנת 2019, כך שקשה לומר כי עלייה מתונה זו (בשיעור של 6%) מעידה על מגמת צמיחה מובהקת.

40. מאידך, קיימים גם נתונים אחרים התומכים בטענתה זו של העוררת. ראשית, אם מרחיבים את ההתבוננות עד לשנת 2017, הרי שהעוררת רשמה צמיחה עצומה בין הכנסותיה בשנה זו (6.189 מיליון ₪) לבין שנת 2018 (12.16 מיליון ₪ כאמור).

41. שנית, עיקר הכנסותיה של העוררת בשנת 2020 נרשמו במחצית הראשונה של השנה (7.85 מיליון ₪ בין החודשים ינואר-יוני), בעוד שבמחצית השנייה של השנה חלה ירידה בהכנסותיה (לסכום של 5.965 מיליון ₪), בשיעור של כ-31%. יצוין, כי הכנסותיה של העוררת במחצית השנייה של שנת 2020 (5.965 מיליון ש"ח כאמור) היו נמוכות יותר בשיעור משמעותי של 50% מהכנסותיה במחצית השנייה (המקבילה) של שנת 2019 (8.948 מיליון ₪).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

42. בהקשר זה יש להביא בחשבון כי בחודשיים הראשונים של שנת 2020 טרם הוטלו מגבלות וסגרים (ולפיכך הם גם לא נקבעו כתקופות זכאות בחוק שלפנינו), וכי גם הפגיעה שנגרמה לפעילותם של עסקים רבים במהלך חודשי הסגרים מרץ-אפריל לא באה לידי ביטוי מיידי בהכנסות שהתקבלו באותם חודשים, אלא רק בחודשים שלאחר מכן, לנוכח אופי העבודה והסדרי התשלומים מול הלקוחות. בנושא זה טען מנהל העוררת במהלך הדיון כי:

תנאי התשלום בעיקר של הגופים הגדולים הרבה פעמים זה שוטף 90 ואפילו יותר. גם בפרויקטים יש הרבה שלבים ואבני דרך והרבה פעמים התוצאה היא נובעת מפעילות של כמה חודשים אחורה. ויש פרויקטים שיש בהם אבני דרך אז תוך כדי אני יכול להוציא חשבונית ויש כאלה שלא.
(עמ' 3 לפרוטוקול, שורות 31-35).

43. בהמשך לכך ניתן להוסיף כי הירידה שחלה במחצית השנייה של שנת 2020 הביאה לכך שבכל שלוש תקופות הזכאות החלות במחצית זו נרשמה ירידה בהכנסות העוררת (בהשוואה לתקופות הבסיס המקבילות בשנת 2019). אמנם, רק בתקופת הזכאות שלפנינו נרשמה ירידה בשיעור מזכה של 53.5%, אולם גם ביולי-אוגוסט נרשמה ירידה בשיעור ניכר של כ-32%, ובנובמבר-דצמבר ירידה נוספת, אם כי בשיעור נמוך יותר של כ-2%.

44. נתונים אלו תומכים אפוא בטענתה של העוררת שלפיה מגמת הצמיחה שלה, שהמשיכה מהשנים הקודמות אל תוך המחצית הראשונה של שנת 2020, נבלמה במהלך המחצית השנייה של השנה כתוצאה מההשלכות הכלכליות של המגפה. הכנסות העוררת במחצית זו של השנה היו נמוכות יותר בצורה משמעותית, הן בהשוואה למחצית המקבילה בשנת 2019 והן בהשוואה למחצית הראשונה של שנת 2020, כמפורט לעיל.

45. בנוגע לשנת 2021, נראה כי העלייה שנרשמה בהכנסות העוררת במהלך שנה זו יכולה לתמוך בטענותיהם של שני הצדדים. מצד אחד ניתן לטעון כי על אף שבמחצית הראשונה של שנה זו הוטלו עדיין סגרים ומגבלות, בכל זאת רשמה העוררת גידול בהכנסותיה כאמור, לסכום של 15.376 מיליון ₪. יצוין, כי גידול זה לא ארע רק במחצית השנייה של השנה (שבמהלכה לא הוטלו עוד מגבלות) אלא בעיקר במחצית הראשונה, שבה נרשמו הכנסות בסכום של 8.61 מיליון ₪ (כשבכך היו גבוהות יותר מההכנסות בתקופתה המקבילה בשנת 2019 (3.949 מיליון ₪) ובשנת 2020 (7.845 מיליון ₪)).

מאידך ניתן לטעון, כי במהלך שנת 2021 זו הוסרו המגבלות בהדרגה, המשק החל להסתגל למגפה וגם העוררת חזרה למגמת הצמיחה שאפיינה אותה קודם לכן, אשר לכאורה היתה ממשיכה גם במחצית השנייה של שנת 2020 אלמלא המגפה (כפי שטען מנהל העוררת בדבריו שהובאו לעיל).

46. בנקודה זו יש להתייחס לאינדיקציה הנוספת שהזכירה המשיבה, שלפיה העוררת רשמה הכנסות גבוהות דווקא בתקופות שבהן הוטלו סגרים: מרץ-אפריל 2020 (הסגר הראשון) וינואר-פברואר 2021 (הסגר השלישי). בנוגע לתקופת הסגר הראשון והחודשיים שלאחריו, יש לזכור כאמור כי הפגיעה שנגרמה לפעילותם של עסקים רבים במהלך חודשי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הסגר הראשון לא באה לידי ביטוי מיידי בהכנסות, אלא רק בחודשים שלאחר מכן, והירידה בהכנסותיה של העוררת במחצית השנייה של שנת 2020 עולה כאמור בקנה אחד עם הנחה זו. לנוכח הסבריו של מנהל העוררת בנוגע לשיטת עבודתה והסדרי התשלומים (כפי שהובאו לעיל), אין אפוא מקום לצפות כי תהיה התאמה בין חודשי המגבלות והסגרים לבין החודשים שבהם יירשמו הכנסות נמוכות.

בנוגע להכנסות בעוררת במהלך תקופת הסגר השלישי ולמעשה גם בהמשך שנת 2021, אין כאמור מקום לשלול את טענת מנהל העוררת שלפיה העיכובים שנרשמו בפרויקטים בשנת 2020 השתחררו בשנת 2021 עם ההסרה ההדרגתית של המגבלות וההסתגלות של המשק למגפה, כך שהכנסותיה חזרו לצמוח בשנה זו.

47. בהקשר אחרון זה יש להידרש לטענה נוספת שהעלתה המשיבה (במהלך הדיון בלבד) ושלפיה הכנסותיה של העוררת לא אבדו אלא רק נדחו לשנת 2021. ראשית יש לומר כי מבחינה עקרונית, דחיית הכנסות כמוה כאובדן הכנסות בעסקים מסוימים – שכן בזמן שבו העסק נותן שירות ללקוח אחד, הוא אינו יכול לתת שירות ללקוח אחר, ואלמלא דחיית ההכנסות הוא יכול היה לקבל לקוח נוסף באותה תקופת זמן נתונה (ראו לדוגמא ערר 1268-21 נ.ע הנדסה יזמות (2001) בע"מ בע"מ נ' רשות המסים מיום 22.8.21, פסקה 51). יצוין כי במקרה שלפנינו, ממילא לא ניתן לדעת בוודאות האם העלייה בהכנסות העוררת בשנת 2021 נבעה בעיקרה מההכנסות שנדחו משנת 2020, או משובה של מגמת הצמיחה שאפיינה את העוררת בשנים הקודמות, כאמור לעיל.

48. בשורה התחתונה נראה כי הנתונים הנוגעים לעלייה במחזורי העוררת בשנת 2020 אינם חד-משמעיים, וכי קיימים טעמים לכאן ולכאן (בהתייחס לטענה בדבר בלימת הצמיחה), כפי שפורט לעיל. לפיכך אנו סבורים, כי לא היה מקום להחריג את העוררת מזכאות למענק באמצעות עריכת חישוב חלופי המבוסס על השוואה שנתית בין שנת 2019 לשנת 2020, אך גם כי אין הצדקה להעניק לה את המענק המלא בהתאם לנוסחה, וזאת לנוכח הקשיים הקיימים בהוכחת הקשר הסיבתי, ובהתחשב במיוחד בכך שהעוררת לא הבהירה, וממילא לא הוכיחה באסמכתאות, כיצד נפגעה פעילותה כתוצאה מהמגפה (מלבד ההפניה לנתוני ההכנסות, כאמור).

49. מסקנה אחרונה זו מתחזקת עוד יותר לאחר בחינת הנימוק הנוסף שהעלתה המשיבה הנוגע לתנודתיות, שאליו נפנה כעת, אך בסוגיה זו מצוי לדעתנו גם הפתרון המעשי לקושי הקיים בהוכחת ובכימות הקשר הסיבתי הנובע מהנתונים הסותרים כפי שפורטו לעיל.

תנודתיות

50. תנודתיות במחזורים עשויה להעיד כי הירידה בהכנסות שנרשמה במהלך תקופת הזכאות (בהשוואה לשנת 2019) אינה נובעת ממגפת הקורונה אלא מירידה טבעית המאפיינת את העסק גם בעתות השגרה שקדמו למגפה. במקביל או לחילופין ייתכן כי המחזור הגבוה יותר שנרשם בתקופת הבסיס הוא חריג ואינו תואם את הכנסות העסק בעת שגרה, וחריגות זו היא שמביאה לירידה הנרשמת בתקופת הזכאות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

51. במקרה שלפנינו, מחזורי העוררת בשנת 2019 הם אכן תנודתיים באופן ניכר, ונעים בין סכום של 115,612 ₪ בחודש מרץ 2019, לבין סכום של 2,120,721 ₪ בחודש יולי של אותה שנה (כלומר עלייה פי 18). יצוין, כי תנודתיות זו בולטת גם בהסתכלות דו-חודשית (ולא רק חודשית) על נתוני ההכנסות, שגם ממנה עולים פערים מהותיים, בין סכום של 335,023 ₪ בתקופה מרץ-אפריל 2019 לבין סכום של 3,661,474 ₪ בתקופה יולי-אוגוסט 2019. עוד יש להעיר כי לא ניתן לזהות מגמה או דפוס מסוימים, כך שמדובר בעלויות ובירידות ללא חוקיות ברורה (ההכנסות בינואר-פברואר 2019 היו 1.96 מיליון ₪, ירדו בצורה ניכרת לכ-335 אלף ₪ במרץ-אפריל 2019 כאמור, עלו חזרה במהלך החודשים הבאים עד לשיא של 3.66 מיליון ₪ ביולי-אוגוסט כאמור, ושוב וירדו ל-1.96 מיליון ₪ בנובמבר-דצמבר 2019, כל זאת כאמור בשנת 2019, כלומר קודם להתפרצות המגפה).
52. לכך ניתן להוסיף כי המחזור בתקופת הבסיס ספטמבר-אוקטובר 2019, העומד על סכום של 3.319 מיליון ₪, אמנם אינו חריג באופן קיצוני, במובן זה שהמחזור בתקופה יולי-אוגוסט 2019 מעט גבוה ממנו (כאמור), אך בכל זאת מדובר במחזור העולה בהיקפו בצורה משמעותית על המחזור הדו-חודשי הממוצע של העוררת באותה שנה, המגיע לסכום של 2.149 מיליון ₪.
53. כמו כן יש לומר, כי התנודתיות במחזורי העוררת לא היתה ייחודית לשנת 2019, וכי גם בשנת 2018 נרשמו פערים גדולים בהכנסות החודשיות, בין סכום של 238,098 ₪ בחודש אוקטובר 2018, לבין סכום של 2,122,607 ₪ בחודש ינואר של אותה שנה.
54. לבסוף יש להעיר, כי העוררת רשמה ירידה בשיעור המזכה במענק רק בתקופת הזכאות שלפנינו. אמנם נרשמה כאמור ירידה מובהקת גם בתקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020 בשיעור של כ-32% (שאינו מזכה במענק בתקופת זכאות זו), וכן ירידה בשיעור נמוך של כ-2% בתקופה נובמבר-דצמבר 2020, אולם בכל שאר תקופות הזכאות בשנים 2020-2021 לא נרשמה כל ירידה, אלא דווקא עלייה ואף בשיעורים מהותיים, לעיתים של מאות אחוזים.
55. ברי כי ככל שנרשמת ירידה במספר רב יותר של תקופות זכאות, במיוחד אם היא בשיעור מזכה, כך נחלשת טענת התנודתיות, ולהיפך מכך – מקום בו נרשמת ירידה בשיעור מזכה או קרוב לכך רק בתקופה אחת או שתיים (כפי שארע בענייננו), כך מתחזקת המסקנה כי מדובר בירידה מקרית או נקודתית שעשויה לנבוע מתנודתיות במחזורים, ולא מהשפעות הקורונה.
56. לנוכח האמור הגענו למסקנה כי יש לקבל את טענת המשיבה בדבר תנודתיות במחזורי העוררת, באופן המצדיק חריגה מנוסחת החישוב שנקבעה בחוק. לצד זאת אנו סבורים כי השיטה שבה נקטה המשיבה על מנת להתמודד עם תנודתיות זו, בדמות עריכת חישוב מחזור זכאות חלופי המבוסס על ממוצע שנת 2020 (שאינו מזכה את העוררת במענק לנוכח העלייה השנתית שנרשמה), אינה נכונה, ובמקום זאת יש לפנות לחישוב המקובל במקרים של תנודתיות, המבוסס על ממוצע חלופי לתקופת הבסיס בלבד, בהתאם לממוצע שנת 2019.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

57. יוער, כי גם אם חלק מהתנודתיות בשנת 2020 נובעת מאופי העסק, הרי שלדעתנו, אין דין תנודתיות בתקופות הבסיס, הנובעת מאופי העסק בלבד, כדין תנודתיות בתקופות הזכאות, הנובעת הן מאופי העסק והן מהשפעת מגפת הקורונה. חישוב מחזור הזכאות על בסיס הממוצע השנתי שומט לחלוטין את הרציונל בחוק המתייחס לכל תקופת זכאות בפני עצמה. כך לדוגמא נקבע בעניין זה:

אנו סבורים כי עקרונית ניתן להשתמש בממוצע של שנת 2019 לקביעת מחזור הבסיס בעסק המאופיין בתנודתיות אשר לא קשורה לעונתיות אופיינית של העסק, אך מנגד אנו סבורים כי באופן רגיל לא רצוי להשתמש בממוצע של תקופות הזכאות לקביעת מחזור הזכאות משום שגישה זו מעוותת את המנגנון הבסיסי של המענקים המבוססים על תקופות דו-חודשיות כאשר הנחת הבסיס היא שהתנודתיות בין תקופות אלו הושפעה ממגפת הקורונה. (ערר 21-1240 חבל ארץ אסטרטגית נדל"ן בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 15.11.21, פסקה 46, וראו גם ערר 1491/21 אק-סייט.קום בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 12.1.22, פסקאות 66-73).

58. עריכת ממוצע בסיס חלופי שנתי, לעומת זאת, מהווה חלופה מוכרת שבה נעשה שימוש תדיר הן על ידי המשיבה והן על ידי ועדות הערר, במקרים של הכנסות חריגות או במקרים של מחזוריים תנודתיים ביותר (ראו לדוגמא ערר 1606/21 י"ג בינפלד חברה לבנייה בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 22.5.22, פסקאות 36-38, ערר 1491/21 אק-סייט.קום בע"מ שהוזכר לעיל, פסקאות 62-65, ערר 1167/21 אפרים וינשטיין עורכי דין נ' רשות המסים, ניתן ביום 30.8.21, פסקאות 49-51). שיטת חישוב זו משקפת כאמור בצורה נכונה יותר את ההכנסות הריאליות של העסק בתקופת הבסיס, ובנוסף לכך מהווה אמצעי פשוט ויעיל המגשים את תכליתו של החוק שלפנינו.

59. ברי, כי השימוש בממוצע בסיס חלופי הוא בגדר חריגה מהנוסחה שנקבעה בחוק. אולם, גם בתי המשפט המחוזיים אימצו בעבר את העמדה שלפיה ניתן, במקרים מיוחדים, לסטות מנוסחת המחזוריים בהקשר דומה, ככל שהשימוש בה יוצר עיוות המנוגד לתכלית החוק. כך למשל נקבע בע"ש (י-ם) 285/09 מנורה איזו אהרון בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים (ניתן ביום 1.9.10), כי: "ההפניה בתקנות לדיווח במע"מ היתה בבחינת אימוץ דרך נוחה לכימות הנזק, ולא יותר מכך. אין זה בגדר תכלית החוק לפצות בשל עצם קיומו של פער בין המחזוריים לפי הדיווח בפועל, אלא בגין פער המבטא נזק מלחמה בלבד ... (פיסקה 7 לפסק הדין). באופן דומה נקבע בע"מ (ת"א) 1120/09 פאר נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים (ניתן ביום 25.12.11), כי:

הגבלתם של המשאבים הכספיים הציבוריים והרצון לפצות את מי שנפגע עקב אירועי המלחמה, מביאים בהכרח למסקנה שיש להקפיד על כך שהנזק אשר בגינו יינתן פיצוי - הוא אכן נזק שנגרם בגין אירועי המלחמה כפי שקבוע בהוראות החוק וכי הנזק יהיה אכן נזק אמת. שתי דרישות מקדמיות אלה חלות על כל מי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שטוען לקיומו של נזק ולאורן יש לבחון את תחולת התקנות ואת נוסחות הפיצוי על פיהן. כפי שציין המשיב בסיכומיו, הגדרת "הפרש המחזוריים" בהוראות השעה מפנה לדיווחים בהם חייב הניזוק באשר למחזור עסקאותיו לפי חוק מע"מ. אין לראות בהפניה זו כהפניה טכנית בלבד כפי שטוען המערער, תוך התעלמות ממטרת החוק ומהערך המוסף האמיתי אותם מייצגים דיווחים אלה... יש בהחלט מקום במסגרת ביצוע החישוב על יסוד ההפניה לדיווחי הניזוק למע"מ, לחלץ את הנתונים הרלוונטיים המייצגים את נזקו האמיתי של הניזוק מתוך אותם דיווחים. אין גם כל קושי מעשי בחילוץ נתונים אלה. (פיסקה 4 לפסק הדין).

60. במקרה שלפנינו חישוב הממוצע החלופי השנתי לתקופת הבסיס מביא לנטרול התנדוטיות הבולטת במחזורי ההכנסות של העוררת ולתוצאה מאוזנת ומדויקת יותר, שאינה מחריגה אותה מזכאות למענק אך גם אינה מביאה למתן מענק מלא בהתאם לנוסחה, לנוכח הנימוקים שפורטו לעיל.
61. הסכום המתקבל מחישוב זה הוא 64,492 ₪, ובהתאם לכך יש לקבוע את המענק, כאמור.
62. יוער, כי החישוב שפירטה העוררת בעניין זה בכתב התגובה, המבוסס גם הוא על מחזור ממוצע בסיס חלופי לשנת 2019, אינו מדויק שכן המקדם שנקבע בו (0.2) אינו נכון.
63. טרם סיום יש להידרש לטענת העוררת שלפיה יש לקבל את הערר על הסף לנוכח האיחור שחל בקבלת החלטה בהשגה.

טענה בדבר איחור קבלת החלטה בהשגה

64. סעיף 20(א)(1) לחוק קובע:
- הרואה את עצמו נפגע מהחלטת המנהל בנוגע למענק הניתן לפי פרק זה, לרבות בנוגע להטלת קנס בשל הגשת תביעה ביתר, רשאי להגיש השגה לעובד רשות המסים בישראל שהמנהל הסמיכו לשם כך, בתוך 45 ימים מיום קבלת ההחלטה; החלטה בהשגה תהיה מנומקת ותינתן בכתב בתוך 120 ימים;
65. פסק הדין המנחה בנושא הנפקות שיש לייחס להחלטות המתקבלות באיחור ניתן בבית המשפט העליון בע"מ 1386/04 המועצה הארצית לתכנון ובניה נ' עמותת נאות ראש העין ע"ר (ניתן ביום 20.5.2018). בפסק דין זה הבחין בית המשפט העליון בין הסדרים חוקיים שבהם המועד למתן החלטה הוא מחייב, כך שסטייה ממנו גוררת סנקציה שנקבעה בחוק, לבין הסדרים שבהם קביעת המועד היא בעלת אופי מנחה או מדריך בלבד. בית המשפט קבע באותו מקרה כי ההבחנה בין מועד מחייב לבין מועד מנחה תלויה באופי ההסדר ובתכליתו, כאשר במקרים שבהם לא נקבעה בחוק הוראה מפורשת לגבי תוצאות החריגה מן המועד, קיימת "חזקה פרשנית... כי מדובר בנורמה המגדירה מסגרת זמן לפעולה שהיא בעלת אופי מנחה ומדריך בלבד, ואיננה בעלת אופי מחייב" (פיסקה 32 לפסק הדין). לצד זאת צוין כי גם כאשר לא נקבעה סנקציה מפורשת בחוק עשויה להיות לאיחור משמעות במסגרת הפעלת הביקורת השיפוטית על סבירות ועל



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

תקינות ההחלטה. בנוסף לכך הזכיר בית המשפט העליון באותו עניין את תורת הבטלות היחסית, שלפיה גם אם נפל פגם בהחלטה, יש לבחון את מהותו ולהתאים את הסעד הראוי לכלל נסיבות המקרה.

66. בפרשת **ב.ג. בטחון** דן בית המשפט המחוזי בחיפה (כבוד השופטת א' ויינשטיין) במשמעות שיש לתת לאיחור במתן החלטה בהשגה על מענקים הניתנים לפי החוק שלפנינו (פסקאות 81-98 להחלטה). בית המשפט קבע כי ההבחנה הקיימת בפסיקה בין "מועד מחייב" לבין "מועד מנחה" תלויה בעיקר בתכלית ההסדר החקיקתי, וכי בעניין החוק שלפנינו תכלית ההסדר היא מתן סיוע מהיר ויעיל לעסקים שנפגעו, על מנת לספק להם "חמצן" בתקופת החירום של נגיף הקורונה, כך שספק אם ניתן להתייחס למועד שנקבע כמנחה בלבד. לנוכח האמור נקבע בפסק הדין כי תוצאתו של איחור משמעותי בקבלת החלטה (באותו מקרה דובר על איחור של 68 ימים) תביא עמה, מניה וביה, לקבלת ההשגה (פיסקה 94 לפסק הדין).

לצד זאת יש להוסיף כי בית המשפט המחוזי לא הסתפק באותו מקרה בקבלת הטענה המקדמית בנושא האיחור אלא המשיך ודן בטענות הצדדים ביחס לנימוקי ההחלטה המהותיים, כך שהערעור התקבל גם לגוף הטענות המהותיות.

67. בפסק הדין בעמ"נ 3720-11-21 **פודולסקי נ' רשות המיסים** (15.7.22) שניתן אף בבית המשפט המחוזי על ידי אותו מותב, נדחו טענותיה השונות של המשיבה לעניין האיחור בקבלת החלטה (שאותן העלתה גם בעררים שלפנינו), ונקבע פעם נוספת כי המועד שנקבע בחוק הוא מועד מחייב ולא מנחה, וכי איחור משמעותי במתן החלטה בהשגה, שאינו של ימים ספורים, יוביל, בהתאם לנסיבות הפרטניות של כל מקרה, לקבלת ההשגה על הסף ולאישור בקשת המענק (פיסקה 113 לפסק הדין). עוד נקבע כי מאחר שהמשיבה לא הגישה ערעור על פסק הדין שניתן בעניין **ב.ג. בטחון**, הרי שהוא הפך לפסק דין מנחה החל על המשיבה (פיסקה 91 לפסק הדין). יצוין כי בדומה למקרה **ב.ג. בטחון**, גם בפסק דין זה נערך דיון בטענות הצדדים לגוף ההחלטות, והערעור התקבל גם מנימוק זה כלומר מכוח העילה העיקרית (בנוסף לקבלת הטענה המקדמית, כאמור).

68. אין צורך לומר כי פסקי דין אלו, שבמסגרתם נדחו כאמור טענותיה השונות של המשיבה בנוגע לאיחור בקבלת החלטות בהשגות (שאותן העלתה גם בערר שלפנינו) הם פסקי דין המנחים את ועדת הערר (וכן את המשיבה). בהקשר זה יצוין, כי המשיבה לא הגישה ערעור לבית המשפט העליון על פסק הדין בפרשת **ב.ג. ביטחון**, ומכאן שהוא נעשה לחלוט.

69. להשלמת התמונה בנושא זה יצוין כי בעמ"נ (מחוזי ת"א-יפו) 68282-03-22 **המבורג הפקות תל אביב בע"מ נ' רשות המיסים בישראל** (ניתן ביום 10.7.22) אישר בית המשפט המחוזי את החלטת ועדת הערר, שבמסגרתה נקבע כי טענת ההתיישנות שהעלתה העוררת באותה מקרה מצדיקה הטלת הוצאות על המשיבה, אך לא את קבלת הערר על הסף. לצד זאת יש לומר כי בית המשפט לא דן באותו מקרה בטענת האיחור ולא קבע קביעות פוזיטיביות בנושא, שכן פסק הדין ניתן בעקבות הסכמה דיונית שאליה הגיעו הצדדים, שלתוכה יצק בית המשפט תוכן.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

70. יצוין כי לאחר שניתן פסק הדין בעניין ב.ג. ביטחון (אך לפני שניתן פסק הדין בעניין פודולסקי) קבעו ועדות הערר במספר החלטות, כי עצם קבלת החלטה בהשגה באיחור אינה מצדיקה כשלעצמה את קבלת הערר, וכי יש לבחון בעניין זה את מכלול נסיבות המקרה, ובכלל זאת את משך האיחור, סכומי המענק שבמחלוקת, המקדמות ששולמו, הנזק שנגרם לעוררת והתנהלות הצדדים. כך לדוגמא נכתב בהחלטה אחרת של ועדת הערר, כי:

"יש לתת את הדעת גם לכך שהליכים רבים מתנהלים בוועדת הערר לאחר שהחלטה בהשגה התקבלה באיחור. החלת כלל אוטומטי לפיו כל החלטה שהתקבלה באיחור מביאה לקבלת הערר, תעמוד גם היא בניגוד לתכליות העומדות ביסוד המענק, ותהא בלתי סבירה באורח קיצוני. כפי שפסק בית המשפט המחוזי בעניין ב.ג. בטחון, הדגש בביקורת השיפוטית על מקרים של איחור במתן החלטה בהשגה, צריך להיות על תכלית ההסדר, תוך איזון בין מכלול ההוראות של החוק, שוועדת הערר נדרשת לשמור על קיומן. ... איחור במתן החלטה בהשגה הוא פגם בהליך המינהלי, והוא מהווה שיקול במסגרת הביקורת השיפוטית על החלטות רשות המסים. ... בבחינת סבירות ההחלטה יש לתת את הדעת למכלול הנסיבות והשיקולים שבגינם התקבלה ההחלטה – ומטעם זה, אין מנוס מן המסקנה כי נפקות הפגם נבחנת בכל מקרה לגופו לפי נסיבותיו. מסקנה זו מתיישבת עם פסיקת בית המשפט העליון בעניין המועצה הארצית לתכנון ובניה, כי יש להתאים את תוצאת הפגם למכלול הנסיבות, בהתאם לתורת הבטלות היחסית." (ערר 1795/21 חיים ישראלי ובניו בע"מ נ' רשות המסים, פסקאות 25, 50, ניתן ביום 18.1.22).

ובהחלטה נוספת של הוועדה בנושא זה נקבע:

"המשמעות שיש לתת לאיחור במתן החלטה בהשגה במסגרת הפעלת הביקורת השיפוטית על סבירותה ותקינותה של התנהלות המשיבה, אינה יכולה להיבחן במנותק משאלת הנזק או העוול שנגרם לעוסק בשל האיחור במתן החלטה בהשגה. במצב בו העיכוב במתן החלטה בהשגה גרם לפגיעה כלכלית בעוסק עקב אי קבלת מענקים/מקדמות להם היה זכאי, הדבר יהווה משקל משמעותי בהחלטה האם לקבל את הערר רק בשל האיחור במתן החלטה בהשגה." (ערר 1834/21 הלל גולנד אחזקות בע"מ נ' רשות המסים, פסקה 71, ניתן ביום 13.3.22, ראו גם ערר 1664/21 ארג'נטרו אחזקות בע"מ נ' רשות המסים, פסקאות 59-82, ניתן ביום 31.1.22, וערר 1539/21 אלדד שיווק פרויקטים (200) בע"מ נ' רשות המסים, פסקאות 28-33, ניתן ביום 20.3.22).

71. במקרה שלפנינו, המשיבה קיבלה את החלטותיה ביחס להשגות שהגישה העוררת לאחר 302 ימים, כלומר באיחור של 182 ימים מהמועד שנקבע לכך בסעיף 20(א)(1) לחוק.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מדובר באיחור משמעותי ביותר העולה באופן ניכר על האיחור שנדון בפס"ד ב.ג. בטחון (68 ימים) ובפסק דין פודולסקי (126 ימים), שביחס אליהם נקבע כאמור כי יש באיחורים כדי להצדיק, בנסיבות של אותם מקרים, את קבלת ההשגות והערעורים על הסף.

72. לצד זאת יש לומר כי בנסיבות המקרה שלפנינו, העוררת קיבלה מקדמות בסכום מצטבר של 119,502 ₪, שהם כ-60% מסכום המענק המבוקש ביחס לתקופת הזכאות שעבורה הגישה את הבקשה למענק. מכאן יש לומר, כי הנזק שנגרם לעוררת כתוצאה מהאיחור נוגע רק לאותו פער בשיעור של 40% מהמענק שאותו לא קיבלה כמקדמה, וזאת ככל שהיא אמנם זכאית למלוא המענק. בהקשר זה יש לזכור, כי מדובר באיחור ביחס לתקופת זכאות אחת בלבד.

73. מאחר שהגענו כאמור למסקנה כי העוררת אינה זכאית למלוא המענק, ולמעשה כי היא זכאית למענק בסכום נמוך יותר מסכום המקדמה שקיבלה, הרי שלעוררת לא נגרם נזק של ממש כתוצאה מהאיחור בקבלת ההחלטה בהשגה, ודאי שלא באופן המצדיק את קבלת הערר על הסף. לצד זאת, יש מקום להביא בחשבון את האיחור במסגרת פסיקת ההוצאות בתיק.

סיכום

74. לנוכח האמור, המשיבה זכאית למענק בסכום של 64,492 ₪. על העוררת להשיב למשיבה את ההפרש בין סכום המענק המאושר לסכום המקדמות שקיבלה בתוך 30 ימים ממועד החלטה זו.

75. בהתחשב בתוצאה שאליה הגענו, בעלויות הייצוג ובאיחור שחל במועד קבלת ההחלטה בהשגה, המשיבה תישא בהוצאות העוררת בסכום של 5,000 ₪.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 45 יום.

ניתנה היום, י"ט אלול תשפ"ב, 15/09/2022, בהעדר הצדדים.


ברוך ברוכי, רו"ח
רו"ח חבר


נדב כנען, עו"ד
יו"ר הוועדה