



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 22-2197

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

העוררת: י.א.ד.י.ב. הנדסה קבלנית בע"מ מס' 512681115
ע"י ב"כ עו"ד ויקטור עטייה

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

1. העוררת הגישה בקשה למענק השתתפות בהוצאות קבועות בגין תקופות הזכאות ינואר – פברואר 2021 בסך של 500,000 ₪ (להלן: "תקופת הזכאות" ו - "המענק" בהתאמה), בהתאם להוראות חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן: "החוק" או "חוק הסיוע").
2. העוררת קיבלה ביום 27.4.21 מקדמה בעבור תשלום המענקים המבוקש בסך כולל של 300,000 ₪ (להלן: "המקדמה"). בקשתה של העוררת למענק נדחתה, והיא נדרשה להחזיר את המקדמה אשר שולמה לה. על החלטה זו הגישה העוררת השגה ביום 20.12.2021.
3. המשיבה החליטה לדחות את ההשגה שהגישה העוררת בהחלטה מיום 29.5.2022 בגין תקופת הזכאות דנא, מן הטעם כי לא נמצא קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות העוררת לבין התפשטות נגיף הקורונה בהתבסס על העובדות הבאות: בשנת 2020 הכנסות העוררת עלו על הכנסותיה בשנת 2019; הירידה הנקודתית במחזור העסקאות בתקופת הזכאות נובעת מתנודתיות בהכנסות העוררת; הכנסות העוררת עלו דווקא בתקופות סגרים; כמות המועסקים אצל העוררת גם היא לא פחתה בתקופת משבר הקורונה; בבדיקת ניכויי החברה נמצא כי התשלומים לקבלני משנה בתקופת הזכאות דווקא עלו, ולפיכך הירידה בהכנסות העוררת נובעת משינוי תפעולי ולא כתוצאה מהיעדר יכולתה ליתן שירותים (להלן: "ההחלטה").
4. בעבור החלטה זו הוגש הערר שבפנינו.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

5. לאחר הגשת כתב תשובה מאת המשיבה, הגישה העוררת כתב תגובה לכתב התשובה והתיק נקבע לדיון ליום 15.9.22. פרוטוקול הדיון הופץ ע"י הוועדה במותבה הקודם בראשות כב' הדיינת שירה שגיא ביום 18.9.22 (להלן: "ההרכב הקודם" ו - "פרוטוקול הדיון" בהתאמה). עקב יציאתה של יו"ר הוועדה לחופשת לידה, הוחלף המותב ביום 18.11.22 ובהחלטה של ההרכב הנוכחי ניתנה לצדדים שהות נוספת להגיש סיכומים, או לחילופין לבקש לקיים דיון נוסף בתיק שבכותרת. בתגובה לכך, הודיעו הצדדים לוועדה כי הם מסתפקים בדיון אשר התקיים בהרכב הקודם של הוועדה ובכתבי הטענות אשר הוגשו לתיק הערר דנא. משכך, התיק עבר למתן החלטה סופית ע"י ההרכב הנוכחי.

טענות העוררת

6. העוררת טענה שתי טענות מקדמיות: **האחת** כי חלה התיישנות על החלטת המשיבה וזאת מאחר והמשיבה איחרה איחור של כ- 102 ימים בבדיקת הבקשה למענק, וכ - 40 ימים במתן החלטה בהשגה. בין היתר ציינה העוררת את קביעת ביהמ"ש המחוזי בחיפה בעמ"נ 06-27710-21 ב.ג.בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 3.1.2022 (להלן: "עניין ב.ג.בטחון"). **השניה**, כי מאחר וכלל הנימוקים של המשיבה לא הועלו כבר בשלב בדיקת המענק הרי שמדובר בשינוי חזית אסורה. יודגש כבר עתה כי העוררת לא תמכה את טיעון זה בהלכה פסוקה או במסגרת הנורמטיבית עליה היא נשענה בהבאת טיעון זה, והסתפקה בהעלאת טענה תיאורטית בעניין זה. לטענת העוררת די בטענות המקדמיות כדי לקבל את הערר שבכותרת ולו מטעמים אלה.

7. לגופה של ההחלטה בהשגה, העוררת טוענת כי רכיב הקשר הסיבתי מתקיים בעניינה באופן המזכה אותה במענק. לטענתה, הירידה בהכנסותיה חלה בעקבות משבר הקורונה וזאת בין היתר נוכח העובדות הבאות: בחינת מחזורי העוררת בין השנים 2017-2021 מלמדת כי העוררת עומדת על ממוצע הכנסות שנתי של כ 35 מיליון ₪ אולם בשנת 2021 נכרת ירידה משמעותית לסך של 25.6 מיליון ₪; העוררת אינה מכחישה את הירידה אשר חלה בהכנסותיה בשנת 2019, אולם סבורה כי אין בכך לנתק את הקשר הסיבתי כי אם להעיד על שינוי "נורמאלי" בהכנסות של כל עסק (ס' 31.3 לכתב הערר); חילופים בשלטון המקומי בערים המרכזיות איתן עובדת העוררת (הוד השרון, רמת גן, רעננה וכפר סבא) בשנת 2018 השפיעו גם הם על ירידה בהכנסות החברה בשנת 2019; בשנת 2020 חלה האטה של ממש בקבלת עבודות חדשות והיה בכך להשפיע בעיקר על הכנסות החברה בשנת 2021 כפי שבא לידי ביטוי בדוחות הכספיים; העובדה שמצבת העובדים של החברה לא קטנה היא תוצאה של חוסן כלכלי של העוררת, ונבעה אף מתוך ההבנה של הקושי שנעוץ בגיוס מחדש של עובדים מקצועיים בתחום עיסוקה של העוררת בטווח הארוך.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

טענות המשיבה

8. באשר לטענות המקדמיות טענה המשיבה בעניין האיחור בשלב ההשגה טענה המשיבה כי העוררת מושתקת מלטעון נגד האיחור כיוון שלא הגישה ערר מיד עם חלוף המועד; כי המועד לקבלת החלטה נקבע ללא סנקציה בצידו בכוונת מכוון, כך שבהתאם לפסיקת בתי המשפט, מדובר במועד מנחה שאי קיומו אינו מוביל לפסילת ההחלטה; כי המחוקק נמנע במכוון מלקבוע סנקציה, בשל העומס חסר התקדים אשר הוטל ועדיין מוטל על כתפי המשיבה; כי העוררת קיבלה מקדמות ולא הצביעה על נזק שנגרם לה עקב האיחור; וכי ניתן לרפא את הפגם שבאיחור באמצעות פסיקת הוצאות או הימנעות מפסיקת הוצאות במקרה שבו הערר אינו מוצדק.

9. לגוף ההחלטה, המשיבה טענה כי רכיב הקשר הסיבתי אינו מתקיים במקרה שבפנינו וזאת בהתבסס על העובדות הבאות: מחזורי העוררת בשנה 2020 היו גבוהים משמעותית ממחזורי ההכנסות בשנת 2019; המשיבה אינה מתכחשת לירידה אשר חלה בהכנסות העוררת בשנת 2021 אולם מדובר בירידה שנתית של כ- 14% אשר אינה מזכה במענק; היעדר ההלימה בין החודשים בהם הוטלו מגבלות על המשק, לבין הכנסות העוררת; לעוררת נרשמה הכנסה חריגה גבוהה באופן יוצא דופן בחודש דצמבר 2020, זאת בהשוואה להכנסות העוררת בין השנים 2018-2021 באופן שיש בו כדי להשליך על ירידת המחזוריים בתקופת הזכאות בה עסקינן; מצבת עובדי העוררת לא השתנתה במהלך תקופת משבר הקורונה; העוררת העלתה את הוצאותיה על קבלני משנה וספקים בתקופת הזכאות, כל אלו תומכים בטענה כי ירידת המחזוריים הנקודתית אצל העוררת לא נגרמה כתוצאה ממשבר הקורונה.

דיון והכרעה

10. לאחר ששמענו את טענות הצדדים ועיינו במסמכים שהוגשו, כמו גם במסמכי ההחלטה, באנו לכלל מסקנה כי החלטת המשיבה סבירה בנסיבות העניין שבפנינו, וכי יש לדחות את הערר אשר בפנינו וזאת מפאת היעדר קשר סיבתי בין התפשטות נגיף הקורונה ולבין ירידת המחזוריים של העוררת. להלן נעמוד על טעמי החלטתנו.

הטענה בדבר שינוי חזית אסורה

11. בהחלטה בבקשה למענק מיום 10.11.21 הביאה המשיבה את עליית המחזוריים כנימוק לדחיית הבקשה למענק, ולאי עמידת העוררת בתנאים הקבועים בחוק. בהחלטה בהשגה פרטה המשיבה את החלטתה ביתר שאת, והביאה דוגמאות רבות מתוך הדיווחים השונים של העוררת לרשויות המס, כגון דיווחיה למע"מ ולמס הכנסה (נספח 3'א' לכתב הערר). בבואנו לבחון האם היה בהחלטותיה של המשיבה משום שינוי חזית אסורה, נבחן את השינוי הנטען בטענות העובדתיות והמשפטיות של המשיבה בהחלטות בבקשה למענק, ובהחלטה בהשגה.

12. זה מכבר נקבע כי הכלל של שינוי חזית מופנה בעיקר כלפי טענות עובדתיות, אך גם כלפי טענות משפטיות שיש בהן שינוי מהותי של חזית הטיעון. עם זאת, כאשר מדובר בטענה משפטית שבאה במסגרת עילת התביעה, והמבוססת על הנתונים העובדתיים והמשפטיים, הלכה קבועה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

היא כי אין לנעול את הדלת בפניה (להרחבה ראה בהקשר זה קביעת כב' השופט א' א' לוי בפס' 13 בע"א 9803/01 תחנת שירות בע"מ נ' סנוול ישראל, ניתן ביום 16.2.2004, פ"ד נ"ח (3) 105 וההפניות שם). במקרה דנא, המשיבה הרחיבה כאמור את הנטען בדחיית הבקשה למענק ולא הביאה נימוקים משפטיים חדשים. על כן, הוועדה אינה רואה בפרוט והרחבה של טענת היעדר הקשר הסיבתי כשינוי חזית אסור, ובפרט לאור העובדה כי הייתה לצדדים הזדמנות להתמודד עם מכלול הראיות והטענות במהלך ההתדיינות בברור הערר שבפנינו.

רקע נורמטיבי – קשר סיבתי

13. ס' 8(3) לחוק קובע תנאי סף לזכאות לקבלת המענק הוא כי:

"ירידת מחזור העסקאות בתקופת המענק נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף covid-19" (ההדגשות אינן במקור ש.ת.)

הנה כי כן, תנאי הכרחי לזכאות לקבלת מענק לפי החוק הוא קיומו של קשר סיבתי בין התפשטות נגיף הקורונה לבין ירידת המחזורים של מבקש המענק בתקופת הזכאות הרלוונטית, בשיעורים שונים אשר נקבעו בהוראות החוק. ניתן להצביע על תנאי זה כתנאי שבלעדיו אין – ללא התקיימותו לא יהא העוסק זכאי למענק, שכן במצב דברים אחר נשמטת הקרקע העומדת בבסיס חקיקת החוק.

14. נטל ההוכחה בדבר קיומו של הקשר הסיבתי אינו מוטל בחוק על העוסק מבקש המענק, קרי העוסק אינו נדרש להוכיח באמצעים שונים כי דרישת הקשר הסיבתי מתקיימת בעניינו. המחוקק היה מוכן להניח כי עצם ירידת המחזורים עצמה מעידה לכתחילה על קיומו של קשר סיבתי. בהלימה לפסיקות קודמות של וועדות הערר השונות נקבע בעמ"נ 01772-61-12 ב.ג. ביטחון הצפון אבטחת מוסדות נ' רשות המסים בישראל (ניתן ביום 3.1.22, פורסם בנבו, פסקה 35):

"בהינתן התכלית החקיקתית של חוק הסיוע הכלכלי ובשים לב לרצון המחוקק לפשט את הליכי מתן המענק, העוסק אינו נדרש להוכיח את קיומו של קשר סיבתי זה, ובכלל זאת אין כל דרישה בלשון החוק כי העוסק יציג מסמכים או ראיות לכך. חוק הסיוע הכלכלי למעשה קובע הנחה עובדתית בדבר קיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזורים לבין התפשטות נגיף הקורונה. על כן, ככל שרשות המסים מבקשת לטעון כי תנאי הקשר הסיבתי אינו מתקיים במלואו, עליה מוטל הנטל להצביע על ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי" (פסקה 35, ההדגשה במקור).

15. במקרים שבהם רשות המסים מצביעה על ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של קשר סיבתי, נטל ההוכחה עובר לכתפי העוסק, ועליו להבהיר את הקשר בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

16. בעניין ב.ג בטחון ובפסיקות קודמות של ועדות הערר ניתנו דוגמאות רבות למקרים בהם יש בעובדות המקרה כדי להעביר לכתפי העוסק את הנטל הראייתי להוכחת קיומו של הקשר הסיבתי: כאשר חלה ירידה בהיקף ההכנסות שלו בטרם החל משבר הקורונה (עניין ב.ג בטחון, פסקה 53 להחלטה; ערר 1133-21 מאסטר ביי בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 19.5.2021)), או ירידה בהיקף הפרויקטים של העוסק (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 חיאזרה האלד 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)). כך גם בנסיבות המתקיימות בענייננו - כאשר השוואה שנתית בין מחזור ההכנסות בשנת 2019 למחזור ההכנסות בשנת 2020 אינה מעידה על ירידת מחזוריים (ערר 2317-21 א.י.וי.וי פרויקטים פיתוח ובניה בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 25.5.2022, ערר 1114-22 סלימאן נ' רשות המסים, ניתן ביום 26.4.22).

17. יצויין בהקשר זה כי המשיבה הוסיפה וטענה כי הנטל עובר לכתפי העוררת גם בשל מחזורי הכנסה תנודתיים (ראה להרחבה ערר 1277-21 נורט'סטאר נ' רשות המסים, ניתן ביום 14.10.21 (להלן: "עניין נורט'סטאר")). אולם, אין בידי הוועדה לקבל את טענה זו שכן מדיווחי העוררת למע"מ, והדוחות הכספיים שלה בין השנים 2017-2021 ניתן לראות כי הכנסות העוררת אינן תנודתיות במידה משמעותית: בשנים 2018-2019 הפער בין ההכנסה הנמוכה ביותר להכנסה הגבוהה ביותר מגיע לכדי פי 2.

18. מדיווח העוררת למע"מ, ניתן להיווכח כי בשנת 2020 נרשמה הכנסה חריגה בחודש דצמבר 2020 בגובה של 8,809,181 ₪, הכנסה זו מהווה את הכנסה חודשית הגבוהה ביותר במהלך שנים אלו. כך גם ההכנסה החודשית בינואר 2021 עמדה על 206,306 ₪, מהווה את ההכנסה החודשית הנמוכה ביותר אשר נרשמה לעוררת בפרק הזמן דנא. לפיכך, ולצורך בחינת תנודתיות הכנסות העוררת, אם ננטרל את חודשי קיצון אלו, הרי שבשנת 2020 נגיע לפערי הכנסות של כפי 3, ובשנת 2021 פי 2.5 לערך בין ההכנסות החודשיות. בחינת נתונים אלה מראים בברור כי אין מדובר בהכנסות תנודתיות באופן משמעותי ועל כן הוועדה דוחה את טענת המשיבה בהקשר זה.

19. לעומת זאת, העלייה במחזורי ההכנסות השנתיים של העוררת בשנת 2020, בהשוואה לשנת 2019 אכן מהוות אינדיקציה סבירה להעברת נטל ההוכחה לכתפי העוררת במקרה דנא. בערר 1238-22 עציון נ' רשות המסים ניתן ביום 4.9.22 (להלן: "עניין עציון"), נקבע בפס' 93 כי:

"עלייה שנתית במחזורי ההכנסות או בערך המוסף עשויה להוות אינדיקציה בעלת משקל מסוים להיעדר קשר סיבתי, שכן היא יכולה להעיד, במקרים מסוימים, כי הירידה המזכה שהתרחשה בחלק מתקופות הזכאות במהלך אותה שנה היא למעשה נקודתית או מקרית, ובכל מקרה לא נובעת מהשפעות הקורונה."



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

20. אכן, במקרה דנא העליה בהכנסות העוררת יש בהן כדי להעביר את הנטל להוכחת הקשר הסיבתי לכתפי העוררת. עם זאת, לא די בנתון זה לבדו כדי לשמוט את הקרקע מקיומו של הקשר הסיבתי ועל העוררת מוטל הנטל להוכיח את קיום הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי (ראה לעניין זה קביעות וועדות הערר בערר 1845-21 ג'י.אן.סי החזקות בע"מ נ' רשות המיסים, ניתן ביום 10.2.22; ערר 2018-21 לוסטיגמן, לפלר – עורכי דין נ' רשות המיסים, ניתן ביום 2.3.22 פסקה 29).

21. בהתאם לכך, נעבור כעת לבחינת קיומו של הקשר הסיבתי בין התפשטות נגיף הקורונה לבין ירידת המחזורים של העוררת בתקופת הזכאות דנא.

בחינת מחזורי ההכנסות של העוררת בין השנים 2017 - 2021

22. על מנת לנתח את אופי ההכנסות של העוררת, במיוחד במקום בו מתעורר ספק באשר להתקיימות הקשר הסיבתי, ניתן להרחיב את היריעה ולבחון את הכנסות העוררת בטווח שנים רחב יותר, בחינה אשר עשויה לשפוך אור על מגמתיות ככל שישנה, בהכנסות והוצאות העוררת.

23. מניתוח ההכנסות של העוררת בין השנים 2017 – 2021 ניתן ללמוד את העובדות הבאות: בין השנים 2017-2018 הכנסות העוררת השנתיות היו כמעט זהות ועמדו על כ-35.3 מיליון ₪; בשנת 2019 ירדה הכנסת העוררת לכ-29.7 מיליון ₪, כאשר בשנת 2020 חלה עליה חדה בהכנסות העוררת ל-37.2 מיליון ₪, ובשנת 2021 ירדו שוב הכנסותיה של העוררת ל-26 מיליון ₪. (ראה דוחות דיווחי המע"מ וכן הדוחות הכספיים אשר צורפו כנספח 5 לכתב הערר, וכנספח א' לכתב התשובה);

24. העוררת טענה כי עליית המחזורים בשנת 2020 מקורה בין היתר בחילופים אשר חלו בשלטון המקומי בשנת 2018, ועל קבלת האישורים הנדרשים לצורך ביצוע עבודות שונות, ומשכך ההשפעה של ההיית העבודות באה לידי ביטוי בשנה העוקבת. עוד הוסיפה העוררת כי משום כך הירידה בהכנסותיה באות לידי ביטוי בדוחות הכספיים רק בשנה העוקבת. כך טען ב"כ העוררת:

"כל דבר שמתרחש בשנה מסוימת, התוצאה שלו בהכרח מקבל ביטוי בשנה העוקבת. בכוונה הבאנו את 2018 כדוגמה. ב-2018 היה בחירות ברשויות המקומיות, לעוררת, היא זכתה ברשויות מסוימות שלא נכללו ברשימה הזאת, ובגלל שהתחלף ראש העיר, ראש העיר החדש הייתה בפניו את האופציה לאשר את אותם מכרזים לפניו או להוציא מכרזים חדשים, חלק לבטל וחלק לעשות באזורים אחרים. בגלל זה התוצאה של הבחירות קיבל ביטוי מעשי בפועל ב-2019." (עמ' 3 לפרוטוקול הדיון בשורות 31-36).

25. הסבריה של העוררת כאמור לא מתיישבים עם הנתונים המובאים בדוחות הכספיים אשר הוצגו בפני הוועדה. כך למשל ההכנסות בשנת 2019 היו נמוכות משנת 2018 בכ-16.3%, ודווקא בשנת פרוץ המשבר הן עלו משמעותית כפי שהובא לעיל בכ-25%.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

26. בחינה זו חודשית במשך תקופות הזכאות למענק, מלמדת כי לא נצפתה ירידת מחזורים זו חודשית בין השנים 2019-2020; בהשוואה זו חודשית בין השנים 2019-2021 ניתן לראות עוד כי גם שם ירידת המחזורים הדו חודשית אינה מגיעה לכדי ירידה המזכה במענק, למעט תקופת הזכאות דנא – בה נצפה מחזור הכנסות חריג ונמוך במיוחד; העוררת לא היתה זכאית למענק בעבור אף תקופת זכאות זולת הערר דנא, קרי, בעבור תקופת הזכאות ינואר – פברואר 2021; מחזור ההכנסות של העוררת בשנת 2020 עלה בכ- 25%, בהשוואה למחזור ההכנסות בשנת 2019; מחזור ההכנסות של העוררת לשנת 2021 ירד בכ- 14% בהשוואה לשנת 2019. כל אלו מחזקים את הטענה כי ירידת המחזורים בתקופת הזכאות הינה אקראית ואין מקורה בהתפשטות נגיף הקורונה.

האם העוררת הרימה את הנטל לקיומו של הקשר הסיבתי?

27. הוועדה סבורה כי התשובה לשאלה זו היא בשלילה. נבאר להלן את הטעמים העומדים בבסיס החלטתנו.

28. בבחינת הראיות אשר הומצאו לתיק הערר ובכלל זאת, הדוחות הכספיים, דיווחי העוררת למע"מ, דוחות הניכויים של העוררת לשנים 2018-2021 (נספחים א-ג לכתב התשובה, וכן נספח 5 לכתב הערר), מלמדים כי אין הלימה בין המגבלות שחלו בגין התפשטות נגיף הקורונה לבין הפעילות הפיננסית של העוררת. כך גם לא נצפתה ירידה בהעסקת עובדים, העסקת קבלני משנה והתקשרות עם ספקים. כפי שהובא לעיל, הסבריה של העוררת הן בכתבי הטענות והן בדיון אשר התקיים לא באים בכפיפה אחת עם הנתונים.

	2021	2020	2019	
שכר	4678	3966	4090	
ספקים וקבלני משנה	43,511	43,522	35,459	
מספר עובדים מייצג	21	19-20	22-23	

29. מהטבלה המפורטת מעלה, ניתן לראות כי שכר העובדים בין השנים 2019 - 2020 נותר כמעט ללא שינויי, כך גם כמות העובדים המועסקת ע"י העוררת. אולם, ניתן לראות כי תשלומים לספקים וקבלני משנה עלו בכ- 23%. בדיון שהתקיים טענה העוררת כי המשיכה להעסיק את העובדים מפאת מקצועיותם והצורך ביצירת רצף תעסוקתי. העוררת טענה כי היא ראתה בהעסקת העובדים כהוצאה קבועה וכי שכר העבודה שולם גם במקרים שבהם לא היתה עבודה בפועל (פרוטוקול הדיון לעיל, בעמ' 3 בין השורות 22-26). אין בידי הוועדה לקבל את ההסבר של העוררת שכן ע"פ דיווחי העוררת למע"מ חלה עליית מחזורים בין 2019 ל-2020 בכ- 25%.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

30. בנוסף, בשנת 2021 ניתן להיווכח כי קיימת עליה בשכר ותשלומים לספקים באופן דומה לרמת ההוצאה בשנת 2020. מאידך, המחזור בשנה זאת ירד, אולם כפי שניתן לראות בדיווחי העוררת למע"מ בשנת 2021 המחזורים במחצית השניה גבוהים מהמחצית הראשונה.

31. כמו כן, העוררת לא סיפקה לוועדה הסברים משכנעים לעליית המחזורים דווקא בשנת 2020, השנה שבה התפשט נגיף הקורונה והמגבלות על המשק היו בשיאן. כך גם הסבריה של העוררת לחריגה הקיצונית במחזורי החודשים דצמבר 2020, וינואר 2021 לא שכנעו את חברי הוועדה בין היתר משום שלא התיישבו עם הנתונים אשר הובאו כפי שפורט לעיל.

32. למעלה מן הצורך יובהר כי גם לו היתה הוועדה משתכנעת מקיומו של הקשר הסיבתי, הרי שנדרש היה לנטרל את הכנסות העוררת בחודשי ההכנסה החריגים קרי דצמבר 2020 וינואר 2021, גם במצב דברים זה אין כדי לזכות את העוררת במענק (ראה והשווה 1222-21 ע. עראר ייעוץ והשקעות בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 10.10.2021); והשוו 1005-21 טי ג'את סיסטמס (2006) בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 9.3.2021), עניין נורט'סטאר לעיל). יודגש, כי כאשר נדרשה העוררת להסביר החריגה המשמעותית בהכנסות בחודשים אלה, טענה העוררת כי הדבר נובע מאופן ההתחשבות עם הרשויות המקומיות לקראת סוף השנה וכי ניתן לצפות בעלית מחזורים לקראת כל סוף שנה (ראה עמ' 1 לפרוטוקול הדיון בשורות 24-34). אולם, טענה זו של העוררת גם היא אינה מתיישבת עם הנתונים אשר הוצגו בפנינו. המחזור הגבוה ביותר אשר נצפה בסוף שנת העבודה הגיע לכל היותר לכדי מחצית מהמחזור אשר דווח בחודש דצמבר 2020.

33. באופן דומה, גם ההכנסה החודשית לחודש ינואר 2021 חריגה לנקודת הקיצון השניה – היא ההכנסה הנמוכה ביותר שנצפתה אצל העוררת במשך חמש שנים. העוררת לא סיפקה אף הסבר לחריגה אשר נצפתה בהכנסה של חודש זה.

34. מכל המובא לעיל, הוועדה סבורה כי מקור ירידת המחזורים בתקופת הזכאות דנא אינו בהתפרצות נגיף הקורונה, וכי העוררת לא עמדה בנטל ההוכחה כי רכיב הקשר הסיבתי מתקיים בעניינה, ולפיכך אינה זכאית למענק.

השלכות איחור במתן החלטה בדבר זכאות עוסק למענק

35. בחוק התוכנית לסיוע כלכלי אין הוראה מפורשת לגבי התוצאה של איחור במתן החלטה בדבר זכאות עוסק למענק. בניגוד לחוקי מס אחרים, לא נקבע בחוק כי לסטייה מן המועד תהיה השפעה כל שהיא על תקפותה המשפטית של הפעולה. בעע"מ 1386/04 המועצה הארצית לתכנון ובנייה נ' עמותת נאות ראש העין, ע"ר (פורסם בנבו, 20.5.2008) (להלן: "עניין נאות ראש העין") נקבע כי מדובר בנורמה מנחה המגדירה מסגרת זמן לפעולה, ואיננה בעלת אופי מחייב. עוד נקבע, כי כאשר מדובר במועד שתכליתו היא לשמש קו מנחה בלבד, לחריגה ממועד זה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עשויה להיות נפקות ביחס לסבירותה ולתקינותה של הפעולה המנהלית וכן מבחינת שאלת עיתויה.

עמדת הפסיקה לגבי אי מתן החלטות בהתאם למועדים שנקבעו בחוק התוכנית לסיוע כלכלי

36. בחוק נקבע כי על המשיבה לקבל החלטות בהשגה בתוך 120 ימים, אולם לא נקבעה סנקציה בשל אי עמידה במועדים שנקבעו בחוק.

37. סוגיית ההשלכה של איחור המשיבה במתן החלטה בבקשה למענק נדונה רבות הן בהחלטות שונות של בתי המשפט המחוזיים (ראה בין היתר עמ"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"); עמ"נ 48298-11-21 מאגמה ישראל פרוייקטים בע"מ נ' רשות המסים 48298-11-21 (פסק הדין מיום 12.6.22); עמ"נ (מרכז) 54772-06-22, 54794-06-22, 62994-01-22 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המסים בישראל, ניתן ביום 30.11.22 (להלן: "עניין מגדלי ברקת"); עמ"נ 3720-11-21 פודולסקי נ' רשות המסים, (פסק דין מיום 15.7.22) (על פסק דין זה תלוי ועומד ערעור לביהמ"ש העליון); עמ"נ 40318-12-21 פליסיידד (פיסגה) בע"מ נ' רשות המסים (להלן: "עניין פליסיידד"), עמ"נ 321-03-22 ארג'נטרו אחזקות בע"מ נ' רשות המסים, (פסק דין מיום 13.11.22); עניין ברקת לעיל; והן בהחלטות ענפות של וועדות הערר (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 פליסיידד (פיסגה) בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 04.11.2021); ערר 1060-21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי 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 אכרם 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).

38. ועדות הערר ערכו הבחנה בין הוראות חוק שקבעו סנקציה לצדן לבין אלו שלא, אימצו את הגישה הפרשנית המוצעת בעניין ראש העין, וקבעו כי משלא נקבעה סנקציה בשל אי עמידה במועד שנקבע בחוק למתן החלטה בהשגה, הרי שמדובר בהוראה בעלת אופי מנחה בלבד, ואין באיחור במתן ההחלטה בהשגה להביא לקבלתה.

39. בעניין ב.ג. בטחון 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. שם נקבע כי יש לקבל את ההשגה והערעור לנוכח איחור משמעותי בקבלת החלטה בהשגה, שבאותו מקרה עמד על 68 ימים. בעניין פליסיידד, נקבע בניגוד לעמדה שנקבעה בעניין ב.ג. בטחון, כי אין מקום לקשור בין האיחור בקבלת החלטה בהשגה לבין קבלת או דחיית ההשגה לגופה. בית המשפט קבע כי הפתרון הראוי הינו מתן סנקציה ספציפית לאיחור בדרך



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

של חיוב בהוצאות (ראה עניין פליסיידד לעיל, פסקאות 69-66 בפסק הדין). בעניין ברקת נקבע שככלל, חריגה מהמועד שנקבע למתן החלטה בהשגה לא תביא לקבלתה וכי:

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

40. בעניין זה, 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 פליסיידד וקבע כי ייתכנו מקרים חריגים, בהם תהיה הצדקה להשית הוצאות על המשיבה כאיזון לדרך התנהלותה, ולשקילת סבירות החלטתה.

41. במקרה דנא, המשיבה איחרה הן במתן החלטה בבקשה למענק, והן במתן החלטה בהשגה. הבקשה למענק הוגשה ביום 22.4.2021 וההחלטה בבקשה ניתנה ביום 10.11.21, באיחור של כ- 100 ימים במתן החלטה במענק. העוררת הגישה את ההשגה ביום 20.12.2021 וקיבלה החלטה ביום 29.5.2022 באיחור של 40 ימים.

42. במספר החלטות של ועדות הערר נקבע כי לאיחורים משמעותיים במתן החלטות בהשגות עלול להיות משקל בביקורת על סבירות ההחלטות לגופן (ראו ערר 1304-22 פ.ר. פרונט נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 09.08.2022); ערר 1795-21 חיים ישראלי ובניו בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 18.01.2022); ערר 1947-21 סנסה ייצור בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 02.02.2022) וערר 1409-22 הגר רם תשתיות בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 06.07.2022).

43. אכן הוועדה שוכנעה כי החלטתה של המשיבה עומדת במבחן הסבירות וכי העוררת לא הוכיחה כי הירידה הנקודתית במחזוריה נגרמה עקב פרוץ נגיף הקורונה. עם זאת, אין בכך כדי לגרוע מחובותיה של המשיבה – הלוא היא הרשות המינהלית, לעמוד בלוחות הזמנים הקבועים בחוק, להם הינה מחוייבת כלפי האזרחים הבאים בפתחה.

44. מכל האמור לעיל, החלטתנו לדחות את הערר ולהורות לעוררת להשיב את המקדמות אשר שולמו לה בסך של 300,000 ₪, בניכוי של 2,500 ₪ הוצאות לחובת המשיבה בגין האיחור הבלתי סביר במתן החלטות בבקשה למענק ובמתן החלטה בהשגה.

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

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



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

אילן עזרא, רו"ח, רו"ח
חבר

תמר שטיינר, עו"ד
יו"ר הוועדה