



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 22-1452
ערר 22-1455

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

העוררת: **ליא שרותי הנדסה ומדידות בע"מ מס' 514074483**
ע"י ב"כ מר/גברת עימאד קאסם

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

עררים על החלטות המשיבה מיום 2.2.22 בהשגות שהגישה העוררת על דחיית בקשותיה לקבלת מענקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות עבור תקופות הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020 (בקשה מספר 57312274) ומרץ-אפריל 2021 (בקשה מספר 57470561) (להלן - **הבקשות**).

רקע והחלטות המשיבה בהשגה

1. העוררת היא חברה פרטית העוסקת במתן שירותי מדידה להנדסה ופיקוח. העוררת הגישה מספר בקשות לקבלת מענקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה מכוח חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), תש"ף-2020 (להלן - **החוק או חוק הסיוע**), כמפורט להלן:

בקשה מספר 57312274 עבור ספטמבר - אוקטובר 2020 (ערר 22-1452)

א. הבקשה הוגשה ביום 26.11.20. במהלך חודש דצמבר 2020 שולמו לעוררת מקדמות על חשבון הבקשה בסך כולל של 123,457 ₪. הבקשה נדחתה בהחלטת המשיבה מיום 1.2.21 והעוררת נדרשה להשיב את סכום המקדמות ששולמו. ביום 12.3.21 הגישה העוררת השגה על דחיית בקשתה וביום 2.2.22 ניתנה החלטת המשיבה הדוחה את ההשגה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ב. בהחלטת המשיבה בהשגה קבעה כי לא נמצא קשר סיבתי בין הירידה הנקודתית בהכנסות בתקופת הזכאות לבין הקורונה. מסקנה זו ביססה המשיבה על הקביעה כי לאחר תיקונים חשבונאיים שונים שערכה בדיווחי העוררת למע"מ לפי הדו"חות הכספיים, עולה כי הכנסות העוררת למע"מ בשנת 2019 עמדו על 21.3 מיליון ₪ ובשנת 2020 על סך 18.6 מיליון ₪. עוד נקבע כי קיימת תנודתיות בהכנסות העוררת הן בתקופת הבסיס והן בתקופת הזכאות. כן נקבע כי קיימת ירידה בהכנסות העוררת החל מחודש נובמבר 2019 ואף ירידה בכמות העובדים שהועסקו על ידה, עוד טרם פרוץ מגפת הקורונה. עוד נקבע כי השוואת חודשים מסוימים (שאינם חלק מהתקופה שבגינה התבקש מענק) מגלה כי בחודשים אלו, עלו הכנסות העוררת בשנת 2020 לעומת התקופה המקבילה בשנת 2019.

ג. לאור האמור, קבעה המשיבה כי לאור התנודתיות בהכנסות העוררת, יש לערוך ממוצע להכנסות העוררת לתקופת הזכאות. בהחלטה לא צוינה תוצאת חישוב הממוצע אך ניתן להבין ממנה כי בהתאם לאותו חישוב נשללה זכאותה של העוררת למענק עבור תקופה זו.

בקשה מספר 57470561 עבור מרץ - אפריל 2021 (ערר 22-1455)

א. הבקשה הוגשה ביום 9.6.21 ונדחתה בהחלטת המשיבה מיום 2.8.21. ביום 1.9.21 הגישה העוררת השגה על דחיית בקשתה וביום 2.2.22 ניתנה החלטת המשיבה הדוחה את ההשגה.

ב. אף בהחלטה זו קבעה המשיבה כי לא נמצא קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות העוררת לבין מגפת הקורונה. המשיבה חזרה על הטעמים שעניינם הכנסות העסק בשנים 2020 ו-2019, קיומה של תנודתיות בהכנסות בשנת הבסיס וירידה בהכנסות העוררת החל מחודש נובמבר 2019. לעומת זאת, ביחס לבקשה זו לא נטען כי קיימת תנודתיות בהכנסות בשנה בה חלה תקופת הזכאות, קרי – 2021, וכן לא נטען כי קיימת עליה בהכנסות בדומה לשנת 2020.

2. יצוין כי מעבר לבקשות ביחס לתקופות המנויות לעיל, העוררת הגישה בקשה נוספת לקבלת מענק ביחס לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020, אשר נדחתה על ידי המשיבה לאחר שנמצא כי העוררת כללה בחישוב המחזור בתקופת הבסיס חשבונת עצמית של כ-2.2 מיליון ₪. על החלטה זו לא הוגש ערר.

3. עוד יצוין, כי העוררת קיבלה מקדמות על חשבון המענקים שביקשה בסכום כולל של 228,017 ₪, לרבות ביחס לבקשה לקבלת מענק לחודשים נובמבר-דצמבר 2020.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עיקרי טענות הצדדים

4. בהודעת הערר המתייחסת לחודשים ספטמבר-אוקטובר 2020 (ערר 22-1452) טענה העוררת כי ההחלטה בהשגה ניתנה בחלוף קרוב לשנה מיום הגשתה למרות שעל פי הדין היה על המשיבה ליתן החלטתה בתוך 120 ימים. נטען כי מדובר בעיכוב משמעותי למרות פניות שונות למשיבה לצורך קבלת ההחלטה.
5. לגוף הערר העוררת טענה כי לא הייתה ירידה "טבעית" בהכנסותיה, וכי מחזורי העוררת עלו באופן עקבי בשנים האחרונות. עוד נטען כי גם במהלך שנת 2020 היו עליות בהכנסות החברה. כך, הודגם כי ההכנסות בחודשים מאי – אוגוסט 2020 היו גבוהות מהחודשים המקבילים בשנת 2019. לעומת זאת, בתקופת הזכאות, קרי ספטמבר – אוקטובר 2020, הייתה ירידה בהכנסות כתוצאה מהתפרצות הקורונה בחודשים אלה והיעדרות עובדים בשל כך. נטען כי התנודתיות אינה קיימת כאשר משווים תקופות דו-חודשיות כפי שקובע החוק. עוד נטען כי בהתאם לדו"חות הכספיים ניכרת ירידה ברווח התפעולי בין שנת הזכאות לשנת הבסיס, כי הירידה במספר העובדים אינה מעידה על ירידה בפעילות שכן החברה מעסיקה גם עובדים שכירים וגם קבלני משנה. נטען כי אין סיבה מוצדקת לסטייה מהנוסחה לחישוב המענק שנקבעה בחוק.
6. בערר 22-1455 טענה העוררת כי אין ירידה משמעותית בהכנסות העוררת בחודשים ינואר ופברואר בשנת 2020 (טרם פרוץ הקורונה) לעומת התקופה המקבילה בשנת 2019 (נדמה כי טענה זו נטענה על רקע נימוקי המשיבה בהחלטת דחיית המענק המקורית מיום 2.8.21, נימוק שלא חזר בנימוקי ההחלטה בהשגה). עוד נטען כי אין ירידה בהכנסות העוררת החל מנובמבר 2019 וכי הירידה בהכנסות בתקופת הזכאות היא כתוצאה ישירה ממגפת הקורונה. העוררת הסתייגה מהשוואות שונות שערכה המשיבה בהחלטתה ומהמסקנות שהסיקה מהן. העוררת הצביעה על שינוי הנימוקים בין החלטת הדחייה המקורית לבין החלטת המשיבה בהשגה ולדידה השוואת מחזורים על בסיס דו-חודשי מראה שאין תנודתיות בהכנסות וכי הכנסות החברה עלו לאורך הזמן למעט בתקופות מושא העררים אשר בהן חוותה ירידה בעקבות הקורונה.
7. המשיבה הגישה כתב תשובה מאוחד לשני העררים. בתשובתה, עמדה בהרחבה על הרקע לחקיקת החוק, תכלית המענקים ונוסחת חישובם כמבטאת תכליות אלו. עוד עמדה המשיבה בהרחבה על תנאי הסף שנקבע בחוק לגבי קיומו של קשר סיבתי בין ירידת המחזורים למגפת הקורונה.
8. ביחס לטענה בדבר איחור במתן ההחלטה בהשגות העוררת טענה המשיבה באריכות. בתמצית נטען כי המועד לקבלת ההחלטה בהשגה נקבע בחוק "ללא סנקציה בצדו" וזאת בכוונת מכוון ובשונה מהוראות מקבילות בחקיקת המסים. מכך למדה המשיבה כי מדובר במועד שהוא בעל אופי מנחה ולא מחייב. לפיכך נטען כי חריגה מהמועד שנקבע בחוק אינה מובילה לקבלת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ההשגה על הסף אלא לכל היותר ניתן לקחת את האיחור בחשבון במסגרת הפעלת שיקול הדעת ובבחינת סבירות ההחלטה ולהוות בסיס לביקורת מינהלית ושיפוטית עליה.

9. עוד עמדה המשיבה על היקפן חסר התקדים של הבקשות לקבלת מענקים בהתאם לחוק תוך הבאת נתונים מספריים רבים בהקשר זה. נטען כי היקפי הטיפול בבקשות ובהשגות הן חסרות תקדים אף בהשוואה ליחידות אחרות ומרובות משאבים בתוך רשות המסים. פורטו המאמצים שהושקעו בתוך רשות המסים על מנת לעמוד באתגר בזמן קצר וסדרי כוח האדם שהועמדו לצורך העניין על רקע שאר המשימות העומדות לפתחה של המשיבה.

10. המשיבה המשיכה וטענה כי תשלום מקדמות על חשבון הבקשה למענק, טרם בחינת הבקשות לגופן, נותן מענה לעסקים לאור עיכובים אפשריים במתן החלטות בבקשות ובהשגות שהוגשו וזאת על מנת לתת סיוע מידי ומהיר לעסקים שנפגעו כתוצאה ממגפת הקורונה. לבסוף נטען כי חלף סעד של קבלת הערר על הסף, קיימת סנקציה חלופית ומידתית יותר כגון פסיקת הוצאות לטובת העוררת.

11. לגופם של העררים טענה המשיבה כי העוררת לא הראתה כי הירידה במחזוריה הינה בעקבות מגפת הקורונה, וכי "קיומו של הקשר הסיבתי אינו מתקיים, ולמצער – מוטל בספק". משכך נטען כי נטל ההוכחה עובר לכתפי העוררת וזו לא הרימה נטל זה.

12. המשיבה פרטה בדבר תיקון דיווח העוררת למע"מ ביחס לחודשים ינואר – פברואר 2020, הגם שאינם חלק מתקופת הבסיס או הזכאות בגינה התבקשו המענקים. עוד ערכה המשיבה חישובים ותיקונים חשבונאיים שונים לדיווחי ההכנסות של העוררת כפי שהוגשו למע"מ, בהתאם לדו"חות הכספיים של החברה. מחישובים אלה למדה המשיבה לשיטתה כי מחזור העסקאות הכולל לשנת 2019 הוא 21.3 מיליון ₪ ואילו מחזור העסקאות לשנת 2020 הוא 18.1 מיליון ₪, ולפיכך בחישוב שנת, אין ירידה בהכנסות העוררת בשיעור המזכה במענק.

13. עוד נטען בהקשר זה כי לאור העובדה כי הכנסותיה של העוררת הן תנודתיות, יש לבחון את מחזורי ההכנסות שלה על פי עריכת ממוצעים, שכן הדיווחים החודשיים אינם משקפים נכונה את העבודה אשר בוצעה למעשה באותם חודשים. נטען כי אף בחינה שכזו מובילה לשלילת הזכאות למענק. עוד נטען כי העוררת לא הראתה כל קשר בין הירידה במחזוריה לבין התפשטות נגיף הקורונה וטענותיה נטענו בלשון רפה. לבסוף נטען כי שנת 2019 הייתה שנה חריגה בהכנסותיה של העוררת ביחס לשנים 2017, 2018, 2020 ו-2021, וכי בהסתכלות רחבה שכזו לא ניכרת ירידה בהכנסותיה בשנת 2020.

14. העוררת הגישה תגובה לכתב התשובה, בה חזרה ופרטה את טענותיה. בתוך כך חזרה על הטענה כי לאור האיחור במתן ההחלטה בהשגה יש לקבל את ההשגה על הסף ולפיכך גם את הערר. העוררת הפנתה בעניין זה לפסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה בעמ"נ 27710-06-21 ב. ג.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ביטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 3.1.2022; להלן – עניין ב.ג. ביטחון). העוררת טענה כי הנטל להוכחת העדר קשר סיבתי מוטל על המשיבה וכי קיימת "הנחה עובדתית" בחוק בדבר קיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזורים לבין התפשטות נגיף הקורונה. לפיכך נטען כי הנטל רובץ על המשיבה להפריך את קיומו של הקשר הסיבתי ולא על העוררת להוכיח אותו. העוררת עמדה על מטרות החוק ועל תכליתה של הנוסחה לפיה מחושבים המענקים – לפשט את הליכי מתן המענק. נטען כי אין כל דרישה בחוק כי המבקש את המענק יוכיח פוזיטיבית את קיומו של הקשר הסיבתי. עוד נטען כי מחזורי העוררת מטיבם אינם קבועים ואין משמעות הדבר כי קיימת תנודתיות המצדיקה לסטות מהנוסחה הקבועה בחוק.

15. העוררת טענה כי אין הצדקה לסטות מנוסחת חישוב המענקים שכן אינה "עסק עונתי" והפנתה בעניין זה לפסק הדין בעניין ב.ג. ביטחון הצפון. לבסוף חזרה העוררת וטענה כי החוק קובע תקופות דו-חודשיות בהן מושוים מחזורי העוררת ולא כפי שנעשה על ידי המשיבה אשר בחרה תקופות השוואה באופן מגמתי. העוררת חזרה על טענות נוספות כפי שהופיעו בהודעות הערר.

16. ביום 2.8.22 התקיים דיון מאוחד בעררים, בהיוועדות חזותית (VC). בהתייחסו לטענה כי הכנסות העוררת בשנת 2019 היו חריגות ביחס לשנים קודמות מסר ב"כ העוררת כי זו הראתה עליה עקבית בהכנסות בשנים שטרם הקורונה, וכך גם במהלך שנת 2020 למעט התקופה של ספטמבר-אוקטובר 2020 בה התרחש הגל השלישי של המגפה. לשאלות הוועדה ביחס לטענת התנודתיות במחזורי שנת 2020 השיב ב"כ העוררת כי בשנת 2019 ההכנסות הדו-חודשיות עומדות על כ-3,500,000 ₪ למעט חודשים מאי-יוני באותה שנה בה חלה ירידה בהכנסות. כאשר נשאל על תנודתיות בהכנסות בשנת 2020 השיב כי לפי שיטת המענקים יש להשוות לתקופה המקבילה בשנת 2019 וחזר על כך שבהסתכלות על תקופות דו-חודשיות אין תנודתיות חריגה בהכנסות העוררת. נטען כי העוררת התחילה פרויקטים חדשים ולפיכך ניתן לראות עליה בהכנסות גם במהלך שנת 2020 למעט בתקופות לגביהן התבקש המענק בהם הייתה ירידה בהכנסות כתוצאה מסגרים והגבלות שהוטלו. נטען כי הייתה ירידה ברווח התפעולי כתוצאה מהירידה בחודשי הזכאות.

17. המשיבה חזרה בדיון על הטענה כי התנודתיות בהכנסות העוררת, כפי שבאה לידי ביטוי בכל שנות פעילותה, ולמצער משנת 2015, "פוגעת ביכולת לבחון או מנתקת את הקשר הסיבתי". נטען כי הירידה בהכנסות ברמה השנתית אינה בשיעור המזכה במענק לפי החוק, וכי ההכנסות בשנת 2019 היו חריגות. מפקח המשיבה, מר אורי גוטליב טען אף הוא בדיון והסביר חישובים, השוואות ותיקונים שערך. כך נטען כי השוואה של הכנסות העוררת בחודשים מרץ-אפריל 2019 אל מול ינואר-פברואר מראה ירידה בשיעור 31%, והשוואה של ההכנסות בחודשים יולי-אוגוסט מול מאי-יוני מראה עליה של 25% וכן הלאה, נתונים המלמדים על תנודתיות רבה בהכנסותיה של העוררת. מר גוטליב אף הרחיב בהסברים על תיקונים ו"התאמות" שערך



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בהכנסות העוררת למע"מ על בסיס הדו"חות הכספיים של החברה, ושמהם עולה כי מחזוריה של החברה היו לדידה של המשיבה שונים מכפי שדווחו למע"מ.

דין והכרעה

18. לאחר ששקלנו את טענות הצדדים בכתבי הטענות ובדיון שנערך לפנינו, מצאנו כי דין העררים להתקבל, זאת מהטעמים שיפורטו להלן.

משמעות האיחור במתן ההחלטה בהשגה

19. ראשית עלינו להכריע בטענה המקדמית שהעלתה העוררת כי יש לקבל את ההשגה ואת על הסף ולפיקך את הערר, בשל איחורה של המשיבה במתן החלטותיה בהשגות העוררת, מעבר למועד בן 120 ימים שנקבע בסעיף 20(א)(1) לחוק הסיוע.

20. כאמור, בטיעוניה, עתרה העוררת לקבלת ערר 22-1452 על הסף בשל איחור במתן החלטת המשיבה בהשגה. כפי שפורט בתיאור העובדות לעיל, החלטת המשיבה בהשגה מושא ערר 1452-22 ניתנה בחלוף 327 ימים, קרי באיחור של 207 ימים מן המועד שנקבע בחוק. יצוין כי אף ההחלטה בהשגה מושא ערר 22-1455 ניתנה בחלוף 154 ימים, קרי באיחור של 34 ימים מן המועד הקבוע.

21. סעיף 20(א)(1) לחוק התכנית לסיוע כלכלי 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;"

22. כפי שפורט בכתב התשובה, המשיבה לא חלקה על הפגם שנפל מלפניה באיחור הרב במתן ההחלטה בהשגה, אלא על תוצאתו של הפגם. בעוד העוררת עתרה לקבל את הערר על הסף, טענה המשיבה באריכות ותוך הפנייה לפסיקה ממנה היא למדה כי המועד שנקבע בחוק הוא בעל אופי "מדריך" וכי אי קביעת סנקציה ביחס לחריגה מן המועד, שלא בדומה לחקיקת מס אחרת, נעשתה על ידי המחוקק בכוונת מכוון. עוד טענה המשיבה כאמור כי תשלום מקדמות על ידי המשיבה מאיין, למצער בחלקה, את הפגיעה באינטרס ההסתמכות של העוררת וכי קיימות סנקציות חלופיות ומידתיות יותר מאשר קבלת הערר על הסף כגון חיוב בהוצאות.

23. בסוגיה זו נפסקה לאחרונה הלכה של בית המשפט העליון בבר"מ 7502/22 **רשות המיסים נ' בוריס פודולסקי** (22.1.2023) (להלן: "**עניין פודולסקי**"). בית המשפט קבע כי איחור הרשות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

במתן החלטה בהשגה אינו מוביל לקבלה "אוטומטית" של ההשגה מקום שבו לא נקבע הדבר מפורשות בחוק וכי תוצאה כאמור תהיה קיצונית ובלתי מוצדקת. לצד זאת, נקבע כי יש מקום לייחס "משקל נכבד" לעיכוב במתן ההחלטה בהשגה, בפרט כאשר מדובר בעיכוב משמעותי. במקרה כזה יוטל על רשות המיסים "נטל מוגבר" להוכיח את טענותיה ומבלי שחזקת התקינות המינהלית תעמוד לימינה.

24. אין צורך להכביר מילים בדבר חובתה של רשות מינהלית לקבל את החלטותיה ולבצע את הפעולות שבאחריותה, בתוך פרק זמן סביר וזאת לשם הבטחת האינטרס הציבורי (ראו לעניין זה בע"מ 1386/04 **המועצה הארצית לתכנון ובניה נ' עמותת נאות ראש העין ע"ר** (20.5.2008) (להלן - **עניין ראש העין**). חובה כללית זו מתחדדת ומתעצמת כאשר מדובר בהחלטה לפי חוק סוציאלי שמטרתו להיטיב את מצבם של מי שמוגדרים בחוק באמצעות מתן הטבות או תגמולים. כזה הוא חוק הסיוע. מטרתו של החוק הייתה לסייע לעסקים שנקלעו לקושי כלכלי חמור בשל התפרצות מגפת הקורונה, לצלוח את המשבר באמצעות מענקים שיסייעו להם לעמוד בתשלום ההוצאות הקבועות שהעסק לא יכול להימנע מהן גם במסגרת צמצום פעילותו. מכאן החשיבות המיוחדת שיש לקיומו של מנגנון מהיר ויעיל שאינו חורג מפרקי הזמן שנקבעו בחוק.

25. **בעניין ראש העין הנ"ל**, נקבע כי גם כאשר לא נקבעה סנקציה מפורשת בחוק, עשויה להיות לאיחור משמעותי במסגרת הפעלת הביקורת השיפוטית על סבירות ועל תקינות ההחלטה:

"קביעת מועד לעשיית פעולה מינהלית עשויה להיות בעלת אופי מדריך בלבד, במובן זה שסטייה ממנה אינה פוגעת, בהכרח, בתוקף הפעולה, אף שהיא עשויה לגרור ביקורת בין במישור המשפטי, ובין במישור המינהלי. לעומת זאת, קביעת מועד לעשיית פעולה מינהלית עשויה להיות בעלת אופי מחייב במובן זה, שסטייה ממנה עלולה לגרור תוצאה משפטית שהוגדרה בחוק או הנובעת מעקרונות כלליים של המשפט הציבורי. הפרת מסגרת המועדים החלה על הרשות המינהלית עשויה להיבחן גם במסגרת בדיקת תקינותה וסבירותה של פעולת הרשות, על פי עקרונות כלליים כאמור, שכן "על רשות מוסמכת לפעול בסבירות. סבירות משמעה גם עמידה בלוח זמנים סביר..."

26. ובבג"ץ 5992/97 **שוש ערער נ' ראש-עיריית נתניה צבי פולג** (30.12.1997) נקבע כך:

"כאשר קוצב המחוקק זמן לעשייתה של פעולה אין הרשות יכולה ליטול לעצמה חירות להתייחס אליה כאל "עצה טובה" בלבד, ומן הראוי כי תקפיד על לוח הזמנים שנקבע על-ידי המחוקק כדי להבטיח סדרי מינהל תקינים. היותה של הוראה בבחינת "הוראה מנחה" אינה מפחיתה מאופייה המצווה כלפי הרשות שעה שהיא מכלכלת את צעדיה ואת דרך פעולתה."



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

27. הנה כי כן, אף שחריגה מפרק הזמן שנקבע בחוק הסיוע למתן החלטה בהשגה אינה מובילה כשלעצמה לקבלת ההשגה והערר, היא בוודאי גורם שיש להתחשב בו ולייחס לו משקל. כאשר המשיבה אינה עומדת בהוראות החוק באשר לפרק הזמן העומד לרשותה לצורך מתן החלטתה, היא פועלת בניגוד לחוק ובאופן שאינו מתיישב עם מינהל ציבורי תקין.

28. כאמור לעיל, החלטת המשיבה בהשגה מושא ערר 22-1452 ניתנה באיחור של 207 ימים מן המועד שנקבע בחוק. מדובר באיחור כבד וקיצוני העולה על האיחור שנדון בפסק הדין **בעניין פדולסקי** (126 ימים) בשיעור ניכר. איחור בהיקף כזה חותר תחת תכליתו של חוק הסיוע, שהיא, בין היתר, להעניק לעסקים סיוע כלכלי דחוף לנוכח הירידה המשמעותית בהכנסותיהם בעקבות משבר הקורונה. בהקשר זה, תשלום מקדמות על ידי המשיבה אכן מספק מענה חלקי אך זה אינו מאיין לחלוטין את הפגיעה הפוטנציאלית במבקש מענק שהשגתו או הערר עליה יתקבלו בסופו של יום, באיחור רב.

דרישת הקשר הסיבתי

29. פרק 1 בחוק הסיוע (והחלטת הממשלה מספר 5015 מיום 24.4.2020 לפניו) מסדיר מתן מענקי סיוע לעסקים שנפגעו בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה לתקופות ובתנאים שנקבעו בחוק. סעיף 8 לחוק עוסק בתנאי הזכאות ל"מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות" וסעיף 14א עוסק בתנאי הזכאות ל"מענק פגיעה ממושכת". תנאי סף לזכאות למענקים הוא קיומה של ירידה במחזור העסקאות בשיעור העולה על זה שנקבע בחוק, לפי תקופת הזכאות השונות (סעיפים 8(2) ו-14א(ב) לחוק). שיעור זה מחושב על פי השוואה בין תקופת הזכאות לתקופת הבסיס, שהינה התקופה המקבילה בשנת 2019. תנאי יסודי נוסף לקבלת המענק הוא כי הירידה במחזורי העסקאות נגרמה בשל ההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה (סעיף 8(3) לחוק וסעיף 1 להחלטת הממשלה). דהיינו כי קיים קשר סיבתי בין הירידה במחזור עסקאותיו של המבקש לבין ההשפעות של התפרצות המגפה.

30. **בעניין פדולסקי** הנ"ל, קבע בית המשפט העליון כי אמנם נטל ההוכחה הראשוני בדבר קיומו של קשר סיבתי בין ירידת המחזורים להתפשטות המגפה רובץ על מבקש המענק, אך די בכך שזה מצביע על ירידה במחזורי העסקאות שלו בשיעור המזכה במענק כדי להרים נטל ראשוני זה. במקרה כזה, אם מבקשת רשות המסים לסתור את החזקה, עליה להציג ראיות לכאורה הסותרות אותה. או אז יחזור הנטל לכתפי העוסק להוכיח אחרת.

31. לשון אחר, נטל ההוכחה רובץ על כתפי מבקש המענק, אך זה יוצא ידי חובתו בעצם ההצבעה על ירידת מחזורי העסקאות בשיעור המזכה. או אז עובר נטל הבאת הראיות אל כתפי רשות המסים להציג ממצאים אובייקטיביים, מהימנים ובעלי משקל המערערים ומעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי. אם מוצגים ממצאים ונתונים כאלו, שוב חוזר נטל הראיה אל מבקש המענק ועליו לבסס קיומו של קשר זה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

32. בהחלטות קודמות של ועדת הערר, בהרכבים שונים, עמדה הוועדה על ממצאים שונים שעשויים להצדיק את העברת נטל הראייה להוכחת קיומו של הקשר הסיבתי בחזרה אל העורר. כך למשל כאשר המשיבה מצביעה על כך שחלה ירידה ניכרת בהכנסות העסק עוד טרם פרוץ מגפת הקורונה, כאשר מוצגות ראיות לכאורה לכך שחל שינוי באופי הפעילות של העסק ללא קשר למשבר הקורונה, כאשר קיימת הכנסה חריגה בתקופת הבסיס, כאשר מדובר בעבודות מתמשכות ועוד (לפירוט בלתי ממצה של נסיבות המצדיקות העברת הנטל לעורר, ראו: ערר 1740-21 **זרון אוסט נ' רשות המיסים** (21.12.2021) והמובאות שם).

33. בתשובתה לעררים, פרטה המשיבה שלושה "ממצאים" עיקריים אשר לשיטתה מעידים כי לא מתקיים קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות העוררת לבין מגפת הקורונה או שמקיימים ספק בדבר קיומו של קשר סיבתי שכזה. לפיכך נטען כי נטל ההוכחה בהקשר זה מוטל על העוררת וזו לא השכילה להרימו.

34. הממצא הראשון עליו מבססת המשיבה את מסקנתה בדבר העדרו של קשר סיבתי הוא כי לאחר תיקון של דיווחי העוררת למע"מ, עומד המחזור השנתי של העוררת לשנת 2020 על סך של 18.1 מיליון ₪ ולשנת 2019 על סך 21.3 מיליון ₪. לפיכך נטען כי בראייה שנתית מדובר בירידה בשיעור של כ-15% שאינה ירידה המזכה במענק. יצוין כי לפי דיווחי העוררת למע"מ וללא התיקונים שערכה המשיבה עומד המחזור השנתי של העוררת לשנת 2019 על סך של 21,361,020 ₪ (בנטרול חשבונית עצמית בסך 2.2 מיליון ₪ שאינה במחלוקת) ולשנת 2020 על סך של 16,841,675 ₪. לשיטת המשיבה יש להסיט הכנסות שדווחו בתחילת 2019 ולשייכן לשנת 2018, בדומה לבקשת העוררת לשייך הכנסות שדיווחה בתחילת שנת 2020 לסוף שנת 2019. עוד טענה המשיבה כי יש להוסיף למחזור השנתי לשנת 2020 סך של 1.3 מיליון ₪ שהם חצי מה"הכנסות לקבל" אשר נרשמו בדו"ח הכספי לשנת 2020.

35. ראשית, לא מצאנו לאמץ את התיקונים והשינויים שביקשה המשיבה לערוך בדיווחי העוררת למע"מ לצורך בחינת זכאותה למענקים או לבחינת הקשר הסיבתי, כך שאלו ייבחנו על סמך נתונים שאינם נתוני הדיווחים למע"מ. הדיווחים למע"מ הם הבסיס לבחינת השפעת משבר הקורונה על העסק וכן לחישוב המענק לו הוא זכאי (ראו: ערר 1160-21 **מ. אלבוטתאני בע"מ נ' רשות המיסים** (27.6.2021), פסקאות 25 עד 29).

36. מסקנה זו נובעת הן מלשון החוק והן מתכליתו. סעיף 7 לחוק הסיוע מגדיר "מחזור עסקאות בשנת 2019" ו"מחזור עסקאות בשנת 2020" כ"מחזור עסקאות כפי שדווח לרשות המסים בישראל על פי דין...". "מחזור עסקאות" מוגדר כ"לגבי מי שאינו מוסד ציבורי זכאי – מחזור עסקאות של עוסק, כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף...". מכאן שיש לפרש אף את ההגדרות של "מחזור עסקאות בשנת 2019" ו"מחזור עסקאות בשנת 2020" כמחזורים שדווחו לרשויות מס ערך מוסף. כך גם פועלת המשיבה ברוב המכריע של הבקשות שהוגשו לה. ודוקו, כאשר ביקש מחוקק חוק הסיוע להסתמך על הדו"חות הכספיים השנתיים המוגשים לפקיד



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

השומה, קבע זאת במפורש. כך, בהגדרת "תשומות שוטפות" בסעיף 7 לחוק, נקבע כי לגבי עסק שמקום רישומו בעיר אילת יהיו התשומות – "סך התשומות כפי שדווח בדוח השנתי שהוגש לפקיד השומה לגבי שנת 2018, ואם הוגש דוח כאמור לגבי שנת 2019 – כפי שדווח בדוח כאמור".

37. הסתמכות על דיווחי העסק למע"מ כבסיס לבחינת הבקשה לקבלת מענק, משרתת אף את תכלית החקיקה שהיא, בין היתר, מתן המענקים באמצעות מנגנון פשוט, יעיל ומהיר שאינו דורש בחינה חשבונאית מדוקדקת ומעמיקה של הדו"חות כספיים של כל עסק ועסק. בחינה שכזו תגרום להתמשכות ההליך, סרבולו, חוסר אחידות בבחינת הבקשות הנובע מהשוני בעריכת הדו"חות הכספיים ופגיעה ביכולת של המבקש להעריך את סיכויי הבקשה. לזאת יוסף כי ממילא בעת הגשת הבקשות לקבלת המענקים לפי המועדים שנקבעו בחוק, טרם נערכו הדו"חות הכספיים של העסקים לאותה שנה לגביה התבקשו המענקים. גם מבחינה זו נובעת המסקנה כי למעט במקרים חריגים ביותר יש להסתמך על דיווחי העוסק למע"מ, לצורך בחינת מחזורי העסקאות שלו, הא ותו לא.

38. אמנם, בקביעה כי אבן הבוחן לבדיקת ירידת המחזורים היא מחזורי הדיווח למע"מ אין כדי לשלול בדיקה פרטנית במקרים חריגים. במקרים כאלו עשויה להיות הצדקה לחרוג מדיווחי המע"מ כפי שהם ולערוך חישובים חלופיים או תיקונים מסוגים שונים, למשל לצורך מיקוד בחינת שאלת הקשר הסיבתי ולצורך מימוש הוראות החוק ותכליתו (ראו למשל: ע"מ 1120/09 יעקב פאר נ' מנהל מס רכוש וקון הפיצויים (25.12.2011) - שם הותרה חריגה מהדיווחים למע"מ כיוון שלא שיקפו את הנזק האמיתי שנגרם לעורר).

39. ואולם, לא מצאנו בנימוקי המשיבה בהחלטתה בהשגה ובכתב התשובה נימוקים שהצדיקו, מלכתחילה, לפנות לעריכת תיקונים בהתאם לדו"חות הכספיים של העוררת. סעיפים של "הכנסות לקבל" הם סעיפים רגילים בדו"חות כספיים של חברות, ומטבע הדברים בשל כללי החשבונאות, אין דיווחי ההכנסות בדו"חות הכספיים חופפים במדויק לדיווחים למע"מ. לא מצאנו כי הוצגו טעמים המצדיקים לחרוג מהכלל, שהוא בחינת הדיווחים למע"מ. כפי שוועדה זו לא תמהר לאשר בקשה להכיר במחזור עסקאות בניגוד לדיווח למע"מ שמטרתו להגדיל את סכום המענק, כך גם נדרשות נסיבות מיוחדות וחריגות על מנת לחרוג מהדיווחים למע"מ כדי לשלול זכאות שכזו.

40. שנית, המחוקק ביסס את שיטת המענקים, חישובם והתנאים לזכאות על השוואה בין תקופות דו-חודשיות ולא על השוואה שנתית. אמנם במקרים מתאימים, השוואה שנתית של מחזורי ההכנסות עשויה להוות אינדיקציה בעלת משקל מסוים לצורך בחינת שאלת הקשר הסיבתי שכן היא יכולה להעיד כי הירידה המזכה שהתרחשה בתקופה נתונה במהלך השנה היא מקרית ונקודתית ואינה נובעת מהשפעות הקורונה. כך למשל כאשר השוואת הכנסות העסק בתקופות דו-חודשיות מובילה לזכאות בתקופה אחת בלבד כאשר ביתר התקופות ניכרת דווקא עליה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בהכנסות או כאשר ניכרת תנודתיות חריגה בהכנסות העסק המדווחות (ולכך נגיע בהמשך). לצד זאת יש להדגיש כי מדובר באינדיקציה בלבד שמשקלה מוגבל והיא משמשת נתון מסייע לבחינת הקשר הסיבתי, אך לא נתון מכריע. בעמ"נ (מרכז) 49628-08-22 **הגר רם תשתיות בע"מ** נ' **רשות המיסים** (2.12.2022) קבע בית המשפט המחוזי בהקשר זה:

"צדקה הועדה שסברה כי עלייה במחזור השנתי הכולל היא לכל היותר אינדיקציה חלשה לכך כי הירידה בתקופת הזכאות אינה קשורה למשבר הקורונה. דומה הדבר ליחידת המדידה לצורך מס, שהיא יחידה בת שנה. הנישום ישלם מס על הכנסתו בשנת המס, גם אם בשנים שלאחר מכן הפסדיו עלו על כלל הכנסתו בכל השנים. וכיוצא בכך, העובדה כי העסק הצליח "לשנס מותניים" לאחר תקופת הזכאות ולהפיק הכנסות העולות אף על אלה של השנה הקודמת, אין פירושה שלא נפגע בשל משבר הקורונה בתקופת הזכאות. לא מן הנמנע כי העסק היה מפיק אף יותר הכנסות אלמלא משבר הקורונה, ובכל מקרה, חרף הפסקת פעילותו בתקופת הזכאות והפגיעה בהכנסותיו, נאלץ הוא להמשיך לממן את הוצאותיו הקבועות, ובשל כך הוא זכאי למענק."

(קו תחתון הוסף)

41. שם דובר בחברה שבבחינה שנתית חלה עליה במחזורי העסקאות שלה. הדברים יפים מקל וחומר בעניין שלפנינו, בו לא רק שאין עליה שנתית בהכנסות העוררת אלא שחלה ירידה משמעותית בהכנסות העוררת, אף בראיה שנתית. בהסתמך על הכנסות העוררת כפי שדווחו למע"מ, ירדו הכנסותיה השנתיות משנת 2019 לשנת 2020 בשיעור של כ-21%.

42. שלישית, אף לו היינו נכונים לקבל את התיקונים שביקשה המשיבה לערוך בהכנסותיה המדווחות של העוררת, אף אז אין מחלוקת כי קיימת ירידה משמעותית בהכנסותיה של העוררת בשיעור של כ-15%, דבר המעיד כי גם בהסתכלות שנתית רחבה, ניכרת פגיעה בהכנסות העוררת ואין מדובר בירידה נקודתית ומקרית בחודש נתון. ודוק, אין כל רבותא בעובדה כי הירידה השנתית בהכנסות העוררת אינה בשיעור המזכה במענק. כאמור, בהתאם להוראות החוק, שיעור הירידה המזכה נבחן בתקופות דו-חודשיות ואין כל בסיס בחוק, בלשונו ובתכליתו, לקבוע תנאי שאינו נזכר בו בדבר דרישה לירידת הכנסות שנתית באותו שיעור.

43. זאת ועוד, ביחס לשנת 2021, מדובר בירידה שנתית חדה אף יותר. השוואת הכנסותיה המדווחות של העוררת בחצי הראשון של שנת 2021 (עד תום תקופת הזכאות למענקים) לעומת התקופה המקבילה בשנת 2019 מלמדת על ירידה בשיעור של 33.6% בהכנסות, כאשר השיעור המינימאלי לזכאות למענק הוא 25%.

44. מן האמור אנו מסיקים לא רק שאין בבחינה השנתית כדי לסייע למשיבה ולערער את שאלת הקשר הסיבתי אלא שהיא מחזקת את טענת העוררת כי אכן נפגעה בשל התפרצות המגפה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

45. ממצא שני לשלילת הקשר הסיבתי מצאה המשיבה בטענת ה"תנודתיות" בהכנסות העוררת. נטען כי הכנסות העוררת בחודש אפריל 2019 נמוך מהכנסותיה בחודש מאי שלאחריו בשיעור של 30%, חודש מאי גבוה מחודש יוני בשיעור של 86%, חודש אוגוסט נמוך מחודש יולי בשיעור של 35% וכן הלאה. כך גם בחודש יולי 2020 שהכנסות בו נמוכות משמעותית מן ההכנסות בחודש שקדם לו. נטען כי תנודתיות זו קיימת גם בשנות מס אחרות.

46. תנודתיות בהכנסות עשויה להעיד כי הירידה בהכנסות בתקופה נתונה אינה נובעת ממגפת הקורונה דווקא אלא מאופיין התנודתי של הכנסות העסק, שלעיתים הן גבוהות ולעיתים נמוכות, זאת מסיבות שונות הקשורות למשל בתחום העיסוק, המודל העסקי, מספר הלקוחות ועוד כהנה וכהנה גורמים. במקרים מסוימים, עשויה התנודתיות הטבעית הקיימת בהכנסות העסק להביא לזכאות אקראית ונקודתית למענק, הנובעת ממחזור מקרי נמוך בתקופת הזכאות או מחזור מקרי גבוה בתקופת הבסיס.

47. עיון בדיווחי העוררת למע"מ (דוחות ESNA) מלמד כי קיימת אכן תנודתיות מסוימת בבחינה חודשית של הכנסותיה, כפי שהצביעה המשיבה. כפי שניתן לראות בטבלה שלהלן, המראה את דיווחי ההכנסות של העוררת החודשיים בשנים 2019-2020, קיימת שונות ניכרת בין חודשים שונים ואף סמוכים. כך למשל, בחודש יוני 2019 דיווחה העוררת על הכנסות בסך 366,455 ₪ ואילו חודש לאחר מכן, ביולי 2019 דיווחה על הכנסות בסך 2,115,974 ₪. באוגוסט 2020 הכניסה 2,356,803 ₪ אולם בחודש העוקב, ספטמבר 2020 ירדו הכנסותיה לסך של 784,492 ₪, וכן הלאה.

2019	2020	
3,258,558	5,200	ינואר
1,487,967	627,495	פברואר
1,572,536	2,226,002	מרץ
1,708,326	995,792	אפריל
2,434,297	1,425,909	מאי
366,455	2,256,044	יוני
2,115,974	1,290,336	יולי
1,378,647	2,356,803	אוגוסט
1,458,183	784,492	ספטמבר
1,971,177	1,040,992	אוקטובר
840,759	2,253,475	נובמבר
2,768,141	1,579,135	דצמבר

* מחזורי העסקאות של העוררת כפי שדווחו למע"מ בנטרול חשבונית עצמית בסך 2,200,000 ₪ בחודש נובמבר 2019.

48. מדובר אמנם בפערים גדולים בין ההכנסות השונות ככל שהבחינה נעשית באופן חודשי, אולם הסתכלות דו-חודשית (שעליה מבוסס חוק הסיוע) על הכנסות העוררת בתקופת הקורונה בשנת 2020 (ללא החודשים ינואר-פברואר) ושל התקופה המקבילה בשנת 2019 מלמדת כי למעט התקופה הרלוונטית למענק, קרי ספטמבר-אוקטובר 2020, לא קיימת בה שונות קיצונית אלא מגמה יציבה באופן יחסי.



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

2019	2020	
3,280,862	3,221,794	3-4
2,800,752	3,681,953	5-6
3,494,621	3,647,139	7-8
3,429,360	1,825,484	9-10
3,608,900	3,832,610	11-12

49. מהטבלה לעיל ניתן להיווכח כי מחזור ההכנסות של העוררת בתקופות הבסיס הרלוונטיות לעררים שלפנינו, קרי ספטמבר-אוקטובר 2019 בסך 3,429,360 ₪ ומרץ-אפריל 2019 בסך 3,280,862 ₪ אינם חריגים או יוצאי דופן והם משקפים מחזורי הכנסות רגילים וצפויים אצל העוררת באותה התקופה. מכאן, שלא מדובר במחזורי הכנסות חריגים בגובהם או שאינם משקפים את הכנסותיה הרגילות של העוררת, אלא בנתונים שאכן משקפים את פעילותה.

50. בחינה של הכנסות העוררת באספקלריה דו-חודשית מלמדת אפוא כי אין מדובר בתנודתיות קיצונית כפי שנטען על ידי המשיבה. מצאנו להדגיש כי גם אם קיימת תנודתיות מסוימת בהכנסות, היא אינה מעידה בהכרח על ניתוק הקשר הסיבתי ואינה מצדיקה כשלעצמה וללא בדיקה יסודית וממצאים נוספים בעלי משקל את שלילת המענק בעילה של העדר קשר סיבתי. ראה בעניין זה ב עמ"נ (מחוזי חיפה) 48298-11-21 **מאגמה ישראל פרוייקטים בע"מ נ' רשות המיסים**, 12.6.22, פסקה 73, ההדגשות במקור):

"מטרת קביעת נוסחה לחישוב פיצוי או מענק נועדה "ללכוד" את מרבית המקרים של עסק "נורמטיבי" שנפגע מהשפעותיו הכלכליות של נגיף הקורונה. רק במקרים חריגים - נתונה למשיבה הסמכות לסטות מהנוסחה. אלא שאין להפוך את החריג – לככל. המשמעות של פסיקת ועדת הערר, הסוטה מנוסחת החישוב הקבועה בחוק הסיוע הכלכלי לצורך קביעת המענק – היא כי בכל פעם שתהא "תנודתיות מסוימת" במחזורי העסקאות השנתיים של עוסק כלשהו – תהא המשיבה חופשיה לסטות מהנוסחה ולבצע בדיקה פרטנית של אופי העסק. לא זו היתה כוונת המחוקק. "תנודתיות" אינה מילת קסם שנועדה, אך בזו המילה, לאפשר למשיבה – או לוועדת הערר – לסטות מגבולות הנוסחה הקבועה בחוק, ולהצדיק בחינה פרטנית ומדוקדקת של הוצאות העסק."

51. שם נאמרו הדברים בהקשר של חישוב חלופי של המענק ו"חריגה מהנוסחה" והם יפים בדרך של קל וחומר כאשר טענת ה"תנודתיות" מהווה טעם מרכזי לשלילת הזכאות למענק בכללותו.

52. זאת ועוד, אין בידינו לקבל את השיטה של עריכת חישוב מחזור זכאות חלופי המבוסס על ממוצע לשנת 2020, שבה נקטה המשיבה ביחס למענק ספטמבר-אוקטובר 2020 ועל בסיסו הגיעה למסקנה כי אין לעוררת ירידת מחזורים בשיעור המזכה במענק. בעוד חישוב המענק בהסתמך על מחזור בסיס ממוצע לשנת 2019 הוא אמצעי שנעשה בו שימוש במקרים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

המתאימים של הכנסות חריגות או מחזוריים תנודתיים ביותר בתקופת הבסיס, הרי שבתקופת הזכאות, ככלל, לא יהיה מקום לעריכת ממוצע כזה. 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 חותר תחת תכלית החוק וקביעת מגנון של תקופת זכאות דו-חודשית.

53. למעלה מן הצורך נציין כי הגם שלא מצאנו כי קיימת תנודתיות קיצונית המצדיקה חריגה מנוסחת המענקים באופן של חישובם על בסיס מחזור בסיס ממוצע לשנת 2019, הרי שחישוב שכזה היה למעשה מוביל לזכאות למענקים בסכום גבוה יותר בשתי התקופות הנדונות, באופן התומך במסקנה כי אין במקרה זה תנודתיות קיצונית המייצרת עיוות של הנוסחה או זכאות למענקים בסכומים בלתי סבירים או שאינם מייצגים.

54. עוד יש לציין, כי במקרה שלפנינו רשמה העוררת ירידות משמעותיות בהכנסותיה (בהשוואה לתקופות המקבילות בשנת 2019) ב-4 תקופות דו-חודשיות מתוך 8 תקופות זכאות דו-חודשיות סך הכל. כך, לאחר ירידה בשיעור של כ-47% בספטמבר אוקטובר 2020 נרשמה אמנם עליה קלה בשיעור של כ-6% בחודשים נובמבר דצמבר, אך לאחר מכן נרשמו ירידות משמעותיות בשלוש תקופות רצופות בשנת 2021: 46.5% בינואר-פברואר, 26.4% במרץ-אפריל ו-20.2% במאי-יוני. ברי כי קיומן של ירידות מחזוריים בשיעור ניכר (גם אם לא בכולן בשיעור מזכה במענק) במהלך מספר רב של תקופות זכאות, מחזק את ההנחה בדבר קיומו של קשר סיבתי, ומחליש את הטענה בדבר תנודתיות במחזוריים. למעשה ניתן לזהות דפוס של ירידה שהחל בספטמבר 2020 ועד יוני 2021, למעט עליה קלה בהכנסות בחודשים נובמבר דצמבר. דפוס זה עשוי להיות מוסבר בכך שהפגיעה שנגרמה לעסקים רבים במהלך תקופת הקורונה התבטאה בתוצאה העסקית בשיהוי של מספר חודשים בהתאם למבנה הפעילות לנוכח אופי העבודה והסדרי התשלומים מול הלקוחות. משדבר לא נטען במפורש ולא הוצגו לו אסמכתאות, לא מצאנו לקבוע בו מסמרות אלא להצביע על דפוס הירידה בהכנסות כשלעצמו.

55. לאור כל האמור לעיל, אין בידינו לקבל את טענת המשיבה שלפיה קיימת תנודתיות ניכרת וחריגה בהכנסותיה של העוררת, המהווה ממצא בעל משקל מספק להעברת נטל הראיה אל כתפי העוררת. מטבע הדברים הכנסותיהם של מרבית העסקים אינן קבועות וקיימת בהן מידה מסוימת של תנודתיות. אם זו אינה בשיעורים קיצוניים וניכרים, אין בה כדי להעביר את הנטל או לשלול את הזכאות למענק, שאחרת היינו נמצאים במקום בו רוב רובם של העסקים נדרשים להוכיח בראיות את הקשר הסיבתי, בניגוד לכוונת המחוקק ולהלכה הפסוקה.

56. טעם אחרון אליו הפנתה המשיבה הוא היותה של שנת 2019 שנה חריגה שכן גם בשנת 2021 מחזור עסקיה של העוררת דומה למחזורי עסקיה בשנים 2017, 2018 ו-2020. במענה לטענה זו, טען ב"כ העוררת בדיון כי העוררת הייתה במגמת עליה שנתית עקבית בהכנסותיה, עד פרוץ הקורונה בשנת 2020 ואף בתחילתה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

57. לשם ההמחשה, ראו בטבלה הבאה המפרטת את מחזורי ההכנסות השנתיים של העוררת (בנטרול חשבונית עצמית בסך 2.2 מיליון ₪ בחודש נובמבר 2019):

2017	2018	2019	2020	2021
15,826,362	16,912,365	21,361,020	16,841,675	15,250,632

58. אף בהקשר זה מצאנו כי יש להעדיף את המנגנון שנקבע בחוק, ולפיו נבחנת הירידה בהכנסות ביחס לשנת 2019 ולא לשנים אחרות. אכן, במקרים חריגים בהם מוצגות ראיות לכאורה כי בשנת 2019 בכלל ובתקופות הזכאות המסוימות בפרט, עלו הכנסות העסק באופן חד פעמי ושלא היו צפויות הכנסות דומות גם בתקופת הקורונה, ניתן להתמודד עם הקושי בדרכים שונות, לרבות בביצוע ממוצע שנתי של תקופת הבסיס או נטרול הכנסות חריגות וחד פעמיות שאינן חלק ממהלך העסקים הרגיל של העסק ושלא היו צפויות לחזור על עצמן. לא זה המקרה שלפנינו. לא הוצגה ראיה כלשהי שהכנסות העוררת בשנת 2019 לא היו מייצגות ולא שיקפו את הגידול השנתי המשתקף בהכנסותיה. כפי שאם הייתה שנת 2019 שנה חלשה בהכנסות, לא הייתה המשיבה מתייחסת לשנים קודמות על מנת ליצור זכות למענק או להעלות את סכומו, כך אם שנת 2019 הייתה טובה במיוחד, אין מקום לחרוג מהמנגנון שנקבע בחוק או לקבוע כי אין היא שנה מייצגת, מקום שלא הוצגו ראיות לכך מלבד הגידול בהכנסות גרידא. אף אין לומר כי מדובר בגידול בלתי פרופורציונאלי ובלתי סביר כגון הכפלה או שילוש של המחזור השנתי.

59. ראוי לציין כי העוררת לא הגישה ראיות ואסמכתאות שיש בהן להראות באופן ברור וישיר כי הירידה בהכנסותיה נגרמה כתוצאה ממגפת הקורונה ומהמגבלות שהושטו על המשק באותה התקופה. העוררת הסתפקה בתיאור כללי של פעילותה ונתוניה הכספיים אך לא פירטה כיצד פעילות זו נפגעה כתוצאה מהמשבר, מי הם לקוחותיה העיקריים, האם אלו נפגעו מהמגפה, ולא הגישה אסמכתאות שיש בהן להראות על פגיעתה זו, דוגמת ביטולים, עיכובים ודחייה של עבודות, צמצום בפרסום מכרזים וכיו"ב.

60. חרף האמור הגענו למסקנה כי בנסיבות המקרה דנן אין בטעמים ובממצאים עליהם הצביעה המשיבה משקל מספק כדי לסתור את חזקת קיומו של הקשר הסיבתי או להעביר את נטל הראיה אל כתפי העוררת.

61. למעלה מן הצורך נציין כי גם אם היו הממצאים עליהם הצביעה המשיבה, בעלי משקל המציב את המקרה כמקרה גבול, הרי שבכלל נסיבות העניין, ובבחינה כוללת של החלטות המשיבה, תקינותן וסבירותן, יש להביא בחשבון גם את השיהוי שנפל במתן החלטות בהשגה. כפי שנקבע **בעניין פודולסקי**, איחור משמעותי מטיל על המשיבה נטל מוגבר להוכיח את טענותיה. בנטל מוגבר זה, סבורים אנו כי לא עמדה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים


62. לאור האמור הגענו למסקנה כי יש לקבל את שני העררים שהגישה העוררת ואנו קובעים כי העוררת זכאית למלוא סכומי המענקים עבור תקופות הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020 ומרץ-אפריל 2021 על פי הנוסחה שבחוק.

63. המשיבה תישא בהוצאות העוררת ושכר טרחתה בסך של 7,500 ₪.

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

ניתנה היום, כ"ח אדר תשפ"ג, 21/03/2023, בהעדר הצדדים.


ברוך ברוכי רו"ח
חבר


אורי סירוטה, עו"ד
יו"ר הוועדה