



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 2039-21
ערר 2071-21
ערר 2080-21

לפני כבוד חברי הוועדה:
ערן עסיס, עו"ד - יו"ר
צבי פרלמוטר, רו"ח - חבר

העוררת: א.ו שיווק תוצרת חקלאית בע"מ, ח.פ. 515754307
באמצעות עו"ד נדאל מסאלחה

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

1. העוררת היא חברה העוסקת בגידול תוצרת חקלאית ובשיווק שלה.
2. העוררת הגישה בקשות למענקי הוצאות קבועות, בין היתר לתקופת הזכאות יולי-אוגוסט, ספטמבר-אוקטובר, ונובמבר-דצמבר 2020, וזאת בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **החוק** או **חוק התוכנית לסיוע כלכלי**). הבקשה לתקופת הזכאות יולי אוגוסט 2020 אושרה באופן חלקי בלבד, בעוד יתר הבקשות נדחו על ידי המשיבה. לאחר מכן, נדחו גם ההשגות שהגישה העוררת.
3. כאן המקום לציין כי במתן ההחלטה בהשגה, נפלה שגגה קשה תחת ידיה של המשיבה: ההחלטה שניתנה בהשגות לשלושת תקופות הזכאות הנדונות, כללה נימוקים לא רלוונטיים וכלל לא שיקפה את ההחלטה שאליה הגיעו נציגי המשיבה. כפי שהוסבר בדיעבד, בשל חילופי גברי אצל המשיבה וטעות אנוש "מתגלגלת", צורפו למכתב ההחלטה נימוקים שגויים שאינם קשורים לנתונה של העוררת ואינם משקפים את החלטת המשיבה כנדרש בעניינה.
4. העררים שבנדון הוגשו כנגד החלטות אלו של המשיבה. יו"ר הוועדה ביקש מהעוררת למסור הבהרות והשלמות, ורק ביום 20.1.2022, בחלוף כחודשיים וחצי מאז הגשת הערר, מסרה המשיבה הודעה ובה עמדה על השגיאה שנפלה בעת מתן ההחלטה בהשגות. המשיבה הודיעה לוועדה על כך שהפיקה החלטה מתוקנת בהשגותיה של העוררת, בהתאם לסמכותה לפי סעיף 12(ב) לחוק. לבקשת הוועדה, נמסרו הבהרות נוספות לעניין הנסיבות שהובילו לטעות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

5. במסגרת ההחלטה המתוקנת, ההשגות השונות נדחו מהנימוקים שלהלן. ההשגה לתקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020 נדחתה משני טעמים:

(א) **הוצאות קבועות נמוכות**: המשיבה ציינה כי ההוצאות הקבועות של העוררת הן בסך של 5,000 ₪ בלבד, סכום נמוך מהסכום שכבר אושר לה (33,619 ₪), בעוד סך המענקים שהיא מבקשת לשנת 2020 עומד על 351,968 ₪ - והוא גבוה באופן משמעותי מסך ההוצאות הקבועות.

(ב) **היעדר קשר סיבתי**: המשיבה עמדה על כך שירידת המחזורים נובעת מעיסקה חריגה שהתקיימה בתקופת הבסיס - עסקת מכירה של אבטיחים ומלונים בסך של 1.1 מיליון ש"ח אשר בוצעה בחודש אוגוסט 2019. ירידת המחזורים הנובעת מנתון זה נובעת מהאופי החריג של ההכנסה ולא מנגיף הקורונה, ולאחר נטרול הכנסה זו, לא מתקבלת ירידת מחזורים.

6. ההשגות לתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020 ונובמבר-דצמבר 2020, נדחו מהטעמים הבאים:

(א) **דיווח מחזור הכנסות אפס**: בהתאם לחוק, עסק שדיווח על הכנסות בשיעור אפס וחלה ירידה ניכרת בהוצאותיו - מוחרג מהמענק. העוררת דיווחה על מחזור הכנסות אפס בחודשים ספטמבר 2020 עד פברואר 2021, ונטען כי חלה ירידה ניכרת בהוצאותיה.

(ב) **היעדר קשר סיבתי**: בדיקה שערכה המשיבה העלתה כי מר אמיר אבו סביה שהיה בעל מניות בעוררת (להלן - "השותף") עזב את החברה בחודש אוקטובר 2020, ובאותו מועד פתח תיק עצמאי במע"מ. המשיבה טענה כי הפסקת הפעילות לא נבעה מנגיף הקורונה אלא מהעברת הפעילות לבעל המניות, שעזב את החברה.

(ג) **הוצאות קבועות נמוכות**: המשיבה חזרה על קביעתה כי ההוצאות הקבועות של העוררת נמוכות באופן משמעותי מסך המענק המבוקש - כמפורט לעיל.

7. יוער כי לאחר מתן ההחלטה בהשגה, ניתנה לעוררת הזדמנות להגיש לוועדה כתב ערר מתוקן, ולגביו הגישה המשיבה את כתב התשובה.

טענות הצדדים

8. בכתב הערר המתוקן טענה העוררת כי למשיבה לא הייתה סמכות לתקן את החלטתה ולהוציא החלטה חדשה. עוד טענה כי לא מדובר בתיקון טעות אלא בביטול של החלטה שניתנה שהוחלפה בהחלטה אחרת - מהלך שאין לאפשר אותו לנוכח ההסתמכות של



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

העוררת על ההחלטה הקודמת. העוררת הוסיפה כי מדובר בהרחבת חזית, שנעשית בחוסר תום לב – שכן טענות אלו לא נטענו בזמן אמת, ולא הוצג הצדק סביר לכך. העוררת טענה כי היה על המשיבה לצרף תצהיר לאימות טענותיה, ולכן אין לתת אמון בגירסה העובדתית לגבי הנסיבות שהובילו לשינוי ההחלטה.

9. העוררת הדגישה כי לא מדובר בטעות חישוב או בטעות ביישום טענה משפטית, אלא במעשה מכוון, שנועד להוות מקצה שיפורים. עוד טענה העוררת כי תיקון ההחלטה של המשיבה אינו עולה בקנה אחד עם הפסיקה לעניין תיקון כתבי טענות והצורך בשמירה על כללי ה"משחק ההוגן" בין הצדדים. העוררת ציינה כי היא סבורה שיש להחיל בנסיבות העניין את המגבלות שנקבעו לעניין הבאת טענות חדשות בשלב הערעור, ואין לרפא את ההתרשלות בדרך של פסיקת הוצאות.

10. העוררת הוסיפה וטענה כי חלה התיישנות על ההחלטה בהשגה, שכן גם ההחלטה המקורית וגם ההחלטה המתוקנת ניתנו באיחור, בחלוף המועד שנקבעו בחוק למתן החלטה בהשגה.

11. לגבי הטענה לעניין סגירת העסק, טענה העוררת כי לא מדובר בעסק שנסגר, שכן לא דיווחה מעולם על סגירת העסק והמשיכה לייצר תוצאת ולהניב תוצאות בשנת 2021. העוררת הסבירה כי היא נכנסה לתקופה של ארגון ועשייה לקראת התקופה הבאה, כך שאין בסיס לטענה כי חלה ירידה ניכרת בהוצאותיה.

12. לעניין הקשר הסיבתי, טענה העוררת כי המשיבה לא הצביעה על אינדיקציות מובהקות להיעדר קשר סיבתי. העוררת טענה כי השותף בחר לעזוב את החברה ולהתמקד בעבודה חדשה של מסחר, להבדיל מהעוררת אשר עסקה בגידולים חקלאיים. העוררת הדגישה כי פעילותו אינה קשורה לפעילות העוררת, וכי הטענה שהעברת פעילות בחודש 10/2020 היא שגרמה לירידה בהכנסות היא בגדר השערה ללא תימוכין.

13. לעניין ההוצאות הקבועות, טענה העוררת כי בהתאם לפסיקות ועדות הערר, נדרשת הצדקה קונקרטית כדי לבחון את ההוצאות הקבועות, וכי המשיבה לא נימקה את ההחלטה לעשות כן. העוררת טענה כי אופי ההוצאות בעסק שלה הוא מורכב מהרגיל, וכי ייתכן שהדיווחים לא שיקפו באופן מדויק את ההוצאות בתקופה הנתונה. העוררת הוסיפה וטענה כי בחינה של ההוצאות הקבועות הייתה צריכה להיעשות רק לאחר שתינתן לה הזדמנות להשמיע את טענותיה, והדבר לא נעשה.

14. בכתב התשובה, טענה המשיבה כי הסמכות לתקן החלטה, הקבועה בסעיף 12(ב) לחוק, אינה מוגבלת בזמן. לטענת המשיבה קביעה זו הגיונית שכן בשים לב להיקף הבקשות וההשגות, ייתכנו מקרים שבהם ייפלו טעויות בהחלטות, שיתגלו בדיעבד. המשיבה הפנתה לתקדימים, שבהם במסגרת החלטות לפי תקנות מס רכוש וקרן פיצויים (תשלום פיצויים) (נזק מלחמה ונזק עקיף), התש"ל"ג-1973 (להלן – **תקנות מס רכוש**), נעשה בפועל שימוש



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בסמכות לתקן את החלטה בהשגה גם במהלך הערר ולאחריו. המשיבה הדגישה כי במשפט המינהלי, ככלל, מקובל שרשות שלטונית רשאית לעיין מחדש בהחלטותיה ולשנותן או לבטלן, אם יש הצדקה עניינית לכך. על רקע זה, טענה המשיבה כי אין בסיס לטענה כי נדרש תצהיר לביסוס העובדות שבבסיס התיקון (ואולם המשיבה הביעה נכונות להגיש תצהיר ככל שתידרש).

15. באשר לסוגיית האיחור במתן החלטה בהשגה, הדגישה המשיבה כי המועד לקבלת החלטה בהשגה נקבע ללא סנקציה בצדו, וכי הדבר נעשה בכוונת מכוון; הודגש כי המשיבה מטפלת במספר רב של השגות, הרבה מעל הצפי וההיערכות הראשונית, כאשר היקפי הטיפול בבקשות ובהשגות הוא חסר תקדים. לצד זאת, הודגש כי מנגנון המקדמות מהווה פתרון אפשרי לעיכוב במתן החלטות. כמו כן צוין כי העוררת הייתה יכולה להגיש ערר מיד עם חלוף המועד למתן החלטה בהשגה.

16. לגופו של עניין, הדגישה המשיבה כי העוררת לא התייחסה בכתב הערר המתוקן לטענה שהפעילות בעסק הועברה לשותף שפרש. המשיבה הדגישה גם כי ההוראה המחריגה מהגדרת עוסק חלה על העוררת בחלק מתקופות הזכאות, וכי למרות זאת, לפני משורת הדין, בחנה את הוצאותיה הקבועות. גם בהקשר זה, הדגישה המשיבה כי העוררת בחרה שלא להתייחס לכך בכתב הערר המתוקן, ולא הציגה פירוט חלופי של הוצאותיה הקבועות.

17. ביום 29.3.2022 קיימה הוועדה דיון באמצעים טכנולוגיים. על עיקרי הדברים שעלו בדיון נעמוד בהרחבה להלן.

דיון והכרעה

18. לאחר שעיינו בכתבי הטענות ושמענו את טענותיה של העוררת, באנו לכלל מסקנה כי **דין הערר להידחות**. עם זאת, נוכח הפגם הכבד שנפל בהתנהלותה של המשיבה, אנו קובעים כי עליה לשאת בהוצאות המשפט של העוררת.

תיקון החלטה ושינוי חזית

19. בכתב הערר המתוקן, טענה העוררת במספר אופנים כנגד התנהלות המשיבה, אשר במהלך בירור הערר החליטה לשנות את החלטתה ולהציג נימוקים שונים מאלו שבגינם הוגש הערר. המשיבה מצידה טוענת כי מדובר בטעות בתום לב וכי שמורה לה הסמכות לערוך תיקונים ושינויים בהחלטות בהתאם לחוק.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

20. לטעמנו, יש להפריד בין שתי שאלות שמתעוררות בהקשר זה: (א) האם המשיבה מוסמכת, לאחר שהוגש ערר, לערוך תיקונים בהחלטות שהתקבלו בהשגה; (ב) מהם ההשלכות של שינויים ותיקונים מעין אלו על הליך בירור הזכאות למענק.

21. הצדדים מיקדו את טענותיהם בשאלה הראשונה, שתוצאותיה הן דיכוטומיות. בהקשר זה, לטעמנו – הדין עם עמדתה של המשיבה. בהתאם לסעיף 12(ב) לחוק, רשאי המנהל – מיוזמתו או לפי דרישת העוסק – לתקן את קביעתו לעניין הזכאות למענק "אם מצא כי **נפלה טעות בקביעה זו**". מדובר בהוראה המקנה גמישות בנוגע להחלטות סופיות שהתקבלו – גמישות העשויה לפעול הן לטובת מבקש המענק והן לרעתו. המשיבה עמדה בצדק על כך שסמכות זו אינה מוגבלת בזמן, בשונה מהסדרים אחרים שבהם ניתנה למנהל המשיבה סמכות דומה. יוער כי גם בהסדרים אחרים שבהם נקבע זמן מוגבל לעריכת תיקון טעות, מדובר בזמן ממושך (כגון 4 שנים בתקנות מס רכוש).

22. למעשה, הוראה זו נגזרת מעיקרון כללי במשפט המינהלי – נקודת המוצא היא שהחלטות הרשות המינהלית אינן סופיות, ושהן ניתנות לתיקון אם יש הצדקה טובה לכך. סעיף 15 לחוק הפרשנות, התשמ"א-1981 קובע כי "**הסמכה להתקין תקנות או ליתן הוראת מינהל - משמעה גם הסמכה לתקון, לשנותן, להתלותן או לבטלן בדרך שהותקנו התקנות או ניתנה ההוראה**". בהתאם לסעיף 1 לחוק הפרשנות, עקרון זה צריך לחול אם אין כוונה אחרת המשתמעת מהחוק הספציפי, ובענייננו נראה כי החוק אינו סותר אלא עולה בקנה אחד עם העקרון הכללי. הפסיקה אמנם הגבילה בנסיבות מסוימות עריכת תיקונים בהחלטות סופיות שהתקבלו, על רקע הסתמכות הפרט על החלטה או על רקע ציפיה כללית לאי שינוי החלטה, ואולם צוין כי אינטרסים אלה אינם בבחינת סוף פסוק (ראו ד' ברק ארז, **משפט מינהלי**, עמ' 371 ואילך). בדגש לענייננו, צוין בעבר כי ניתן יהיה לתקן את החלטה במקרה שבו נפלה בה טעות טכנית, ובפרט אם ניכר שהיא נעשתה בהסח הדעת (ראו בג"ץ 433/80 **נכסי י.ב.מ ישראל בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים, תל אביב**, פ"ד ל"ז(1) 337, 352).

23. נציין כי אמנם המשיבה לא דייקה כשקבעה כי סעיף 12(ב) מסמיך אותה לתקן את טעותה בכגון דא. סעיף 12(ב) עוסק בתיקון החלטה בנוגע לזכאות למענק – ההחלטה הראשונה בהליך קבלת החלטות בענייננו, ואילו החלטה שבה נפלה טעות טכנית לפי הסברי המשיבה היא החלטה בהשגה. בחוק התוכנית לסיוע כלכלי, הסמכות לתת החלטה בהשגה אינה מנויה בסעיף 12 אלא בסעיף 20, ובסעיף זה לא נקבע הסדר ספציפי לעניין תיקון טעות. עם זאת, מקובל עלינו כי ברוח הוראות סעיף 12(ב), ניתן לומר כי החוק אינו שולל תיקון של החלטה שהתקבלה בהשגה, לכל הפחות בנסיבות של טעות טכנית באופן שתואר בענייננו.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

24. לטעמנו, כיוון שהחלטה על תיקון ההשגה ניתנה באמצע הליך בירור הערר, השאלה העיקרית בהקשר זה היא מהי ההשפעה של החלטה המתוקנת על ניהול ההליך, שכבר החל לפני כן על בסיס טענות שונות. למעשה, מדובר במקרה קיצוני של "שינוי חזית" – המשיבה הודיעה לפתע שעמדתה שונה לגמרי מכפי שהוצגה מלכתחילה, ושיש להידרש לעמדתה המתוקנת.

25. כפי שנקבע בעבר, ועדת הערר אינה אוטומת את אוזניה מפני טענות נוספות, גם אם לא הועלו על ידי הצדדים בשלב ההשגה, אם הן מועילות לצורך בירור אמיתי של הזכאות למענק, תוך שמירה על זכויותיהם הדייוניות של הצדדים (ראו תקנה 22 לתקנות בתי דין מינהליים (סדרי דין), תשנ"ב-1992; ערר 21-1881 טאהא סודקי – קייטרינג רסטל ואח' נ' רשות המסים, ניתן ביום 21.3.2022 (להלן – עניין סודקי); ע"א 805/14 ינקו וייס אחזקות (1996) בע"מ נ' פ"ש חולון, ניתן ביום 13.10.2015, פסקאות 27-30 להחלטה; ע"א 1830/14 רובומטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פשמ"ג, ניתן ביום 2.4.2015). כפי שצינו בעניין סודקי, השיקול המנחה הוא הצורך לערוך בירור אמיתי של הזכאות למענק, וניתן להידרש גם לטענות שונות המועלות בשלב מאוחר, ככל שהוועדה רואה הצדקה לכך. עם זאת, ככל שהטענה מועלית במועד מאוחר יותר, נדרשת הצדקה כבדת משקל ומשמעותית יותר על מנת להידרש אליה.

26. בענייננו, הובהר כי השתלשלות העניינים שבגינה הוצגו בהחלטה בהשגה נימוקים לא נכונים היא תוצאה של טעויות אנוש שבהסח הדעת. לא יהיה זה מוצדק לכבול את המשיבה לטיעונים שאותם התכוונה להציג בפני עוסק אחר, רק מפני שבטעות שודכו להחלטה בהשגה של העוררת. בהקשר זה, רלוונטיים גם הממצאים עצמם, שאותם הציגה המשיבה בהחלטה בהשגה – מדובר במידע קריטי שמן ההכרח היה שנידרש אליו ונקבל לגביו את התייחסות העוררת בטרם ניתן את החלטתנו בערר.

27. בשולי הדברים, נציין כי לא ראינו לנכון לקבל את טענת העוררת כאילו היה על המשיבה לתמוך בתצהיר את טענותיה לעניין נסיבות הטעות. מדובר בעניין פרוצדורלי, שבו הוועדה יכולה לקבוע לעצמה את סדרי הדין ואינה כבולה בדיני הראיות (ראו סעיפים 20-21 לחוק בתי דין מינהליים, התשנ"ב-1992). מכל מקום ממילא, ועדת הערר מקבלת את כלל החלטותיה על בסיס מסמכים והצהרות, ולא על בסיס תצהיר (וראו סעיף 2(ד)(1) לתקנות התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) (סדרי הדין והמינהל ובוועדת הערר), התשפ"א-2020).

28. לצד זאת, אין מחלוקת כי התנהלות המשיבה פגעה בעוררת ובניהול הליך הערר בפני הוועדה. העוררת כבר הספיקה להגיש ערר מוטעה, ערר שאף הוועדה נאלצה להידרש אליו ולבקש מהעוררת מסמכים נוספים לגביו. מעת שהובהר כי החלטה בהשגה הייתה שגויה, נאלצה העוררת להתחיל את ההליך מחדש.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

29. ניתן לומר כי התנהלות זו גובלת בזלזול, והגם שהיא נעשתה בהסח הדעת – היא יוצרת תחושות קשות, ומותירה את הרושם כאילו המשיבה אינה מכבדת את העוסק שהגיש את ההשגה. אנו מקבלים לחלוטין את הסברי המשיבה שמדובר בטעות איומה ולא בהתנהלות מכוונת, אך יש להיות ערים לנוק שנגרם כתוצאה ממנה.

30. אין צורך לומר כי מהלך זה כרוך גם בעלויות ובהוצאות מבחינתה של העוררת, ואין כל הצדקה שהיא תישא בהן. אשר על כן, באנו לכלל מסקנה כי הליך הערר יימשך כסדרו על בסיס ההחלטה המתקנת, ואולם תהיה אשר תהיה תוצאת הערר – תישא המשיבה בהוצאות העוררת בגין התנהלות זו.

דרישת הקשר הסיבתי

31. לצורך בחינת הערר לגופו, נבקש להקדים דברים אחדים ולהבהיר את הרקע המשפטי הרלוונטי.

32. חוק התוכנית לסיוע כלכלי מורה על מתן מענקים לעסקים שנפגעו בתקופת ההתפשטות של נגיף הקורונה, וזאת מתוך מטרה לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטות הנגיף. בהתאם להחלטת הממשלה ולחוק, התנאי הבסיסי למתן המענק הוא כי חלה בעסק ירידת מחזורים, בהשוואה בין תקופת הזכאות לבין החודשים המקבילים בשנת 2019, בשיעור שנקבע. עם זאת, המענק ניתן רק במקרים שבהם "ירידת מחזור העסקאות בתקופת המענק נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף covid-19", כלומר – רק אם קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה (ראו סעיף 38 לחוק).

33. בחוק התוכנית לסיוע כלכלי לא נקבע כי עוסק המבקש מענק מחויב להוכיח את הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי, וכפי שנקבע בעבר בהקשר זה, ניתן לומר כי יש מעין הנחת מוצא עובדתית לפיה במקום שקיימת ירידת מחזורים, קיים גם קשר סיבתי להתפשטות נגיף הקורונה. יחד עם זאת, במקרים שבהם רשות המסים מצביעה על ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של קשר סיבתי, נטל ההוכחה מוטל על העוסק, ועליו להבהיר את הקשר בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה (ראו עמ"נ 27710-21-06 ב.ג.בטחון הצפון אבטחת מוסדות, לוי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המסים בישראל (ניתן ביום 3.1.2022; להלן – עניין ב.ג. בטחון), פיסקה 53 להחלטה).

34. בעניין ב.ג. בטחון ובפסיקות קודמות של ועדות הערר הוזכרו ממצאים שונים שהוכרו ככאלו שמעבירים לעורר את הנטל הראייתי להוכחת קיומו של הקשר הסיבתי. בין היתר נקבע כי העורר נדרש להוכיח את הסיבה לירידת המחזורים כאשר חלה ברידה בהיקף ההכנסות שלו עוד לפני משבר הקורונה (עניין ב.ג. בטחון, פיסקה 53 להחלטה; וראו לדוגמה ערר 1101-21



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

זידאן מוחמד נ' רשות המסים (ניתן ביום 5.5.2021), ערר 1133-21 מאסטר ביי בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 19.5.2021), או ירידה בהיקף הפרויקטים שלו (ערר 1059-21 א.ש.ת. עבודות קבלנות בניה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 12.8.2021)), כאשר חל שינוי באופי הפעילות של העסק ללא קשר למשבר הקורונה (ערר 1130-21 חיאדרה חאלד נ' רשות המסים (ניתן ביום 5.7.2021), ערר 1256-21 א.ס.ף פיתוח - עבודות קבלניות וצמ"ה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 10.10.2021)), כאשר מחזור ההכנסות שלו בשנת 2019 כלל הכנסה חריגה (ערר 1389-21 אהוד לויטן הנדסה בע"מ נ' רשות המסים, ערר 1316-21 פרי פייד כארד נ' רשות המסים (ניתן ביום 22.11.2021)), ועוד.

35. בעררים שלפנינו, שאלת הקשר הסיבתי מתעוררת לגבי שלוש תקופות הזכאות, אך בהיבטים שונים – בתקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020 מחזור ההכנסות בתקופת הבסיס כולל הכנסה חריגה, ואילו בתקופות הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020 ונובמבר-דצמבר 2020 – ההכנסות ירדו לאפס, שינוי משמעותי שיש צורך לעמוד על טיבו. להלן נתייחס בנפרד לכל אחת מהתקופות הללו.

תקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020 – קשר סיבתי

36. על פי דיווחי העוררת למע"מ, השוואה בין תקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020 לבין תקופת הבסיס, היינו – התקופה המקבילה בשנת 2019, מעידה על ירידת מחזורים בשיעור של כ-77%, ואולם מדובר בנתון מטעה. בחודש אוגוסט 2019 דיווחה החברה באופן חריג על הכנסות בסך של למעלה ממיליון ₪. חודש זה כה חריג בגובה ההכנסות, עד כדי כך שהוא אחראי ליותר משליש מהכנסותיה של העוררת בשנת 2019. בדיקת המשיבה העלתה כי רוב ההכנסות בחודש זה נבע מעסקה חד פעמית של מכירת אבטיחים.

37. בנסיבות כאלו, ברי כי נתוני ההכנסות בחודשים הספציפיים בשנת 2019 אינם יכולים לשמש נתוני בסיס לחישוב ירידת המחזורים שנגרמה עקב התפשטות הקורונה. ירידת המחזורים המחושבת בהשוואה לתקופת הבסיס היא אקראית, והיא לא משקפת את תוצאת נגיף הקורונה.

38. ככלל, בנסיבות כאלה, ניתן לנקוט אחת משתי אפשרויות: (א) נטרול ההכנסה החד פעמית; (ב) חישוב חלופי לתקופת הבסיס, על פי ממוצע ההכנסות לשנת 2019. בערר 1277-21 נורט' סטאר טכנולוגיות בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 14.10.2021), עמדנו על כך שהשאלה העיקרית בהקשר זה היא האם ההכנסה הגבוהה היא תוצאה של הפעילות העיסקית השוטפת והרגילה של העסק; כאשר ההכנסה נובעת מהפעילות השוטפת של העסק, אין הצדקה לנטרל אותה, ויש מקום לכלול את אותה הכנסה במסגרת הממוצע ההכנסות של העסק לשנת 2019. מנגד, כאשר ההכנסה החד פעמית אינה נובעת מהפעילות העיסקית



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- הרגילה, והיא לא צפויה לחזור על עצמה – יש מקום לנטרל את ההכנסה הזו מחישוב ההכנסות בתקופת הבסיס (פיסקאות 24-18 להחלטה בעניין נורט' סטאר טכנולוגיות).
39. במקרה שלפנינו, ניתן להסתפק בשאלה אם עסקת האבטיחים בשנת 2019 הייתה חריגה, והאם נכון לומר שהיא הייתה צפויה לחזור על עצמה בשנת 2020. בדיון הוסבר כי לא מדובר בהכנסה אקראית, וכי ההחלטה לזרוע אבטיחים על פני 400 דונם נעשתה לאחר שהוסכם מראש עם הלקוח על רכישת האבטיחים בבוא העת במחיר מוסכם. העוררת הבהירה כי ההכנות החלו בתחילת שנת 2019, וציינה כי מדובר בגידול שאורך 5-6 חודשים.
40. על רקע זה, ניתן לומר שאילו הייתה צפויה עסקה דומה לגידול אבטיחים בשנת 2020, היא הייתה צריכה להתחיל לכל הפחות בחודשים ינואר-פברואר 2020, לפני שנודע על מגפת הקורונה ועל השלכותיה הצפויות. כיוון שהעורר לא זרע אבטיחים בשנת 2020, אך מתבקש לקבוע כי העסקה של יולי 2019 הייתה חריגה, ושהיא לא הייתה צפויה להתקיים בשנת 2020. העורר טען בדיון כי גם ההחלטה שלא לזרוע אבטיחים נבעה ממגפת הקורונה, אולם על פניו, טענה זו אינה מתיישבת עם התאריכים ומשך הגידול כפי שהוסבר.
41. מכל מקום, כפי שנראה להלן, גם אם היינו מקבלים את טענות העוררת לעניין עסקת האבטיחים, לא הייתה לכך השפעה של ממש על התוצאה. גם אם אין מקום לנטרל את ההכנסות מעסקת האבטיחים, ברור שלא ניתן לקיים את נתוני תקופת הבסיס כפי שהם, ולכל הפחות יש צורך לקבוע את נתוני תקופת הבסיס על פי ממוצע השנתי. בהשוואה בין המחזור הדו חודשי הממוצע של העוררת לבין מחזור ההכנסות שלה בתקופת הזכאות – חלה ירידה של 38.76%. בהתאם לחוק, שיעור הירידה הנדרש לצורך זכאות למענק בתקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020 הוא 40%, כך שהעוררת אינה זכאית למענק גם לפי חישוב מיטיב זה.
42. חשוב לציין כי אף אם היינו הולכים צעד נוסף לקראת העוררת, ועורכים את החישוב המיטיב לפי הנחה מיטיבה נוספת, כאילו הירידה עברה את רף ה-40% כנדרש בחוק – עדיין כמעט לא הייתה לכך השפעה על התוצאה בערר. העוררת קיבלה בגין תקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020 מענק בסך של 33,619 ₪, ואילו לפי התחשיב המיטיב ביותר, הכולל ירידה של 40% למול הממוצע השנתי של שנת 2019, הייתה העוררת זכאית למענק בסכום דומה (בפער זניח). כאמור, מדובר בחישוב מיטיב ואיננו סבורים שהעוררת עומדת בתנאים לקבלתו, ואולם כפי שהובהר – גם אילו היה נערך חישוב מיטיב, לא היה מקום לשנות את התוצאה שאליה הגיעה המשיבה בתקופת זכאות זו.
43. העוררת טענה בדיון כי ככל שנוקטים בחישוב ממוצע, יש מקום לחשב גם את ההכנסות בתקופת הזכאות על בסיס ממוצע – כלומר, לפי ממוצע ההכנסות בשנת 2020. לטעמנו, בשונה מחישוב הממוצע בשנת 2019, שהוא פועל יוצא של דרישת הקשר הסיבתי הקבועה בסעיף (3)8 לחוק, חישוב ממוצע בהכנסות בשנת 2020 אינו מבוסס מבחינה משפטית.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

המחוקק הורה על קיום חישוב דו חודשי, ולא ניתן להקטין את מחזור ההכנסות בתקופה נתונה באופן מלאכותי ולייצר ירידת מחזורים יש מאין. מכל מקום, גם לפי שיטה תיאורטית זו – חישוב ממוצע ההכנסות אינו יכול להביא בחשבון את התקופות שבהן דיווחה העוררת על הכנסות בשיעור אפס (שינוי שעל טיבו נעמוד להלן), ובחישוב השוואתי למול ממוצע שנת 2020 בחודשים שבהם דווחו הכנסות (קרי, עד חודש אוגוסט) – לא חלה ירידה בהכנסות העוררת בשיעור המזכה במענק.

44. אם כן, בנוגע לתקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020 – החלטת המשיבה היא סבירה ומבוססת. ירידת המחזורים נובעת מהכנסה חריגה ביותר, שספק רב אם הייתה צפויה לחזור על עצמה, והעוררת לא הרימה את נטל הראייה הנדרש כדי להוכיח כי הכנסותיה בתקופה זו נפגעו בשיעור של יותר מ-40% כנדרש בחוק.

תקופות הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020 ונובמבר-דצמבר 2020 – קשר סיבתי

45. שתי תקופות הזכאות הנוספות הנדונות בערר הן תקופות שבהן דיווחה העוררת על הכנסות בשיעור אפס – דיווחים אלו התקיימו החל מחודש ספטמבר 2020 ועד פברואר 2021. על פניו, הפסקה פתאומית זו בהכנסות העוררת אינה ברורה – ההכנסות לא נפסקו עם פרוץ מגפת הקורונה או במועד קרוב לכך, אלא רק בחלוף 6 חודשים. בה במידה, לא ניתן לומר שקדמה לתקופה זו תקופה של הידרדרות הדרגתית – ההכנסות מחודש מרץ 2020 הן אמנם נמוכות מההכנסות בשנה קודמת במידה מסוימת, ואולם קו המגמה אינו עקבי, ודווקא בחודש האחרון שבו הופקו הכנסות, בחודש אוגוסט, חלה עליה בהכנסות העוררת לרמות דומות לאלו שהיו בשנת 2019. נתונים אלו מצטרפים למידע שעליו הצביעה המשיבה – עזיבתו של השותף, מר אמיר אבו סביה, שהתרחשה בחודש אוקטובר 2020.

46. אינדיקציות אלו, שהוצגו על ידי המשיבה במסגרת ההחלטה המתוקנת בהשגה, עשויות להעיד על כך שאירע שינוי של ממש בפעילות החברה. הפסקה פתאומית בזרם ההכנסות, בד בבד עם עזיבה של שותף בחברה, אינן עניין של מה בכך. אלו הן נסיבות שעשויות להעיד על אירועים אחרים שהביאו למשבר שפקד את החברה בתקופה ספציפית זו, ויש בהן כדי להעביר את נטל הראייה אל כתפיה של העוררת.

47. נזכיר כי העוררת עוסקת בחקלאות, ומשווקת ירקות שאותן היא מגדלת – רובם בשטחים פתוחים ומיעוטים במנהרות. על פניו, המגבלות שהוטלו על המשק עם התפשטות מגפת הקורונה לא כללו הגבלות על עבודה חקלאית בשטחים פתוחים, וככל הידוע לוועדה, גם התוצרת החקלאית היא סחורה שהביקוש שלה עמד בעינו (גם אם חלה הסטה מסוימת, בין הביקושים במסעדות ובמקומות אירוח לבין הצריכה הפרטית בסופרמרקטים). ניתן לשער שברמה המאקרו כלכלית, נשמרה יציבות בביקוש לתוצרת חקלאית, ולא מדובר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בשוק שאמור היה להיפגע. על פניו, דפוסי הירידה והעליה בהכנסות העוררת גם אינם קשורים לתקופות שבהן חל סגר ולמצב המשק בכללותו.

48. בכתב הערר המתוקן, לא הוצג הסבר מניח את הדעת לשאלה מדוע פסק זרם ההכנסות של החברה באופן פתאומי, מחודש ספטמבר 2020 ואילך. העוררת מיקדה את טענותיה בשלילת התזה של העברת הפעילות, שאותה הציגה המשיבה (שאליה נתייחס להלן), וכן בטענה שהאינדיקציות אינן מעבירות אליה את נטל הראיה – אולם לא טרחה להסביר באופן פשוט וברור מה אירע בעסק וכיצד נפגעה הכנסתו של העסק בעקבות התפשטות נגיף הקורונה.

49. גם בדיון, ביקשה העוררת למקד את טענותיה בהפרכת התזה של המשיבה, ואולם לשאלות הפשוטות בדבר השתלשלות האירועים שהובילה לירידה הדרמטית בהכנסות בחודש ספטמבר ואילך – לא ניתנה תשובה ברורה. העוררת טענה כי לקוחותיה היו מסעדות ואולמות אירועים, שנאלצו לצמצם או להפסיק את פעילותם. הסבר זה יכול היה להבהיר את התמונה, אילו היינו מוצאים שהכנסות העוררת צומצמו בחודשים מרץ-מאי, שבהן חל סגר הדוק, ובמקרה כזה ניתן היה לצפות שתהיינה הכנסות גם בחודש ספטמבר – עד להטלת הסגר הנוסף, וכן ניתן לצפות להתחדשות ההכנסות בהמשך. העובדה שחלה ירידה בהכנסות דווקא בחודש ספטמבר אינה עולה בקנה אחד עם הסבר זה.

50. העוררת צירפה לכתב הערר דו"ח שמאי שמעיד על נזקי הקורונה, וטענה בדיון כי הוא מוכיח את נזקה. נעיר כי מעיון בדו"ח לא ניתן ללמוד בבירור על קיומם של נזקים ועל היקפם – הדו"ח מפרט את שטחי הגידול השונים ואת מצבם: "מוכן לקטיף", "איכותי", "בקטיף", וכן הלאה. רק על חלק קטן משטחי הגידול צוין סטטוס שניתן ללמוד ממנו על נזק (כגון שטח פטרוזיליה שלא נקצר ונמצא "בתיחוח", או שטח קטן של רוקט שצוין לגביו "עבר מועד הקטיף"). מכל מקום, הדו"ח מבוסס על ביקור שנערך בתאריך 26.3.2020 – קרי זמן קצר לאחר פרוץ המגפה וזמן רב לפני שהעסק דיווח על הכנסות בשיעור אפס. גם אם הדו"ח מעיד על נזקים שאירעו בחודש מרץ, אין בכך כדי להסביר מה אירע לעסק בחודש ספטמבר.

51. במענה לשאלות הוועדה, הסביר מנהל העוררת כי בגידול ירקות התבלין, שבו עסקה בעיקר, הזריעה מתבצעת פעם בשנה, אבל הקציר מאותו צמח יכול להתבצע מספר פעמים בשנה, במחזורים של מספר שבועות. לצד זאת, הוסבר כי אם לא נערך קציר, עשויה להידרש פעולה של "קציר טכני", שלמעשה מחסלת את הצמח ומחייבת שתילה מחדש של החלקה – הליך שאורך 3 חודשים עד שהחלקה מוכנה שוב. לטענת מנהל העוררת, בגלל המשבר שאירע בחודשים מרץ-אפריל 2020, לא היה למי למכור את הסחורה, ולכן הוא נאלץ לערוך קציר טכני ולחדש את הגידולים (נטען כי על רקע זה הוזמנה בדיקת השמאי) – ומהטעם



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הזה נוצר מצב של הכנסות אפס, בתקופה שבה השטח מצוי בעבודות חידוש ועדיין אינו מניב הכנסות.

52. גם הסבר זה של העוררת מעורר תהיות רבות ואינו עולה בקנה אחד עם לוחות הזמנים המצטיירים מדיווחי המע"מ של העוררת. ראשית, לא ברור לאיזו תקופה מתייחסת הטענה – אם הנזק אירע בחודשים מרץ-אפריל, כפי שנטען בתחילה, ניתן היה לצפות לכך שבחודשים מאי ואילך תהיה הכנסה בשיעור אפס, ובחלוף תקופה של 3 חודשים תשוב העוררת להפיק הכנסות. אולם בשלב מאוחר של הדיון, נשאל מנהל העוררת מתי אירע השינוי והשיב "אחרי הסגר השני בספטמבר, החלטתי לעבור לגידולים אחרים" (עמ' 15 לפרוטוקול) – ואמנם דיווח על הכנסות בשיעור אפס החל בחודש ספטמבר, ואולם הסגר השני הסתיים רק באוקטובר. גם הסבר זה אם כן אינו מתיישב עם הנתונים ועם המידע אודות מועדי הסגרים והתפשטות המגפה.

53. נזכיר כי הדיווח על הכנסות בשיעור אפס החל דווקא בחודש ספטמבר, ואולם דווקא בתקופה שקדמה לכך חלה התאוששות משמעותית במשק בישראל – החודשים יולי-אוגוסט 2020 התאפיינו בהתאוששות כמעט מלאה של המשק, ובתקופה זו היה קשה עד מאוד להעריך שצפוי להיות לנגיף הקורונה "גל" שני, שהחל לבסוף בחודש ספטמבר. על רקע זה, הסבריו של מנהל העוררת הם תמוהים מאוד, ואין לנו אלא להביאם כלשונם:

**"יו"ר הוועדה: ביולי-אוגוסט איזה סחורה שתולה בקרקע?
בתקופה של רגע לפני כן, אין לכם סחורה, אין צמחים באדמה?
והדי ספהיה: יש – אבל אין למי למכור. השמדנו וחידשנו, ביולי-
אוגוסט היינו בשלב של חידוש. הגענו לספטמבר-אוקטובר שוב
היה סגר." (פרוטוקול הדיון, עמ' 8).**

54. מעל הכל, קשה להשתחרר מהרושם שהעוררת אינה מתארת מציאות עסקית הגיונית. לפי דו"ח השמאי, העוררת מנהלת עסק חקלאי שכולל 17 חלקות שונות ובהם גידולים שונים, ומובן כי כל חלקה מצויה בסטטוס שונה. הדעת נותנת כי בניהול עסק מסוג זה, תהיה הדרגה מסוימת, שתאפשר המשכיות ורציפות בייצור התוצרת – לא כל הגידולים נשתלים באותה תקופה בשנה, והגידולים השונים לא נמצאים בסטטוס זהה בכל רגע נתון. גם אם ארע משבר מסוים בחלקה זו או אחרת שהצריך קציר טכני במועד מוקדם מהצפוי או השמדת יבולים, ניתן לצפות כי העסק ינקוט במאמצים לשמור על רציפות, ולו במידה חלקית או מוגבלת, על מנת לספק סחורה בהתאם לביקוש העתידי.

55. מנהל העוררת מתאר מצב קטסטרופלי, שבו לא נותרה ברירה אלא להשמיד את כל הגידולים בכל השטחים, ולהתחיל את הכל מהתחלה – אולם כאמור, תיאור זה אינו מתיישב עם הדיווחים למע"מ – הן בשל כך שהתקופה שבה נמשכו דיווחים בשיעור אפס ארכה 6 חודשים ולא 3 חודשים, והן בשל כך שההשמדה כביכול נעשתה בחודש בסוף



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

אוגוסט או בתחילת ספטמבר – לפני הסגר השני, דווקא בתקופה שבה המשק כמעט חזר לשגרה מלאה.

56. בסופו של דבר, לאחר שעיינו בכתבי הטענות ולאחר ששמענו את טענות העוררת בדיון, לא מצאנו תשובה קוהרנטית והגיונית לשאלה באיזה אופן פגע נגיף הקורונה בהכנסותיה דווקא בחודש ספטמבר 2020 ואילך, וכיצד קרה שבמועד זה לא הצליחה העוררת לייצר הכנסות כלל. התמונה העובדתית נותרה מעורפלת, ורוב הנסתר על הגלוי – לא מן הנמנע שהיו סיבות אחרות לכך שהכנסותיה של העוררת ירדו לאפס, סיבות שנותרו עלומות ולא נחשפו בדיון. כאמור, מבחינה משפטית נטל הראיה להוכחת הקשר הסיבתי מוטל על העוררת, והמסקנה שאליה הגענו כי העוררת לא הרימה את נטל הראיה ולא הציגה הסבר משכנע שניתן לבסס בראיות.

שינויים אחרים שאירעו בפעילות העסק

57. נוכח המסקנה שאליה הגענו, איננו רואים צורך להכריע בשאלה אילו שינויים בדיוק עברו על העסק, ומהם הגורמים האחרים, שאינם נובעים מהתפשטות נגיף הקורונה, שהביאו את העוררת למצבה.

58. התזה שהעלתה המשיבה היא כי עזיבת השותף הייתה כרוכה בהעברת הפעילות בעסק, וכי ממועד זה ואילך הפעילות העסקית התקיימה אצל השותף. לפי נתוניה של המשיבה בדיווחים של השותף היו הכנסות ללא הוצאות ולא מן הנמנע שהיצור בוצע על ידי העוררת והשותף עסק בשיווק תוצרתה, שזו הייתה התמחותו (גם לטענתה של העוררת). ואולם המשיבה לא הציגה די ראיות להוכחת טענה זו. העוררת טענה כי אין לה מידע על השותף ועל עסקיו העצמאיים, וציינה כי הוא עוסק במסחר, בפעילות שאינה קשורה אליה; ככל הנראה השותף עוסק במסחר סיטונאי בירקות – תחום שעשוי להיות קשור לפעילות העוררת, אך לא הוצגה אינדיקציה לכך שהתקיים קשר עסקי או אחר בין השניים. העוררת אף הדגישה כי בתקופה שבה דווח על הכנסות בשיעור אפס היא המשיכה לשאת בהוצאות, ומכאן עולה שהעסק לא הפסיק את פעילותו.

59. על פניו, התזה שהציגה המשיבה אינה מוכחת ואולם אין מחלוקת על כך שהכנסות העוררת פסקו כליל זמן קצר לפני שהשותף, מר אבו סביה, עזב את החברה. לא יהיה זה מוגזם לשער שהדברים קשורים אחד לשני, באופן כזה או אחר. נציגי העוררת ציינו בדיון כי מנהל העוררת כיום, מר ספהיה, היה אחראי על הצד של גידול התוצרת החקלאית, וכי השותף שעזב, מר אבו סביה, היה אחראי על השיווק. העוררת טענה בדיון כי השותף עזב בשל האכזבה מתוצאות העסק בתקופת הקורונה ובשל היעדר הכנסות, ואולם העוררת לא



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

צירפה כל מסמך ולא הביאה ראיות להוכחת טענותיה לגביה נסיבות העזיבה של השותף – הגם שהמשיבה מיקדה בכך את טענותיה.

60. בדיון ציין מנהל העוררת כי בחודש ספטמבר חל שינוי בפעילות החברה – ומפאת חשיבות הדברים נביאם כלשונם:

"וזהדי ספהיה: אחרי הסגר השני בספטמבר, החלטתי לעבור לגידולים אחרים. בתקופת הקורונה עשיתי הסכם עם עלי השרון, שלא משכו את הסחורה שלהם, גם חסה וכרוב אדום. לכן לא רציתי – היום אני עובד בהסכם עם מחיר קבוע. לא יכול לעבוד מול השוק הסיטונאי או כל מחיר. עובד רק בהתחייבות לכמות" (פרוטוקול הדיון, עמ' 15)

61. העוררת ביקשה לקשור בין השינוי הנ"ל לבין מגפת הקורונה, בטענות הדחוקות שצוינו לעיל. עם זאת, לא מן הנמנע שהשינוי המתואר קשור לעזיבת השותף, בנסיבות שונות מאלו שתוארו בדיון – ישנה אפשרות שעזיבת השותף נעשתה באופן מפתיע והותירה את העוררת ללא יכולת שיווק וללא מקורות הכנסה, ובעקבות כך, היא נאלצה לשנות את מתכונת השיווק ולמצוא מקור הכנסה יציב וקבוע. ככל שאלו היו פני הדברים, הדבר עשוי להסביר מדוע הירידה בהכנסות היא דראסטית, ומדוע ארכה זמן רב. עם זאת, חשוב להדגיש כי מדובר בהסבר היפוטיטי, וממילא לא הוצגו בדיון ראיות לטיב השינוי שעבר על העסק, לכאן או לכאן.

סיכום והערות אחרונות

62. הלכה למעשה, מכל הטעמים המפורטים לעיל, אנו דוחים את הערר על כל חלקיו. בתקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020, לאחר נטרול ההכנסה החריגה בתקופת הבסיס (או בחישוב תקופת הבסיס לפי ממוצע) – לא חלה ירידת מחזורים בשיעור הנדרש. בתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020 ונובמבר-דצמבר 2020, נראה כי חל שינוי בדפוס הפעילות של העוררת, והיא לא הרימה את נטל הראיה הנדרש לצורך הוכחת הקשר הסיבתי בין שינוי זה ובין התפשטות נגיף הקורונה.

63. נוכח התוצאה שאליה הגענו, לא ראינו לנכון לדון ביתר העילות שציינו המשיבה במסגרת ההחלטה בהשגה. לגבי שיעור ההוצאות הקבועות של העוררת, הוצגו בדיון אגב אורחא טענות שניתן ללמוד מהן על הוצאות אחזקה קבועות של הגידול החקלאי, שלא באו לידי ביטוי בחישוב שערכה המשיבה, ואולם לא ראינו צורך להכריע בכך. איננו מכריעים גם בטענה בדבר החרגת העסק מהגדרת עוסק לנוכח דיווח על הכנסות בשיעור אפס (ואולם יש



מדינת ישראל ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לתת את הדעת לכך שהיו לעוררת הוצאות לא מעטות בתקופה זו, כך שיש מקום לספק אם ההחרגה חלה עליה).

64. כפי שצינו לעיל, התנהלות המשיבה במקרה זה ראויה לביקורת. עמדנו בהרחבה לעיל על הפגם העמוק שכרוך בשינוי ההחלטה בהשגה במהלך בירור הערר. לכך יש להוסיף גם את האיחור במתן החלטה בהשגה – ההחלטה המוטעית ניתנה באיחור של מספר חודשים, וההחלטה המתוקנת ניתנה בחלוף זמן רב יותר. כפי שהודגש בעבר, לא ניתן לומר שאיחור במתן החלטה בהשגה מצדיק כשלעצמו את קבלת הערר; עם זאת, איחור בהשגה עשוי להוות שיקול בעת פסיקת הוצאות העוררת (וראו ערר 1795-21 חיים ישראלי ובניו בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 18.1.2022; ערר 1664-21 ארג'נטרו אחזקות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 31.1.2022). בנסיבות החריגות, בגין שני הליקויים הללו, אנו פוסקים כי יהיה על המשיבה לשאת בהוצאות העוררת בסך כולל של 10,000 ש"ח. סכום זה יקוּזז ממקדמות המענקים שעל העוררת להשיב לשלטונות המס.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 45 יום.
ניתנה היום, ז' אייר תשפ"ב, 08/05/2022, בהעדר הצדדים.

2080-21, 2071-21, 2039-21

צבי פרלמוטר, רו"ח
נציג ציבור

ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה