



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

ערר 22-2452

לפני כבוד חברי הוועדה:  
עדי ליאב, עו"ד - יו"ר  
אריאל ז'יטניצקי, רו"ח ועו"ד - חבר

העוררת: ש. בנתאי אחזקות בע"מ מס' 514217496  
ע"י מר/גברת שגיא ברוך בנתאי

נ ג ד

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

**החלטה**

**העוררת והרקע להגשת הערר**

1. העוררת שלפנינו היא חברה אשר עיסוקה במתן שירותי ייעוץ וניהול לחברות אחרות. בתקופה שקדמה למגפת הקורונה, עסקה העוררת בתחום הליסינג במסגרתו סייעה ללקוחותיה לקבל החזרים מחברות ליסינג שמקורם בחיובי יתר.
2. במסגרת עיסוקה זה, דיווחה על הכנסותיה למע"מ בכל אחת מהשנים 2019 ו-2020 בדיווח יחיד אשר מקורו בחשבונית אחת בלבד כל שנה. כך, דיווחה היחיד בשנת 2019 הוא דיווח מחודש פברואר על עסקאות בסך 1,533,938 ₪ בגין חשבונית מס אחת שהוצאה ללקוח אמדוקס (ישראל) בע"מ (להלן - **אמדוקס**). ודיווחה המשמעותי היחיד משנת 2020 הוא דיווח בסך 1,619,104 ₪ חשבונית יחידה מלקוח בשם ש. שלמה אחזקות בע"מ (להלן - **שלמה**) (לעוררת דיווח נוסף בחודש אוקטובר 2020 ע"ס 7,099 ₪ בלבד).
3. ביום 12.5.2021 הגישה העוררת בקשה למענק קורונה בעבור תקופת זכאות ינואר-פברואר 2021 ובהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), תשי"ף-2020 (להלן - **החוק**). בקשה זו מבוססת על ירידת המחזורים שבין הכנסותיה בתקופת הבסיס בה דווחו כלל הכנסותיה בשנת 2019, לבין תקופת הזכאות בה דיווחה על הכנסות בשיעור אפס.



## מדינת ישראל

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

4. ביום 31.5.2021, למעלה משנה לאחר הגשת הבקשה, הודיעה המשיבה לעוררת כי היא דוחה את בקשתה. במסגרת הודעת הדחיה כתבה המשיבה כך:

**”אין ירידה ב ש.מ. 2020**

**ב.ש.מ. 2019 יש הכנסות רק ינואר- פברואר 2019 - 1,533,938 ₪ ובמרץ – דצמבר 2019 אין הכנסות ו אין הוצאות . ממוצע דו חודשי 255,656 ש”ח בשנת המס 2019 . בשנת המס 2020 יש הכנסות 1,619,104 ש”ח. ממוצע דו חודשי 281,851 . לא מגיע פיצוי- הכנסות ב-2020 רק בחודש אוגוסט. אי לכך לא מגיע פיצוי.”**

5. העוררת הגישה השגה על החלטה זאת וציינה כי חישוב אריתמטי של ירידת המחזורים שחוותה עונה על הדרישות הקבועות בחוק לצורך האמור. במסגרת זאת, לא טענה העוררת לגבי עיסוק נוסף שיש לה בתחום הברים – כפי שעוד יורחב להלן.

6. בשלב זה שוחחה מפקחת מטעם המשיבה עם נציג העוררת, עו”ד בנתאי. מהשתלשלות העניינים, יש להניח כי בשלב זה הבהיר עו”ד בנתאי למפקחת כי על אף שלעוררת אין כל הכנסות מתחום הליסינג, החלה העוררת בפעילות בתחום חדש – תחום הברים, וכי קיימות לה הוצאות בתחום זה. לפיכך, ביום 20.7.2022 התבקשה העוררת לפרט בנוגע לאמור ולצרף אסמכתאות לכך.

7. ביום 26.7.2022 השיבה העוררת לפניה זו תוך שהיא מפרטת הן לגבי עיסוקה בתחום הליסינג והן לגבי עיסוקה בתחום הברים, ותוך שהיא מנמקת מדוע יש לטעמה קשר סיבתי בין ירידת המחזורים שחוותה לנגיף הקורונה ומדוע אין להחיל לגביה את ההחרגה בדבר עסק שנסגר נוכח העדר הכנסות לאורך מספר חודשים.

8. בשלב זה מתקיימת ככל הנראה שיחת טלפון נוספת בין המפקחת לעו”ד בנתאי, במסגרתה מתבקשת העוררת לשייך כל חלק מהכנסותיה והוצאותיה לחודשים הרלבנטיים. תשובת העוררת לדרישה זו נשלחת למפקחת ביום 2.8.2022, והיא כוללת את שיוך ההכנסות וההוצאות של העוררת בהתאם לחודשים הרלבנטיים לשיטת העוררת (מכתב זה בצירוף המכתב מיום 26.7.2022 יקראו להלן- **המכתבים למפקחת**).

9. ביום 15.8.2022, באיחור משמעותי מהמועד הקבוע בחוק וחרף הסבריה של העוררת בשני המכתבים שלעיל, דחתה המשיבה את ההשגה שהגישה העוררת בנימוק של העדר קשר סיבתי בין ירידת המחזורים שחוותה העוררת למשבר הקורונה.



## מדינת ישראל

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

10. ביום 25.8.2022 ולאור דחיית השגתה של העוררת, הגישה העוררת את הערר שלפנינו. במסגרת זאת, הגישו הצדדים כתבי טענות, ואף התקיים דיון בערר בפני הרכב הוועדה באותו המועד.

11. משהוחלף יו"ר הוועדה ביום 4.12.2023, ניתנה לצדדים הזמנות לטעון בעניין. בעוד המשיבה בחרה שלא להגיב כלל, הגיש העורר סיכום טענות נוסף בו טען לגוף ההליך (להלן - **הטיעון המשלים**).

#### קשר סיבתי

12. חוק התוכנית לסיוע כלכלי נועד לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטות נגיף הקורונה והוא חלק משורת מהליכים שנועדו לשמר ככל הניתן את שרידותו של המגזר העסקי. לפיכך, אף אם תנאי הסף לזכאות למענק הוא כי חלה ירידת מחזורים, נקבע בחוק תנאי נוסף והוא כי ירידה זו נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה (סעיף 8(3) לחוק).

13. החוק אינו קובע כי על המבקש להוכיח קיומו של קשר סיבתי באופן פוזיטיבי. בפסיקה נקבע כי קיימת מעין הנחת יסוד עובדתית בדבר קיומו של קשר סיבתי בין ירידת המחזורים להתפשטות המגיפה. ואולם, מקום בו מציגה המשיבה נתונים המערערים קיומו של קשר סיבתי כאמור, מועבר נטל ההוכחה לכך אל כתפיו של המבקש (ר' למשל: בר"מ 7502/22 **רשות המיסים נ' פודולסקי** (ניתן ביום 22.01.2023); עמ"נ 21-06-27710 **ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המיסים בישראל** (ניתן ביום 3.1.2022 (להלן - **ב.ג. בטחון הצפון**); ערר 21-1007 **יתד טכנולוגיות נ' רשות המיסים**, (ניתן ביום 8.3.2021); ערר 21-1005 **טי ג'את סיסטמס 2006 נ' רשות המיסים** (ניתן ביום 9.3.2021); ערר 21-1008 **תחנת דלק היצירה בע"מ נ' רשות המיסים** (ניתן ביום 24.3.2021)).

14. בפסיקה הוכרו ממצאים שונים ככאלו המערערים את קיומו של קשר סיבתי ולפיכך מעבירים את נטל ההוכחה אל כתפי המבקש. כך למשל, ירידת מחזורים בתקופה שלפני פרוץ המגפה (עניין **ב.ג. בטחון הצפון**), ערר 21-1133 **מאסטר ביי בע"מ נ' רשות המיסים** (ניתן ביום 19.5.2021); ערר 21-2153 **אבו זהרה למסחר כללי נ' רשות המיסים** (ניתן ביום 23.2.2022)). כך גם כאשר התרחש שינוי באופי הפעילות של העסק שלא בשל התפרצות המגיפה (ערר 21-1130 **חיאדרה חאלד נ' רשות המיסים** (ניתן ביום 5.7.2021); ערר 21-1256 **א.ס.א. פיתוח - עבודות קבלניות וצמ"ה בע"מ נ' רשות המיסים** (ניתן ביום 10.10.2021)). וראה גם דוגמאות לנסיבות נוספות להעברת הנטל בערר 21-1740 **דורון אוסט נ' רשות המיסים**, פס' 17 (ניתן ביום 21.12.2021).



## מדינת ישראל

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

15. מקרה נוסף בו מתעוררת שאלה באשר לקיומו של קשר סיבתי הוא כאשר קיימת תנודתיות בהכנסות העסק. במקרה כזה, השוואה בין שתי תקופות דו חודשיות היא שרירותית ואינה משקפת בהכרח את מצב העסק, ועל כן לא ניתן להיעזר בה על מנת לבחון האם נובעת ירידת המחזורים מהתפשטות המגיפה (ר' למשל: ערר 1277-21 נורט' סטאר טכנולוגיות נ' רשות המיסים (ניתן ביום 14.10.2021)). בהינתן האמור, התקבעה בפסיקה האפשרות להתגבר על קושי זה באמצעות חישוב חלופי של ממוצע הכנסותיו של העסק בתקופה ארוכה יותר (ר' למשל: 1003-21 נ.ע. גולדה נתניה בע"מ נ' רשות המיסים (ניתן ביום 2.5.2021)).
16. כפי שהובהר לעיל, בשלב הראשון אמנם די היה לעוררת בהצבעה על ירידת מחזורים על מנת להראות כי היא עומדת בדרישת הקשר הסיבתי. ואולם, במקרה שלפנינו הצביעה המשיבה מנגד על מספר ממצאים המעוררים ספק אם אכן מתקיים קשר סיבתי כאמור.
17. הממצא הבולט ביותר עליו הצביעה המשיבה הוא כי למעט הדיווחים מחודש פברואר 2019 ומחודש אוגוסט 2020, לא דיווחה העוררת על הכנסות שוטפות. הכנסות המתקבלות פעם בשנה, בחודש אקראי וכאשר ביתר החודשים מדווחות אפס הכנסות (או הכנסות בשיעורים זניחים ביחס למחזור החברה) מעוררות ספק רב האם ירידת המחזורים נגרמה כתוצאה מן הקורונה. זהו דפוס אקראי ועל כן השימוש בו לצורך השוואה בין תקופת הזכאות לתקופת הבסיס אינה יכולה לשקף את מצב העסק על מנת להגיע למסקנה בשאלה בה אנו דנים.
18. העוררת הסבירה כי הכנסותיה בשנים 2019 ו-2020 הן תולדה של שני פרויקטים אשר התבצעו לאורך מספר חודשים. כך, לעניין פרויקט אמדוקס ציינה העוררת כי הוא התבצע בין חודש 8-2018 לחודש 2-2019; ואילו פרויקט שלמה התבצע בין חודש 1-2019 לחודש 8-2020. ואולם, אף שהסברים אלו נוגעים לנתונים עובדתיים בעלי חשיבות רבה בשאלת הקשר הסיבתי, בחרה העוררת שלא לתמוך אותם באסמכתאות.
19. עוד טענה העוררת כי במהלך 2020 פנתה ללקוחות שונים במטרה לאתר לקוחות נוספים בתחום הליסינג, אך פניות אלו לא הובילו להתקשרות עמה בשל המגפה. גם במקרה זה לא צירפה העוררת אסמכתאות אשר יכלו לשפוך אור על הנסיבות בשלן לא הבשילו פניות אלו לכדי התקשרות או לכל הפחות על עצם קיומן של פניות כאלו.
20. לבסוף, הוסיפה העוררת כי על מנת להעניק את שירותיה בתחום הליסינג היה עליה להגיע למשרדי לקוחותיה ולהשתמש במערכות המחשוב שלהם. ואולם, משעה שמשרדים אלו נסגרו עקב ההגבלות שהוטלו, לא התאפשר לה לבצע את עבודתה ואף לא לאתר לקוחות נוספים בתחום.
21. ראשית ולעניין טענתה האחרונה של העוררת, טענה זאת נושאת לא מעט קשיים לאור העובדה שדווקא חברות גדולות כגון לקוחותיה הפוטנציאליים של העוררת יישמו מנגנוני



## מדינת ישראל

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

עבודה מרחוק, ובפרט כאשר אף לשיטת העוררת עצמה היא המשיכה לפעול במסגרת פרויקט שלמה לאורך שנת 2020 בה הוטלו הגבלות משמעותיות על המשק. עם זאת, ניכר כי הקושי המשמעותי ביותר נוגע ליתר טענותיה העובדתיות אשר לא נתמכו אף שאין כל ספק כי אלו מצויות בידיה. כאמור, העוררת לא הביאה כל אסמכתא למועד בו התקשרה עם לקוחותיה ולתקופות בהן העניקה שירותים ללקוחות אלו, שהנם נתונים עובדתיים מרכזיים אותם היה עליה להוכיח.

22. כלל הוא כי הימנעותו של צד להליך מלהביא ראיה הנמצאת ברשותו מקימה חזקה ולפיה פועלת ראיה זאת כנגדו. העוררת התייחסה במספר הזדמנויות לשאלת הקשר הסיבתי תוך מתן נימוקים מפורטים לעמדתה ומכאן שהיתה מודעת לחשיבותו (ר' מכתביה למפקחת, כתב הערר, כתב התגובה בהליך וכן הטיעון המשלים לאחר החלפת יו"ר הוועדה). ואולם חרף האמור, בחרה מסיבותיה שלה שלא לתמוך טענותיה אלו בראיות אף לא בשלבים מתקדמים בהם הובהר לה כי המשיבה עומדת על טענתה להעדר קשר סיבתי.

23. בהינתן האמור, נוכח כלל האינדיקציות עליהן עמדה המשיבה והובאו בפני הוועדה, נראה כי אין מנוס מהקביעה כי נטל ההוכחה להתקיימות קשר סיבתי עבר אל כתפי העוררת. לעוררת הכנסה אחת בודדת בכל שנה המהווה לא רק מחזור תנודתי כי אם עסקה ספציפית בלבד. על העוררת היה לפרוש את כל התשתית הראייתית שברשותה על מנת לשפוך אור על נסיבות שתי עסקאותיה הבודדות כמו גם על ניסיונותיה להוציא עסקה נוספת כזאת לפועל. אלא שהעוררת לא צירפה כל אסמכתא כאמור, ומכאן שלא הרימה את הנטל שהועבר אליה להוכיח כי מתקיים בעניינה הקשר הסיבתי הנדרש.

24. דומה כי די היה באמור כדי לסיים את הדיון בערר זה. עם זאת, נמשיך ונתייחס לנושאים נוספים שהועלו במסגרת הדיון אף אם למעלה מן הצורך בלבד.

### הכנסות בשיעור אפס והעדר הוצאות קבועות

25. העוררת דיווחה על מחזורים בשיעור אפס לאורך חודשים רבים במהלך שנת 2020 ואף בתקופת הזכאות עצמה. על כן, התעוררה השאלה האם העוררת אינה חלק ממעגל הזכאים למענק נוכח ההחרגות הקבועות להגדרה "עוסק" שבסעיף 7 לחוק:

**"(8) עוסק שדיווח לרשות המסים בישראל על סגירת עסקו לפני תקופת הזכאות; לעניין זה, יראו גם עוסק שחלה ירידה ניכרת בהוצאות שהוציא לצורך ייצור הכנסה בעסקו בשל הפסקת פעילות העסק, ודיווח על מחזור עסקאות בשיעור אפס לגבי תקופת הזכאות כמי שדיווח על סגירת עסקו;**



## מדינת ישראל

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

26. החרגה זו מבוססת על הנחת המחוקק ולפיה עסקים שנסגרו או שקיימת חזקה כי נסגרו אינם נושאים עוד בהוצאות קבועות עליהן מבקש המענק לפצות (דברי ההסבר להצעת החוק, 453). עם זאת וכפי שנקבע בפסיקה, הנחה זאת אינה בבחינת חזקה חלוטה, וככל שיוכח כי העסק לא נסגר והמשיך לשאת בהוצאות קבועות, לא יוחל לגביו החריג (ר' למשל: ערר 1036-21 חוסאם מוסלמאני נ' רשות המסים (ניתן ביום 8.7.21)).

27. האמור לעיל אף תואם את מדיניות המשיבה אשר במקרים בהם מדווחות בתקופת הזכאות הכנסות בשיעור אפס, בוחנת את ההוצאות בפועל על מנת להתאים את המענק לכל הפחות להוצאות אלו (על סמכות המשיבה להתאים את גובה המענק לגובה ההוצאות הקבועות ראה למשל: ערר 1607-21 רפול גבאלי נ' רשות המסים (ניתן ביום 2.11.2021); ערר 1254-22 ביבל לנד פילגרימייגס בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 6.6.2022)).

28. מאחר ובשלושה מתוך ארבעת החודשים הסמוכים לתקופת הזכאות דיווחה העוררת על מחזורים בשיעור אפס, ובהינתן שהעוררת דיווחה על תשומות בתקופה זו, התבקשה העוררת על ידי המשיבה לפרט אודות הוצאות אלו.

29. במענה, הבהירה העוררת כי קיימות לה שתי הוצאות בלבד. האחת, הוצאותיה בגין התקשרותה עם משרד עורכי דין לקבלת שירות ליטיגציה וזאת לצורך מתן שירותי הליסינג מטעמה לאמדוקס (להלן- **שירותי הליטיגציה**). השניה, הוצאותיה בגין התקשרותה עם קבלן משנה בשם "ניטן סוי בע"מ" לקבלת ייעוץ בתחום הבריס (להלן- **קבלן המשנה**).

30. הוצאותיה בגין שירותי הליטיגציה הוצאו בתקופת הבסיס בלבד ומכאן שאינן רלבנטיות לענייננו. באשר להוצאות בגין שירותי קבלן המשנה, טענה המשיבה כי הן אינן בגדר הוצאות קבועות אשר ניתן להסתמך עליהן לצורך מתן מענק.

31. אף שהחוק אינו קובע מהן הוצאות קבועות ומהי אמת המידה לבחינתן, עולה מדברי ההסבר לחוק כי הן כאלו מהן לא ניתן היה להימנע:

**"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."**  
(דברי ההסבר להצעת החוק, 453).

32. עם זאת, בפסיקה הוצעה פרשנות נוספת ולפיה מדובר בהוצאות שאינן משתנות בהתאם להיקף הייצור או המכירה (ר' למשל: 1031/21 אי איי סי איי אייזנברג אגר. קומפני ישראל בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 21.6.2021) (להלן- **עניין אייזנברג**)).

33. כפי שניתן להיווכח מדבריה של העוררת עצמה, לא היתה לה בתקופה הרלבנטית כל פעילות בתחום הליסינג:



## מדינת ישראל

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

**”עו”ד בנתאי: היה אפשר לסגור אבל בחרנו להמציא את העסק מחדש, שאם יש פעילויות חדשות שיכולות להכניס הכנסות אז כן לעשות את זה. ברגע שנמנע מהחברה מלעשות את הפעילות שמיועדת לחברות ההייטק, אז א’ חשבנו לא לזנוח את זה, אבל גם לחפש פעילויות נוספות.” (פרוטוקול הדיון, עמ’ 4 שורות 10-13)**

34. בהעדר הכנסות או הוצאות ביחס לתחום עיסוק זה, תציין הוועדה כי על פני הדברים די היה בכך על מנת לקבוע כי העוררת מוחרגת מזכאות למענק בהתבסס על ס”ק 8 להגדרה עוסק שבחוק. עם זאת, ולאור הוצאותיה של העוררת מתחום הברים ביקשה המשיבה לבחון האם הוצאותיה של העוררת הן בגדר הוצאות קבועות.

35. כאשר נשאלה העוררת אודות הוצאותיה אלו ומדוע יש לראות בהן הוצאות קבועות, ציינה כי מאחר ומדובר בהפעלת המקום מדובר בהוצאות הכרחיות:

**”זה הפעלה של המקום, הוא לא מפסיק, גם אם הוא לא יהיה, זה יהיה ספק חיצוני. הוא מפעיל את המקום, נחתם אתו חוזה ל 16- חודשים. זה לא קבלן שיפוצים או פיתוח תכנה. מדובר במי שמפעיל את המקום.” (פרוטוקול הדיון מיום 6.12.2022 עמ’ 3 שורות 22-24)**

36. נימוק זה מבקש להפריך את הטענה ולפיה לא ניתן היה להימנע מהוצאות אלו. ואולם, מהחומרים שבתיק ניתן להבין כי הוצאות אלו הן לצורך הקמתו ותפעולו של עסק חדש לחלוטין. הוצאות אלו הן הוצאות בהן העוררת לא נשאה מעולם, והיא בחרה לשאת בהן בזמן המגיפה ולמרות המגיפה. במצב דברים זה, בוודאי שלא ניתן לקבל את הטענה כי מדובר בהוצאות מהן לא ניתן היה להימנע.

37. יוער, כי יתכן ושונה היתה הקביעה אילו היתה מצביעה העוררת על כך שהוצאותיה אלו הן הוצאות אשר ממילא נדרשה להוציא במסגרת עיסוקה הקודם, והיא עושה בהן שימוש עתה לצורך עיסוקה החדש. ואולם כאמור לעיל, מדובר בהוצאות חדשות לחלוטין בהן היא לא נשאה מעולם כך שקיים קושי לקבל את טענותיה.

38. נוסף כי לאותה התוצאה ניתן היה להגיע גם באמצעות מבחן היקף הייצור שהוצע בעניין אייזנברג. אין כל ספק כי גובה הוצאותיה של העוררת לקבלן המשנה הן פונקציה של מספר הברים שהוקמו, וכי כל בר נוסף אשר היה מוקם היה כרוך בהוצאות נוספות. מכאן, שמדובר בהוצאות שבייצור הכנסה, כך שגם מסיבה זאת לא ניתן לראות בהוצאות אלו כהוצאות קבועות.



## מדינת ישראל

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

39. משלא הצליחה העוררת להראות כי היא נושאת בהוצאות קבועות כלשהן, לא ניתן היה להתאים אליהן את גובה המענק, והמשמעות האופרטיבית לכך היא כי העוררת איננה זכאית למענק.

#### איחור המשיבה בהחלטה בהשגה לא מוביל לקבלת הבקשה

40. העוררת מוסיפה ומנמקת כי היה על המשיבה לקבל את השגתה ולו בשל האיחור הרב בקבלת ההחלטה בה. בעניין זה, מציינת העוררת כי בעוד שהיה על המשיבה ליתן החלטה בהשגה בתוך 120 ימים, היא ניתנה בחלוף למעלה משנה.

41. בהתאם לסעיף 20(א)(1) לחוק היה על המשיבה ליתן החלטה בהשגה בתוך 120 ימים ממועד הגשתה. השגת העוררת הוגשה ביום 31.5.2021 והחלטת המשיבה ניתנה רק ביום 15.8.2022 ולפיכך באיחור משמעותי ביותר. המחלוקת בין הצדדים אם כך נוגעת לשאלה מהי משמעותו של איחור זה, בהינתן שהחוק אינו קובע סנקציה בגין חריגה מהמועד הקבוע בחוק.

42. אף שהצדדים הרבו בנימוקים בכל הנוגע לשאלה זאת, ניכר כי זו הוכרעה בבר"מ 7502/22 **רשות המסים נ' בוריס פודולסקי** (ניתן ביום 22.1.2023) ובבר"מ 1692/23 **קבוצת ברקת יזמות והקמת מבנים בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 27.7.2023) שם נקבע כי איחור במתן ההחלטה בהשגה לא יביא לקבלתה באופן אוטומטי. עם זאת, נקבע באותו העניין כי ככל שמדובר באיחור משמעותי יוטל על המשיבה הנטל להראות כי היה מקום לדחות את ההשגה, כשחזקת התקינות המנהלית אינה עומדת לצידה.

43. אף שמסכימים אנו כי איחורה של המשיבה במקרה זה משמעותי, איננו סבורים כי יש בשל כך בלבד כדי לקבל את הערר. ראשית, המשיבה לא ביקשה להתבסס לצורך ההליך על חזקת התקינות המנהלית. ואולם העיקר הוא מסקנתנו ולפיה העורר אינו זכאי למענק. תשלום המענק למי שאינו זכאי לכך רק בשל איחור המשיבה משמעותו נזק כספי לציבור בכללותו, אשר יהיה עליו לשאת בתוצאות איחור המשיבה ((עמ"נ (ב"ש) 17292-12-22 **קסנטיני ובניו - תשתית ופיתוח בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 3.8.2023)).





## מדינת ישראל

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

#### העדר הרחבת חזית

44. העוררת שבה וחזרה מספר פעמים על טענתה כי המשיבה הרחיבה את חזית טענותיה הן במסגרת החלטתה בהשגה והן במסגרת כתב התשובה מטעמה. לעניין שלב ההשגה, הפנתה העוררת לטענת המשיבה לשאלת החרגתה מזכאות למענק נוכח דיווחי אפס בתקופת הזכאות אשר לא הופיעה בהודעת הדחיה; ואילו לעניין כתב התשובה הפנתה העוררת לשאלת קיומן של הוצאות קבועות.

45. לעניין שלב ההשגה וכפי שנקבע בפסיקה, הרי שזוהי תוצאה של בחינה מעמיקה ומקיפה יותר של הבקשה. מאחר והשיקול המנחה הוא זכאותה האמיתית של העוררת למענק, נכון וראוי להידרש גם לנימוקים נוספים – והכל בהנחה שנשמרות זכויותיה של העוררת וניתנת לה הזדמנות נאותה להשיב עליהן.

46. אף שצודקת העוררת כי אין בהודעת הדחיה של המשיבה התייחסות לדיווחי האפס בתקופת הזכאות ולשאלת החרגתה מזכאות למענק בשל כך, ניכר כי העוררת היתה מודעת לטענה אשר יתכן ועלתה במסגרת שיחותיה הטלפונית עם המפקחת.

47. העוררת פירטה את עמדתה בעניין זה כבר במסגרת מכתביה למפקחת, והיא שבה ופירטה בעניין גם במסגרת כתב הערר, תגובתה לכתב התשובה ובטיעון המשלים. במצב דברים זה, בוודאי שניתנה לה מלוא ההזדמנות להשיב בעניין.

48. לעניין טענות המשיבה במסגרת כתב התשובה של המשיבה, יש להפנות לתקנה 22 לתקנות בתי דין מינהליים (סדרי דין), תשנ"ב-1992 הקובעת כך:

**”בשמיעת הערר לא ייזקק בית הדין לעובדה או נימוק שלא הועלו בכתב הערר או בכתב התשובה, לפי הענין, אלא אם כן קבע כי שמיעת העובדה או הנימוק דרושה לשם עשיית צדק, ובלבד שניתנה ליתר בעלי הדין הזדמנות נאותה להגיב עליהם.”**

49. מהוראה זו עולה אפוא כי ניתן להעלות טענות חדשות אפילו לאחר הגשת הערר או כתב התשובה, ככל שהן נדרשות לשם עשיית צדק, ובלבד שניתנה לצד השני ההזדמנות להשיב עליהן.

50. כפי שהובהר לעיל, שאלת קיומן של הוצאות קבועות שלובה בדיון בשאלת החרגתה של העוררת מזכאות למענק עקב דיווחי אפס בתקופת הזכאות. כאמור, העוררת התייחסה לשאלות אלו לאורך ההליך כולו, ולפיכך אין לראות בכך הרחבת חזית אסורה.



## מדינת ישראל

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

#### סיכום ומסקנות

51. לסיכום, הגענו למסקנה כי המשיבה הצביעה על אינדיקציות משמעותיות להעדר קשר סיבתי אשר העבירו את נטל ההוכחה לקיומו אל כתפי העוררת. העוררת לא תמכה טענותיה בראיות ועל כן לא הרימה את הנטל, ומכאן שאין מנוס מהקביעה כי לא מתקיים בעניינה הקשר הסיבתי הנדרש.

52. בדיון שקיימנו למעלה מן הצורך בכל הנוגע להכנסות העוררת בשיעור אפס בתקופת הזכאות, הגענו לכלל מסקנה כי לעוררת אין הוצאות קבועות אליהן ניתן היה להתאים את גובה המענק, ולפיכך היא אינה זכאית למענק גם מסיבה זו.

53. נוכח האמור לעיל, הגיעה הוועדה לכלל מסקנה כי **דין הערר להידחות**, וכך היא מורה.

54. לאור התוצאה אליה הגענו בה נדחה הערר במלואו, היה מקום לפסוק את הוצאותיה של המשיבה בהליך. עם זאת, משעה שהמשיבה איחרה איחור משמעותי הן במתן החלטתה בבקשה והן בהחלטתה בהשגה שהגישה העוררת, החלטנו ליתן לכך ביטוי ולא לפסוק לטובתה הוצאות במסגרת הליך זה.

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

ניתנה היום, ו' טבת תשפ"ד, 18/12/2023, בהעדר הצדדים.

2452-22

  
אריאל ז'יטניצקי, רו"ח ועו"ד,  
חבר

  
עדי ליאב, עו"ד  
יו"ר הוועדה