



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה וחרבות ברזל – מסלול ארצי

ערר 1364-23

ערר 1372-23

לפני כבוד חברי הוועדה:

סגן ראשת בית הדין, ד"ר ערן בר, עו"ד - יו"ר

חאג' יחיא ראאד, רו"ח - חבר

א.הנדל מתקני חשמל בע"מ מס' 511603904

העוררת:

ע"י ב"כ רו"ח רחמים נסים

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

עניינו בעררים על החלטות המשיבה בבקשות לקבלת מענקי הוצאות קבועות לתקופות הזכאות יולי-אוגוסט 2020 ונובמבר-דצמבר 2020, בהתאם להוראות חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) תש"ף – 2020 (להלן: ה"חוק" ו/או "חוק התכנית לסיוע כלכלי"). השאלה העומדת לדיון בעררים אלה היא האם הירידה במחזור העסקאות של העוררת בתקופות הזכאות נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש.

א. העובדות הצריכות לעניין

1. העוררת היא חברה העוסקת בביצוע עבודות חשמל.
2. בתאריכים 21.9.20 ו-18.1.21 הגישה העוררת שתי בקשות לקבלת מענקי הוצאות קבועות עבור חודשים יולי-אוגוסט 2020 ונובמבר-דצמבר 2020 בהתאם להוראות החוק. בסמוך למועד הגשת הבקשות למענקים הועברו לעוררת תשלומים עבור המענקים בסך של 648,576 ש"ח.
3. ביום 7.6.21 דחתה המשיבה את בקשות העוררת למענקים. בהחלטות הדחייה נקבע כי בחישוב הכנסות העוררת חל סעיף 8(א) לפקודת מס הכנסה בשל ביצוע עבודות מתמשכות שמשכן מעל שנה, כך שהעוררת אינה עומדת בתנאים שנקבעו בחוק לקבלת המענקים.
4. ביום 21.7.21 הגישה העוררת השגות על ההחלטות הדוחות את בקשותיה למענקים.
5. ביום 1.3.23, בחלוף 589 ימים ממועד הגשת ההשגות, דחתה המשיבה את השגות העוררת. בהחלטות בהשגות המשיבה שבה על קביעותיה כי במספר פרויקטים ביצעה העוררת עבודות שמשכן מעל שנה ולכן היא מוחרגת מזכאות למענק.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

6. בהחלטות בהשגות צוינה עילה נוספת לדחיית ההשגות והיא היעדר קיומו של קשר סיבתי בין הירידה הנקודתית בהכנסות העוררת לבין ההשפעה הכלכלית שנגרמה בשל התפשטות נגיף הקורונה (להלן: "הקשר הסיבתי"). המשיבה העלתה מספר אינדיקציות התומכות לעמדתה בהיעדר קיומו של קשר סיבתי:
- א. מהשוואת ההכנסות בחודשים ינואר-פברואר בשנת 2019 לחודשים המקבילים בשנת 2020 נמצא כי קיימת ירידה חדה בהכנסות וזאת לפני משבר הקורונה.
- ב. מהשוואת התשומות שדווחו בחודשים ינואר-פברואר בשנת 2019 לתשומות שדווחו בחודשים המקבילים בשנת 2020 נמצא כי קיימת ירידה חדה בתשומות המקוזזות.
- ג. הירידה בהכנסות היא נקודתית ללא קשר לקורונה ונובעת מאופיו התנדודי של העסק.
- ד. הכנסות העסק בתקופת הסגר השלישי גבוהות מהכנסות העסק בחודשים ללא סגרים.
7. על החלטות המשיבה בהשגות הגישה העוררת עררים אלו.
8. ביום 26.12.23, לאחר שבחנו את טענות הצדדים שהועלו בכתבי הטענות ובדיון שהתקיים ביום 8.6.23 (להלן: "הדיון"), ביקשנו מהמשיבה להודיע האם היא עומדת על החלטתה להחרגת העוררת מזכאות למענק בשל ביצוע עבודות מתמשכות וזאת לאור פסיקות של וועדות הערר ובתי המשפט שדנו בסוגייה זו ודחו את עמדתה (ראו עמ"נ (מרכז) 54477-01-22 **יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל רשות המסים** (פורסם בנבו, 02.08.2023); עמ"נ (חיפה) 53616-06-22 **רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ נ' רשות המסים בישראל** (פורסם בנבו, 07.07.2023); עמ"נ (מרכז) 49628-08-22 **הגר רם תשתיות בע"מ נ' מדינת ישראל-רשות המסים** (פורסם בנבו, 02.12.2022) ובר"מ 1692-23 **קבוצת ברקת יזמות והקמת מבנים בע"מ נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 27.07.2023)).
9. ביום 8.2.24 הודיעה המשיבה שהיא מסכימה לוותר על טענתה כי העוררת מוחרגת מזכאות למענק בשל ביצוע עבודות שמשכן מעל שנה. נוכח התנדודיות בהכנסות העוררת ברמה החודשית והשנתית, המחזורים הנמוכים שדווחו בשנים 2022-2023, ביקשה המשיבה שהוועדה תדון בסוגיית הקשר הסיבתי.
10. מאחר והמשיבה בתגובתה מיום 8.2.24 ביקשה לשמור על זכותה לתקן קביעת זכאות בסוגיית עבודות מתמשכות, ביקשנו מהמשיבה להבהיר את פשר הסתירה בעמדתה והאם היא חוזרת בה מהקביעה כי יש להחריג את העוררת מזכאות למענק בשל ביצוע עבודות מתמשכות, כך שהוועדה תכריע בסוגיית הקשר הסיבתי בלבד.
11. ביום 12.2.24 הודיעה המשיבה שהיא חוזרת בה מהטענה של תחולת סעיף 8 א' לפקודה והחרגת העוררת מזכאות למענקים רק במסגרת עררים אלו ומבלי לוותר על טענה זו באופן רוחבי בתיקי המשיבה השונים. המשיבה ביקשה מהוועדה להכריע בסוגיית הקשר הסיבתי ולהתחשב בהסכמתה לחזור בה מטענת עסק מוחרג במסגרת פסיקת ההוצאות.
12. לאור עמדת המשיבה וצמצום המחלוקת בין הצדדים, החלטה זו תדון בסוגיה בדבר קיומו של קשר סיבתי ומשמעות איחור המשיבה במתן החלטות בהשגות בלבד.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ב. טענות העוררת

13. בכתב הערר נטען כי יש להורות על קבלת העררים מחמת השיהוי הממושך בקבלת ההחלטות בהשגות. ההחלטות בהשגות ניתנו בחלוף 589 ימים ממועד הגשת ההשגות, כך שמדובר באיחור של 469 ימים מעבר למועד הקבוע בחוק. המשיבה הפנתה להוראות מס ולפסיקת בית המשפט בעמ"נ 27710-06-21 ב.ג. ביטחון נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 03.01.2022)(להלן: "עניין ב.ג. ביטחון"), שם נקבע כי איחור של 68 ימים במתן ההחלטה בהשגה מצדיק קבלתה.

14. אשר לטענה בדבר היעדר קיומו של קשר סיבתי נטען כי בית המשפט העליון בבר"מ 7502/22 רשות המסים נ' פודולסקי (פורסם בנבו, 22.01.2023) (להלן: "עניין פודולסקי") קבע כי התנאי לקבלת המענקים הוא ירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופות הבסיס, כך שהדרך להוכיח זאת היא באמצעות נתוני ההכנסות ולא מעבר לכך. העוררת הפנתה לעניין ב.ג. ביטחון, שם נקבע כי בהינתן תכלית חוק התוכנית לסיוע כלכלי העוסק אינו נדרש להוכיח קיומו של קשר סיבתי, ובכלל זה אין בחוק דרישה כי העורר יציג מסמכים או ראיות לכך.

15. העוררת הוסיפה כי המשיבה לא הצביעה על ממצאים עובדתיים מהימנים כלשהם לשלילת הקשר הסיבתי כפי שנקבע בעניין פודולסקי. העוררת עוסקת בביצוע עבודות חשמל והכנסותיה אינן זהות ברמה החודשית ומכאן שאין מקום להשוות את הכנסותיה בין חודשי השנה. יתרה מכך, בחינת הכנסות באופן רבעוני או שנתי מצביעה על ירידה בהכנסות ומובילה למסקנה הפוכה מזו שהגיעה אליה המשיבה. בחינת הכנסות העוררת בשנת 2019 באופן רבעוני מראה כי חלה עליה בהכנסות מדי רבעון עד לרבעון השלישי. גם השוואה שנתי מראה כי חלה ירידה בהכנסות העוררת בשנת 2020 בהשוואה לשנת 2019.

ג. טענות המשיבה

16. בכתב התשובה המשיבה סקרה בהרחבה את תכלית החוק, חישוב המענק בהתאם לנוסחה שמבטאת את תכלית החוק ואת תנאי הסף בדבר קשר סיבתי. המשיבה צירפה כתב תשובה נוסף בו התייחסה באריכות לגבי טענת ההתיישנות. לעמדתה, המועד לקבלת ההחלטה בחוק נקבע ללא סנקציה בצדו וזאת בכוונת מכוון. המשיבה הפנתה לנתונים המעידים על כך שמגפת הקורונה מהווה אירוע חסר תקדים מבחינת היקף הבקשות למענקים והשגות בהן נדרשה לטפל. המשיבה הוסיפה כי העוררת עשתה דין לעצמה ולא השיבה את כספי המקדמות. המשיבה התייחסה לפסיקה בעניין פודולסקי ולעמדתה, לכל היותר, וכשמדובר באיחור משמעותי, מוטל עליה נטל להוכיח כי החלטתה בהשגה נכונה מבלי שתחזקת התקינות המינהלית תעמוד לה. המשיבה הפנתה לפסיקה ממנה ניתן ללמוד כי האיחור אינו מבטל את תוקף המעשה של הרשות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

17. בכתב התשובה המשיבה שבה על קביעתה כי הירידה במחזור העסקאות היא נקודתית, אינה נובעת מהקורונה, אלא מאופי ההכנסות התנודתי של העוררת. מדוחות מע"מ לשנים 2017-2019 עולה כי המחזורים מאופיינים בתנודתיות מובהקת ונעים בין 1.2 מיליון ₪ ועד ל- 6.3 מיליון ₪. המשיבה טענה כי בהתאם לפסק הדין בעמ"נ (נצרת) 40181-04-22 **סלטי מערכות חשמל 2000 בע"מ נ' רשות המיסים** (פורסם בנבו, 23.03.2023) (להלן: "**עניין סלטי**"), במקרה של עסק תנודתי יש לבחון את הזכאות למענק בהתאם לממוצע מחזור עסקאות בשנת 2019 אל ממוצע מחזור העסקאות בשנת 2020. השוואת ממוצע ההכנסות בשנת הבסיס אל ממוצע ההכנסות בשנת הזכאות מראה כי העוררת חוותה ירידה בהכנסותיה בשיעור של 21%. מאחר ובתקופת זכאות נובמבר-דצמבר 2020 נדרשת ירידה בשיעור שלפחות 25% ובחודשים יולי-אוגוסט 2020 נדרשת ירידה בשיעור שלפחות 40%, העוררת אינה זכאית למענקים אלו. לעמדתה, אין העוררת זכאית למענקים רק בשל התנודתיות בהכנסותיה והעובדה שהצליחה לאתר שתי תקופות בהן חלה ירידה שכביכול מזכה במענק.
18. בדיון העוררת שבה על טענתה כי בהתאם לפסיקה שדנה בעוסק שהכנסותיו תנודתיות יש לבחון את הזכאות למענק לפי ממוצע שנתי. מאחר ואין מחלוקת בין הצדדים כי הכנסות העוררת תנודתיות, הרי שמהשוואת ממוצע ההכנסות עולה שאין ירידה בהכנסות בשיעור המזכה במענק. לאחר שהוועדה העירה כי במידה ושיעור הירידה היה עולה על 25% הרי שהעוררת היתה זכאית למענקים לתקופות זכאות נוספות, טענה המשיבה שיכול להיות שהעוררת נפגעה מהקורונה אבל עדיין נדרש רף ירידה של 25% ובחלק מהתקופות 40%.

ה. דיון והכרעה

הוועדה תקדים ותציין כי דין העררים להתקבל ותפרט טעמיה.

19. בסעיף 8(3) לחוק התוכנית לסיוע כלכלי נקבע תנאי סף לזכאות למענק והוא קיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזור העסקאות להשפעת משבר הקורונה:

" הירידה במחזורי העסקאות כאמור בפסקה (2) נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש "

20. תכלית הדרישה לקיומו של קשר סיבתי היא מתן פיצוי בגין השפעת נגיף הקורונה ולא רק בעקבות ירידה בין מחזורי תקופת הבסיס למחזורי תקופת הזכאות. בכל תקופת זכאות קבלת המענק מותנית בכך שהירידה במחזור העסקאות בהשוואה לתקופה מקבילה בשנת 2019 היא



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

21. דרישת הקשר הסיבתי עוגנה בעבר בחקיקה דומה – חוק מס רכוש וקרן הפיצויים, התשכ"א – 1961 (להלן: "חוק מס רכוש"). בפרק הפיצויים בחוק מס רכוש, הוגדרו מענקי סיוע כתוצאה מנזקי מלחמה לרכוש, או כתוצאה מנזקי מלחמה עקיפים. בשורה של החלטות במסגרת ערעורים לפי חוק מס רכוש, נקבע כי יש הכרח בקיומו של קשר סיבתי בין נזק המלחמה לבין הירידה במחזור עסקאותיו של העוסק. נקבע כי דרישת הקשר הסיבתי עולה בקנה אחד עם תכלית החוק (ראו רע"א 6540/15 **כתר אחזקות בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים** (פורסם בנבו, 18.04.2016); בע"מ 20479-05-10 **חן מרגלית השקעות וסחר בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים** (פורסם בנבו, 22.11.2010); בע"מ 1120/09 **יעקב פאר נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים** (פורסם בנבו, 25.12.2011)).

22. סוגיית הקשר הסיבתי בהקשר מענקי הקורונה נדונה במספר רב של החלטות ועדות הערר שהוקמו מכוח חוק התכנית לסיוע כלכלי (ראו לדוגמא ערר 1030-21 **א.ל. ניהול אולמות חתונה נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 24.03.2021); ערר 1008-21 **תחנת דלק היצירה בע"מ נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 24.03.2021); ערר 1007-21 **יתד טכנולוגיות נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 08.03.2021) וערר 1005-21 **טי ג'את סיסטמס 2006 נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 09.03.2021)).

23. בעמ"נ (באר שבע) 28990-09-22 **י.ע.פ. - יצחק עפר ופיתוח בע"מ נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 26.02.2023), בית המשפט קבע כי הנטל הראשוני המוטל על העוסק מתבסס כל כולו על הירידה במחזורי ההכנסות:

" ביחס לשאלת הקשר הסיבתי ונטל ההוכחה לכך שהוא מתקיים בין הירידה במחזורי ההכנסות לבין התפשטות נגיף הקורונה, נקבע כי הנטל הראשוני מוטל על מבקש המענק, וזהו נטל ראשוני בלבד, כאשר לצורך עמידה בו די בהצבעה על נתונים של ירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס." (פס' 13 בפסק הדין)

24. עוד נקבע בפסיקה, שככל שהמשיבה סבורה כי לא קיים קשר סיבתי, עליה מוטל הנטל להצביע על ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי (ראה עניין פודולסקי; עמ"נ (חיפה) 33553-01-22 **וטרמטיק אינטרנשיונל בע"מ נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 16.10.2022)(להלן: **עניין וטרמטיק**)) ועמ"נ 49628-08-22 **הגר רם תשתיות בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המסים** (פורסם בנבו, 02.12.2022)).

25. בעניין ב.ג. ביטחון בית המשפט עמד על החזקה בדבר קיומו של קשר סיבתי בהתאם למנגנון הקבוע בחוק:

"חוק הסיוע הכלכלי למעשה קובע הנחה עובדתית בדבר קיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזורי לבין התפשטות נגיף הקורונה. על כן, ככל שרשות המסים מבקשת לטעון כי תנאי הקשר הסיבתי אינו מתקיים במלואו, עליה מוטל הנטל



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

להצביע על ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי. " (פס' 52-53 בפסק הדין)

26. על פי הנחה עובדתית זו, העוסק אינו נדרש להוכיח קיומו של קשר סיבתי או להציג ראיות התומכות בכך. **בעניין פודולסקי** בית המשפט העליון אישר חזקה זו וקבע כי די בהצבעה על נתונים של ירידה במחזורי העסקאות בתקופת הזכאות בהשוואה לתקופת הבסיס על מנת להוכיח עמידה בתנאי בדבר קיומו של קשר סיבתי.

ד. מן הכלל אל הפרט

27. העוררת הגישה בקשות למענקים לחודשים יולי-אוגוסט 2020 ונובמבר-דצמבר 2020 לאור ירידה במחזור העסקאות בהתאם לשיעור המינימלי שנקבע בחוק. מדוחות ה-ESNA עולה כי בחודשים יולי-אוגוסט 2020 העוררת חוותה ירידה בשיעור של כ-48% בהשוואה להכנסות בשנה הקודמת ובחודשים נובמבר-דצמבר 2020 חוותה ירידה בשיעור של כ-33%.

28. כפי שנקבע במספר רב של החלטות ועדות הערר ופסיקת בתי המשפט שדנו בערעורים על החלטות הועדות, בחינת זכאות למענק תוך סטייה מהנוסחה שנקבעה בחוק צריכה להיעשות במקרים חריגים ולאחר שבפני המשיבה עמדה תשתית ראייתית התומכת בכך (ראו החלטתנו בערר 1279-23 **סלינט טרפיק סולושנס בע"מ נ' רשות המסים** (פורסם בנוב, 26.06.2023), כאשר הדברים שנקבעו בהחלטה זו נכונים גם לעררים שבפנינו.

29. עוד בטרם נתייחס לקביעות המשיבה בהחלטות בהשגות נדגיש כי הנוסחה שנקבעה בחוק נועדה למנוע את הצורך בבדיקה פרטנית ארוכה ומסורבלת, כשהמטרה שעמדה לנגד עיני המחוקק הייתה ליצור מנגנון מהיר, יעיל ופשוט למתן המענקים (ראו עמ"נ 48298-11-21 **מאגמה ישראל פרוייקטים בע"מ נ' רשות המסים**, פס' 37 (פורסם בנוב, 12.06.2022) (להלן: "**עניין מאגמה**"). כפי שהובהר לעיל, על פי החזקה הקבועה בחוק, העוררת אינה נדרשת להוכיח באמצעות ראיות כי הירידה בהכנסותיה נגרמה בשל ההשפעה הכלכלית שנגרמה בעקבות התפשטות נגיף הקורונה. רק במידה ובידי המשיבה ראיות עובדתיות מהימנות השוללות את קיומו של הקשר הסיבתי, רק אז יועבר הנטל לעוררת להוכחת קיומו:

"**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 המסים 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, פס' 22-ההדגשות אינן במקור).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

30. נימוקי ההחלטה בהשגה לעניין היעדר קיומו של קשר סיבתי נסמכים כולם על נתונים מדוחות ESNA לשנים 2019-2021. עיון בסעיפים 1-4 בהחלטות בהשגות מראה כי קביעות המשיבה בדבר היעדר קיומו של קשר סיבתי לא התבססו על מידע קונקרטי מלבד דיווחיה למע"מ. נראה כי מדובר בעילת דחייה חלופית שהועלתה על ידי המשיבה מבלי שזו ביררה אותה באופן ראוי.

31. למרות שההחלטות בהשגות התקבלו באיחור שלמעלה מ-15 חודשים מעבר למועד הקבוע בחוק, במהלך תקופה ארוכה זו המשיבה נמנעה מלבחון את פעילות העוררת ולאסוף ראיות מהן ניתן ללמוד כי הירידה בהכנסות העוררת לא הושפעה בעקבות התפשטות נגיף הקורונה.

אינדיקציות המבססות קיומו של קשר סיבתי

32. דווקא מדוחות ה-ESNA ניתן ללמוד על הפגיעה המשמעותית שחוותה העוררת בעקבות משבר הקורונה. השוואת הכנסות העוררת ברמה השנתית מראה כי העוררת חוותה ירידה של כ-9 מיליון בהכנסותיה בשנת 2020 לעומת אשתקד. המדובר בירידה שנתית בהכנסות בשיעור שלמעלה מ-20%!

33. קביעת המשיבה בהשגה כי "קיימות ירידות נקודתיות אקראיות" בהכנסות העוררת ללא קשר לקורונה אינה מבוססת על ממצא עובדתי כלשהו. המשיבה שהיתה ערה לכך שדיווחי העוררת מאופיינים בתנודתיות רבה נמנעה מלציין את הירידה בהכנסות העוררת ברמה השנתית. ירידה משמעותית בהכנסות ברמה השנתית מהווה ראיה משמעותית לכך שלא מדובר בירידה אקראית.

34. אינדיקציה נוספת המלמדת על הפגיעה שנגרמה לעוררת בעקבות משבר הקורונה היא העלייה המתמשכת בהכנסות העוררת בין השנים 2017-2019 עד לתחילת משבר הקורונה. בשנת 2017 דיווחה העוררת על הכנסות בסך של כ-28.9 מיליון ₪, בשנת 2018 על הכנסות בסך של כ-34.9 מיליון ₪ ובשנת 2019 על הכנסות בסך של כ-43.9 מיליון ₪. מנתון זה אנו למדים שבשנים שלפני תחילת משבר הקורונה הכנסות העוררת היו במגמת עלייה מתמדת בשיעור שנע בין 20.6%-25.6% מדי שנה. עם תחילת משבר הקורונה לא רק שמגמת העלייה בהכנסות נבלמה, אלא שחלה ירידה משמעותית בהכנסות העוררת בשיעור שלמעלה מ-20%. זהו נתון משמעותי הממחיש יותר מכל את הפגיעה שנגרמה לעוררת במהלך תקופת הקורונה.

35. נתון נוסף המלמד על השפעת משבר הקורונה על פעילות העוררת הוא העובדה שבשנת 2021, שנה שבמחצית השניה שלה לא חלו מגבלות התקהלות ופעילות, חלה התאוששות בפעילות העוררת והיא דיווחה על הכנסות בסך 40,105,246 ₪. המדובר בעליה בהכנסות בשיעור של 16% בהשוואה לשנת 2020.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

36. שלושת אינדיקציות אלו היו אמורות להוביל את המשיבה למסקנה אחת והיא קיומו של קשר סיבתי. אם לא די בכך, אין באינדיקציות שהועלו על ידי המשיבה בכדי להעביר את הנטל להוכחת קיומו של קשר סיבתי לעוררת, בוודאי שאין בהן להפריך את חזקת הקשר סיבתי הקבועה בחוק. כפי שיובהר בהמשך, נוכח האיחור הממושך במתן ההחלטות בהשגות על המשיבה מוטל נטל מוגבר להוכחת טענותיה. במקרה זה המשיבה לא הציגה ראיות כלשהן לביסוס קביעותיה ולסטייה מהנוסחה שנקבעה בחוק מלבד השערות וניתוחים בלתי מבוססים של נתונים מדיווחי ESNA, כך שלמעשה לא עמדה בהעברת הנטל לעוררת להוכחת קיומו של קשר סיבתי ובוודאי שלא עמדה בנטל מוגבר להוכחת טענותיה.

התנודתיות בהכנסות העוררת

37. בחינת דיווחי העוררת למע"מ מגלה כי דיווחיה החודשיים מאופיינים בתנודתיות רבה לפני משבר הקורונה, במהלכו ולאחריו. על התנודתיות בהכנסות ניתן ללמוד מהפערים בין ההכנסה הנמוכה להכנסה הגבוהה בכל שנה.

הכנסה הנמוכה ביותר	ההכנסה הגבוהה ביותר	הפער בין ההכנסה הנמוכה ביותר לגבוהה ביותר	שנה
1,410,497 ₪	3,459,501 ₪	פי 2.45	2017
1,274,506 ₪	6,356,543 ₪	פי 4.98	2018
1,974,965 ₪	5,671,743 ₪	פי 2.87	2019
1,472,012 ₪	4,136,045 ₪	פי 2.80	2020
1,497,473 ₪	4,629,782 ₪	פי 3.09	2021

38. מטענות הצדדים עולה שאין כל מחלוקת ביניהם כי דיווחי העוררת מאופיינים בתנודתיות רבה. במקרים רבים של עוסקים שדיווחיהם מאופיינים בתנודתיות משמעותית נקבע כי הדרך הנכונה לבחינת זכאות למענק היא לקבוע תקופת זכאות חלופית כך שהזכאות למענק תיבחן בהתאם לממוצע מחזור העסקאות בשנת 2019 אל מול ממוצע מחזור העסקאות בשנת 2020 (ראו עניין סלטי פס' 58-59; ערר 1167-21 אפרים וינשטיין משרד עורכי דין נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 30.8.2021); ערר 1138-21 אגרולייט נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 31.05.2021); וערר 1093-21 1094-21 ח.כ. אייר שופ בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 26.05.2021).

39. עוד נקבע כי עריכת ממוצע הכנסות שנתי מהווה כלי חיוני המסייע בבחינת מכלול הנתונים ושאלת הקשר הסיבתי (ראו עמ"נ (ב"ש) 44553-07-22 אי.וי.אי פרויקטים פיתוח ובניה בע"מ נ' מדינת ישראל, (פורסם בנבו, 26.02.2023), פס' 16; ועמ"נ (ב"ש) 21078-10-22 תעשיות פלוקטקס בע"מ נ' רשות המסים-מע"מ (ניתן ביום 27.8.2023).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

40. נוכח התנודתיות בהכנסות העוררת ובהתאם למדיניות הפסיקה הנוהגת, במקרה שבפנינו לא מצאנו כל פגם בהחלטת המשיבה לבחון את זכאות העוררת על סמך ממוצע הכנסות שנתית. דווקא בחינת ממוצע הכנסות השנתית היתה אמורה להביא את המשיבה לתוצאה הפוכה מזו שנקבעה בהחלטות בהשגות.

41. ירידה שנתית בהכנסות בשנה בה החל משבר הקורונה, בשיעור שלמעלה מ-20%, מהווה אינדיקציה משמעותית לקיומו של קשר סיבתי. בהיעדר קיומן של ראיות פוזיטיביות משמעותיות המעידות כי גורם אחר הביא לירידה בהכנסות העוררת, במקרה זה על המשיבה היה לאשר את הבקשות למענקים בהתאם לנוסחה שנקבעה בחוק.

טענת המשיבה כי הירידה השנתית אינה מזכה את העוררת במענקים

42. בכתב התשובה ובדיון טענה המשיבה כי בחינת ממוצע שנת הבסיס לשנת הזכאות מביאה למסקנה שהעוררת לא חוותה ירידה בהכנסות בשיעור המזכה במענק. שיעור הירידה עומד על 21% וזאת כשלתקופת זכאות נובמבר-דצמבר 2020 נדרשת ירידה של 25% ולתקופת זכאות יולי-אוגוסט 2020 ירידה של 40%.

43. לגבי עוסקים שדיווחיהם מאופיינים בתנודתיות יש הצדקה לבחון זכאות על סמך ממוצע שנתי על מנת למנוע עיוות בנוסחה וקבלת מענקים על ידי מי שלא זכאי לכך. אנו דוחים את עמדת המשיבה כי עוסק שדיווחיו מאופיינים בתנודתיות יהיה זכאי למענק רק אם חלה ירידה שנתית בשיעור הקבוע בחוק ממספר טעמים.

44. ראשית, עמדת המשיבה מתעלמת מהעובדה שהמחוקק קבע בחוק שמונה תקופת זכאות שונות מתוך הנחה שייטכן ופעילות העוסק תיפגע רק בחודשים מסויימים. לא נקבע בחוק תנאי גורף כי עוסק יהיה זכאי למענקים רק במידה ונגרמה לו ירידה במחזור העסקאות לאורך כל תקופות הזכאות. העובדה שלא חלה ירידה בפעילות בתקופות מסוימות אינה שוללת את האפשרות שפעילות העוסק תיפגע רק במהלך חודשים אחדים בשנת הזכאות.

45. שנית, ככל שמהשוואת ממוצע ההכנסות בין שנת הבסיס לשנת הזכאות חלה ירידה בהכנסות העוסק בשיעור שלמעלה מ-25%-40%, הרי שהדבר אמור לפעול לטובתו והוא זכאי לכל המענקים באותה שנה. אין כל היגיון בעריכת ממוצע שנתי לקביעת זכאות לתקופה מסויימת ולהתעלם מכך שממצא זה משליך על תקופות זכאות אחרות באותה שנה.

46. בערר 1863-22 **יניב שגב עורכי דין נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 09.01.2023) קבענו כי תנודתיות בהכנסות לא מביאה בהכרח לשלילת זכאות למענק. אין לצפות שדיווחיו החודשיים של עוסק יהיו זהים לאורך כל חודשי השנה. הנוסחה שנקבעה בחוק לצורך קביעת הזכאות למענק והיקפו נועדה למנוע את הצורך בבדיקה פרטנית ארוכה ומסורבלת מצד המשיבה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

47. בעניין פודולסקי בית המשפט עמד על תכלית זו וקבע "שהמטרה שעמדה לנגד עיני המחוקק הייתה תשלום מהיר של המענקים בתוך מספר ימים". לא בכל מקום מקרה בו מתגלים פערים בין הכנסות העוסק הדבר מצריך בחינה פרטנית. תנודתיות לכשעצמה אינה מובילה בהכרח למסקנה בדבר העדר קשר סיבתי. בעניין ווטרמטיק, עמד בית המשפט המחוזי על השימוש הנרחב מצד המשיבה בשלילת מענקים לאור תנודתיות בהכנסות: ה"תנודתיות" הפכה לטיעון-סל שהמשיבה עושה בו שימוש, בלא העמקה והנמקה ממשית."

48. ועדות הערר ובתי המשפט המחוזיים שדנו בערעורים על החלטות הוועדות שבו והדגישו כי רק במקרים חריגים נתונה למשיבה הסמכות לסטות מהנוסחה שנקבעה בחוק. במקרים מסוימים נקבע כי בחינת זכאות עוסק למענק על סמך ממוצע שנתי ובחירת תקופת בסיס שונה מזו הקבועה בחוק, באופן שלא נבחרת תקופה זו חודשית אלא נערך ממוצע זו חודשי שנתי, היא בגדר עיוות מוחלט ובלתי סביר של הנוסחה והעקרונות העומדים ביסודה (ראה עניין מאגמה, פס' 80).

49. העובדה שהכנסות העוררת מאופיינות בתנודתיות והעדר ירידה מזכה בהכנסות ברמה השנתית, אינן מהווים ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי.

טענת המשיבה לירידה בהכנסות לפני משבר הקורונה

50. במסגרת ההחלטות בהשגות המשיבה ערכה השוואה של הכנסות העוררת בחודשים ינואר-פברואר 2020 בהשוואה להכנסות בחודשים אלה בשנה הקודמת. מאחר ובחודשים ינואר-פברואר 2020 חלה ירידה בהכנסות בהשוואה לשנה קודמת, קבעה המשיבה כי קיימת ירידה בפעילות החברה לפני משבר הקורונה ולכן מחזורי הבסיס לא יכולים להיקבע לפי הדיווחים בשנת 2019.

51. השוואת ההכנסות בחודשים ינואר-פברואר בשנים 2019-2020 אינה מעידה על ירידה בהכנסות ובוודאי שאינה מצדיקה סטייה מהנוסחה שנקבעה בחוק. המשיבה שהיתה ערה לתנודתיות בהכנסות העוררת היתה אמורה להימנע מהשוואת הכנסות ברמה החודשית או הדו חודשית באופן שרירותי. בדיוק למקרים אלה נקבע בפסיקה כי יש לבחון את הזכאות בדרך של השוואת ממוצע שנתי.

52. החלטת המשיבה אינה סבירה וזאת כשלא היה מקום להעלות טענות חלופיות באופן ששולל את זכאות העוררת למענקים תוך סטייה מהוראות החוק. מחד, המשיבה טענה שיש לבחון את זכאות על סמך ממוצע שנתי נוכח התנודתיות בהכנסותיה ומאידך, קביעתה כי חלה ירידה בהכנסות העוררת לפני משבר הקורונה וללא קשר אליו הועלתה תוך התעלמות מאותה תנודתיות בהכנסות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

איחור המשיבה במתן החלטות בבקשה למענק ובהשגה

53. העוררת העלתה טענה נוספת לקבלת העררים והיא האיחור הממושך בקבלת החלטות בהשגות וזאת בניגוד להוראות החוק. בסעיף 20(א)(1) לחוק נקבע כי המועד למתן החלטה בהשגה.

"החלטה בהשגה תהיה מנומקת ותינתן בכתב בתוך 120 ימים".

54. בחוק התכנית לסיוע כלכלי לא נקבעה סנקציה בשל אי עמידה במועדים שנקבעו בחוק. ועדות הערר במספר רב של החלטות ערכו הבחנה בין הוראות חוק שקבעו סנקציה לצדן לבין אלו שלא וקבעו כי משלא נקבעה סנקציה בשל אי עמידה במועד שנקבע בחוק למתן החלטה בהשגה, הרי שמדובר בהוראה בעלת אופי מנחה בלבד ואין באיחור במתן החלטה בהשגה להביא לקבלתה רק בשל האיחור [ראו ערר 21-1140 הקבלן 45 בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 21.06.2021); ערר 21-1023 כ.מ. סלאמה יזמות עסקית בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 04.05.2021) עניין פליסידד; ערר 21-1060 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שרותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 28.04.2021); ערר 21-1538 מחסני קוסמטיקה בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 27.10.2021); וערר 21-1632 לביא (ב.י.) חברה להנדסה ובנין בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 08.11.2021)].

55. בעניין ב.ג. ביטחון אליו הפנתה העוררת נקבע כי על אף שלא נקבעה בחוק סנקציה בשל איחור במתן החלטה בהשגה אין לפרש את הוראות החוק לפיהן איחור משמעותי לא יביא לתוצאה המשפטית של קבלת ההשגה. במקרה זה בית המשפט הורה על קבלת הערר כשאחד מהנימוקים לכך הוא האיחור במתן החלטה בהשגה.

56. מאידך, בעמ"נ 21-12-40318 פליסידד (פיסגה) בע"מ נ' רשות המסים בישראל ועמ"נ 32134-03-22 ארג'נטרו אחזקות בע"מ נ' רשות המסים בישראל (פורסם בנבו, 13.11.2022) נקבע שאין מקום לקשור בין האיחור בקבלת החלטה בהשגה לבין קבלת או דחיית ההשגה לגופה. בית המשפט קבע כי הפתרון הראוי הינו מתן סנקציה ספציפית לאיחור בדרך של חיוב בהוצאות.

57. בעמ"נ 22-01-62994 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 30.11.2022) נקבע שככלל, חריגה מהמועד שנקבע למתן החלטה בהשגה לא תביא לקבלתה. רק במקרים חריגים במיוחד עצם האיחור במועד מתן החלטה בהשגה עלול כשלעצמו ובעיקר בהצטרף לטעמים נוספים ובהתאם לנסיבות המקרה, להביא לכך שערר שהוגש יתקבל. המדובר במקרים בהם האיחור חריג באופן ברור ומיוחד בהשוואה לתיקי ערר אחרים ולצד זאת, יש טעמים כבדי משקל נוספים המצדיקים קבלת הערר.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

58. בית המשפט העליון בשורה של פסקי דין שב וחזר על ההלכה שנקבעה בעניין פודולסקי, לפיה מתן החלטה בהשגה תוך חריגה מהמועד הקבוע בסעיף 20(א)(1) לחוק הסיוע הכלכלי אינה מחייבת את קבלת ההשגה באופן אוטומטי, וזאת כאשר אין מדובר בעיכוב משמעותי. איחור במתן החלטה בהשגה מטיל נטל על רשות המסים להוכיח כי החלטה על דחיית ההשגה הייתה נכונה מבלי שחזקת התקינות המנהלית תעמוד לטובתה (ראו גם בר"מ 903/23 הגר תשתיות בע"מ נ' מדינת ישראל רשות המיסים (פורסם בנבו, 21.06.2023); בר"מ 1692-23 קבוצת ברקת יזמות והקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים (פורסם בנבו, 27.07.2023), פס' 20 ובר"מ 7656-23 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים היחידה לטיפול במענק הקורונה (פורסם בנבו, 06.11.2023).

59. במקרה שבפנינו מדובר באיחור קיצוני של למעלה מ-15 חודשים מעבר למועד הקבוע בחוק. איחור מעין זה מטיל נטל כבד על הרשות להוכיח את תקינות התנהלותה ומחייב הבאת ראיות משמעותיות לשם סטייה מהמנגנון הקבוע בחוק ולקבוע כי לא מתקיים קשר סיבתי במקרה זה.

60. כפי שהובהר לעיל, הקביעה כי לא מתקיים קשר סיבתי בעררים אלו לא נסמכה על ראיות כלשהן מלבד דוחות ה-ESNA. במצב של איחור ממושך במתן החלטות בהשגות, לכל הפחות, היה מצופה כי המשיבה תפעל להשגת ראיות פוזיטיביות השוללות את קיומו של קשר סיבתי. המשיבה לא הציגה ראיות כלשהן ואף לא טרחה לברר מול העוררת כיצד משבר הקורונה השפיעה על פעילותה והכנסותיה במהלך תקופה ארוכה זו. אם לא די בכך, בפני המשיבה עמדו נתונים מובהקים העומדים בסתירה לאינדיקציות שהועלו על ידה בהחלטות בהשגות מהם עולה בבירור כי מתקיים קשר סיבתי. במקרה זה נראה כי המשיבה התעלמה לחלוטין מהעלייה בהכנסות מדי שנה עד לתחילת משבר הקורונה ובהמשך מהירידה בהכנסות במהלך שנת 2020. יובהר כי עם סיום הגבלות במהלך שנת 2021, שוב חלה עלייה משמעותית בהכנסות העוררת בהשוואה לשנת 2020.

61. נוכח ממצאים ברורים אלו, לא מצאנו מקום להידרש לסוגייה האם יש מקום להורות על קבלת העררים רק בשל קבלת החלטות בהשגות באיחור ניכר.

סוף דבר

62. דין העררים להתקבל.

אנו קובעים כי העוררת זכאית למענקי הוצאות קבועות עבור תקופות הזכאות יולי-אוגוסט 2020 ונובמבר-דצמבר 2020.

63. ככל שקיים הפרש בין המקדמות והמענקים ששולמו לעוררת עד כה לבין סך המענקים להם היא זכאית על פי הנוסחה שנקבעה בחוק, ההפרש ישולם לעוררת בתוך 14 ימים מהיום, בתוספת ריבית והפרשי הצמדה כחוק.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

64. לאור התוצאה אליה הגענו והתחשבות בהתנהלות המשיבה בעררים אלו, בכך שהביאה לצמצום המחלוקות והסוגיות הטעויות בירור, החלטנו לחייב את המשיבה בהוצאת העוררת על הצד הנמוך. המשיבה תישא בהוצאות העוררת בסך כולל של 8,000 ₪. סכום זה ישולם לעוררת בתוך 14 יום מהיום, שאם לא כן יישא ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

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

ניתנה היום, כ"ו אייר תשפ"ד, 03/06/2024, בהעדר הצדדים.


חאג' יחיא ראאד, רו"ח
חבר הוועדה


ד"ר ערן בר, עו"ד
יו"ר הוועדה