



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1581-23

לפני כבוד חברי הוועדה:
ערן עסיס, עו"ד - יו"ר
טניה חכמוב, רו"ח - חברה

אי.די.סי.אס. בע"מ מס' 511789075
באמצעות עו"ד חיים פינץ

העוררת:

נגד

רשות המסים

המשיבה:

באמצעות היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות
רחוב בן גוריון 38 רמת גן
מייל: corona.ararim@taxes.gov.il

החלטה

1. העוררת היא חברה העוסקת בניהול, פיקוח ותכנון הנדסה ותשתיות.
2. העוררת הגישה בקשה למענק סיוע בהתאם לחוק מענק סיוע לעסקים בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות זן אומיקרון של נגיף הקורונה החדש (הוראת שעה), תשפ"ב-2022 (להלן – **החוק** או **חוק האומיקרון**). ביום 9.11.2022 קיבלה העוררת מקדמה בהתאם להוראות החוק, ואולם ביום 11.5.2023 החליטה המשיבה לדחות את הבקשה. המשיבה נימקה את החלטת הדחייה, בנימוקים הבאים:
 - (א) המשיבה לא שוכנעה כי קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין התפרצות האומיקרון, וזאת בשים לב לכך שבעקבות האומיקרון לא הוטלו הגבלות על המשק, ובמיוחד לא בתחום העיסוק של העוררת.
 - (ב) מחזורי ההכנסות של העוררת הם תנודתיים, כך שממילא צפויה הכנסה גבוהה בחודשים אחדים ונמוכה בחודשים אחרים, והירידה בהשוואה בין החודשים אינה מעידה על אובדן הכנסות עקב התפרצות האומיקרון.
 - (ג) המחזור השנתי לשנת 2022 גבוה מהמחזור לשנת 2019.
 - (ד) החוק לא נועד לסייע לעסקים שסובלים מירידת מחזורים עקב נגיף הקורונה, אלא עקב לעסקים שסבלו מחסרון כיס עקב נגיף האומיקרון בלבד.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

(ה) הוחלט לבחון את ירידת המחזורים על פי השוואה בין ממוצע ההכנסות השנתי בשנת 2019 לבין ממוצע ההכנסות השנתי בשנת 2022, ובהשוואה זו לא קיימת ירידת מחזורים.

3. ביום 21.6.2023 הגישה העוררת השגה, אשר נדחתה בהחלטה נוספת של המשיבה, ביום 22.6.2023. בהחלטה זו ציין נציג המשיבה כי גם לאחר שעייין בטענות וערך עיון חוזר בהחלטה, לא מצא מקום לשנות ממסקנתו הקודמת לפיה לא קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין התפרצות האומיקרון. בהמשך למסקנה זו צוינו מספר אינדיקציות נוספות:

(א) השוואות בין מחזורי הכנסות חודשיים מסוימים, עוד טרם פרוץ מגפת הקורונה, שמלמדת על תנודתיות טבעית בנתוני ההכנסות (השוואות בין החודשים 09/2019 ו-11/2019, בין החודשים 03/2019 ל-04/2019, בין החודשים 01-02/2019 ל-11-12/2019, ובין החודשים 01-02/2019 ל-01-02/2020).

(ב) השוואות בין תקופות מסוימות שבהן חלה מגפת הקורונה לבין התקופות המקבילות בשנת 2019, שבהן ניכרת עליית מחזורים למרות מגפת הקורונה (השוואה בין 07-08/2020 ל-07-08/2019, בין 11-12/2020 ל-11-12/2019, וכן בין שנת 2020 לשנת 2019 בכללותן).

(ג) הכנסות שנת 2022 – שנת האומיקרון – גבוהות מתקופת הבסיס.

(ד) נתון שהוגדר כתמוה ומוזר – הכנסות בתקופת האומיקרון (01-02/2022) נמוכות בהשוואה להכנסות בתקופות הסגרים השונים של מגפת הקורונה, אף שבסגרי הקורונה חלו הגבלות על פעילות המשק.

(ה) הוזכרה החלטת בית המשפט המחוזי בנצרת בעניין סלטי מערכות בסוגיית התנודתיות.

4. מכאן הערר שלפנינו.

טענות העוררת בכתב הערר

5. העוררת טענה כי המשיבה המירה את הנוסחה הקבועה בחוק במנגנון אחר שבו נבחן ממוצע ההכנסות לשנת 2022. העוררת עמדה על כך שהחוק אינו כולל אפשרות לתחשב ממוצע כתחשיב חליפי, ולפיכך המשיבה אינה רשאית לשלול את המענק על סמך תחשיב כזה. העוררת ציינה כי החוק פורסם בחודשי יולי 2022, וגם עובדה זו מהווה ראיה לכך שהחוק לא נועד לאפשר תחשיבי ממוצע שנתיים, שטרם באו לעולם.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

6. לטענת העוררת, על המשיבה לפרסם קריטריונים שבהתקיימם תתבצע בדיקת מחזורים במקום התחשיב הקבוע בחוק, ובהיעדר קריטריונים – הרשות מתנהלת באפליה ועולה חשש לאכיפה בררנית. העוררת העירה כי בהיעדר קריטריונים, הציבור אינו יכול ליהנות מהתחשיב השונה, שאותו עורכת המשיבה לרעת העוררים בלבד.
7. אשר לסוגיית הקשר הסיבתי, העוררת ציינה כי החוק קובע הנחה עובדתית בדבר קיום קשר סיבתי, וככל שהמשיבה מבקשת לטעון שהקשר הסיבתי אינו מתקיים במלואו – עליה להצביע על ממצאים עובדתיים מהימנים המעוררים ספק לגבי הקשר הסיבתי. לטענת העוררת, לא הוצגו בהחלטה בהשגה ממצאים עובדתיים כלשהם, מלבד דיווחי ההכנסות של העוררת.
8. העוררת העירה כי חל איחור רב בהחלטה בדבר דחיית המענק, שניתנה כחצי שנה לאחר מועד התשלום ובאיחור רב ביחס ל-100 הימים הקבועים בחוק, וטענה כי יש להחלטה מהווה חריגה מסמכות וכי יש לקבל את הערר ולו מטעם זה בלבד.
9. לצד זאת, העוררת הלינה גם על כך שההחלטה בשלב ההשגה ניתנה בידי אותו אדם שערך את ההחלטה המקורית; לטענת העוררת התנהלות כזו פוגעת באופן חמור בזכויותיה, שכן ברור שאותו אדם אינו יכול להפעיל שיקול דעת ביקורתי ביחס להחלטה שלו עצמו. כמו כן הלינה העוררת על שגיאה במסמך ההחלטה בהשגה, שעל פי הטענה הועתק מהחלטות שניתנו לגבי מענקים אחרים, תוך הפניה לסעיפי חוק שאינם רלוונטיים במענק הנדון – שגיאה המעידה לדעת העוררת על זלזול בזכויותיה.

הדרישה שהופנתה לעוררת למתן הודעה משלימה

10. בהחלטה מיום 11.7.2023, בטרם הועבר הערר לתגובת המשיבה, התבקשה העוררת למסור הודעה משלימה, ולמסור במסגרתה הסבר תמציתי בנוגע לפעילותה והבהרה לגבי האופן המדויק שבו נפגעו הכנסותיה כתוצאה ממגפת הקורונה או האומיקרון. כמו כן התבקשה העוררת להבהיר כיצד היא סבורה שיש להתייחס לסוגיית התנודתיות, שהוזכרה בעמ"נ 40181-04-22 סלטי מערכות חשמל 2000 בע"מ נ' רשות המסים (מיום 23.3.2023; להלן – עניין סלטי), נוכח הערת המשיבה בהחלטה בהשגה בנוגע לפסק דין זה. בנוסף התבקשה העוררת למסור העתק של דיווחי הכנסותיה למע"מ ואת דוחותיה שנתיים.
11. בתגובה מיום 24.7.2023 הודיעה העוררת כי היא סבורה שהחלטת הוועדה מקדימה את זמנה ופוגעת בזכויותיה הדיוניות. העוררת טענה כי דרישות הוועדה משקפות טענות פוטנציאליות של המשיבה ומעבירות לעוררת את נטל ההוכחה שלא כדון, הן בקשר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

להוכחת הקשר הסיבתי, והן בקשר להצגת מסמכים שמצויים בידי המשיבה. כמו כן העירה העוררת כי ההתייחסות לעניין סלטי מוקדמת, שכן היא לא צריכה לנחש את נקודות ההשקה של פסק דין זה לעניין הנדון, ואין בידיה בשלב זה אפשרות לדעת כיצד תתייחס המשיבה לעניין זה בכתב התשובה. העוררת ביקשה למסור את ההתייחסותה במסגרת תגובה לכתב התשובה.

12. בהחלטה מיום 25.7.2023 הבהיר יו"ר הוועדה כי לעוררת אין זכות דיונית קנויה לכך שהערר יועבר לתגובת המשיבה, והזכיר כי בהתאם לתקנות התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) (סדרי הדין והמינהל ובוועדת הערר), התשפ"א-2020, רשאית הוועדה בשלב זה לדרוש מן העוררת למסור הודעה משלימה ואף למחוק את הערר על הסף אם אינו מגלה עילה להתערבות הוועדה. עוד הוזכר כי תקנה 22 לתקנות בתי דין מינהליים (סדרי דין), התשנ"ב-1992, מורה כי ככלל יש להימנע מלהיזקק לטענות שלא הועלו בכתב הערר, כך שאין לעוררת זכות להסתיר את טענותיה. כיוון שהעוררת ביקשה להימנע מלמסור ראיות שמצויות בהישג ידה, ואף לא ראתה לנכון להשיב ולו לשאלה כללית בנוגע לתחום פעילותה העסקי או לשאלות אחרות של הוועדה – התבקשה העוררת להתייחס לאפשרות שהערר יימחק על הסף (הגם שאפשרות זו לא עלתה בפני הוועדה בשלב קודם).

טענות העוררת בהודעה משלימה

13. בהמשך לכך, מסרה העוררת הודעה משלימה ובה התייחסות מפורטת יותר לשאלת הקשר הסיבתי. העוררת הסבירה בהודעתה המשלימה כי הפרויקטים שלה כוללים שלב של תכנון, שבו נערכים תיאומים מול משרדי התכנון ומשרדי הממשלה, וכן שלבי ביצוע, שגם בהם נדרש הקבלן לקבל אישורים שונים מרשויות ומגורמים מרכזיים (כגון רשות העתיקות, רשות הטבע והגנים, בזק, חברת חשמל). העוררת העירה כי משרדי הממשלה והתכנון וכן גורמים נוספים עבדו במתכונת מצומצמת בתקופת הקורונה ובתקופת האומיקרון, וטענה כי מתכונת העבודה המצומצמת דחתה את קבלת האישורים בשלב התכנון וכן את שלבי הביצוע השונים. העוררת הסבירה כי התשלום מתקבל עם השלמת אבני דרך שנקבעות בשלב התכנון, והעירה כי בתקופות אלו נוצר פיגור בלוחות הזמנים שהוביל לירידה בהכנסות – שעה שהיא המשיכה לשאת בהוצאות. העוררת טענה כי תקופת האומיקרון הגיעה לאחר תקופה קודמת של סגרים ועיכובים שהעמיסה על המערכת בכללותה, וכן ציינה כי מדובר בחודשי חורף, שבהם קבלני ביצוע העדיפו לדחות את ביצוע העבודות למועד מאוחר יותר.

14. בסוגיית התנודתיות, ביקשה העוררת לדחות את הגישה לפיה יש מקום לערוך ממוצע הכנסות בכל מקרה של תנודתיות. לטענת העוררת, אין לגישה זו תימוכין בחוק, ובהיעדר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

קריטריונים ברורים היא אינה ניתנת להתייחסות או להפרכה. עוד העירה העוררת כי בפסקי דין אחרים של בית המשפט המחוזי הובעו גישות אחרות מאלו שהובעו בעניין סלטי, והודגשה בין היתר עמדת בית המשפט המחוזי בעמ"נ 48298-11-21 מאגמה ישראל פרויקטים בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 12.6.2022, להלן – עניין מאגמה), הדוחה את החישוב החלופי המבוסס על ממוצע שנתי. עוד ציינה העוררת כי הפסיקה בעניין סלטי התייחסה למענקי הקורונה, שהתפרסו על פני למעלה משנה, ואילו במענק האומיקרון, המתייחס לחודשיים בלבד, הנימוק לבדיקת ממוצע שנתי אינו רלוונטי. בנוסף, שבה העוררת וטענה כי המשיבה לא הציגה ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי.

טענות המשיבה

15. בכתב התשובה, עמדה המשיבה על מחזורי ההכנסות של העוררת בנשים 2019 עד 2023, וציינה כי לא ניתן לראות בנתוני ההכנסות עדות לפגיעה כתוצאה ממגפת הקורונה או האומיקרון – הן ברמת ההכנסה השנתית, והן בטווח המחזוריים בתקופות השונות. המשיבה הדגישה כי כפי שהוסבר, הכנסות העוררת הן מהשלמת אבני דרך, וממילא עיתוי ההכנסה החודשית מושפע מגורמים שונים. לעמדת המשיבה, הפער בין תקופת הבסיס לבין תקופת הזכאות אינו שונה מהפערים האקראיים שניתן למצוא בין ההכנסות הדו-חודשיות גם בתקופות "בריאות" ללא מגפת הקורונה.

16. המשיבה הזכירה כי העוררת לא חלקה בהשגה שהגישה על העובדה שהמחזוריים הם תנודתיים, ולמרות זאת ביקשה לנעוץ את ההסבר למחזוריה בהתפרצות האומיקרון, ללא כל הסבר. המשיבה עמדה על כך שהעוררת לא הציגה כל הסבר המתאר את הקשר הסיבתי, לא בשלב ההשגה, לא בכתב הערר, וגם לא במענה להחלטתו של יו"ר הוועדה, ורק לאחר החלטה נוספת של יו"ר הוועדה, הציגה הסברים כללים בלבד שאינם מגובים באסמכתאות.

17. לטענת המשיבה, הסברי העוררת בסוגיית הקשר הסיבתי היו מעורפלים, והם אינם מתיישבים עם דיווחי ההכנסות שלה עצמה – אילו מתכונת העבודה המצומצמת של הרשויות הקשתה על קידום הליכי העבודה, לא ברור מדוע ההכנסה בשנים 2020-2021 נותרה גבוהה. עוד העירה המשיבה כי הטענה בדבר עיכובים בהשלמת אבני דרך, הייתה אמורה להוביל לירידה בהכנסות בתקופות שלאחר התפרצות האומיקרון.

18. לעניין האיחור במתן החלטה בבקשה למענק, טענה המשיבה כי הדבר אינו מהווה סיבה לקבלת המענק. המשיבה הזכירה את העומס יוצא הדופן המוטל על נציגיה, שנאלצו לטפל בלמעלה מחצי מיליון בקשות, מתוך כ-200 אלף נבדקו באופן פרטני, ואגב כך התנהלו



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עשרות אלפי הליכי השגה – והכל, בד בבד עם הטיפול בתביעות פיצויים בגין נזקי מלחמה, בעקבות מבצעים צבאיים שאירעו בתקופות אלו.

19. בשולי הדברים, העירה המשיבה כי העוררת עשתה דין לעצמה בכך שלא החזירה את המקדמות, אף שנדרשה לעשות כן בהתאם לחוק.

טענות העוררת בתגובה לכתב התשובה

20. בתגובה לכתב התשובה, טענה העוררת כי הנתונים שאותם ציינה המשיבה אינם אלא ניסיונות הסקה לוגיים שאינם מהווים ראיה להיעדר קשר סיבתי, ואין די בהסקת מסקנות בכדי להעביר אל כתפי העוררת את נטל הראיה. העוררת הדגישה כי אין די בכך שהירידה במחזורים יכולה הייתה לנבוע מגורמים אחרים, ועל המשיבה להוכיח שהירידה לא נבעה מהנגיף. נטען כי נקודת המוצא החקיקתית היא שחלו הפסקות עבודה עקב נגיף האומיקרון, ולכן לא ניתן לטעון שהם לא גרמו אצלה לפגיעה כלשהי.

21. העוררת ציינה כי המחוקק קבע חזקה לפיה ירידת מחזורים בתקופת הקורונה או האומיקרון נובעת מההשפעה הכלכלית של הנגיף, וכי המחוקק לא החריג עסקים שהכנסותיהם אינן מדווחות באופן מיידי. העוררת ערה לכך שנתוני ההכנסות של שנת 2022 בכללותה, לאחר תקופת האומיקרון, מושפעים מגורמים נוספים, והדגישה כי המחוקק בחר לבסס את הזכאות על השוואה חשבונאית ולא על בחינה כלכלית מעמיקה של מצב העסק. העוררת העירה כי בחירה זו פועלת לשני הכיוונים – עסקים שירידת המחזורים החשבונאית באה אצלם לידי ביטוי רק בחודשים מאוחרים יותר אינם זכאים למענק, על בסיס המבחן החשבונאי הצר, ובה במידה יש לזכות את העוררת במענק על בסיס אותו מבחן.

22. העוררת העירה כי התנודתיות בהכנסות אינה מוכחשת, ואולם לטענתה – לא ניתן לומר שהתנודתיות הביאה לכך שלא הייתה לקורונה השפעה עליה, ולו רק לנוכח הסגרים וההגבלות שנכפו על כולם ומנעו מהעוררת את העבודה השוטפת. לשיטת העוררת, אין לקבל את הטענה שתנודתיות העוררת ביקשה לדחות את הטענה שלא הושפעה כלל מהסגרים והמגבלות בשנת 2020 – והדגישה כי טענות המשיבה בהקשר זה מוסבות על הכנסותיה השנתיות, בניגוד להוראות החוק ובניגוד לטענות המשיבה עצמה בהקשרים אחרים. העוררת טענה כי לא יהיה זה סביר לקבל טענה לפיה סגר או מגבלות שמנעו עבודה רציפה לא הביאו לפגיעה, והעירה כי בחלק מהמקרים הפגיעה השתלבה עם הנתונים החשבונאיים ובחלק לא.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

דיון והכרעה

23. ראשית, נציין כי החלטה זו ניתנת לאחר שעיינו בכתבי הטענות ובמסמכים שהוגשו, ומצאנו כי ניתן לדון בערר על פי הטענות והראיות שהוגשו בכתב, מבלי לקיים דיון, וכי לא יהיה בכך בכדי לפגוע בעשיית צדק בעניינם של הצדדים. שיקול מרכזי לעניין זה הוא העובדה שבתקופה זו שבה מתברר הערר מתקיימת מלחמת חרבות ברזל, ועקב כך נציגי המשיבה עסוקים במתן מענה חירום לנזקי המלחמה ואינם זמינים לקיום דיונים – כך שהחלטה על קיום דיון תוביל לעיכוב ניכר במתן ההחלטה הסופית. כמו כן נתנו דעתנו לכך שהערר אינו מעורר שאלות ראייתיות ועובדתיות משמעותיות, והמחלוקת בין הצדדים נסובה בעיקר על המשמעות המשפטית של דיווחי ההכנסות. שני הצדדים זוכים לייצוג נאות והבהירו היטב את עמדתם, ולא מצאנו כי אי קיום דיון בערר מקפח בדרך כלשהי את יכולתם של הצדדים לטעון את טענותיהם בפני הוועדה.

24. נקדים ונאמר כי **החלטנו לדחות את הערר במלואו**. להלן נבהיר את הרקע המשפטי ואת הטעמים שעומדים ביסוד החלטתנו.

רקע נורמטיבי – דרישת הקשר סיבתי

25. כידוע, נקודת המוצא היא כי המענק לפי חוק האומיקרון נועד לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטות המגפה. בהתאם לחוק, לא די בעובדה שחלה בעסק ירידת מחזורים בהשוואה לתקופת הבסיס, אלא יש להראות כי ירידה במחזורי העסקאות נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות המגפה (ראו סעיף 2(4) לחוק האומיקרון). במילים אחרות, המענק יינתן רק אם קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין התפשטות המגפה.

26. בחוק מענק האומיקרון, כמו בחוק מענקי הקורונה, לא נקבע כי עוסק המבקש מענק מחויב להוכיח את הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי. בפסיקת בית המשפט העליון בבר"מ 7502/22 **רשות המסים נ' בוריס פודולסקי** (ניתן ביום 22.1.2023; להלן – **עניין פודולסקי**), אשר ניתנה בקשר למענקי הקורונה, נקבע כי באופן רגיל, הדרך להוכיח את קיומו של הקשר הסיבתי היא באמצעות הצבעה על נתוני ירידת המחזורים, וכי ישנה חזקה באשר לכך שמגפת הקורונה הייתה הגורם לכך. העיקרון הכללי שנקבע בפסיקת בית המשפט העליון הוא כי הנטל יעבור אל כתפי העורר באותם מקרים שבהם רשות המסים סותרת את החזקה באשר לקשר הסיבתי.

27. אולם בפסיקה זו לא התבאר מהם אותם מקרים שבהם החזקה נסתרת, ומהן אותן "ראיות לכאורה" המעבירות את נטל הראיה. בפסיקה קודמת של בית המשפט המחוזי, נקבע כי שאלת הקשר הסיבתי מתעוררת במקרים שבהם רשות המסים מצביעה על



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

"ממצאים עובדתיים מהימנים" המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי (ראו עמ"נ 27710-06-21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים בישראל, ניתן ביום 3.1.2022, פסקה 53 לפסק הדין; להלן – עניין ב.ג. בטחון).

28. בעניין ב.ג. בטחון וכן בפסיקות קודמות של ועדות הערר, הוזכרו ממצאים שונים שהוכרו ככאלו שמעבירים לעורר את הנטל הראייתי להוכחת קיומו של הקשר הסיבתי. דוגמה פשוטה לכך מתקיימת כאשר חלה ירידה בהיקף ההכנסות או בהיקף הפרויקטים של העורר עוד לפני משבר הקורונה (עניין ב.ג. בטחון, פסקה 53).

29. ממצא אחר שהוכר ככזה שמעביר את נטל הראיה לעורר ונדון בהרחבה בפסיקה הוא כאשר הכנסות העסק הינן תנודתיות. בעסקים רבים, סכומי ההכנסה החודשיים של העסק אינם קבועים, ובתקופות דו חודשיות נתונות הפער בין ההכנסות המדווחות למע"מ הוא גדול ממילא, גם ללא השפעה כלשהי של מגפת הקורונה או התפרצות האומיקרון. במקרים כאלה, יש חשש שירידת המחזורים המצטיירת בהשוואה בין תקופת הבסיס לתקופת הזכאות אינה נובעת ממגפת הקורונה, אלא מהווה תוצאה אקראית של דפוס ההכנסות המשתנה.

30. לצורך נטרול ההשפעה של מרכיב התנודתיות, ניתן לבחון את שאלת הקשר הסיבתי תוך השוואה של ממוצעי ההכנסה על פני תקופה שנתית או תקופה ממושכת אחרת (ראו ערר 1026-21 נתי זיו – סטודיו זיו בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 5.5.2021; ערר 1277-21 נורט' סטאר טכנולוגיות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 14.10.2021; וראו החלטת ועדת הערר בערר 2317-21 אי.וי.אי פרויקטים בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 25.5.2022, שאושרה בעמ"נ 44553-07-22 אי.וי.אי פרויקטים פיתוח ובניה בע"מ נ' מדינת ישראל, ניתן ביום 26.2.2023; וראו גם ערר 1326-22 שמוליק קיזר נ' רשות המסים, ניתן ביום 15.9.2022, פסקה 58 ואילך; ערר 1254-23 משרד עורכי דין בלפור קיוויי נ' רשות המסים, ניתן ביום 3.8.2023, פסקה 21 ואילך).

31. באמצעות השוואה בין ממוצע ההכנסות על פני תקופות ארוכות יותר, ניתן לבחון בצורה מהימנה יותר מהם השינויים שעברו על העסק בתקופות השונות. פרקטיקה זו לובנה לא אחת אף בפסיקת בתי המשפט המחוזיים (וראו למשל עמ"נ 28990-09-22 י. ע. פ. - יצחק עפר ופיתוח בע"מ נ' רשות המסים בישראל, ניתן ביום 26.2.2023, עמ' 18 לפסק הדין; עמ"נ 54477-01-22 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 2.8.2023, פסקה 47 לפסק הדין (אושר על ידי בית המשפט העליון בבר"מ 7656/23 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 6.11.2023, וראו פסקה 15 לפסק דינה של השופטת ברק ארז)).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

32. אמנם, בית המשפט המחוזי עמד על כך ש"תנודתיות אינה מילת קסם" (עניין מאגמה, פסקה 73 להחלטה), ואף העיר במקרה אחר כי קיימת "תנודתיות רבה בשימוש המשיבה בטיעון בדבר תנודתיות מחזורי העסקאות של עוסקים" (עמ"נ 33553-01-22-22, פסקה 74 להחלטה; להלן – עניין ווטרמטיק). מכל מקום, אף במקרים אלו בית המשפט לא שלל את העובדה שהתנודתיות מהווה שיקול בבחינת השינויים במחזורי ההכנסות של העסק. משמעות הדברים היא כי התנודתיות שיקול בלעדי, אך גם אינה שיקול פסול. יש לבחון בזהירות רבה את דפוסי ההכנסות של העסק, תוך התייחסות לתנודתיות, אך מבלי להסתפק בעצם קיומה של תנודתיות בכדי לשלול את הזכאות למענק.

33. כך למשל, ייתכנו מקרים שבהם חרף התנודתיות בעסק, ניתן להבחין במגמה כללית של ירידה בהכנסות בתקופת הקורונה. ישנם מקרים שבהם לצד התנודתיות, ניתן להבחין בתקופת הקורונה בירידה יוצאת דופן וחריגה, גם בהשוואה לנתוני ההכנסות האקראיים של העוררת בתקופות רגילות. ישנם מקרים שבהם טווח התנודתיות אינו משתנה, אך ניתן לזהות מגמה של הכנסות המתקרבות לרף התחתון של טווח התנודתיות. חשוב לתת את הדעת גם לממוצע ההכנסות השנתי ולתוצאה הכוללת של הכנסות העסק בתקופות השונות, בהתאם למאפייני העסק. התנודתיות היא אפוא אינדיקציה חשובה וראויה לבירור, ובהינתן העובדה שההכנסות הן תנודתיות, יש לבחון בזהירות את משמעותה של ירידת המחזורים, ומן ההכרח להסתייע בנתונים נוספים בכדי להסיק מסקנות, לכאן או לכאן.

34. נעיר כי בעניין סלטי, נמצא שהתקיימה ירידת מחזורים בשל מגפת הקורונה, ולנוכח התנודתיות, הוחלט לחשב על בסיס ממוצע ההכנסות השנתי גם את מחזור תקופת הבסיס וגם את מחזור תקופת הזכאות. עם זאת, עיון בהחלטות אחרות מגלה כי מדובר בהחלטה חריגה. בנוגע לתקופת הבסיס, הוכרה האפשרות לנקוט חישוב ממוצע (ראו ההפניות בפסקה 30 לעיל), אך בנוגע לתקופת הזכאות, הנטייה היא להימנע מחישוב על בסיס ממוצע שנתי, שעומד בניגוד למתווה הדו-חודשי הקבוע בחוק, ויש בו בכדי ליצור עיוותים נוספים (ראו ערר 1240-21 חבל ארץ אסטרטגיית נדל"ן בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 15.11.2021; ערר 1593-22 ירבוץ בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 18.9.2022).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עמדת העוררת לעניין הקשר הסיבתי

35. לאורך כל כתבי הטענות, עמדה העוררת על הטענה העקרונית שנטל ההוכחה לעניין הקשר הסיבתי אינו מוטל עליה אלא על המשיבה. העוררת ערה לפסיקה העקרונית בנושא, ואולם היא טענה שלא הוצגו אינדיקציות המעבירות את נטל הראיה אל כתפיה.

36. כפי שהובהר בהרחבה לעיל, עמדת העוררת אינה עולה בקנה אחד עם הפסיקה: נתונים המעידים על תנודתיות בהכנסות העוסק יכולים להוות ממצא עובדתי המעביר את נטל ההוכחה אל כתפיו.

37. קביעה זו נדונה בפסיקת בתי המשפט המחוזיים, שלאחד מהם הפנתה המשיבה במסגרת ההחלטה בהשגה, והיא עולה בקנה אחד אף עם פסיקות בית המשפט המחוזי **בעניין מאגמה ובעניין וטרמטיק** שאליהן הפנתה העוררת. ייתכנו הבדלי גישה מסוימים ביישום העקרונות ובמשקל שניתן בפועל לשיקולים השונים, אולם העניין העקרוני אינו שנוי במחלוקת. כאן המקום להעיר כי **בעניין מאגמה ובעניין וטרמטיק** נדונו מקרים שבהם בית המשפט המחוזי מצא כי ועדת הערר פגעה בזכויותיה של העוררת, בכך שהעלתה טענות מיוזמתה ולא נתנה לעוררת שהות להתייחס אליהן; כמו כן בשני מקרים אלו התייחס בית המשפט לממצאים פוזיטיביים על כך שהפעילות העסקית נפגעה עקב מגפת הקורונה, כך שהדיון בשאלת התנודתיות היה משני והתייחס רק להערכת ההיקף של ירידת המחזורים שנגרם עקב מגפת הקורונה. מכל מקום, גם **בעניין מאגמה ובעניין וטרמטיק** לא ניתן למצוא אחיזה לטענת העוררת, לפיה התנודתיות אינה מהווה אינדיקציה או שיקול רלוונטי בשאלת הקשר הסיבתי.

38. עם הגשת הערר, מצא יו"ר הוועדה כי טענות העוררת חסרות, במובן זה שאין בהם כל התייחסות למגפת הקורונה ולהתפרצות האומיקרון, כך שלא ניתן לברר את שאלת הקשר הסיבתי, ובנוגע לכך הורה לעוררת למסור הודעה משלימה; אגב כך, הוזכר **עניין סלטי**, שהמשיבה התייחסה אליו בהחלטה בהשגה (על רקע התנודתיות בהכנסות) ולא זכה לתגובה כלשהי מצד העוררת. הוועדה יכולה הייתה להסתפק בטענותיה החסרות של העוררת, ולבסס את ההחלטה על טענות אלו, אולם ראתה לנכון להעניק לעוררת הזדמנות נוספת לשכלל את טענותיה ולמסור הסבר כלשהו שעליו ניתן לבסס את ההתדיינות בשאלת הקשר הסיבתי.

39. כאן המקום להזכיר כי לא מדובר בהליך חריג. בעת הגשת הערר, הוועדה רשאת לדחות אותו על הסף אם היא מוצאת שהוא לא מגלה עילה להתערבות הוועדה (תקנה 17(1) לתקנות התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) (סדרי הדין והמינהל ובוועדת הערר), התשפ"א-2020; להלן – **תקנות סדרי הדין**). במקרים שבהם הערר נמצא חסר אך אינו לקוי ברמה המצדיקה דחייה על הסף, יכולה הוועדה להורות על הגשת הודעה משלימה בעניינים מסוימים (תקנה 17(3) **לתקנות סדרי הדין**). במקרים מעין אלו,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

אין טעם שתשובת המשיבה תתייחס לעניינים שממילא יהיה צורך לברר אותם למול העוררת בשלב מאוחר יותר. זאת בפרט כאשר חסרה בערר התייחסות להיבטים עובדתיים. הדרישה להגשת הודעה משלימה מעניקה לעוררת למעשה הזדמנות שניה ומאפשרת לה לשפר את העמדה המוצגת בערר, וכך נוהגת הוועדה לפעול במקום שהיא סבורה שהדבר עשוי לייעל את בירור הערר (כפי שהחליט יו"ר הוועדה במקרה שלפנינו).

40. יש לתמוה אפוא מה ראתה העוררת להביע התנגדות להליך זה. התנגדות העוררת למסור הודעה משלימה עשויה להעיד על כך שאין לה תשובות טובות לשאלות שהתעוררו בסוגיית הקשר הסיבתי.

41. יוער גם כי הוועדה אינה רואה בעין יפה את ניסיונותיו של ב"כ העוררת "לנהל" את הליך הערר במקום יו"ר הוועדה, תוך שהוא מבקש להתייחס לשאלת הקשר הסיבתי רק במסגרת תגובה לכתב התשובה. נציין כי האפשרות להגיב לכתב התשובה אינה מעוגנת כלל בתקנות סדרי הדין, והיא בוודאי לא נועדה להשלמת טענות עובדתיות שלא עלו במסגרת כתב הערר (וראו תקנה 22 לתקנות בתי דין מינהליים (סדרי דין), התשנ"ב-1992). אדרבא, אילו הייתה הוועדה מקבלת את בקשת ב"כ העוררת – זכויותיה הדיוניות של המשיבה היו נפגעות, שכן לא הייתה למשיבה הזדמנות נאותה להתייחס להיבטים העובדתיים של שאלת הקשר הסיבתי, שאותם ביקשה העוררת להציג רק בשלב מאוחר יותר.

42. במקום להגיש הודעה משלימה, ביקשה העוררת לאחוז בטענה שנטל ההוכחה אינו מוטל עליה. נוכח עמידתה הנחרצת של העוררת על טענה שגויה זו, יכולנו למצות בכך את בירור הערר ולהסתפק בקביעה כי העוררת לא הרימה את נטל הראייה המוטל עליה. עם זאת, סברנו כי מן הראוי לעמוד על כך שתינתן לעוררת הזדמנות ולבחון גם את טענותיה לגופו של עניין בשאלת הקשר הסיבתי, חרף התנגדותו של בא כוחה לכך.

43. בשולי עניין זה, נבקש להתייחס לטענה נוספת שהעלתה העוררת, המצדיקה כביכול את עמדתה הגורפת לעניין הפסול בעמדת המשיבה. העוררת הטענה כי המשיבה אינה עקבית בהחלטתה להתחשב במחזורי ההכנסות השנתיים ובנתוני ההכנסות של חודשים נוספים; כי עליה לקבוע קריטריונים ואמות מידה אחידות לביצוע החישוב החלופיים; וכי הפעלת החישוב החלופי בהיעדר אמות מידה מהווה בהכרח הפליה פסולה, ואף מעלה חשש לאכיפה בררנית ומהווה פתח לשחיתות.

44. גם בהקשר זה אין בידינו לקבל את טענת העוררת. אכן, במקרים המתאימים, ראוי ונכון לעגן במסגרת הנחיות פנימיות אמות מידה שיש בהן הבניה של שיקול הדעת, אולם ספק בעינינו אם הבניה כזו הינה אפשרית בנוגע לבחינת שאלות בנושא הקשר הסיבתי. נתוני ההכנסות של העסק הם ממצאים עובדתיים פרטניים, שהעיון בהם עשוי להוביל למסקנות שונות בכל מקרה לגופו, בהתאם למכלול הנסיבות. גם אם ישנם דפוסים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ספציפיים שניתן לזהות מראש ובאופן כללי, הם עשויים להתפרש בצורה שונה ממקרה למקרה, לפי אופי העסק וטיב העניין. לעיתים קרובות הממצאים מחייבים להטות אוזן להסברי העוסק, בפרט בשלבי ההשגה והערר. שיקולים רבים עשויים להיות רלוונטיים, ולהערכתנו, יהיה זה קשה עד בלתי אפשרי להגדיר אמות מידה או קריטריונים ברורים לעניין זה. מדובר בשאלה משפטית שמבוססת על בחינה נסיבתית פרטנית, ואיננו רואים פסול בכך שהדבר ייבחן על בסיס פרטני.

45. נפנה אפוא לברר את שאלת הקשר הסיבתי, תוך בחינת הממצאים שהוצגו – התנודתיות והשינויים בהכנסות העוררת – ונתייחס להסברים שב"כ העוררת נאות לבסוף להציג לוועדה בנושא זה.

התנודתיות בהכנסות העוררת

46. ברמה הדו-חודשית, הכנסות העוררת הינן תנודתיות ביותר, ונעמוד בקצרה על נתוני טווח התנודתיות המבהירים זאת. בשנת 2018, ההכנסה הדו חודשית הממוצעת עמדה על כ- 788 אלף ש"ח, אך קיים פער בין נתון זה ובין ההכנסות בתקופות הדו חודשיות השונות – ההכנסה הדו חודשית הנמוכה ביותר היא כ-43% פחות מהממוצע, ואילו הגבוהה יותר היא בשיעור של 108% מעל הממוצע. הסטייה מהממוצע רחבה גם בשנת 2019 – פער שלילי של 65% בצד הנמוך לעומת פער חיובי של 40% בצד הגבוה.

47. בדומה לכך, גם בשנת 2020 היו הכנסות העוררת תנודתיות. ברמה החודשית, ההכנסות נעו בין 58 אלף ש"ח בצד הנמוך (בחודש פברואר 2020) לבין 1.16 מיליון ש"ח בצד הגבוה (בחודש מרץ 2020). במונחים דו חודשיים, הכנסת השיא הייתה בשיעור של 83% מעל הממוצע (בחודשים מרץ-אפריל 2020), ובשפל ההכנסה הייתה 66% מתחת לממוצע (בחודשים ספטמבר-אוקטובר 2020). יוער כי בשנת 2021 התנודתיות הייתה מעט נמוכה יותר, ואילו בשנת 2022 התנודתיות הייתה גבוהה שוב (במונחים דו חודשיים, הפער מהממוצע נע בין כ-61% כלפי מטה לכ-80% כלפי מעלה).

48. לא מדובר רק בנתוני קצה נקודתיים. בחנו את נתוני ההכנסות הדו חודשיים של העוררת בשנים 2018-2019, ומצאנו כי מתוך כלל 66 ההשוואות האפשריות בין שתי תקופות דו חודשיות כלשהן, ב-51 מהמקרים ניתן להצביע על פער העולה על 25%, כלפי מעלה או כלפי מטה (קרי, פער שהיה מזכה במענק בהתאם לחוק אילו הסכום הנמוך היה בתקופת הזכאות והסכום הגבוה בתקופת הבסיס), ורק ב-15 מקרים לא קיים פער כזה. המשמעות היא שגם ללא מגפת הקורונה, בדיקה אקראית של תקופות דו חודשיות עשויה בהסתברות גבוהה להניב תוצאה של פער המזכה במענק. כמובן שפערים אלו, בנתוני השנים שקדמו למגפת הקורונה, אינם נובעים ממגפת הקורונה, אלא מאופיו התנודתי של העסק.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

49. שימוש פשטני בכלי ההשוואה הדו חודשית הקבוע בחוק במצב כזה עלול להוביל לטעויות ממשיות. בהשוואה זו חודשית, העוררת חווה ממילא ירידות ועלויות אקראיות במחזורים, שניתן לומר בבירור שאינן נובעות ממגפת הקורונה.

50. מובן כי לא מדובר בסוף פסוק. אלו הן אינדיקציות שיש להתייחס אליהן בבחינת השינויים במחזור ההכנסות של העסק. מנקודה זו ואילך, יש לבחון את הנתונים בזהירות יתירה, ולתת את הדעת למגמה, תוך בדיקה של תקופות ארוכות יותר. יש לבחון האם חלה ירידה ברמת ההכנסה הכוללת, בתקופות הרלוונטיות למענקי הקורונה או בתקופות סמוכות; יש לבחון האם בתקופת הקורונה טווח התנדטיות ירד לרמות נמוכות יותר; וככלל, יש להטות אוזן להסברי העוררת ולבחון האם ההסברים לגבי השפעת מגפת הקורונה מתיישבים עם נתוני ההכנסה שלה.

השינויים בהכנסות העוררת בתקופת מגפת הקורונה ובתקופת הזכאות הנדונה

51. בהשוואה בין שנים קלנדריות, ניתן לראות כי הכנסות העוררת לפני מגפת הקורונה עמדו על כ-4.7-5 מיליון ש"ח בשנה והיו במגמת עליה קלה. בשנת 2020, למרות השפעותיה של מגפת הקורונה, מגמת העליה נמשכה, וההכנסה הכוללת הגיעה לסך שך כ-5.4 מיליון ש"ח, ואילו בשנת 2021 – דווקא בשנה שבה החלו השפעות המגפה להתמתן – חלה ירידה קלה להכנסה שנתית של כ-4.7 מיליון ש"ח. בשנת 2022 חלה התייצבות במגמת העליה הקודמת, וההכנסות עלו לסך כולל של 5.7 מיליון ש"ח. אם כן, בהשוואת שנים קלנדריות, רק בשנת 2021 ההכנסה חורגת מקו המגמה, ואולם מדובר בחריגה קלה בלבד כלפי מטה, לרמת הכנסה דומה לזו שהייתה לעוררת לפני שנת 2019.

52. לגבי תקופת האומיקרון, קרי, חודשים ינואר-פברואר 2022 שעליהם נסוב הערר, העוררת אכן רשמה הכנסה זו חודשית נמוכה מאוד, של כ-374 אלף ש"ח בלבד, אולם מה משמעותו של נתון זה? הכנסה נמוכה אף יותר אירעה גם בחודשים נובמבר-דצמבר 2019 (296 אלף ש"ח) ונתון דומה נרשם גם בחודשים ספטמבר-אוקטובר 2020 (305 אלף ש"ח). בכל המקרים הללו, הייתה לעוררת תקופה זו-חודשית סמוכה שבה נרשמו הכנסות גבוהות יחסית (בספטמבר-אוקטובר 2019, בסמוך לנתון השפל, נרשמה הכנסה של 1.185 מיליון ש"ח, בנובמבר-דצמבר 2020, בסמוך לנתון שפל, נרשמה הכנסה של 1.131 מיליון ש"ח, ובמרץ-אפריל 2022, סמוך לתקופת הזכאות הנדונה, נרשמה הכנסה של 1.221 מיליון ש"ח). זהו ביטוי נוסף לתנדטיות שקיימת ממילא בהכנסות העוררת.

53. ברמה השנתית, כאמור, העוררת לא נפגעה בשנת 2020 וכמעט שלא חלה אצלה ירידה גם לאחר מכן. נתוני הכנסה נמוכים מדי פעם הם אופייניים לעוררת, והשוואה זו חודשית יכולה להראות ירידה כביכול, גם בתוך הדפוס האקראי של התנדטיות בהכנסות. במצב



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

דברים זה, מוטל על העוררת נטל של ממש בבואה להוכיח כי מגפת הקורונה והתפרצות האומיקרון הם שהביאו לירידת המחזוריים.

54. גם לעיתוי שבו מתעוררת שאלת הקשר הסיבתי ישנה חשיבות לענייננו. אילו הייתה העוררת חווה ירידת מחזוריים משמעותית בתחילת פרוץ מגפת הקורונה, ניתן היה להניח בקלות רבה יותר שקיים קשר סיבתי לאירועי התקופה. אולם בתקופת הקורונה לא סבלה העוררת מירידת מחזוריים משמעותית (למעט שתי תקופות דו חודשיות, ספטמבר-אוקטובר 2020 וינואר-פברואר 2021 – שבהן שאלת התנודתיות לא התבררה ככל הנראה). ההסבר שאותו נדרשת העוררת לספק צריך להתייחס גם לשאלה מדוע הירידה חלה שנתיים לאחר פרוץ המגפה, ומדוע הירידה היא נקודתית ומיד לאחר מכן חלה עליה.

הסברי העוררת לשאלת הקשר הסיבתי

55. כאמור, העוררת לא מיהרה למסור לוועדה מענה לשאלה כיצד נפגעה ממגפת הקורונה ומהתפרצות האומיקרון, וביקשה להימנע מכך גם כאשר נשאלה על כך במפורש. לבסוף, הסבירה העוררת כי כחברה העוסקת בניהול ופיקוח בפרויקטים הנדסיים, היא מקבלת הכנסות עם השלמת אבני דרך בשלבים השונים של התכנון והביצוע; לעמדת העוררת, כיוון ש"בתקופת הקורונה והאומיקרון" חלק ממשרדי הממשלה והרשויות עבדו במתכונת מצומצמת, חלו עיכובים במתן אישורים לתכנון או בתיאום הביצוע של הפרויקטים, ובשל כך חלה האטה בהשלמת אבני הדרך ובקבלת הכנסות.

56. הסבר זה של העוררת תמוה, כיוון שהוא אינו מתיישב עם נתוני ההכנסות שלה. אם אלו הקשיים שהעוררת נתקלה בהם בתקופת הקורונה – כיצד הדבר מתיישב עם הכנסותיה הגבוהות בשנת 2020? לא רק שהכנסותיה של העוררת לא נפגעו, היא אף הצליחה להגדיל את רמת ההכנסה השנתית שלה, הגם שמדובר בתקופה שהתאפיינה בסגרים. אילו היו עיכובים שגרמו לירידה בהכנסות, מדוע הם השפיעו על העוררת דווקא בחודשים ינואר-פברואר 2022, ומדוע על פני תקופות ארוכות יותר, בשנים 2020-2021 לא נצפתה ירידה ממשית? ההסברים הכלליים של העוררת אינם מספקים מענה לשאלות אלו.

57. אין מדובר בשאלות חדשות. המשיבה כבר הציגה בהחלטה בהשגה את נתוני ההכנסה השנתיים, ובכתב התשובה אף התייחסה בפירוט להכנסות בשנים 2020-2021. תגובתה היחידה של העוררת לעניין זה הייתה כי החוק אינו מביא בחשבון את נתוני ההכנסה השנתיים וכי עמדת המשיבה מבוססת על ניסיונות הסקה לוגיים בלבד. בכל הכבוד הראוי, איננו סבורים שהמחוקק הגביל באופן זה או אחר את סוגי המידע שיש להביא בחשבון בבחינת שאלת הקשר הסיבתי. במקרה של תנודתיות, נתוני ההכנסות השנתיים מהווים שיקול רלוונטי.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

58. הבעיות בטיעוני העוררת קשות עוד יותר בהתחשב בעובדה שמדובר על תקופת האומיקרון. אין צורך להזכיר כי בתקופה זו לא הוטלו סגרים ולא חלו מגבלות רחבות היקף על המגזר העסקי או על המגזר הציבורי. תקופה זו התאפיינה אמנם בתחלואה גבוהה יחסית ובמידה מסוימת של זהירות מונעת, אולם לא ידוע לוועדה על רשויות ציבוריות שעבדו במתכונת מצומצמת; לכאורה גם העבודה במגזר התשתיות אמורה הייתה להימשך כסידרה (למעט מקרי תחלואה פרטניים). העוררת אינה נמנית על המגזרים שהושפעו באופן ישיר ממגפת האומיקרון (כגון ענף התיירות), וכיוון שהטענה היא להשפעה עקיפה יותר – נדרש להסביר באופן יותר קונקרטי כיצד התגלגלו העניינים.

59. העוררת העירה כי תקופת האומיקרון הגיעה אחרי תקופה ארוכה של סגרים ועבודה חלקית מאוד, שהעמיסה על המערכת וגרמה לה לפעול תוך כדי עיכוב (Delay). זו טענה כללית ביותר, שאינה מתיישבת עם נתוני ההכנסות של העוררת. ניתן היה להבין את הטענה (הגם שהיא אינה מבוססת), אילו הייתה האטה בפעילות העוררת בשנת 2022, ואולם בשנת 2022 חלה עליה ניכרת בהכנסות העוררת. גם זמן קצר אחרי תקופת האומיקרון, בחודשים מרץ-אפריל 2022, הפיקה העוררת הכנסות ברמה גבוהה, שאינן מתיישבות עם הטענה לעיכוב או האטה בתקופה זו.

60. העוררת טענה גם כי בשל העובדה שתקופת האומיקרון חלה בחודשי חורף, קבלנים העדיפו לדחות את ביצוע הפרויקט. גם טענה זו אינה מתיישבת עם נתוני ההכנסות של העוררת. כך למשל, הכנסות גבוהות נרשמו בחודשים ינואר-פברואר 2019, נובמבר-דצמבר 2020, וכן נובמבר-דצמבר 2022. העובדה שמדובר בחודשי חורף לא העיבה על האפשרות ליצר הכנסות גבוהות בתקופות אחרות, ולא הוסבר במה שונה תקופת האומיקרון מתקופות אלו.

61. מעל הכל, טענותיה של העוררת נטענו באורח כללי ולא גובו באסמכתאות כלל. על מנת לשכנע את הוועדה בנכונות טענותיה של העוררת, לא די בהצגת טיעונים – על העוררת להציג מסמכים וראיות, כך שהוועדה תוכל להיווכח מהם הפרויקטים, מהם לוחות הזמנים שנקבעו להם, ואילו עיכובים חלו בהם, ולו באופן חלקי או מדגמי. העוררת לא מסרה הסבר של ממש לגבי אופי הפרויקטים שבהם היא מעורבת; לא מן הנמנע כי מדובר בפרויקטים ארוכי טווח שממילא עשויים לחול בהם עיכובים, בשל גורמים שונים – גם ללא קשר למגפת הקורונה או התפרצות האומיקרון. דברים אלו אמורים בבחינת למעלה מן הצורך. טענות העוררת ממילא אינן מתיישבות עם נתוני ההכנסה שלה, כך שאין צורך להתעמק במשקלן הראייתי הנמוך.

62. נראה כי הסברי העוררת הם בגדר ניסיון מלאכותי ליצוק תוכן של קורונה, לירידת מחזורים שאינה אלא תוצאה אקראית של השוואה בין תקופה זו חודשית אחת לאחרת. כבר הראינו כי לנוכח התנודתיות בהכנסות העוררת, הסיכוי לתוצאה אקראית כזו הוא



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

גבוה. בהיעדר סימן לפגיעה ארוכת טווח או ראייה אחרת לפגיעה בעסק כתוצאה מהתפרצויותיה של המגפה, לא מצאנו בסיס לטענה שיש קשר בין ירידת המחזוריים לבין מגפת הקורונה או התפרצות האומיקרון.

63. יוער כי בהתחשב בתוצאה שאליה הגענו, לא ראינו צורך לדון בטענת המשיבה בדבר הצורך להבחין בין השפעות מגפת הקורונה להשפעות הספציפיות של התפרצות האומיקרון. אף אם ניתן היה להכיר בהשפעות מגפת הקורונה כרלוונטיות לעניין מענק האומיקרון (וראו ערר 1398-23 **קונטנטו מסעדנות בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 25.7.2022), במקרה שלפנינו גם הטענות להשפעת מגפת הקורונה לא הוכחו.

64. בשולי הדברים, חשוב להבהיר לצד זאת כי איננו מקבלים את גישת המשיבה לפיה ניתן להשוות בין ממוצע ההכנסות של העוררת בשנת 2019 לבין ממוצע ההכנסות בשנת 2022. גם אם מדובר בעסק תנודתי, ונמצא כי ישנה הצדקה להמיר את מחזור תקופת הבסיס בממוצע השנתי, כשמדובר בתקופת הזכאות, בנוגע למענק האומיקרון, אין כל היגיון לערוך חישוב חלופי כזה. מחזור תקופת הזכאות אמור להעיד על מצבה העסקי של העוררת בחודשים ינואר-פברואר 2022 בלבד. עסקים שנפגעו בתקופה זו היו עשויים להתאושש בחודשים לאחר מכן, ובוודאי שממוצע של כל שנת 2022, שכולל את שני חודשי הזכאות יחד עם עשרה חודשי שיגרה, אינו מעיד על מצב העסקי בתקופת האומיקרון. כבר הערנו לעיל כי האפשרות לערוך חישוב חלופי של תקופת הזכאות על בסיס ממוצע (כפי שננקט **בעניין סלטי**) היא אפשרות חריגה, אולם גם חישוב זה ננקט ביחס למענקי הקורונה בלבד. במענקי הקורונה חישוב הממוצע הוא רלוונטי, גם אם כרוך בו עיוות מסוים (וראו בהרחבה בפיסקה 34 לעיל), שכן מדובר על מענקים שהתפרסו על תקופה ארוכה של שנה ו-4 חודשים; בתקופה כזו, הממוצע מעיד על התוצאות העסקיות של נגיף הקורונה, גם אם כרוכה בכך השטחה מסוימת של ההבדלים בין תקופות הזכאות השונות שנקבעו בחוק. מענק האומיקרון לעומת זאת הוא מענק נקודתי לחודשיים בלבד. תוצאת הממוצע של שנת 2022 כולה משקפת בעיקר את התוצאות העסקיות שלאחר שהתפרצות האומיקרון חלפה, והיא אינה רלוונטית ואינה תורמת בכל דרך שהיא לחישוב ירידת המחזוריים – תהא אשר תהא התנודתיות בהכנסות העסק. מדובר בעיוות חמור ועל המשיבה להימנע מכך (גם אם במקרה שלפנינו קיבלנו את עמדתה מטעמים אחרים).

טענות לפגמים בהליך קבלת ההחלטות

65. כזכור, העוררת טענה למספר פגמים בהליך קבלת ההחלטות. המשיבה, מטעמיה, לא ראתה לנכון להתייחס לטענות אלה בכתב התשובה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

66. ראשית, טענה העוררת כי המשיבה איחרה במתן החלטה בבקשה. בהתאם לסעיף 6(א) לחוק נתונים למשיבה 100 ימים למתן החלטה (ובמקרה שבו נערכה פניה לקבלת פרטים נוספים מהעוסק – 20 ימים נוספים). במקרה זה, הבקשה הוגשה ביום 8.11.2022, והתקבלה לגביה החלטה ביום 11.5.2023 – מעל חצי שנה לאחר הגשת הבקשה, איחור של 84 ימים.

67. בפסיקות הוועדה ובתי המשפט נדונה בהרחבה השאלה מה הדין במקרה שבו החלטת המשיבה התקבלה באיחור. הלכה למעשה, נדחתה הטענה שפגם כזה צריך להוביל לקבלה אוטומטית של טענות העורר, ונקבע תחת זאת כי במקרה של איחור משמעותי עשוי נטל הראיה להיות מוטל על המשיבה, מבלי שחזקת התקינות המינהלית תעמוד לצידה (ראו **עניין פודולסקי**, פסקאות 23-24 להחלטה). גם בהקשר שלנו, האיחור הוא אכן פגם בהליך המינהלי, והוא יכול להוות שיקול בהחלטה, ואולם אין מדובר בשיקול העומד בפני עצמו.

68. נציין לשלמות התמונה כי בחינת הבקשה נעשתה אמנם איחור של 84 ימים, ואולם ההחלטה בהשגה התקבלה במהירות ראויה לציון – ההשגה נדחתה בתוך יום אחד מהיום שהוגשה. בתוצאה הכוללת, לוח הזמנים שהעוררת נאלצה לחוות בהמתנה להחלטות המשיבה בשלבים השונים אף היה קצר מלוח הזמנים שהותווה בחוק. במידה מסוימת, יש בכך בכדי להקהות את עוצמת הפגם.

69. טענה נוספת של העוררת הייתה כי ההשגה נדחתה על ידי אותו אדם שבחן את ההחלטה המקורית, ובמצב כזה מי שדן בהשגה לא יכול היה להפעיל שיקול דעת ביקורתי, כנדרש בסיטואציה. יובהר כי ככלל, המשיבה אינה נוהגת לצייין בהחלטותיה מיהו בעל התפקיד שקיבל את ההחלטה, ואולם במקרה זה הובהרו הדברים בגוף ראשון: "**לאחר עיון בטענות שהעליתם בהשגה, לא מצאתי שיש בהם כדי לשנות ממסקנתי, אשר פורטה במכתבי ההחלטה בבקשה**".

70. למרות ההיגיון בטענה העקרונית של העוררת, לא מצאנו מקום לשנות את מסקנתנו מהטעם הזה בלבד. חוק האומיקרון מסמיך את מנהל רשות המסים כאחראי להחלטות בעניין בקשות המענקים; מובן כי עשרות אלפי החלטות השונות אינן מטופלות על ידי המנהל, אלא מטופלת על ידי עובד מוסמך אחר. באותו אופן, גם בשלב ההשגה המתואר בסעיף 15(א)(1) לחוק, נקבע כי ההשגה תידון על ידי עובד שהמנהל הסמיכו לכך. החוק אינו קובע במפורש כי העובד המוסמך מטעם המנהל לא יהיה זה שטיפל בשלב ההשגה (והשוו להסדר הספציפי הקבוע בסעיף 150א לפקודת מס הכנסה, וכן בסעיף 82(ה) לחוק מס ערף מוסף, התשל"ו-1975, בהם צוין במפורש כי מי שערך את השומה לא ידון בהשגה). השופט (בדימו') ל' זמיר כבר ציין בהקשר זה בספרו כי יש הבדלים בין חוק לחוק בהקשר זה, וכי המקרה שבו ההשגה מובאת להכרעת אותה רשות שקיבלה את ההחלטה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הוא מקרה שכיח (י' זמיר, **הסמכות המינהלית**, כרך ב' (2011), עמ' 958); באותו הקשר ציין זמיר כי "הניסיון מלמד שאותה רשות מינהלית עשויה לשנות את ההחלטה" (שם, ה"ש 16), וכן כי "בדרך כלל אין טעם למנוע בעד אותו אדם שקיבל את ההחלטה לשקול אותה מחדש" (שם, עמ' 959).

71. לטעמנו, בהינתן העובדה שההחלטות בנוגע למענקי הקורונה והאומיקרון מתקבלות על ידי צוות עובדים רחב, מלכתחילה ראוי ורצוי לפעול תוך הפרדה בין זהות מקבל ההחלטה המקורית ובין הגורם שדן בהחלטה בהשגה. בדרך זו ניתן להימנע מהחשש שהדעה הקודמת שהובעה פוגעת ביכולת לדון מחדש בטענות בלב פתוח ובנפש חפצה. יחד עם זאת, עיון בהוראות החוק אינו מגלה עילה מפורשת לפסול החלטה שהתקבלה על ידי אותו אדם, ללא הקפדה על הפרדה האמורה. בשים לב לכך שקיימים ממילא מודלים שונים לעניין זה והחוק לא הכריע ביניהם, ספק אם מדובר בפגם בהליך, וגם אם כן – ניתן להסתפק בשאלה האם מדובר בהכרח בפגם חמור היורד לשורש העניין.

72. טענה נוספת של העוררת קשורה לשגיאה במסמך ההחלטה בהשגה – בתחילת המסמך צוין בטעות כי ההחלטה ניתנת בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020, הלא הוא החוק שלפיו ניתנו מענקי הקורונה (ישנה הפניה נוספת לחוק בסוף המסמך). לא ראינו צורך להתעכב על עניין זה. ניכר כי מדובר בשגיאה טכנית ותו לא, והטענה כי הדבר מעיד על זלזול היא מרחיקת לכת.

73. במכלול נסיבות העניין, לא מצאנו שיש בפגמים שעליהם הצביעה העוררת בכדי לשנות את המסקנה שאליה הגענו בערר. קבלת החלטה בהשגה בידי אותו אדם שדן בהחלטה הקודמת אינה פרקטיקה רצויה, וגם איחור במתן החלטה הוא הרגל מגונה של המשיבה (אם כי הזריזות בשלב ההשגה עשויה לפצות על כך). ספק אם יש בפגמים אלו בכדי לשנות את התוצאה בהליך, אולם גם אם נשפוט את המשיבה לחומרה בקשר לכך, הרי שההליך שהתקיים בפנינו הוא הליך ממצה ומקיף, והמסקנות שאליהן הגענו הן חד משמעיות. בשים לב לעקרון הבטלות היחסית הנוהג בביקורת שיפוטית, ובהיעדר פגם היורד לשורש העניין, לא ראינו לנכון לקבוע כי יש לפגמים אלו השפעה על תוצאת הערר.

סיכום

74. מכל הטעמים המפורטים לעיל, החלטנו לדחות את הערר במלואו.

75. נוכח ההערות לעיל בנוגע להתנהלות העוררת (פיסקה 35 ואילך), ראינו לנכון לקבוע כי היא תישא בהוצאות המשיבה. משלא התקיים דיון בערר, ובשים לב גם לפגמים המועטים מצד המשיבה שנדונו לעיל (פיסקה 65 ואילך), אנו פוסקים לחובת העוררת הוצאות על הצד הנמוך, בסך של 1,500 ש"ח בלבד.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

76. העוררת תשיב למשיבה את יתרת המקדמות ששולמו לה, בצירוף סכום ההוצאות שנפסק נגדה, בתוך 30 ימים ממועד מתן החלטה זו.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 60 יום.
ניתנה היום, ט"ז טבת תשפ"ד, 28/12/2023, בהעדר הצדדים.

1581-23



טניה חכמוב, רו"ח
נציגת ציבור



ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה