



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

ערר 1035-22

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

העוררת: **צובן בע"מ מס' 515094811**  
באמצעות רו"ח אורי בארי

נ ג ד

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

**החלטה**

1. בפנינו ערר על החלטת המשיבה מיום 26/01/2022 לפיה העוררת אינה זכאית למענק עבור תקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020, המחולק מכוח פרק ו' לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן: "החוק").
2. הנימוק שעמד בבסיס ההחלטה בהשגה הוא כי "התנודתיות במחזורים קיימים גם בשנת 2020 וגם בשנת 2019. והשוואת המחזורים בין שנים אלו מצביעה על פער אשר אינו מסביר בהכרח את הירידה של המחזורים להבא ומפר את הקש"ס של השפעות נגיף הקורונה".
3. לטובת בהירות הקריאה בהמשך נסביר כי אחד מתנאי הזכאות למענק בתקופת הזכאות שבנדון הוא ירידת מחזורים בשיעור 40%. ככלל ירידת המחזורים נבחנת באמצעות השוואה בין מחזורי העסקאות שדווחו למע"מ בתקופה עברה מבוקש המענק- בעניינו יולי אוגוסט 2020 (להלן: "תקופת הזכאות") לבין החודשים המקבילים בשנת 2019 (להלן: "תקופת הבסיס").
4. לאחר בחינת הטענות והחומרים שהוגשו, הגענו לכלל מסקנה כי ניתן לקבל החלטה על פי הטענות והראיות שהוגשו בכתב בלבד בהתאם לסמכותנו לפי תקנה 9(1) לתקנות התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) (סדרי הדין והמינהל בוועדת הערר), התשפ"א – 2020.

**טענות הצדדים**

5. בכתב הערר, מסבירה העוררת שהחודשים יולי אוגוסט הם חודשים "חזקים" בכל השנים – 20% ויותר מסך ההכנסות השנתיות ואולם בתקופת הזכאות הכנסות העוררת היו נמוכות במיוחד, גם ביחס להכנסות של שנת 2020 וגם ביחס להכנסות בחודשים אלה בשנים קודמות



## מדינת ישראל

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

- והסיבה היא השפעת הקורונה. כן עומדת העוררת על כך ששיעור ירידת המחזורים בין תקופת הבסיס לתקופת הזכאות עומד על 50%.
6. בהקשר זה טענה העוררת כי יש לבחון את הזכאות למענק בהתאם לדיווחים למע"מ כמצוות החוק ואין לסטות מבחינה של ירידת המחזורים שלא בהתאם לדיווחים למע"מ. זאת בדומה למקרים אחרים בהם המשיבה דבקה בהוראות החוק מקום הירידה היתה פחות מהשיעור המזכה במענק על אף הסברים כלכליים.
7. בכתב תשובתה פרשה המשיבה בהרחבה את הרקע לחקיקת החוק, ועמדה על תכלית המענק, שהיא סיוע לעסקים שפעילותם נפגעה ועל אף זאת נדרשו להמשיך ולשאת בהוצאות שונות שלא ניתן להימנע מהן. כן עמדה על תנאי הסף בדבר קיומו של קשר סיבתי בין ירידת המחזורים לבין משבר הקורונה.
8. לגופו של עניין, טענה המשיבה כי בנסיבות המקרה קיימות אינדיקציות ממשיות לכך שהעוררת לא סבלה פגיעה במחזוריה בעקבות משבר הקורונה, וזאת מהטעמים הבאים: תנודתיות מחזורי העסקאות של העוררת ובפרט מחזור העסקאות בתקופת הבסיס שהוא גבוה באופן חריג ולא נצפה מחזור דומה לו בכל שנת 2019 כן נטען כי העוררת לא הוכיחה כי היה צפוי מחזור כזה בחודשי תקופת הזכאות. המשיבה אף ציינה כי בשונה מטענת העוררת, מחזור העסקאות בתקופת הזכאות עולה אף על מחזור העסקאות באותה התקופה בשנת 2018.
9. כן ציינה המשיבה כי מבחינת נתוני השנתיים של העוררת עולה כי לא חלה ירידת מחזורים בהשוואה שנתית, למעט ירידה מינורית וזניחה. נעיר כי מעיון בנתונים עולה כי למעשה בהכנסות העוררת בשנת 2020 חלה עליה בשיעור של כ- 1.4% ביחס לשנת 2019. לעניין זה חידדה המשיבה כי לא ניתן לומר שהפגיעה בפעילות העוררת התבטאה בשלב מאוחר יותר שכן מחזורי העוררת בשנת 2021 עולים על הכנסותיה גם בשנת 2019.
10. המשיבה אף ציינה כי לעוררת ירידת מחזורים המזכה במענק בתקופת זכאות אחת בלבד ולעניין זה הפנתה להחלטת הוועדה בערר 1389-21 **אהוד לויתן הנדסה בע"מ נ' רשות המסים** (ניתנה ביום 12/09/2021 ופורסמה באתר הוועדה - כמו כל יתר ההחלטות שיוזכרו בהמשך), שם נקבע כי במקרה של ירידת מחזורים בתקופת זכאות אחת בלבד, הדבר יכול להוות אינדיקציה להעדר קיומו של קשר סיבתי המצריך התייחסות והסבר נקודתיים.
11. נוכח תנודתיות זו קמה הצדקה לטענת המשיבה לערוך ממוצע שנתי, ודבקות בנוסחת החישוב הקבועה בחוק תוביל לעיוות ולמתן מענק במקרה אליו החוק לא כיוון.
12. בתגובתה לכתב התשובה, חזרה העוררת וטענה שמחזור העסקאות בחודשים יולי אוגוסט בשנים 2018, 2019 ו- 2021 עמד על 20%, 29% ו- 25% בהתאמה (מהפניית העוררת למחזורי עסקאותיה בשנת 2021 אנו למדים שמבחינת העוררת מדובר בשנת פעילות שגרתית יחסית). באשר לטענה ביחס לשנת 2021 נציין כבר כעת כי מעיון בדיווח העוררת למע"מ לשנת 2021 שצורף לכתב התשובה עולה כי מחזור עסקאותיה בחודשים יולי אוגוסט היווה 22% ולא 25% כפי שנטען.
13. כן הדגישה העוררת את כוונת המחוקק לפצות עוסקים שמחזור עסקאותיהם נפגע, כפי שאף קרה לה בתקופת הזכאות שבמחלוקת.



## מדינת ישראל

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

14. כן הסבירה העוררת שהחברה עוסקת בתחום בדיקת דירות לפני מסירה לדיירים והחודשים יולי ואוגוסט הם חודשים משמעותיים בפעילות, ככל הנראה מפני שהדירות נמסרות לפני תחילת שנת הלימודים. בהקשר זה ציינה העוררת כי היא משתייכת לענף הבניה שלטענתה נפגע קשות בתקופת המשבר. כן הפנתה העוררת להחלטת בית המשפט המחוזי בעמ"נ 27710-06-21 **ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 03/01/2022, פורסם בנבו) (להלן: "פס"ד בטחון הצפון") בה נקבע שמטרת המענק היא להבטיח המשכיות עסקית וכלכלית.

#### התשתית המשפטית

15. 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.
16. לפי סעיף 8(2) לחוק אחד מתנאי הזכאות למענק הוא כי חלה ירידת מחזורים בהכנסותיו של מבקש המענק, כאשר ביחס לתקופת הזכאות שבפנינו נקבע כי שיעור ירידת המחזורים הנדרשת היא 40%. כפי שצוין לעיל, ככלל שיעור ירידת המחזורים נבחן באמצעות השוואה בין מחזור העסקאות שדווחו למע"מ בתקופת הבסיס (להרחבה ראו ערר 2018-21 **לוסטיגמן לפלר-עורכי דין נ' רשות המסים** (02/03/2022)). יחד עם זאת, במקרים חריגים בהם בחינת הזכאות למענק בהתאם לדיווחים למע"מ תיצור עיוות משמעותי, ייתכן שתקום הצדקה לבחינת הזכאות שלא בהתאם לנתונים כפי שדווחו למע"מ (וראו להלן).
17. תנאי זכאות נוסף הרלבנטי לעניינו הוא דרישת הקשר הסיבתי הקבועה בסעיף 8(3) לחוק, שהיא הדרישה כי הירידה במחזורי העסקאות כאמור לעיל נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש.
18. 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).
19. מקום בו התערערה ההנחה בדבר קשר סיבתי, נטל ההוכחה עובר למבקש המענק ועליו להוכיח כי ירידת המחזורים נגרמה ממשבר הקורונה (וראו למשל ערר 1268-21 **נ.ע. הנדסה וייזמות** (2001) **בע"מ נ' רשות המסים** (22/08/2021), פסקה 28 להחלטה, 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)).
20. 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



## מדינת ישראל

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

- ניתן לייחס למשבר הקורונה, לדוגמא במצב בו עולה הרושם כי מחזור העסקאות בתקופת הבסיס אינו משקף את פעילותו הרגילה של מבקש המענק.
21. 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 **אגרוליט 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)). ואולם, יש להצביע על טעמים משמעותיים המצדיקים לחרוג מבחינת הבקשה למענק בהתאם לדיוחי מע"מ (וראו לדוגמא: ערר 1011-21 **רנפון תקשורת בע"מ נ' רשות המסים** (08/02/2021); ערר 1140-21 **הקבלן 45 בע"מ נ' רשות המסים** (21/06/2021), סעיפים 66-61 להחלטה; ערר 1121-21 **ד.ק. סדנאות בע"מ נ' רשות המסים** (17/10/2021)).
22. אחד המקרים שיכול להצדיק חישוב חלופי החורג מדיוחי מבקש המענק למע"מ הוא מקרה של תנודתיות בהכנסות מבקש המענק. במקרה כזה, לעיתים קשה להעריך האם הסיבה היחידה לירידת המחזורים היא משבר הקורונה או שמא חלק מירידת המחזורים היא חלק מהתנודתיות הרגילה בהכנסות העורר (וראו למשל ערר 1026-21 **נתי זיו – סטודיו זיו בע"מ נ' רשות המסים** (05/05/2021)). בדרך כלל, חישוב הממוצע נעשה לצורך חישוב חלופי של מחזור תקופת הבסיס. ואולם, ייתכנו מקרים חריגים בהם תימצא הצדקה לעריכת ממוצע גם ביחס לתקופת הזכאות, כגון במקרה של תנודתיות קיצונית (על הקשיים שבחישוב תקופת הזכאות כממוצע ראו ערר 1491-21 **אק-סייט. קום בע"מ נ' רשות המסים** (12/01/2022) פסקאות 66 עד 72).
23. יש להבחין בין תנודתיות "רגילה", כלומר מצבים בהם הכנסות העסק עולות ויורדות ללא דפוס כלשהו, לבין מצב בו יש דפוס לעליות וירידות בהכנסות לאורך חודשי השנה או חלק מהם. בהתקיים דפוס כאמור, אין מקום לסטות מדיוחי מבקש המענק למע"מ, שכן הדיווחים הם המשקפים באופן המהימן ביותר את ההכנסות להן היה ניתן לצפות בתקופת הזכאות (וראו 1277-21 **נורט' סטאר טכנולוגיות בע"מ נ' רשות המסים** (14/10/2021), פסקאות 19 (ב) ו-20). במצב דברים זה, עליה או ירידה חריגה אינן מנתקות את הקשר הסיבתי למשבר הקורונה. השאלה האם מדובר בעליית או ירידת מחזורים עונתית תיבחן ביחס לדיוחי מבקש המענק למע"מ ביחס לשנים קודמות, לצורך זיהוי דפוס בדיווחים (וראו 1137-21 **מ. מוסיקה פלוס בע"מ נ' רשות המסים** (12/07/2021), פסקאות 18-20).

### הכרעה

24. לאחר בחינת טענות הצדדים והחומרים שהוגשו, הגענו למסקנה כי דין הערר להדחות.



## מדינת ישראל

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

25. המשיבה מצביעה על מספר אינדיקציות שלטענתה יש בהן כדי לערער את ההנחה בדבר קשר סיבתי: (א) תנודתיות הכנסות העוררת; (ב) עליית בהכנסות העוררת בשנת 2020 ביחס לשנת 2019; (ג) קיומה של ירידת מחזורים בתקופת זכאות אחת בלבד.
26. הגם שלא כל אחת מהאינדיקציות המצוינות לעיל תהווה לבדה ממצא עובדתי מהימן, בנסיבות המקרה שלפנינו דומה כי צירופן יחדיו עולה כדי ממצאים עובדתיים מהימנים ובהתאם מערער את ההנחה בדבר קיומו של קשר סיבתי. זאת, בין היתר בהתחשב במחזור העסקאות הגבוה במיוחד של העוררת בתקופת הבסיס, וכן בהתחשב בכך שירידת המחזורים היחידה בהכנסות העוררת חלה בחודשים יולי אוגוסט ולא עם פרוץ המשבר (והשוו ערר 21-1895 גי' אן סי החזקות נ' רשות המסים (10/02/2022), פסקה 53).
27. בנסיבות אלה, הנטל לשכנוע בדבר קיומו של קשר סיבתי למשבר הקורונה עובר לכתפי העוררת. במצב דברים זה אפשר שאף תקום ההצדקה לבחינת ירידת המחזורים תוך סטייה מדיווחי מבקש המענק למע"מ וזאת בשונה מטענת העוררת.
28. טענתה העיקרית של העוררת לגופו של עניין היא שמחזור העסקאות בחודשים יולי אוגוסט הוא גבוה יחסית באופן קבוע; ההסבר לכך, שבפי העוררת, הוא כי עיקר הפעילות (או ההכנסות) מתרכזות בתקופה זו. יצוין כי הטענה לא נתמכה במסמכים כלשהם.
29. יתרה מכך, מדיווחי העוררת למע"מ בשנים 2018, 2019 ו-2021 עולה כי אמנם הכנסותיה בחודשים יולי אוגוסט מהוות כ- 20-29% מסך הכנסותיה השנתיות, אולם מהשוואה למחזורי העסקאות ביתר חודשי השנה לא מצטיירת עונתיות מובהקת; כך למשל, בשנת 2018 מחזור הכנסותיה של העוררת בחודשים מאי יוני ובחודשים נובמבר דצמבר עלו הכנסותיה ביולי אוגוסט והיוו 23%- ו- 21% (בהתאמה) מהכנסותיה השנתיות. נתונים אלה, בשילוב העובדה כי טענת העוררת בדבר עונתיות נטענה באופן כללי בלבד, מובילים למסקנה כי בנסיבות המקרה אין בטענת העוררת בדבר עונתיות כדי להרים את הנטל להראות כי מלוא ירידת המחזורים של העוררת בתקופת הזכאות נגרמה ממשבר הקורונה.
30. בנסיבות אלה בהן העוררת לא הצליחה לשכנע בטענתה בדבר עונתיות, ובהתחשב בכך שמחזור עסקאותיה בתקופת הבסיס היה גבוה למדי, קמה הצדקה לחישוב מחזור הבסיס כממוצע של שנת 2019. בחינת ירידת המחזורים בין ממוצע העסקאות של שנת 2019 לבין מחזור תקופת הבסיס מוביל לירידת מחזורים בשיעור של כ- 30% בלבד, שכאמור אינה מזכה במענק. לעניין זה יוער כי בחינת זכאות העוררת למענקים בכל אחת מתקופות הזכאות האחרות, גם ביחס לממוצע ההכנסות בשנת 2019 מובילה לתוצאה שאינה זכאית למענקים. בכך יש כדי לחזק את האינדיקציה בדבר קיומה של ירידת מחזורים בתקופת זכאות אחת בלבד – זכאות שמתקיימת רק ביחס למחזור שדווח למע"מ ולא ביחס לממוצע.
31. בנסיבות אלה איננו נדרשים לקביעת המשיבה בדבר ההצדקה לחישוב מחזור תקופת הזכאות כממוצע לשנת 2020.



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

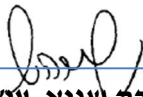
**סוף דבר**

32. הערר נדחה. לאור טיב ההליך – ללא צו להוצאות.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 45 יום.

ניתנה היום, י"ט אדר ב' תשפ"ב, 22/03/2022, בהעדר הצדדים.

  
אילן עזרא, רו"ח  
חבר

  
שירת-שגריא, עו"ד  
יו"ר הוועדה