



## מדינת ישראל

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

ערר 22-2451

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

העוררת: אליהו מלך ושות מס' 557904497  
ע"י ב"כ עו"ד זאב לנדסמן

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 שותפות העוסקת במתן שירותים משפטיים, שירותי גבייה והוצאה לפועל לחברות שונות.
2. העוררת הגישה בקשה למענק השתתפות בהוצאות קבועות ביחס לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020, בהתאם להוראות חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) תש"ף – 2020 (להלן - **החוק** או **חוק התכנית לסיוע כלכלי**). לעוררת שולמה מקדמה בגין בקשה זו בסך של 73,580 ₪.
3. ביום 6.4.2021 דחתה המשיבה את בקשת המענק של העוררת. בהחלטת הדחיה צוין כי שיעור הירידה השנתי בהכנסות הוא 3.7% בלבד. בנוסף נקבע כי שיעור הירידה בין מחזור העסקאות בתקופת הבסיס למחזור העסקאות בתקופת הזכאות, אינו עולה על השיעור המינימלי הקבוע בחוק וכי שיעור ירידת מחזור העסקאות לתקופת הזכאות עומד על 0%.
4. ביום 21.4.2021 הגישה העוררת השגה על החלטת המשיבה. בהשגה ציינה העוררת כי המשיבה שגתה בנתונים שעליהם התבססה החלטת הדחיה, וכי בהתאם לנתוני ההכנסות חלה ירידה בשיעור של 29.35% בהכנסות העוררת בתקופת הזכאות, המזכה את העוררת במענק בסך 122,633 ₪.
5. ביום 17.7.2022 דחתה המשיבה את השגת העוררת. בהחלטה בהשגה קבעה המשיבה כי ההשגה הוגשה ללא נימוקים וכי לא נמצא קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות העוררת לבין משבר הקורונה. המשיבה ציינה כי הירידה בהכנסות נובעת מאופי פעילותה התנדודת של



## מדינת ישראל

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

העוררת כך שלא ניתן לקבוע בהכרח כי קיים קשר סיבתי בין התפשטות נגיף הקורונה לבין השינויים במחזור העסקאות של העורר. עוד ציינה המשיבה כי מהשוואת מחזורי העסקאות השנתיים של העורר חלה ירידה בשיעור של 3% בין המחזור השנתי בשנת 2020 לעומת המחזור השנתי של שנת 2019, ומנגד בשנת 2021 חלה עליה של כ- 10% במחזור העסקאות השנתי.

6. כנגד החלטה זו הגישה העוררת את הערר שבפנינו.

### טענות הצדדים

#### עיקר טענות העוררת

7. בכתב הערר טענה העוררת כי החלטות המשיבה הן בדחיית הבקשה למענק והן בדחיית ההשגה מבוססות על פרטים שגויים. מחזור העסקאות לתקופת הבסיס (נובמבר-דצמבר 2019) הוא 4,087,781 ₪ ומחזור העסקאות לתקופת הזכאות (נובמבר-דצמבר 2020) הוא 2,880,601 ₪. לפיכך, שיעור הירידה במחזור העסקאות הוא 29.53% והעוררת זכאית למלוא המענק בהתאם לנוסחה הקבועה בחוק, בסך של 122,633 ₪.

8. בתגובתה לכתב התשובה טענה העוררת כי דין הערר להתקבל על הסף בשל האיחור הקיצוני במתן החלטת המשיבה בהשגה, העומד על 334 ימים מעבר למועד הקבוע בחוק. העוררת הפנתה לפסיקת בית המשפט המחוזי בעניין זה בעמ"נ 3720-11-21 **בוריס פודולסקי נ' רשות המיסים** (פורסם בנבו, 15.07.2022; להלן – **עניין פודולסקי (מחוזי)**) ובעמ"נ 27710-06-21 **ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המיסים בישראל** (פורסם בנבו, 3.1.2022; להלן – **עניין ב.ג. בטחון הצפון**). העוררת הוסיפה כי בניגוד לאמור בתשובת המשיבה, לא ניתן להגיש ערר בהיעדר החלטה בהשגה.

9. לגופו של עניין, שבה העוררת על טענותיה בכתב הערר והדגישה כי בהתאם לאמור בעניין **פודולסקי (מחוזי)**, העוסק אינו נדרש להוכיח את קיומו של הקשר הסיבתי בין הירידה בהכנסותיו לבין התפשטות נגיף הקורונה. ככל שהמשיבה מבקשת לטעון כי תנאי הקשר הסיבתי אינם מתקיימים במלואם עליה מוטל הנטל להצביע על ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי. לטענת העוררת, לא עלה בידי המשיבה להצביע על ממצאים כאלה וגם אם היתה עושה זאת, העוררת הצליחה להוכיח ברמת ההוכחה הנדרשת כי הירידה בהכנסותיה בתקופת הזכאות נגרמה בשל הקורונה והשלכותיה.

10. לביסוס טענתה, הפנתה העוררת לדיווחיה למע"מ' (ESNA) לשנים 2019-2021 מהם ניתן להסיק כי הרבעון האחרון בשנה הוא הרבעון "החזק" אצל העוררת, כך היה בשנת 2019 ובשנת 2021 ואילו בשנת 2020 עקב התפשטות הנגיף חלה ירידה דרסטית בהכנסות



## מדינת ישראל

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

העוררת בחודשים נובמבר-דצמבר.

11. בנוסף צירפה העוררת תצהיר מאת הגב' טליה לנדסמן, מנכ"לית המשרד, בו טענה הגב' לנדסמן כי החודשים נובמבר-דצמבר מהווים חודשי שיא בהכנסות העסק וכי הירידה בהכנסות בתקופת הזכאות נבעה מהשלכות מגיפת הקורונה שהתבטאה בעיכוב של שלושה חודשים בעבודת הגבייה וההוצל"פ. נטען כי לקראת תחילת שנת 2019 החל העורר פרויקט גבייה רחב עם אחד הלקוחות, במסגרתו הועברו אליו בשנת 2019 כ- 2,500 תיקי גבייה וההכנסות בגינם הסתכמו לסך של כ- 1.98 מיליון ₪. בתחילת שנת 2020 הועברו לעורר מאותו לקוח קרוב ל- 6,000 תיקי גבייה וההכנסות בגינם הסתכמו ב- 3.13 מיליון ₪. בתצהיר נטען כי לולא עיכובי הקורונה בשנת 2020, ההכנסה מתיקים אלו בשנת 2020 צפויה היתה לעמוד על כ- 4.6 מיליון ₪, כאשר חלק ניכר ממנה צפוי היה להתקבל בסוף השנה דווקא.

12. הגב' לנדסמן תיארה את תהליך פתיחת תיק בהוצל"פ וגבייתו לפני הקורונה ולאחריה, וציינה כי בעקבות ההגבלות השונות התארך תהליך פתיחת התיקים בחודש לפחות וכן חלה הפחתה משמעותית בשכר הטרחה בשלב א'.

13. בהשלמת הטיעון שהוגשה לאחר הדיון הראשון (ביום 2.2.2023) התייחסה העוררת לפסק דינו של בית המשפט העליון בבר"מ 7502/22 רשות המיסים נ' פודולסקי (פורסם בנבו, 22.01.2023) (להלן – עניין פודולסקי (עליון)). העוררת טענה כי עמדה בתנאים שנקבעו בפסק הדין לעניין הוכחת הקשר הסיבתי, בכך שהצביעה על הירידה במחזורי העסקאות כנדרש ואילו המשיבה לא הצביעה על ראיות הסותרות את החזקה בדבר קיומו של קשר סיבתי ולא העבירה את נטל ההוכחה לעוררת. בנוסף צוין כי גם אם ייקבע שנסתרה החזקה על ידי המשיבה הרי שעלה בידי העורר להרים את הנטל המוטל עליו.

העוררת הוסיפה כי בהתאם לפסק הדין, בשל האיחור המשמעותי במתן החלטתה בהשגה בעניינו, לא עומדת למשיבה חזקת התקינות המנהלית ומוטל עליה נטל מוגבר להוכחת טענותיה, אשר בו לא עמדה.

#### עיקר טענות המשיבה

14. בכתב התשובה עמדה המשיבה בהרחבה על תכלית המענק ועל תנאי הסף הקבוע בחוק בדבר קיומו של קשר סיבתי בין ירידת המחזורים להתפשטות נגיף הקורונה.

15. בנוגע לאיחור במתן החלטתה בהשגה, נטען כי המועד לקבלת החלטתה 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. עוד נטען כי המחוקק קבע פתרון לעיכוב אפשרי במתן החלטות בדמות המנגנון לתשלום מקדמות על



## מדינת ישראל

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

חשבון המענק, כפי ששולם לעוררת במקרה זה. המשיבה הוסיפה כי העוררת לא השיבה את המקדמה כנדרש ולמרות זאת היא מבקשת סעד מוועדת הערר. בנוסף נטען כי ניתן לרפא את הפגם בסנקציות חלופיות כגון פסיקת הוצאות או הימנעות מפסיקת הוצאות במקרה שהבקשות נמצאו לא מוצדקות. לבסוף נטען כי היה על העוררת להגיש ערר מיד עם חלוף המועד ומשלא עשתה כן היא מושתקת מלטעון נגד האיחור.

16. לגופו של עניין טענה המשיבה כי הכנסות העוררת תנודתיות מאוד, תוך שהיא מפנה לנתונים העולים מדיווחי העוררת למע"מ. לטענת המשיבה תנודתיות זו וכן הירידה הנקודתית בהכנסות העוררת (בתקופת זכאות אחת בלבד), בהתחשב בכך כי מחזור העסקאות השנתי ירד בשיעור מינורי בלבד, מחזקות את הטענה כי אין קשר סיבתי בין הירידה הנקודתית לבין התפשטות נגיף הקורונה.

17. עוד ציינה המשיבה כי העוררת אינה מפרטת כיצד נפגעה מהתפשטות נגיף הקורונה, וכיצד ניתן לקשור בין הירידה הנקודתית במחזורים, אשר ארעה בחודשים נובמבר-דצמבר 2020 - תקופה בה לא היה סגר - לבין התפשטות הנגיף.

18. במענה להשלמת הטיעון שהגישה העוררת ובהתייחס לפסק הדין בעניין פודולסקי (מחוזי), הדגישה המשיבה כי הצביעה על ממצאים המערערים את קיומו של הקשר הסיבתי ומעבירים את נטל ההוכחה לעוררת: תנודתיות בהכנסות העוררת; ירידה מינורית בהכנסות שנת 2020 ועליה בהכנסות שנת 2021 (ביחס לשנת 2019); הכנסות העסק בתקופות הסגר השני והשלישי גבוהות מהתקופות המקבילות בשנת 2019; ירידת מחזורים בשיעור המזכה במענק בתקופה אחת בלבד. לטענתה, בכתב הערר העוררת לא פירטה כיצד נפגעה מהקורונה ואילו הטענות שנטענו במסגרת התצהיר שצורף לתגובה לכתב התשובה, היו כלליות ולא נתמכו בראיות.

### דיון והכרעה

19. ביום 16.1.2023 התקיים דיון בערר, באמצעים טכנולוגיים (להלן – **הדיון הראשון**). בדיון חזרו הצדדים על טענותיהם. העוררת הרחיבה בנוגע להשפעת ההגבלות השונות בתקופת הקורונה על עבודתה.

20. ביום 4.5.2023 הועבר הטיפול בערר ליו"ר הוועדה הנוכחית, בשל סיום תפקידו של יו"ר המותב הקודם. בהמשך לכך, ביקשה העוררת לקיים דיון נוסף. הוועדה נעתרה לבקשת העוררת וביום 27.9.2023 התקיים דיון נוסף בפני הוועדה (להלן – **הדיון השני**).

21. בדיון השני שבה העוררת על טענותיה, ובמענה לשאלות הוועדה הרחיבה בנוגע להשלכות מגיפת הקורונה על הירידה במחזורים בחודשים נובמבר-דצמבר 2020, זאת על רקע העליה בהכנסות שחלה בחודשים שקדמו לתקופת הזכאות (ספטמבר-אוקטובר 2020) ובחודשים שלאחריה (ינואר-פברואר 2021).



## מדינת ישראל

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

22. לאחר בחינת כתבי הטענות שהוגשו ושמיעת הצדדים, באנו לכלל מסקנה כי **דין הערר להידחות**. נפרט להלן את הטעמים להחלטתנו.

#### קשר סיבתי – רקע נורמטיבי

23. 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 8(3) לחוק), דהיינו, נדרש קיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזור עסקאותיו של העסק לבין השפעת התפרצות מגיפת הקורונה.

24. בפסיקות בתי המשפט ובהחלטות ועדות הערר נקבע כי לצורך הוכחת קיומו של הקשר הסיבתי די בירידת המחזורים בהתאם לקבוע בחוק ואין צורך להוכיח קיומו של הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי. ככל שמבקשת רשות המיסים לטעון כי נותק הקשר הסיבתי, עליה להציג ראיות לכאורה לכך. במידה ותעשה כן, יעבור נטל ההוכחה לכתפי העוסק לביסוס קיומו של קשר זה. כך קבע בית המשפט העליון בעניין פודולסקי:

"סעיף 8(3) 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.

.... 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 8(3) 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." (שם, פסקה 22 לפסק הדין)

25. בעניין ב.ג. בטחון הצפון הבהיר בית המשפט כי לצורך העברת הנטל לעוסק נדרשת רשות המיסים להצביע על "ממצאים עובדתיים מהימנים" המעמידים בספק את קיומו של קשר הסיבתי (שם, פסקה 53 לפסק הדין).



## מדינת ישראל

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

26. בעניין ב.ג. 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 (עניין ב.ג. בטחון הצפון, שם; ערר 1133-21 מאסטר ביף בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 19.5.2021); ערר 2153-21 אבו זהרה למסחר כללי נ' רשות המסים (ניתן ביום 23.2.2022)), או 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); לפירוט אודות מקרים נוספים ראו ערר 1740-21 זורון אוסט נ' רשות המסים, ניתן ביום 21.12.2021, פסקה 17 להחלטה, ובמובאות שם).

27. תנודתיות משמעותית בהכנסות העסק עשויה אף היא 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 ממגיפת הקורונה (ראו ערר 1277-21 נורט' סטאר טכנולוגיות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 14.10.2021). במקרים כאלו נקבע לא אחת כי קיימת הצדקה לבחינת מצבו של העסק על בסיס תמונה רחבה יותר. במקרים המתאימים ניתן לקבוע את מחזור תקופת הבסיס על פי חישוב חלופי של ממוצע הכנסות העסק על פני תקופה ארוכה כגון שנה קלנדרית או תקופה ארוכה אחרת לפי נסיבות העניין (ראו למשל: ערר 1026-21 נתי זיו – סטודיו זיו בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 5.5.2021; ערר 1593-22 ירבוט בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 18.9.2022 (להלן – עניין ירבוט); ערר 1619-22 א.א.א. הנדסה אזרחית (2010) בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 13.12.2022, פסקה 24 להחלטה). דחפורי הבקעה

### הקשר הסיבתי בעניינה של העוררת

28. המשיבה הצביעה על מספר ממצאים המעידים, לשיטתה, על היעדר קשר סיבתי - תנודתיות במחזורי העוררת; ירידה בשיעור של 3.7% בלבד בהכנסות שנת 2020 ביחס להכנסות שנת 2019, ועליה בהכנסות בשנת 2021; הכנסות העוררת בתקופת הסגר השני (חודשים ספטמבר-אוקטובר 2020) ובתקופת הסגר השלישי (חודשים ינואר-פברואר 2021), גבוהות מההכנסות בחודשים המקבילים בשנת 2019; ירידה מזכה במענק בתקופת זכאות אחת בלבד (מתוך 8 תקופות זכאות שנקבעו בחוק).

29. העוררת טענה כי עמדה בנטל ההוכחה בהתאם לאמור בעניין פודולסקי (עליון) וכי הממצאים שעליהם הצביעה המשיבה אינם מספקים בכדי להעביר את הנטל לעוררת.



## מדינת ישראל

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

30. ספק אם כל אחת מהאינדיקציות שצוינו על ידי המשיבה מהווה, כשלעצמה, ממצא עובדתי מספק לצורך העברת הנטל לעוררת. בנוגע לתנודתיות, נקבע בעבר כי במקרים מסוימים עשויה תנודתיות טבעית הקיימת בהכנסות העסק להביא לזכאות אקראית ונקודתית למענק, הנובעת ממחזור מקרי נמוך בתקופת הזכאות או מחזור מקרי גבוה בתקופת הבסיס. מכל מקום, אין די בקיומה של תנודתיות בהכנסות כשלעצמה, כדי לשלול את הזכאות למענק או להעיד בהכרח על ניתוק הקשר הסיבתי, בהעדר ממצאים נוספים בעלי משקל התומכים במסקנה זו (ראו עמ"נ (מחוזי חיפה) 48298-11-21 **מאגמה ישראל פרווייקטים בע"מ נ' רשות המיסים**, 12.6.22). גם ביחס לאחוז הירידה השנתי נקבע כי אין מדובר בממצא מכריע (אף כשחלה עליה במחזור השנתי), ולכל היותר מדובר באינדיקציה חלשה להיעדר קשר סיבתי (ראו בעמ"נ 22-08-49628 **הגר רם תשתיות בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המיסים**, ניתן ביום 22.12.22; פסקה 9(ה) לפסק הדין).

31. עם זאת, העובדה כי העוררת רשמה ירידה בשיעור המזכה במענק בתקופת זכאות אחת בלבד, כאשר לפני ולאחריה נרשמו הכנסות גבוהות מההכנסות בתקופות המקבילות בשנת 2019, בצירוף הממצאים הנוספים – תנודתיות מסוימת בהכנסות, ירידה שנתית בשיעור נמוך של כ 3.7% בהכנסות שנת 2020 ועליה בהכנסות שנת 2021 (ואף במחציתה הראשונה) – כל אלו יחדיו מעוררים סימני שאלה של ממש בנוגע לקיומו של קשר סיבתי, ומצטרפים לכדי ממצאים בעלי משקל משמעותי דיו על מנת להעביר את נטל ההוכחה לעוררת.

העוררת טענה כי הירידה בהכנסותיה בתקופת הזכאות דן קשורה בקשר ישיר להשלכות מגיפת הקורונה, זאת בשל אופי עבודתה ועיסוקה בתחום ההוצאה לפועל, וכתוצאה מהגבלות ושינויים שונים שחלו בתקופת הקורונה בתחום זה. נטען כי הרבעון האחרון של השנה הוא רבעון "חזק" יחסית לקודמיו וכי החודשים נובמבר-דצמבר הם "חודשי שיא" המתאפיינים בגביה גבוהה והכנסות גבוהות, בין היתר בשל תמריצים הניתנים לעוררת על ידי לקוחותיה עבור גביה בסוף השנה.

32. לצורך בחינת דפוס הכנסותיה של העוררת, נפרט להלן את הכנסות העוררת (בשקלים) בין השנים 2018-2021:

2018	2019	2020	2021	
4,489,600	5,135,845	5,638,636	6,217,122	<b>רבעון 1</b>
4,394,178	4,591,604	2,960,266	5,432,020	<b>רבעון 2</b>
3,866,442	5,003,295	5,849,989	4,960,044	<b>רבעון 3</b>
4,195,128	5,409,356	4,941,736	5,557,591	<b>רבעון 4</b>



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

שיעור ההכנסות הרבעוני ביחס להכנסה השנתית, לשנים 2018-2021:

2018	2019	2020	2021	
26%	26%	29%	28%	<b>רבעון 1</b>
25%	23%	15%	25%	<b>רבעון 2</b>
22%	25%	30%	22%	<b>רבעון 3</b>
26%	27%	25%	25%	<b>רבעון 4</b>

פירוט הכנסות העוררת בחלוקה דו-חודשית:

2018	2019	2020	2021	
3,125,515	3,587,357	3,867,236	4,010,325	<b>ינואר-פברואר</b>
2,780,740	3,097,763	2,602,565	3,906,962	<b>מרץ-אפריל</b>
2,977,523	3,042,329	2,129,101	3,731,855	<b>מאי-יוני</b>
2,882,946	3,427,167	4,001,776	3,431,161	<b>יולי-אוגוסט</b>
2,424,884	2,897,167	3,909,348	3,478,284	<b>ספטמבר-אוקטובר</b>
3,053,740	4,087,781	2,880,600	3,608,190	<b>נובמבר-דצמבר</b>

33. מפילוח נתוני ההכנסות עולה כי טענת העוררת לפיה הרבעון האחרון הוא ה"חזק" ביותר, אינה מדויקת. שיעור ההכנסות ברבעון האחרון נע בין 25% בשנים 2020-2021 עד 27% בשנת 2019. הרבעון הרביעי, להבדיל מרבעונים אחרים, מציג שיעור קבוע יחסית התואם פריסה ליניארית של ההכנסות לאורך השנה. יצוין כי דווקא ברבעונים הסמוכים לרבעון הרביעי של שנת 2020, שיעור ההכנסות הרבעוני גבוה ביחס לשנים אחרות. כך, הרבעון השלישי של שנת 2020 מהווה 30% מסך המחזור השנתי (בהשוואה ל-22% בשנים 2018 ו-2021 ו-25% בשנת 2019) והרבעון הראשון לשנת 2021 מהווה 28% מהמחזור השנתי בהשוואה ל-26% בשנים 2018 ו-2019. שיעור ההכנסות ברבעון הראשון לשנת 2021 הוא הגבוה ביותר גם ביחס להכנסות כלל הרבעונים בשנים 2018-2021. נתונים אלו מחזקים





## מדינת ישראל

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

את טענת המשיבה לפיה הירידה בתקופת הזכאות של נובמבר-דצמבר נובעת מאופי הפעילות של העוררת ולא מהשפעת מגפת הקורונה.

34. גם בחינה דו-חודשית של הכנסות העוררת אינה מגלה דפוס הכנסות מובהק וקבוע ביחס לחודשים נובמבר-דצמבר. בחינה זו מעלה כי קיימת תנודתיות מסוימת בהכנסות וכי רק בשנת 2019 – שנת הבסיס – ההכנסות הגבוהות ביותר נרשמו בחודשים נובמבר-דצמבר. נתון משמעותי נוסף העולה מעיון בדיווחי ההכנסות הוא העליה בהכנסות העוררת, הן בחודשים שקדמו לתקופת הזכאות (ספטמבר-אוקטובר 2020), בשיעור של כ-35%, הן בחודשים שלאחריה (ינואר - יוני 2021), עליה בשיעור של 19.8% ביחס להכנסות בתקופה המקבילה בשנת 2019.

35. זאת ועוד, מלבד הירידה בתקופת הזכאות נשוא הערר, חלה ירידה בהכנסות העוררת (בשיעור שאינו מזכה במענק) בשתי תקופות זכאות נוספות בלבד – במרץ-אפריל 2020 חלה ירידה בשיעור של 16% ובמאי-יוני 2020 חלה ירידה בשיעור של 30% (יצוין כי שיעור הירידה שנקבע לתקופה זו לצורך זכאות למענק עומד על 40%). מנגד, בחמש מתוך שמונה תקופות הזכאות שנקבעו בחוק, חוותה העוררת דווקא עליות ניכרות בהכנסותיה ביחס לתקופות המקבילות בשנת 2019: ביולי-אוגוסט 2020 עלו הכנסותיה בשיעור של כ-17%, בספטמבר-אוקטובר 2020 (תקופת הסגר השני) בשיעור של כ-35%, בינואר-פברואר 2021 (תקופת הסגר השלישי) בשיעור של כ-12%, במרץ-אפריל 2021 בשיעור של כ-26% ובמאי-יוני 2021 בשיעור של כ-23%.

36. העוררת טענה כאמור, כי בשנת 2019 החלה בפרויקט גבייה רחב היקף עם אחד מלקוחותיה, ובתחילת שנת 2020 הועברו אליה במסגרת הפרויקט קרוב ל-6,000 תיקי גבייה, אשר לולא מגיפת הקורונה והשלכותיה היו מניבים לעוררת הכנסות גבוהות בהרבה מאלו שהתקבלו בפועל (העוררת העריכה כי מדובר בפער של כ-1.5 מיליון ₪ - ראו סעיפים 7.3-7.4 לתצהירה של מנכ"לית העוררת מיום 5.1.2023). בתצהיר שצורף לתגובת העוררת לכתב התשובה, צוין כי המגבלות החוקיות שהוטלו על פעילות הגבייה וההוצל"פ בשנת 2020, התבטאו בעיכוב משמעותי של כשלושה חודשים בעבודת הגבייה וכתוצאה מכך ירידה משמעותית בהיקפי הגבייה וההכנסות משכר טרחה של העוררת. העוררת ציינה כי טרום מגיפת הקורונה, הליך פתיחת תיק עד לנקיטת הליכי הוצל"פ ארך כ-120 ימים, ואילו לאחר פרוץ המגיפה התארך הליך זה ל-210 ימים (סעיף 8 לתצהיר העוררת).

37. בהמשך לכך, בדיון השני התבקשה העוררת להבהיר, בין היתר, כיצד לשיטתה באו לידי ביטוי המגבלות השונות בתקופה זו דווקא, בעוד שבתקופות סמוכות חלה עליה בהכנסות. במענה לשאלות הוועדה, עמדה העוררת על השפעתו של חוק ההוצאה לפועל (נגיף הקורונה החדש – תיקון מס' 68 והוראת שעה), התשפ"א-2020 (להלן – **הוראת השעה**) על עבודתה. יצוין כי הוראת השעה נכנסה לתוקפה ביום 24.9.2020 ובמסגרתה נקבעו הקלות



## מדינת ישראל

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

שונות לחייבים, כגון: הארכת מועדים, קביעת הסדר תשלומים מיוחד, הפחתת שכר הטרחה, הפחתת אגרות ועוד.

העוררת הסבירה כי בעקבות ההקלות שנקבעו בהוראת השעה, רבים מהתיקים (כ- 60% לדברי העוררת) שנפתחו לאחר כניסתה לתוקף בסוף חודש ספטמבר 2020, נסגרו בשלב "שכ"ט א"י" ולא המשיכו להתנהל ולהניב לעוררת הכנסות כבעבר. בנוסף, גובה שכר הטרחה שגבו הופחת משמעותית (ראו פרוטוקול הדיון השני, עמ' 6, שורות 4-29).

38. לאחר שבחנו את טענות העוררת והסבירה, אין בידינו לקבלם. כפי שפורט בהרחבה לעיל, לא מצאנו בדיווחי ההכנסות של העוררת למע"מ תמיכה לטענתה בדבר הכנסות גבוהות במיוחד בסוף השנה. בנוסף, לא מצאנו ביסוס מספק לטענת העוררת בדבר השפעות הוראת השעה על הכנסותיה בתקופת הזכאות נשוא הערר דווקא, בעוד שבתקופות סמוכות, בהן חלו סגרים מחמירים, לא ניכרת השפעה דומה. ודוק, הוראת השעה עמדה בתוקפה עד לתום תקופת הזכאות בשנת 2021 (ואף לאחר מכן); השפעות הוראת השעה עליהן עמדה העוררת – הפחתת שכר הטרחה, התארכות הליך פתיחת תיק בהוצל"פ, תמריץ לסגירת תיק בשלב "שכ"ט א"י" וכיו"ב – עמדו אף הן בתוקפן לכל הפחות עד לחודש יוני 2021, ובכל זאת חוותה העוררת עלייה עקבית בהכנסות בין החודשים ינואר-יוני 2021, ואף רשמה בחודשים ינואר-פברואר 2021 את ההכנסה הדו-חודשית הגבוהה ביותר בין השנים 2018-2021.

39. טענת העוררת כי הגידול המשמעותי בכמות התיקים שקיבלה בשנים 2020 ו-2021 הוא אשר הביא, לדידה, לעלייה בהכנסות בחודשים ינואר-פברואר 2021 חרף ההגבלות, אינה מתיישבת עם כלל הנסיבות בענייננו (ראו פרוטוקול הדיון השני, עמ' 6, שורות 31-33; עמ' 7, שורות 1-17). כאמור, להוראת השעה היתה השפעה מתמשכת. ניתן היה לצפות להשפעה דומה של העיכובים בהליכים וההשלכות השונות של הוראת השעה גם במחצית הראשונה של שנת 2021, ולמצער בחודשים ינואר-פברואר 2021.

40. ייתכן מאוד כי אילולא הקורונה היו צפויות לעוררת הכנסות גבוהות יותר בשנת 2020 בעקבות הגידול בתיקים בהם טיפלה. עם זאת, תכלית המענק היא סיוע לעסקים בכיסוי הוצאותיהם הקבועות בשל הפגיעה שספגו ממגיפת הקורונה. כך נקבע בהקשר זה בדברי ההסבר להצעת החוק (הצעות חוק ממשלה 1341, 14.7.2020):

**"עסקים שפעילותם נפגעה כאמור יכולים לצמצם את הוצאותיהם המשתנות, כגון רכישות מספקים ותשלומי שכר, ואולם יש הוצאות שאין ביכולתם להימנע מהן, ובהן תשלומי שכירות, הוצאות ביטוח, חשבונות חשמל ומים וכדומה. בשעת משבר זאת נדרשים העסקים לשלם את הוצאותיהם הקבועות, אף אם אין להם כל הכנסה. בשל כך, מוצע לתת**



## מדינת ישראל

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

מענק לעסקים אשר כושר השרידות שלהם נמוך מלכתחילה, כדי שיייע להם בתשלום ההוצאות הקבועות."

ובעמ"נ 40318-12-21 פליסידד (פיסגה) בע"מ נ' רשות המסים בישראל ועמ"נ 03-32134-22 ארג'נטרו אחזקות בע"מ נ' רשות המסים בישראל (פורסם בנבו, 13.11.2022), נקבע:

"עם זאת, ראוי לזכור כי אין מדובר במענק כללי לעסקים לאור מגפת הקורונה, אלא בחקיקה ספציפית הבאה לעזור לעסקים ספציפיים אשר חלה ירידה בהכנסות שלהם עקב מגפת הקורונה, כך שאלו אינם יכולים לכסות את ההוצאות הקבועות שלהם." (פסקה 43 לפסק הדין)

41. על יסוד כל האמור לעיל, לא שוכנענו כי קיים קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות העוררת בתקופת הזכאות שבפנינו למגיפת הקורונה, לצורך קביעת זכאות העוררת למענק בתקופה זו.

#### האיחור במתן ההחלטה בהשגה

42. העוררת טענה כי יש לקבל את הערר גם בשל איחור המשיבה במתן ההחלטה בהשגה, העומד על 334 ימים מעבר לתקופה הקבועה בחוק.

43. סוגיית האיחור במתן החלטה בהשגה נדונה בבית המשפט העליון בעניין פודולסקי (עליון). ביחס לסוגיה זו נקבע כי בהיעדר קביעה מפורשת בחוק המטילה סנקציה על אי-עמידה במועד, אי-מתן החלטה בהשגה במועד אינה מובילה באופן אוטומטי לקבלתה. לצד זאת, נקבע כי כאשר מדובר בעיכוב משמעותי, יש לייחס משקל לעיכוב במתן ההחלטה בהשגה, ובמקרה כזה יוטל על רשות המיסים "נטל מוגבר" להוכיח את טענותיה מבלי שחזקת התקינות המינהלית תעמוד לימינה:

"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-ארוז, בעמ' 414-415). לצד זאת, יש בהחלט מקום לייחס משקל נכבד לעיכוב במתן ההחלטה 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



## מדינת ישראל

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

נטל הראיה להוכיח כי ההחלטה על דחיית ההשגה הייתה נכונה, מבלי שחזקת התקינות המינהלית תעמוד לימינה. " (פסקה 24 לפסק הדין)

קביעה זו הוזכרה וחודדה גם בבר"מ 1692/23 קבוצת ברקת יזמות והקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים (פורסם בנבו, 27.7.2023; ראו פסקה 20 לפסק הדין).

44. האיחור בעניינה של העוררת הוא אכן איחור משמעותי. עם זאת, נוכח המסקנה אליה הגענו בדבר אי-קיומו של קשר סיבתי בערר שבפנינו, אף מבלי שנדרשנו לחזקת התקינות המנהלית, הרי שבהתאם לעקרונות שנקבעו בפסיקה אין באיחור כשלעצמו כדי להביא לקבלת הערר (ראו גם: עמ"נ (מרכז) 37303-02-22 בסמרקט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל (פורסם בנבו, 02.06.2023), פסקה 12 לפסק הדין; עמ"נ (נצרת) 44862-06-22 חברת א.ו שיווק תוצרת חקלאות בע"מ נ' רשות המיסים (פורסם בנבו, 15.02.2023) פסקה 39 לפסק הדין).

#### סוף דבר

45. הערר נדחה. העוררת תעביר למשיבה את המקדמה ששולמה לה בתוך 60 ימים ממתן החלטה זו, ובהתאם לאמור בסעיף 16 לחוק.

46. אשר לפסיקת הוצאות ההליך – נוכח האיחור המשמעותי במתן ההחלטה בהשגה וכן בשל הטעות שנפלה בהחלטת המשיבה בעניין דחיית בקשת המענק של העוררת, החלטנו שלא לחייב את העוררת בהוצאות.

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

ניתנה היום, ג' כסלו תשפ"ד, 16/11/2023, בהעדר הצדדים.

2451-22

ברוך ברוכי, רו"ח  
חבר

ליאת קציר-מרגלית, עו"ד  
יו"ר הוועדה