



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1863-22
ערר 1864-22
ערר 1865-22
ערר 1867-22

לפני כבוד חברי הוועדה:
סגן ראשת בית הדין, ד"ר ערן בר, עו"ד - יו"ר
חאג' יחיא ראאד, רו"ח - חבר

העוררת: **יניב שגב, עורכי דין ח.פ. 514924257**
ע"י ב"כ עוה"ד ממשרד ירון-אלדר, פלר, שורץ ושות', עורכי דין

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

א. העובדות הצריכות לעניין

1. העוררת היא חברה פרטית שהתאגדה בשנת 2013 כפירמת עורכי דין המנוהלת על ידי עו"ד יניב שגב. הפירמה מעניקה שירותים בתחום הפלילי, דיני צבא ודיני הסגרה.
2. העוררת הגישה בקשות לקבלת מענקי הוצאות קבועות עבור חודשים מרץ-אפריל 2020, מאי-יוני 2020, יולי-אוגוסט 2020, וינואר-פברואר 2021, בהתאם להוראות חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) תש"ף – 2020 (להלן: ה"חוק" ו/או "חוק התכנית לסיוע כלכלי").
3. בקשות העוררת למענקים אושרו בצורה חלקית או שנדחו על ידי המשיבה.
4. ביום 28.1.21 אושר לעוררת מענק חלקי לתקופת זכאות מאי-יוני 2020 בסך 13,151 ₪. בהחלטה קבעה המשיבה כי לאחר בדיקה נמצא "שקיימת ירידה טבעית בפעילות העסקית שקדמה לתקופת הזכאות ואשר אינה נובעת מהשפעה כלכלית של התפשטות נגיף הקורונה. לפיכך מחזור הבסיס חושב בהתאם לשיעור הירידה". עוד צוין בהחלטה כי סך ההוצאות הנחסכות שהוזן נמוך מסך הוצאות השכר הנחסכות כפי שחושב על ידי המערכת.
5. ביום 12.11.20 נדחתה בקשה העוררת למענק לתקופת זכאות יולי-אוגוסט 2020. בהחלטה צוין שבהחלטת ממשלה מספר 5015 ובחוק התוכנית לסיוע כלכלי נקבעה נוסחת חישוב המתבססת על מחזורי עסקאות כפי שדווחו לרשות המסים. מאחר ולא ניתן לבצע התאמות בנוסחת החישוב בהתאם לנתונים הפרטניים של כל עסק ועסק, למעט מקרים חריגים שהעוררת אינה נמנית עליהם, הוחלט להורות על דחיית הבקשה למענק.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

6. ביום 20.6.21, נדחתה בקשת העוררת למענק לתקופת זכאות ינואר-פברואר 2021. בהחלטה המשיבה חישה את הכנסות העוררת בהתאם לירידת ההכנסות שבין חציון 2018 לחציון 2019. המשיבה קבעה כי לפי החישוב שערכה, העוררת אינה עומדת בתנאים שנקבעו בחוק, ולפיכך החליטה לדחות את הבקשה.
7. חרף החלטות הוועדה בעניין, הצדדים לא צירפו לתיק העתק מההחלטה בבקשה למענק לתקופת זכאות מרץ-אפריל 2020. ביום 28.12.22, הודיעה העוררת כי עד למועד זה לא קיבלה החלטה רשמית לגבי תקופת זכאות זו. לאחר שעיינה באתר רשות המסים המשיבה הסיקה שבקשתה נדחתה.
8. בתאריך 10.2.21, הגישה העוררת שלוש השגות על החלטות המשיבה בבקשות לקבלת מענקי הוצאות קבועות לשלושת תקופות הזכאות שבין החודשים מרץ-אוגוסט 2020. ביום 19.9.21, הגישה העוררת השגה על החלטת המשיבה בעניין הבקשה למענק לתקופת זכאות ינואר-פברואר 2021. המשיבה קיבלה את ההחלטות בהשגות בחלוף 411 ימים ו-190 ימים בהתאמה ממועד הגשת ההשגות כאמור על ידי העוררת.
9. המשיבה דחתה את כל השגות העוררת למענקים בנימוק שלא נמצא קשר סיבתי בין הירידה בהכנסותיה לבין ההשפעה הכלכלית שנגרמה בשל התפשטות נגיף הקורונה. נימוקי המשיבה לדחיית הקשר הסיבתי נסמכו כולם על ממצאים מדיווחי ה-ESNA של העוררת לשנים 2019-2021. בהחלטות פורטו חמישה נימוקים לדחיית ההשגות:
 - א. הכנסותיה המדווחות של העוררת לשנת 2019 למע"מ הסתכמו בסך כ-3 מיליון ₪, בשנת 2020 בסך כ-2 מיליון ₪ ובשנת 2021 בסך כ-5 מיליון ₪.
 - ב. בחודשים ינואר-יוני 2021 הכנסות העוררת הסתכמו בסך 3.9 מיליון ₪ וזאת בתקופה של סגר ומגבלות. סכום זה גבוה מסך כל הכנסותיה השנתיות של העוררת בשנת 2019.
 - ג. הכנסות העוררת בשנת 2019 הן תנודתיות, ונעות בין 48,000 ₪ ל-667,000 ₪.
 - ד. הכנסות העוררת בחודשים ספטמבר-אוקטובר 2020, תקופת הסגר השני, גבוהות מהכנסות החברה בתקופות בהן לא היו סגרים או הגבלות דוגמת חודשים יולי-אוגוסט 2020.
 - ה. הכנסות החברה בתקופת הסגר השלישי, בחודשים ינואר-פברואר 2021, גבוהות מהכנסות החברה בתקופה ללא סגרים ואף ללא הגבלות כגון: חודשים מאי-יוני 2020 ויולי-אוגוסט 2020.
10. המשיבה קבעה כי ממצאים אלה מובילים למסקנה שהירידה הנקודתית בהכנסות נובעת מהתנודתיות בהכנסות העוררת. לצורך נטרול השפעת התנודתיות, המשיבה קבעה את מחזור הזכאות של העוררת לפי ממוצע הכנסותיה בחודשים מרץ 2020 עד יוני 2021.
11. ביום 11.5.22 העוררת הגישה ארבעה עררים על החלטות המשיבה בהשגות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

12. ביום 23.6.22 התקיים דיון באמצעים טכנולוגיים במעמד הצדדים (להלן: "הדיון"). מעיון בהודעות הדחייה, עולה שאין קשר בין הנימוקים שפורטו בהחלטות בהשגות ובין הנימוקים שפורטו בהודעות הדחיה, כך שהעוררת לא הייתה יכולה להיערך לנימוקי המשיבה ולהעלות טענותיה בהתאם. במהלך הדיון הובהר לוועדה שהעוררת כלל לא התבקשה להציג מסמכים בשלב ההשגה. העוררת הציגה ראיות נוספות בדבר הכנסות שנדחו משנת 2019 לשנת 2021, ראיות התומכות בכך שהעלייה החדה בהכנסות בשנת 2021 מקורה בדחיית הכנסות מתקופת הבסיס. למרות שלעוררת לא ניתנה הזדמנות להציג ראיות אלו בשלב ההשגה, לאחר הדיון ניתנה למשיבה שהות בת 7 ימים לבחון את מהימנות המסמכים שהוגשו בעניין זה ולהגיש התייחסותה בעניין טענת העוררת אודות ההכנסה החריגה שדווחה בשנת 2021. לאחר בחינת כתבי הטענות, לאור פסיקת בית המשפט המחוזי בעמ"נ 48298-11-21, **מאגמה ישראל פרויקטים בע"מ נ' רשות המיסים** (פורסם בנבו, 12.06.2022) (להלן: "**עניין מאגמה**") ובשים לב לנתונים נוספים שהעוררת הציגה במהלך הדיון, הערנו כי נראה שלא היה מקום לסטות מהנוסחה הקבועה בחוק לגבי זכאות העוררת למענקים. בהתאם הורינו למשיבה להודיע לוועדה האם היא עומדת על המשך בירור העררים או שמא היא מסכימה לקבלת העררים ולתשלום מלוא המענקים על פי הנוסחה הקבועה בחוק. בהיעדר הסכמה לקבלת העררים, הורינו לצדדים להגיש סיכומים.
13. ביום 30.6.22 המשיבה הודיעה שהיא סבורה שלא נערכה בדיקה האם תשלום שכר טרחה בחלוף זמן רב מחתימת הסכם שכר הטרחה הוא דבר שגרתי במחזורי העוררת. לאור העומס המוטל עליה, המשיבה הודיעה שהיא מסכימה לצרכי פשרה, לקבל את הערות הוועדה ולאשר מענקים לגבי תקופות הזכאות בשנת 2020 בלבד. המשיבה טענה שהיא מתנגדת לאישור מענק לתקופת זכאות ינואר-פברואר 2021 וזאת לאור עליית מחזורים שחלה באותה שנה. המשיבה טענה כי חלה עליית מחזורים גם לאחר נטרול העסקה שנחתמה בשנת 2017.
14. ביום 3.7.22 הודיעה העוררת שהיא מתנגדת למתווה שהוצע על ידי המשיבה. העוררת הפנתה לדברי הוועדה בדיון, לפיהם לא היה מקום לסטות מהנוסחה הקבועה בחוק. העוררת הדגישה כי קביעת הוועדה בעניין זה ניתנה בין היתר לאור פסיקת בית המשפט בעניין מאגמה. העוררת הדגישה שלאחר הדיון ולמרות המסמכים שהציגה במהלך הדיון, המשיבה לא פנתה אליה בבקשה לקבל מסמכים נוספים.
15. לאחר הגשת סיכומי הצדדים ובעת כתיבת ההחלטה מצאנו כי הצדדים לא הגישו שתיים מהחלטות המשיבה בבקשות למענקים. ביום 25.12.22 הורינו לעוררת להמציא את ההחלטות החסרות. בהחלטתנו הערנו כי הצדדים לא התייחסו במידה הנדרשת לאיחור במתן ההחלטות בבקשות למענקים ובהשגות. בנסיבות אלו, התרנו לצדדים להגיש השלמת טיעון בעניין זה.
16. העוררת התייחסה בסיכומיה להכנסותיה בשנים 2017-2018 וזאת מבלי שצירפה את דיווחיה לשנים אלו. בשים לב לעובדה כי נתון זה מצוי בפני הצדדים, ביום 26.12.22 הורינו לעוררת להגיש את דוחות ה-ESNA לשנים 2017-2018.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

17. ביום 27.12.22 הגישה המשיבה תגובה מפורטת בנושא האיחור במתן ההחלטות בהשגות. המשיבה טענה כי סוגיית האיחור במתן ההחלטות בהשגות לא הועלתה על ידי העוררת, אלא ביוזמת הוועדה. עוד טענה המשיבה כי בעוד הוועדה עלתה את סוגיית האיחור במתן ההחלטות בהשגות, הוועדה לא מצאה לנכון להעלות את סוגיית האיחור מצד העוררת בהגשת ההשגות ואי השבת המקדמות. המשיבה ציינה כי העוררת הגישה את ההשגות לתקופות זכאות יולי-אוגוסט 2020 וינואר-פברואר 2021 באיחור של 45 ימים מעבר למועד הקבוע בחוק. עוד ציינה המשיבה כי העוררת לא השיבה מקדמות בסך כ-260,000 ₪ אף שנדרשה לעשות כן.
18. ביום 27.12.22 קבענו כי האיחור במתן ההחלטות בהשגות עולה בבירור מההחלטות בהשגות ששני הצדדים בחרו לצרף לכתבי הטענות שהוגשו על ידם. בהחלטה זו הפנינו לפסק הדין בעמ"נ 62994-01-22 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים (פורסם בנבו, 30.11.2022) (להלן: "עניין ברקת"), שם בית המשפט קבע כי במצב בו ועדת הערר סבורה כי יש עניין המחייב את התייחסות הצדדים, עליה לדרוש התייחסות זו. עוד קבענו כי החלטת בית המשפט בעניין ברקת נכונה לא רק במצב דברים בו המידע הנוסף נדרש על מנת לוודא כי המענקים ישולמו למי שזכאי להם, אלא גם להפך. גם במצב דברים בו המידע נדרש על מנת לקבוע האם עוסק זכאי למענק, ועדת הערר רשאית לברר מידע חיוני זה. בהתאם לכך, התרנו לצדדים להגיש התייחסותם טרם קבלת החלטה סופית.
19. ראוי לציין כי המשיבה מטעמים שמורים לה, בחרה שלא להעלות עובדות לגבי האיחור בהגשת ההשגות או לצרף מסמכים התומכים בכך. יתרה מכך, המשיבה נמנעה מלצרף את החלטותיה בבקשות למענקים. כאמור, העוררת הגישה רק שתיים מההחלטות בבקשות למענקים ועל כן ביום 26.12.22 הורינו לעוררת להשלים את ההחלטות החסרות.
20. בהחלטתנו מיום 27.12.22 הבהרנו כי נושא האיחור בהשגות הועלה על ידי הוועדה למעלה מן הצורך כשאינן המדובר בסוגיה המרכזית בעררים אלו. אמנם העוררת לא העלתה טענת התיישנות נוכח קבלת ההחלטות בהשגות באיחור ניכר מעבר למועד הקבוע בחוק, אבל לאיחור במתן ההחלטות בהשגות ישנן השלכות לגבי הביקורת המינהלית על סבירות התנהלות המשיבה בשלב ההשגה. למרות שאין בכוונתנו להורות על קבלת העררים לאור האיחור במתן ההחלטות בהשגות, ישנה משמעות לפרק הזמן שעמד למשיבה בהליך ההשגה לבירור טענות העוררת. חלק מההחלטות בהשגות ניתנו בחלוף למעלה משנה ממועד הגשת ההשגות, כאשר בפרק זמן ארוך זה המשיבה לא פעלה לבירור אופי פעילותה של העוררת, לא דרשה מסמכים ולא נתנה לעוררת הזדמנות להשמיע את טענותיה. בהחלטה זו קבענו שככל והמשיבה מבקשת לטעון שדין חלק מההשגות להידחות משום איחור בהגשת ההשגות, עליה להבהיר מדוע טיעון זה לא עלה עד כה ולא נכלל בין ייתר הנימוקים לדחיית ההשגות.
21. ביום 28.12.22 העוררת הגישה את התייחסותה לסוגיית האיחורים במתן ההחלטות. העוררת טענה כי טענת המשיבה לפיה העוררת איחרה לכאורה בהגשת חלק מההשגות, נטענה לראשונה לאחר הגשת סיכומי הצדדים ולאור החלטת הוועדה מיום 25.12.22. העוררת הדגישה כי טענה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

זו הועלתה ללא עיגון עובדתי או משפטי, לא נכללה בכתב התשובה ואף לא הועלתה במהלך הדיון. לשיטת העוררת טענות המשיבה לאיחור לכאורה בהגשת ההשגות הינן בגדר הרחבת חזית אסורה משום שהמשיבה לא העלתה סוגיה זו בכתב התשובה או בדיון ואף לא בסיכומיה.

22. בהתאם להחלטת הוועדה, העוררת צירפה לתגובתה העתק מהמסמכים שנדרשו על ידי הוועדה וביניהם: דיווחי ESNA לשנים 2017-2018 וכן העתק מהחלטת המשיבה בבקשה למענק לתקופת זכאות ינואר-פברואר 2020. העוררת לא צירפה העתק מהחלטת המשיבה לתקופת זכאות מרץ-אפריל 2020. לטענתה, היא מעולם לא קיבלה החלטה באופן פורמלי, אלא למדה כי בקשתה לתקופת זכאות זו נדחתה על ידי המשיבה מעיון במערכת הממוחשבת של רשות המיסים.

23. ביום 2.1.23 הבהירה המשיבה כי היא אינה טוענת לדחיית העררים על הסף עקב הגשת השגות באיחור, מאחר וטענה זו לא עלתה בהחלטה בהשגה. המשיבה הדגישה כי טענה לגבי נושא הגשת ההשגות באיחור בשלב זה של ההליך, נוכח החלטת הוועדה המתייחסת לסוגיית האיחור במתן החלטות בהשגות.

ב. טענות העוררת

24. בכתב הערר נטען כי קביעת המשיבה בהחלטות בהשגות שגויה, משום שהירידה בהכנסות אינה נובעת מאופיו התנודתי של העסק. המדובר בחברה המעניקה טיפול משפטי בארץ ובחו"ל כאשר נדרשת הגעה פיזית אל הלקוח. לאור סגירת המרחב האווירי, עבודות לא התקבלו או בוטלו. העוררת טענה כי ניתן לאמת טענה זו בבדיקת כניסותיו ויציאותיו של עו"ד יניב שגב לחו"ל. עוד טענה העוררת שאין מקום לבצע חישוב ממוצע של הכנסות לאורך כל תקופות הזכאות שמחודש מרץ 2020 ועד לחודש יוני 2021.

25. לתמיכה בטענותיה העוררת צירפה העתק מדיווחי ESNA לשנים 2019-2021, גיליונות עזר לחישוב הוצאות שכר שנחסכו בגין עובדי שהוצאו לחל"ת או פוטרו, פלט דיווח חודשי למוסד לביטוח לאומי והעתק מהבקשות וההשגות שהוגשו למשיבה טרם הגשת העררים.

26. במהלך הדיון טענה העוררת כי הכנסות שהייתה אמורה לקבל בשנת 2019 התקבלו רק בשנת 2021 לאחר שמשטרת ישראל תפסה נכסים של הלקוח אותו ייצגה. לטענתה, התיק היה אמור להסתיים בעת חתימה על הסכם עד מדינה בסוף 2019. מאחר והיה אירוע שמנע חתימה על ההסכם באותו שלב, שכר הטרחה התקבל לבסוף רק בשנת 2021. עו"ד שגב הבהיר בדיון שייצג את הלקוח כבר בשנת 2017 אבל הסכם שכר הטרחה נחתם עמו בסוף שנת 2019. לראייה, ב"כ העוררת הציגה בדיון העתק מהסכם שכר הטרחה משנת 2019 וראיות משנת 2021 התומכות בהעברת שכר הטרחה.

27. העוררת בסיכומיה טענה כי המשיבה נהגה בעניינה בחוסר סבירות ושרירותיות עת סתתה מהנוסחה הקבועה בחוק. המשיבה ביצעה חישוב חלופי על דרך של עריכת ממוצע לחודשים באופן אקראי, זאת מבלי שדרשה מהעוררת להציג נתונים נוספים, ובכך קיבלה החלטה ללא



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הנמקה ובחוסר סמכות. עיקר פעילותה של העוררת הוא בייצוג חשודים ישראלים בחו"ל ובייצוג נאשמים מחוץ לישראל בהליכי הסגרה. לאור השפעת משבר הקורונה, שהתבטאה ב"סגירת השמיים" ובהשבתה לסירוגין של מערכת בתי המשפט בישראל ובעולם, חלו שיבושים בפעילותה העסקית. העוררת הפנתה להחלטות ועדות הערר בהן נקבע שגם במקרה של עליית מחזורים שנתית בשנת הזכאות, לא יהיה בכך כדי לשלול את הזכאות למענק.

28. העוררת הפנתה לפסקי הדין בעמ"נ 27710-06-21 ב.ג. ביטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים בישראל, (פורסם בנבו, 03.01.2022) (להלן: "עניין ב.ג. ביטחון") ולעניין מאגמה, שם נקבע כי על מבקש המענק לא מוטל נטל להוכיח קיומו של קשר סיבתי, וכי קיימת חזקה בחוק לקיומו של קשר סיבתי. העוררת טענה כי המשיבה לא עמדה בנטל להצביע על ממצאים רלוונטיים שבכוחם להעמיד בספק את קיומו של הקשר הסיבתי וכי אין בעליית המחזורים בשנת 2021 כדי לשלול את זכאותה למענקים. בהחלטת הממשלה ובחוק נקבע שהקשר הסיבתי ייבחן לאור תנאי של בחינה דו חודשית. יתרה מכך, העלייה בהכנסות בשנת 2021 נבעה מהכנסה חריגה שהיה צריך לייחס אותה לשנת 2019. העוררת הפנתה לאסמכתאות שהציגה, התומכות בכך שההכנסה בשנת 2021 מקורה בהסכם שנחתם בשנת 2019, ורק לאחר שכספי הלקוח השתחררו בשנת 2021 הם הועברו לעוררת.

29. העוררת הוסיפה וטענה שהקביעה לפיה מדובר בעסק תנודתי הסתמכה על הכנסות העוררת משנת 2019 בלבד, בניגוד לקביעות בית המשפט בעניין ב.ג. ביטחון ומאגמה. העוררת טענה כי בין השנים 2017-2019 מחזוריה היו יציבים למדי. עם פרוץ משבר הקורונה בשנת 2020 היא חוותה ירידה משמעותית בהכנסותיה, דבר שמצביע על התקיימות דרישת הקשר הסיבתי. לעניין התנודתיות בהכנסות, העוררת טענה שמדובר בחלק ממהלך העסקים הרגיל בתחום עיסוקה, ולכן אין מקום להתערב בנוסחה. העוררת טענה כי עריכת ממוצע שנתי בוצעה בשרירותיות תוך עיוות הנוסחה שנקבעה בחוק. הממוצע נערך מבלי שהמשיבה נימקה מדוע השתמשה דווקא בדיווחי החברה בין החודשים מרץ 2020 עד יוני 2021.

30. במסגרת תגובתה בסוגיית האיחורים במתן ההחלטות בהשגות, העוררת טענה כי טענת המשיבה בדבר איחור בהגשת שתיים מההשגות לא נטענה קודם לכן, ומכאן שמדובר בהרחבת חזית אסורה. העוררת התייחסה לאיחורים הניכרים במתן ההחלטות בהשגות ונפקותם. העוררת הפנתה לפסקי הדין בעניין ב.ג. ביטחון, מאגמה ועמ"נ 3720-11-21 פודולסקי נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 15.07.2022) (להלן: "עניין פודולסקי") וטענה כי בפסקי דין אלו נבחנו טענות המשיבה בדבר אי קביעת סנקציה ועומסי עבודה. בית המשפט דחה את עמדת המשיבה, כך שאין מקום שהמשיבה תעלה טיעונים אלה פעם נוספת. עוד טענה העוררת כי בהיעדר הכרעה בסוגיה זו בבית המשפט העליון, מדובר בקביעות חלוטות לעניין נפקות האיחור במתן ההחלטות בהשגות.

31. העוררת ציינה כי במקרה זה מדובר באיחור של כ-300 ימים במתן ההחלטות בהשגות (לגבי שלוש תקופות זכאות) ואיחור של למעלה מחודשיים (עבור תקופת זכאות נוספת). העוררת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הוסיפה כי מפסקי הדין אליהם הפנתה, יש ליתן משקל רב לאיחורים בבחינת סבירות החלטות המשיבה לדחות את ההשגות, ולהטות את הכף לקבלת העררים ככל שמדובר במקרה גבולי.

ג. טענות המשיבה

32. בכתב התשובה המשיבה סקרה בהרחבה את תכלית המענק, חישובו בהתאם לנוסחה שמבטאת את תכליתו ואת תנאי הסף בדבר קשר סיבתי. המשיבה חזרה על נימוקיה בהחלטות בהשגות. המשיבה טענה כי אין בקיומה של ירידת מחזורים לבדה להביא לזכאות העוררת למענקים. המשיבה טענה כי קיימות אינדיקציות ממשיות לכך שהעוררת לא סבלה פגיעה במחזוריה בעקבות נגיף הקורונה. המשיבה הפנתה לתנודתיות המשמעותית בהכנסות העוררת, תנודתיות שחלה עוד לפני התפשטות נגיף הקורונה. מדיווחי העוררת ניתן ללמד כי דיווח נמוך על הכנסות הוא עניין שגרתי בהתנהלותה. המשיבה הפנתה לדיווחי העוררת בחודשים אוגוסט-ספטמבר 2019, המעידים על הכנסות נמוכות ביחס ליתר חודשי השנה. דווקא בחודשים בהם חלו הגבלות וסגרים העוררת דיווחה על הכנסות גבוהות בהרבה מחודשים מקבילים בשנת 2019. המשיבה טענה כי ממצא זה מוביל לכך שלא הוכח שהירידה הנקודתית נובעת מנגיף הקורונה, ולפיכך לא שולל את הטענה שירידת המחזורים נובעת מהתנהלותה הרגילה של העוררת.
33. המשיבה אף ניסתה להיאחז בטענת העוררת שנמנע מעו"ד יניב שגב להיפגש עם לקוחות בחו"ל. לטענתה, גרסה זו מחזקת את ההנחה שלכל היותר מדובר בדחיית הכנסות ולראייה העלייה החדה בהכנסות העוררת בשנת 2021. המשיבה טענה כי המענק לא נועד על מנת שהעוסק ישמור על כל הכנסותיו ואף יגדילן. בהתאם לכך, המשיבה ביקשה לדחות את העררים ולחייב את העוררת בהוצאות בצירוף שכר טרחת עורך דין ומע"מ כחוק.
34. במהלך הדיון התייחסה המשיבה לטענת העוררת בדבר ההכנסה החריגה בשנת 2021, שמקורה בשירותים שהעניקה בין השנים 2017-2019. לאחר שהעוררת הציגה בדיון את הסכם שכר הטרחה ומסמכים המעידים על העברת התשלום בשנת 2021, המשיבה טענה כי הסכם שכר הטרחה הוא ללא פרטים כך שאין לה דרך לקבוע לאיזו שנה יש לשייכו. על אף הצגת המסמכים השוללים את הטענה בדבר עלייה חדה בהכנסות בשנת 2021, המשיבה שבה על עמדתה לפיה לא ניתן לקבוע כי מדובר בהתנהלותה הרגילה של העוררת, ושייתכן ששכר טרחה יתקבל בחלוף מספר שנים ממועד מתן השירותים.
35. בסיכומיה המשיבה חזרה על הנימוקים שפורטו בהחלטות בהשגה ובכתבי התשובה. המשיבה טענה שלא ניתנה לה הזדמנות לבקש מסמכים או פרטים נוספים לאור הראייה הנוספת שהציגה העוררת במהלך הדיון. המשיבה חזרה על טענתה לפיה גם לאחר נטרול ההכנסה החריגה בשנת 2021 עדיין הייתה עליית מחזורים שנתית בשנת 2021. זאת ועוד, לאחר נטרול ההכנסה החריגה, הכנסות העוררת בשנת 2021 גבוהות מהכנסות העוררת בשנת 2019 טרם משבר הקורונה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

36. עוד נטען כי לאור האינדיקציות שהוצגו, הנטל להוכיח כי הירידה בהכנסותיה נובעת בעקבות משבר הקורונה מוטלת על העוררת. כדי לתמוך בטענה זו, המשיבה הפנתה להחלטות קודמות של ועדת הערר. המשיבה טענה כי העוררת לא הוכיחה שזו הפעם הראשונה שבו שולם לה שכר טרחה בגין הסכם שנחתם מספר שנים קודם לכן. משלא הוצגה התנהלותה המלאה של העוררת, לשיטת המשיבה לא ניתן לדעת האם יש מקום לנטרל את ההכנסה החריגה משנת 2019.

37. לעניין הערת הועדה שהמשיבה לא ביקשה מהעוררת מסמכים בשלב ההשגה, נטען כי חוק הסיוע אינו קובע חובת שימוע או קבלת עמדה טרם מתן החלטה. המשיבה טענה שלו הייתה פונה לכל עוסק שנמצאו אצלו אינדיקציות כאלה, הדבר היה פוגע בקצב הטיפול בבקשות והשגות. המשיבה שבה על טענותיה בדבר חוסר הלימה בין הכנסות העוררת בתקופת סגרים ומגבלות, וכן לתנודתיות המשמעותית בהכנסותיה. לעמדתה, שלל האינדיקציות שפורטו על ידה מצדיקות חריגה מהנוסחה הקבועה בחוק. המשיבה הפנתה להחלטה בערר 1413-21 **אכרם מחאג'נה משרד עורכי דין נ' רשות המיסים** (פורסם בנבו, 27.10.2021), שם נקבע כי תנודתיות בדיווחי העוררת וחוסר הלימה בין הסגרים למחזורים הנמוכים, מצדיקה עריכת ממוצע. בנוסף, המשיבה הפנתה להוראות חוק אחרות מהן ניתן ללמוד כי מטרת המענק היא לסייע בכיסוי הוצאות קבועות עקב חיסרון כיס ולא בעקבות אובדן רווח.

38. בתגובת המשיבה בנושא האיחור במתן החלטות בהשגות נטען כי העוררת מושתקת מלקבל סעד עקב איחור במתן החלטות בהשגות, מאחר והיא הגישה את השגותיה באיחור. המשיבה בטיעוניה המפורטים עמדה על כך שמועד קבלת החלטה בהשגה שנקבע בהחלטת הממשלה ובחוק נקבע ללא סנקציה בצדו. המשיבה הפנתה לפסיקה ענפה בנושא וטענה כי אי קביעת סנקציה הייתה בכוונת מכוון. המשיבה ציינה נתונים בדבר מספר הבקשות למענקים והשגות שהוגשו תוך פרק זמן קצר, נתונים העולים על ההערכות בשלב חקיקת הוראת החוק. המשיבה טענה כי מנגנון לתשלום מקדמות הקבוע בחוק נותן מענה לעיכוב האפשרי במתן החלטות בהשגות.

39. למרות שהמשיבה לא קיימה את הוראות החוק וקיבלה את החלטותיה באיחור ניכר, המשיבה הפנתה ביקורת כלפי העוררת וטענה שהאחרונה עשתה לעצמה דין ונמנעה מהשבת המקדמות למרות שנדרשה לעשות כן. המשיבה הפנתה לפסקי דין בערעורים על החלטות הועדות שדנו באיחור במתן החלטות בהשגה וביניהם עמ"נ 40318-12-21 **פליסידד (פיסגה) בע"מ נ' רשות המיסים בישראל**; עמ"נ 32134-03-22 **ארג'נטרו אחזקות בע"מ נ' רשות המיסים בישראל** (פורסם בנבו, 13.11.2022) (להלן: "**עניין ארג'נטרו**") ועניין ברקת הנ"ל.

40. בתגובתה במיום 2.1.23, המשיבה טענה שבחוק הסיוע אין סנקציה בגין אי מתן החלטה במועד, ולכן לא רק שאין לקבל את ההשגה עקב איחור, אלא גם שאין מקום לבחון את הזכאות למענק לגופה בצורה גמישה יותר רק עקב האיחור, זאת תוך שהיא מפנה לפסק הדין בעניין ארג'נטרו.



מדינת ישראל ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ד. דיון והכרעה

הוועדה תקדים ותציין כי דין העררים להתקבל ותפרט טעמיה.

תכלית המענק

41. בחודש מרץ 2020 התפשט בישראל נגיף הקורונה ולצורך צמצום ההדבקה והתמודדות עמו, הוטלו הגבלות שונות על המשק הישראלי. בין היתר הוטלו הגבלות על פעילותם של מקומות ועסקים. כדי לסייע למשק להתמודד עם המשבר שנוצר בשל התפשטות הנגיף, יצאה הממשלה בתכנית כלכלית נרחבת וביום 24.4.20 פורסמה החלטת ממשלה מס' 5015, במסגרתה החליטה ממשלת ישראל להעניק "מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה" (להלן: "החלטת הממשלה"), עבור תקופת הזכאות מרץ – אפריל 2020. ביום 29.7.20 פורסם חוק התוכנית לסיוע כלכלי אשר במסגרתו נקבעו תנאים דומים לזכאות למענק עבור תקופות זכאות נוספות. מטרת החלטת הממשלה הייתה לסייע לעסקים אשר פעילותם העסקית נפגעה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה, בכך שיינתן מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות. במסגרת החלטת הממשלה נקבעה תקופת מענק לחודשים מרץ – אפריל 2020, לעוסקים העומדים בתנאי הזכאות למענק.

42. סעיף 1 להחלטת ממשלה קובע חמישה תנאים מצטברים לזכאות למענק. בסעיף 1(ג) נקבע התנאי:

"ירידת מחזור העסקאות בתקופת המענק נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף covid-19".

43. תכלית החלטת הממשלה והחוק היא מתן פיצוי בגין השפעת נגיף הקורונה ולא רק בעקבות ירידה בין מחזורי תקופת הבסיס למחזורי תקופת הזכאות. דרישת הקשר הסיבתי עומדת בבסיס תכלית החלטת הממשלה והחוק ומהווה תנאי מקדמי לזכאות למענק. בכל תקופת זכאות, קבלת המענק מותנית בכך שהירידה במחזור העסקאות, בהשוואה לתקופה מקבילה בשנת 2019, היא כתוצאה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה.

44. דרישת הקשר הסיבתי עוגנה בעבר בחקיקה דומה – חוק מס רכוש וקרן הפיצויים, התשכ"א – 1961 (להלן: "חוק מס רכוש"). בפרק הפיצויים בחוק מס רכוש, הוגדרו מענקי סיוע כתוצאה מנזקי מלחמה לרכוש, או כתוצאה מנזקי מלחמה עקיפים. בשורה של החלטות במסגרת ערעורים לפי חוק מס רכוש, נקבע כי יש הכרח בקיומו של קשר סיבתי בין נזק המלחמה לבין הירידה במחזור עסקאותיו של העוסק. נקבע כי דרישת הקשר הסיבתי עולה בקנה אחד עם תכלית החוק (ראו רע"א 6540/15 **כתר אחזקות בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים** (פורסם בנבו, 18.04.2016); בע"מ 20479-05-10 **חן מרגלית השקעות וסחר בע"מ**



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים (פורסם בנבו, 22.11.2010); בע"מ 1120/09 יעקב פאר נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים (פורסם בנבו, 25.12.2011).

45. סוגיית הקשר הסיבתי בהקשר מענקי הקורונה נדונה במספר רב של החלטות ועדות הערר שהוקמו מכוח חוק התכנית לסיוע כלכלי (ראו לדוגמה: ערר 1030-21 א.ל ניהול אולמות חתונה נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 24.03.2021); ערר 1008-21 תחנת דלק היצירה בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 24.03.2021); ערר 1007-21 יתד טכנולוגיות נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 08.03.2021) וערר 1005-21 טי ג'את סיסטמס 2006 נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 09.03.2021).

46. מאחר והגשת הבקשה לקבלת המענק נעשית באופן מקוון ובהיעדר כל דרישה בחוק לצירוף מסמכים לבקשה, קיימת הנחה עובדתית בדבר קיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזורים לבין התפשטות נגיף הקורונה (ראה עמ"נ 33553-01-22 ווטרמטיק אינטרנשיונל בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 16.10.2022) (להלן: "עניין ווטרמטיק"). עוד נקבע בפסיקה שכלל שהמשיבה סבורה כי לא קיים קשר סיבתי, מוטל עליה הנטל להצביע על ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי (ראה עניין מאגמה ווטרמטיק לעיל ועמ"נ 49628-08-22 הגר רם תשתיות בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המסים (פורסם בנבו, 02.12.2022) (להלן: "עניין הגר רם"), שם נקבע שכלל והמשיבה מבקשת לסתור הנחה זו, עליה להציג אינדיקציות לכך שירידת המחזורים אינה קשורה למשבר הקורונה).

47. לאור תכלית החוק והצורך במתן מענה ומהיר לציבור העוסקים, המנגנון שנקבע לחישוב המענק משקף שיקולי פשטות ויעילות, ואינו מצריך בחינה פרטנית ודקדקנית של הוצאותיהם הקבועות של העוסק. בעניין ב.ג. ביטחון קבע בית המשפט:

**"כוונת המחוקק הייתה ליצור מנגנון מהיר יעיל ופשוט למתן המענקים...
לאותם עסקים הנמצאים במשבר קיומי, על מנת לאפשר להם לשרוד את
תקופת הסגרים והמגבלות" (פסי' 45 לפסק הדין)**

מן הכלל אל הפרט

48. העוררת הגישה בקשות למענקים לאחר שנמצאה ירידה בהכנסותיה בתקופות הזכאות בהתאם לשיעור המינימלי שנקבע בהחלטת הממשלה והחוק. מדובר בפירמת עורכי דין המדווחת על בסיס מזומן. מקובלת עלינו טענת העוררת כי פעילות עוסק מסוג זה מאופיינת מעצם טיבה בתנודתיות מסוימת בהכנסות. טענת המשיבה שלא חלה ירידה בהכנסות העוררת בתקופת סגר ומגבלות דינה להידחות. עוסקים שונים מתנהלים בצורה שונה וחלים עליהם הוראות שונות לעניין דיווח לרשויות המס (על בסיס מצטבר, מזומן, עבודה ממושכת וכו'). נוכח קביעת המחוקק שדיווחי העוסק למע"מ מהווים הבסיס להשוואה בין פעילותו של



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עוסק בתקופות הבסיס והזכאות, ברור שדיווחים אלה אינם משקפים בהכרח את הירידה בפעילות באופן מדויק (ראה ערר 2206-22 **עלמה קיי נ' רשות המיסים** (פורסם בנבו, 2206-22) ועניין **הגר רם**). נוכח העובדה כי מדובר במנגנון השוואתי המבוסס על נוסחה, נקבע שמטרת קביעת נוסחה לחישוב פיצוי או מענק נועדה "ללכוד" את מרבית המקרים של עסק "נורמטיבי" שנפגע מהשפעותיו של משבר הקורונה ורק במקרים חריגים נתונה למשיבה הסמכות לסטות מהנוסחה (ראה עניין מאגמה לעיל, פסי' 73).

49. במצב דברים בו העוררת מייצגת לקוחות בהליכים שעלולים להימשך זמן רב ומדווחת על בסיס מזומן, טבעי הדבר שיימצא פער בין מועד מתן השירותים לבין מועד הדיווח על ההכנסות. נראה כי המשיבה לא נתנה ביטוי בהחלטתה לכך שמגבלות הקורונה הקשו על פעילות העוררת כך שלא התאפשר לה לייצג לקוחות בחו"ל.

התנודתיות בהכנסות העוררת

50. מדיווחי ESNA של העוררת ניתן להתרשם כי הכנסותיה מאופיינות בתנודתיות מסוימת. בשנת 2019 הכנסותיה החודשיות של העוררת היו בפער של עד פי 13 אחת מהשנייה (48,691 ₪ בחודש ספטמבר, ואילו בחודש ינואר 667,583 ₪). תנודתיות משמעותית חלה גם בדיווחים בשנת 2020 (דיווח אפס ו-29,992 ₪ לעומת 879,679 ₪ בחודש ספטמבר 2020).

51. מניתוח החלטות המשיבה בהשגות, עולה שזכאות העוררת למענקים נשללה בעיקר בשל העלייה בהכנסותיה בשנת 2021 (אליה נתייחס בהרחבה בהמשך). אף במידה ונבחן את הכנסות העוררת ברמה השנתית כפי שהציעה המשיבה (הגם שאנו סבורים שאין מקום לעשות כן במקרה זה), הרי שאין מחלוקת שחלה ירידה משמעותית בהכנסותיה בעקבות משבר הקורונה. בשנת 2019 ממוצע הכנסותיה הדו חודשי של העוררת הסתכם בסך 500,967 ₪. בשנת 2020 ממוצע הכנסותיה הדו חודשי של העוררת (בנטרול חודשים ינואר-פברואר טרם משבר הקורונה), הסתכם בסך 292,973 ₪.

מהשוואת הכנסותיה של העוררת בשנת 2019 אל מול שנת 2020 בתקופת הקורונה, הרי שהעוררת חוותה ירידה בהכנסות בשיעור של 42%!

טענת המשיבה כי החזקה בדבר קיומו של קשר סיבתי נסתרה לאור התנודתיות בהכנסות העוררת אינה מתיישבת עם הירידה המשמעותית בהכנסות העוררת בשנת 2020. לא רק שהכנסות העוררת בשנת 2020 פחתו בצורה משמעותית ביחס להכנסותיה בשנת 2019, אלא שגם מבחינת השוואה דו חודשית עולה שהעוררת זכאית למענקים בארבע מתוך חמש תקופות הזכאות בשנת 2020.

52. תנודתיות בהכנסות לא מביאה בהכרח לשלילת זכאות למענק. אף מבלי להתייחס לטענת העוררת בדבר הכנסה חריגה בשנת 2021, לא מצאנו כל הצדקה לשלילת המענקים בשנת 2020. המשיבה ביקשה לערוך חישוב חלופי של כל תקופות הזכאות באופן שרירותי, באופן



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שהשפיע על זכאות העוררת למענקים בכל תקופות הזכאות. תנודתיות לכשעצמה ועליית מחזורים ברמה השנתית אינה מובילה בהכרח למסקנה בדבר היעדר קשר סיבתי. בעניין וטרמטיק, עמד בית המשפט המחוזי על השימוש הנרחב מצד המשיבה בשלילת מענקים לאור תנודתיות בהכנסות:

"ה'תנודתיות' הפכה לטיעון-סל שהמשיבה עושה בו שימוש, בלא העמקה והנמקה ממשית."

סטייה מהנוסחה הקבועה בחוק תיעשה במקרים חריגים

53. וועדות הערר ובתי המשפט המחוזיים שדנו בערעורים על החלטות הוועדות, שבו והדגישו כי רק במקרים חריגים נתונה למשיבה הסמכות לסטות מהנוסחה שנקבעה בחוק. במקרים מסוימים נקבע כי בחינת זכאות עוסק למענק על סמך ממוצע שנתי ובחירת תקופת בסיס שונה מזו הקבועה בחוק, באופן שלא נבחרת תקופה דו חודשית אלא נערך ממוצע דו חודשי שנתי, היא בגדר עיוות מוחלט ובלתי סביר של הנוסחה והעקרונות העומדים ביסודה (ראה עניין מאגמה, פסי' 80).

54. במקרה שלפנינו, המשיבה לא נתנה כל הסבר שמניח את הדעת מדוע בחרה לערוך חישוב ממוצע לתקופת הזכאות בשנת 2020 על סמך הכנסות העוררת בשנת 2021. החישוב שנערך בעניינה של העוררת קיפח אותה וגרם לשלילת שלושה מענקים בשנת 2020 בגובה מאות אלפי ש"ח. הירידה המשמעותית בהכנסות העוררת בשנת 2020 היא שיקול מרכזי מדוע לא היה מקום שהמשיבה תפעיל את סמכותה לסטות מהנוסחה הקבועה בחוק. ועדות הערר חזרו וקבעו כי על המשיבה מוטלת החובה לנמק עמדתה לגבי "התנודתיות" בהכנסות והצורך החריג לעריכת ממוצע:

"עמדתה של המשיבה אשר צוינה במסגרת ההחלטות בהשגות, היא כי מחזורי עסקאותיה של העוררת הם תנודתיים, ועל כן יש לחשב מחזורי העסקאות בתקופות הבסיס וכן בתקופות הזכאות בהתאם לממוצע שנתי. במסגרת החלטת הוועדה בעניין דוד זכריה, צוין כי המשיבה הבהירה שרק במקרים חריגים היא מבקשת לחשב מחזור עסקאות בתקופת הזכאות בהתאם לממוצע שנתי. לפיכך, סברנו כי בתיקי הערר שבפנינו, היה על המשיבה לנמק עמדתה בדבר התנודתיות והצורך בעריכת ממוצע למחזורי העסקאות השנתיים, ואולם, למרבה הצער, המשיבה לא רק שלא טרחה לנמק עמדתה..."

(ערר 1710-21 וי.אי.פי. אבטחה בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 18.12.2021), פסי' 29)

55. הנוסחה שנקבעה בחוק לצורך קביעת הזכאות למענק והיקפו, נועדה למנוע את הצורך בבדיקה פרטנית ארוכה ומסורבלת מצד המשיבה. בעניין פודולסקי, בית המשפט עמד על



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

תכלית זו וקבע "שהמטרה שעמדה לנגד עיני המחוקק הייתה תשלום מהיר של המענקים בתוך מספר ימים".

56. במקרה שבפנינו המשיבה לא נימקה מדוע אותה "תנודתיות" בהכנסות העוררת מצדיקה סטייה מנוסחת החישוב הסטטוטורית הקבועה בחוק. משהגיעה המשיבה למסקנה כי הכנסות העוררת מאופיינות בתנודתיות וחלה עלייה בהכנסותיה בשנת 2021, המשיבה עברה לעריכת ממוצע לכל תקופת הזכאות באופן אוטומטי. המשיבה לא נימקה מדוע בחרה לערוך ממוצע לכל תקופת הזכאות, וזאת כאשר בשגרה היא לא נוהגת לעשות כן. בעניין ב.ג. ביטחון נקבע:

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

57. אין באינדיקציות שהועלו על ידי המשיבה כדי להעביר את נטל ההוכחה לעוררת וככל שכן, הן לא מצדיקות סטייה מהנוסחה הקבועה בחוק. העובדה שהכנסות העוררת מאופיינות בתנודתיות מסוימת והעלייה בהכנסותיה בשנת 2021 אינן מהוות ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי. ההפך הוא הנכון, הירידה בהכנסות העוררת בשנת 2020, אופי פעילותה בייצוג חשודים ונאשמים מחוץ לישראל, מגבלות היציאה מתחומי מדינת ישראל והירידה בפעילות בתי המשפט בתקופת הקורונה, דווקא מחזקים את קיומו של הקשר הסיבתי בין הירידה בהכנסות העוררת להתפשטות נגיף הקורונה.

העלייה בהכנסות העוררת בשנת 2021

58. אין בתנודתיות בהכנסות העוררת כדי לשלול את זכאותה למענק. שלושה מבין חמשת הנימוקים לדחיית ההשגות התבססו על העלייה בהכנסות העוררת בשנת 2021. אלמלא העלייה בהכנסות בשנת 2021, ספק אם המשיבה הייתה שוללת את זכאות העוררת למענקים בשנת 2021, קל וחומר בשנת 2020, שנה שבה חלה ירידה משמעותית בהכנסותיה. במקרים בהם קיימת תנודתיות בהכנסות, המשיבה בוחרת לערוך ממוצע שנתי של הכנסות העוסק על מנת לבחון את קיומו של קשר סיבתי. במקרה זה לא ניתן הסבר המניח את הדעת מדוע המשיבה בחרה שלא לערוך ממוצע לכל שנת זכאות בנפרד.

59. כאמור, הנימוק המרכזי לשלילת הקשר הסיבתי הוא העובדה שהכנסותיה המדווחות של העוררת ירדו בשנת 2020 ל-2 מיליון ₪ ואילו בשנת 2021 עלו לסך של 5.1 מיליון ₪, סכום הגבוה משמעותית מהכנסותיה של העוררת לפני הקורונה (בשנת 2019 הכנסות העוררת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הסתכמו בסך כ-3 מיליון ₪). המשיבה טענה כי נתונים יכולים להעיד על הכנסות שנדחו בשנת 2020 לשנת 2021, כך שהכנסות העוררת לא הושפעו בעקבות משבר הקורונה.

60. מהראיות שהובאו על ידי העוררת במסגרת ערר זה עולה כי העלייה בהכנסות בשנת 2021 נובעת בעיקרה מהכנסה חריגה שהתקבלה בשנה זו. לכתב הערר צורף הסכם שכר הטרחה מיום 14.11.19, הוראה בנוגע להעברת כספים מכוח סעיף 6(ג)(3) להסדר הטיעון מיום 31.5.2021 ודף תנועות בנק הפועלים מיום 22.6.21. מסמכים אלה תומכים בכך שלעוררת נבעה הכנסה יוצאת דופן בגין שירותים משפטיים שהעניקה זמן רב לפני משבר הקורונה. בדיון טען עו"ד שגב כי חלק מהשירותים ניתנו כבר החל משנת 2017. המשיבה טענה בתגובתה מיום 30.6.22 כי גם לאחר הפחתת ההכנסה החריגה, עדיין קיימת עליית מחזורים בשנת 2021, ומכאן שאין מקום לאשר מענק לתקופת זכאות ינואר-פברואר 2021. מהמסמכים והטענות שהוצגו על ידי העוררת עולה שלא רק שמדובר בהכנסה חריגה, אלא גם בהכנסה שיתכן והיה מקום לייחס את חלקה לתקופת הבסיס, באופן שמגדיל את שיעור הירידה בהכנסות וכפועל יוצא משפיע על גובה המענק. מאחר והעוררת טענה כי היא זכאית למענקים בהתאם לנוסחה הקבועה בחוק ובהיעדר נתונים המאפשרים חישוב מעין זה, איננו נדרשים להכריע בכך במסגרת החלטה זו.

61. אמת המידה לקביעת זכאות למענק היא השוואה דו חודשית. המותבים השונים קבעו כי עלייה במחזור השנתי בתקופת הזכאות היא לכל היותר אינדיקציה חלשה לכך שהירידה בהכנסות בתקופת הזכאות אינה קשורה למשבר הקורונה. וועדות הערר ובתי המשפט קבעו כי עצם העובדה שחלה עלייה בהכנסות העוסק לאחר משבר הקורונה או בתום חלק מתקופות הזכאות, אינה מעידה שלא נפגע ממשבר הקורונה בתקופות שקדמו לכך.

"אין באמור כדי לשנות מהעיקרון לפיו "יחידת המדידה" לצורך החוק היא בת חודשיים, ובמקרה דנן חודשים מרץ-אפריל 2020 בהשוואה לחודשים מרץ - אפריל בשנת 2019. במובן 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." (פסי' 9 בעניין הגר רם - ההדגשות אינן במקור)

62. קביעת המשיבה כי העלייה בהכנסות העוררת בשנת 2021 מעמידה בספק את דרישת הקשר הסיבתי חסרה כל עיגון בחוק, מדובר באינדיקציה ותו לא. לעוררת עומדת הזכות ליעל את



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עבודתה ולהגדיל את הכנסותיה במהלך תקופות הזכאות ולאחריהן. הגדלת ההכנסות בתקופה מאוחרת אינה מובילה בהכרח לשלילת מענקים לתקופות קודמות.

63. יש להתייחס בצורה שונה למקרים בהם העוסק דחה את הכנסותיו באופן שהביא לזכאות למענק לבין מקרים לגיטימיים בהם העוסק הצליח לצאת ממשבר הקורונה ולהגדיל את הכנסותיו כעבור מספר חודשים. יש לתת את הדעת לכך שהמשיבה ביצעה בדיקה בדיעבד של הכנסות העוררת על סמך נתונים משנת 2021. בעת משבר הקורונה, במהלך תקופה של חוסר וודאות בשנת 2020, העוררת לא ידעה ולא יכלה לצפות מה יהיו הכנסותיה בשנה הבאה ומכאן שאין כל סיבה לשלול את זכאותה למענק בשל העלייה בהכנסותיה בשנת 2021. על המשיבה לבסס החלטתה לסטות מהנוסחה בחוק על סמך ראיות מהימנות ולא על סמך הנחות בלתי מבוססות. לעניין זה יפים הדברים שקבעה הוועדה בערר 21-1480 א.ג. בלקל יזמות ובנייה בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 08.11.2021):

"בנסיבות אלה, איננו נדרשים בהרחבה לנימוקיה הנוספים של המשיבה, אך נבקש להעיר בקצרה כי לא מצאנו בהם ממש. כך, עליה במחזור העסקאות בין שנת 2019 לשנת 2020 אינה מהווה פרמטר המצדיק לשלול את המענק ולא נמצא לכך כל עיגון בהחלטת הממשלה. כמו כן, חוסר הבהירות בדבר מועד הפעילות העסקית ביחס למועד הדיווח על ההכנסה אינו ייחודי לעוסקים מסוגה של העוררת והוא מתקיים גם ביחס לכל עוסק המדווח במועד קבלת התמורה (לפי סעיף 24 לחוק מס ערך מוסף)."

(ההדגשות אינן במקור)

64. עמדה דומה קבעה הוועדה בערר 21-1895 ג.י. אן. סי החזקות בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 10.02.2022):

"... נפתח ונציין כי אין בידינו לקבל את טענת המשיבה לפיה בעליית המחזורים בשנת 2020 יש כדי לנתק את הקשר הסיבתי או אף לתמוך בניתוק הקשר הסיבתי במקרה שבפנינו; החלטת הממשלה והחוק אינם קובעים תנאי הבוחן את מחזורי העסקאות השנתיים. יתרה מכך, קיומה של עלייה בהכנסות בשלב מסוים (במיוחד כאשר מדובר בעלייה בהמשך שנת 2020, ולא לדוגמא עם פרוץ המשבר) יכולה להעיד על כך שהעסק מצא דרכים להסתגל למציאות החדשה, ואין בכך כדי לגרוע מהקשיים עימם נאלץ העסק להתמודד בשלב מוקדם יותר ומשכך אף אין סיבה לראות בכך נימוק המצדיק את שלילת המענק ביחס לתקופות זכאות מוקדמות יותר." (ההדגשות אינן במקור)



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

65. במקרה שבפנינו שלילת הזכאות למענקים בשנת 2020 על סמך עלייה בהכנסות בשנת 2021 היא בלתי סבירה ומהווה נימוק נוסף לקבלת העררים.

המשיבה קבעה כי הכנסות העוררת "תנודתיות" מבלי לבחון את הכנסותיה בשנים קודמות

66. מההחלטות בהשגות עולה כי המשיבה קבעה כי מחזורי העוררת תנודתיים וזאת בהסתמך על דו"ח ESNA לשנת 2019. בעניין ב.ג. ביטחון נקבע כי ספק אם ניתן לקבוע כי עסק מסוים הוא "עסק עונתי", אך ורק על סמך בחינת שנת מס אחת. דברים אלה נכונים גם לגבי קביעה כי מדובר בעסק "תנודתי". במקרה זה על המשיבה לבחון את מחזור העסקאות של העוררת גם לשנת 2018 (עניין ב.ג. ביטחון, פסקה 75).

67. עמדה דומה נקבעה גם בעניין מאגמה:

"וכפי שהבהרתי כבר בפס"ד ב.ג. בטחון הצפון, איני סבורה כי ניתן לקבוע כי עסק מסוים הוא בגדר "עסק עונתי" או עסק שמחזוריו "תנודתיים" רק על סמך בחינת שנת מס אחת. לכל הפחות, נדרשה בחינה של מחזור העסקאות של המערערת גם לשנת המס 2018 טרם קבלת החלטה שכזו, וזאת לא נעשה." (עניין מאגמה, פסקה 77).

68. אף במידה והמשיבה הייתה מגיעה למסקנה כי מחזורי העוררת תנודתיים, בחינת דיווחי ESNA לשנים 2017-2018 מובילה למסקנה כי דיווחי העוררת בשנת 2021 אינם חריגים ולא היה מקום לדחות את בקשותיה למענקים ולערוך חישובים חלופיים. להלן פירוט הכנסותיה השנתיות של העוררת בין השנים 2017-2021:

2021	2020	2019	2018	2017
₪ 3,960,191 ¹	₪ 2,018,911	₪ 3,005,802	₪ 4,032,438	₪ 4,240,913 ש"ח

69. רק בהודעת הדחייה לתקופת זכאות ינואר-פברואר 2021, ניתנה התייחסות חלקית למחזורי העוררת בשנת 2018. המשיבה התייחסה לנתוני 2018 וזאת על מנת לקבוע תקופת בסיס על סמך הירידה בהכנסות העוררת בשנת 2018 בהשוואה לשנת 2019. נראה כי המשיבה התייחסה להכנסות העוררת בחוסר עקביות, באופן שגרם לפגיעה בזכאותה למענק. כאשר חלה ירידה בהכנסות העוררת בין השנים 2018-2019, המשיבה לקחה נתון זה על מנת להפחית את גובה ההכנסות בתקופת הבסיס. בעת שחלה עלייה בהכנסות העוררת בשנת 2021, המשיבה הסתמכה על נתון זה בניסיון לקבוע שלא מתקיים קשר סיבתי. התנהלות זו אינה עניינית ואינה נסמכת על מדיניות סדורה, כפי שהיה מצופה מרשות שלטונית. לא ייתכן שמענקי העוררת ישללו על סמך הנחות ואומדנים בלתי מבוססים.

¹ לאחר נטרול ההכנסה החריגה שהתקבל בשנת 2021. ראה נתונים וחישובים שצוינו בתגובת המשיבה מיום 30.6.22.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

70. דיווחיה השנתיים של העוררת במהלך חמש שנים מראים כי הכנסותיה השנתיות יציבות ונעות בין 3-4.2 מיליון ₪ (מלבד שנת 2020). יש לתת את הדעת לכך שאת ההכנסה החריגה היה צריך לזקוף לשנים 2017-2019, השנים בהם הוענקו השירותים. זקיפת ההכנסה החריגה לשנים קודמות אף היתה מצמצמת את התנודתיות בהכנסות העוררת ברמה השנתית. בשנת 2020 (בנטרול ההכנסות בחודשים ינואר-פברואר 2020), הכנסות העוררת צנחו לממוצע של פחות משני מיליון ₪. נתון זה לכשעצמו שולל את כל הנחות המשיבות בדבר היעדר קשר סיבתי. אין חולק כי בשיא משבר הקורונה, בתקופות שבין החודשים מרץ 2020 עד פברואר 2021, הכנסות העוררת הסתכמו בסך 1,778,127 ₪ בלבד. בהשוואה להכנסותיה השנתיות של העוררת בשנים 2017-2019 ו-2021 מדובר בירידה שנתית בשיעור שנע בין 40%-58%. בחינת הכנסות העוררת בשנים קודמות הייתה צריך להוביל את המשיבה למסקנה כי הירידה במחזור העסקאות בתקופות הזכאות נבעה בעקבות ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה. במצב בו המשיבה סתה מהנוסחה הקבועה בחוק תוך עריכת חישובים חלופיים, אנו קובעים כי התנהלות זו בלתי סבירה שעה שהמשיבה לא בדקה את הכנסות העוררת בשנים קודמות. המדובר בנימוק נוסף ועצמאי המצדיק קבלת העררים.

שלילת מענקים מבלי לאפשר לעוררת להעלות טיעונים או להציג מסמכים

71. המשיבה דחתה את השגות העוררת מנימוקים וממצאים שלא נזכרו כלל במסגרת החלטותיה בבקשות למענקים. למשיבה עומדת האפשרות לכלול נימוקים שונים מאלו שהוצגו בשלב הבקשה, אולם זכות זו עומדת בכפוף לכך שלעוררת תינתן האפשרות להביע עמדתה או להציג מסמכים מטעמה בטרם המשיבה תכריע בעניינה.

72. בפסיקה הובהר כי אין מקום לקבוע קביעות עובדתיות בדבר היותו של עסק "עונתי" או "תנודתי" מבלי לאפשר לעוסק להשמיע טענותיו או להביא ראיותיו בעניינים אלו (ראו עניין מאגמה, פסקה 62). טענות המשיבה כי בחוק לא נקבעה זכות שימוע או זכות טיעון טרם מתן החלטה בהשגה דינה להידחות. במצב דברים בו המשיבה החליטה לדחות את ההשגה מנימוקים ונתונים שלא נכללו בהחלטה בבקשה, מוטלת עליה החובה לאפשר לעוררת לטעון בעניין זה ואף להציג ראיות מטעמה.

73. בערר 1459-21 אר-תור בע"מ נ' המסים (פורסם בנבו, 04.10.2021) עמדה הוועדה על זכות השימוע בהליך ההשגה:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

" זכות השימוע אינה רק בבחינת נטל שיש להיפטר ממנו בשלב כזה או אחר. נקודת המוצא היא שרשות מינהלית עלולה לטעות, ושבמקום שבו היא מקבלת החלטה הפוגעת בזכויותיו של פלוני, היא חייבת לתת לו הזדמנות להעמיד אותה על טעויותיה. ייתכן אמנם שמלכתחילה לא נפל כל פגם בהחלטת המשיבה, וייתכן שטענות מסוימות יישמעו ויוחלט שלא לשעות אליהן. מכל מקום, כשעומדת על הפרק פגיעה בזכויותיו של העסק, הליך השימוע הוא הכרחי כחלק מההליך המינהלי. הליך הכולל שימוע הוא גם הליך איכותי יותר, שכן בהליך כזה המשיבה עצמה מתקנת את טעויותיה. "

74. על הבעייתיות בהתנהלות המשיבה בהליך ההשגה ניתן ללמוד מעצם העובדה שבהחלטות בהשגות נכללו נימוקים שלא הייתה כל מניעה להעלותם כבר בשלב מוקדמים. הנימוקים לדחיית ההשגות נסמכים כולם על דוחות ESNA של העוררת. דוחות אלה נמצאים בידי המשיבה בעת שהיא בוחנת את זכאות העוסקים למענק. התנודתיות בהכנסות העוררת הייתה ידועה למשיבה כבר במועד הגשת הבקשות למענקים. במשך כל הליך ההשגה המשיבה לא טרחה לפנות לעוררת בניסיון לברר את אופי פעילותה או לברר על השפעת משבר הקורונה על הכנסותיה.

75. יתרה מכך, ההחלטות בהשגות לתקופות הזכאות בשנת 2020 התקבלו בחלוף 411 ימים. המדובר בהחלטות שניתנו בחלוף 291-231 ימים מעבר למועד הקבוע בחוק. במשך כל פרק זמן ממושך זה, המשיבה לא אפשרה לעוררת להשלים טיעון או להמציא ראיות לתמיכה בטענותיה. המדובר בפגיעה בזכות הטיעון. העוררת הייתה יכולה להמציא למשיבה את המסמכים בדבר ההכנסה החריגה בשנת 2021, זמן רב טרם הגשת העררים. המשיבה בסיכומיה טענה לגבי ההכנסה החריגה בשנת 2021:

"לא הוכחה ההצדקה לראות בהכנסה שנטענה כחריגה ככזו שאינה שייכת לשנת 2021 ולא הוכח שזו אינה התנהלות רגילה של המשיבה"

(סעיף 15 לסיכומי המשיבה, במקום המשיבה צ"ל העוררת, הטעות במקור)

76. עמדת המשיבה אינה ברורה כלל ועיקר. לשם כך נועד הליך ההשגה שנקבע בחוק. למשיבה עמדה תקופה של למעלה משנה לקבל את התייחסות העוררת ולדרוש אסמכתאות על מנת לברר את התהיות שהועלו על ידה לראשונה במסגרת ניהול העררים. זאת ועוד, אחת התכליות העומדות בבסיס קביעת המנגנון ההשוואתי בחוק הוא הצורך לפשט את הליכי קביעת הזכאות, כך שלא יהיה מקום לחישוב של כל הכנסה בנפרד ולשייך אותה לתקופה שאליה היא שייכת כפי שטוענת המשיבה בעררים אלו (ראו ערר 1407-21 מדיה פלוס נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 30.09.2021) וערר 1271-21 נורט' סטאר טכנולוגיות בע"מ נ' רשות המסים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

(פורסם בנבו, 14.10.2021). מאחר והמשיבה לא אפשרה לעוררת להתייחס לשינוי בנימוקיה בהחלטה בהשגה, התנהלות זו פגעה בצורה משמעותית בזכות הטיעון של העוררת. בעניין ב.ג. ביטחון עמד בית המשפט על הפגיעה בזכות הטיעון בהליכים מעין אלה:

" פגיעה בזכות הטיעון של המערערות כמוה כפגיעה בזכותה להליך הוגן – שהיא זכות יסוד במשפטנו. זכות זו נגזרת מזכותו של הפרט לכבוד, והיא חלה ביתר שאת בערכאות משפטיות, האמונות על הגנת זכויות הפרט. משכך, הכרעה בעניינו של הפרט, מבלי לאפשר לו להציג את טיעוניו, אינה יכולה לעמוד.

" אחד מן המרכיבים הבסיסיים והחיוניים לקיומו של הליך הוגן, נטוע בזכות הטיעון, ובבסיסו מצויים הרציונלים של הגעה לחקר האמת, ומתן לגיטימציה להליך המשפטי על-ידי מתן אפשרות לכל בעל-דין להשתתף בו ולהיות חלק ממנו... חשובה לא פחות ושזורה כחוט השני בזכות להליך הוגן, היא זכות הגישה לערכאות השיפוטיות על-מנת שמאן-דהוא יקבל הזדמנות נאותה לעשות שימוש בזכויות הדיוניות, אשר עומדות לבעל-דין... סבורני, כי בעניינו... לתובעת לא ניתנה הזדמנות נאותה וראויה, שלא נאמר לא ניתנה הזדמנות כלל לעשות שימוש בזכויות הדיוניות העומדות לרשות בעל-דין, ואף לא לבירור הולם והוגן של טענותיה, ולפיכך מנעה ממנה הזכות להליך הוגן על כל השלכותיה ומשמעויותיה." [ת"א (מחוזי חי') 19197-08-19 נ' ח' נ' ס' (פורסם בנבו) (12.01.2021), בפסקה 14]

77. אנו קובעים כי החלטת המשיבה ניתנה בחוסר סבירות וזאת כשאין באינדיקציות שהועלו על ידה בכדי להעביר את הנטל להוכחת הקשר הסיבתי לכתפי העוררת. הפגיעה בזכות הטיעון של העוררת מהווה נדבך נוסף המצדיק קבלת העררים. זאת ועוד, קיום זכות השימוע בהליך ההשגה אף הייתה מאפשרת לעוררת לפרוס את טענותיה וראיותיה לגבי הפגיעה שנגרמה לה בעקבות משבר הקורונה.

היעדר אמות מידה ברורות לסטייה מהנוסחה שנקבעה בחוק

78. בתיק זה המשיבה בחרה לסטות מהנוסחה הקבועה בחוק לנוכח התנודתיות בהכנסות העוררת והעלייה בהכנסותיה בשנת 2021. למרות שהמשיבה טיפלה באלפי השגות במשך למעלה משנתיים, עד למועד זה המשיבה בחרה שלא קבוע אמות מידה ברורות באילו מקרים היא תפעל לסטות מהנוסחה הקבועה בחוק. המשיבה כרשות מנהלית נדרשת לקבוע אמות מידה ברורה על מנת למנוע שרירותיות בהחלטותיה. הדבר נועד למנוע מצב שבתיקים בעלי מאפיינים דומים יתקבלו החלטות שונות על ידי המשיבה. מעבר לעובדה שבתיק זה המשיבה בחרה לסטות מהנוסחה, המשיבה לא הפנתה ולו למקרה אחד בו התקבלה החלטה לעריכת ממוצע לכל תקופות הזכאות מחודש מרץ 2020 ועד לחודש יוני 2021, כפי שנעשה באופן חריג במקרה זה. מהנימוקים שפורטו לעיל, הצבענו על חוסר הסבירות בעריכת ממוצע בין השנים 2020-2021 על מנת לבחון את זכאות העוררת למענקים בשנת 2020. יחד עם זאת, לא ניתן



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

להתעלם מהעובדה שהמשיבה בחרה לנקוט בצעד זה שלא על פי נוהל מסודר. התנהלות זו יש בה לקפח את העוררת ולנהוג בחוסר שוויון.

79. בעניין ב.ג. ביטחון, מאגמה ווטרמטיק, עמד בית המשפט בהרחבה על כך שהמשיבה, כרשות מנהלית, נדרשת לקבוע אמות מידה ברורות לסטייה מנוסחת החישוב של המענק הקבועה בחוק:

"... אחזור ואציין כי למשיבה, כרשות מנהלית, קיימת חובה לקבוע אמות מידה ברורות לסטייה מנוסחת החישוב של המענק, ולפרסמן לציבור הנישומים. התייחסתי לעניין זה במסגרת פסק דיני בעניין ב.ג. ביטחון הצפון:

"בהחלט ניתן היה לצפות, בנסיבות התמשכות מצב החירום בשל נגיף הקורונה, כי המשיבה תקבע אמות מידה להפעלת סמכותה לסטות מנוסחת החישוב של המענק, למען השקיפות, הבהירות ובחינת הסבירות והנאותות של החלטותיה. למיטב הבנתי, הייתה הבעת כוונות מצד המשיבה כי היא אכן תקבע אמות מידה שכאלו, אך בפועל לא גובשה כל הוראת ביצוע או נוהל כלשהו" (עניין מאגמה, פסקה 82)

איחור המשיבה במתן ההחלטות בהשגות

80. מעיון בהחלטות בהשגות שצורפו לתיקי הערר עולה כי המשיבה קיבלה החלטות בהשגות באיחור ניכר, מעבר למועד שנקבע בהחלטת הממשלה והחוק:

תקופת זכאות	מניין הימים ממועד הגשת ההשגה ועד למועד מתן ההחלטה בהשגה	החריגה מהמועד הקבוע בהחלטת הממשלה/חוק
מרץ-אפריל 20	411 ימים	231 ימים
מאי-יוני 20	411 ימים	291 ימים
יולי-אוגוסט 20	411 ימים	191 ימים
ינואר-פברואר 21	190 ימים	70 ימים

81. העוררת לא העלתה טענת התיישנות עקב האיחורים במתן ההחלטות בהשגות. התייחסותה לאיחורים נעשתה בעקבות החלטת הוועדה מיום 25.12.22. בתגובה להחלטה זו, המשיבה טענה כי העוררת הגישה שתיים מההשגות באיחור של 45 ימים, מעבר למועד הקבוע בחוק.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- צודקת העוררת כי טענת המשיבה בדבר איחור בהגשת שתיים מההשגות לא נטענה בהחלטה בהשגות, בכתב התשובה, בדיון ואף בסיכומי המשיבה. למשיבה היו מספר רב שלהזדמנויות להעלות טענה מעין זו, על מנת שיעלה בידי העוררת האפשרות להתייחס אליה בצורה עניינית. נוכח אי העלאת טענות מצד המשיבה לגבי הגשת השגות באיחור ואי העלאת הטענות מצד העוררת לגבי האיחורים במתן החלטות בהשגות לאורך כל ניהול עררים אלו (כולל מועד הגשת הסיכומים), לא מצאנו לנכון להתייחס לטענות אלו כטענות סף. בהחלטתנו מיום 27.12.22, קבענו שכלל והמשיבה מבקשת לטעון שדין חלק מההשגות להידחות מפאת איחור בהגשתן, עליה לנמק מדוע נימוק זה הועלה לראשונה בתגובתה מיום 27.12.22 ולא נכלל בין נימוקי החלטות בהשגות. כאמור, ביום 2.1.23 המשיבה הודיעה שהיא אינה טוענת לדחיית העררים על הסף מפאת הגשת ההשגות באיחור. טענה זו הועלתה על ידה רק לאחר שהוועדה העלתה מיוזמתה את נושא האיחור במתן החלטות בהשגות.
82. נוכח התוצאה אלינו הגענו הרי שמתיתר הצורך לדון בשאלה האם היה מקום להורות על קבלת העררים נוכח האיחור הממושך במתן החלטות בהשגות. בחוק התוכנית לסיוע כלכלי אין הוראה מפורשת לגבי התוצאה של איחור במתן החלטה בהשגה. בניגוד לחוקי מס אחרים, לא נקבע בחוק כי לסטייה מן המועד תהיה השפעה כל שהיא על תקפות המשפטית של הפעולה (ראה ע"מ 1386/04 המועצה הארצית לתכנון ובנייה נ' עמותת נאות ראש העין, ע"ר (פורסם בנבו, 20.5.2008)).
83. ועדות הערר במספר רב של החלטות ערכו הבחנה בין הוראות חוק שקבעו סנקציה לצדן לבין אלו שלא. ועדות הערר אימצו את הגישה כי משלא נקבעה סנקציה בשל אי עמידה במועד שנקבע בחוק למתן החלטה בהשגה, הרי שמדובר בהוראה בעלת אופי מנחה בלבד, ואין באיחור במתן החלטה בהשגה להביא לקבלתה [ראו ערר 1140-21 הקבלן 45 בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 21.06.2021); ערר 1023-21 כ.מ. סלאמה יזמות עסקית בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 04.05.2021) ערר 1589-21 פליסידד (פיסגה) בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 04.11.2021); ערר 1060-21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שרותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 28.04.2021); ערר 1538-21 מחסני קוסמטיקה בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 27.10.2021); ערר 1413-21 אכרס מחאג'נה משרד עורכי דין נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 27.10.2021) וערר 1632-21 לביא (ב.י.) חברה להנדסה ובנין בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 08.11.2021)].
84. בעניין ב.ג. ביטחון נדון לראשונה ערעור בסוגית האיחור במתן החלטה בהשגה לפי חוק התוכנית לסיוע כלכלי. בפסק הדין נקבע כי על אף שלא נקבעה בחוק סנקציה בשל איחור במתן החלטה בהשגה, אין לפרש את הוראות החוק לפיהן איחור משמעותי לא יביא לתוצאה המשפטית של קבלת ההשגה. בפסק הדין נקבע כי יש לקבל את ההשגה והערעור לנוכח איחור משמעותי בקבלת החלטה בהשגה, שבאותו מקרה עמד על 68 ימים. בעניין פודולסקי, בית המשפט חזר על קביעותיו בעניין ב.ג. ביטחון, כי המועד שנקבע בחוק הוא מועד מחייב ולא מנחה. עוד נקבע בפסקי הדין כי איחור משמעותי במתן החלטה בהשגה, שאינו של ימים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ספורים, יוביל, בהתאם לנסיבות הפרטניות של כל מקרה, לקבלת ההשגה ולאישור בקשת המענק (פס' 113 לפסק הדין). ראוי לציין כי על פסק הדין בעניין פודולסקי תלוי ועומד ערעור לבית המשפט העליון.

86. עמדה שונה נקבעה בעניין ארג'נטרו. בפסק הדין נקבע שאין מקום לקשור בין האיחור בקבלת ההחלטה בהשגה לבין קבלת או דחיית ההשגה לגופה. בית המשפט קבע כי הפתרון הראוי הינו מתן סנקציה ספציפית לאיחור בדרך של חיוב בהוצאות (ראה עניין ארג'נטרו לעיל, פס' 66-69 בפסק הדין). גם בעניין ברקת נקבע שככלל, חריגה מהמועד שנקבע למתן החלטה בהשגה לא תביא לקבלתה:

"רק במקרים חריגים במיוחד עצם האיחור במועד מתן החלטה בהשגה עלול כשלעצמו ובעיקר בהצטרף לטעמים נוספים ובהתאם לנסיבות המקרה, להביא לכך שערר שהוגש יתקבל".

בפסק הדין נקבע כי מדובר במקרים בהם האיחור חריג באופן ברור ומיוחד בהשוואה לתיקי ערר אחרים ולצד זאת, יש טעמים כבדי משקל נוספים המצדיקים קבלת הערר. בית המשפט התייחס למדיניות המוצעת בעניין ארג'נטרו וקבע כי ייתכנו מקרים חריגים, בהם תהיה הצדקה להשית הוצאות על המשיבה כאיזון לדרך התנהלותה.

87. בהתאם לפסקי הדין בעניין ארג'נטרו וברקת, ספק אם האיחור במתן החלטות בהשגות לבדו היה מוביל אותנו למסקנה שיש להורות על קבלת העררים. די בנימוקים שפורטו לעיל בכדי להגיע למסקנה כי החלטות המשיבה בהשגות הן בלתי סבירות ויש מקום להתערב בהן. בנסיבות מעין אלה, היה מקום לתת ביטוי לאיחור במתן החלטות בהשגות בגובה ההוצאות שיושטו על המשיבה.

סוף דבר

88. דין העררים להתקבל בשל כל הטעמים והנימוקים שפורטו לעיל. החלטות המשיבה בהשגות לתקופות הזכאות נשוא עררים אלו מבוטלות. אנו קובעים כי אין הצדקה לסטיית המשיבה מנוסחת החישוב הקבועה בחוק התוכנית לסיוע הכלכלי בעניינה של העוררת.

89. העוררת זכאית למענקי הוצאות קבועות לתקופות זכאות מרץ-אפריל 2020, מאי-יוני 2020, יולי-אוגוסט 2020, וינואר-פברואר 2021, על בסיס השוואת מחזורי עסקאותיה בחודשי הזכאות למחזורי עסקאותיה בחודשי הבסיס. ההפרש שבין המקדמות ששולמו לעוררת לבין סך המענקים להם היא זכאית על פי החלטה זו, ישולם לעוררת בתוך 14 ימים מהיום, בתוספת ריבית והפרשי הצמדה כחוק ממועדי הגשת הבקשות למענקים ועד לתשלום בפועל.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים


90. לאור התוצאה אליה הגענו, התנהלות המשיבה בשלב ההשגה וההוצאות שנגרמו לעוררת בעררים אלו, תישא המשיבה בהוצאות העוררת ובשכר טרחת עורכי דינה בסך כולל של 35,000 ₪. סכום זה ישולם לעוררת בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

91. לאור העובדה שטענות הצדדים בנושא האיחור במתן ההחלטות בהשגות והאיחורים בהגשת חלק מההשגות הועלו לראשונה לאחר סיכומי הצדדים ובעקבות החלטת הוועדה, החלטנו שלא לחייב את המשיבה בהוצאות נוספות בגין האיחור במתן ההחלטות בהשגות.

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

ניתנה היום, ט"ז טבת תשפ"ג, 09/01/2023, במעמד הצדדים.


חגית יחיא ראד, רו"ח
חבר הוועדה


ד"ר ערן בר, עו"ד
יו"ר הוועדה