



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

ערר 22-2809

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

העוררת: אינץ' מדיה (2017) בע"מ, ח.פ. 515729127  
באמצעות רו"ח לירן בן אבי

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 בתחום הפרסום בדיגיטל.
2. בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התשי"ף-2020 (להלן – החוק) הגישה העוררת בקשות למענקי הוצאות קבועות במספר תקופות זכאות. הערר שבפנינו נסוב על מענקים שקיבלה העוררת לתקופות הזכאות יולי-אוגוסט 2020, נובמבר-דצמבר 2020 ומרץ-אפריל 2021.
3. סדר הדברים הוא כדלהלן: העוררת הגישה בקשה למענק בגין תקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020 ונמצאה זכאית למענק. בד בבד הגישה בקשה למענק בגין תקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020, ואולם בקשה זו נדחתה – צוין כי נערכה השוואה בין ממוצע שנת 2019 למוצע שנת 2020 ונמצא כי שיעור הירידה אינו עולה על השיעור המינימלי הקבוע בחוק. כנגד החלטה זו הגישה העוררת השגה. במקביל, הגישה העוררת בקשה למענק בגין תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2021, וגם בגין תקופה זו נמצאה העוררת זכאית למענק.
4. רק ביום 19.9.2022 ניתנה החלטה בהשגה שהגישה העוררת על זכאותה למענק בתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020 (ההשגה הוגשה ביום 6.4.2021 וההחלטה ניתנה בחלוף 531 ימים). בשלב זה דחתה המשיבה את ההשגה וקבעה שאין קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות לבין מגפת הקורונה, וזאת מהטעמים הבאים:  
(א) המשיבה ערכה בירור מול חברת רליקט מדיה / ווביסאבא, שהייתה לקוח של העוררת, ומסרה כי הפעילות עם העוררת כלקוח וכספק הופסקה בחודש דצמבר 2020, וכי הסיבה להפסקת הפעילות המשותפת הייתה סיום תקציבים המצד של העוררת.



## מדינת ישראל

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

(ב) המשיבה ציינה כי חלה עליה בסך ההכנסות שדווח למע"מ – מ-3.8 מיליון ש"ח בשנת 2019 ל-4.5 מיליון ש"ח בשנת 2020.

(ג) המשיבה העירה כי קיימת תנודתיות בנתוני ההכנסות ואף ירידות חדות, גם ללא קשר למגפת הקורונה, והצביעה על חודשים ספציפיים בשנת 2019 שבהם חלה ירידה משמעותית בהשוואה לחודש קודם. בהקשר זה צוין כי הכנסות החברה נותרו תנודתיות גם בשנת הקורונה, והצביעה למשל על הכנסה בשיעור אפס בחודש אוגוסט 2020, שלא חלו בו סגרים, בהשוואה לחודש שלאחריו שבו ההכנסה הייתה גבוהה ביותר, אף שכבר החל סגר שני.

(ד) המשיבה עמדה על כך שגם בתקופות ללא הגבלות וסגרים, כמו בחודשים יולי 2021 ואילך, לא היו לחברה הכנסות כפי שהיו לה לפני מגפת הקורונה.

5. יחד עם החלטה על דחיית ההשגה לתקופת נובמבר-דצמבר 2020, החליטה המשיבה לתקן את החלטות בדבר זכאות למענק בתקופות הנוספות – יולי-אוגוסט 2020 ומרץ-אפריל 2021. בהחלטה מתוקנת קבעה המשיבה כי העוררת אינה זכאית למענקים בתקופות אלו, מאותם טעמים שצוינו לעיל. בנוסף, הציגה העוררת הודעה הדוחה, מאותם טעמים, את בקשתה למענק בגין תקופת האומיקרון (בהתאם לחוק מענק סיוע לעסקים בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות זן אומיקרון של נגיף הקורונה החדש (הוראת שעה), תשפ"ב-2022).

6. הערר שבפנינו הוגש כנגד החלטת המשיבה בהשגה לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020. העוררת ביקשה להסב את הערר כך שיתייחס גם לתקופות הזכאות יולי-אוגוסט 2020 ומרץ-אפריל 2021, אף שטרם ניתנה בהן החלטה בהשגה. עם פתיחת תיק הערר, התבקשה המשיבה להודיע אם היא מסכימה לראות בהודעות הדחיה שניתנו בגין תקופות הזכאות הנוספות כאילו היו החלטה בהשגה – וזאת בשים לב לזהות בין החלטות השונות. בכתב התשובה הודיעה המשיבה כי בהמשך להערת הוועדה היא מסכימה לדון במסגרת הערר גם בתקופות הזכאות יולי-אוגוסט 2020 ומרץ-אפריל 2021 (אך לא במענק האומיקרון).

7. לשלמות התמונה נעיר כי העוררת נמצאה זכאית למענק בתקופת זכאות נוספת – מאי-יוני 2021. בתקופת זכאות זו נמצאה העוררת זכאית למענק בסך 15,196 ש"ח בלבד. בדיון שהתקיים בערר התברר כי העוררת סבורה שהזכאות לתקופה זו צריכה הייתה להיות גבוהה יותר, ואולם העוררת לא הגישה השגה כנגד החלטה, והמענק שנקבע לתקופה זו הינו סופי.

8. הערר מתייחס אפוא רק לשלוש תקופות הזכאות הבאות: נובמבר-דצמבר 2020 (שבגינה התקבלה החלטה בהשגה), ויולי-אוגוסט 2020 ומרץ-אפריל 2021 (שהוסכם לראות בהודעת הדחייה שניתנה לגביהן כאילו הייתה החלטה בהשגה).



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

### טענות הצדדים

9. בראשית כתב הערר, טענה העוררת כי יש לקבל את הערר רק בשל האיחור בהחלטה בהשגה – איחור של 411 ימים למול המועד הקבוע בחוק.
10. לגופו של עניין, הסבירה העוררת כי בתחום הפרסום הדיגיטלי שבו היא עוסקת, עיקר המכירות הן לתחום התיירות והתעופה, אשר נפגע אנושות בתקופת הקורונה.
11. לעניין הברור שנערך מול הלקוח רילקט מדיה/ווביסאבא, טענה העוררת כי הדברים שהוצגו משמו של מנכ"ל החברה מחזקים את טענות העוררת, שכן העוררת היא זו שסבלה מהיעדר תקציבים, עקב המשבר המתמשך אצל המפרסמים בענף המלונאות, התעופה והתיירות. לטענת העוררת, היא הפסיקה את הפעילות עם חברה זו עקב היעדר תקציבים אצלה, בגלל מגפת הקורונה.
12. בנוגע לעובדה שחלה עליה בהכנסות בשנת 2020, טענה העוררת כי נתון זה אינו רלוונטי שכן הזכאות למענק נקבעת לפי חישוב דו חודשי. העוררת הוסיפה והסבירה כי בחודשים ינואר-מרץ 2020 נרשמו אצל ההכנסות בגין פעילות עסקית שבוצעה בשנת 2019, וצירפה את הדו"ח הכספי המבוקר לשנת 2019 המעיד על הכנסות לקבל שאכן התקבלו בתחילת שנת 2020 וכן חלק מהחשבוניות שהופקו ללקוחות בתקופה זו.
13. לטענת העוררת, השוואה בין הכנסותיה השנתיות בשנים 2019 ו-2020 לפי הדוחות הכספיים מעידה על ירידה של יותר מ-40%. לחלופין, הציעה העוררת להשוות את מחזורי המע"מ השנתיים באיחור של 4 חודשים, המשקפים את האיחור בגביה – כלומר השוואה בין החודשים מאי 2019 עד אפריל 2020, לבין החודשים מאי 2020 עד אפריל 2021, המעידה על ירידה של יותר מ-55%.
14. בקשר לסוגיית התנודתיות, העוררת העירה כי היא מפיקה את החשבוניות בטווח של עד שלושה חודשים ממועד המכירה, וכי ממילא יש לערוך השוואה דו חודשית ולא השוואה בין חודש אחד למשנהו. העוררת טענה כי התנודתיות מושפעת גם מעונות השנה, וכי החודשים אוקטובר-דצמבר בכל שנה הם חזקים יותר.
15. לגבי העובדה שהעוררת לא התאוששה, היא ציינה כי תחום הפרסום הגלובלי לא חזר לקדמותו גם לאחר סיום הסגרים בישראל, שכן ברוב מדינות העולם הגבלות הקורונה בתחום התיירות, המלונאות והתעופה עדיין נמשכו. העוררת העירה כי הפיתוח העסקי שלה נעשה באמצעות כנסים מקצועיים בחו"ל, וההגבלות על טיסות והתכנסויות מנעו ממנה לגייס לקוחות חדשים.
16. לגבי המענקים שכבר אושרו לעוררת בעבר, טענה העוררת כי הסמכות לתקן את החלטה ולשלול את הזכאות שמורה למקרים חריגים, והפנתה לערר 22-1626 **יורם ברק – שמאות מקרקעין בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 18.7.2022). העוררת הדגישה כי לא התגלו



## מדינת ישראל

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

טעויות או עובדות חדשות בהחלטות שבהן אושרו המענקים. העוררת הוסיפה כי ההחלטה "לפתוח" את תקופות הזכאות הנוספות היא מימוש של "איום" שהוצג לה במסגרת פשרה שהוצעה בשלב הטיפול בהשגה, שלא הייתה מקובלת עליה.

17. בכתב התשובה חזרה המשיבה על הממצאים שהוצגו במסגרת ההחלטה בהשגה. המשיבה הדגישה את העובדה שבשנת 2020, שבה חל משבר הקורונה, חלה עליה בהכנסות העוררת, וציינה כי דיווחי העוררת ממילא תנודתיים. לגבי טענת העוררת שיש להשוות בין השנים על בסיס נתוני הדוחות הכספיים, שמהם עולה כי הכנסות תחילת שנת 2020 שייכות לשנה הקודמת, טענה המשיבה כי העוררת הציגה נתונים חלקיים וכי ממילא בהתאם לחוק יש להתבסס על דיווחי המע"מ ולהימנע מבדיקות מסוג זה.

18. המשיבה עמדה על כך שדווקא בתקופות הסגרים – מרץ-אפריל 2020 וספטמבר-אוקטובר 2020 צמחו לעוררת הכנסות גבוהות מהרגיל. לטענת המשיבה, ההסבר שמייחס את ההכנסות לחודשים קודמים הוכח רק לגבי סכום קטן, כך שבחודש אוגוסט שבו הפעילות במשק הייתה רגילה, ההכנסה הייתה נמוכה. בנוסף הודגש כי ההכנסה בחודש מאי 2020 הייתה גבוהה, וגם אם היא נוצרה חודשיים קודם – הרי שזהו שיא תקופת הקורונה.

19. המשיבה העירה כי הטענה שהעוררת מעניקה שירותי פרסום ללקוחות מתחום התעופה והתיירות – נטענה בעלמא ולא הוכחה. לטענת המשיבה, הלקוח עימו שוחחה אינו עוסק בתחום התיירות.

20. בנוגע ללקוח רליקט מדיה, העירה המשיבה כי העוררת לא הסבירה מה אירע עם הלקוח והסתפקה ב"פרשנות" לדברים שהוצגו משמו. לטענת המשיבה, פרשנות זו אינה עולה בקנה אחד עם ההסברים שהתקבלו מהלקוח, ולפיהם העוררת עבדה איתו לפי פרויקטים והפרויקט הסתיים.

21. המשיבה הוסיפה כי העוררת לא התייחסה לירידת המחזורים המשמעותית שחלה בין שנת 2018 לשנת 2019, ללא קשר למגיפת הקורונה – ממצא העלול להעיב גם הוא על הקשר הסיבתי.

22. בנוגע לטענות אודות תיקון החלטות בתקופות הזכאות הנוספות, טענה המשיבה כי מדובר בסמכות רחבה, שנתונה לה בכל מקרה שאירעה טעות בהחלטה הקודמת, גם אם לא התגלו עובדות חדשות. המשיבה הדגישה כי הסמכות לא הוגבלה בזמן (בניגוד לסמכות דומה בתקנות מס רכוש וקרן פיצויים (תשלום פיצויים) (נזק מלחמה ונזק עקיף), התשל"ג-1973 שהוגבלה ל-4 שנים בלבד). נטען כי הסמכות לתיקון טעות הורחבה במכוון כיוון שהמחוקק לקח בחשבון את לחץ הזמנים שבו טופלו הבקשות הרבות. בקשר ליישום הסמכות זו, הפנתה המשיבה לפסיקה המעידה על סמכות רחבה לתיקון החלטות, וכן לכלל הפסיקתי בדבר אי סופיות החלטות שלטוניות. בפרט, הפנתה המשיבה לפסיקה המאפשרת, בנסיבות מצומצמות, תיקון שומה שנעשתה בהסכם, תוך פרשנות מרחיבה



## מדינת ישראל

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

לסמכות לעיין מחדש בהחלטות קודמות. בנסיבות המקרה, הסבירה המשיבה כי הזכאות למענקים תוקנה ונשללה לאחר שנמצא כי המענקים שולמו מבלי שנבדקה סוגיית הקשר הסיבתי. לטענת המשיבה, הממצאים שהוצגו בפני העוררת מחייבים תיקון של ההחלטה.

23. לקראת הדיון בערר, ביקשה העוררת להציג שני מסמכים נוספים – תכתובת דואר אלקטרוני בין הלקוח רליקט מדיה ובין המשיבה (שהועברה לעוררת מידי הלקוח), וכן חשבונית ביום 31.10.2020, על סך 17,913 דולר, המשויכת גם היא לפעילות חודש אוגוסט.

### דיון והכרעה

24. בדיון שהתקיים בערר ביום 11.1.2023, עמדנו על הממצאים המעורבים שעלו מכתבי הטענות ומהמסמכים המצורפים. העוררת ניסתה לעמוד על מורכבות התחום העסקי שלה, והסבירה כי אין לה קשר ישיר עם המפרסמים או עם אתרי האינטרנט – היא רוכשת זכויות בפלטפורמות של שטחי פרסום (SSP – Suplier Side Platform) ופועלת כמתווך מול פלטפורמות של מפרסמים (DSP – Demand Side Platform); הוסבר כי הפרסום בפועל מתבצע על בסיס מערכת אוטומטית, ובמסגרתה נזקפות לעוררת הכנסות בהתאם לנפח התנועה שהיא אחראית לו עבור פלטפורמת הפרסום.

25. לאחר הדיון, משלא קיבלה העוררת את הצעת הפשרה שהועלתה בדיון, ניתנה לעוררת הזדמנות נוספת להבהיר באופן פוזיטיבי כיצד פגעה מגפת הקורונה בהכנסותיה. בהקשר זה, הוצגו לעוררת בכתב שאלות מפורטות – מיהם לקוחותיה העיקריים, האם יש לה לקוחות קבועים, האם חל שינוי בזהות הלקוחות עקב מגפת הקורונה; מהו השירות שהיא מעניקה ללקוחות ומהם המשאבים והתשומות שבאמצעותם מסופק השירות; באיזה אופן נמדדת ההצלחה במתן השירות, ומהו פער הזמנים בין מועד השירות לבין מועד התשלום; באיזה אופן פגעה מגפת הקורונה בשרשרת הייצור העסקית והאם קיימים גופים אחרים שנפגעו באופן דומה. בנוסף, נדרשה העוררת להבהיר מניין נבעו הכנסותיה הגבוהות בחודשים ספטמבר-אוקטובר 2020, וכיצד הן מוסברות לנוכח העובדה שמגפת הקורונה כבר החלה זמן רב קודם לכן.

26. בשלב זה, ביקשה העוררת להפנות לפסק הדין בבר"מ 7502/02 **רשות המסים נ' בוריס פודולסקי** (ניתן ביום 22.1.2023; להלן – **עניין פודולסקי**), וטענה שניתן ללמוד ממנו שנטל ההוכחה אינו מוטל עליה, וכי האיחור המשמעותי במתן החלטה בהשגה עשוי להצדיק את קבלת הערר במלואו, ומחזק את הנטל המוטל על המשיבה.

27. מעבר לכך, מסרה העוררת הסברים על פעילותה – הוסבר כי היא מספקת חשיפה למודעות פרסומיות ברחבי האינטרנט, וכי לקוחותיה הן סוכנויות פרסום בינלאומיות, המספקות מציוד שירותי פרסום למותגים בינלאומיים. העוררת הסבירה כי ההסכמים עם לקוחותיה



## מדינת ישראל

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

הישירים אינם כוללים התחייבות להכנסה קבועה כלשהי, אלא הסכמים פתוחים המתייחסים לחיבור טכנולוגי, המאפשר למפרסמי הקצה לרכוש גישה לשטחי הפרסום. עוד הוסבר כי הכנסותיה מופקות על בסיס שוטף פלוס 30 עד 90 יום, כך שלמול התשלום המוקדם יותר לספקים (עד שוטף פלוס 60 יום) החברה נדרשת לנזילות ולאיתנות פיננסית. לטענת העוררת, מגפת הקורונה פגעה באופן חד בביקוש לפרסום, במיוחד בתחום התיירות, מה שהוביל לירידה במחירי הפרסום ולירידה בהיקף הפעילות. בהמשך לכך, העוררת לא יכלה לרכוש שטחי פרסום והדבר הוביל לקושי לשמר את הקשרים העסקיים ואת המוניטין, כך שלבסוף העוררת נפגעה ולא הצליחה להתאושש מהמשבר.

28. לגבי דיווחי המע"מ לחודשים ספטמבר-אוקטובר 2020, הסבירה העוררת כי בחודש ספטמבר התקבלו הכנסות ששייכות לחודש מאי (ניתנה דוגמה לחשבונית על סך 106 אלף ש"ח), וכי בחודש אוקטובר הופקו הכנסות בגין חודש ספטמבר (ניתנה דוגמה לחשבונית על סך 32 אלף דולר). העוררת הדגישה כי בהשוואה בין החודשים יוני עד אוקטובר בשנת 2019 לחודשים אלו בשנת 2020 – חלה ירידה של כ-37%, כך שגם בהינתן הכנסות אלו קיימת ירידה.

29. המשיבה טענה מנגד כי העוררת הציגה טיעונים מבלי שניתנה לה רשות, וכי יש להביא זאת בחשבון במסגרת ההחלטה הסופית. בקשר לפסיקה בעניין פודולסקי טענה המשיבה כי הציגה ראיות לכאורה לכך שלא מתקיימת דרישת הקשר הסיבתי, ובנסיבות אלו נטל ההוכחה עובר אל כתפי העוררת. המשיבה הדגישה כי לא הוצג הסבר לירידה בין שנת 2018 לשנת 2019, וכי ההסברים לעניין הדחייה בין מועד השירות למועד התשלום לא הוכחו בהיקפים מלאים, ולא מתיישבים עם מועד קבלת ההכנסות של העוררת. המשיבה הוסיפה כי ההסברים לגבי תחום הפעילות של פרסום באינטרנט דווקא ממחישים כי מדובר בסחר אינטרנטי – תחום פעילות שלא נפגע בתקופת הקורונה.

30. לעניין האיחור בהשגה טענה המשיבה כי פסק הדין בעניין פודולסקי, אינו מצדיק קבלת הערר כפי שטענה העוררת, אלא רק מפר את חזקת התקינות המינהלית. לטענת המשיבה, היא ממילא אינה נסמכת על חזקת התקינות אלא על ראיות של ממש להיעדר קשר סיבתי.

31. לאחר ששמענו את טענות הצדדים ועיינו בטענותיהם הנוספות, באנו לכלל מסקנה כי **דין הערר להתקבל באופן חלקי**: המענקים לתקופות הזכאות יולי-אוגוסט 2020 ומרץ-אפריל 2021 (שבהם תוקנה ההחלטה המקורית) – יתקבלו במלואם, ואילו לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020 – לא תהיה העוררת זכאית למענק. להלן נעמוד בהרחבה על טעמי החלטתנו

רקע נורמטיבי – דרישת הקשר הסיבתי



## מדינת ישראל

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

32. נקודת המוצא היא כי המענקים לפי חוק התוכנית לסיוע כלכלי נועדו לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטות של נגיף הקורונה. בהתאם להחלטת הממשלה ולחוק, לא די בעובדה שחלה בעסק ירידת מחזורים בהשוואה לשנת 2019, אלא יש להראות כי "ירידת מחזור העסקאות בתקופת המענק נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף covid-19" (סעיף 8(3) לחוק). במילים אחרות, המענק יינתן רק אם קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה.

33. בחוק התוכנית לסיוע כלכלי לא נקבע כי עוסק המבקש מענק מחויב להוכיח את הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי. בפסיקת בית המשפט העליון בעניין פודולסקי נקבע כי באופן רגיל, הדרך להוכיח את קיומו של הקשר הסיבתי היא באמצעות הצבעה על נתוני ירידת המחזורים, וכי ישנה חזקה באשר לכך שמגפת הקורונה הייתה הגורם לכך. עם זאת, במקרים מסוימים נטל ההוכחה עובר אל כתפי העורר:

"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." (עניין פודולסקי, פסקה 22 להחלטה)

34. בעניין פודולסקי לא התבאר מהן אותן "ראיות לכאורה", הנדרשות לצורך העברת הנטל לכתפי העורר. בפסיקה קודמת שניתנה בבית המשפט המחוזי, העולה בקנה אחד עם האמור בעניין פודולסקי, הובהר כי לצורך העברת הנטל נדרשת רשות המיסים להצביע על "ממצאים עובדתיים מהימנים" המעמידים בספק את קיומו של קשר סיבתי (ראו עמ"נ 27710-06-21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המיסים בישראל, ניתן ביום 3.1.2022, פסקה 53 לפסק הדין; להלן – עניין ב.ג. בטחון).

35. בעניין ב.ג. בטחון ובפסיקות קודמות של ועדות הערר הוזכרו ממצאים שונים שהוכרו ככאלו שמעבירים לעורר את הנטל הראייתי להוכחת קיומו של הקשר הסיבתי. הדוגמה המובהקת לכך היא כאשר חלה ירידה בהיקף ההכנסות או בהיקף הפרויקטים של העורר עוד לפני משבר הקורונה (עניין ב.ג. בטחון שם, וראו למשל גם ערר 1101-21 זידאן מוחמד נ' רשות המיסים, ניתן ביום 5.5.2021). ממצא אחר שעשוי להעביר את נטל ההוכחה לעורר הוא כאשר קיימת עליה בהכנסות שנת 2020 בהשוואה לשנת 2019 – עליה שעשויה להעיד על כך שהעסק לא נפגע בתקופת הקורונה ושהירידה היא אקראית (ראו ערר 1114-22 אמיר סלימאן נ' רשות המיסים, ניתן ביום 26.4.2022). לצד זאת הוזכר כי תנודתיות בהכנסות עשויה להוות אינדיקציה שמעוררת ספק לגבי קיומו של הקשר הסיבתי. במקרים כאלו, מן ההכרח לבדוק אם מתקיימת ירידת המחזורים היא עקבית והאם היא נצפית על פני תקופה



## מדינת ישראל

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

ארוכה יותר, ולעיתים תוך השוואה לחישוב חלופי של ממוצע הכנסות העוסק על פני תקופה ארוכה (ראו למשל ערר 1026-21 נתי זיו – סטודיו זיו בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 5.5.2021).

36. קושי אחר נוגע להוכחת הקשר הסיבתי לאחר שהנטל הועבר אל כתפי העורר. במקרים שבהם הירידה בהכנסות נובעת ממצב מאקרוליכלכלי, שהביא לירידה כללית בהיקף הפעילות העסקית בתחום, עשוי להיות קושי להוכיח במסמכים ובראיות את הנסיבות שהובילו לירידת המחזוריים. במקרים כאלו, גם אם נטל הראיה עבר לכתפי העורר, ניתן להסתפק בהסברים קוהרנטיים, אם הם נתמכים בראיות נסיבתיות כלליות, כגון דיווחי ההכנסה בתקופות השונות וראיות סטטיסטיות ככל שישנן (ראו ערר 1619-22 א.א.א. הנדסה אזרחית (2010) בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 13.12.2022).

### ירידת המחזוריים של העוררת

37. כפי שהבהרנו בדיון, התמונה הראייתית שהתקבלה לגבי השתלשלות האירועים שגרמה לירידה בהכנסות העוררת – נותרה מעורפלת. על מנת להבהיר אותה ככל הניתן, נבקש תחילה לעמוד על הממצאים שעליהם עמדה המשיבה במסגרת ההחלטה בהשגה, ועל משמעותם לנוכח המסמכים שהוצגו.

38. ראשית, נבהיר כי לא ראינו לנכון לתת משקל של ממש לבירור שערכה המשיבה מול "הלקוח", חברת רליקט מדיה. המשיבה תיארה את ממצאי הבירור אולם לא ראתה לנכון לצרף את התכתובת שנערכה מול מנהל חברת רליקט מדיה. דווקא העוררת פעלה על מנת לקבל לידיה את התכתובת מול רשות המסים, ובה צוינו הדברים הבאים: **"עבדנו עם אינץ' במשך מספר שנים גם בתור לקוח וגם בתור ספק, אך לקראת הסוף עבדנו בעיקר בתור ספק שלהם (כלומר הם לקוח שלנו). החודש האחרון לפעילות המשותפת היה דצמבר 2020. הסיבה להפסקת הפעילות המשותפת היא עקב סיום תקציבים מהצד שלהם"**.

39. דברים אלו כמו מדברים בעד עצמם. חברת רליקט מדיה, הפועלת בתחום דומה לזה של העוררת, הייתה לקוח של העוררת, אולם בתקופה הרלוונטית היא הייתה בעיקר ספק של העוררת – העוררת היא זו שרכשה ממנה שירותים. הפעילות מול רליקט מדיה אכן הופסקה, אך העוררת היא זו שהפסיקה לרכוש שירותים, כיוון שלא היו לה תקציבים. בניגוד גמור לטענת המשיבה, לא מדובר בהפסקת פעילות של לקוח, ועובדה זו לא יכולה להסביר את הירידה בהכנסות של העוררת. לכל היותר, תכתובת זו תומכת בהסברי העוררת כי בתקופה הרלוונטית לא היו לה תקציבים (בין אם בשל מגפת הקורונה ובין אם מסיבות אחרות).





## מדינת ישראל

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

40. הממצאים הנותרים שעליהם הצביעה המשיבה בהחלטה בהשגה נעוצים בדיווחי ההכנסה התקופתיים של העוררת למע"מ – תנודתיות בהכנסות גם לפני תקופת הקורונה, עליה ניכרת בהכנסות בשנת 2020 בהשוואה לשנה קודמת, שינויים בהכנסות במועדים שאינם תואמים את תקופות הסגרים, והיעדר התאוששות בתקופה מאוחרת יותר. לכך מצטרפת טענה, שאמנם הועלתה בכתב התשובה בלבד ואולם היא ראויה להישמע ולהתברר – שכבר בשנת 2019 חלה ירידה בהכנסות העוררת בהשוואה לשנת 2018.

41. ראשית, נעיר כי אין מדובר בראיות חותכות המעידות על היעדר קשר סיבתי. תנודתיות כשלעצמה אינה עילה לשלילת הזכאות למענק, ואצל העוררת, ניכר כי בשנת 2021 חלה ירידה למחזורי הכנסות נמוכים מאוד גם בהשוואה לצדדים הנמוכים של התנודתיות בשנים הקודמות. גם חוסר ההלימה לתקופות הסגרים אינו ראיה מכרעת כשלעצמה – ישנם עסקים שנפגעו בתקופות שונות לאורך חודשי מגפת הקורונה, ולעיתים קרובות בשל תזרים מזומנים הנובע מעבודות שבוצעו קודם לכן או בשל אופי העסק ישנו מעין "אפקט מושהה", שבו ניכרת ירידה רק בשלב מאוחר יותר (ולהלן נעמוד בהרחבה על ההתאמה בענייננו). גם העובדה שלא חלה התאוששות בשנת 2022 אינה מהווה ממצא חד משמעי – בחלק מהעסקים מגפת הקורונה גרמה לנזק בלתי הפיך, או כזה שייקח זמן רב לשקם. בנוסף, אף העובדה שחלה עליה בהכנסות בשנת 2020 אינה ראיה מספיקה, בשים לב לכך שחלק משמעותי מההכנסות הופק בתחילת שנת 2020; בצדק הפנתה העוררת לדו"ח השנתי שבו משויכות ההכנסות למועד הפקת ההכנסה ולא למועד התשלום, ולפי נתונים אלו נרשמה ירידה בהכנסות.

42. יחד עם זאת, אין באפשרותנו להתעלם מהתמונה הכוללת – המשיבה הציגה צבר של ממצאים ואינדיקציות להיעדר קשר סיבתי, המחייב התייחסות מצידה של העוררת. בנסיבות כאלו, מצופה מן העוררת לכל הפחות לספק הסבר קוהרנטי, שמיישב את טענותיה עם המידע שהוצג לוועדה.

43. את השפעת נגיף הקורונה, הסבירה העוררת באופן כללי בכך שהמפרסמים, לקוחות הקצה של השירות שהיא מעניקה, פועלים בעיקר בתחום התעופה והתיירות. ראשית, נעיר כי לא הובהר די הצורך האם העוררת טוענת שהענף כולו ממוקד בתחום התיירות, או שמא העוררת עצמה פועלת באופן מיוחד בשטחי פרסום שענף התיירות רלוונטי אליהם במיוחד. כך או כך, טענה זו נטענה בעלמא וללא ראיות. קשה בעינינו ההנחה שלתחום התיירות כשלעצמו יש השפעה כה מכרעת על שוק הפרסום באינטרנט; מן המפורסמות כי בתקופת הקורונה חלה עליה בסחר המקוון (באינטרנט), בתחומי פעילות עסקיים אחרים, ולא ברור על מה מבוססת ההנחה שענף התיירות לבדו מוטט את הענף בכללותו. אם הטענה היא למאפיינים מיוחדים של העוררת אזי בוודאי נדרשת הוכחה ספציפית, באשר לאופי הלקוחות או טיב שטחי הפרסום – וראיות כאלו לא הוצגו לנו.



## מדינת ישראל

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

44. נחדד ונדגיש – איננו סבורים כי ניתן לפטור את טענות העוררת בלא כלום. ייתכן ששוק הפרסום סבל מירידות מחירים, בגלל האטה כללית במשק, ולא מן הנמנע שלענף התיירות הייתה השפעה על מצב זה. עם זאת, העוררת ביקשה להתבסס על הנחות יסוד "קטסטרופליות", של הסתמכות משמעותית על ענף עסקי שנגדע; נותרנו מסופקים בשאלה האם ענף הפרסום באינטרנט הוא כזה שמאפייניו הובילו לצניחה כה חדה בהכנסות, ואם ניתן לתלות בכך בלבד את מצבה של העוררת.

45. בהקשר זה, בולטת העובדה שהעוררת לא התאוששה ממגפת הקורונה. העוררת טענה כי קשיי נזילות הם אלו שפגעו ביכולתה לרכוש שטחי פרסום והביאו למצבה הנוכחי. אלא שלפי הסבריה של העוררת – הפגיעה בשוק צריכה לפעול לשני הכיוונים; אם אכן המחירים ירדו עקב מגפת הקורונה, גם ההשקעה הנדרשת לצורך רכישת זכויות בשטחי פרסום לא הייתה אמורה להיות גבוהה. אכן, קשה לשלול את התרחיש שעליו הצביעה העוררת, שעקב קשיים פיננסיים מצבה העסקי התדרדר והיא לא הצליחה "לעלות על הגל" מחדש – אך גם לא הוצג מידע מספק בכדי לתמוך את הטענה הזו.

46. לצד זאת, נדרשה העוררת לספק הסברים גם באשר להכנסותיה הגבוהות בשנת 2020. העוררת הסבירה כי בתחילת שנת 2020 חלה התחשבות בגין פעילות שבוצעה בשנת 2019, ובהמשך השנה ההכנסות נותרו גבוהות עקב אופי ההתחשבות, על בסיס מזומן (שוטף פלוס 30 עד 90).

47. אולם הסבר זה מתיישב באופן חלקי בלבד עם הנתונים שבפנינו. אם מנתחים את הכנסות שנת 2020 אצל העוררת, אין צורך להסביר את ההכנסות הגבוהות בחודשים ינואר עד מרץ 2020, שבהם מפגת הקורונה טרם החלה להשפיע. גם בחודשים אפריל-מאי היו לעוררת הכנסות גבוהות ברמה דומה, ונתונים אלו מתיישבים באופן הגיוני וסביר עם הסבריה של העוררת בדבר אופי ההתחשבות. בחודש יוני אכן חלה צניחה דרמטית – הכנסות העוררת ירדו לאפס או קרוב לכך בחודשים יוני ואוגוסט, כאשר בתווך, בחודש יולי, דווחה הכנסה חודשית מעט נמוכה (כ-216 אלף ש"ח); אם היו נמשכים נתונים דומים של הכנסות נמוכות גם בחודשים הבאים, הדבר היה מאושש את טענות העוררת, שהכנסותיה הגבוהות נבעו אך ורק מתקופות קודמות – אלא שדווקא בחודשים ספטמבר-אוקטובר 2020 חל זינוק בהכנסות, לסך דו חודשי של כ-1.187 מיליון ש"ח – נתון גבוה במיוחד שכמותו לא השיגה העוררת בשנת 2019 כלל (אלא רק בשנת 2018 ובמרץ-אפריל 2020).

48. הקושי המרכזי לטעמנו נעוץ בעיתוי של ירידת המחזורים, ובשינויים שחלו לאורך שנת 2020. אם מגפת הקורונה השפיעה באופן דרמטי על הכנסותיה – כיצד אירע שבחודשים ספטמבר-אוקטובר 2020 היא הפיקה הכנסות בשיעור כה גבוה? ואם נתונים אלו הם חלק מתקופת ההצלחה של העוררת – כיצד מוסברת העובדה שירידה החלה דווקא בחודש נובמבר 2020? הסבריה של העוררת היו הגיוניים אילו הייתה נרשמת ירידת מחזורים



## מדינת ישראל

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

עקבית מחודש יוני ואילך, ואולם ההכנסות הגבוהות בחודש ספטמבר-אוקטובר 2020 מעוררים סימן שאלה של ממש.

49. למעשה, העוררת לא סיפקה כל הסבר מניח את הדעת לשאלה כיצד הצליחה לייצר את ההכנסות הללו, עמוק בתוך משבר הקורונה. בדיון לא סיפקה העוררת תשובה ברורה לשאלה זו. לאחר הדיון, כאשר ניתנה לעוררת הזדמנות להבהיר את הדברים, נמסרה אינפורמציה טכנית על מועד הפקת ההכנסות שנרשמו בחודשים אלו – הוסבר כי הכנסות חודשים אלו הופקו למעשה בחודשים מאי עד ספטמבר 2020, וניתנו דוגמאות (מעטות בלבד) לחשבוניות ששייכות לפעילות חודשים קודמים. אלא שהסבר זה אינו מוסיף דבר – העוררת מודה למעשה כי בתקופת הקורונה הצליחה להפיק הכנסות משמעותיות ביותר – חרף טענתה שלא היה ביקוש לפרסום בתחום התיירות.

50. לצד זאת, ביקשה העוררת להצביע על ממוצע ההכנסות שלה בחודשים יוני עד אוקטובר – תקופה שבה ההשוואה לשנת 2019 מצביעה על ירידה, למרות ההכנסה של ספטמבר-אוקטובר. אלא שבכך מתחמקת העוררת מהבעיה. אכן, בחלק מהתקופות היו לעוררת הכנסות נמוכות, ובחלק מהתקופות היו לה הכנסות גבוהות. ההכנסות הגבוהות אינן מתיישבות עם ההסברים שהעוררת עצמה הציגה לאופן שבו מגפת הקורונה השפיעה עליה. לא ניתן להסתפק בהפניה לנתוני ההכנסות הנמוכות – ביקשנו מן העוררת לתת הסבר להכנסות הגבוהות, והיא לא הציגה לנו הסבר מניח את הדעת.

51. אנו ערים לנתונים שאליהם מפנה העוררת – נתונים המעידים על ממוצע הכנסות נמוך מאמצע שנת 2020 ואילך. נתוני ההכנסות הנמוכים של העוררת בסוף שנת 2020 ובשנת 2021 ואילך אינם שנויים במחלוקת – השאלה היחידה היא מה גרם למצב זה.

52. ניתן לסבור, כפי שמציעה העוררת, כי עצם העובדה שירידה זו חלה בשנת 2020 מהווה ראיה נסיבתית כללית לכך שהמצב הקשה הוא פועל יוצא של מגפת הקורונה. אלא שכפי שראינו, ישנם נתונים סותרים שלא הוסברו על ידי העוררת, אף שניתנה לה הזדמנות לכך. נזכיר כי העוררת גם לא הציגה הסבר מניח את הדעת לירידה שחלה ממילא בשנת 2019, בהשוואה לשנת 2018, שנת הנתונים הראשונה שהוצגה לנו. נתון זה לא הוזכר בהחלטה בהשגה, אך ייתכן שהוא מעיד שהעוררת הייתה מצויה במגמת ירידה ממילא. ייתכן שהתמונה מורכבת יותר, ושהייתה למגפת הקורונה תרומה או השפעה מסוימת על מצבה של העוררת – אולם לא הוצגו הסברים מניחים את הדעת להכנסות שהעוררת הצליחה להפיק בתקופת הקורונה.

53. נדגיש שוב – אנו מוכנים להניח שהנטל הראייתי המוטל על העוררת אינו כבד במיוחד, וכי מצבה בתקופת הקורונה נובע ממצב השוק שקשה להוכיח אותו בראיות פוזיטיביות. אלא שבנסיבות כאלו מצופה מהעוררת לכל הפחות לספק הסבר קוהרנטי שמתיישב עם



## מדינת ישראל

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

הנתונים. הסבריה של העוררת על ההכנסות הגבוהות שהופקו בשנת 2020 אינם מספקים, ואינם מתיישבים עם טענותיה שלה לגבי אופי ההשפעה של מגפת הקורונה על עסקיה.

54. בנסיבות אלו, אנו נאלצים לדחות את טענות העוררת בנוגע לזכאות למענק לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020. העוררת לא הצליחה להרים את הנטל המוטל עליה, וההחלטה שקיבלה המשיבה בשלב ההשגה עומדת בעינה. שונים הם פני הדברים בתקופות הזכאות הנוספות, שבהם ניתנה החלטה מתקנת השוללת את זכאות העוררת למענק. על עניין זה נעמוד בנפרד להלן.

### תיקון החלטות

55. סעיף 12(ב) לחוק מורה על כך שהמשיבה רשאית לתקן את החלטתה, אם מצאה שנפלה בה טעות או שהתגלו עובדות חדשות. בהחלטות קודמות של ועדת הערר נקבע כי מדובר בסמכות רחבה – העשויה לפעול הן לטובת מבקשי המענק והן לרעתם (ערר 21-2039 א.ו. שיווק תוצרת חקלאית בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 8.5.2022). צוין כי המנהל מוסמך לערוך תיקון לא רק במקרה שהתגלו עובדות חדשות שלא היו ידועות לו בעבר, אלא גם בשל טעות (ראו ערר 22-1626 יורם ברק – שמאות מקרקעין בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 18.7.2022, להלן – עניין יורם ברק; ערר 22-1714 פיליפ כלכלה שיתופית בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 1.1.2023; להלן – עניין פיליפ).

56. במסגרת הפעלת הסמכות לתיקון החלטה, נדרשת המשיבה להפעיל שיקול דעת מינהלי, תוך התחשבות באינטרס של מי שכבר קיבל את המענק, ויכול היה להניח שיש בידו אפשרות להסתמך עליו. בעניין יורם ברק, עמדנו בהרחבה על השיקולים שעל המשיבה להביא בחשבון בעת תיקון ההחלטה, ובכלל זה ציינו שיש לשקול את משמעות העובדות החדשות או הטעות שהתגלתה, את משך הזמן שחלף, ואת השאלה מי האחראי לטעות (לצד שיקולים נוספים שפורטו שם – פסקה 41 להחלטה). בנוסף, עמדה הוועדה על כך שבסוגיית הקשר הסיבתי, הנטל המוטל על המשיבה להצדיק את החלטת התיקון, עשוי להטיל עליה נטל ראייתי לביסוס החלטתה, גם אם באופן רגיל הנטל מוטל על העוררת (עניין פיליפ פסקה 43 להחלטה; וראו ערר 22-1269 לבנות ועוד בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 4.9.2022, פסקאות 72-82 להחלטה; להלן – עניין לבנות ועוד; ערר 21-1809 מדיה פקר בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 3.11.2022; להלן – עניין מדיה פקר).

57. בענייננו, החליטה המשיבה לתקן את ההחלטה שהתקבלה בעניין העוררת ולשלול את הזכאות בתקופות הזכאות יולי-אוגוסט 2020 ומרץ-אפריל 2021, מאותם טעמים שבגינם נשללה הזכאות בתקופת נובמבר-דצמבר 2020 ושעליהם עמדנו בהרחבה לעיל. המשיבה טענה כי הטעות שנפלה בהחלטה היא בעצם העובדה שהזכאות למענק נקבעה מבלי לבחון



## מדינת ישראל

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

את סוגיית הקשר הסיבתי. לטענת המשיבה האינדיקציות המצטברות מצריכות הסברים משמעותיים, שלא ניתנו על ידי העוררת, ולכן הייתה הצדקה לתקן את ההחלטה.

58. אין בידינו לקבל את עמדת המשיבה. כפי שצינו לעיל, לא כל טעות מצדיקה תיקון של החלטת המשיבה, ואולם החלק החשוב מכל הוא עצם קיומה של טעות – על מנת להצדיק את תיקון ההחלטה, על המשיבה להשתכנע שאכן חלה טעות. האם ניתן לומר בוודאות בענייננו שחלה טעות בהחלטות הקודמות, ושירידות המחזורים של העוררת לא נבעו כתוצאה ממגפת הקורונה? לטעמנו התשובה לכך היא שלילית.

59. עמדנו בהרחבה על הקושי לפענח את מצבה העסקי של העוררת ולתת מענה ברור לשאלה האם מגפת הקורונה פגעה בהכנסותיה של העוררת. אין מחלוקת כי הכנסות העוררת נפגעו משמעותית במהלך שנת 2020 ושנת 2021, בתקופת מגפת הקורונה. המשיבה לא הצביעה על גורם אחר שבגיניו נפגעה העוררת, שמוכיח שההחלטה הקודמת הייתה מוטעית (והשוו ערר 2897-22 איכות מזון י.ג.ש בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 31.1.2023, בו הצביעה המשיבה בהחלטה בהשגה על בעיה אחרת שגרמה לירידת המחזורים בתקופת הקורונה).

60. הסברנו בהרחבה לעיל כי תמונת המצב הראייתית נותרה מעורפלת, אך הערפול פועל לשני הכיוונים – לא הוכח שהעוררת נפגעה כתוצאה ממגפת הקורונה, אך גם לא הוכח שהעוררת נפגעה מסיבה אחרת. המשיבה לא שללה את האפשרות שהעוררת נפגעה כתוצאה ממגפת הקורונה, ולמעשה לא הוכיחה כי נפלה טעות בהחלטה שהצדיקה את תיקון ההחלטה הקודמת. הממצאים שהמשיבה הצביעה עליהם הם בבחינת ראיות נסיבתיות, אינדיקציות שיש בהן כדי לעורר סימן שאלה ולהעביר את נטל ההוכחה אל כתפי העוררת בהליך רגיל, אך אין בהן כדי להצדיק מהלך חריג של שלילת זכאות למענק שכבר הוחלט עליו בשלב קודם.

61. הדברים מקבלים משנה תוקף בשים לב העיתוי שבו נערך התיקון. ההחלטות המתוקנות בדבר שלילת הזכאות למענק, התקבלו בחלוף זמן רב – כשנה ועשרה חודשים מאז הוחלט על הזכאות למענק בתקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020, וכשנה וחודשיים מאז ההחלטה על תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2021. אנו ערים לעומס המוטל על המשיבה, שהוביל לכך שהיא נדרשה לעניינה של העוררת בחלוף זמן כה רב, ואולם כשמדובר בשלילת מענקים שכבר התקבלו, לא ניתן להתייחס לכך בשוויון נפש. ככל שחולף זמן רב יותר, ההצדקה לשלילת המענקים צריכה להיות מוצקה יותר. ספק רב האם חששות כלליים בלבד, שמבוססים על נתוני הכנסות שעמדו בפני המשיבה מלכתחילה, יכולים לשמש בסיס לשלילת הזכאות למענק זמן כה רב לאחר שכבר הוחלט על מתן המענק.

62. בנסיבות אלו, החלטנו לבטל את ההחלטה המתקנת, ולקבוע כי הזכאות למענקים בתקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020 ומרץ-אפריל 2021 תעמוד בעינה כפי שנקבע מלכתחילה.



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

### איחור במתן החלטה בהשגה

63. העוררת טענה כי יש לקבל את הערר גם על רקע האיחור של המשיבה במתן החלטה בהשגה. משהתקבלו טענות העוררת לעניין מענקי תקופות הזכאות יולי-אוגוסט 2020 ומרץ-אפריל 2021, טענה זו נותרה רלוונטית ביחס למענק נובמבר-דצמבר 2020.

64. בהתאם לחוק, במקרה שמוגשת השגה על החלטת המשיבה, היא נדרשת להשיב לה בתוך 120 ימים. בפועל, במקרים רבים, נוכח העומס המוטל על המשיבה היא אינה עומדת במועד הקבוע בחוק, וההחלטה בהשגות ניתנת באיחור. בפסיקות בתי המשפט וועדות הערר נשמעו גישות שונות בנוגע לשאלה מה הדין במקרה כזה. העוררת סומכת את טענותיה על פסיקות בית המשפט המחוזי בחיפה בעניין **ב.ג. בטחון**, לפיה במקרה של איחור משמעותי יש הצדקה לביטול ההחלטה ולקבלת הערר על הסף. גישה זו לא התקבלה בכל בתי המשפט המחוזיים (ראו עמ"נ (תל אביב יפו) 40318-12-21 **פליסידד (פיסגה) בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 13.11.2022; עמ"נ (מרכז) 54772-06-22 **קבוצת ברקת יזמות והקמת מבנים בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 1.12.2022). במחלוקת זו הכריע בית המשפט העליון בעניין **פודולסקי**, ובמסגרת זו הובאו הדברים הבאים:

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

65. ראשית, יש להבהיר כי בהתאם לפסיקות בית המשפט העליון, איחור משמעותי אינו מהווה עילה לקבלת הערר. אנו ערים לכך שהכלל האמור לעניין זה בפסקה המצוטט לעיל סווג תחת המילים "כאשר אין מדובר בעיכוב משמעותי", אולם בהתחשב בסיפת הדברים, ניכר כי ההשלכה העיקרית של הדברים היא על סוגיית התקינות המינהלית ועל מבחן הסבירות בכללותו. נציין כי עיון בקטע הרלוונטי בספרה השופטת ד' ברק ארז, המובא בסוגריים על דרך ההפניה, מעיד כי במקרים כגון אלו מבחנה של ההחלטה הוא מבחן הסבירות – "כאשר קיימת הוראת חוק הקובעת פרק זמן לקבלת ההחלטה, קל יותר להראות כי התמשכות ההליך היתה בלתי סבירה" (ד' ברק ארז, משפט מינהלי, עמ' 415). בשונה



## מדינת ישראל

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

מהמשיבה, איננו סבורים כי חזקת התקינות אינה רלוונטית כשנדונות ראיות בנוגע לסוגיית הקשר הסיבתי. בית המשפט העליון הורה בהחלטה זו על כך שהנטל המוטל על המשיבה הוא גדול יותר מכרגיל, ולטעמנו, יש לכך השלכה גם כאשר עומד על הפרק הצורך להעריך את משקלן של הראיות שהציגה המשיבה.

66. עם זאת, כפי שהעירה הוועדה בערר 1795-21 **חיים ישראלי ובניו בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 22.1.2022), עם כל הצער שבדבר, הליכים רבים מתנהלים לאחר שההשגה התקבלה באיחור; לטעמנו בבחינת סבירות החלטותיה של המשיבה, יש לשמור על איזון גם בראיה מערכתית. קיומו של איחור משמעותי במתן החלטה בהשגה עשוי להוות לטעמנו שיקול מכריע, אולם אפשרות זו שמורה למקרים חריגים שאינם מתקיימים בענייננו.

67. בבחינת סבירות ההחלטה של המשיבה, שומה עלינו לתת את הדעת למכלול ההחלטות בעניינה של העוררת. המשיבה, בשל העומס המוטל עליה, טיפלה בהשגה באיחור של למעלה משנה, כאשר באותה הזדמנות החליטה לדחות את ההשגה וגם לשלול את זכאותה של העוררת למענק בשתי תקופות זכאות נוספות. עמדנו לעיל על כך שהמשיבה הפרה את האיזון הנדרש, ובחלוף זמן כה רב מאז שאושרו המענקים הנוספים – לא היה מקום לשלילתם. בתמונה הכוללת, מצאנו אפוא כי קיים ספק לגבי קיום קשר סיבתי בין ירידות המחזורים שחוותה העוררת ובין מגפת הקורונה. באיזון הכולל, נראה כי התוצאה לפיה העוררת זכאית למענקים בשתי תקופות זכאות שאושרו מלכתחילה, ולא תהא זכאית למענק בתקופת הזכאות אחרת שנותרה תלויה ועומדת, היא תוצאה סבירה המתיישבת עם התמונה המורכבת שהוצגה לנו. האיחור הרב שבו ננקטו החלטות המשיבה מהווה שיקול נוסף לביטול ההחלטות המתקנות, ואין מקום לקבוע כי יש "בכוחו" של האיחור בכדי לגבור גם על קשיי ההוכחה בהליך התלוי ועומד, ולהקנות לעוררת זכאות למענק נוסף.

68. בשולי הדברים, נעיר כי ברוח החלטות בית המשפט המחוזי שהוזכרו לעיל, ראינו לנכון להביא בחשבון את האיחור במתן החלטה בהשגה במסגרת פסיקת הוצאות הצדדים.

### סיכום ומסקנות

69. מכל הטעמים המפורטים לעיל, הערר מתקבל באופן חלקי, כמפורט להלן:

(א) העוררת זכאית למלוא המענק שאושר לה לתקופות הזכאות יולי-אוגוסט 2020 ומרץ-אפריל 2021. הדרישה להחזר המענקים שקיבלה העוררת בגין תקופות אלו – תבוטל.

(ב) העוררת לא תהא זכאית למענק בתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020, ועליה להשיב את המקדמות שהתקבלו בגין בקשת המענק לתקופה זו.



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

70. כאמור, לא מצאנו בסיס להחלטות המתקנות ולא היה מקום מצד המשיבה לעמוד עליהן בשלב הערר. בהתחשב בכך, ובהתחשב באיחור שחל בהחלטתה של המשיבה בשלב ההשגה, ראינו לנכון לקבוע כי המשיבה תישא בהוצאות העוררת בהליך זה. לעוררת שולמו מקדמות בגין תקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020 בסך של 45,471 ש"ח, אותם היא נדרשת להחזיר; לצורך נשיאה בהוצאות העוררת, אנו קובעים כי סכום ההחזר יופחת תוך אומדן של ההוצאות הראויות בהליך זה, כך שהעוררת תידרש להחזיר 40,000 ש"ח בלבד.

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

ניתנה היום, ט"ז שבט תשפ"ג, 07/02/2023, בהעדר הצדדים.

2809-22

צבי פרלמוטר, רו"ח  
נציג ציבור

ערן עסיס, עו"ד  
יו"ר הועדה