



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1249-22
ערר 1250-22
ערר 1251-22
ערר 1252-22
ערר 1253-22

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

מ.אדן לשיווק ומסחר בע"מ מס' 514462787
ע"י מר מוסטפא נעאמנה

העוררת:

נ ג ד

רשות המסים

המשיבה:

באמצעות היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות
רחוב בן גוריון 38 רמת גן
מייל: corona.ararim@taxes.gov.il

החלטה

1. בפנינו עררים על החלטות המשיבה בדבר זכאות העוררת למענקי השתתפות בהוצאות קבועות, המחולקים לפי פרק ו' ל חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020, ביחס לתקופות הזכאות ספטמבר אוקטובר 2020, נובמבר דצמבר 2020, ינואר פברואר 2021, מרץ אפריל 2021 ומאי יוני 2021.
2. ההשגות הוגשו בתאריכים 09/02/2021, 04/03/2021, 10/05/2021, 12/08/2021 ו- 25/08/2021 (בהתאמה) וההחלטות בכל ההשגות ניתנו ביום 30/01/2022.
3. בהחלטותיה בהשגות הגיעה המשיבה למסקנה כי העוררת כלל אינה זכאית למענקים וזאת בהסתמך על שני נימוקים מרכזיים. הנימוק הראשון הוא מסקנת המשיבה כי לא מתקיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים של העוררת בתקופות הזכאות לבין משבר הקורונה, לאור קיומן של האינדיקציות הבאות:
 - א. ירידת מחזורים שהחלה עוד בחודשים ינואר-פברואר 2020 ביחס לתקופה המקבילה בשנת 2019;
 - ב. ירידה חדה מאוד בתשומות המקוזזות על ידי החברה החל מחודש ינואר 2020;
 - ג. הפסקת פעילות עם לקוחה מרכזית של העוררת בסוף שנת 2019, תוך ציון כי הכנסות אותה החברה עלו בשנת 2020;
 - ד. עסקה חריגה וחד פעמית בחודש דצמבר 2019;
 - ה. תנודתיות הכנסות העוררת, המצדיקה עריכת ממוצע, כך שמחזור תקופת הבסיס יהא ממוצע הכנסותיה הדו חודשי של העוררת בשנת 2019, ומחזור תקופות הזכאות יחושב "על פי ממוצע 2020/2021" (כך בהחלטות). השוואה בין הממוצעים מעלה כי אין ירידת מחזורים המזכה במענק.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

4. יצוין כי המשיבה אף ציינה כי שני לקוחותיה של העוררת שהוזכרו בהחלטה הם חברות קשורות, אך בכתב תשובה הבהירה כי אינה עומדת על טענה זו.
5. נימוק נוסף שהופיע בהחלטות בהשגה הוא כי על פי מאזן הבוחן לשנת 2020, סך הוצאותיה הקבועות של העוררת הסתכם ב- 48,000 ₪. בכתב התשובה וכן במעמד הדיון הבהירה המשיבה כי החלטתה התבססה על הנימוק הראשון וכי לא מדובר במקרה בו החליטה להתערב במקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות (כפי שנעשה בשלב בחינת חלק מהבקשות למענק).
6. ביום 10/05/2022 התקיים דיון בתיקים. על רקע הגשתה המאוחרת של העוררת את תגובתה לכתב התשובה, ב"כ המשיבה נתנה את הסכמתה לדון בהתייחסות זו תוך שהובהר כי במידת הצורך תינתן לה שהות נוספת לגיבוש טענותיה.

טענות העוררת

7. במעמד הדיון הסביר ב"כ העוררת כי החברה עוסקת בייבוא ושיווק ברזל, בעיקר לסיטונאים, אך העוררת גם מספקת ברזל לקבלנים. היא מחזיקה מלאי באופן שגרתי ובהתאם לו מספקת את ההזמנות, ובמידת הצורך עורכת הזמנות של סחורה מחו"ל. במצב דברים רגיל, בו נדרשת אספקה של סחורה לפני מסירתה ללקוח, מדובר בתקופה של כחודש. הכנסותיה מדווחות למע"מ בהתאם למועד אספקת הסחורה (עמ' 3 לפרוטוקול, שורה 6 ואילך).
8. לפיכך, מחזור הכנסותיה אינו קבוע, ומושפע מהיקף ההזמנות, מהיקף הסחורה שיש בידה לספק באופן מיידי וממשך ההמתנה עד לקבלת אספקה.
9. בכתב עררה, עמדה העוררת על האיחור במתן החלטות המשיבה בהשגה, הנע בין 38 ל- 235 ימים. באיחורים אלה, יש לטענת העוררת, כדי להצדיק את קבלת ערריה. לעניין זה, הפנתה העוררת להחלטת בית המשפט המחוזי בעמ"נ 27710-06-21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, לוי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המסים בישראל (ניתן ביום 03/01/2022, פורסם בנבו) (להלן: "פס"ד בטחון הצפון").
10. בתגובתה לכתב התשובה, שהוגשה ערב הדיון, נטען כי בשונה מטענת המשיבה לפיה היה על העוררת להגיש את הערר עם חלוף המועד למתן ההחלטה בהשגה, בחקיקת המס המוכרת למייצגה, בחלוף המועד יש לראות את ההשגה כהשגה שהתקבלה. כן עמדה על כך שאין בעומס הרב שתואר על ידי המשיבה כדי להצדיק הפרה של הוראות החוק.
11. כן טענה העוררת כי ההחלטה בהשגה אינה נוגעת לגופה של ההשגה ולנושא ההשגה. לעניין זה נסביר, כי בעוד שהחלטות המשיבה בהשגות ביחס לתקופות הזכאות שבפנינו נושאות נוסח זהה, החלטות המשיבה בבקשות למענק היו שונות זו מזו, וכללו נימוקים שונים, כגון קביעה כי יש מקום להתערב במקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות (ספטמבר אוקטובר, נובמבר דצמבר, מרץ אפריל ומאי יוני), קביעה כי ירידת המחזורים השנתית מסתכמת ב- 20% בלבד (נובמבר דצמבר, ינואר פברואר) ועוד.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

12. באשר לנימוקי המשיבה בדבר היעדרו של קשר סיבתי, טענה העוררת כי הירידה בהכנסות ובתשומות בתחילת שנת 2020 אינה מעידה על היעדרו של קשר סיבתי, שכן היתה יכולה להיגרם מסיבות שונות, כגון ירידת ביקושים אחרי עודף ביקושים בסוף שנת 2019, או דחיית מועד הדיווח על התשומות (לעניין הירידה בתשומות). כן עמדה העוררת על כך שבכל מקרה ירידה זו אינה רלבנטית לתקופות הזכאות שבפנינו. לעניין זה אף עמדה העוררת על כך שדווקא בחודשים מרץ עד אוגוסט 2020 היתה עליית מחזורים ביחס לתקופה המקבילה בשנת 2019 ועל כן לא הגישה בקשות למענקים עבור תקופות אלה. בנסיבות אלה, לדעת העוררת המסקנה המתבקשת היא כי הירידה בהכנסותיה בשליש האחרון של שנת 2020 נבעה ממשבר הקורונה. לעניין זה ובתשובה לשאלת הוועדה מדוע החלו לראות את השפעות המשבר רק בחודש ספטמבר 2020, ציין ב"כ העוררת בדיון כי מחודש זה היתה ירידה בביקוש למוצרי החברה (עמ' 4 לפרוטוקול, שורה 18).
13. באשר לנימוק בדבר תנודתיות העוררת כמצדיק עריכת ממוצע לחישוב תקופת הבסיס ותקופת הזכאות, טוענת העוררת כי מדובר בסטייה מהוראות החוק לפיהן ירידת המחזורים תיבחן בהתאם למחזורי העסקאות הדו חודשיים, וזאת ללא הצדקה. כן טענה העוררת כי כל הבדיקה שנערכה, גם לעניין הירידה בתשומות, מנוגדת לרעיון הכללי שבבסיס החוק לחישוב אחיד ומהיר. בעניין זה במעמד הדיון ב"כ העוררת הוסיף וציין כי גם אם היתה הצדקה לחישוב ממוצע, החישוב המתאים הוא של ממוצע ההכנסות בעשרת החודשים עבורם הוגשו הבקשות ביחס לעשרת החודשים המקבילים להם, וגם בחישוב זה היתה מוצאת כי חלה ירידה המזכה במענק (עמ' 4, שורה 36 ואילך).
14. לעניין זה אף טענה העוררת כי היו לה הכנסותיו הוניות בשנת 2020, כך שלאחר קיזוז הכנסות אלה גם עריכת ממוצע שנתי מובילה לירידת מחזורים המזכה במענק. במעמד הדיון הובהר כי ההכנסות ההוניות היו בחודש מרץ 2020 בסך 6,302,564 ש"ח, בחודש אפריל 2020 בסך 11,200 ₪, בחודש ספטמבר 2020 בסך 1,188,034 ₪ ובחודש נובמבר או דצמבר 2020 בסך 468,000 ₪. ב- 2019 לא היו הכנסות הוניות, ב- 2020 כ- 7,970,000 ₪ סך הכל (עמ' 2 לפרוטוקול הדיון, שורות 13-16).
15. בתגובה לכתב התשובה וכן במעמד הדיון התבקשה העוררת להתייחס לשני הנימוקים הנוספים שעמדו בבסיס החלטות המשיבה בהשגות, בדבר הפסקת העבודה עם לקוחה משמעותית וכן העסקה החריגה בהיקפה בחודש דצמבר 2019.
16. באשר להפסקת העבודה עם הלקוחה המשמעותית, בתגובתה לכתב התשובה ובמסמך ההבהרות שהוגש לבקשת הוועדה הסבירה העוררת כי הסיבה להפסקת העבודה היתה אי הסכמות לגבי מחירי מוצרי העוררת ונכונותם של לקוחות נוספים לשלם את התמורה שהעוררת ביקשה. כן ציינה העוררת כי במקום הפעילות עם הלקוחה המשמעותית, הגדילה את היקף פעילותה עם לקוחות אחרים. במסמך ההבהרות ציינה כי התקשרה עם לקוחות אחרים. במעמד הדיון התבקשה העוררת להבהיר מי הם אותם הלקוחות וציינה כי כוונתה היתה שהגדילה את היקף הפעילות עם לקוחות קיימים, אך לא נקבה בשמות של לקוחות פרט לחברת נעאמנה שהיקף העסקאות עמה גדל.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

17. בתגובה לכתב התשובה ציינה העוררת כי אחד מהלקוחות, חברת נעאמנה, היא הלקוח לו הופקה החשבונית החריגה בחודש דצמבר 2019. לטענת העוררת לא מדובר בעסקה חריגה, העוררת נעתרה לביקוש מצד הלקוחה ובהמשך ירד מחזור הפעילות. במעמד הדיון תיאר ב"כ העוררת מצב מעט אחר, והוא כי הרקע לעסקה הגדולה יחסית היה מלאי גדול שהצטבר לאחר הפסקת העבודה עם הלקוחה המשמעותית (עמ' 3 לפרוטוקול, שורות 26 ואילך).

טענות המשיבה

18. בכתב תשובתה, התייחסה המשיבה לטענת העוררת בדבר האיחורים במתן החלטות בהשגה, ועמדה על כך שההוראה הקובעת את סדי הזמנים נקבעה בלא סנקציה בצידה, וכי אי קביעת הסנקציה היתה בכוונת מכוון, וזאת על רקע העומס שהיה צפוי להיות מוטל על המשיבה, ואף הציגה נתונים בדבר היקף הבקשות שהוגשו ושטופלו ואף פירטה נתונים בדבר ההשלכה התקציבית של קבלת כל ההשגות בהן לא ניתנה החלטה במועד על הסף. נוסף על כל אלה, הפנתה המשיבה לכך שהמחוקק קבע פתרון אחר לעיכוב אפשרי במתן החלטות והוא מקדמות על חשבון המענק.

19. כן הציעה המשיבה סנקציה חלופית שיהיה בה כדי לרפא את הפגם, והיא פסיקת הוצאות.

20. המשיבה אף הגדילה וטענה כי היה על העוררת להגיש ערר מיד עם חלוף המועד ומשלא עשתה כן היא מושתקת מלטעון נגד האיחור. לתמיכה בטענתה הפנתה המשיבה לסעיף 6(ב) לחוק לתיקון סדרי ממשל (החלטות והנמקות), התשי"ט-1958 בו נקבע כי אם עובד הציבור לא השיב בתוך המועד שנקבע בדיון, רואים בכך, לעניין כל דין, החלטה לסרב לבקשה, ללא נימוקים.

21. באשר לטענת העוררת בדבר קיומו של קשר סיבתי לירידת המחזורים, הפנתה המשיבה את תשומת הלב לתנודתיות הכנסות העוררת בשנים 2019 ו-2020.

22. כן הפנתה המשיבה את תשומת הלב לכך שהכנסות העוררת החלו לרדת כבר בחודש אוקטובר 2019, חודשים עובר לפרוץ המשבר, וכי ניתן לראות כי באותו החודש הפסיקה לעבוד עם אותה לקוחה משמעותית של העוררת עד לאותה העת (שהיקף ההכנסות ממנה בשנת 2019 עמד על כ- 20% מסך הכנסות העוררת באותה השנה).

23. כן הצביעה על העסקה החריגה בחודש דצמבר 2019, שהיקפה עמד על כ- 11% מסך הכנסות העוררת בשנת 2019.

24. לעניין הזה הפנתה המשיבה לכך שלאחר נטרול ההכנסה החריגה בדצמבר 2019, והכנסותיה ההוניות של העוררת כפי שפורט בדיון, ניתן לראות כי הכנסותיה בחודשים אוקטובר 2019 עד אפריל 2020, שנעו בין 700,000 ₪ ל-1.9 מיליון ₪ נותרו נמוכות ביחס להכנסה החודשית הממוצעת בשנת 2019 שעמדה על כ- 2.9 מלש"ח בחודש (וראו עמ' 2 לפרוטוקול, שורה 35 ואילך).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

25. כן העירה המשיבה בכתב התשובה כי למיטב ידיעתה, חברות הפועלת בענף הבניה לא הפסיקו את פעילותן במהלך השנתיים האחרונות וגם בכך יש כדי לערער את ההנחה בדבר קיומו של קשר סיבתי.

דין והכרעה

26. לאחר בחינת טענות הצדדים והחומרים שהוגשו, הגענו למסקנה כי דין העררים להידחות, כפי שיפורט להלן.

התשתית המשפטית

התשתית המשפטית – דרישת הקשר הסיבתי

27. עניינו של פרק ו' לחוק הוא מענקי סיוע לעסקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות ומענקי סיוע בשל פגיעה ממושכת. תנאי הזכאות למענק השתתפות בהוצאות קבועות מפורטים בסעיף 8 לחוק, וגובה המענק נקבע לפי סעיף 9 לחוק.

28. סעיף 8(2) לחוק קובע כי אחד מתנאי הזכאות למענק הוא כי חלה ירידת מחזורים בהכנסותיו של מבקש המענק, בשיעור הקבוע באותו הסעיף. יצוין, מנגנון המענקים מבוסס על תקופות זכאות בנות חודשיים כך שהיקף הפגיעה ובהתאם חישוב המענק נעשה בהתאם לתקופה של חודשיים.

29. ככלל, שיעור ירידת המחזורים נבחן באמצעות השוואה בין מחזור העסקאות שדווחו למע"מ בתקופת הזכאות (התקופה עברה מבוקש המענק) לבין מחזור העסקאות שדווחו למע"מ בתקופת הבסיס (התקופה המקבילה בשנת 2019) וזאת על סמך ההנחה כי אלמלא משבר הקורונה, מחזור עסקאותיו של מבקש המענק בתקופת הזכאות היו כמחזור עסקאותיו בתקופת הבסיס (וראו דברי ההסבר להצעת חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020, ה"ח 1341, עמ' 453).

30. תנאי זכאות נוסף הרלבנטי לענייננו הוא דרישת הקשר הסיבתי הקבועה בסעיף 8(3) לחוק, שהיא הדרישה כי הירידה במחזורי העסקאות כאמור לעיל נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה. כלומר, הדרישה היא כי יש קשר סיבתי בין ירידת המחזורים לבין משבר הקורונה, וכי ירידת המחזורים לא נגרמה מסיבות אחרות.

31. בפס"ד בטחון הצפון נקבע כי הנחת המוצא היא כי דרישת הקשר הסיבתי מתקיימת, ונדרשים ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי (פסקאות 52-53 לפסק הדין). בהמשך לכך, בהחלטות הוועדה אף נפסק כי הנטל שיוטל על מבקש המענק ייגזר מעוצמת האינדיקציות שיש בהן לערער את הקשר הסיבתי (וראו ערר 21-1640 מי קומפני ישראל בע"מ נ' רשות המסים (פורסם באתר הוועדה- כמו כל החלטות הוועדה שיוזכרו להלן), פסקאות 25 ו-34).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

32. מקום בו התערערה ההנחה בדבר קשר סיבתי, נטל ההוכחה עובר למבקש המענק ועליו להוכיח כי ירידת המחזורים נגרמה ממשבר הקורונה (ראו למשל ערר 1133-21 מאסטר ביי בע"מ נ' רשות המסים (19/05/2021), ערר 1037-21 ע. חורי דאמוני בע"מ נ' רשות המסים (20/06/2021)).
33. שאלת הקשר הסיבתי יכולה להתעורר מקום בו עולה הספק האם אירוע אחר הוא שגרם לירידת המחזורים (לדוגמא, במצב של שינוי מתכונת הפעילות של מבקש המענק או פיצול הפעילות לשני עסקים נפרדים), אך היא גם יכולה להתעורר לעניין היקף ירידת המחזורים אותו ניתן לייחס למשבר הקורונה, לדוגמא במצב בו עולה הרושם כי מחזור העסקאות בתקופת הבסיס אינו משקף את פעילותו הרגילה של מבקש המענק, או קיומו של אירוע ממנו ניתן להסיק כי מחזורי ההכנסות בתקופת הבסיס לא היו צפויים לחזור על עצמם בתקופת הזכאות.
34. ביחס למקרה בו מתעוררת שאלת הקשר הסיבתי לעניין היקף ירידת המחזורים אותו ניתן לייחס למשבר הקורונה, נקבע כי בנסיבות מיוחדות ישנה הצדקה לבחון את ירידת המחזורים שלא בהתאם למחזור העסקאות בתקופת הבסיס כפי שדווחה למע"מ וזאת כדי לעמוד על הנזק שנגרם בגלל משבר הקורונה ולא מסיבות אחרות (ראו לדוגמא ערר 1138-21 אגרולייט נ' רשות המסים (31/05/2021), ערר 1088-21 ש.ש.ג רפאלו (ניהול מותג) נ' רשות המסים (03/06/2021), ערר 1167-21 אפרים ויינשטיין עורכי דין נ' רשות המסים (30/08/2021)).

מועד קבלת החלטה בהשגה

35. בהתאם לסעיף 20(א)(1) לחוק, החלטה בהשגה תינתן בתוך 120 ימים.
36. בפס"ד בטחון הצפון, בית המשפט קיבל את טענות המערערת לגופו של עניין בדבר אופן חישוב המענק לו היא זכאית. לאחר מכן, ובבחינת למעלה מן הצורך כפי שצוין בפסק הדין, הוא אף נדרש לכך שהחלטה בהשגה באותו המקרה ניתנה באיחור של 68 ימים מהמועד הקבוע בחוק.
37. בעניין זה, ביטא בית המשפט את עמדתו כי איחור של 68 ימים במתן החלטה בהשגה הוא איחור משמעותי ביותר, וזאת בהתחשב בתכלית החוק שהיא מתן סיוע מהיר ויעיל של כספים שישמשו כ- "אוויר לנשימה" לעוסקים שפעילותם העסקית הופסקה בשל מגבלות שהוטלו על המגזר העסקי בשל התפשטות נגיף הקורונה. בתוך כך, בית המשפט הפנה את תשומת הלב לכך שגם בהליך חקיקת החוק, הנושא עלה במפורש בדיון בוועדת הכספים של הכנסת, בו נציג המשיבה הבהיר כי סד הזמנים של 120 ימים נועד להיות "רף עליון" למתן החלטה בהשגה. לעניין זה, סבר בית המשפט המחוזי כי אין לפרש את סד הזמנים שנקבע בחוק, גם אם נקבע בלא סנקציה בצידו, כך שכל איחור, משמעותי ככל שיהיה, לא יוביל לתוצאה של קבלת ההשגה.
38. כן קבע בית המשפט כי היה מקום לכל הפחות לפסוק לטובת המערערת הוצאות או פיצוי בשל עצם האיחור עצמו במתן החלטה בהשגה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

39. יושם אל לב כי בנסיבות אותו המקרה, הערעור התקבל לגופו וההכרעה לעניין האיחור ניתנה בבחינת למעלה מן הצורך. כלומר, נסיבות אותו המקרה לא העלו את השאלה מהי משמעות האיחור מקום בו לא נמצא מקום להתערב בהחלטה לגופה.
40. לעניין זה נבקש להפנות לפסק הדין בע"מ 1386/04 **המועצה הארצית לתכנון ובנייה נ' עמותת נאות ראש העין, ע"ר** (20/05/2008, פורסם באתר הרשות השופטת), אליו מפנה בית המשפט בפס"ד בטחון הצפון, ובו עומד בית המשפט העליון על כך שהפרת מסגרת המועדים החלה על הרשות המינהלית עשויה להיבחן גם במסגרת בדיקת תקינותה וסבירותה של פעולת הרשות.
41. בפסק הדין בית המשפט העליון אף מציין (אף כאן – בבחינת מעל לנדרש) כי גם במקרה בו נפל פגם בכך שההחלטה ניתנה באיחור, יש מקום לבחון את משמעותו של הפגם בהתאם לתורת הבטלות היחסית, לפיה לא כל הפרה של הדין גוררת בהכרח בטלות, אלא יש לבחון את מהות הפגם ולהתאים את הסעד הראוי לכלל נסיבות המקרה.
42. ואמנם, החלטות הוועדה גם לאחר פס"ד בטחון הצפון (ובשים לב לפסיקת העליון) קבעו כי בבחינת המשמעות של האיחור במתן החלטה בהשגה יש לתת משקל משמעותי לתכלית ההוראה שהיא מתן מענה מהיר ויעיל לעסקים שנפגעו בעקבות נגיף הקורונה. כך, איחור במתן החלטה בהשגה הוא שיקול במסגרת בחינת החלטות המשיבה. ואולם שיקול זה אינו עומד לבדו אלא נבחן בצד שיקולים נוספים ובהם עצם הזכאות למענק (כך שמקום בו מלכתחילה העורר לא היה זכאי למענק, איחור במתן ההחלטה בהשגה לא יוכל להצדיק את מתן המענק (ערר 1795-21 **חיים ישראלי ובניו בע"מ נ' רשות המסים** (18/01/2022)(להלן: "ערר 1795-21" פסקה 51)), וזאת לעומת מקום בו מדובר בעסק הזכאי למענק והמחלוקת מתמקדת בגובה המענק (ערר 1664-21 **ארג'נטרו אחזקות בע"מ נ' רשות המסים** (31/01/2022) (להלן: "ערר 1664-21"), פסקה 75), מידת הנזק שנגרמה לעורר מהאיחור במתן החלטה בהשגה ובכלל זאת האם קיבל את המענקים או המקדמות להם היה זכאי (ערר 1664-21, פסקאות 79-80).
43. פרט לאפשרות להצדקת קבלת הערר בשל האיחור במתן החלטה בהשגה, לאיחור כאמור ייתכנו השלכות נוספות למשל מקום בו מתעוררת שאלת הקשר הסיבתי אך הממצאים העובדתיים אינם מובהקים די – האיחור במתן החלטה בהשגה יכול להטות את הכף לטובת העורר (ערר 1795-21, פסקה 51).

מן הכלל אל הפרט

עמידה בדרישת הקשר הסיבתי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

44. כזכור, הנחת המוצא היא כי מתקיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים לבין משבר הקורונה, וזאת אלא אם המשיבה מצביעה על אינדיקציות שיש בהן כדי לערער את ההנחה העובדתית.
45. במקרים שבפנינו, בבסיס ההחלטות בהשגות עמדו מספר אינדיקציות שלדעת המשיבה היה בהן כדי לערער את ההנחה בדבר קיומו של קשר סיבתי. נפנה לבחון אינדיקציות אלה.
46. באשר לנימוק התנודתיות שעמד בבסיס עמדת המשיבה, נציין כי אנו מתקשים לקבלו; אמנם מבחינה של מחזורי העסקאות של העוררת ברמה החודשית ניתן לזהות תנודתיות מסוימת. ואולם, מנגנון בחינת הזכאות למענק וכן חישוב המענק נסמכים על חישוב דו חודשי. בבואנו לערוך חישוב דו חודשי במקרה שלפנינו ניתן לראות כי התנודתיות חלשה למדי; כך, הפער הגדול ביותר במחזורי העוררת בשנת 2019 עומד על כפי 2.1, ובשנת 2020 הפער עומד על כפי 3.5. לטעמנו לא מדובר בפער שמעיד על תנודתיות בעצמה המצדיקה עריכת ממוצע בנסיבות המקרה (והשוו: ערר 2206-21 **עלמה קיי בע"מ נ' רשות המסים** (14/04/2022), פסקה 38).
47. לעניין זה נציין, כי לא שוכנענו בעמדת המשיבה לפיה יש לנטרל מהכנסות העוררת בחודש דצמבר 2019 את העסקה שהוגדרה כחריגה, שכן מדברי ב"כ העוררת עולה הרושם כי כל חריגותה הסתכמה בהיקפה; כלומר לא מדובר בתשלום עבור עבודה משנה אחרת או מפעילות שאינה חלק מהפעילות השוטפת של העסק או עבור עסקה שלא היתה צפויה לחזור על עצמה (וראו ערר 1649-21 **טיקו בניה מתקדמת בע"מ נ' רשות המסים** (21/12/2021), פסקאות 38 ואילך והמובאות המוזכרות שם).
48. כן אין בידינו לקבל את נימוק המשיבה בדבר ירידה בתשומות. כפי שטענה העוררת וכפי שנפסק בעבר, ירידה בתשומות אינה מעידה בהכרח על ירידה בהיקף הפעילות, וזאת בשים לב לאפשרות לדחיית מועד הדיווח על התשומות (וראו ערר 1684-21 **יוניטד טרוול אדוונצ'רס בע"מ נ' רשות המסים** (02/12/2021), פסקה 16).
49. ואולם, מצאנו ממש בטענה בדבר הפסקת העבודה עם לקוחה משמעותית בסוף שנת 2019. אין מחלוקת בין הצדדים כי לקראת סוף שנת 2019 העוררת הפסיקה לעבוד עם אחד מלקוחותיה המשמעותיים. בכך יש כדי לערער את ההנחה בדבר קיומו של קשר סיבתי.
50. באשר לשינויים במחזורי ההכנסות של העוררת, אמנם נרשמה ירידה מסוימת עד לחודש אפריל 2020, אך לאחר מכן ניתן לראות עליה במחזורי ההכנסות. בנסיבות אלה, אין בידינו לקבל את הטענה בדבר מגמה של ירידת מחזורים, ומהצד השני נתונים אלה מעוררים תהיה בדבר השפעת המשבר על העוררת, אשר לדבריה קיבל ביטוי בפעילותה החל מחודש ספטמבר 2020 בלבד.
51. לסיכום חלק זה, ניתן לומר שהתערערה ההנחה בדבר קיומו של קשר סיבתי בין ירידת המחזורים לבין המשבר, והנטל להראות כי ישנו קשר סיבתי בין ירידת המחזורים לבין המשבר עובר לכתפי העוררת.
52. בכתבי הטענות וגם במעמד הדיון, העוררת לא הציגה הסבר ממשי, משכנע או מבוסס לירידת המחזורים החל מחודש ספטמבר 2020.
53. יתרה מכך, לעוררת ניתנה הזדמנות במסגרת התגובה לכתב התשובה וגם במעמד הדיון לפרט אודות לקוחות אחרים ש"מילאו" את מקומה של אותה לקוחה משמעותית, והעוררת הסתפקה באמירות כלליות שלא גובו במסמכים או נתונים.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

54. כפי שצוין לעיל, העוררת טענה כי התקשרה עם לקוחות חדשים וכן כי הרחיבה את ההתקשרות עם לקוחות קיימים. ואולם, העוררת לא נקבה בשמות של אותם הלקוחות, ואף לא הציגה כל אסמכתא התומכת בטענותיה.
55. הלקוחה היחידה אליה התייחסה היא חברת נעאמנה. ואולם מעיון בריכוז החשבוניות שהופקו ללקוחה זו עולה כי פרט לחשבונית נוספת בחודש מאי 2020, לא הופקו חשבוניות ללקוחה זו עד לינואר 2022, ועל כן אנו מתקשים לקבל את הטענה כי מדובר בלקוחה משמעותית לאורך זמן.
56. לפיכך אין מנוס מהמסקנה שהעוררת לא הרימה את הנטל שעבר לכתפיה.

איחור במתן החלטה בהשגה

57. כפי שפורט לעיל, חריגה מהמועד לקבלת החלטה בהשגה הוא שיקול הנבחן בצד שיקולים נוספים, כגון טיב המחלוקת, האם שולמו לעורר מקדמות וכיו"ב. זאת, במסגרת דוקטרינת הבטלות היחסית, לפיה יש להבחין בין סיווג הפגם שנפל בהחלטה המינהלית (אם נפל) לבין הסעד שייקבע בגין אותו הפגם, על יסוד שיקולים שונים הקשורים לנסיבות המקרה.
58. בנסיבות המקרה שבפנינו, ולאחר שבחנו את ההחלטות לגופן, לא מצאנו שיש באיחורים במתן ההחלטות כדי להצדיק את קבלת העררים על הסף. זאת, בין היתר, בהתחשב בכך שבמישור המעשי, לעוררת שולמו מקדמות בסך של כ- 900,000 ₪, ומעיון בהחלטות המשיבה בהשגות עולה כי העוררת אף לא נדרשה להשיב את המקדמות עד כה. בנסיבות אלה, קשה לראות מה הפגיעה או הנזק שנגרמו לעוררת המצדיקים את קבלת העררים על הסף. לשם השוואה, קבלת העררים על הסף משמעה זכאות למענקים בסך הקרוב לשני מיליון ₪.
59. כן נחدد ונציין כי הגם שבמקרים אחרים נפסק כי איחור במתן ההחלטה בהשגה יכול להטות את הכף במקרה של ספק בדבר קיומו של קשר סיבתי, בנסיבות המקרה שבפנינו ולאור נימוקינו לעיל, אין המדובר בספק שבו האיחור יכול להכריע את הכף.
60. יוער, כי אין באמור כדי לקבל את הנימוקים השונים שהעלתה המשיבה בתשובתה; בקצירת האומר נעיר כי ניתן לתהות בדבר עצמת הנימוק בדבר העומס שמוטל על המשיבה כמצדיק את האיחור, וזאת מקום בו לפחות חלק מהעומס המוטל עליה הוא תוצר של מדיניותה שלה עצמה לבחון באופן פרטני נתח ניכר מהבקשות למענק, וזאת במיוחד כאשר בהתאם לנתונים שהיא עצמה מציגה, על אף העיכובים המשמעותיים המשאבים המושקעים בבירור ההשגות מצטמצמים והולכים (וראו גם ערר 1644-21, פסקה 67).
61. מעבר לכך, טוב היה אילו המשיבה היתה מוותרת על הטיעון לפיו היה על העוררת להגיש את עררה מיד עם חלוף המועד למתן החלטה בהשגה ואם לא עשתה כן היא מושתקת מלטעון. ראשית, דומה כי הטיעון מקפל בתוכו כשל לוגי, שכן משתמע ממנו כי בעוד שהמועד למתן ההחלטה בהשגה אינו מחייב אלא מנחה, המועד להגשת הערר הוא מחייב ולא מנחה, וזאת ללא שניתן למצוא לכך תימוכין בחוק. מעבר לכך, לא ברור מדוע יש לצפות מעסקים שחוו ירידת מחזורים בתקופת הקורונה (שאם לא כן – לא היו עומדים בתנאי הראשון לזכאות



מדינת ישראל ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

למענק) יידרשו ליזום הליכים משפטיים על חשבונם, וזאת בנקודה בה כלל אינם יודעים האם השגתם התקבלה או לא; במובן מסוים טענה זו אף עומדת בניגוד לטענת המשיבה בדבר מחסור במשאבים, שכן גם אילו כלל המשיגים היו בוחרים לפנות לוועדה בחלוף המועד (כפי שקורה מעת לעת), לא ברור כיצד המשיבה היתה יכולה להתמודד עם עומס זה, מקום בו אינה מתמודדת עם אותו העומס בשלב מוקדם יותר של ההליך (וראו גם ערר 21-1644, פסקאות 68-69).

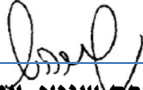
62. ואולם, מצאנו באיחורים אלה כדי להצדיק את חיוב המשיבה בהוצאות העוררת.
63. לקראת סיום, נשלים ונציין אין בטענת העוררת הנימוקים החדשים בהחלטות בהשגות לעומת בהחלטות בבקשות למענק כדי להוביל לתוצאה שונה אליה הגענו. אמנם, טוב וראוי היה אילו המשיבה היתה פורשת את כל נימוקיה ושיקוליה כבר בשלב ההחלטה בבקשה; אך מקום בו ניתנה לעוררת ההזדמנות להגיב לטענה החדשה, לא מצאנו שיש בכך כדי להצדיק את קבלת העררים (והשוו: ערר 21-2095 י.ע.פ – יצחק עפר ופיתוח בע"מ נ' רשות המסים (14/06/2022), פסקאות 74-79).

סוף דבר

64. נוכח כל האמור, העררים נדחים.
65. העוררת תשיב את הסכומים ששולמו לה כמקדמות בהתאם להוראות החוק ובתיאום עם גורמי הגבייה במשיבה.
66. המשיבה תישא בהוצאות העוררת בסך 5,000 ₪.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 45 יום.
ניתנה היום, כ' סיון תשפ"ב, 19/06/2022, בהעדר הצדדים.


אילן עזרא, רו"ח
חבר


שירah שגיא, עו"ד
יו"ר הוועדה