



## מדינת ישראל

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

ערר 22-2051

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

העוררת: עפררת בע"מ מס' 511879843  
ע"י ב"כ מר/גברת רועי אונטרשטיין

נ ג ד

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

### החלטה

#### רקע עובדתי

1. העוררת היא חברה העוסקת בביצוע עבודות קידוח.
2. בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – החוק או חוק התכנית לסיוע כלכלי) הגישה העוררת בקשה למענק הוצאות קבועות לתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020. בקשת העוררת נדחתה בנימוק כי לאחר חישוב ממוצע בין הכנסות שנת 2019 להכנסות שנת 2020, שיעור הירידה אינו עולה על השיעור המינימלי הקבוע בחוק. כנגד החלטה זו הגישה העוררת השגה ביום 24.11.2020.
3. ביום 28.4.2022 נדחתה השגת העוררת. המשיבה קבעה כי לא נמצא קשר סיבתי בין הירידה הנקודתית בהכנסות לבין מגפת הקורונה, מהנימוקים הבאים:
  - א. עליה בהכנסות העסק בשנת 2020 ובשנת 2021 – בשנת 2019 הכנסות החברה היו כ- 3.7 מיליון ₪, בשנת 2020 עמדו ההכנסות על כ- 4.5 מיליון ₪ ובשנת 2021 עמדו ההכנסות על כ- 5.4 מיליון ₪.
  - ב. בניגוד לטענת העוררת כי העסק מצוי בצמיחה, נמצא כי חלה ירידה בהכנסות החברה בין השנים 2017-2019.



## מדינת ישראל

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

- ג. העוררת טענה כי רכשה ציוד בשנת 2019 שהיה אמור להגדיל את הכנסותיה אולם גם בשנת 2017 נרכש ציוד על ידי החברה והכנסותיה לא עלו בשנת 2018, כך שרכישת הציוד אינה מעידה בהכרח על גידול בהכנסות.
- ד. מחזורי העוררת מאוד תנודתיים – כך לדוגמא, הכנסות חודש אפריל 2019 נמוכות בכ- 60% מהכנסות חודש מרץ 2019, וזאת טרם התפרצות הקורונה.
4. על החלטה זו הגישה העוררת את הערר שבפנינו.

### טענות הצדדים

#### טענות העוררת

5. בכתב הערר טענה העוררת כי ההחלטה בהשגה התקבלה באיחור של 307 ימים מהמועד החוקי שנקבע למתן ההחלטה בהשגה ולפיכך יש לקבל את הערר על הסף. בעניין זה הפנתה העוררת לפסיקתו של בית המשפט המחוזי בעמ"נ 27710-06-21 ב.ג בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים בישראל (ניתן ביום 3.1.2022; להלן – פס"ד בטחון הצפון). בנוסף ציינה העוררת כי חרף בקשתה בכתב ההשגה לקיים הידברות עמה, התקבלה ההחלטה בהשגה מבלי שתינתן לה זכות השימוע.
6. לגופה של מחלוקת טענה העוררת כי החברה נפגעה באופן משמעותי בתקופת הזכאות (לגביה נקבע שיעור ירידת מחזורים של 25% ולא 40%), וכן כי השוואת מחזור ההכנסות לשנת 2020 בנטרול הכנסות חודשי ינואר-פברואר, לתקופה המקבילה בשנת 2019, מעלה כי קיימת ירידת מחזורים.
7. העוררת ציינה כי ניתן להבחין בגידול משמעותי במחזורי החברה בין החודשים אוגוסט 2019 עד פברואר 2020 (ממוצע הכנסות דו-חודשי של 973,000 ₪). בנוסף צוין כי בחוזר מטעם לשכת רואי החשבון שהתפרסם ביום 12.11.2020, נקבע ביחס לעסקים שגדלו באופן משמעותי ושהוציאו תשומות משמעותיות בסוף שנת 2019 כי הם רשאים להגיש בקשה למענק הוצאות קבועות בגין העסק שהיה פעיל בתקופת הבסיס. העוררת הדגישה כי בחודש דצמבר 2019 רכשה מכונית קידוח חדשה בעלות של 1 מיליון ₪ שהיתה אמורה להגדיל באופן משמעותי את הכנסות החברה, ואכן חלה עלייה משמעותית בהכנסות בחודשים ינואר-פברואר 2020. העוררת הוסיפה כי טענת המשיבה בהחלטה בהשגה בעניין המכונה שנרכשה בשנת 2017 אינה רלוונטית שכן רכישה זו לא צלחה כמצופה, בניגוד לרכישה בשנת 2019. עוד ציינה העוררת כי עליית המחזורים בשנת 2021 ובשנת 2022 מעידות גם הן על התאוששות החברה ואילולא הקורונה מחזורי החברה בשנת 2020 היו דומים למחזורים אלה.



## מדינת ישראל

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

8. בתגובתה לכתב התשובה הרחיבה העוררת בנוגע לטענה כי יש לקבל הערר על הסף בשל האיחור במתן ההחלטה בהשגה והפנתה גם לקביעותיה של השופטת ויינשטיין בפסק הדין בעמ"נ 3720-11-21 בוריס פודולסקי נ' רשות המיסים (פורסם בנבו, 15.07.2022; להלן – פס"ד פודולסקי (מחוזי)). הודגש כי בנוסף לחריגה הקיצונית מלוח הזמנים, לא נמצא ממצא עובדתי מיוחד בהחלטה בהשגה שהצריך בדיקה מעמיקה כלשהי וכי כל נתוני הדיווחים למע"מ עליהם הסתמכה המשיבה בהחלטתה היו מצויים בפני המשיבה בכל זמן נתון. בנוסף צוין כי הממצאים העובדתיים שציינה המשיבה כמעמידים בספק את הקשר הסיבתי אינם מובהקים כלל ולכל הפחות, אינם מובהקים דיים. עוד חזרה העוררת על טענתה כי לא ניתנה לה זכות טיעון חרף האיחור הקיצוני.

#### טענות המשיבה

9. בכתב התשובה טענה המשיבה בהרחבה לעניין האיחור במתן ההחלטה בהשגה. לטענתה, היה על העוררת להגיש ערר מיד עם חלוף המועד ומשלא עשתה כן היא מושתקת מלטעון נגד האיחור. נטען כי המועד לקבלת החלטה בהשגה נקבע ללא סנקציה בצדו, בשונה מהוראות מקבילות בחוקי מס אחרים, 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 ופורטו נתונים שונים הנוגעים לכך. עוד נטען כי המחוקק קבע פתרון לעיכוב אפשרי במתן ההחלטות בדמות המנגנון לתשלום מקדמות על חשבון המענק, כפי ששולם לעוררת במקרה זה. המשיבה הוסיפה כי העוררת לא השיבה את המקדמה כנדרש ולמרות זאת היא מבקשת סעד מוועדת הערר. לבסוף נטען כי ניתן לרפא את הפגם שבאי מתן החלטה בהשגה במועד בסנקציות חלופיות, כגון פסיקת הוצאות או הימנעות מפסיקת הוצאות במקרה שהבקשות נמצאו לא מוצדקות.

10. לגופו של עניין, המשיבה טענה כי התנדויות בהכנסות העוררת והעובדה כי מחזור העסקאות השנתי לא ירד אלא עלה בשיעור ניכר, מראות כי אין קשר סיבתי בין הירידה הנקודתית בהכנסות לבין התפרצות מגיפת הקורונה. עוד ציינה המשיבה כי הכנסות החברה בחודש נובמבר 2020 עמדו על 1,219,250 ש"ח, למעלה מפי 10 מהכנסות החודש הקודם, וכי מדובר במחזור הכנסות חריג ביחס למחזוריה החודשיים של העוררת.

11. המשיבה ציינה כי שלב ההשגה נועד לצורך בדיקה מעמיקה ומקיפה יותר ואין לכבול את המשיבה לנימוקי הדחיה שצוינו בשלב הבקשה. בנוסף צוין כי אין חובה לנהל דיון עם העוררת טרם מתן ההחלטה והדבר היה גורם לאיחור רב יותר בטיפול נוכח עומס הבקשות.

12. בנוגע לטענת העוררת כי רכשה ציוד שהיה צפוי להגדיל את הכנסותיה טענה המשיבה כי גם בשנת 2017 נרכש ציוד אולם הכנסות שנת 2018 לא עלו בהתאם ואף ירדו, דבר המדגיש את היעדר הקשר הסיבתי בין התפרצות הנגיף לירידה בהכנסות. בנוסף צוין כי הצפי לעליה



## מדינת ישראל

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

- בהכנסות הינו ספקולטיבי ולא ניתן להניח קשר סיבתי בין היעדר רווחיות עסקית עתידית לבין נגיף הקורונה. כמו כן מטרתו של החוק אינו פיצוי על היעדר רווחים צפויים.
13. לבסוף נטען כי חברות העוסקות בענף הבניה ובענפים הנלווים לא הפסיקו את פעילותן במהלך תקופת הקורונה ובאופן כללי קיימת תנופה בענף זה בשנתיים האחרונות.
14. ביום 9.8.2022 התקיים דיון בערר, באמצעים טכנולוגיים. בסיום הדיון הציעה הוועדה לצדדים הצעת פשרה המבוססת על חישוב חלופי. המשיבה הודיעה כי אינה מקבלת את ההצעה והציעה הצעת פשרה מטעמה. בהמשך לכך הציעה הוועדה לצדדים לקיים הידברות ביניהם לצורך הגעה להסכמה. לאחר שקיימו הידברות כהצעת הוועדה, הודיעו הצדדים כי לא הגיעו להסכמה ביניהם.

### דיון והכרעה

15. לאחר שבחנו את כתבי הטענות ושמענו את הצדדים, מצאנו כי **דין הערר להתקבל באופן חלקי**. נפרט להלן את הטעמים להחלטתנו.

### דרישת הקשר הסיבתי – רקע נורמטיבי

16. חוק התכנית לסיוע כלכלי מורה על מתן מענקים לעסקים שנפגעו בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה, בתקופות שנקבעו בחוק. תנאי סף לקבלת המענק הוא כי חלה ירידה בין מחזור ההכנסות של העסק בתקופת הבסיס למחזור ההכנסות בתקופת הזכאות, בשיעור שנקבע בחוק. תנאי נוסף הוא כי הירידה במחזורי העסקאות **"נגרמה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה החדש"** (סעיף 3)8 (לחוק); כלומר, רק אם קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה.
17. החוק אינו קובע כי על מבקש המענק להוכיח את הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי. בפסיקת בית המשפט העליון בבר"מ 22/7502 **רשות המסים נ' פודולסקי** (ניתן ביום 23.1.2023; להלן – **פס"ד פודולסקי (עליון)**) נקבע כי לצורך הוכחת קיומו של הקשר הסיבתי, די בהצבעה על נתוני ירידת המחזורים בהתאם לקבוע בחוק. ככל שמבקשת רשות המיסים לטעון כי נותק הקשר הסיבתי, עליה להציג ראיות לכאורה לכך. ככל שתעשה כן, יעבור נטל ההוכחה לכתפי העוסק לביסוס קיומו של קשר זה:

**"סעיף 3)8 (לו קובע, כזכור, תנאי לקבלת המענק, והוא כי הירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס "נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש". הלכה למעשה, הדרך להוכיח עמידה בתנאי זה היא הצבעה על נתונים של ירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס. הא – ותו לא. אכן, ייתכן שגרמו לירידה במחזורי העסקאות נסיבות**



## מדינת ישראל

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

אחרות, אך אין דרכו של המשפט לדרוש הוכחת יסודות שליליים (במקרה זה, אי-קיומם של גורמים אחרים לירידה במחזורי העסקאות). גם בחיי המעשה, רשות המיסים אינה דורשת הוכחה כאמור מכל עוסק הפונה בבקשה בהתאם לחוק. הדברים אף עולים בקנה אחד עם תכליתו של החוק, שהיא מתן מענה יעיל ומהיר למשבר הכלכלי שאליו נקלעו עסקים רבים על רקע מאורעות השעה (ראו: דברי הסבר להצעת חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020, ה"ח 432, 453). ככל שלטענת רשות המיסים נותק הקשר הסיבתי בין הירידה במחזור ההכנסות של העוסק לבין השלכותיו של נגיף הקורונה – קרי, כי לא מתקיים התנאי הקבוע בסעיף 3(8) לחוק – על רשות המיסים לבסס טענתה זו ולסתור את החזקה באשר לכך שמגפת הקורונה הייתה הגורם הדומיננטי לשינוי. אם אכן תציג ראיות לכאורה לכך – או אז יעבור הנטל לכתפי העוסק להוכיח אחרת." (פסקה 22 לפסק הדין)

18. בפסיקה קודמת של בית המשפט המחוזי הובהר כי לצורך העברת הנטל נדרשת רשות המיסים להצביע על "ממצאים עובדתיים מהימנים" המעמידים בספק את קיומו של קשר סיבתי (ראו פס"ד בטחון הצפון, פסקה 53).

19. בפס"ד בטחון הצפון 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 ירידה בהיקף ההכנסות שלו עוד לפני משבר הקורונה, או שחל שינוי אחר בעסק לפני פרוץ המגפה (פס"ד בטחון הצפון, שם; ערר 1133-21 מאסטר ביף בע"מ נ' רשות המיסים (ניתן ביום 19.5.2021); ערר 2153-21 אבו זהרה למסחר כללי נ' רשות המיסים (ניתן ביום 23.2.2022)), או כאשר חל שינוי באופי הפעילות של העסק ללא קשר למשבר הקורונה (ערר 1130-21 חיאדרה חאלד נ' רשות המיסים (ניתן ביום 5.7.2021); ערר 1256-21 א.ס.ף פיתוח - עבודות קבלניות וצמ"ה בע"מ נ' רשות המיסים (ניתן ביום 10.10.2021); לפירוט אודות מקרים נוספים ראו ערר 1740-21 דורון אוסט נ' רשות המיסים, ניתן ביום 21.12.2021, פסקה 17 להחלטה, ובמובאות שם).

### איחור במתן החלטה בהשגה

20. העוררת עמדה בהרחבה על האיחור המשמעותי שחל במתן החלטה בהשגה בעניינה, וטענה כי יש לקבל את הערר גם על רקע איחור זה שעמד על 307 ימים, זאת בהסתמך על פסיקת בית המשפט המחוזי בפס"ד בטחון הצפון ובפס"ד פודולסקי (מחוזי).

21. בפס"ד בטחון הצפון דן בית המשפט המחוזי במשמעות שיש לתת לאיחור במתן החלטה בהשגה על מענקי הוצאות קבועות לפי חוק התוכנית לסיוע כלכלי, וקבע כי לאור תכלית



## מדינת ישראל

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

החוק שהיא מתן סיוע מהיר ויעיל לעסקים שנפגעו על מנת לספק להם "חמצן" בתקופת החירום של נגיף הקורונה, ספק אם ניתן להתייחס למועד הקבוע בחוק למתן ההחלטה בהשגה כמנחה בלבד. לפיכך נקבע כי היה מקום לקבל את הערר בשל האיחור במתן ההחלטה בהשגה, שעמד על 68 ימים. בפס"ד פודולסקי (מחוזי), שב בית המשפט המחוזי על קביעותיו בפס"ד בטחון הצפון לעניין האיחור במתן החלטה בהשגה ותוצאותיו, וקבע כי איחור משמעותי במתן החלטה בהשגה יביא, בשים לב לנסיבות הפרטניות של כל מקרה, לקבלת ההשגה על הסף (ראו פסקאות 88-85, פסקה 113 לפסק הדין). יצוין כי בשני פסקי דין אלו קבע בית המשפט כי היה מקום לקבל את העררים גם לגופם.

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

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

23. בפס"ד פודולסקי (עליון) נקבע ביחס לסוגיה זו, כי בהיעדר קביעה מפורשת בחוק המטילה סנקציה על אי-עמידה במועד, אי-מתן החלטה בהשגה במועד אינה מובילה "אוטומטית" לקבלתה. לצד זאת נקבע כי יש בהחלט לייחס משקל נכבד לעיכוב במתן ההחלטה, בפרט כאשר מדובר בעיכוב משמעותי:

"במכלול הנסיבות, ובהתחשב בשיקול של העומס המוטל על ועדת הערר כמו גם בשיקול של הקופה הציבורית, אני סבורה כי חריגה מהמועד הקבוע בסעיף 20(א)(1) לחוק הסיוע הכלכלי אינה מחייבת את קבלת ההשגה באופן אוטומטי כאשר אין מדובר בעיכוב משמעותי (ראו לעניין זה: ברק-ארז, בעמ' 414-415). לצד זאת, יש בהחלט מקום לייחס משקל נכבד לעיכוב במתן החלטה בהשגה, בפרט כאשר מדובר בעיכוב משמעותי. בהיקש מסעיף 6(א) לחוק לתיקון סדרי מינהל (החלטות והנמקות), התשי"ט-1958, ניתן לומר כי אי-עמידה במועד הקבוע לא תביא אמנם לקבלת ההשגה באופן אוטומטי, ואולם במקרה זה על רשות המיסים יוטל נטל הראיה להוכיח כי ההחלטה על דחיית ההשגה הייתה נכונה, מבלי שחזקת התקינות המינהלית תעמוד לימינה." (פסקה 24 לפסק הדין).

24. במקרה שלפנינו, אין חולק כי מדובר בחריגה משמעותית מהמועד שנקבע בחוק למתן ההחלטה בהשגה. יצוין כי בעניין פודולסקי מדובר היה באיחור של 129 ימים ואילו במקרה



## מדינת ישראל

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

שבפנינו מדובר באיחור ממושך הרבה יותר, העומד על 307 ימים. העובדה שנימוקי ההחלטה בהשגה התבססו כולם על דיווחי העוררת למע"מ שהיו מצויים בידי המשיבה כל העת, עומדת אף היא לחובתה של המשיבה בהקשר זה. עם זאת, בהתאם לעקרונות שנקבעו בפסיקות בתי המשפט המחוזיים ובפס"ד פודולסקי (עליון), איננו סבורים כי יש לקבל את הערר רק בשל כך, אולם מצאנו לייחס משקל לאיחור הממושך בבחינת סבירות החלטת המשיבה בעניין שלילתו של הקשר הסיבתי, כפי שיפורט להלן.

#### מן הכלל אל הפרט - זרישת הקשר הסיבתי

25. המשיבה הצביעה על מספר ממצאים המעידים, לשיטתה, על היעדר קשר סיבתי; הממצא הראשון הוא עליה במחזור ההכנסות השנתי של העוררת בשנת 2020 ובשנת 2021. צודקת העוררת בטענתה כי אין להשוות את המחזור השנתי של שנת 2020 לשנת 2019 שכן הכנסות שנת 2020 כוללות את הכנסות חודשי ינואר-פברואר, טרום התפרצות מגפת הקורונה. כפי שציינה העוררת, השוואת הכנסות חודשי מרץ – דצמבר 2020 (העומדות על 3,424,680 ₪) להכנסות התקופה המקבילה בשנת 2019 (העומדות על 3,462,395 ₪) מגלה כי חלה ירידה בהכנסות בשיעור של כ-1%.

26. אנו סבורים כי אין בעובדה שלא חלה ירידה בהכנסה השנתית כשלעצמה (או שחלה ירידה בשיעור נמוך) כדי לשלול קיומו של קשר סיבתי. כפי שנקבע בהקשר זה בעמ"נ (מרכז) 49628-08-22 הגר רם תשתיות בע"מ נ' רשות המיסים (פורסם בנבו, 2.12.2022), עליה במחזור השנתי הכולל היא לכל היותר אינדיקציה חלשה להיעדר קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות בתקופת הזכאות לבין הקורונה (פסקה 9 לפסק הדין; וראו גם ערר 1821-22 דחפורי הבקעה מחצבים בע"מ נ' רשות המיסים (ניתן ביום 6.2.2023, פסקה 26) (להלן – ערר דחפורי הבקעה); ערר 1863-22 יניב שגב, עורכי דין נ' רשות המיסים (ניתן ביום 9.1.2023, פסקאות 61-64).

27. הנתון הנוסף עליו הצביעה המשיבה הוא תנודתיות במחזורי ההכנסות של העוררת. כפי שנקבע בעבר בהקשר זה, תנודתיות משמעותית בהכנסות עשויה לעורר ספק באשר לקיומו של קשר סיבתי שכן במצב כזה ייתכן שירידת המחזורים הנובעת מהשוואה בין תקופה דו-חודשית אחת לאחרת היא אקראית ואינה נובעת ממגפת הקורונה (ראו למשל: ערר 1277-21 נורט' סטאר טכנולוגיות בע"מ נ' רשות המיסים, ניתן ביום 14.10.2021; ערר 1026-21 נתי זיו – סטודיו זיו בע"מ נ' רשות המיסים, ניתן ביום 5.5.2021; ערר 1593-22 ירבוט בע"מ נ' רשות המיסים, ניתן ביום 18.9.2022; ערר דחפורי הבקעה; ערר 1521-22 סמט גראונדוטר טכניקס נ' רשות המיסים (ניתן ביום 12.2.2023). נדגיש כי תנודתיות כשלעצמה אינה מביאה בהכרח לשלילת קיומו של קשר סיבתי (וראו עמ"נ (מחוזי חיפה) 48298-11-21 מאגמה ישראל פרויקטים בע"מ נ' רשות המיסים, 12.6.22, פסקה 73); עם זאת כפי שנקבע לא אחת, תנודתיות משמעותית עשויה להצדיק קביעת מחזור בסיס



## מדינת ישראל

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

חלופי של ממוצע הכנסות העסק על פני תקופה ארוכה יותר, כגון שנה קלנדרית או תקופה ארוכה אחרת לפי נסיבות העניין.

28. מעיון בדיווחי ההכנסות של העוררת למע"מ עולה כי אכן קיימת תנודתיות בהכנסות העוררת; כך למשל, הכנסות העוררת בחודשים ינואר-פברואר 2019 עמדו על 260,232 ₪ לעומת הכנסות בגובה של 1,384,308 ₪ בחודשים ספטמבר-אוקטובר 2019. כמו כן, בחודש נובמבר 2020 (החודש העוקב לתקופת הזכאות שבנדון) רשמה העוררת מחזור הכנסות חריג בגובהו בסך של 1,219,250 ₪. במהלך הדיון ציין ב"כ העוררת כי חלק הארי של מחזור זה מקורו בעסקה חריגה עם לקוח (חברת לינוס בע"מ). בהמשך ולבקשת הוועדה המציאה העוררת את החשבונות שהוצאו בקשר עם עסקה זו מיום 12.11.2020, בסך כולל של 1,056,050 ₪. מתיאור העבודה המופיע על גבי החשבונות נראה שמדובר בביצוע עבודות קידוח המאפיינות את פעילותה הרגילה של העוררת ולא ברור מדוע לשיטת העוררת מדובר בעסקה חריגה. כמו כן, בשים לב למועד הוצאת החשבונות ולגובה ההכנסות, יש יסוד סביר להניח כי לפחות חלק מהעבודה בוצעה לפני חודש נובמבר 2020 וגם במהלך תקופת הזכאות נשוא הערר שבפנינו.

29. העוררת טענה כי בחודש דצמבר 2019 רכשה ציוד הנדסי שאמור היה להגדיל את הכנסותיה בשיעור ניכר. לתמיכה בטענה זו הצביעה העוררת על הכנסות חודשים ינואר-פברואר 2020 המסתכמות לסך של 1,107,826 ₪ (לעומת מחזור הכנסות בסך 426,345 ₪ בחודשים נובמבר-דצמבר 2019), וטענה כי לולא מגפת הקורונה היו צפויות לה הכנסות בסדר גודל דומה ואף למעלה מכך בהמשך שנת 2020. ספק בידנו אם ניתן להסתמך על מחזור דו-חודשי אחד של הכנסות כבסיס מהימן למגמה עתידית צפויה. אמנם העוררת הצביעה על מגמת עליה בהכנסותיה שחלה החל מחודש ספטמבר 2019 עד לחודש מרץ 2020, אולם בהתחשב בכך שהציוד הנדסי נרכש בחודש דצמבר 2019, לא ניתן לייחס לרכישת הציוד את העלייה בהכנסות בחודשים שקדמו לה.

30. הסבריה של העוררת אפוא אינם חפים מספיקות, כמפורט לעיל. עם זאת, בשים לב למשקלן של האינדיקציות עליהן הצביעה המשיבה ובהתחשב באיחור המשמעותי במתן ההחלטה בהשגה ובהשפעתו על בחינת סבירותה של החלטת המשיבה, אנו מקבלים את עמדת העוררת בדבר קיומו של קשר סיבתי. לצד זאת, לאור התנודתיות בהכנסות העוררת מצאנו כי יש מקום לחישוב מחזור בסיס חלופי שייקבע כממוצע דו-חודשי של הכנסות העוררת ב-12 החודשים שקדמו להתפרצות מגפת הקורונה – החל מחודש מרץ 2019 ועד חודש פברואר 2020. חישוב חלופי זה מנטרל את השפעת התנודתיות מחד ומביא לידי ביטוי את הגידול שחל בהכנסות העוררת בתחילת שנת 2020, מאידך. נציין כי חישוב זה הוצע על ידי המשיבה בהודעתה מיום 14.8.2022 כחישוב חלופי אפשרי לצרכי פשרה.

31. בהתאם לחישוב זה, סכום המענק המתקבל עבור תקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020 הוא 45,702 ₪.





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

**סוף דבר**

32. הערר מתקבל באופן חלקי. בהתאם לחישוב שהצגנו, העוררת זכאית למענק הוצאות קבועות בסך של 45,702 ₪ לתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020.
33. לאור התוצאה אליה הגענו ובהתחשב באיחור במתן ההחלטה בהשגה, תישא המשיבה בהוצאות העוררת בסך 5,000 ₪, שיתווספו לסכום האמור.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 60 יום.  
ניתנה היום, י' אייר תשפ"ג, 01/05/2023, בהעדר הצדדים.

2051-22

ברוך ברוכי, רו"ח  
חבר

ליאת קציר-מרגלית, עו"ד  
יו"ר הוועדה