



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 22-1821

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

העוררת: דחפורי הבקעה מחצבים בע"מ מס' 513495994
ע"י ב"כ עו"ד איתי הכהן

נ ג ד

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

החלטה

רקע עובדתי

1. העוררת היא חברה העוסקת בביצוע עבודות עפר ותשתיות.
2. העוררת הגישה בקשה למענק השתתפות בהוצאות קבועות לתקופת הזכאות מאי-יוני 2020 בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **החוק או חוק התכנית לסיוע כלכלי**).
3. בגין בקשה זו שולמה לעוררת מקדמה בסך 300,000 ₪. ביום 3.1.2021 דחתה המשיבה את בקשת המענק של העוררת בנימוק כי "**לאחר חישוב של ירידות טבעיות אין זכאות למענק**" וכן צוין כי שיעור הירידה בין מחזור העסקאות בתקופת הבסיס למחזור העסקאות בתקופת הזכאות, העומד על 47% בהתאם לחישוב שפירטה המשיבה, אינו עולה על השיעור המינימלי הקבוע בחוק.
4. ביום 10.2.2021 הגישה העוררת השגה על החלטה זו. השגת העוררת נדחתה על ידי המשיבה ביום 23.3.2022, בנימוק כי "לא נמצא קשר סיבתי בין הירידה הנקודתית בהכנסות לבין הקורונה". המשיבה הצביעה על נתונים שונים המסבירים, לשיטתה, קביעה זו:
הכנסות החברה בשנת 2019 היו כ- 52 מיליון ₪, בשנת 2020 (שנת קורונה וסגרים) כ- 49 מיליון ₪ ובשנת 2021 כ- 58 מיליון ₪; הכנסות שנת 2019 מאוד תנודתיות ונעות בין 1.6 מיליון ₪ ל- 6.7 מיליון ₪; הכנסות החברה בחודשי סגרים בשנת 2020 ובשנת 2021 גבוהות מהכנסות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

חודשים מאי-יוני 2020, שהם ללא סגרים; הירידה הנקודתית בהכנסות נובעת מאופי פעילותה התנדודתי של החברה.

5. מכאן העררים שבפנינו.

עיקרי טענות הצדדים

6. **בכתב הערר** טענה העוררת טענות מקדמיות בדבר התיישנות והיעדר הנמקה. נטען כי החלטת המשיבה בבקשה למענק ניתנה בחלוף 177 ימים בניגוד להוראת סעיף 12(א)(2) לחוק הקובעת כי יש ליתן החלטה בתוך 100 ימים, ובמידה שהתבקשו פרטים נוספים בתוך 120 ימים; ההחלטה בהשגה התקבלה בחלוף 406 ימים מהגשתה ובאיחור של 286 ימים מהמועד הקבוע בסעיף 20(א)(1) לחוק. לפיכך, איחורים אלו מצדיקים את קבלת הערר על הסף בהתאם לקביעת בית המשפט המחוזי בעמ"נ 27710-06-21 ב.ג. **בטחון הצפון אבטחת מוסדות, לוי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המסים בישראל** (ניתן ביום 3.1.2022; להלן – **פס"ד בטחון הצפון**). עוד נטען לפגיעה בזכות הטיעון של העוררת בשל הנמקה לאקונית ולא ברורה בהחלטת דחיית הבקשה למענק והעלאת נימוקי דחיה חדשים במסגרת ההחלטה בהשגה, באופן השולל את זכות הטיעון של העוררת. בנוסף ציינה העוררת כי לא התקיים שימוע לעוררת ולא נערך כל בירור איתה לפני מתן החלטות הדחיה.

7. העוררת הוסיפה וטענה כי הדרישה להחזר המקדמה שהתקבלה בחלוף פרק זמן החוקי שנקבע למתן ההחלטה בהשגה אינה סבירה ופוגעת באינטרס ההסתמכות של העוררת, במיוחד בתקופה כלכלית קשה עקב הנוקים שנגרמו לעוררת כתוצאה מהתפשטות נגיף הקורונה. כן טענה העוררת כי החלטות הדחיה אנונימיות ואינן חתומות בידי בעל תפקיד כלשהו ומשכך ניתנו בחוסר סמכות ודינן בטלות.

8. לגוף ההחלטה טענה העוררת כי אין מקום לחריגה מנוסחת החישוב שנקבעה בחוק ולחישוב החלופי שערכה המשיבה בהינתן תכלית החוק, שהינה פשוטות ויעילות. העוררת הפנתה לעניין זה לדברי ההסבר להצעת החוק, לקביעות בית המשפט בפס"ד בטחון הצפון ולפסיקה נוספת של בית המשפט העליון בסוגיית פרשנות דיני המס. העוררת טענה כי נטל ההוכחה והשכנוע לסטייה מהנוסחה שנקבעה בחוק מוטל כולו על המשיבה ובמקרה דן הנתונים שצוינו בהחלטת דחיית הבקשה למענק שגויים ואינם עולים בקנה אחד עם הדיווחים למע"מ, כך שלא ידוע על מה התבססה החלטת המשיבה.

9. לעניין הקשר הסיבתי טענה העוררת כי בהתאם לפס"ד בטחון הצפון קיימת חזקה עובדתית בדבר קיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזור העסקות למגיפת הקורונה, וככל שטוענת המשיבה להיעדר קשר סיבתי מוטל עליה נטל הראיה והשכנוע, שלא הורם במקרה זה. הוסבר כי עיקר פעילותה של העוררת בתקופה נשוא הערר היתה בעיר מודיעין עילית וכתוצאה מכך עמדה העוררת בפני קשיים רבים עקב איסור מוחלט שהטילה מועצת העיר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

על הכנסת פועלים מבחוץ, בשל מגיפת הקורונה שהשתוללה בעיר, בעיקר בחודשים מרץ-אפריל 2020. נטען כי לאיסור זה היתה השלכה דרמטית על הכנסות החברה בחודשים העוקבים מאי-יוני 2020. העוררת עמדה על כך שמודל הפיצוי שנקבע בחוק הוא מודל דו חודשי, המפצה באופן ספציפי על פגיעה נקודתית במרווחי זמן של חודשיים; נטען כי בכל עסק קיימת תנודתיות ולכן הטענה מצד המשיבה לקיומה תנודתיות בין חודשים עוקבים היא טענה מלאכותית ושגויה והפנתה להחלטת ועדת הערר בערר 2018-21 **לוסטיגמן, לפלר** – **עורכי דין נ' רשות המיסים** (ניתן ביום 2.3.2022). לתמיכה בטיעוניה צירפה העוררת מכתב מאת המהנדס הראשי של החברה בצירוף אסמכתאות שונות לעניין האיסור על הכנסת עובדים לעיר.

10. לבסוף טענה העוררת כי נשאה בהוצאות קבועות בסכומים ניכרים ולתכלית זו נקבע המענק שבנדון.

11. **בכתב התשובה** עמדה המשיבה על תכלית המענק שהוא סיוע לעסקים בתשלום הוצאותיהם הקבועות ועל התנאי המקדמי לזכאות למענק לפיו ירידת המחזורים נגרמה בעקבות ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה ועל מבקש המענק הנטל להוכיח קיומו של קשר סיבתי זה. לגופה של מחלוקת טענה המשיבה כי בעניינה של העוררת לא נמצא קשר סיבתי כאמור, היות וירידת המחזורים הנקודתית בתקופת הזכאות שבנדון נובעת מאופיו התנודתי של העסק. המשיבה ציינה כי העוררת עוסקת בעבודות ארוכות טווח וההכנסות החודשיות שלה תלויות בתנאים שונים ואינן משקפות בהכרח את העבודה באותה תקופה או בזו שקדמה לה. המשיבה ציינה כי מחזוריה החודשיים של העוררת מאופיינים בתנודתיות קיצונית. עוד נטען כי טענת העוררת לעיכוב ביכולתה לעבוד במודיעין עילית בחודשים מרץ-אפריל אינה מצדיקה קבלת המענק שכן מדובר בדחיית הכנסות להמשך השנה ואולי גם לשנת 2021. המשיבה הוסיפה כי ירידת המחזורים השנתית של העוררת בין שנת 2019 לשנת 2020 (מ- 52 מיליון ₪ ל- 49.5 מיליון ₪) אינה ירידה המזכה במענק ובשנת 2021 השלימה העוררת את החסר והגיעה למחזור של 58 מיליון ₪.

12. בנוגע לטענת ההתיישנות טענה המשיבה כי בהתאם להלכה שנקבעה על ידי בית המשפט העליון בע"מ 1386/04 **המועצה הארצית לתכנון ובניה נ' עמותת נאות ראש העין ע"ר** (פורסם בנבו, 20.05.2018; להלן – **עניין נאות ראש העין**), מקום לא נקבעה בחוק הוראה לגבי תוצאות החריגה מן המועד, הרי שיש לראות במועד שנקבע מועד מדריך וכאשר נפל פגם בהחלטה בשל נתינתה באיחור, הרי שלפי תורת הבטלות היחסית אין זה פוגע בתקופת ההחלטה במיוחד כאשר לא הובאו טעמים משכנעים וכבדי משקל המצביעים כי חלוף הזמן גרם לנוק ממשי. המשיבה התייחסה לפס"ד בטחון הצפון וציינה כי בהחלטות ועדות הערר שניתנו לאחר מתן פסק הדין נקבע כי אין לקבל את הערר על הסף בשל האיחור אלא להוסיף אותו לכלל השיקולים לעניין חיוב בהוצאות. המשיבה הוסיפה ופירטה נתונים שונים לגבי העומס שהיתה מצויה בו בתקופת הקורונה ושהוביל לאיחור במתן ההשגות וטענה כי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לעוררת לא נגרם כל נזר בשל האיחור שכן עוד לפני דחיית בקשתה למענק הועברו לה מקדמות. לפיכך, טענה המשיבה כי יש ליתן לאיחור במתן ההחלטה בהשגה ביטוי במסגרת פסיקת ההוצאות בהליך.

13. לעניין טענת העוררת לפגיעה בזכות הטיעון והיעדר זכות שימוע הפנתה המשיבה לדברי ועדת הערר בערר בסמרקט לפיהם ניתנה לעוררת זכות הטיעון בעצם העלאת טענותיה בהשגה ואין הכרח כי זכות הטיעון תינתן בעל פה ולא בכתב.

14. **בתגובתה לכתב התשובה** ציינה העוררת כי התוצאה העסקית הנמוכה יחסית של העוררת בשנת 2020, המשתקפת במיוחד ברווח התפעולי שלה לשנה זו, שהינו שלילי, בהשוואה לשנים קודמות (החל משנת 2012 עד 2020) בהן סיימה העוררת את פעילותה ברווח תפעולי משמעותי, מדברת בעד עצמה. לטענת העוררת הפגיעה בתקופת הזכאות עולה בקנה אחד עם הפגיעה על פני השנה כולה המשתקפת בירידה חדה ברווח התפעולי ומעבר להפסד. העוררת הוסיפה כי הירידה ברווחיות נבעה, בין היתר, מגידול בהוצאות ההלנה והביטוח של העובדים הפלשתינים בתוך שטח ישראל כפי שהתחייב מהוראות משרד הבריאות. לתמיכה בטענות אלו צירפה העוררת אישור רו"ח לעניין הרווח התפעולי וכרטסת הנהלת חשבונות לגבי שכירת מגורים לעובדים.

15. העוררת דחתה את טענת המשיבה בנוגע לדחיית הכנסות וציינה כי הירידה החדה ברווח התפעולי אינה מתיישבת עם טענה זו ומעידה על פגיעה מהקורונה. העוררת שבה על טענותיה לעניין התנודתיות הטבעית שקיימת בעסק ומנגנון הבחינה הדו-חודשי שנקבע בחוק על מנת להתמודד עם כך וציינה כי גם אם עבר הנטל להוכחת קשר סיבתי לעוררת, הרי שזה הורם על ידה. עוד ציינה העוררת כי נטלה הלוואה ייעודית בערבות מדינה שיועדה לעסקים שנפגעו מהקורונה ולצורך כך ביצע הבנק המלווה בדיקה כלכלית מעמיקה שבסופה שוכנע כי העוררת נפגעה מהקורונה; לטענתה, העובדה כי עברה בהצלחה את המבחנים הכלכליים של הבנק לצורך מתן הלוואה כאמור מהווה חיזוק נוסף להוכחת הקשר הסיבתי.

16. ביום 3.8.2022 התקיים **דיון** בערר, באמצעים טכנולוגיים. בדיון עמדו הוועדה והצדדים בטיעון המשיבה לפיו עסק שמתאפיין בפעילות ארוכת טווח צריך להיבחן בראיה שנתית ולא דו-חודשית וכן באופי ההתחשבות של העוררת. בתום הדיון ולאור הערות הוועדה ביחס לדברים שנשמעו בדיון, הציעה הוועדה למשיבה לשקול מחדש את עמדתה. במענה להצעת הוועדה השיבה המשיבה כי לעמדתה לא מתקיים קשר סיבתי וירידת המחזורים נובעת מתנודתיות, לאור אופי עסקה של העוררת ועל כן היא עומדת על המשך ניהול הערר.

דיון והכרעה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

17. לאחר שמיעת הצדדים ובחינת טענותיהם בכתב ובעל-פה, מצאנו כי **דין הערר להתקבל**. נפרט להלן את הטעמים להחלטתנו.

דרישת הקשר הסיבתי – רקע נורמטיבי

18. חוק התכנית לסיוע כלכלי מורה על מתן מענקים לעסקים שנפגעו בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה, בתקופות שנקבעו בחוק. כעולה מהוראות החוק ומדברי ההסבר להצעת החוק, מטרת המענקים היא לסייע לעסקים שפעילותם העסקית נפגעה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה. סיוע זה הוא חלק משורת מהלכים שנועדו לשמור ככל הניתן על שרידותו של המגזר העסקי, תחת המגבלות שנקבעו, ובתוך כך לצמצם ככל הניתן את הפגיעה בצמיחה ובמשק בכללותו.

19. תנאי סף לקבלת המענק הוא כי חלה ירידה במחזור ההכנסות של העסק בשיעור שנקבע בחוק. שיעור הירידה מחושב על פי השוואה בין ההכנסות בתקופת הזכאות להכנסות בתקופת הבסיס, שהיא התקופה המקבילה בשנת 2019. תנאי נוסף הוא כי הירידה במחזורי העסקאות "נגרמה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה החדש" (ראו סעיף 8(3) לחוק); כלומר, רק אם קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה.

20. החוק אינו קובע כי על מבקש המענק להוכיח את הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי. כפי שנקבע בעבר בהקשר זה, קיימת מעין הנחת מוצא עובדתית בדבר קיומו של קשר סיבתי בין ירידת המחזורים להתפשטות נגיף הקורונה ואין דרישה להצגת ראיות לקיומו. עם זאת, מקום בו מצביעה המשיבה על ממצאים עובדתיים מהימנים המערערים הנחה זו ומעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי, עובר נטל ההוכחה לכתפי מבקש המענק ועליו לבסס קיומו של קשר זה (ראו פס"ד בטחון הצפון, פסקה 53).

21. עמדה זו התקבלה על ידי בתי המשפט המחוזיים השונים ולאחרונה אושרה על ידי בית המשפט העליון בפסק הדין בר"מ 22/7502 רשות המסים נ' פודולסקי (ניתן ביום 23.1.22, פורסם בנבו; להלן – פס"ד פודולסקי (עליון)). בעניין זה קבע בית המשפט:

"סעיף 8(3) לו קובע, כזכור, תנאי לקבלת המענק, והוא כי הירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס "נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש". הלכה למעשה, הדרך להוכיח עמידה בתנאי זה היא הצבעה על נתונים של ירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס. הא – ותו לא. אכן, ייתכן שגרמו לירידה במחזורי העסקאות נסיבות אחרות, אך אין דרכו של המשפט לדרוש הוכחת יסודות שליליים (במקרה זה, אי-קיומם של גורמים אחרים לירידה במחזורי העסקאות). גם בחיי המעשה, רשות המיסים אינה דורשת הוכחה כאמור מכל עוסק הפונה בבקשה בהתאם לחוק. הדברים אף עולים בקנה אחד עם תכליתו של החוק, שהיא מתן מענה יעיל ומהיר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

למשבר הכלכלי שאליו נקלעו עסקים רבים על רקע מאורעות השעה (ראו: דברי הסבר להצעת חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020, ה"ח 432, 453). ככל שלטענת רשות המיסים נותק הקשר הסיבתי בין הירידה במחזור ההכנסות של העוסק לבין השלכותיו של נגיף הקורונה – קרי, כי לא מתקיים התנאי הקבוע בסעיף 8(3) לחוק – על רשות המיסים לבסס טענתה זו ולסתור את החזקה באשר לכך שמגפת הקורונה הייתה הגורם הדומיננטי לשינוי. אם אכן תציג ראיות לכאורה לכך – או אז יעבור הנטל לכתפי העוסק להוכיח אחרת." (פסקה 22 לפסק הדין; וכן ראו פס"ד בטחון הצפון, פסקאות 52 ו-53 לפסק הדין; עמ"נ 22-08-49628 הגר רם תשתיות בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המיסים, ניתן ביום 22.12.2021, פסקאות 9א-9ב, להלן – פס"ד הגר רם).

22. בפס"ד בטחון הצפון ובהחלטות קודמות של ועדות הערר הוזכרו ממצאים שונים המצדיקים העברת הנטל הראייתי להוכחת קיומו של הקשר הסיבתי לעורר. בין היתר נקבע כי העורר נדרש להוכיח את הסיבה לירידת המחזורים כאשר חלה ירידה בהיקף ההכנסות או בהיקף הפרויקטים שלו עוד לפני משבר הקורונה, או שחל שינוי אחר בעסק לפני פרוץ המגפה (פס"ד בטחון הצפון, שם; לפירוט אודות מקרים נוספים ראו ערר 21-1740 זורון אוסט נ' רשות המיסים, ניתן ביום 21.12.2021, פסקה 17 להחלטה, ובמובאות שם).

23. תנודתיות משמעותית בהכנסות העסק עשויה אף היא לעורר ספק באשר לקיומו של קשר סיבתי, שכן במצב כזה ייתכן שירידת המחזורים הנובעת מהשוואה בין תקופה דו-חודשית אחת לאחרת היא אקראית ואינה נובעת ממגיפת הקורונה (ראו ערר 21-1277 נורט' סטאר טכנולוגיות בע"מ נ' רשות המיסים, ניתן ביום 14.10.2021). במקרים כאלו נקבע לא אחת כי קיימת הצדקה לבחינת מצבו של העסק על בסיס תמונה רחבה יותר. במקרים המתאימים ניתן לקבוע את מחזור תקופת הבסיס על פי חישוב חלופי של ממוצע הכנסות העסק על פני תקופה ארוכה כגון שנה קלנדרית או תקופה ארוכה אחרת לפי נסיבות העניין (ראו למשל: ערר 21-1026 נתי זיו – סטודיו זיו בע"מ נ' רשות המיסים, ניתן ביום 5.5.2021; ערר 1593-22 ירבע בע"מ נ' רשות המיסים, ניתן ביום 18.9.2022 (להלן – עניין ירבע); ערר 22-1619 א.א.א הנדסה אזרחית (2010) בע"מ נ' רשות המיסים, ניתן ביום 13.12.2022, פסקה 24 להחלטה).

דרישת הקשר הסיבתי – מן הכלל אל הפרט

24. כאמור, המשיבה טענה כי מחזוריה החודשיים של העוררת מאופיינים בתנודתיות וכי ירידת המחזורים הנקודתית בתקופת הזכאות נובעת מאופיו התנודתי של העסק. כן נטען כי לאור אופי העסק יש לבחון את ירידת ההכנסות בראיה שנתית, והשוואת הכנסות העסק בשנת 2020 להכנסותיו בשנת 2019 אינה מביאה לירידת מחזורים בשיעור המזכה במענק.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

25. מעיון בדיווחי העוררת למע"מ עולה כי מחזורי הכנסותיה החודשיים אכן תנודתיים, ונעים בשנת 2019 בין 1.7 מיליון ₪ בקירוב ל- 6.25 מיליון ₪ בקירוב. עם זאת, גם אם יש מקום לבחינה רחבה יותר של הכנסות העוררת בשל התנודתיות בהכנסותיה, הרי שלטעמנו אין מקום להשוואה בין שנים קלנדריות כפי שעשתה המשיבה; כפי שנקבע בעבר, עריכת ממוצע בין תקופות הזכאות השונות אינה רצויה ולו מן הטעם שבהתאם לחוק כל תקופת זכאות עומדת בפני עצמה ועריכת ממוצע בין תקופות הזכאות השונות מבטלת את ההבדל שעשוי להיות ביניהן ושבינו נקבע המנגנון (וראו ערר 21-1240 **חבל ארץ אסטרטגית נדל"ן בע"מ נ' רשות המיסים**, ניתן ביום 15.11.2021, פסקה 46 להחלטה; **עניין ירבע**, פסקה 36 להחלטה). בנוסף, הכנסות חודשי ינואר-פברואר 2020 - טרום מגיפת הקורונה - אינן רלוונטיות להשוואה שנתית קלנדרית ויש לנטרלן.

26. כאמור, איננו שוללים בחינה רחבה יותר של נתוני העסק במקרים המתאימים, אולם לטעמנו טענתה הקטגורית של המשיבה לפיה בעסקים תנודתיים העוסקים "בעבודות ארוכות טווח" נדרשת **ירידת מחזורים שנתית** בשיעור המזכה במענק, אינה מתיישבת עם המנגנון שנקבע בחוק לחישוב המענק ועם הרציונל העומד בבסיסו - המחוקק בחר להחריג מזכאות למענק עסקים מסוגים מסוימים, ביניהם למשל, עסקים שפעילותם נמשכת למעלה משנה ושחל בחישוב הכנסתם סעיף 8 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (סעיף 7(5) לחוק). לגבי העסקים שביחס אליהם לא נקבע בחוק סייג מפורש לזכאות, קבע המחוקק נוסחה אחידה לחישוב המענק המבוססת על השוואה דו-חודשית של הכנסות העסק בתקופות הזכאות השונות לתקופות המקבילות בשנת הבסיס. יש להניח שבקביעת תנאי הזכאות היה ער המחוקק לשונות המתבקשת הקיימת בין סוגי עסקים שונים, ובכל זאת העדיף את שיקולי הפשטות והיעילות שבקביעת נוסחה אחידה לכלל העסקים, בכפוף לסייגים שנקבעו. לפיכך, יש לצאת מנקודת הנחה שהמנגנון שנקבע בחוק לחישוב המענק מתאים לכל סוגי העסקים, מלבד אלו שלגביהם נקבעו הוראות מפורשות בחוק.

27. מכל מקום וכפי שהערנו בדיון, אנו סבורים כי לאור התנודתיות בהכנסות העוררת, חישוב חלופי אפשרי בנסיבות המקרה שבפנינו הוא באמצעות השוואה בין הכנסות העוררת בתקופת הזכאות שבנדון למוצע ההכנסות הדו-חודשי ב- 12 החודשים שקדמו לפרוץ המגיפה, החל ממרץ 2019 עד פברואר 2020. לפי חישוב זה חלה ירידה של כ- 43% בהכנסות העוררת בתקופה זו.

28. זאת ועוד; תקופת הזכאות נשוא הערר שבפנינו מצויה בשלבים הראשונים של מגיפת הקורונה. גם אם חלו הקלות מסויימות בחודשים מאי-יוני ביחס לסגר המהודק שהוטל עם פרוץ המגיפה, הרי שההגבלות שנמשכו וחוסר הוודאות ששרר בתקופה זאת השפיעו באופן ניכר על העבודה בענפים רבים במשק. בהקשר זה, מקובלים עלינו הסברי העוררת בדבר השפעות המגיפה על עבודתה והירידה בהכנסותיה בתקופה זו – העוררת עבדה בעיר מודיעין עילית שנפגעה מהקורונה באופן משמעותי. עיריית מודיעין עילית אסרה לחלוטין על הכנסת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

פועלים פלסטינים לעיר ורק בתאריך 22.4.2020 החלה התרה הדרגתית של כניסת פועלים לעיר, תחת מגבלות שונות. בהתאם למכתב מהנדס החברה ולתכתובות השונות בנושא זה שצורפו לערר, פעילות החברה חודשה באופן סדיר רק בתחילת חודש מאי. על רקע דברים אלו, ובהתחשב בכך שהכנסות העוררת מתקבלות ומדווחות במרווח זמן של כשישים ימים ממועד ביצוע העבודה (עמ' 9 לפרוטוקול הדיון, שורות 15, 32-31), ניתן להניח שהירידה בהכנסות העוררת בחודשים מאי-יוני 2020, או לכל הפחות מרביתה, היא תוצאה של המגבלות שחלו על עבודתה בחודשים מרץ-אפריל 2020.

29. כפי שציין ב"כ המשיבה בדיון, אין מחלוקת כי החברה נפגעה מהקורונה (עמוד 5 לפרוטוקול, שורה 33). האינדיקציה היחידה להיעדר קשר סיבתי שהציגה המשיבה במקרה שבפנינו היא תנודתיות ההכנסות והיעדר שיעור ירידה מזכה בבחינה שנתית. לא למותר לציין בהקשר זה כי בפס"ד הגר רם נקבע כי עלייה במחזור השנתי הכולל היא לכל היותר אינדיקציה חלשה להיעדר קשר סיבתי (פסקה 9(ה) לפסק הדין; וראו גם ערר 2165-21 א. נור חשמל בניין בע"מ נ' רשות המיסים, ניתן ביום 9.3.2022, פסקה 31). אם כך הדבר מקום בו חלה עלייה במחזור השנתי, קל וחומר כאשר חלה ירידה במחזור השנתי, אין מקום לייחס משקל רב, אם בכלל, לעובדה שלא מדובר בירידה בשיעור המזכה במענק. כאמור, השוואה בין הכנסות העוררת בתקופת הזכאות לממוצע הדו-חודשי של הכנסותיה ב-12 החודשים שקדמו למגיפת הקורונה (מרץ 2019 – פברואר 2020), מגלה ירידה של כ-43%. מעבר לכך, העוררת הוכיחה כי הירידה בהכנסותיה נובעת ממגיפת הקורונה בשל המגבלות איתן התמודדה החל מפרוץ המגיפה בעבודתה בעיר מודיעין עילית.

30. נציין כי לא ראינו צורך להידרש לטענות העוררת בדבר ההפסד התפעולי אליו הגיעה בשנת 2020, המעיד לשיטתה על השפעת הקורונה על החברה. כפי שקבענו בעבר, ככלל אין להידרש לנתוני הרווח וההפסד של העסק לצורך בחינת הקשר הסיבתי שכן זכאות העוסק למענק נבחנת בהתאם לדיווחי ההכנסות למע"מ (ערר 1112-22 ש.ס. שאמא עבודות פיתוח ובניה נ' רשות המיסים, ניתן ביום 16.10.2022 (להלן – עניין ש.ס. שאמא), פסקה 21).

31. על יסוד כל האמור לעיל, מצאנו כי יש לקבל את טענות העוררת לקיומו של קשר סיבתי בין ירידת המחזוריים לנגיף הקורונה. מסקנתנו זו מקבלת משנה תוקף נוכח האיחור המשמעותי במתן ההחלטה בהשגה, כפי שיפורט להלן.

איחור במתן ההחלטה בהשגה

32. כאמור, בכתב הערר טענה העוררת כטענה מקדמית כי יש לקבל את הערר על הסף בשל האיחור המשמעותי במתן ההחלטה בהשגה, העומד על 286 ימים מעבר למועד שנקבע בחוק.

33. פסק הדין המנחה בסוגיית איחור במתן החלטה מאת רשות מנהלית ניתן בבית המשפט העליון, בעניין נאות ראש העין. בפסק הדין הבחין בית המשפט בין הסדרים שנקבע להם



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מועד מחייב ושסטייה ממנו גוררת סנקציה שנקבעה בחוק, לבין הסדרים שבהם קביעת המועד היא בעלת אופי מנחה או מדריך בלבד. בית המשפט קבע כי האבחנה 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 בהוראה בעלת אופי מנחה (פסקה 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 תקינות ההחלטה. בנוסף, הזכיר בית המשפט העליון את תורת הבטלות היחסית, לפיה גם אם נפל פגם בהחלטה, יש לבחון את מהות הפגם ולהתאים את הסעד הראוי לכלל נסיבות המקרה.

34. בפס"ד **בטחון הצפון** דן בית המשפט המחוזי במשמעות שיש ליתן לאיחור במתן החלטה בהשגה על מענקי הוצאות קבועות לפי חוק התוכנית לסיוע כלכלי. בית המשפט קבע כי ההבחנה הקיימת בפסיקה בין "מועד מחייב" לבין "מועד מנחה" תלויה בעיקר בתכלית ההסדר החקיקתי וכי בנוגע לחוק התכנית לסיוע כלכלי, 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 הקבוע בחוק למתן החלטה בהשגה כמנחה בלבד. לפיכך נקבע כי היה מקום לקבל את הערר בשל האיחור המשמעותי במתן החלטה בהשגה, שעמד על 68 ימים. בעמ"נ 3720-11-21 **בוריס פודולסקי נ' רשות המיסים** (פורסם בנבו, 15.07.2022; להלן – **פס"ד פודולסקי (מחוזי)**), שב בית המשפט המחוזי על קביעותיו בפס"ד **בטחון הצפון** לעניין האיחור במתן החלטה בהשגה ותוצאותיו, וקבע כי איחור משמעותי במתן החלטה בהשגה יביא, בשים לב לנסיבות הפרטניות של כל מקרה, לקבלת ההשגה על הסף (ראו פסקאות 88-85, פסקה 113 לפסק הדין). יצוין כי בשני פסקי דין אלו קבע בית המשפט כי היה מקום לקבל את העררים גם לגופם.

35. בפסקי דין של בתי משפט מחוזיים אחרים, הוצגה גישה מקלה יותר ביחס לאיחור המשיבה במתן החלטה בהשגה. כך, בעמ"נ (תל אביב-יפו) 40318-12-21 **פליסיידד (פיסגה) בע"מ נ' רשות המיסים בישראל** (פורסם בנבו, 13.11.2022; להלן – **פס"ד פליסיידד**) נקבע כי אין מקום לקשור בין האיחור בקבלת החלטה ואי העמידה במועד לבין קבלת או דחיית ההשגה לגופה, וכי הסנקציה המתאימה במקרה של איחור משמעותי היא פסיקת הוצאות כנגד המשיבה, אף במקרה של אי זכאות למענק (פסקאות 69-66 לפסק הדין).

36. בעמ"נ (מרכז) 62994-01-22 **מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים** (פורסם בנבו, 30.11.2022) (להלן – **פס"ד ברקת**) נקבע שככלל, איחור במתן החלטה בהשגה לא יביא לקבלתה. לצד זאת נקבע, כי "במקרים חריגים במיוחד – עצם האיחור במועד מתן החלטה בהשגה עלול כשלעצמו ובעיקר בהצטרף לטעמים נוספים ובהתאם לנסיבות המקרה, להביא לכך שערר שהוגש יתקבל" (פסקה 74 לפסק הדין). בית המשפט



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

קבע כי ייתכנו מקרים חריגים בהם תהיה הצדקה להשית הוצאות על המשיבה כאיזון לדרך התנהלותה.

37. ככלל, ועדות הערר אימצו גישה דומה לזו הנשקפת מפסיקות בית המשפט המחוזי בפס"ד פליסידז ובפס"ד ברקת. בהחלטות שונות של ועדות הערר נקבע שאיחור במתן ההחלטה בהשגה עשוי להוות שיקול בביקורת השיפוטית על סבירות ההחלטה, במיוחד במקרים שבהם הממצאים העובדתיים בשאלת הקשר הסיבתי אינם מובהקים דיים (ראו עניין חיים ישראלי; ערר 1947-21 סנסה ייצור נייר בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 2.2.2022); ערר 2133-21 אדיר מילר בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 15.2.2022); עניין תריסי רוני; עניין ש.ס. שאמא). עוד נקבע כי איחור בהחלטה בהשגה עשוי להצדיק חיוב המשיבה בהוצאות (עניין אדיר מילר; ערר 1673-21 ת'קאפאת ויותר בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 7.6.2022); ערר 1245-22 אולימפוס כנסים ותיירות בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 6.11.2022)).

38. ביום 22.1.2023 ניתן פסק דינו של בית המשפט העליון בפס"ד פודולסקי (עליון), במסגרתו נדונה גם סוגיית האיחור במתן ההחלטה בהשגה. בהתייחס לסוגיה זו קבע בית המשפט:

"במכלול הנסיבות, ובהתחשב בשיקול של העומס המוטל על ועדת הערר כמו גם בשיקול של הקופה הציבורית, אני סבורה כי חריגה מהמועד הקבוע בסעיף 20(א)(1) לחוק הסיוע הכלכלי אינה מחייבת את קבלת ההשגה באופן אוטומטי כאשר אין מדובר בעיכוב משמעותי (ראו לעניין זה: ברק-ארז, בעמ' 415-414). לצד זאת, יש בהחלט מקום לייחס משקל נכבד לעיכוב במתן ההחלטה בהשגה, בפרט כאשר מדובר בעיכוב משמעותי. בהיקף מסעיף 6(א) לחוק לתיקון סדרי מינהל (החלטות והנמקות), התשי"ט-1958, ניתן לומר כי אי-עמידה במועד הקבוע לא תביא אמנם לקבלת ההשגה באופן אוטומטי, ואולם במקרה זה על רשות המיסים יוטל נטל הראיה להוכיח כי ההחלטה על דחיית ההשגה הייתה נכונה, מבלי שחזקת התקינות המינהלית תעמוד לימינה."

ובהמשך:

"הדברים מקבלים משנה תוקף נוכח האיחור המשמעותי במתן החלטה בהשגה, שכאמור יש בו להטיל נטל מוגבר על רשות המיסים להוכיח את טענותיה."
(פסקאות 24-25 לפסק הדין)

39. הנה כי כן, האיחור המשמעותי במתן ההחלטה בהשגה במקרה שבפנינו, מהווה חיזוק נוסף למסקנה כי יש לדחות את עמדת המשיבה בדבר היעדר קשר סיבתי וכן יש להביאו בחשבון במסגרת פסיקת הוצאות ההליך.

סיכום



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

40. הערר מתקבל במלואו. העוררת זכאית למלוא המענק לתקופת הזכאות שבנדון בגובה של 500,00 ₪. המשיבה תעביר לעוררת את יתרת המענק לו היא זכאית, מעבר לסכום המקדמה ששולם לה, בתוך 30 ימים מהיום. לסכום זה יתווספו הפרשי הצמדה וריבית בהתאם לחוק.

41. לאור תוצאת הערר ובשים לב לאיחור המשמעותי במתן ההחלטה בהשגה ולנוק שנגרם לעוררת כתוצאה מאי-קבלת מלוא המענק לו היא זכאית, תישא המשיבה בהוצאות העוררת בסך של 10,000 ₪.

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

ניתנה היום, ט"ו שבט תשפ"ג, 06/02/2023, בהעדר הצדדים.

1821-22

ברוך ברוכי, רו"ח

חבר

ליאת קציר-מרגלית, עו"ד

יו"ר הוועדה