



**מדינת ישראל**  
**ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים**

ערר 22-2020

לפני כבוד חברי הוועדה:  
שירה שגיא, עו"ד - יו"ר  
אילן עזרא, רו"ח - חבר

העוררת: **הנריית לחאם מס' \*\*\*\*\***  
באמצעות רו"ח יוסף אבו נסאר

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](mailto:corona.ararim@taxes.gov.il)

**החלטה**

1. ביום 26/10/2020 הגישה העוררת בקשה למענק השתתפות בהוצאות קבועות עבור תקופת הזכאות יולי אוגוסט 2020. ביום 25/01/2021 ניתנה החלטת המשיבה הדוחה את הבקשה למענק וזאת לאחר שצוין כי בחינת שיעור הירידה נבחנה באופן עונתי (חודשי הקיץ) וכי שיעור הירידה בין מחזור העסקאות בתקופת הבסיס לבין מחזור העסקאות בתקופת הזכאות אינו עולה על השיעור המינימלי הקבוע בחוק.
2. ביום 25/02/2021 העוררת הגישה השגה על החלטה זו. ביום 27/04/2022 ניתנה החלטת המשיבה. מפאת חשיבותה להמשך, להלן נביא את נוסח ההחלטה כפי שניתנה (השיבושים במקור):

"מדובר בעסק עונתי אשר עיקר ההכנסה מדווח באמצע השנה.  
בשנת 2019 העסק הפיק 2 חשבוניות עבור הלקוח "עטאף עזאיזה", באחת ב-  
31/05/2019 ודווחה בדוח של 05+06/2019, והשניה ביום 03/07/2019 ודווחה בדוח  
של 07+08/2020.  
בשנת 2020 העסק הפיק גם 2 חשבוניות עבור הלקוח, כאשר את שתיהן דיווח בדוח  
של 05+06/2020.  
חשבונית מספר 187 הופקה ב- 29/06/2020 (החשבונית השניה ב 2020).  
חשבונית מספר 171 הופקה ב- 03/07/2019 (החשבונית השניה בשנת 2019).  
ולכן נבחנו כלל הכנסות 2019 אל מול כלל הכנסות 2020 – לא נתגלה ירידה בהכנסות  
בשיעור העולה על הקבוע בחוק.  
הירידה הנקודתית בהכנסות נובעת מהפרש עיתוי ומהפקת חשבונית מוקדם ב-5  
ימים ביחס לשנה קודמת.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

#### הודעת קנס גירעון תשלח בנפרד".

3. להשלמת התמונה יצוין כי לעוררת שולמו מקדמות בסך כולל של 37,592 ₪, וזאת מתוך סך המענק המבוקש שעומד על 62,654 ₪.
4. על החלטה זו העוררת הגישה את הערר שבפנינו, וזאת בהתאם לסעיף 20(ב) לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן: "החוק").
5. לאחר בחינת הטענות והחומרים שהוגשו, הגענו לכלל מסקנה כי ניתן לקבל החלטה על פי הטענות והראיות שהוגשו בכתב בלבד בהתאם לסמכותנו לפי תקנה 9(1) לתקנות התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) (סדרי הדין והמינהל בוועדת הערר), התשפ"א – 2020.

#### טענות הצדדים

#### טענות העוררת

6. העוררת היא עסק בתחום החקלאות המעבד חלקות אדמה וקוצר את היבול ומוכר אותו. הלקוחות בתקופת הקיץ הם לקוחות עסקיים בלבד שרוכשים את התבואה לאחר העיבוד. בפי העוררת שתי טענות מקדמיות וטענה נוספת לגופו של עניין.
7. **טענתה המקדמית הראשונה של העוררת** היא ההחלטה בהשגה ניתנה 426 ימים לאחר הגשתה, וזאת על אף הוראת סעיף 20(א)(1) לחוק, לפיו ההחלטה בהשגה תינתן בתוך 120 יום. כלומר, ההחלטה בהשגה ניתנה כלומר בחריגה של 306 ימים מהמועד האחרון למתן ההחלטה בהתאם לחוק. לטענת העוררת, משלא ניתנה ההחלטה בהשגה במועד, יש לראות את המשיבה כמי שקיבלה את ההשגה וראתה את העוררת כזכאית למענק המלא, ובהתאם לקבל את הערר.
8. לטענת העוררת, קציבת המועד למתן ההחלטה בהשגה נועד לצמצם את חוסר הוודאות המשפטית בה שרוי אדם טרם ניתנה החלטה בעניינו. לעניין זה, ציינה העוררת כי במהלך התקופה בה המתינה להחלטה בעניינה, היא נמצאה במצב של אי ודאות ונמנעה ממנה האפשרות להיערך כנדרש ולכלכל צעדיה בקשר עם הפגיעה בהכנסותיה.
9. **טענתה המקדמית השניה של העוררת** היא כי החלטת המשיבה בהשגה אינה מנומקת באופן שאף הוא מצדיק את קבלת הערר על הסף. זאת, מפני שהחלטת המשיבה אינה מפרטת את הוראות הדין עליהן מתבססות וגם לא את השיקולים אותם שקל המנהל בבואו לקבל את ההחלטה בעניינה של העוררת. לעניין זה מפנה העוררת לסעיף 20(א)(1) לחוק, לפיו ההחלטה בהשגה תהא מנומקת. כן עמדה העוררת על חשיבותה של חובת ההנמקה בהתאם לכללי המשפט המינהלי. נעיר כי בפי העוררת טענה דומה ביחס להחלטה בבקשה למענק, אך משענייננו הוא ההחלטה בהשגה, לא נרחיב בעניין זה.
10. העוררת טוענת כי אינה מקבלת ואינה מבינה את נימוקי המשיבה ואת החלטתה ומכאן הערר. כן נטען כי בהיעדר נימוק ראוי אין באפשרות העוררת להתגונן בצורה אפקטיבית ולהתייחס לשיקולים שעמדו בבסיס ההחלטה.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

11. לגופו של עניין, לטענת העוררת בעקבות מגבלות התנועה שהוטלו, העסק התקשה בהמשך פעילותו הרגילה וזאת על רקע הקושי של בעלי העסק והעובדים להגיע לשטחים החקלאיים. כמו כן, התפשטות נגיף הקורונה והמגבלות שהוטלו בגינו גרמו לעסק נזקים בלתי הפיכים, ובהם קבלת חומרי ריסוס והדברה באיחור (באופן שהשפיע על איכות התוצר הסופי ובהתאם גם על ערכו ושווי); דישון מאוחר ולא אסנכרוני, העדר זמינות של עובדים על רקע הידבקות או שהיה בבידוד באופן שהוביל לגידול בתנאים לא אידיאליים; אי איסוף התבואה בזמן, וטיפול ותחזוקה של כלים חקלאיים שגרמו לעיבוד לקוי וחסר שתרם גם הוא לירידה במחזור.
12. על אף נזקים אלה, העוררת המשיכה לשאת בהוצאותיה כרגיל, כולל שכר עובדים והוצאות שוטפות אחרות. יתר על כן, חלה עליה במחירי חומרי הריסוס וההדברה, וכן במחירי חומרי הגלם בהם משתמש העסק.
13. על רקע כל אלה נרשמה ירידת מחזורים משמעותית בתקופת הזכאות; לעניין זה טוענת העוררת כי למשיבה אין סמכות לסטות מהנוסחה הקבועה בחוק, בוודאי שלא לצורך החמרה עם מבקש המענק.
14. באשר להחלטת המשיבה להשוות בין מחזור העסקאות השנתי של שנת 2019 אל מול זה של שנת 2020, הפנתה העוררת להחלטת ועדת הערר בערר 2018-21 לוסטיגמן, לפלר - עורכי דין נ' רשות המסים (ניתן ביום 16/12/2021, פורסם באתר הוועדה - כמו יתר ההחלטות שיוזכרו להלן), אשר גם היא דנה בהחלטת המשיבה לבחון את ירידת המחזורים באמצעות השוואה שנתית ולא דו חודשית כמצוות החוק. לעניין זה מציינת העוררת כי תנודתיות הכנסותיה בשנת 2019 היא שגרתית וחוזרת על עצמה החל משנת 2015 ועד לשנת 2021.
15. כן ציינה העוררת כי בסמוך להגשת הערר המערערת קיבלה מכתב מהמשיבה על כוונתה להטיל קנס גרעון (ואכן נספח ז' לכתב הערר הוא בקשה למתן הסבר לפני הטלת קנס גרעון). בהתאם מבקשת העוררת מהוועדה להורות למשיבה שלא להטיל עליה קנס גרעון.

### טענות המשיבה

16. בכתב תשובתה פרשה המשיבה את הרקע הכללי והנורמטיבי למנגנון חלוקת המענקים הקבוע בפרק ו' לחוק. בתוך כך, עמדה על כך שאחד מתנאי הזכאות למענק הוא דרישת הקשר הסיבתי, הקבועה בסעיף 8 לחוק. כן טענה המשיבה, בהתבסס על פסיקות מוקדמות של ועדת הערר כי הנטל להוכחת קיומו של קשר סיבתי מוטל על כתפי מבקש המענק.
17. באשר לטענת העוררת בדבר האיחור בקבלת ההחלטה בהשגה, טוענת המשיבה כי המועד לקבלת החלטה בהשגה נקבע ללא סנקציה בצידו וכי הדבר היה בכוונת מכוון. יתר על כן, נטען כי מקום בו לא נקבעה סנקציה בצד המועד לקבלת ההחלטה, יש לראות את המועד כמועד מנחה ולא מחייב, וכי במצב זה האיחור במתן ההחלטה ייבחן במסגרת בחינת סבירות ההחלטה, תוך הפעלת עקרון הבטלות היחסית. לעניין זה הפנתה המשיבה לפסק הדין בע"מ



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- 1386/04 המועצה הארצית לתכנון ובנייה נ' עמותת נאות ראש העין, ע"ר (20/05/2008), פורסם באתר הרשות השופטת) (להלן: "פס"ד המועצה הארצית").
18. בכתב התשובה פרשה המשיבה שיקולים שונים אותם יש לדעתה לבחון במסגרת בחינת סבירות ההחלטה, ושעל בסיסם יש להגיע למסקנה כי אין לקבל את הערר בשל האיחור בלבד.
19. במסגרת שיקולים אלה נכלל גם השיקול האם הגורם המינהלי נרדם על משמרתו (ולעניין זה מפרטת המשיבה באריכות אודות היקף הבקשות בהן נדרשה לטפל והיקף המשאבים שהוקצה למשימה), האם נגרם נזק, וכן גישתה הליברלית של המשיבה בהענקת אורכות כלליות ופרטניות (להגשת הבקשות למענקים כן להגשת השגות). לעניין זה אף פירטה המשיבה בדבר המשמעות הכספית המעשית של קבלת כל ההשגות.
20. כן הצביעה המשיבה על פתרון אחר לעיכוב אפשרי במתן ההחלטות וזאת בדמות מתן מקדמות על חשבון המענק, אשר גם בו יש כדי לתמוך בטענה כי המועד הקבוע בחוק אינו מועד מחייב.
21. כן הפנתה המשיבה לכך שישנה סנקציה חלופית בדמות פסיקת הוצאות או אי פסיקת הוצאות במקרים שהבקשה למענק נמצאה לא מוצדקת.
22. באשר לטענת העוררת בדבר העדר הנמקה, המשיבה טוענת כי ההחלטה בהשגה היתה מנומקת ומפורטת וכללה את כל הפרטים הרלבנטיים הנוגעים להחלטתה, ועל כן דינה של הטענה להידחות על הסף.
23. לגופו של עניין, לטענת המשיבה העוררת היא עסק עונתי שעיקר הכנסותיה מדווחת באמצע השנה. בתמיכה לכך פירטה המשיבה את התפלגות הכנסותיה הממוצעות בשנים 2017 עד 2021 (ללא שנת 2019) ממנה עולה כי הכנסותיה הממוצעות של העוררת בחודשים מאי יוני עומדות על 531,678 ₪, וביוני אוגוסט הכנסות הממוצעות הן 61,821 ₪. ביחס לסך ההכנסות של העוררת, ההכנסות במאי יוני עומדת על כ- 70% מהכנסותיה השנתיות בממוצע.
24. ואולם, דווקא בשנת 2019 הכנסות העוררת מלקוחה המרכזי בחודשי הקיץ פוצלו בין תקופות הדיווח מאי-יוני ליולי-אוגוסט. בנסיבות אלה, לטענת המשיבה ברור כי לירידה בהכנסות העוררת בחודשים יולי אוגוסט 2020 לעומת החודשים המקבילים בשנת 2019 אין כל קשר לנגיף הקורונה ולא מדובר בפגיעה בשל נגיף הקורונה.
25. לפיכך, ערכה המשיבה השוואה שנתית ובבחינה זו לא מצאה כי חלה ירידה במחזורי העסקאות בשיעור המזכה בחוק. כן ציינה המשיבה כי גם חישוב חלופי הבוחן את מחזורי העסקאות של החודשים מאי עד אוגוסט 2019 אל מול מאי עד אוגוסט 2020 מוביל למסקנה כי אין ירידת מחזורים בשיעור המזכה במענק. ואולם, במקרה הנדון ולאור עונתיות פעילותה של עוררת, ומאפייני תחום פעילותה, סברה המשיבה כי חישוב שנתי יוביל לתוצאה מהימנה יותר לבחינת הפגיעה במחזורים.
26. כן ציינה המשיבה כי נכון למועד הגשת כתב התשובה, טרם התקבלה החלטה האם להטיל על העוררת קנס גירעון.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

27. לאחר בחינת טענות הצדדים, הגענו לכלל מסקנה כי דין הערר להתקבל.

#### התשתית המשפטית

#### מועד קבלת ההחלטה בהשגה

28. בהתאם לסעיף 20(א)(1) לחוק, החלטה בהשגה תינתן בתוך 120 ימים.
29. בפסק הדין בעמ"נ 27710-06-21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, לוי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המסים בישראל (ניתן ביום 03/01/2022, פורסם בנבו) (להלן: "פס"ד בטחון הצפון") בית המשפט קיבל את טענות המערערת לגופו של עניין בדבר אופן חישוב המענק לו היא זכאית. לאחר מכן, ובבחינת למעלה מן הצורך כפי שצוין בפסק הדין, הוא אף נדרש לכך שההחלטה בהשגה באותו המקרה ניתנה באיחור של 68 ימים מהמועד הקבוע בחוק.
30. בעניין זה, ביטא בית המשפט את עמדתו כי איחור של 68 ימים במתן ההחלטה בהשגה הוא איחור משמעותי ביותר, וזאת בהתחשב בתכלית החוק שהיא מתן סיוע מהיר ויעיל של כספים שישמשו כ- "אוויר לנשימה" לעוסקים שפעילותם העסקית הופסקה בשל המגבלות שהוטלו על המגזר העסקי בשל התפשטות נגיף הקורונה.
31. להשלמת התמונה יצוין בחודש יולי 2022 ניתן פסק הדין בעמ"נ (ח'ל) 3720-11-21 בוריס פודולסקי נ' רשות המסים (פורסם בנבו, ניתן ביום 15/07/2022) (להלן: "פס"ד פודולסקי") שנדרש גם הוא לשאלת האיחור במתן ההחלטה בהשגה. באותו המקרה דובר על איחור של 130 ימים במתן אחת ההחלטות בהשגה. במסגרת פסק הדין, חידד בית המשפט את הקביעה כי משמעות האיחור במתן ההחלטה בהשגה צריכה להיבחן ביחס אל כל נסיבות המקרה. בהמשך פסק הדין אף קובע בית המשפט כי לאיחור במתן ההחלטה בהשגה, ולהתנהלות המשיבה לאורך ההליך, תהיה משמעות במסגרת היקף הביקורת מצד ועדת הערר ובתי המשפט, הבוחנים את סבירותה ותקינותה של התנהלות זו. לעניין זה, מפנה בית המשפט לפס"ד המועצה הארצית.
32. כן הבהיר בית המשפט כי גם בכל האילוצים והנתונים שהציגה המשיבה בפניו במסגרת אותו ההליך אין כדי להצדיק את החריגה מהמועדים, וכי במצב בו המשיבה אינה מסוגלת לעמוד בסדי הזמנים הקבועים בחוק, היה עליה לפעול לתיקון החקיקה (פסקה 103), וכי אין בעומס הנטען כדי לפטור את המשיבה מקיום הוראות החוק (פסקה 111).
33. בהמשך לפסקי הדין האמורים, הרכבים שונים של הוועדה בחנו את האיחור במתן ההחלטה בהשגה במסגרת בחינת מכלול מאפייני ההחלטה. כך, במקרים מסוימים היה באיחור להוות שיקול (גם לא שיקול יחיד) להטות את הכף לטובת העורר (וראו ערר 1238-22 עציון, הנדסת חשמל בע"מ נ' רשות המסים (04/09/2022), פסקאות 46 ו-80), ערר 1971-21 אטלנטיס גוני קור טרוול בע"מ נ' רשות המסים (12/08/2022), פסקה 63). בפרט, בהחלטות שונות של הוועדה נקבע כי במצבים מסוימים איחור במתן ההחלטה בהשגה יוכל להטות את הכף לטובת העורר, מקום בו מתעוררת שאלת הקשר הסיבתי והממצאים העובדתיים אינם מובהקים דים (וראו



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

חיים ישראלי ובניו בע"מ נ' רשות המסים (18/01/2022)(להלן: "ערר 21-1795"), פסקה 51), ערר 21-1947 סנסה ייצור נייר בע"מ נ' רשות המסים (02/02/2022), פסקה 41).

#### דרישת הקשר הסיבתי

34. סעיף 8(2) לחוק קובע כי אחד מתנאי הזכאות למענק הוא כי חלה ירידת מחזורים בהכנסותיו של מבקש המענק, בשיעור הקבוע באותו הסעיף. יצוין, מנגנון המענקים מבוסס על תקופות זכאות בנות חודשיים כך שהיקף הפגיעה ובהתאם חישוב המענק נעשה בהתאם לתקופה של חודשיים.
35. ככלל, שיעור ירידת המחזורים נבחן באמצעות השוואה בין מחזור העסקאות שדווחו למע"מ בתקופת הזכאות לבין מחזור העסקאות שדווחו למע"מ בתקופת הבסיס וזאת על סמך ההנחה כי אלמלא משבר הקורונה, מחזור עסקאותיו של מבקש המענק בתקופת הזכאות היו כמחזור עסקאותיו בתקופת הבסיס (וראו דברי ההסבר להצעת חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020, ה"ח 1341, עמ' 453).
36. תנאי זכאות נוסף הרלבנטי לענייננו הוא דרישת הקשר הסיבתי הקבועה בסעיף 8(3) לחוק, שהיא הדרישה כי הירידה במחזורי העסקאות כאמור לעיל נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה. כלומר, הדרישה היא כי יש קשר סיבתי בין ירידת המחזורים לבין משבר הקורונה, וכי ירידת המחזורים לא נגרמה מסיבות אחרות.
37. בשונה מהנטען על ידי המשיבה בכתב התשובה, פס"ד בטחון הצפון נקבע כי הנחת המוצא היא כי דרישת הקשר הסיבתי מתקיימת, ונדרשים ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי (פסקאות 52-53 לפסק הדין).
38. מקום בו התערערה ההנחה בדבר קשר סיבתי, נטל ההוכחה עובר למבקש המענק ועליו להוכיח כי ירידת המחזורים נגרמה ממשבר הקורונה (וראו למשל ערר 21-1268 נ.ע. הנדסה יזמות (2001) בע"מ נ' רשות המסים (22/08/2021), פסקה 28 להחלטה, ערר 21-1133 מאסטר בין בע"מ נ' רשות המסים (19/05/2021), ערר 21-1037 ע. חורי דאמוני בע"מ נ' רשות המסים (20/06/2021)).
39. שאלת הקשר הסיבתי יכולה להתעורר מקום בו עולה הספק האם אירוע אחר הוא שגרם לירידת המחזורים (לדוגמא, במצב של שינוי מתכונת הפעילות של מבקש המענק או פיצול הפעילות לשני עסקים נפרדים), אך היא גם יכולה להתעורר לעניין היקף ירידת המחזורים אותו ניתן לייחס למשבר הקורונה, לדוגמא במצב בו עולה הרושם כי מחזור העסקאות בתקופת הבסיס אינו משקף את פעילותו הרגילה של מבקש המענק, או קיומו של אירוע ממנו ניתן להסיק כי מחזורי ההכנסות בתקופת הבסיס לא היו צפויים לחזור על עצמם בתקופת הזכאות.
40. ביחס למקרה בו מתעוררת שאלת הקשר הסיבתי לעניין היקף ירידת המחזורים אותו ניתן לייחס למשבר הקורונה, נקבע כי בנסיבות מיוחדות ישנה הצדקה לבחון את ירידת המחזורים שלא בהתאם למחזור העסקאות בתקופת הבסיס כפי שדווחה למע"מ וזאת כדי לעמוד על הנזק שנגרם בגלל משבר הקורונה ולא מסיבות אחרות (ראו לדוגמא ערר 21-1138 אגרולייט נ' רשות



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- המסים (31/05/2021), ערר 1088-21 ש.ש.ג רפאלו (ניהול מותג) נ' רשות המסים (03/06/2021), ערר 1167-21 אפרים ויינשטיין עורכי דין נ' רשות המסים (30/08/2021).
41. ואולם, יש להצביע על טעמים משמעותיים המצדיקים לחרוג מבחינת הבקשה למענק בהתאם לדיווחי מע"מ (וראו לדוגמא: ערר 1011-21 רנפון תקשורת בע"מ נ' רשות המסים (08/02/2021); ערר 1140-21 הקבלן 45 בע"מ נ' רשות המסים (21/06/2021), סעיפים 61-66 להחלטה; ערר 1121-21 ד.ק. סדנאות בע"מ נ' רשות המסים (17/10/2021).
42. אחד המקרים שיכול להצדיק חישוב חלופי החורג מדיווחי מבקש המענק למע"מ הוא מקרה של תנודתיות בהכנסות מבקש המענק. במקרה כזה, לעיתים קשה להעריך האם הסיבה היחידה לירידת המחזורים היא משבר הקורונה או שמא חלק מירידת המחזורים היא חלק מהתנודתיות הרגילה בהכנסות העורר (וראו למשל ערר 1026-21 נתי זיו – סטודיו זיו בע"מ נ' רשות המסים (05/05/2021)). במקרים מסוימים ישנה הצדקה לערוך את החישוב החלופי שלא ביחס למחזור העסקאות השנתי של 2019 דווקא (וראו, למשל ערר 1244-21 שמואל שיני נ' רשות המסים (03/10/2021)).
43. יש להבחין בין תנודתיות "רגילה", כלומר מצבים בהם הכנסות העסק עולות ויורדות ללא דפוס כלשהו, לבין מצב בו יש דפוס לעליות וירידות בהכנסות לאורך חודשי השנה או חלק מהם. בהתקיים דפוס כאמור, אין מקום לסטות מדיווחי מבקש המענק למע"מ, שכן הדיווחים הם המשקפים באופן המהימן ביותר את ההכנסות להן היה ניתן לצפות בתקופת הזכאות (וראו ערר 1277-21 נורט' סטאר טכנולוגיות בע"מ נ' רשות המסים (14/10/2021) (להלן: "ערר 1277-21"), פסקאות 19(ב) ו-20). במצב דברים זה, עליה או ירידה חריגה אינן מנתקות את הקשר הסיבתי למשבר הקורונה. השאלה האם מדובר בעליית או ירידת מחזורים עונתית תיבחן ביחס לדיווחי מבקש המענק למע"מ ביחס לשנים קודמות, לצורך זיהוי דפוס בדיווחים (וראו ערר 1137-21 מ. מוסיקה פלוס בע"מ נ' רשות המסים (12/07/2021), פסקאות 18-20).

#### מן הכלל אל הפרט

44. כפי שניתן לראות, טענותיה המקדמיות של העוררת, בדבר האיחור במתן ההחלטה בהשגה וכן בדבר היעדר הנמקה, הן טענות הנוגעות לפגמים בהליך המינהלי שהתקיים לקראת קבלת ההחלטה בעניינה. בנסיבות אלה, המדובר בפגמים שנבחנים כחלק ממכלול השיקולים בבחינת ההחלטה. על כן, נידרש לסוגיה שבמחלוקת לגופו של עניין, ולאחר מכן נידרש לטענות בדבר הפגמים המינהליים ומשמעותם המעשית במקרה שבפנינו.
45. כזכור, המשיבה סברה כי בנסיבות המקרה שבפנינו, התערעה ההנחה העובדתית בדבר קיומו של קשר סיבתי בין ירידת המחזורים בין תקופת הבסיס לתקופת הזכאות, וזאת מפני שהסיבה לירידת המחזורים היתה פיצול הכנסות העוררת בשנת 2019 בין החודשים מאי יוני ליוני אוגוסט; אילו כל ההכנסות היו מדווחות באותה התקופה לא היתה ירידת מחזורים המזכה במענק.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

46. לעניין זה, הוסיפה המשיבה וציינה כי על רקע הממצאים, בחרה לבחון את ירידת המחזורים באמצעות השוואה בין מחזור העסקאות הממוצע בשנת 2019 אל מול מחזור העסקאות הממוצע בשנת 2020; כן ציינה כי גם בהשוואה של מחזור העסקאות של ה"עונה", קרי החודשים מאי-אוגוסט 2019 מול מאי-אוגוסט 2020 אין ירידת מחזורים המזכה במענק.
47. בנסיבות שבפנינו, לא שוכנענו כי המשיבה הצביעה על ממצאים עובדתיים מהימנים המערערים את ההנחה בדבר קיומו של קשר סיבתי במידה המצדיקה חריגה מהדיווחים למע"מ; כפי שעמדנו במקרים קודמים, נדרשים טעמים מיוחדים המצדיקים חריגה מבחינת ירידת המחזורים בהתאם לדיווחים למע"מ. הדבקות בבחינת ירידת המחזורים בהתאם לדיווחים למע"מ נועדה לשמור על מנגנון יעיל ופשוט, ותוצאתה של דבקות זו לעיתים מיטיבה עם מבקש המענק ולעיתים מרעה עימו (והשוו: ערר 21-1880 **עורב מערכות התראה אלקטרוניות בע"מ נ' רשות המסים** (01/02/2022); ערר 21-1160 מ. **אלבוסתאני בע"מ נ' רשות המסים** (27/06/2021)).
48. על רקע העובדה כי הכנסות העוררת הן עונתיות, מלכתחילה עולה הספק בדבר ההצדקה בחריגה מהדיווחים למע"מ לצורך חישוב תקופת הבסיס (וראו ערר 21-1277, פסקה 19(ב)); לעניין זה נדגיש, כי לעובדה שלעוררת היו הכנסות בחודשים יולי אוגוסט 2019 אינה חסרת תקדים, וניתן לראות כי גם לפחות בשנה אחת בעבר דיווחה הכנסות גם בחודשים אלה (2017), וכן דיווחה על הכנסות ב-2020 וב-2021). בנסיבות אלה, גם אם היתה הצדקה לערוך חישוב חלופי לתקופת הבסיס, הרי שהסברה של המשיבה בדבר עריכת ממוצע לשנת 2019 אינו משכנע מקום בו יש עונתיות (ובוודאי עונתיות כה קיצונית, שכן גם לטענת המשיבה ישנם חודשים בהם באופן קבוע לעוררת אין הכנסות- ינואר ופברואר). כדי לסבר את האוזן נעיר כי ייתכנו חישוב חלופיים אחרים כגון ממוצע ההכנסות בחודשים יולי אוגוסט מספר שנים אחורה, או מספר שנים בהם היתה הכנסה בחודשים אלה. כך, בחינת הזכאות ביחס לממוצע ההכנסות של העוררת בחודשים אלה החל משנת 2015, או בחינת הזכאות ביחס לממוצע ההכנסות בשנים בהן היו לעוררת הכנסות בחודשים אלה, היו מובילות למסקנה כי העוררת זכאית למענק, גם אם בסכום נמוך יותר.
49. באשר לחישוב תקופת הזכאות, בעבר נדרשה הוועדה לקושי המיוחד בחישוב תקופת הזכאות כממוצע של שנת 2020 (וראו ערר 21-1491 **אק-סייט.קום נ' רשות המסים** (12/01/2022), פסקאות 66-72), והמשיבה לא הצביעה על הצדקה מיוחדת לעריכת חישוב חלופי כאמור.
50. לנימוקים אלה מצטרפים גם השיקולים הבאים: ראשית, דומה כי אין מחלוקת כי דיווחיה של העוררת למע"מ בשנת 2019 היו אותנטיים ולא נועדו להשפיע על זכאותה למענק והדבר אף לא נטען.
51. שנית, מקום בו החליטה המשיבה לבחון את נתוני העורר באופן פרטני, ולסטות מבחינת הזכאות למענק בהתאם לדרך המלך הקבועה בחוק, דומה כי היה מקום להתייחס ליתר המאפיינים של העוררת, לרבות טענותיה בדבר הפגיעה ממנה סבלה בשל המשבר, וכן העלייה בתשומות בהן נשאה בשנת 2020 לעומת 2019 (שהובילה לכך שהערך המוסף ירד מ-66% בשנת





## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

2019, ל- 47% בשנת 2020). יצוין כי גם בכתב התשובה המשיבה בחרה שלא להתייחס לטענות העוררת בעניין זה.

52. שלישית, ואף אם ניתן היה לראות את הכפות כמעוינות לעניין ניתוק הקשר הסיבתי, האיחור החריף במתן ההחלטה בהשגה, המצטרף לגובה המענק שבמחלוקת וכן לעובדה שמדובר בעסק קטן יחסית (וזאת בשים לב לכוונת המחוקק לסייע במיוחד לעסקים הקטנים) – מטה את הכף לטובת העוררת. לעניין זה נציין כי המשיבה טענה כי אחד השיקולים אותם יש לשקול במסגרת בחינת ההחלטה הוא האם הרשות המינהלית נרדמה על משמרתה; לעניין זה נעיר כי נימוקי המשיבה בהחלטה בהשגה נסמכו על מידע שהיה בפניה כל העת, ודומה כי לא הצריך בירור ממושך או מורכב במיוחד. אמנם, איננו מקלים ראש בעומס המוטל על המשיבה, אך שאלה היא האם העומס הכללי יכול להוות שיקול מכריע בבחינת מקרה ספציפי (בו על פני הדברים הרשות אמנם נרדמה על משמרתה).

53. נשלים ונציין כי אנו נוטים לקבל את טענת העוררת גם לעניין חובת ההנמקה; בהחלטה בהשגה, לא ניתן למצוא כל איזכור לדרישת הקשר הסיבתי, אשר מכוחה המשיבה ערכה את החישוב החלופי שעל בסיסו הגיעה למסקנה כי העוררת אינה זכאית למענק. יצוין כי החלטת המשיבה בהשגה לא כללה כל התייחסות לנימוקי העוררת בהשגה. למעשה, רק מכתב התשובה ניתן היה ללמוד כי הנימוק המשפטי שבבסיס עמדת המשיבה הוא דרישת הקשר הסיבתי. לאור התוצאה אליה הגענו, אין בכך כדי להשפיע על התוצאה הסופית אך פגם זה הובא בחשבון בפסיקת ההוצאות.

### סוף דבר

54. הגענו למסקנה כי החלטת המשיבה לבחון את זכאות העוררת למענק תוך סטייה מהדיווחים למע"מ אינה סבירה, וזאת בשים לב למאפייני המקרה כפי שפורטו לעיל.

55. הערר מתקבל. המשיבה תשלם לעוררת את יתרת המענק בהתאם להוראות סעיף 17 לחוק וזאת בתוך 30 ימים מיום החלטתנו זו.

56. בשים לב למאפייני ההליך מחד גיסא, ובשים לב לפגם שבהעדר הנמקה מאידך גיסא – המשיבה תישא בהוצאות העוררת בסך 5,000 ₪.

57. בשולי החלטתנו נעיר כי אם תתקבל או התקבלה החלטה בדבר הטלת קנס גירעון, הרי שהיא החלטה נפרדת וניתן להגיש עליה השגה וערר בנפרד.

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

**ניתנה היום, ה' חשוון תשפ"ג, 30/10/2022, בהעדר הצדדים.**



**מדינת ישראל**  
**ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים**

אילן עזרא, רו"ח  
חבר

שירה שגיא, עו"ד  
יו"ר הוועדה