



## מדינת ישראל

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

ערר 1072-22

ערר 1073-22

לפני כבוד חברי הוועדה:

שירה שגיא, עו"ד - יו"ר

גרמן פייקין, רו"ח - חבר

דורון סער אחזקות בע"מ מס' 513347294

באמצעות מר ניר סער

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](mailto:corona.ararim@taxes.gov.il)

#### החלטה

1. בפנינו שני עררים שהגישה העוררת על החלטות המשיבה מיום 03/01/2022 בדבר זכאותה למענק המחולק מכוח פרק ו' לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן: "החוק") וזאת ביחס לתקופות הזכאות ספטמבר אוקטובר 2020 ונובמבר דצמבר 2020.
2. החלטות המשיבה ביחס לשתי תקופות הזכאות נסמכות על הקביעה כי לא נמצא קשר סיבתי בין הירידה הנקודתית בהכנסות לבין הקורונה, וזאת על סמך הממצאים הבאים:
  - א. סך הכנסות העוררת בשנת 2020 גבוה פי 2 מסך הכנסותיה בשנת 2019;
  - ב. בעל המניות בחברה טס לחו"ל בשנת 2020 11 פעמים;
  - ג. העוררת דיווחה על אפס בהכנסות גם בתקופות יולי אוגוסט 2019, ינואר פברואר 2020 ויולי אוגוסט 2020, בהן לא חלו מגבלות וסגרים וחלקם אף אירעו לפני פרוץ המשבר.
3. כן צוין בהחלטות המשיבה בהשגות כי טענת העוררת בהשגותיה כי הכנסותיה משנת 2020 שייכות לשנת 2018 אינן מתקבלות שכן בהתאם לאותו ההיגיון ייתכנו הכנסות ש"שייכות" לשנת 2020 ויתקבלו במועד מאוחר יותר, וכדי להתמודד עם חוסר ודאות זה נקבע בחוק כי ההכנסות נקבעות על פי הדיווח למע"מ.
4. בהחלטת המשיבה ביחס לתקופת הזכאות נובמבר דצמבר 2020 אף נקבע כי מפני שהעוררת דיווחה על אפס בהכנסות מחודש יולי 2020 ועד לחודש אפריל 2021, יש לראותה כעסק שנסגר ובהתאם להגדרת "עוסק" שבסעיף 7 לחוק גם מטעם זה אינה זכאית למענק.



## מדינת ישראל

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

#### טענות הצדדים

5. בערייה, הסבירה העוררת כי עיסוקה במתן שירותי ניהול פרויקטים בסרביה באמצעות מנהל ובעלי העוררת (להלן: "העורר"), עבורם משולמים לה דמי ניהול. בהתאם להסכם השירותים דמי הניהול שולמו אחת לחודשיים ועמדו על סך של כ- 12,000 אירו לחודש. כן הוסבר כי לעיתים הדיווח עבור דמי הניהול הדו חודשיים הוקדם או התאחר.
6. העוררת תיארה את פעילותה ערב המשבר כך שבמסגרת העבודה העורר היה טס כל שבוע לסרביה, כ- 40 פעמים בשנה, כ- 200 ימים בשנה. עם פרוץ המשבר נמנע ממנו לטוס ולבצע את העבודה שם. לכן מיולי 2020 ועד לאפריל 2021 העורר לא יכול היה לעבוד בשל הקורונה, ובהתאם אף לא שולמו דמי ניהול לעוררת.
7. כן הוסבר בערר כי הכנסות שנת 2020 כוללות הכנסה חריגה שהיא תשלום מענק חד פעמי כתוצאה מסיום עבודה, כלומר תשלום שהוא פרי עבודה של שנים רבות ושאינו קשור לדמי הניהול. בתמיכה לכך צורף עותק מההסכם מיום 30/12/2018, המשלים הסכם אחר עבור שירותי הניהול (שלא הוצג), ובו עוגנו זכאויות לבונוס בהתאם לתנאים מסוימים, כגון השלמת חלק מסוים מהפרויקט עד למועד שנקבע.
8. בכתב תשובתה, מציינת המשיבה כי "נתוני העוררת נבדקו ונמצא, ראשית, כי העוררת הנה עוסק המורג מזכאות, מאחר ודיווחה על 0 הכנסות בתקופות הזכאות וכך גם חלה ירידה משמעותית בתשומות המדווחות למע"מ, עד כדי דיווח על 0 תשומות כמעט בכל תקופות הזכאות נשוא הערר". נזכיר ונציין כי בפנינו שתי תקופות זכאות בלבד, והמשיבה ציינה נימוק זה רק באחת ההחלטות בהשגה.
9. כן חזרה המשיבה על האינדיקציות המעידות על כך שלא מתקיימת דרישת הקשר הסיבתי בין ירידת המחזורים לנגיף הקורונה. להלן נעמוד על הנקודות בהן המשיבה הוסיפה על המפורט בהחלטות בהשגה.
10. באשר לנימוק שהופיע בהחלטה בהשגה לפיו הכנסות העוררת בשנת 2020 גבוהות פי 2 מהכנסותיה בשנת 2019, מחדדת המשיבה כי עיקר ההכנסה דווח בחודש יוני 2020, מספר חודשים לאחר פרוץ המשבר.
11. כן טענה המשיבה כי טענת העוררת לפיה מדובר בהכנסה ה"שייכת" לשנה קודמת נטענה בעלמא, וכי ממילא גם אם הדבר היה נכון, לא ניתן היה לדעת האם הכנסות העוררת בשנת 2019 אינן שייכות לשנה קודמת באופן המצדיק להקטין את מחזורי תקופת הבסיס.
12. מעבר לכך, אם אכן דובר בתשלום עבור סיום הפרויקט, הרי שיש בכך כדי לחזק את עמדת המשיבה, שכן ירידת המחזורים נגרמה מסיום הפרויקט ולא ממשבר הקורונה. לעניין זה העירה המשיבה כי העוררת לא הצביעה על פרויקט חדש שהיה אמור להניב הכנסות לאחר סיום הפרויקט. טענה זו נתמכת גם בממצא כי לעוררת לא היו הכנסות בחודשים יולי ואוגוסט 2020 על אף שלא חלו מגבלות וסגרים.



## מדינת ישראל

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

13. באשר לנימוק בדבר המשך טיסותיו של העורר לחו"ל, הפנתה המשיבה את תשומת הלב לכך שהעורר טס לחו"ל בכל שנת 2021 ארבע פעמים בלבד, וזאת על אף שבשנה זו כמעט ולא היו מגבלות וסגרים.
14. באשר לטענת העוררת כי דיווחי הכנסות בשיעור לפני פרוץ המשבר נבעו מעיתוי הדיווח על דמי הניהול, טענה המשיבה כי הטענה נטענה בכלליות וללא תימוכין.
15. בנסיבות אלה, בהן לטענת המשיבה מלכתחילה יש לראות את העוררת כעסק שנסגר ולחלופין מתקיימות אינדיקציות המערערות את ההנחה בדבר קשר סיבתי והעוררת לא סיפקה הסבר לאינדיקציות שהוצגו, סברה המשיבה כי העוררת אינה זכאית למענקים.
16. לעניין זה אף העירה המשיבה כי כיוון שפעילות העוררת מתקיימת בחו"ל, ביתר שאת מתבקש הסבר ותימוכין מהו בדיוק הנזק שנגרם לה בעקבות המשבר אך הסבר כאמור לא ניתן. במעמד הדיון נשאלה ב"כ המשיבה האם בשלב בירור ההשגה נעשתה פניה לעוררת כדי לקבל מידע נוסף, וב"כ המשיבה השיבה כי מפני שמדובר בעוסק מוחרג (כיוון שיש לראותו כעסק סגור), לא מוטלת על המשיבה החובה לפנות לעורר ולקבל חומרים. נזכיר שוב כי הנימוק לפיו מדובר בעוסק מוחרג נכלל רק באחת מההחלטות בהשגה.
17. בתגובתה לכתב התשובה, הבהירה העוררת כי בשנת 2020 מנהל העוררת שהה בחו"ל 46 ימים עד פרוץ המשבר ורק 18 ימים לאחריו, וגם ימים אלו נדרשו לסידורי סיום ועזיבה. בשנת 2021 שהה בחו"ל תקופה ממושכת יותר, של 122 ימים (החל מחודש מרץ 2021) וזאת לאחר שהתחיל בעבודה חדשה בארצות הברית. אמנם נסיעותיו הסתכמו ב-4 נסיעות בלבד אך זאת מפני שכל שהות ארכה זמן רב יותר, על רקע משך הטיסה והמגבלות במעבר בין המדינות.
18. ביום 09/03/2022 התקיים דיון בתיקים. במעמד הדיון, התייחסה ב"כ המשיבה לאינדיקציות שיש בהן כדי לערער את ההנחה בדבר קיומו של קשר סיבתי, ובנוסף להעדר ירידה ברמה השנתית (בשל ההכנסה המשמעותית שדווחה בחודש יולי 2020), הפנתה גם לתנודתיות בהכנסות העוררת.
19. כמו כן, במעמד הדיון פירט העורר אודות הפרויקטים שביצעה העוררת ושעבורם שולמו התשלומים החריגים שדווחו בחודש יולי 2020. בתגובה לכך טענה ב"כ המשיבה כי ההסכם אינו מתייחס לדמי הניהול ומפנה להסכם משנת 2013 שלא צורף, וההסכם שצורף מתייחס רק לתשלומים הבונוסים מבלי שאפשר להבין על מה משולמים הבונוסים, האם על עבודה שתבוצע או עבודה שבוצעה.
20. בסוף הדיון, ולאחר שהתחוור כי עיקר השאלה שבמחלוקת היא האם פעילות העוררת היתה נמשכת כרגיל אלמלא משבר הקורונה, התבקשה העוררת להגיש מסמכים נוספים שיש בהם כדי להעיד על כך. ביום 19/03/2022 הוגשו המסמכים הנוספים. בין היתר, הוגש עותק ממסמך Letter of Intent ("זכרון דברים") עליו חתמה לקוחת העוררת עם צד שלישי בסוף שנת 2019, לעניין האפשרות של רכישה של קרקע לפרויקט מגורים בבלגרד. יצוין, כי מעיון במסמך עולה כי איש הקשר של הלקוחה הוא מנהל העוררת (סעיף 7.3 להסכם). כן צירפה העוררת תדפיס התכתבות של מנהל העוררת (מכתובת דוא"ל של מנהל העוררת עם סיומת הכתובת של



## מדינת ישראל

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

- הלקוחה) ביחס לפרויקט האמור עד לחודש מאי, וכן מסמכים המעידים על היערכות לקראת הפרויקט מחודש פברואר 2020.
21. לאחר הגשת המסמכים על ידי העוררת, ניתנה למשיבה שהות לבחון את המסמכים ולעדכן האם עומדת על עמדתה בעררים, כך שאם היא עדיין עומדת על עמדתה, לתגובתה יצורף פירוט של הבירור העובדתי שנערך בשלב ההשגה.
22. המשיבה בתגובתה עמדה על כך שהמסמכים שהוגשו אינם מעידים על הפגיעה או על הפסקת העבודה בשל המשבר. כך, לא צורפו הסמכים של העוררת עם הלקוחה. כן נטען כי לא הוגשה כל אסמכתא על ביטול הפרויקט.
23. בנסיבות אלה, שבה המשיבה על עמדתה כי לא הומצאו מסמכים מספקים לשכנע כי העסק היה פעיל והיה אמור להניב הכנסה אלמלא פרוץ המשבר. תגובת המשיבה לא כללה פירוט אודות הבירור העובדתי שנערך בשלב ההשגה.

### דיון והכרעה

24. לאחר בחינת טענות הצדדים והמסמכים שהוגשו, הגענו לכלל מסקנה כי דין העררים להתקבל כפי שיפורט להלן.

### התשתית המשפטית

#### **דרישת הקשר הסיבתי**

25. 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.
26. סעיף 8(2) לחוק קובע כי אחד מתנאי הזכאות למענק הוא כי חלה ירידת מחזורים בהכנסותיו של מבקש המענק, בשיעור הקבוע באותו הסעיף.
27. ככלל, שיעור ירידת המחזורים נבחן באמצעות השוואה בין מחזור העסקאות שדווחו למע"מ בתקופת הזכאות (החודשים עבורם מבוקש המענק) לבין מחזור העסקאות שדווחו למע"מ בתקופת הבסיס (החודשים המקבילים 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).
28. תנאי זכאות נוסף הרלבנטי לענייננו הוא דרישת הקשר הסיבתי הקבועה בסעיף 8(3) לחוק, שהיא הדרישה כי "הירידה במחזורי העסקאות כאמור בפסקה (2) נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש"; (ההדגשה הוספה). כלומר, הדרישה היא כי יש קשר



## מדינת ישראל

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

- סיבתי בין ירידת המחזורים לבין משבר הקורונה, וכי ירידת המחזורים לא נגרמה מסיבות אחרות.
29. 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") 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 1640-21 מי קומפני ישראל בע"מ נ' רשות המסים (06/02/2022) (פורסם באתר הוועדה – כמו כל יתר ההחלטות שיוזכרו להלן), פסקאות 25 ו-34).
30. 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 ייזמות (2001) בע"מ נ' רשות המסים (22/08/2021) (להלן: "ערר 1268-21"), פסקה 28 להחלטה).
31. 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.
32. 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 1167-21 אפרים וינשטיין עורכי דין נ' רשות המסים (30/08/2021)).
33. ואולם, יש להצביע על טעמים משמעותיים המצדיקים לחרוג מבחינת הבקשה למענק בהתאם לדיווחי מע"מ (וראו לדוגמא: ערר 1011-21 רנפון תקשורת בע"מ נ' רשות המסים (08/02/2021); ערר 1121-21 ד.ק. סדנאות בע"מ נ' רשות המסים (17/10/2021)).
34. אחד המקרים שיכול להצדיק חישוב חלופי החורג מדיווחי 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)).
35. בדרך כלל, חישוב הממוצע נעשה לצורך חישוב חלופי של מחזור תקופת הבסיס. ואולם, ייתכנו מקרים חריגים ביותר בהם תימצא הצדקה לעריכת ממוצע גם ביחס לתקופת הזכאות, כגון במקרה של תנודתיות קיצונית. זאת, מכיוון שבעוד שמיצוע תקופת הבסיס נועד להתמודד עם חוסר הוודאות בדבר ההכנסות שהיו אמורות להתקבל בחודש מסוים, ככלל חוסר ודאות



## מדינת ישראל

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

כאמור לא שורר ביחס למחזור העסקאות בתקופת הזכאות. להרחבה על הקשיים שבעריכת ממוצע לחישוב תקופת הזכאות ראו ערר 21-1491 אק-סייט. **קום בע"מ נ' רשות המסים** (12/01/2022), פסקאות 66 עד 72).

36. מקרה אחר שלעיתים מצדיק עריכת ממוצע הוא מצב שבו התקבלה הכנסה חריגה, בתקופת הבסיס או בתקופת הזכאות, באופן שכלילת ההכנסה החריגה יוביל לעיוות בבחינת הנתונים. במקרים בהם נדרשו הרכבי הוועדה לסוגיה (בעיקר ביחס להכנסות חריגות בתקופת הבסיס ולא בתקופת הזכאות) נמצאו סוגי מקרים המצדיקים לנטרל הכנסה מסוימת, וזאת מקום בו ההכנסה החריגה לא שיקפה את פעילותה הרגילה והשגרתית של מבקש המענק, כגון הכנסה ששולמו עבור עבודה משנה אחרת, או הכנסה שלא היתה צפויה לחזור על עצמה כי לא היתה חלק מהפעילות השוטפת של העסק (וראו ערר 21-1649 **טיקו בניה מתקדמת בע"מ נ' רשות המסים** (21/12/2021), פסקה 38 להחלטה והמובאות המוזכרות בה).

#### עסק שנסגר

37. סעיף 7 לחוק, הוא סעיף ההגדרות, קובע מי הוא "עוסק" הנכנס לגדרי מעגל הזכאים למענק על פי החוק, ובפסקה (8) להגדרה מחריג מגדרי הזכאים למענק עוסקים שדיווחו על סגירת עסקם לפני תקופת הזכאות, כך: **"עוסק שדיווח לרשות המסים בישראל על סגירת עסקו לפני תקופת הזכאות; לעניין זה, יראו גם עוסק שחלה ירידה ניכרת בהוצאות שהוציא לצורך ייצור הכנסה בעסקו בשל הפסקת פעילות העסק, ודיווח על מחזור עסקאות בשיעור אפס לגבי תקופת הזכאות כמי שדיווח על סגירת עסקו;"** (להלן: "ההחרגה").

38. יושם אל לב, כי פרט למי שדיווח על סגירת עסקו באופן רשמי, קובעת ההחרגה כי גם במקרים בהם מבקש המענק לא דיווח על סגירת עסקו, בתנאים מסוימים יראו אותו כמי שסגר את העסקו (וראו הסיפה להחרגה, החל מהמילים "לעניין זה, יראו גם..."). כיוון שאין חולק שהעוררת לא דיווחה על סגירת עסקה, לסיפה זו תהיה משמעות רבה בהמשך דיוננו.

39. במקרים קודמים, החרגה זו פורשה כך שמקום בו העסק הראה כי המשיך לשאת בהוצאות קבועות – אין לראותו כעסק שנסגר ובהתאם אין לשלול ממנו את המענק (וראו ערר 21-1165 י.נ.מ. **ראונד טייבלז קונספטס בע"מ נ' רשות המסים** (18/07/2021), בפסקה 26, וכן ערר 21-1320 ניו הולילנד טורס מ. ו. **מארום** (1991) בע"מ נ' **רשות המסים** (21/10/2021), בפסקאות 37-44).

40. כלומר, מקום בו מחזור עסקאותיו של מבקש מענק בתקופת הזכאות עומד על אפס, וישנה ירידה ניכרת בהוצאות שהוציא לייצור הכנסה, ההנחה העובדתית היא כי מבקש המענק לא נשא בהוצאות קבועות ועל כן אינו זכאי למענק. ואולם, אם מבקש המענק יוכל להראות כי נשא בהוצאות קבועות (בין אם דווחו כתשומות ובין אם לא), יהיה בכך כדי לסתור את החזקה, ובמצב דברים זה יהיה זכאי למענק.



## מדינת ישראל

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

41. יושם אל לב כי לשון ההחלטה אינה מתייחסת לתשומות שדווחו למע"מ בהכרח, ובהקשרים אחרים אף הודגש כי דיווחי התשומות למע"מ לא יכולים להוות מדד מהימן להיקף ההוצאות של עסק ומועד הנשיאה בהוצאות, שכן יש הוצאות שאינן מוגדרות כתשומות ומעבר לכך ניתן לדחות את דיווח התשומות לתקופה של שישה חודשים כך שהדיווח לא בהכרח משקף את ההוצאות בפועל באותה התקופה (ערר 1684-21 יונייטד טרוול אדוונצ'רס בע"מ נ' רשות המסים (02/12/2021), פסקה 16).

#### מן הכלל אל הפרט

#### האם יש לראות בעוררת עסק שנסגר?

42. נזכיר, כי בהחלטות המשיבה בהשגות, הנימוק לפיו יש לראות את העוררת כעוסק שנסגר הופיע רק בהחלטה ביחס לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020, ובכתב התשובה עמדה המשיבה על כך כי הנימוק מתקיים גם ביחס לתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020.
43. ואולם, מעיון בדיווחי העוררת למע"מ עולה כי דווקא בחודשים נובמבר-דצמבר 2020 העוררת דיווחה על תשומות, ולמעשה זה היה הדיווח היחיד שלה על תשומות בכל שנת 2020. במצב דברים זה אנו מתקשים לראות בדיווח התשומות של העוררת בחודשים נובמבר-דצמבר 2020 משום "ירידה ניכרת בהוצאות שהוצאו לצורך ייצור הכנסה", כנדרש בהחלטה.
44. נשלים ונציין כי אי דיווח תשומות אינו חריג אצל העוררת, וניתן לראות כי גם בחודשים ינואר-פברואר 2019, מאי יוני 2019, יולי-אוגוסט 2019 וספטמבר-אוקטובר 2019 לא דיווחה על תשומות. לפיכך, קשה להסיק כי אי דיווח התשומות בחודשים ספטמבר-אוקטובר 2020 מעיד על סגירת העסק.
45. יתר על כן, מעיון בדו"ח הכספי של העוררת לשנת 2020 עולה כי הוצאותיה הקבועות (דוגמת הוצאות תקשורת, מיסים ואגרות ושירותים מקצועיים) נותרו דומות מאוד ביחס להוצאות בשנת 2019, ובכך יש כדי להעיד כי העוררת המשיכה לשאת בהוצאותיה הקבועות לאורך כל השנה, באופן שמערער את ההנחה לפיה חדלה מלפעול.
46. סיכומו של דבר, מסקנתנו היא כי אין לראות את העוררת כעסק שנסגר ובהתאם אף אינה מוחרגת מגדרי הזכאים למענק.

#### עמידה בדרישת הקשר הסיבתי

47. 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.



## מדינת ישראל

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

48. במקרים שבפנינו, בבסיס החלטות בהשגות עמדו שלוש אינדיקציות שלדעת המשיבה היה בהן כדי לערער את ההנחה בדבר קיומו של קשר סיבתי. במרוצת ההליך שבפנינו, נוסף נימוק נוסף והוא כי הירידה בהכנסות העוררת נבעה מסיום העבודה על פרויקטים ולא מהמשבר.
49. **האינדיקציה הראשונה** בהחלטות בהשגה היא כי מחזור העסקאות בשנת 2020 עולה על מחזור העסקאות בשנת 2019. אין בידינו לקבל אינדיקציה זו.
50. ראשית, יושם אל לב כי הסיבה לכך שמחזור העסקאות בשנת 2020 גבוה יותר משנת 2019 היא הכנסה שדווחה למע"מ בחודש יוני 2020, חודש עבורו לא התבקש מענק. בנסיבות אלה, שקילת הכנסות העוררת בחודשים אחרים בשנת 2020 משמעה למעשה עריכת ממוצע של ההכנסות הדו חודשיות בשנת 2020. אמנם, בנסיבות מסוימות תיתכן הצדקה בעריכת ממוצע לחישוב תקופת הזכאות, אך המשיבה לא טענה כי מדובר בהכנסה שנועדה לבטא תמורה על פעילות לאורך כל שנת 2020, ואף לא הצביעה על כל הצדקה אחרת לקבוע את מחזור תקופת הזכאות כממוצע המחזוריים הדו חודשי של שנת 2020.
51. בבחינת למעלה מן הצורך נעיר כי גם אילו היינו משתכנעים כי יש מקום לחשב את תקופת הזכאות כממוצע שנת 2020, ספק אם היה מקום לכלול בחישוב הממוצע את ההכנסות מחודש יוני 2020. נזכיר כי לדברי העוררת מדובר בתשלום עבור עבודה שהושלמה ושהתפרשה על שנים עברו. בתמיכה לכך צירפה את ההסכם מיום 30/12/2018 בו מפורטים התנאים בהם ישולמו הבונוסים (סעיפים 2.1 ו- 2.2 להסכם), אשר תואמים את הפירוט בחשבוניות שהוגשו על ידי העוררת. בנסיבות אלה, דומה כי לפחות חלק ניכר מההכנסה הוא למעשה הכנסה חריגה במובן זה ששולמה עבור עבודה שבוצעה לפני שנת 2020 כך שיש לייחסה לתקופות קודמות לתקופות הזכאות, באופן שיייתכן שממילא היה מצדיק את נטרוליה.
52. בתוך כך נבקש גם להתייחס לקביעת המשיבה כי אין מקום לסטות מהדיווחים למע"מ ונזכיר כי במקרים רבים בוחרת המשיבה עצמה לסטות מהדיווחים למע"מ וזאת מקום בו היא סבורה כי בחינת ירידת המחזוריים בהתאם לדיווחים למע"מ תוביל לעיוות. למעשה, אף במקרה שבפנינו מבקשת המשיבה לעשות כן, בטענתה כי יש לבחון את סך הכנסותיה של העוררת בשנת 2020 אל מול סך הכנסותיה בשנת 2019. אמנם, יש להקפיד לחרוג מהדיווחים למע"מ במשורה, אך נסיבות המקרה שבפנינו מצדיקות זאת ביחס לתקופת הזכאות.
53. אף נשלים ונציין כי בנסיבות שבפנינו העוררת הסבירה כי הכנסותיה בשנת 2019 הסתכמו בדמי ניהול חודשיים בסך 12,000 אירו לחודש, תיאור העולה בקנה אחד עם הדיווחים למע"מ. בנסיבות אלה, אין סיבה לחשוב כי הכנסות העוררת בשנת 2019 אינן משקפות את פעילותה באותה השנה, כפי שביקשה המשיבה לטעון.
54. בנסיבות אלה, הגענו למסקנה כי אין באינדיקציה זו כדי לערער את ההנחה בדבר קיומו של קשר סיבתי.
55. **האינדיקציה השנייה** עליה נסמכה המשיבה היא כי בעלי העוררת טס לחו"ל 11 פעמים בשנת 2020. בהחלטת המשיבה לא הובהר האם מדובר במספר גבוה או נמוך ביחס לשנים קודמות, ובכתב התשובה הבהירה המשיבה כי בעלי העוררת המשיך לטוס לחו"ל בכל שנת הקורונה ובאופן ניכר. כן טענה המשיבה בעניין זה בכתב התשובה כי בכל שנת 2021 מנהל העוררת טס





## מדינת ישראל

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

- לחוו"ל ארבע פעמים בלבד, וכי גם בשנת 2020, בתקופות בהן לא היו מגבלות תנועה, לא טס לחוו"ל.
56. בתגובה לכך מסביר מנהל העוררת כי רוב טיסותיו לחוו"ל בשנת 2020 התקיימו לפני פרוץ המשבר, טענה שלא נסתרה על ידי המשיבה; כן הסביר מנהל העוררת כי אמנם מספר טיסותיו לחוו"ל ב- 2021 פחתו, אך הדבר נבע מכך שהחל לעבוד בארה"ב כך שמשך כל שהות התארך משמעותית, וגם טענה זו לא נסתרה על ידי המשיבה. נשלים ונציין כי אין בידינו לקבל את טענת המשיבה לפיה בחודשים מאי עד אוגוסט 2020 לא חלו מגבלות על טיסות, שכן גם לאחר פתיחת השמיים הוטלו מגבלות שונות על יעדי הטיסה וכן על תקופות הבידוד בהן מחויבים החוזרים ארצה, באופן שהיה יכול למנוע כל התכנות מעשית לחזרת מנהל העוררת לפעילות במתכונת שקדמה למשבר.
57. בסיכומי של דבר, גם באינדיקציה זו לא מצאנו ממש.
58. **האינדיקציה השלישית** עליה נסמכה המשיבה היא תנודתיות הכנסות העוררת, כפי שהתבטאו בכך שגם בחודשים מסוימים עובר לפרוץ המשבר, הכנסות העוררת היו אפס. במילים אחרות, ישנו תקדים לכך שהכנסות העוררת עומדות על סך של אפס ש, ועל כן ייתכן כי הירידה בהכנסות העוררת נובעת מתנודתיות ההכנסות ולא מפגיעה בפעילותה.
59. תשובת העוררת לכך היא כי לקוחתה משלמת לה דמי ניהול חודשיים, המדווחים אחת לחודשיים. במקרים מסוימים דמי הניהול משולמים מראש או בעיכוב כך שבחודש מסוים משולמים דמי הניהול עבור ארבעה חודשים ובחודש שלאחריו (או לפניו) לא משולמים דמי הניהול.
60. ואמנם, מעיון בדיווחי העוררת למע"מ ניתן לראות כי לאורך שנת 2019 הכנסותיה היו עקביות להסבר זה, ובסמוך לחודשיים בהם דיווחה על אפס הכנסות, דיווחה על סכום כפול (למשל, ביוני 2019 דיווחה על סכום כפול ולאחר מכן לא דיווחה באוגוסט 2019; בדצמבר 2019 דיווחה על סכום כפול ובפברואר 2020 לא דיווחה על הכנסות). בכך יש גם כדי להסביר את הירידה בהכנסות העוררת בחודשים ינואר-פברואר 2020 עליה הצביעה המשיבה בטענותיה.
61. במצב דברים זה, עלינו להידרש לטענת המשיבה כי בתנודתיות זו יש כדי לערער את ההנחה בדבר קיומו של קשר סיבתי ביחס לכל ירידת המחזור, ביחס לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020, שכן בהתאם להסבר העוררת עצמה הכנסותיה בתקופת הבסיס (נובמבר-דצמבר 2019) כללו גם את דמי הניהול ששולמו לה עבור החודשים ינואר-פברואר 2020.
62. בנסיבות המקרה שבפנינו הגענו למסקנה כי אין בתנודתיות הנטענת כדי להצדיק סטייה מדיווחי העוררת למע"מ. ראשית, הפער בין מחזור העסקאות הגבוה ביותר לנמוך ביותר הוא פחות מ- 200,000 ₪ וגם מעריכת החישוב החלופי ניתן לראות כי משמעות החישוב החלופי הוא הפחתה של אלפי שקלים בודדים בסך המענקים להם היתה העוררת זכאית עבור תקופת הזכאות שבפנינו. נוסף על כך, התנודתיות מתבטאת רק ביחס לאחת מתקופות הזכאות שבפנינו (שכן בחודשים ספטמבר-אוקטובר 2019 העוררת דיווחה על הכנסות רגילות המשקפות את דמי הניהול הדו-חודשיים). לעניין זה נשלים ונציין כי בשל אותה התנודתיות הכנסות העוררת בחודשים יולי-אוגוסט 2019 עמדו על 0 ₪ ולכן לא היתה זכאית למענק עבור תקופת הזכאות



## מדינת ישראל

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

- יולי אוגוסט 2020. ואולם, אילו ירידת המחזורים בחודשים יולי אוגוסט 2020 היתה נבחנת ביחס לממוצע המחזורים בשנת 2019 (כדי להתמודד עם התנודתיות שבאותם החודשים היתה "לרעת" העוררת), תוצאת הדבר היתה כי לעוררת היתה קמה זכות למענק גם עבור תקופה זו.
63. הנה כי כן, לא מצאנו בנימוקי המשיבה כפי שפורטו בהחלטותיה בהשגות כדי להצדיק את שלילת המענקים ואף לא את הפחתתם.
64. כעת נפנה לטענתה הנוספת של המשיבה, שהועלתה בכתב התשובה, והיא כי אם העוררת קיבלה תשלום מיוחד עבור השלמת הפרויקט, הרי שיתכן שירידת המחזורים נגרמה מסיום הפרויקט ולא מהמשבר.
65. נזכיר, כי בהתאם לפסי"ד בטחון הצפון נדרשים ממצאים עובדתיים מהימנים כדי לערער את ההנחה בדבר קיומו של קשר סיבתי. גם אם נראה את טענת המשיבה כממצא עובדתי מהימן (וספק שכך), הרי שמבחינת עוצמת האינדיקציה, המדובר על אינדיקציה על הצד החלש.
66. על כל פנים, לאחר קבלת תשובות העורר בדיון ולאחר עיון בחומרים שהגישה העוררת ביום 19/03/2022, נחה דעתנו כי האפשרות הסבירה יותר היא כי פעילות העוררת נפגעה מהמשבר ולא מסיבה אחרת; זאת, על רקע המסמכים הנוגעים להתקשרות להקמת פרויקט מגורים, שהתקדמו עד לחודש פברואר 2020, ולאחר מכן נעצרו. אמנם, לא ניתן למצוא במסמכים אמירה מפורשת לפיה הסיבה לעצירת הפרויקט (בו העורר היה איש הקשר מטעם הלקוחה) היא משבר הקורונה, אך מהקשרם של דברים והשלב בו התהליך היה מצוי נראה כי אפשרות זו היא האפשרות הסבירה מבין האפשרויות. לעניין זה אף נעיר כי מהחומרים שהעבירה העוררת עולה כי מנהל העוררת המשיך להיות בקשר לעניין הפרויקט גם בחודש מאי 2020, וגם בכך יש כדי להעיד כי גם אם הסתיימו הפרויקטים הקודמים, הוא היה צפוי להמשיך לעבוד עם לקוחתו ובהתאם לקבל דמי ניהול.
67. נוכח כל האמור, מצאנו כי העוררת הרימה את הנטל להראות כי ירידת המחזורים נגרמה ממשבר הקורונה.

### סוף דבר

68. לאור כל האמור, העררים מתקבלים כך שהעוררת תהיה זכאית למענקים שיחושבו ביחס לדיווחיה למע"מ בתקופות הבסיס. המענקים ישולמו בתוך 30 ימים ממועד החלטה זו, ויישאו ריבית והצמדה כקבוע בסעיף 17 לחוק.
69. לאור התוצאה אליה הגענו, ובשים לב להתנהלות המשיבה בהליך שבפנינו (ובכלל זאת העדר פירוט בדבר הליך בדיקת ההשגות שיתכן שיש בו כדי להעיד על טיב הבדיקה שבוצעה, ומנגד ציפיה לרמת הוכחה מחמירה בהרבה מצד העוררת), המשיבה תישא בהוצאות העוררת בסך 7500 ₪.

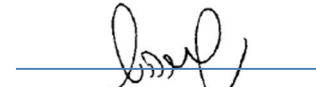
זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 45 יום.



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

ניתנה היום, ז' תמוז תשפ"ב, 06/07/2022, בהעדר הצדדים.

  
גרמון פייקין, רו"ח  
חבר

  
שירah שגריא, עו"ד  
יו"ר הוועדה