



## בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

עמ"נ 28990-09-22 י. ע. פ. - יצחק עפר ופיתוח בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

בפני כבוד השופט יואל עדן

המערערת: י. ע. פ. - יצחק עפר ופיתוח בע"מ

ע"י ב"כ עו"ד ורו"ח רמי אריה

נגד

המשיבה: רשות המיסים בישראל

ע"י ב"כ עו"ד ליאור קורן

### פסק דין

1

2 ערעור על החלטת וועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים ("וועדת  
3 הערר"), אשר דחתה ערר שהגישה המערערת על דחיית שלוש השגותיה על החלטות רשות המיסים  
4 בשלוש בקשות למענקי השתתפות בהוצאות קבועות, אשר שתיים מהן התקבלו בחלקן, והשלישית  
5 התקבלה במלואה.

6

7

### הרקע

8

9 1. המערערת הגישה למשיבה שלוש בקשות למענקי סיוע על פגיעה כלכלית שלטענתה נגרמה  
10 עקב הקורונה וההגבלות בעטייה, האחת בגין החודשים מרס-אפריל 2020, בהתאם להחלטת  
11 הממשלה מס' 5015 מיום 24.4.2020 ("החלטת הממשלה"), השנייה והשלישית בגין החודשים  
12 מאי-יוני 2020 ויולי-אוגוסט 2020, מכוח חוק התוכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש), (הוראת  
13 שעה), התש"פ – 2020 ("חוק הסיוע").

14

15 **הבקשה הראשונה** הוגשה בגין מרס-אפריל 2020, על סך 174,003 ₪. בתאריך 14.9.2020, הודיעה  
16 רשות המיסים כי אושר מענק בסך 55,020 ₪. בהודעה על המענק נכתב בסעיף 2.1 שמבדיקת  
17 הנתונים עולה כי "קיימת ירידה טבעית בפעילות העסקית שקדמה לתקופת המענק ואשר אינה  
18 נובעת כתוצאה מהשפעה כלכלית של התפשטות נגיף הקורונה. לפיכך מחזור הבסיס חושב  
19 בהתאם לשיעור הירידה".



## בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

עמ"נ 28990-09-22 י. ע. פ. - יצחק עפר ופיתוח בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

1

2 **הבקשה השנייה** הוגשה בגין מאי-יוני 2020, על סך 385,651 ₪. בתאריך 5.1.2021 הודיעה רשות  
3 המיסים כי אושר מענק בסך 145,452 ₪. בהודעת רשות המיסים נכתב בסעיף 2.1 שמבדיקת  
4 הנתונים עולה כי "**המחזורים שדווחו למע"מ בשנת 2019 תנודתיים. משכך מחזור הבסיס נקבע**  
5 **על פי ממוצע העסקאות בשנת 2019**". בסעיף 3 להודעה נכתב כי עד כה הועברו לחשבון המערערת  
6 תשלומים בסך כולל של 231,391 ₪, ולאור כך שסך התשלומים שבוצעו עולה על הסכום המענק  
7 המאושר המערערת מתבקשת להשיב את הסכום ששולם ביתר, בסך 85,939 ₪.

8

9 **הבקשה השלישית** הוגשה בגין יולי-אוגוסט 2020, בסך 35,727 ₪. בתאריך 28.12.2020 הודיעה  
10 רשות המיסים כי אושר המענק במלואו.

11

12

### שלושת ההשגות וההחלטות בהן

13

14 2. המערערת הגישה השגות בגין שלושת ההחלטות.

15

16 **ההשגה הראשונה** הוגשה בתאריך 15.10.2020, בגין ההחלטה לגבי החודשים מרס-אפריל 2020,  
17 ובה נכתב כי מחזור העסקאות לחודשים מרס-אפריל 2019, כפי שדווח למע"מ, היה 1,160,024 ₪,  
18 מחזור העסקאות שתוקן על ידי רשות המיסים ללא הסבר, הינו 524,000 ₪, הפרש לא מוסבר בסך  
19 636,024 ₪, בעקבות משבר הקורונה כל פעילות החברה נפגעה קשות, פעילות החברה הינה בעיקר  
20 מול המגזר הציבורי, ובעקבות משבר הקורונה כל המכרזים הושהו, וכיום החברה זקוקה לכל עזרה  
21 מהמדינה.

22

23 **ההשגה השנייה** הוגשה בתאריך 13.1.2021, בגין ההחלטה לגבי החודשים מאי-יוני 2020, ובה נכתב  
24 כי מחזור העסקאות לחודשים מאי-יוני 2019, כפי שדווח למע"מ, היה 2,571,013 ₪, מחזור  
25 העסקאות שתוקן על ידי רשות המיסים נקבע על סך 969,680 ₪, בנימוק שהמחזורים שדווח למע"מ  
26 בשנת 2019 תנודתיים, ויש לקבוע את מחזור הבסיס על פי ממוצע העסקאות בשנת 2019. עוד נכתב  
27 כי מחזור הבסיס שונה על ידי רשות המיסים ונקבע על סך 524,000 ₪, וכי יש לחשב את המענק  
28 לגבי כל התקופה באופן אחיד. גם כאן צוין כי פעילות החברה ספגה מכה קשה בתקופת הקורונה,  
29 מחזור החברה נחתך באופן משמעותי, והחברה נאלצה ליטול הלוואת מדינה בסך 600,000 ₪,  
30 ובנוסף הלוואות בנקאיות על סך כ-1,500,000 ₪ לצורך שרידות פעילותה.

31

32 **ההשגה השלישית** הוגשה בתאריך 13.1.2021, בגין ההחלטה לגבי החודשים יולי-אוגוסט 2020,  
33 ובה נכתב כי לאור חישובי המענקים לחודשים מרס-אפריל 2020, ומאי-יוני 2020, וקביעת מחזור  
34 הבסיס על פי מחזור שרירותי בתקופה הראשונה, ומחזור שנתי לשנת 2019 מחולק ל-12 בתקופה





## בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

עמ"נ 28990-09-22 י. ע. פ. - יצחק עפר ופיתוח בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

1 השנייה, יש לתקן את מחזור הבסיס לחודשים יולי-אוגוסט 2019, ולקבוע אותו על סך של 969,680  
2 ש, שהוא מחזור דו חודשי ממוצע לשנת 2019, ובהתאם לבסיס מחזור זה לחשב מחדש את המענק  
3 לחודשים יולי-אוגוסט 2020.

4  
5 3. בשלושת ההשגות ניתנו בתאריך 3.10.2021 החלטות הדוחות אותן.

6  
7 **בהחלטה בהשגה הראשונה** בגין מרס-אפריל 2020, נכתב כי מבדיקה שנערכה נמצאה ירידה מאוד  
8 חדה בהכנסות החל מחודש 7/2019, הכנסות חציון שני לשנת 2019 מסתכמות ל-828,401 ש, כאשר  
9 הן מהוות 14% מסך הכנסות 2019, הכנסות חציון ראשון לשנת 2019 מסתכמות ל-4,989,680 ש,  
10 מבירור מול החברה נמסר כי חלק מהירידה נובע מסיום פרויקטים שונים באמצע 2019, כמו גם  
11 פרויקט צ'ק פוינט אוניברסיטת תל אביב, ולכן מחזורי 1/2019 עד 6/2019 לא רלבנטיים לקביעת  
12 מחזור בסיס, ומחזור הבסיס צריך להיקבע ע"פ ממוצע התקופה 7/2019 עד 2/2020. קביעת מחזור  
13 בסיסי על פי ממוצע זה מקטינה עוד יותר את סכום המענק אשר כבר אושר, והוחלט לפני משורת  
14 הדין לא להקטין את סכום המענק שכבר אושר בגין תקופה זו. לאור זאת הוחלט לדחות את ההשגה.

15  
16 **בהחלטה בהשגה השנייה** בגין אפריל-מאי 2020, נכתב באופן דומה כי נמצאה ירידה מאוד חדה  
17 בהכנסות החל מחודש 7/2019, והמפורט לעיל לגבי החציון הראשון והשני. נכתב כי מחזור הבסיס  
18 צריך להיקבע על פי ממוצע התקופה 7/2019 עד 2/2020, וגם כאן נכתב כי קביעת מחזור בסיסי על  
19 פי ממוצע זה מקטינה עוד יותר את סכום המענק אשר כבר אושר, ולפנים משורת הדין הוחלט שלא  
20 להקטין את סכום המענק שכבר אושר בגין תקופה זו.

21  
22 **בהחלטה בהשגה השלישית** בגין יולי-אוגוסט 2020, נכתב כי בהתאם להחלטות בשתי ההשגות  
23 הקודמות מחזור הבסיס צריך להיקבע על סך 358,560.75 ש, קביעת מחזור בסיס בהתאם לאמור  
24 מקטינה עוד יותר את סכום המענק אשר כבר אושר, מחזור הבסיס שונה בתקופות הקודמות  
25 מהסיבה שקיימת ירידה החל מחודש 7/2019, ירידה שהחלה לפני הקורונה וללא שום קשר  
26 לקורונה, ולעניין תקופת מענק זו הירידה כבר מגולמת ואין צורך לקבוע תקופת בסיס שונה.

### הערר וההחלטה בו

27  
28  
29  
30 4. על שלושת החלטות בהשגות הוגש ערר.

31  
32 בערר נטען כי החלטת המשיבה שגויה ובלתי מתקבל על הדעת, מהווה חריגה בוטה מסמכות,  
33 מרוקנת מתוכן את תכליתו הראויה של מענק ההשתתפות בעד הוצאות קבועות, עומדת בסתירה  
34 לקביעות וועדת ערר בסוגיה זו, ולא הוסבר על ידי המשיבה מדוע סטתה מהנוסחה הקבועה בחוק,





## בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

עמ"נ 28990-09-22 י. ע. פ. - יצחק עפר ופיתוח בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

1 ומדוע קבעה מחזור בסיס המשקף דווקא את החודשים החלשים של העוררת בשנת 2019, בהתעלם  
2 מהחודשים החזקים באותה שנה.

3  
4 נטען כי לאורך כל שנות פעילות העוררת ישנם חודשים בהם אינה זוקפת הכנסות מביצוע פרויקטים  
5 אותם היא מבצעת, ומאידך חודשים רבים אחרים בהם זוקפת העוררת הכנסות משמעותיות, כל  
6 זאת מבלי שניתן לייחס לאותן הכנסות עונתיות חזיוניות או כל דפוס קלנדארי זה או אחר. עוד  
7 נטען כי המשיבה לא נימקה מדוע סיום עבודת העוררת במסגרת פרויקט צ'ק פוינט באוניברסיטת  
8 תל אביב, מהווה הצדקה כלשהי לשינוי תקופת הבסיס, המשיבה לא טענה כלל להעדר קשר סיבתי  
9 בין ירידת המחזורים לבין משבר הקורונה, מדובר בטענה שטענה המשיבה בעלמא, והעוררת חתמה  
10 במהלך חודש ספטמבר 2020 על הסכם לביצוע פרויקט חדש מול אוניברסיטת תל אביב ובכך יש כדי  
11 להשמיט את הקרקע תחת טענת המשיבה.

12  
13 נטען כי החלטת המשיבה לסטות מהנוסחה הקבועה בחוק תוך קביעת מחזור בסיס שונה ממחזור  
14 הבסיס הקבוע בחוק, חורגת ממתחם הסבירות, הכנסות העוררת מתאפיינות בתנודתיות מתמדת  
15 ואין להסיק מתנודתיות זו מגמת ירידה בפעילות דווקא. אין יסוד להנחה שההכנסות בחציון השני  
16 של 2019, הינם אירוע חריג המנתק את הקשר הסיבתי, והדבר מהווה חלק מדפוס טבעי בהכנסות  
17 העוררת.

18  
19 ירידת מחזורים כשלעצמה אינה תנאי מספיק, לאור סעיף 8 בחוק הסיוע. לא נקבע כי עוסק המבקש  
20 מענק מחויב להוכיח קשר סיבתי באופן פוזיטיבי, ועל רקע הפגיעה הכלכלית הנרחבת שנבעה  
21 מהתפשטות הנגיף, ביקש המחוקק לפשט את הליכי מתן המענק ולא העמיד בפני מבקשי המענק  
22 דרישה להצגת מסמכים או ראיות אחרות המוכיחות את קיומו של קשר סיבתי.

23  
24 העוררת הפנתה להכנסותיה בשנים 2018, 2019, 2020, ונטען כי החל מתחילת מגפת הקורונה במרס  
25 2020 חלה ירידה ניכרת בקבלת פרויקטים חדשים בעיקר במגזר הציבורי, וצוין כי בשנת 2018 היה  
26 מחזור הפעילות הכספי של העוררת בסך של 6,169,819 ₪, בשנת 2019, 5,818,081 ₪, ובשנת 2020,  
27 3,320,430 ₪, ירידה של למעלה מ-40% ממוצע המחזורים בשנים 2018, 2019, ומכאן שהירידה  
28 במחזורי העסקאות של החברה, נבעה באופן ישיר ממשבר הקורונה, כפי שקובעת החזקה הקבועה  
29 בחוק. העוררת טענה להתקיימות קשר סיבתי גם לאור כך שהתמורה בפרויקט האמור צומצמה  
30 באופן ניכר בעקבות משבר הקורונה ב-40%.

31  
32 נטען כי ההחלטות בהשגה ניתנו כשנה לאחר הגשת ההשגה הראשונה, וקרוב ל-10 חודשים לאחר  
33 הגשת ההשגות השנייה והשלישית, בעוד סעיף 20(א)(1) לחוק הסיוע, קובע כי על המשיבה ליתן  
34 החלטה בכתב מנומקת בהשגה בתוך 120 ימים ממועד הגשתה, והחלטת המשיבה בהשגות ניתנה





## בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

עמ"נ 28990-09-22 י. ע. פ. - יצחק עפר ופיתוח בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

1 בחריגה של למעלה מ-6 חודשים ממסגרת הזמנים שהקציב לכך המחוקק. מטרת החקיקה הינה  
2 מתן פיצוי מהיר, יש לשמור על אינטרס ההסתמכות, המועדים הינם מהותיים ומגשימים את תכלית  
3 החוק, וגם אם אין סנקציה מפורשת בהוראות חוק הסיוע, הרי שהמחוקק אינו משחית מילותיו  
4 לריק, ולפיכך בהינתן חריגה באופן קיצוני ממסגרת הזמנים יש לקבל את הערר ואת בקשות העוררת  
5 למענקים בכללותן, אף מטעם זה בלבד.  
6  
7 עוד נטען כי החלטת המשיבה אינה מנומקת ונימוקה נעדרים הסברים המניחים את הדעת, והפרת  
8 חובת ההנמקה מצדיקה לבטל את החלטתה.  
9  
10 מכל האמור, לאור חישובים אשר פורטו בהודעת הערר, התבקש לקבלו, ולבטל את החלטות  
11 המשיבה.  
12  
13 5. בתשובת המשיבה לערר התבקש לדחותו.  
14  
15 נטען כי תכלית המענק הינה להוות מנגנון לסיוע בצורך להמשיך ולשלם את ההוצאות הקבועות,  
16 והוא אינו מתמקד בפיצוי על העדר רווח או הפסד או בהשבת המצב לקדמותו. נטען כי נקבעה  
17 נוסחת חישוב המהווה מכפלה של מחזור תקופת הבסיס בשני מקדמים – מקדם הירידה ומקדם  
18 הוצאות קבועות, הראשון קבוע בחוק, והשני על פי נוסחת חישוב מיוחדת. הסמכות אשר ניתנה  
19 לקבוע מקדם הוצאות קבועות שונה למקרים חריגים, מדגישה את תכלית המענק שהינה לסייע  
20 לעסק בתשלום ההוצאות הקבועות.  
21  
22 נטען לקיומו של תנאי סף לזכאות למענק, לפיו על פי הוראת סעיף 1(ג) להחלטת הממשלה וסעיף  
23 8(3) לחוק הסיוע, ירידת המחזורים בין תקופת הבסיס לתקופת הזכאות, נגרמה בעקבות ההשפעה  
24 הכלכלית של תקופת הקורונה. זהו תנאי מקדמי לזכאות המענק, על כי ירידת המחזורים נגרמה  
25 בעקבות נגיף הקורונה, ועל מבקש המענק הנטל להוכיח קיומו של קשר סיבתי זה.  
26  
27 בקשות העוררת נדחו וכך גם ההשגות שהגישה, לאור הירידה המאוד חדה בהכנסות העוררת החל  
28 מחודש 7/2019, ההכנסות של החציון השני ב-2019 מהוות 14% מההכנסות של כל השנה, חלק  
29 מהירידה נובע, על פי בירור שנערך עם החברה, מסיום פרויקטים שונים באמצע 2019, ועל כן נקבע  
30 כי מחזורי הבסיס אינם רלבנטיים לחישוב המענק, אלא יש לבצע ממוצע של התקופה מ-7/2019 עד  
31 2/2020, וקביעת מחזור לפי בסיס זה מקטינה עוד יותר את המענק שכבר אושר בשלב הבקשות.  
32  
33 המשיבה התייחסה להכנסות העוררת בשנים 2016-2020 וטענה כי באף אחת משנים אלו לא נצפה  
34 חציון נמוך כזה שנצפה בשנת 2019, לרבות בשנת 2020, שהיא שנת הקורונה עצמה, וכי כבר בשנת



## בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

עמ"נ 28990-09-22 י. ע. פ. - יצחק עפר ופיתוח בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

1 2018 חלה ירידה מחזוריים לעומת שנים קודמות, אך גם בשנה זו לא נצפה חציון כזה שנצפה בחציון  
2 השני של 2019.

3  
4 ביחס לאיחור במתן ההחלטה בהשגות נטען כי לא נקבעה כל סנקציה בסעיף 4 להחלטת הממשלה,  
5 כמו גם בהוראת החוק. זאת בניגוד להוראות מסוימות בחוקי מיסוי מסוימים, במסגרתן נקבעה  
6 סנקציה הקובעת מפורשות כי בהעדר מתן החלטה תתקבל פנייתו של הנישום.

7  
8 ביחס לעוררת נטען כי עולה באופן ברור מגמת ירידה בהיקף הפעילות ובהיקף המחזוריים אשר  
9 החלה טרם השפעות הנגיף, עוד בשנת 2018 והמשיכה והחמירה בשנת 2019, הדבר ניכר בצניחת  
10 המחזור השנתי אשר בשנת 2016 עמד על סך כ-14 מיליון ₪, בשנת 2018 צנח לכ-6 מיליון ₪, בשנת  
11 2019 לכ-5.8 מיליון ₪, ובחציון השני של 2019 המגמה החמירה וחלה צניחה של ממש בהכנסות גם  
12 ביחס לשנים קודמות וגם ביחס לחציון הראשון של שנת 2019 עצמה. אין מדובר בתנודתיות אלא  
13 במגמה ברורה, ולא ניתן להתעלם ממגמה זו. המשיבה הדגישה כי אין די בירידת המחזוריים  
14 כשלעצמה כדי לבסס זכאות למענק, וקיים תנאי סף שעל העוררת להוכיח והינו כי הירידה נובעת  
15 במלואה מנגיף הקורונה, ונטל ההוכחה לכך הינו על שכמי העוררת, בפרט מקום בו המשיבה  
16 הצביעה על אינדיקציות המראות שירידת המחזוריים אינה נובעת כולה מנגיף הקורונה.

17  
18 לאור כל האמור, נטען כי יש לדחות את הערר על הסף או לגופו של עניין.

19  
20 6. בוועדת הערר התקיים דיון בתאריך 8.2.2022, בו נטענו טענות הצדדים, ולאחר דיון זה  
21 ניתנה ביום 15.2.2022 החלטת ביניים, ובה, לאחר פירוט השתלשלות העניינים ובחינת ההכנסות  
22 של העוררת, נכתב בסעיף 16 להחלטה: **"בנסיבות אלה, בהן מתעורר ספק משמעותי בדבר קיומו**  
23 **של קשר סיבתי בין עצם ירידת המחזוריים לבין משבר הקורונה, על פניו החלטות המשיבה הן**  
24 **החלטות מטיבות"**.

25  
26 בסעיף 17-18 להחלטה התייחסה הוועדה לטענה שהעלתה המערערת על הרחבת חזית לעניין הקשר  
27 הסיבתי, ונכתב כי כבר בהחלטת המשיבה בבקשה למענק עבור החודשים מרס-אפריל 2020 צוין  
28 קיומה של ירידה טבעית בפעילות העסקית שקדמה לתקופת המענק, ומכאן כי כבר במועד זה  
29 התייחסה המשיבה לנושא הקשר הסיבתי.

30  
31 בהחלטת הביניים התבקשה העוררת להודיע האם היא עומדת על ערריה, וככל שתחליט לעמוד  
32 עליהם, התבקשה העוררת להגיש הודעה משלימה ובה התייחסות לשאלה כיצד מתקיימת דרישת  
33 הקשר הסיבתי בנסיבות מקרה זה, התייחסות משלימה לנושא מועד קבלת ההחלטות בהשגה,  
34 והבהרה ביחס לטענה שהתייחסה להחלטה בערר אחר.





## בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

עמ"נ 28990-09-22 י. ע. פ. - יצחק עפר ופיתוח בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

- 1
- 2           7. בהמשך להחלטת הביניים הודיעה העוררת כי היא עומדת על ערריה, טענה כי לא סברה
- 3 שהיה מוטל עליה להוכיח קיומו של קשר סיבתי, וזאת מהטעם לפיו המשיבה עצמה מצאה לנכון
- 4 לאשר לעוררת מענקים מסוימים, עובדה שיש בה כדי להעיד כי אף לשיטת המשיבה מתקיים קשר
- 5 סיבתי בין ירידת ההכנסות של העוררת לבין התפשטות נגיף הקורונה, ואילו סברה המשיבה כי לא
- 6 מתקיים קשר סיבתי כלשהו, הרי שלא הייתה מאשרת מענקים כלל.
- 7
- 8 בהמשך חזרה העוררת על טענות שנטענו קודם לכן, וציינה פרויקט נוסף שקיבלה על עצמה לבצע,
- 9 ושההכנסות ממנו נדחו עקב הקורונה.
- 10
- 11 נטען כי המשיבה אינה יכולה לקבוע כל פעם מחדש כיצד לחשב את גובה המענק, וחובתה לנהוג
- 12 בשוויון ובאחידות ולהימנע מקבלת החלטות באופן שרירותי, זאת הן ביחס לבקשות של העוררת
- 13 בינן לבין עצמן, והן ביחס לאופן בו היא פועלת במקרים דומים ביחס למבקשי מענק אחרים,
- 14 והעוררת הפנתה להחלטות במקרים אחרים.
- 15
- 16 ביחס לאיחור בקבלת ההחלטות, הפנתה העוררת לעמ"נ 21-06-27710 (חיפה) ב.ג. בטחון הצפון
- 17 אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המיסים בישראל (3.1.2022), וטענה
- 18 כי בעניינה האיחור רב יותר אף מאותו מקרה, לגביו נטען כי שם נקבע שמדובר בפגם המבסס טענת
- 19 התיישנות.
- 20
- 21 בתשובה חזרה המשיבה על טענותיה כי במקרה זה לא מצא המחוקק לנכון לקבוע סנקציה עקב
- 22 האיחור, וחלוף המועד אינו מבטל את תקפות הפעולה, והשיהוי אינו מביא בד"כ לפסילת ההחלטה
- 23 וכי יש להפעיל את עקרון הבטלות היחסית. נטען כי ביוזעין לא קבע המחוקק סנקציה לצד ההוראה
- 24 האמורה, בהבינו את סדרי הגודל של התביעות הצפויות.
- 25
- 26 העוררת הוסיפה והגישה הודעה במסגרתה נטען כי וועדת הערר מצאה לנכון ליתן משקל רב לסוגיה
- 27 שלא היוותה חלק מחזית המחלוקת בין הצדדים, הדיון נותב סביב שאלת התקיימות קשר סיבתי,
- 28 סוגיה שכלל אינה מצויה בגדר המחלוקת, והוועדה לא הייתה רשאית לתת משקל לסוגיה זו או
- 29 לאפשר למשיבה לטעון טענה חדשה אותה נמנעה מלהעלות בהחלטותיה בהשגה. נטען כי וועדת
- 30 הערר הייתה מנועה מלייצר חזית שלא הייתה לה זכר במסגרת החלטות המשיבה בהשגות.
- 31
- 32           8. בהחלטה מיום 14.6.2022 קבעה וועדת הערר, וזאת לאחר שפירטה בסכומים ובתרשים את
- 33 רצף מחזורי ההכנסות של העוררת מ-2016 עד 2021, והתייחסה לשורת הטענות שהועלו, כי דין
- 34 העררים להידחות, וזאת ביחס לשלושת התקופות.



## בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

עמ"נ 28990-09-22 י. ע. פ. - יצחק עפר ופיתוח בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

1  
2 הוועדה עמדה על כך שאחד מתנאי הזכאות למענק הינו ירידת מחזורים בהכנסות מבקש המענק,  
3 בשיעור הקבוע בהחלטת הממשלה ובחוק הסיוע, וכי מנגנון המענקים מבוסס על תקופות זכאות  
4 בנות חודשיים ובהתאם מבוצע החישוב.  
5

6 נאמר כי תנאי זכאות נוסף הרלבנטי לענייננו הוא דרישת הקשר הסיבתי הקבועה הן בהחלטת  
7 הממשלה והן בחוק הסיוע, והדרישה היא לקשר סיבתי בין ירידת המחזורים לבין משבר הקורונה,  
8 וכי ירידת המחזורים לא נגרמה מסיבות אחרות. על פי ההחלטה לעניין זה, מקום בו התערעה  
9 ההנחה בדבר קשר סיבתי, נטל ההוכחה עובר למבקש המענק ועליו להוכיח כי ירידת המחזורים  
10 נגרמה ממשבר הקורונה. עוד לעניין זה נקבע כי בנסיבות מיוחדות ישנה הצדקה לבחון את ירידת  
11 המחזורים שלא בהתאם למחזור העסקאות בתקופת הבסיס כפי שדווחה במע"מ וזאת כדי לעמוד  
12 על הנזק שנגרם בגלל סיבות הקורונה ולא מסיבות אחרות.  
13

14 הוועדה התייחסה לשני פרויקטים אשר נטען על ידי המערערת כי בעקבות התפשטות נגיף הקורונה  
15 נפגעו. האחד - על רקע השיבושים נטען כי התנהל שלא ברצף ושלא בקצב והיקף ביצוע נדרש, כפועל  
16 יוצא מכך היה עיכוב בהכנסות, ועיכוב זה מנע מהמערערת לקבל פרויקטים נוספים. השני – הינו  
17 פרויקט בו זכתה המערערת בתחילת 2020, ויצא אל הפועל, אך בשל המשבר צומצם היקפו באופן  
18 משמעותי.  
19

20 לאחר בחינת מכלול הנתונים, קבעה הוועדה כי "התערעה ההנחה בדבר קיומו של קשר סיבתי  
21 בין ירידת המחזורים לבין משבר הקורונה, וזאת הן לעניין הסיבה לירידת המחזורים והן לעניין  
22 היקף ירידת המחזורים".  
23

24 לאחר בחינת ההכנסות משנת 2016 עד אפריל 2021 קבעה הוועדה כי רצף מחזורי ההכנסות  
25 בהיקפים הנמוכים שבחודש יולי 2019 עד פברואר 2020, הינו חסר תקדים, ויש בו כדי לעורר ספק  
26 כי ירידת המחזורים נגרמה מהמשבר.  
27

28 עוד נקבע כי אין בכך כדי לדחות את טענת המערערת לפיה הכנסותיה תנודתיות באופן קבוע, ודבר  
29 זה אכן משתקף בדיווחיה למע"מ, אך ניתן לראות כי מדובר ברצף החורג מהתנודתיות הרגילה של  
30 המערערת.  
31

32 מכאן הגיעה הוועדה למסקנה כי היקף הפעילות של המערערת הצטמצם זמן רב לפני פרוץ המשבר.  
33 נקבע כי במצב זה הנטל להראות קיומו של קשר סיבתי עובר לכתפי המערערת, והיא לא הרימה את  
34 הנטל להראות כי ירידת המחזורים נגרמה מהמשבר.





## בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

עמ"נ 28990-09-22 י. ע. פ. - יצחק עפר ופיתוח בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

1  
2 הוועדה בחנה את הטענות המתייחסות לשני הפרויקטים, ולא השתכנעה כי מדובר בעיכובים  
3 שנגרמו מהמשבר, לא בפרויקט הראשון ולא בפרויקט השני.

4  
5 לאור זאת, לא ראתה הוועדה מקום להתערב בהחלטת המשיבה וכי עצם ההחלטה לחשב את תקופת  
6 הבסיס כממוצע חלופי הייתה החלטה מטיבה, בהעדר הסברים מניחים את הדעת מצד המערערת  
7 על צפי הכנסותיה בתקופת הזכאות, ועוד קבעה הוועדה כי המשיבה אישרה למערערת מענקים  
8 בסכום גבוה יותר מהתוצאה שהייתה מתקבלת בהתאם לממוצע שקבעה.

9  
10 ביחס לאיחור במתן החלטה בהשגה, קבעה הוועדה כי זהו שיקול הנבחן לצד שיקולים נוספים,  
11 יישמה את דוקטרינת הבטלות היחסית, וקבעה כי אין באיחורים במתן ההחלטה כדי להצדיק את  
12 קבלת העררים, וזאת בין היתר בהתחשב בכך שבמישור המעשי שולמו למערערת מענקים בסך  
13 236,199 ₪, על אף שבהתאם לחישוב בהחלטות בהשגה, המערערת זכאית לסכום משמעותית נמוך  
14 יותר ב-75,298 ₪.

15  
16 ביחס להנמקות השונות בהחלטות בבקשות למענק, צוין כי טוב היה אילו המשיבה הייתה דואגת  
17 להאחדת הטיפול בבקשות, אך קיבלה את טענת המשיבה כי נעשתה בדיקת ההשגות באופן מעמיק  
18 יותר, ועוד הוסיפה הוועדה כי יישום אחיד של החישוב החלופי שערכה המשיבה בשלב ההשגה גם  
19 על תקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020, היה מביא לכך שהמערערת כלל לא הייתה זכאית למענק  
20 עבור תקופה זו.

21  
22 אשר לטענה שהעלתה המערערת על כי המשיבה מרחיבה חזית בכך שמעלה טענת העדר קשר סיבתי,  
23 קבעה הוועדה כי טוב היה אילו המשיבה הייתה מציינת במפורש שהמערערת לא עומדת בדבר  
24 דרישת הקשר הסיבתי, אך ממילא המערערת טענה לעניין זה והמשיבה העלתה את הנושא בכתב  
25 התשובה, ולמערערת ניתנה הזדמנות הן בדיון והן לאחר מכן, להראות קיומו של קשר סיבתי, והיא  
26 לא עשתה כן. מכאן נקבע כי גם אם נפל פגם מסוים בהחלטות המשיבה, הרי שהוא נרפא במרוצת  
27 ההליך בפני וועדת הערר.

28

29

### טענות המערערת בערעור

30

31 9. בערעור חוזרת המערערת על עיקרי טענותיה בפני וועדת הערר ובהשגה, לא נרחיב ביחס  
32 לטענות אשר כבר פורטו לעיל ואלו יובאו בתמצית בלבד.

33



## בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

עמ"נ 28990-09-22 י. ע. פ. - יצחק עפר ופיתוח בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

- 1 לטענת המערערת סכום המענק אשר חושב ע"י המשיבה בגין שלושת התקופות בוצע לפי נוסחה  
2 חדשה שיצרה המשיבה, בניגוד לנוסחה שנקבעה בחוק הסיוע, ובחוסר עקביות בין תקופת זכאות  
3 אחת לאחרת.  
4  
5 ההחלטות בהשגות ניתנו באיחור משמעותי ומהותי, ומשכך מדובר בהתיישנות מהותית והמשיבה  
6 פעלה בחריגה מסמכות משנתנה החלטה לאחר המועד שנקבע בחוק. ביחס לכך נטען כי שגתה  
7 הוועדה באי קבלת העררים על הסף לאור ההתיישנות המהותית והחריגה מהסמכות.  
8  
9 נטען כי ההחלטות בהשגות נעשו בנוסחה השונה אף מזו שיצרה המשיבה במסגרת ההודעות על  
10 המענקים, על כי המחזור לתקופת הבסיס לשם חישוב המענק צריך להיות על פי ממוצע ההכנסות  
11 בחודשים 7/2019 עד 2/2020, ונימקה זאת בכך שחלה ירידה חדה בהכנסות במחצית השנה השנייה  
12 של 2019.  
13  
14 עוד נטען כי בהחלטות בהשגות לא טענה המשיבה בדבר ספק לקיומו של קשר סיבתי ומכאן טענה  
15 וועדת הערר בכך שהחליטה לדון בשאלת קיום קשר סיבתי, למרות שהמשיבה לא טענה זאת  
16 בהחלטותיה בהשגות.  
17  
18 נטען כי וועדת הערר שגתה בכך שקבעה כי קיימת הצדקה לחשב למערערת את המענק שלא על פי  
19 הנוסחה שנקבעה בחוק הסיוע, בשל כך שהתערער הקשר הסיבתי.  
20  
21 לאור הסטייה מהנוסחה הקבועה בהחלטת הממשלה ובחוק הסיוע, הרי שהחלטת הוועדה ניתנה  
22 בחוסר סבירות וחוסר מידתיות, ובהתעלמות מחוסר העקביות של המשיבה בקביעת נוסחה שונה  
23 לכל תקופת זכאות, ובנוסף שינוי גם במסגרת ההחלטה בהשגות לנוסחה אחרת.  
24  
25 עוד נטען כי שגתה הוועדה בקביעתה כי תנודתיות במחזור עסקאות מצדיקה המצאת נוסחה חדשה  
26 לתחשיב המענק. וכי הנוסחה שנקבעה בחוק הסיוע כוללת גם מענה לעיוותים אפשריים הנובעים  
27 ממחזור תנודתי, ונקבעה לשם פשטות, יעילות ומהירות, גם אם פחות מדויק, ודבר זה פועל לשני  
28 הכיוונים.  
29  
30 נטען כי יש לחשב את המענק בהתאם לנוסחה שנקבעה בחוק הסיוע, המשקפת אומדן סביר של  
31 גובה הפיצוי לניזוקים עקב המשבר. וכי הוועדה לא נימקה מדוע בחרה בסוג החישוב החלופי, על  
32 פני חישוב חלופי אחר אפשרי.  
33



## בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

עמ"נ 28990-09-22 י. ע. פ. - יצחק עפר ופיתוח בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

1 המערערת הוסיפה, ולטענתה הדבר הינו למעלה מן הצורך, כי שגתה הוועדה בקביעתה כי יש להטיל  
2 עליה את נטל ההוכחה בקשר לקיומו של קשר סיבתי, ושגתה גם בקביעתה כי ירידת המחזורים של  
3 המערערת בשנת 2020 בתקופות הזכאות אינה בשל הקורונה.

4  
5 לאור כל האמור, התבקש לקבל את הערעור וכפועל יוצא מכך את תביעות המערערת למענקים,  
6 במלואן.

### טענות המשיבה בערעור

7  
8  
9  
10 10. המשיבה עותרת לדחות את הערעור.

11  
12 נטען בתחילה כי השאלות המשפטיות בבסיס הערעור ממתונות לבירור בבר"ם 7502/22, וזמן קצר  
13 לפני הדיון בערעור, ניתן פסק הדין בבר"ם 7502/22 **רשות המיסים נ' פודולסקי** (22.1.2023),  
14 והמשיבה מבקשת להסתמך על הקביעות שם לדחיית הערעור.

15  
16 נטען כי תכלית המענק הינה לקיים מנגנון סיוע אשר נועד לאפשר לעסקים שצומצמה פעילותם,  
17 להמשיך ולשלם את ההוצאות הקבועות, והוא אינו מתמקד בפיצוי על העדר רווח או הפסד, או  
18 בהשבת המצב לקדמותו.

19  
20 ביחס לטענה על איחור במתן החלטות בהשגות, נטען כי המועד לקבלת החלטה בהשגה נקבע ללא  
21 סנקציה לצידו, בשונה ממקרים אחרים בהם נקבעו סנקציות, ואי קביעת הסנקציה נעשתה בכוונת  
22 מכוון, מה גם שמדובר היה באירוע חסר תקדים. הוגשו בקשות רבות, היה שינוי בלתי צפוי  
23 במאפייני התפשטות המגיפה, והעליה במספר הבקשות השפיעה באופן ישיר על היכולת לטפל  
24 במספר חסר תקדים של בקשות והשגות.

25  
26 ביחס לכך נטען כי פתרון שניתן לעיכוב אפשרי במתן החלטות הינו במתן מקדמות על חשבון המענק,  
27 ואלו הן בגובה של 60% מגובה התביעה למענק, ולאור המקדמה, לא נמצא מקום לקבוע סנקציה  
28 בחוק, והמשיבה הוסיפה כי למערערת שולמה מקדמה ביתר שנדרשה להשיב, אך לא השיבה.

29  
30 נטען כי הוועדה לא חרגה מסמכותה כאשר נדרשה לשאלת הקשר הסיבתי, וכי לא מדובר בטענה  
31 חדשה כלל, אלא כל טענות המשיבה מתמקדות בסוגיית הקשר הסיבתי, שאם לא כן מה משמעות  
32 הטענות בדבר תנודתיות ובדבר ירידת מחזורים לפני הקורונה, אם לא טענה של קשר סיבתי.  
33



## בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

עמ"נ 28990-09-22 י. ע. פ. - יצחק עפר ופיתוח בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

1 זאת ועוד, המערערת עצמה הגיבה לטענות והעלתה נימוקים שכל מטרתם לבסס קשר סיבתי, הן  
2 בערר והן בתגובה לכתב התשובה לערר, וצירפה מסמכים לתמיכה בכך.

3  
4 נטען כי החלטת וועדת הערר סבירה ומידתית, הוועדה המחישה באמצעות גרף כיצד המחזוריים  
5 מחודש יולי 2019 ואילך לא נצפו אצל המערערת באף תקופה קודמת, ולא התנודתיות הכריעה את  
6 הכף בהחלטת הוועדה, אלא ירידת המחזוריים שלפני הקורונה.

7  
8 עוד נטען כי בהחלטת הממשלה ובחוק נקבע תנאי סף לזכאות למענק, על כי ירידת המחזוריים בין  
9 תקופת הבסיס לתקופת הזכאות נגרמה בעקבות ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה,  
10 ולא מגורמים אחרים, ועל המבקש את המענק הנטל להוכיח קיומו של קשר סיבתי זה.

11  
12 המשיבה הוסיפה כי אין למערערת על מה להליו, במיוחד כאשר המשיבה הותירה על כנו מענק גבוה  
13 יותר מהחישוב לפי הממוצע, ובחרה שלא להתערב בו.

14  
15 מכל האמור, עתרה המשיבה לדחות את הערעור.

### דין והכרעה

16  
17  
18  
19 11. לאחר בחינת החלטת וועדת הערר, הנתונים אשר באו בפניה, ההחלטות, ההשגות, וכלל  
20 טענות הצדדים בערעור, המסקנה הינה כי דין הערעור להידחות.

21  
22 לא מצאתי פגם בהחלטת וועדת הערר, אשר יישמה אל נכון את החלטת הממשלה וחוק הסיוע,  
23 תכליתם וההוראות במסגרתם, וגם אין לקבל את שורת הטענות שהעלתה המערערת, ביחס  
24 להרחבת חזית, התיישנות מהותית, העדר הנמקות, ועוד טענות כמפורט לעיל.

25  
26 תחילה התייחסות להוראות החלטת הממשלה וחוק הסיוע, ולשאלת הקשר הסיבתי ובחינתה כפי  
27 שנפסק בבר"ם 7502/22 רשות המיסים נ' פודולסקי (22.1.2023).

28  
29 12. בהחלטת הממשלה מס' 5105 מיום 24.4.2020, הוחלט כי במטרה לסייע לעסקים אשר  
30 פעילותם העסקית נפגעה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה, יוענק מענק  
31 בעד השתתפות בהוצאות קבועות, כפי המפורט בסעיף 2 להחלטה. כותרתו של סעיף 1 להחלטה  
32 הינה תנאי הזכאות למענק, ונקבע בו כי "עוסק יהיה זכאי למענק אם מתקיימים לגבו כל אלה: ...  
33 ג. ירידת מחזור העסקאות בתקופת המענק נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות

34 נגיף COVID-19".



## בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

עמ"נ 22-09-28990 י. ע. פ. - יצחק עפר ופיתוח בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

1

2 בחוק הסיוע אשר מגלם את אותה מטרה לסייע לעסקים אשר פעילותם העסקית נפגעה כתוצאה  
3 מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה, נקבעו הוראות למתן מענקים, הוגדרו "תקופת  
4 הבסיס", אשר הינה התקופה המקבילה בשנת 2019 לתקופת זכאות, והוגדרה "תקופת הזכאות",  
5 שהינה מ-1.5.2020 עד 30.6.2021, בחלוקה לחודשים הכל כמפורט בסעיף 7 אשר בפרק ו' לחוק  
6 הסיוע.

7

8 בסעיף 8 לחוק הסיוע, נקבע: "עוסק זכאי למענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה  
9 הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש, בסכום כאמור בסעיף 9 ובהתאם להוראות פרק זה  
10 (בפרק זה – מענק סיוע בעד השתתפות בהוצאות קבועות), אם מתקיימים לגביו כל אלה: ... (3)  
11 הירידה במחזורי העסקאות כאמור בפסקה (2) נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף  
12 הקורונה החדש".

13

14 פרק ו' לחוק הסיוע כולל הוראות מפורטות ביחס לחישובים, למחזורי העסקאות הרלבנטיים,  
15 תקופות הזכאות, מקדם השתתפות בהוצאות הקבועות, ושורת הוראות חישוב של המענקים.

16

17 עוד כולל פרק ו' הוראות ביחס לתשלום מקדמות.

18

19 סעיף 20(א)(1) לחוק הסיוע קובע: "הרואה את עצמו נפגע מהחלטת המנהל בנוגע למענק הניתן  
20 לפי פרק זה, לרבות בנוגע להטלת קנס בשל הגשת תביעה ביתר, רשאי להגיש השגה לעובד רשות  
21 המיסים בישראל שהמנהל הסמיכו לשם כך, בתוך 45 ימים מיום קבלת החלטה; החלטה בהשגה  
22 תהיה מנומקת ותינתן בכתב בתוך 120 ימים".

23

24 13. לאחר הגשת הערעור, וטרם שהתקיים בו דיון, ניתן פסק דין בבר"ם 7502/22 רשות  
25 המיסים נ' פודולסקי (22.1.2023), ובו התייחסות גם לסוגיות הרלבנטיות לטענות הצדדים בערעור  
26 – שאלת הקשר הסיבתי ונטל ההוכחה ביחס אליו, השלכות אי מתן החלטה בהשגה במועד, והיקף  
27 הביקורת השיפוטית על החלטות וועדת הערר לענייני קורונה.

28

29 ביחס לשאלת הקשר הסיבתי ונטל ההוכחה לכך שהוא מתקיים בין הירידה במחזורי ההכנסות  
30 לבין התפשטות נגיף הקורונה, נקבע כי הנטל הראשוני מוטל על מבקש המענק, וזהו נטל ראשוני  
31 בלבד, כאשר לצורך עמידה בו די בהצבעה על נתונים של ירידה במחזורי העסקאות בהשוואה  
32 לתקופת הבסיס.

33



## בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

עמ"נ 28990-09-22 י. ע. פ. - יצחק עפר ופיתוח בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

1 ככל שתטען רשות המיסים כי נותק הקשר הסיבתי, עליה לבסס טענתה זו ולסתור את החזקה  
2 באשר לכך שמגפת הקורונה הייתה הגורם הדומיננטי לשינוי, ואם אכן תציג ראיות לכאורה, אזי  
3 יעבור הנטל לכתפי העוסק להוכיח אחרת:  
4

5 "נטל ההוכחה – המבקשת טוענת, וזה היה במידה רבה מוקד המחלוקת בין הצדדים, כי על  
6 העוסק מוטל הנטל להוכיח שמתקיים קשר סיבתי בין הירידה במחזורי ההכנסות לבין התפשטות  
7 נגיף הקורונה. טענה זו מעוררת קושי. הנטל הראשוני אכן מוטל על המבקש, אך כדי לבחון את  
8 מהותו עלינו לעמוד על תכליתו של החוק. סעיף 8(3) לו קובע, כזכור, תנאי לקבלת המענק, והוא  
9 כי הירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס "נגרמה מההשפעה הכלכלית של  
10 התפשטות נגיף הקורונה החדש". הלכה למעשה, הדרך להוכיח עמידה בתנאי זה היא הצבעה על  
11 נתונים של ירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס. הא – ותו לא. אכן, ייתכן שגרמו  
12 לירידה במחזורי העסקאות נסיבות אחרות, אך אין דרכו של המשפט לדרוש הוכחת יסודות  
13 שליליים (במקרה זה, אי-קיומם של גורמים אחרים לירידה במחזורי העסקאות). גם בחיי  
14 המעשה, רשות המיסים אינה דורשת הוכחה כאמור מכל עוסק הפונה בבקשה בהתאם לחוק.  
15 הדברים אף עולים בקנה אחד עם תכליתו של החוק, שהיא מתן מענה יעיל ומהיר למשבר הכלכלי  
16 שאליו נקלעו עסקים רבים על רקע מאורעות השעה (ראו: דברי הסבר להצעת חוק התכנית לסיוע  
17 כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"פ-2020, ה"ח 432, 453). ככל שלטענת רשות  
18 המיסים נותק הקשר הסיבתי בין הירידה במחזור ההכנסות של העוסק לבין השלכותיו של נגיף  
19 הקורונה – קרי, כי לא מתקיים התנאי הקבוע בסעיף 8(3) לחוק – על רשות המיסים לבסס טענתה  
20 זו ולסתור את החזקה באשר לכך שמגפת הקורונה הייתה הגורם הדומיננטי לשינוי. אם אכן תציג  
21 ראיות לכאורה לכך – או אז יעבור הנטל לכתפי העוסק להוכיח אחרת. כך אכן נעשה במקרה זה,  
22 אולם כפי שקבע בית המשפט לעניינים מנהליים, המשיב עמד בנטל האמור" (סעיף 22 לפסק  
23 הדין).

24  
25 **ביחס להשלכות לאי מתן החלטה בהשגה במועד**, נקבע כי חריגה מהמועד הקבוע בסעיף 20(א)(1)  
26 לחוק הסיוע, אינה מחייבת קבלת ההשגה באופן אוטומטי, כאשר אין מדובר בעיכוב משמעותי, ויש  
27 מקום לייחס משקל נכבד לעיכוב בפרט כאשר מדובר בעיכוב משמעותי, והגם שאין עמידה במועד  
28 הקבוע לא תביא לקבלת ההשגה באופן אוטומטי, הרי שעל רשות המיסים יוטל נטל הראיה להוכיח  
29 כי ההחלטה היתה נכונה מבלי שחזקת התקינות המנהלית תעמוד לימינה. יצוין כי שם ניתנה  
30 ההחלטה בהשגה 126 ימים לאחר המועד הקבוע בחוק:  
31

32 "במכלול הנסיבות, ובהתחשב בשיקול של העומס המוטל על ועדת הערר כמו גם בשיקול של  
33 הקופה הציבורית, אני סבורה כי חריגה מהמועד הקבוע בסעיף 20(א)(1) לחוק הסיוע הכלכלי  
34 אינה מחייבת את קבלת ההשגה באופן אוטומטי כאשר אין מדובר בעיכוב משמעותי (ראו לעניין



## בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

עמ"נ 22-09-28990 י. ע. פ. - יצחק עפר ופיתוח בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

1 זה: ברק-ארז, בעמ' 415-414). לצד זאת, יש בהחלט מקום לייחס משקל נכבד לעיכוב במתן  
2 ההחלטה בהשגה, בפרט כאשר מדובר בעיכוב משמעותי. בהיקש מסעיף 6(א) לחוק לתיקון סדרי  
3 מינהל (החלטות והנמקות), התשי"ט-1958, ניתן לומר כי אי-עמידה במועד הקבוע לא תביא  
4 אמנם לקבלת ההשגה באופן אוטומטי, ואולם במקרה זה על רשות המיסים יוטל נטל הראיה  
5 להוכיח כי ההחלטה על דחיית ההשגה הייתה נכונה, מבלי שחזקת התקינות המינהלית תעמוד  
6 לימינה" (סעיף 24 לפסק הדין).

7  
8 ביחס להיקף הביקורת השיפוטית על החלטות וועדת הערר לענייני קורונה, נקבע כי ההחלטה  
9 נתונה לביקורת שיפוטית על פי עילות ההתערבות במשפט המנהלי, עם זאת, אלו אינן תחומות  
10 לבחינת סבירות ההחלטה בלבד, ובאותו מקרה מצא בית המשפט לעניינים מנהליים כי הוועדה לא  
11 בחנה את התשתית העובדתית, ובנסיבות אלו, אין קושי בהתערבותו בהחלטה לגופה:

12  
13 "היקף הביקורת השיפוטית על החלטותיה של ועדת הערר לענייני קורונה – אפתח בטענה בדבר  
14 היקף הביקורת השיפוטית ביחס להחלטות של ועדת הערר. המבקשת טענה כי בית המשפט  
15 המחוזי חרג מסמכותו שעה שבחן את ממצאיה ומסקנותיה של ועדת הערר לגופם. בעניין זה יש  
16 להעמיד דברים על דיוקם: סעיף 8 לחוק בתי המשפט לעניינים מנהליים, התש"ס-2000 אכן קובע  
17 כי בית משפט לעניינים מנהליים ידון בערעור מינהלי בהתאם לעילות, לסמכויות ולסעדים  
18 שלפיהם דן בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט גבוה לצדק. החלטת ועדת הערר נתונה אפוא  
19 לביקורת שיפוטית על-פי עילות ההתערבות במשפט המינהלי. עם זאת, בניגוד לטענת המערערת,  
20 עילות אלו אינן תחומות לבחינת סבירותה של ההחלטה בלבד (באופן כללי, ראו: דפנה ברק-ארז  
21 משפט מינהלי כרך ד - משפט מינהלי דיוני 209-211 (2017)). בענייננו, בית המשפט המחוזי בחן  
22 את החלטתה של ועדת הערר ומצא שהיא לא בחנה את התשתית העובדתית שהוצגה בפניה תוך  
23 התחשבות במאפייני הפעילות של עסקו של המשיב. בנסיבות אלה, אין כל קושי בהתערבותו  
24 בהחלטה לגופה" (סעיף 20 לפסק דין).

25  
26 14. בחינת טענות המערערת על בסיס ההוראות בהחלטת הממשלה, בחוק הסיוע, וכאמור  
27 בבר"ם 7502/22 לעיל, מביאה למסקנה כי יש לדחותן.

28  
29 ביחס לקשר הסיבתי, אכן, המערערת עמדה בנטל הראשוני המוטל עליה, ובחינת מחזורי העסקאות  
30 בתקופת הבסיס לעומת תקופת הזכאות מעלה ירידה במחזורי העסקאות בשיעורים אשר צוינו ע"י  
31 המערערת בבקשות הראשונות אשר הוגשו. ואולם, הבחינה של הכנסות המערערת במהלך כל שנת  
32 2019, וכך גם במהלך כל השנים מ-2016 ועד לתקופת הזכאות, מעלה קיומן של אותן ראיות לכאורה  
33 אשר על רשות המיסים להעמיד על מנת להעביר את הנטל לכתפי המערערת כדי להוכיח אחרת.  
34



## בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

עמ"נ 28990-09-22 י. ע. פ. - יצחק עפר ופיתוח בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

1 רשות המיסים במסגרת ההחלטה בהשגה וועדת הערר בהחלטתה ערכו בדיקה של נתוני הכנסות  
2 המערערת, והנתונים מביאים למסקנה, לכאורה, כי ירידת ההכנסות אינה נובעת כולה מההשפעה  
3 הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה.

4  
5 כך, יש לקבל את מסקנת וועדת הערר על כי במחצית השנייה של שנת 2019, נצפית ירידה בהכנסות  
6 בשיעור אשר לא נצפה במי מהשנים 2016 עד אז.

7  
8 בחינת הנתונים אכן מראה כי ההכנסות של המערערת אינן הכנסות זהות לאורך כל התקופה, ואכן  
9 קיימת תנודתיות בהכנסות אלו. ואולם, הנתונים מראים כי הירידה בהכנסות החל מחודש יולי  
10 2019 עד פברואר 2020, הינה ירידה חסרת תקדים.

11  
12 התרשים אשר בסעיף 45 להחלטת וועדת הערר, כמו גם הנתונים אשר פורטו על ידה, מראים זאת,  
13 ויש לקבל את מסקנתה העובדתית של וועדת הערר בסעיף 46 להחלטה כי: **"... רצף מחזורי הכנסות**  
14 **בהיקפים הנמוכים שבחודשים יולי 2019 ועד פברואר 2020 הוא חסר תקדים"**.

15  
16 מדובר ברצף הכנסות בהיקפים נמוכים אשר הוא חסר תקדים הן במשכו והן בסכומים אשר בו.  
17 משכך, אין זו התנודתיות אשר קיימת ברגיל בהכנסות המערערת, אלא מדובר ברצף של ירידות  
18 בהכנסות, למשך זמן משמעותי, באופן החריג גם לתנודתיות אשר ניתן לראות בהכנסות מינואר  
19 2016.

20  
21 על הנתונים עצמם עליהם הסתמכה וועדת הערר, כמו גם על עצם ירידת ההכנסה באופן חריג  
22 במחצית השנייה של שנת 2019, אין מחלוקת של ממש בין הצדדים, והמערערת לא טענה לטעות  
23 עובדתית, אלא ניסתה ליתן הסברים קשורים באופי העבודה שהיא עבודה על פרויקטים ואלו  
24 קשורים בתהליכים שונים.

25  
26 ב"כ המערערת טען כי המחזורים בשנת 2018 ו-2019 זהים למעט הפרש קטן, כך בשנת 2018 המחזור  
27 היה 6.1 מיליון ₪ ובשנת 2019 5.8 מיליון ₪, וטען כי פרויקט של אוניברסיטת תל אביב הסתיים  
28 ביוני 2019, ומספר חודשים לאחר מכן התקבל פרויקט נוסף מאוניברסיטת תל אביב, וכי התהליכים  
29 שהיו קשורים בדברים שנשמעו על המגיפה התחילו עוד בינואר ופברואר 2020, וכי הירידה בשנת  
30 2019 היתה קשורה לכך שבסוף 2019 הייתה **"סגירת מעבר פרויקט אחד לקבלת פרויקט שני"** (פרוי'  
31 עמ' 2 ש' 14-21 ו-29-30).

32  
33 ואולם, הבחינה של הנתונים מעלה כי מדובר בירידת הכנסות חריגה במחצית השנייה של 2019.  
34 אכן, ההכנסות בשנת 2019 כולה כמעט זהות להכנסות לשנת 2018, ואולם הירידה בהכנסות החל







## בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

עמ"נ 28990-09-22 י. ע. פ. - יצחק עפר ופיתוח בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

1 מחודש יולי 2019 ארוכה במשכה באופן חריג, והירידה הינה משמעותית ביותר וחורגת מכל  
2 הירידות התנדוטיות אשר נחזות בנתונים מ-2016.  
3  
4 הוועדה לא התעלמה מהתנדוטיות הקיימת לאורך שנים במחזורי העסקאות של המערער, ואף  
5 הפנתה להחלטות לפיהן אין בתנדוטיות בלבד כדי לשלול מענק. אך מנגד התייחסה, כפי שהיה עליה  
6 להתייחס, לירידה החריגה במחזור העסקאות החל מיולי 2019, ובדין קבעה כי קיים קושי להשתכנע  
7 מטענת המערער כי ירידת המחזורים בשנת 2019 היוותה חלק מפעילותה השגרתית.  
8  
9 משכך, הגם שהמערער עמדה באותו נטל ראשוני לצורך הגשת הבקשה, הרי שהנתונים האמורים,  
10 מקימים ראיות לכאורה על כי ירידת ההכנסות בחודשים הרלבנטיים בשנת 2020 אינה נובעת כולה  
11 כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה.  
12  
13 וועדת הערר בחנה את טענות המערער אשר ביקשה לתת הסברים לירידה בהכנסות, ואת טענותיה  
14 כי הייתה צפויה לקבל עבודות נוספות, תוך ההפניה לשני פרויקטים כאמור לעיל.  
15  
16 סבורני, כי החלטת וועדת הערר גם ביחס לשני פרויקטים אלו, על כי קיים קושי להשתכנע כי  
17 העיכובים בהכנסות קשורים לפעילות, או שנגרמו מהמשבר, מעוגנת בנתונים אשר באו בפניה,  
18 נתונים אשר הם לכשעצמם אינם במחלוקת.  
19  
20 וועדת הערר אף הניחה הנחות לטובת המערער, ובסעיף 54 להחלטה צוין כי גם בהנחה שהמערער  
21 הייתה צפויה לעבוד כמתוכנן בחודשים פברואר עד אפריל 2020 באופן רציף, גם אם תתווסף  
22 התוספת הנתענת של 267,000 ₪ לחודש למחזור הכנסותיה, לא יהיה בכך כדי להגדיל את המענקים  
23 מעבר למה שקיבלה.  
24  
25 מכל האמור, עולה כי המערער לא עמדה בנטל שהועבר אליה להראות כי הירידה בהכנסות  
26 בשיעורים אשר פורטו בבקשות שהגישה לחודשים מרס-אפריל 2020 ומאי-יוני 2020, נובעת כולה  
27 מהפגיעה הכלכלית בשל משבר הקורונה.  
28  
29 משמדובר בפגיעה חלקית בלבד, הרי שאין כל מניעה לקבוע כי המענק יינתן רק לגבי אותו חלק  
30 אשר לגביו המסקנה הינה שהירידה נובעת ממשבר הקורונה.  
31  
32 במצב בו הנתונים מצביעים על קשר סיבתי חלקי בלבד, אין מניעה לבצע חישוב באופן שבוצע לצורך  
33 בחינה מה היא אותה ירידה בהכנסות אשר נובעת מהקורונה. יתירה מכך, אם לא היה נערך חישוב  
34 כזה, יכול והמערער הייתה נפגעת הואיל והמשמעות הייתה שניתן היה לומר כי לא הוכח על ידה



## בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

עמ"נ 28990-09-22 י. ע. פ. - יצחק עפר ופיתוח בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

1 קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות לבין משבר הקורונה. במצב זה ייתכן והמערערת אשר לא הייתה  
2 עומדת בנטל אשר עבר אליה להוכחת הקשר הסיבתי, לא הייתה מקבלת כל מענק.  
3  
4 דרישת קיומו של הקשר סיבתי נמצאת בלב תכליתן של ההוראות בהחלטת הממשלה ובחוק הסיוע.  
5 מטרת החוק, והחלטת הממשלה, אינה מתן סיוע בעלמא, אלא מתן סיוע אך בנסיבות בהן הירידה  
6 בהכנסות נובעת מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה.  
7  
8 דרישה זו לקשר סיבתי נקבעה הן בהחלטת הממשלה (סעיף 1.ג.) והן בחוק הסיוע (סעיף 8(3)), כתנאי  
9 עצמאי ונפרד. מובן, כי בחינת קשר סיבתי אינה מביאה אך לתוצאה דיכוטומית, אם קיים או לא  
10 קיים קשר סיבתי, אלא שיכול, כפי שבעניינה של המערערת, כי הקשר הסיבתי מתקיים באופן חלקי.  
11 דהיינו כי הירידה במחזורים של ההכנסות בהשוואה בין תקופת הבסיס לתקופת הזכאות תהיה אך  
12 בחלקה בשל משבר הקורונה.  
13  
14 לעיתים, בחינת נתונים אלו מורכבת, שכן כאשר מדובר בעסק אשר ברגיל קיימת תנודתיות במחזורי  
15 עסקאותיו, ייתכן וההשוואה על הבסיס הדו חודשי תהא מטעה, שכן מכלול הנתונים הקשורים  
16 להכנסות יצביע על כך שרק חלק מהירידה נובע ממשבר הקורונה.  
17  
18 כך הוא בעניינה של המערערת, אשר הכנסותיה ברגיל בעלות תנודתיות, וזאת במשך שנים. עובדה  
19 זו אינה שוללת את הצורך לבחון האם הצניחה הארוכה והמשמעותית אשר נחזית החל מחודש יולי  
20 2019, נמצאת בגדר אותם שינויים תנודתיים, אם לאו. יש להוסיף, כי אילו היה מדובר בשינוי  
21 החורג אך במעט מהשינויים התנודתיים הרגילים, ניתן היה להחזיק זאת לזכות המערערת, ואולם,  
22 מדובר בשינוי משמעותי ביותר, כפי האמור לעיל, ובחריגה משמעותית גם מהתנודתיות הרגילה.  
23  
24 אשר לטענה ביחס למנגנון החישוב אשר יש לבצע כאשר ההשוואה הדו חודשית אינה מתיישבת עם  
25 הצורך בקיומו של הקשר הסיבתי, גם לכך התייחסה וועדת הערר, ויש לקבל גם את מסקנתה על כי  
26 אין מקום להתערב בהחלטת המשיבה. שני נימוקים נתנה לכך הוועדה בסעיף 65 להחלטתה, האחד  
27 הוא כי ההחלטה לחשב את תקופת הבסיס כמוצק חלופי הייתה החלטה מטיבה, בהעדר הסברים  
28 מניחים את הדעת מצד המערערת בדבר צפי הכנסותיה בתקופת הזכאות, והשני כי המשיבה אף  
29 אישרה למערערת מענקים מסכום גבוה יותר מהתוצאה שהייתה מתקבלת בהתאם לממוצע.  
30  
31 שתי הנמקות אלו מביאות למסקנה כי ההחלטה בהשגה למעשה הטיבה עם המערערת, הגם  
32 שהחישוב במסגרת ההשגות היה שונה בחלקו מהחישוב בהחלטה הראשונה של המשיבה. משזו  
33 התוצאה, הרי שכפועל יוצא מכך, לא היה בהחלטות בהשגות כדי לפגוע במערערת.  
34



## בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

עמ"נ 28990-09-22 י. ע. פ. - יצחק עפר ופיתוח בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

1 בכך גם יש מענה לטענת המערערת על כי המשיבה שינתה חישובה ונימוקיה בין ההחלטה הראשונה  
2 לבין ההחלטה בהשגה. אכן, נכון היה כי הבחינה המעמיקה היתה נעשית עוד בהחלטה הראשונה,  
3 אך משזו התוצאה אין מקום למתן סעד למערערת.  
4

5 זאת ועוד, סעיף 12(ב) לחוק הסיוע קובע כי: "המנהל רשאי, ביוזמתו או לפי דרישת העוסק, לתקן  
6 את קביעתו כאמור בסעיף קטן (א), אם התגלו עובדות חדשות או מצא כי נפלה טעות בקביעה זו".  
7

8 הוראה זו מאפשרת למשיבה תיקון טעות, זאת גם לצד הסמכות הכללית לתיקון טעות הנופלת  
9 בביצוע חישוב. המשיבה כאמור תיקנה חישוביה, ואני מוצא כי הייתה לה סמכות לעשות כן. ואולם,  
10 גם אם ייאמר כי קיים קושי בשינוי ההנמקה, הרי שלבסוף המשיבה החליטה שלא לשנות את  
11 תוצאת החלטתה הקודמת, והגם שהחישוב המאוחר מביא לתוצאה של מתן מענק נמוך יותר,  
12 הותירה את החלטתה הקודמת בעינה.  
13

14 המערערת טענה כי צלחה בהרמת נטל ההוכחה לא פחות מאשר בעניין פודלוסקי, ששם הייתה  
15 הפסקת עבודה מספטמבר 2019 (עמ' 5 שוי' 21-22 לפרו'). סבורני, כי אין הדבר כך, ובהשוואה לעניין  
16 פודלוסקי, הרי שבעניינה של המערערת התקופה של הירידה בהכנסות הינה למעלה מפי שניים.  
17

18 ההשגה השלישית הוגשה למרות שביחס לחודשים אליה היא מתייחסת, יולי-אוגוסט 2020,  
19 התקבלה בקשתה של המערערת במלואה, והטענה הינה כי יש לחשב על פי החישובים ביחס  
20 לחודשים האחרים, ומשכך, להגדיל את הסכום של המענק אף שאושר. ביחס לכך קבעה וועדת  
21 הערר, בסעיף 75 להחלטה, כי יישום אחיד של החישוב החלופי היה מוביל להעדר זכאות לתקופה  
22 זו, ויש לקבל גם מסקנה זו של וועדת ערר, אשר אף לא נסתרה עובדתית.  
23

24 מכל האמור, המסקנה הינה כי החלטת הוועדה סבירה, וקביעותיה העובדתיות מעוגנות בנתונים  
25 אשר לכשעצמם אינם במחלוקת.  
26

27 15. אשר לטענת המערערת על כי וועדת הערר לא היתה צריכה לדון כלל בשאלת הקשר  
28 הסיבתי, הואיל והמשיבה לא טענה לספק בקיומו של הקשר הסיבתי בהשגות – יש לדחות טענה  
29 זו.  
30

31 תחילה להחלטות בהשגות – אלו מתייחסות לירידה החדה בהכנסות של המערערת החל מחודש  
32 7/2019, והנימוקים להחלטות הם בירידה זו. התייחסות לירידת ההכנסות מ-7/2019, משמעותה  
33 להעדר קשר סיבתי מלא בין תקופת הזכאות לתקופת הבסיס.  
34



## בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

עמ"נ 28990-09-22 י. ע. פ. - יצחק עפר ופיתוח בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

- 1 אכן, המשיבה לא השתמשה בביטוי "קשר סיבתי" בנימוקיה במסגרת ההחלטות בהשגות, אך  
2 הנימוקים כולם נשענים על העדר קשר סיבתי. מובן כי טענה לפיה בהכנסות בתקופת הבסיס קיימת  
3 ירידה מאוד חדה, הינה טענה המתייחסת באופן ישיר לשאלת קיומו או העדרו של קשר סיבתי.  
4  
5 יתרה מכך, בערר ביקשה המערערת עצמה להביא נתונים על מנת להראות קיומו של קשר סיבתי,  
6 ומכאן שברור היה למערערת כי שאלת הקשר הסיבתי היא זו העומדת על הפרק, והיא זו אשר  
7 בבסיס נימוקי המשיבה.  
8  
9 לפיכך, לא הייתה כל הרחבת חזית, ובדין התייחסה וועדת הערר לשאלת הקשר הסיבתי. האמור  
10 שולל גם את טענת העדר הנמקה בהחלטות בהשגות – ההשגות מנוסחות אמנם בתמצית, אך  
11 ההנמקה בבסיסה קשורה באופן ישיר לירידה בהכנסות וזהו הנימוק המרכזי.  
12  
13 16. גם טענת המערערת על קיומה של התיישנות מהותית וחריגה מסמכות כפועל יוצא מכך  
14 להידחות.  
15  
16 נטען לאיחורים של 174 ו-143 ימים, מעבר ל-120 הימים שנקבעו בדין כמועד מחייב.  
17  
18 כאמור לעיל, בבר"ם 7502/22 בעניין פודולסקי, נפסק כי חריגה מהמועד אינה מחייבת קבלת  
19 ההשגה באופן אוטומטי, כאשר מדובר בעיכוב משמעותי, וכי **"יש בהחלט מקום לייחס משקל נכבד**  
20 **לעיכוב במתן ההחלטה בהשגה, בפרט כאשר מדובר בעיכוב משמעותי"**.  
21  
22 אכן, העיכוב של המשיבה במתן ההחלטות בהשגות הינו עיכוב משמעותי, אך גם במקרה כזה אין  
23 משמעות הדבר קבלת ההשגה באופן אוטומטי.  
24  
25 שם, בעניין פודולסקי, מדובר היה בחריגה של 129 ימים, וביחס למערערת מדובר בחריגה ארוכה  
26 יותר. ואולם, גם בחריגה זו אין כדי להביא למסקנה כי יש לקבל את ההשגות באופן אוטומטי.  
27  
28 המשמעות האופרטיבית הינה כי לא תעמוד חזקת התקינות המנהלית לצד המשיבה. יש להדגיש כי  
29 החלטת וועדת הערר לא באה תוך הסתמכות על חזקת התקינות המנהלית. הוועדה בחנה לגופו של  
30 עניין את הטענות העובדתיות והמשפטיות, דקה בנתונים ובמשמעות של ירידת ההכנסות החדה עוד  
31 מאמצע 2019, הניחה לטובת המערערת שורת הנחות, ונתנה החלטתה לגופו של עניין, על בסיס  
32 הנתונים העובדתיים אשר באו בפניה.  
33



## בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע

עמ"נ 28990-09-22 י. ע. פ. - יצחק עפר ופיתוח בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

1 אפנה בעניין זה לפסק הדין בעמ"נ (נצ') 44862-06-22 חברת א.ו שיווק תוצרת חקלאות בע"מ נ'  
2 רשות המיסים (15.2.2023), אשר ניתן לאחר פסק הדין בבר"ם 7502/22 בעניין פודולסקי, ושם  
3 יישם בית המשפט לעניינים מנהליים, בסעיף 39 לפסק הדין, את הקביעה בעניין פודולסקי,  
4 ומנימוקים דומים דחה את טענה דומה.

5

6 זאת ועוד, המערערת קיבלה מקדמות בשיעור ניכר, ומשכך, בפועל, קיים קושי לומר כי קיימת  
7 גגיעה במערערת כתוצאה מהאיחור במתן ההחלטות, וגם החלת דוקטרינת הבטלות היחסית  
8 מביאה הייתה לתוצאה של דחיית הטענה.

9

10 אשר על כן, הערעור על כל חלקיו, נדחה.

11

12 אני מוצא כי בשל התנהלות המשיבה באיחורים במתן ההחלטות בהשגות, שינויי ההנמקות, ואי  
13 ביצוע בחינה מעמיקה עוד בהחלטות הראשונות, אין לחייב את המערערת בהוצאות בגין הליך זה,  
14 אף שערעורה נדחה. לפיכך, אין צו להוצאות.

15

16

פסק הדין יישלח לצדדים.

17

18 ניתן היום, ה' אדר תשפ"ג, 26 פברואר 2023, בהעדר הצדדים.

19

יואל עדן, שופט

20

21

