



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1134-22

לפני כבוד חברי הוועדה:
נדב כנען, עו"ד - יו"ר
ברוך ברוכי, רו"ח - חבר

העוררת: **משרד עורך דין אביגדור קנטי מס' 7615073**
ע"י מר אביגדור קנטי

נ ג ד

המשיבה: **רשות המסים - היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות**
רחוב בן גוריון 38 רמת גן
דוא"ל: corona.ararim@taxes.gov.il

החלטה

1. העורר הוא עוסק מורשה בעל משרד עורכי דין.
2. ביום 17.8.20 הגיש העורר בקשה למענק הוצאות קבועות עבור תקופת הזכאות מאי-יוני 2020 בהתאם לחוק התכנית הכלכלית (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – "החוק"), בסכום של 147,641 ₪.
3. ביום 6.9.20 קיבל העורר מקדמה על חשבון המענק בסכום של 88,585 ₪.
4. ביום 10.1.21 הודיעה המשיבה לעורר כי לאחר שבחנה את בקשתו, החליטה לנטרל עסקאות חריגות שדווחו בתקופת הבסיס, ובהתאם לכך מחזור הבסיס הוקטן לסכום של 38,331 ש"ח וכי סכום המענק המאושר הוא 6,000 ₪. כמו כן ציינה המשיבה בהחלטתה זו כי סכום הוצאות השכר הנחסך כפי שהוזן בטופס הבקשה נמוך מהסכום שחושב ע"י המערכת, ולפיכך הסכום תוקן בהתאם.
5. ביום 17.2.21 הגיש העורר השגה על החלטת המשיבה.
6. כעשרה חודשים לאחר מכן, ביום 26.12.21, הודיעה המשיבה לעורר כי החליטה לדחות את ההשגה, לאחר שקבעה כי מחזור ההכנסות של העורר בתקופת הבסיס חריג מאוד, ולמעשה גבוה יותר, מהכנסות העסק בכל ארבע השנים שקדמו לשנת 2019 גם יחד, וזאת כתוצאה מעסקה חריגה ביותר ואף חד פעמית שאותה יש לנטרל.
7. מכאן הערר שלפנינו, שהוגש ביום 6.2.22.
8. ביום 7.6.22 התקיים דיון בערר.
9. נקדים ונציין, כי לאחר שבחנו את כתבי הטענות, את המסמכים והנתונים שהוצגו ואת המצב המשפטי, הגענו למסקנה כי דין הערר להתקבל באופן חלקי, כך שהמענק שיינתן לעורר יעמוד על סכום המקדמה שקיבל (88,585 ₪).



מדינת ישראל ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עיקר טענות העורר

10. העורר מציין כי ההחלטה בהשגה התקבלה 320 ימים לאחר שהוגשה, כלומר באיחור של כ-200 ימים לאחר המועד שנקבע לכך בסעיף 20(א) לחוק. העורר טוען כי תקופה ארוכה זו נטעה בליבו את ההבנה כי ההשגה מקובלת על הרשות, וכי בדוח השנתי שהגיש למס הכנסה בגין שנת 2020 הכיר במקדמות שהתקבלו כהכנסה ושילם בגינם מס הכנסה. העורר טוען כי השבת המקדמה למשיבה בנסיבות אלו תביא להתעשרותה פעמיים, פעם אחת כתוצאה מהמס ששילם עבורה ופעם נוספת על ידי החזרתה במלואה, לאחר שכבר חויבה במס. לטענת העורר יש באיחור הממושך כשלעצמו כדי להביא לקבלת הערר על הסף. בעניין זה מפנה העורר גם לפסק הדין שניתן בעמ"נ (מחוזי חיפה) 27710-06-121 ב.ג ביטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המיסים בישראל (ניתן ביום 3.1.22, להלן – פס"ד ב.ג ביטחון).
11. לגוף הדברים טוען העורר כי במסגרת החלטתה בבקשה הקטינה המשיבה את מחזור ההכנסות בתקופת הבסיס מסכום של 984,275 ₪ לסכום של 38,331 ₪, וזאת ללא סמכות וללא הסבר.
12. לטענת העורר, ההכנסה הגבוהה שהתקבלה בתקופת הבסיס (ונוטרלה ע"י המשיבה מהחישוב) לא נולדה בבת אחת, אלא נבעה ממכירת בניין שכלל חנויות ודירות מגורים שירשו לקוחותיו. העורר מוסיף כי פעילות זו נמשכה על פני מספר שנים וכללה הליכי מכירה והתמחרות, טיפול בתשלומי מס שבח והיטל השבחה וכו'. לפיכך טוען העורר כי ההכנסה שנוטרלה מהווה ביטוי לפעילות השוטפת במהלך תקופה ארוכה.
13. העורר מוסיף כי למשיבה אין סמכות להתערב במקדם ההוצאות הקבועות בעניינו, שכן מחזור עסקאותיו לשנת 2019 הוא נמוך ממיליון וחצי ₪, ולפיכך, הוראת סעיף 7 לחוק (המעניק למשיבה את הסמכות להתערב במקדם ההוצאות הקבועות) אינה חלה עליו.
14. לנוכח האמור מבקש העורר לקבל את מלוא סכום המענק בהתאם לנוסחה (147,641 ₪), ומכל מקום לדחות את דרישת המשיבה להשיב את סכום המקדמה (88,585 ₪).

עיקר טענות המשיבה

15. בנוגע לטענה המקדמית שהעלה העורר שלפיה יש לקבל את הערר על הסף לנוכח האיחור שחל בקבלת ההחלטה בהשגה, טוענת המשיבה בהרחבה כי המועד בחוק לקבלת החלטה בהשגה נקבע ללא סנקציה בצדו, וזאת בשונה מהוראות מקבילות בחוקי מס אחרים, שבמסגרתם נקבעה סנקציה מפורשת (שבהתאם לה, בהיעדר החלטה בתקופה שנקבעה דין ההשגה להתקבל). המשיבה מפנה לפסקי דין שונים שניתנו בעניין זה. עוד טוענת המשיבה כי שיטה זו נבחרה על ידי המחוקק בודעיו, לנוכח ההשלכות חסרות התקדים של מגפת הקורונה. בהמשך לכך מפנה המשיבה לנתונים שונים הנוגעים למספר הבקשות וההשגות, ואף לכך שמספרם של אלו גדל משמעותית רק לאחר חקיקת החוק, כך שלא ניתן היה לצפות אותם בעת החקיקה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

16. בנוסף לכך טוענת המשיבה בהקשר זה כי המחוקק קבע פתרון אחר לעיכוב האפשרי במתן ההחלטות בדמות הענקת מקדמות על חשבון המענק (כפי שניתנו לעורר במקרה שלפנינו), וכן כי ניתן לרפא את הפגם שבאי קבלת החלטה במועד באמצעות סנקציות חלופיות, כגון פסיקת הוצאות.
17. לגוף ההחלטה טוענת המשיבה כי ירידת המחזורים בשיעור שנקבע בחוק היא תנאי הבסיס לקבלת המענק, אך כי בחוק נקבע תנאי סף שלפיו הירידה בהכנסות נגרמה במלואה בעקבות משבר הקורונה, ולא מגורמים אחרים. לפיכך, אין די בירידה שנרשמה בהכנסות בשיעור המזכה על מנת לבסס זכאות למענק, אלא יש להראות כי ירידה זו נגרמה במלואה כתוצאה ממגפת הקורונה.
18. המשיבה טוענת כי במקרה שלפנינו ירידת המחזורים בין תקופת הבסיס לתקופת הזכאות אינה משקפת נזק שנגרם לעורר כתוצאה מהנגיף, אלא נובעת מהמחזור החריג שבתקופת הבסיס, שהיקפו הכספי עומד על פי ארבע ויותר מכל אחד מהמחזורים השנתיים בארבע השנים שקדמו לשנת הבסיס (2019), כמו גם ממחזור ההכנסות של שנת 2021.
19. לטענת המשיבה, לנוכח חריגותו של הסכום ובשים לב לכך שלא היה צפי לעסקה דומה בשנת הזכאות, אין מקום לעריכת ממוצע חלופי, אלא יש לנטרל את ההכנסה החריגה ממחזור הבסיס. המשיבה מוסיפה בעניין זה כי העורר לא הציג אסמכתאות לעסקה מתוכננת בהיקף דומה שבוטלה בעקבות הקורונה.

דיון והכרעה

טענה מקדמית בדבר איחור בהשגה

20. ראשית יש לדחות את טענתו המקדמית של העורר שלפיה יש לקבל את הערר על הסף לנוכח האיחור הממושך שחל בקבלת החלטה בהשגה שהגיש.
21. סעיף 20(ב) לחוק קובע:
- 20(ב) **על החלטה בהשגה לפי סעיף קטן (א) ניתן לערור לפני ועדת ערר כאמור בסעיף 21, בתוך 45 ימים מיום שנמסרה לעורר ההחלטה בצירוף הודעה על זכות הערר ועל המועד להגשתו.**
22. פסק הדין העירוני בנושא הנפקות שיש לייחס להחלטות המדינה הניתנות באיחור ניתן בבית המשפט העליון בע"מ 1386/04 **המועצה הארצית לתכנון ובניה נ' עמותת נאות ראש העין ע"ר** (20.5.2018). בפסק דין זה הבחין בית המשפט העליון בין הסדרים חוקיים שבהם המועד למתן החלטה הוא מחייב, כך שסטייה ממנו גוררת סנקציה שנקבעה בחוק, לבין הסדרים שבהם קביעת המועד היא בעלת אופי מנחה או מדריך בלבד. בית המשפט קבע באותו מקרה כי ההבחנה בין מועד מחייב לבין מועד מנחה תלויה באופי ההסדר ובתכליתו, כאשר במקרים שבהם לא נקבעה בחוק הוראה מפורשת לגבי תוצאות החריגה מן המועד, קיימת "חזקה פרשנית... כי מדובר בנורמה המגדירה מסגרת זמן לפעולה שהיא בעלת אופי מנחה ומדריך בלבד, ואיננה בעלת אופי מחייב" (פיסקה 32 לפסק הדין). לצד זאת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- צוין כי גם כאשר לא נקבעה סנקציה מפורשת בחוק, עשויה להיות לאיחור משמעות במסגרת הפעלת הביקורת השיפוטית על סבירות ועל תקינות החלטה. בנוסף לכך הזכיר בית המשפט העליון באותה פרשה את תורת הבטלות היחסית, שלפיה גם אם נפל פגם בהחלטה, יש לבחון את מהות הפגם ולהתאים את הסעד הראוי לכלל נסיבות המקרה.
23. בעניין **ב.ג. בטחון** שהוזכר לעיל דן בית המשפט המחוזי (כבוד השופטת א' ויינשטיין) במשמעות שיש לתת לאיחור במתן החלטה בהשגה על מענקי הוצאות קבועות לפי החוק שבענייננו, וקבע כי באותו מקרה מצדיק האיחור את קבלת הערר (פסקאות 81-98 להחלטה). מבחינה עקרונית קבע בית המשפט כי ההבחנה הקיימת בפסיקה בין "מועד מחייב" לבין "מועד מנחה" תלויה בעיקר בתכלית ההסדר החקיקתי; בעניין החוק שלפנינו צוין כי תכלית ההסדר היא מתן סיוע מהיר ויעיל לעסקים שנפגעו, על מנת לספק להם "חמצן" בתקופת החירום של נגיף הקורונה, כך שעולה ספק אם ניתן להתייחס למועד כמנחה בלבד. יש לציין כי בית המשפט העיר כי לא כל איחור יביא לפסילת החלטה, וכי יש לתת את הדעת למשך האיחור ולנימוקים שניתנו לאיחור בהחלטה בהשגה. יוער עוד כי בית המשפט דן בעניין זה בבחינת "למעלה מן הצורך", לאחר שטענות המערערות התקבלו גם לגופן.
24. בהמשך להחלטות אלו קבעו ועדות הערר במספר החלטות, כי עצם קבלת החלטה בהשגה באיחור אינה מצדיקה כשלעצמה את קבלת הערר, וכי יש לבחון בעניין זה את מכלול נסיבות המקרה, ובכלל זאת את משך האיחור, סכומי המענק שבמחלוקת, המקדמות ששולמו, הנזק שנגרם לעוררת והתנהלות הצדדים.
25. כך לדוגמא נכתב בהחלטה אחרת של ועדת הערר, כי:

"יש לתת את הדעת גם לכך שהליכים רבים מתנהלים בוועדת הערר לאחר שההחלטה בהשגה התקבלה באיחור. החלת כלל אוטומטי לפיו כל החלטה שהתקבלה באיחור מביאה לקבלת הערר, תעמוד גם היא בניגוד לתכליות העומדות ביסוד המענק, ותהא בלתי סבירה באורח קיצוני. כפי שפסק בית המשפט המחוזי בעניין **ב.ג. בטחון**, הדגש בביקורת השיפוטית על מקרים של איחור במתן החלטה בהשגה, צריך להיות על תכלית ההסדר, תוך איזון בין מכלול ההוראות של החוק, שוועדת הערר נדרשת לשמור על קיומן. ... איחור במתן החלטה בהשגה הוא פגם בהליך המינהלי, והוא מהווה שיקול במסגרת הביקורת השיפוטית על החלטת רשות המסים. ... בבחינת סבירות החלטה יש לתת את הדעת למכלול הנסיבות והשיקולים שבגינם התקבלה החלטה – ומטעם זה, אין מנוס מן המסקנה כי נפקות הפגם נבחנת בכל מקרה לגופו לפי נסיבותיו. מסקנה זו מתיישבת עם פסיקת בית המשפט העליון בעניין המועצה הארצית לתכנון ובניה, כי יש להתאים את תוצאת הפגם למכלול הנסיבות, בהתאם לתורת הבטלות היחסית." (ערר 1795/21 חיים ישראלי ובניו בע"מ נ' רשות המסים, פסקאות 25, 50, ניתן ביום 18.1.22).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

26. בהחלטה נוספת של הוועדה בנושא זה נקבע:

"המשמעות שיש לתת לאיחור במתן ההחלטה בהשגה במסגרת הפעלת הביקורת השיפוטית על סבירותה ותקינותה של התנהלות המשיבה, אינה יכולה להיבחן במנותק משאלת הנזק או העוול שנגרם לעוסק בשל האיחור במתן ההחלטה בהשגה. במצב בו העיכוב במתן ההחלטה בהשגה גרם לפגיעה כלכלית בעוסק עקב אי קבלת מענקים/מקדמות להם היה זכאי, הדבר יהווה משקל משמעותי בהחלטה האם לקבל את הערר רק בשל האיחור במתן ההחלטה בהשגה." (ערר 1834/21 הלל גולנד אחזקות בע"מ נ' רשות המיסים, פסקה 71, ניתן ביום 13.3.22, ראו גם ערר 1664/21 ארג'נטרו אחזקות בע"מ נ' רשות המיסים, פסקאות 59-82, ניתן ביום 31.1.22, וערר 1539/21 אלדד שיווק פרויקטים (200) בע"מ נ' רשות המיסים, פסקאות 28-33, ניתן ביום 20.3.22).

27. לא למותר לציין בנושא זה כי בעמ"נ (מחוזי ת"א-יפו) 68282-03-22 המבורג הפקות תל אביב בע"מ נ' רשות המיסים בישראל (ניתן ביום 10.7.22, טרם פורסם) אישר בית המשפט המחוזי את החלטת ועדת הערר, שבמסגרתה נקבע כי טענת ההתיישנות שהעלתה העוררת מצדיקה הטלת הוצאות על המשיבה, אך לא את קבלת הערר על הסף (לעניין זה ראו גם עמ"נ 48298-11-21 מאגמה ישראל פרויקטים בע"מ נ' רשות המיסים, פסקה 86, ניתן ביום 12.6.22).

28. במקרה שלפנינו, מדובר באיחור ממושך ביותר בקבלת ההחלטה בהשגה של כ-182 ימים (ההשגה הוגשה ביום 17.2.21 וההחלטה התקבלה 302 ימים לאחר מכן, ביום 26.12.21, כך שמדובר באיחור של 182 ימים מעבר ל-120 הימים הקבועים בסעיף 20(ב) לחוק כאמור).

29. יחד עם זאת, בנסיבות המקרה ומאחר שהמשיבה שילמה לעורר מקדמה בסכום של 88,585 ₪ (המהווה כ-60% מסכום המענק המבוקש), אין לטעמנו מקום לומר כי נגרמה לעורר פגיעה כלכלית כתוצאה מהאיחור באופן שיכול להצדיק את קבלת הערר והמענק במלואו מסיבה זו בלבד.

30. בהקשר אחרון זה יש לדחות את טענת העורר שלפיה בעקבות האיחור בקבלת ההחלטה בהשגה השתנה מצבו לרעה, שכן הוא נדרש לשלם מס הכנסה עבור המקדמה שקיבל, כך שדרישת המשיבה להשיב לה את המקדמה תביא לכך שיצא נפסד פעמיים מאחר ששילם מס עבור הכנסה שאותה לא קיבל בסופו של דבר.

31. ראשית יש לומר בעניין זה כי מדובר בנימוק שלכל היותר יכול היה להצדיק את הותרת המקדמה בידי העורר, אולם לא את קבלת המענק במלואו. לנוכח התוצאה שאליה הגענו, שלפיה סכום המקדמה יוותר בידי העורר כמענק סופי, ממילא אין לומר כי שולם על ידי העורר מס הכנסה ביתר.

32. מעבר לכך ניתן לומר, כי עם החזרת המקדמה או חלקה המשיבה ממילא היתה עורכת התחשבות ומשיבה לעורר את אותו חלק במס שנגבה ממנו ביתר, ומכאן שהוא לא היה מחויב בתשלום מס עבור הכנסה שלא קיבל. בהתאם להנחיית רשות המיסים מיום



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

12.7.21, "עסק שמדווח על בסיס מזומן ידווח על המענק בשנה שבה קיבל את המענק בפועל ויפחית את המענק מההכנסה בשנה החזיר את המענק בפועל", דהיינו החזר המענקים, ככל שיהיה בתיק זה, ינוכה מההכנסות בשנה בו יוחזרו, כך שתשלום המס בגין המענקים ששולמו בשנת 2020 יקוזז בשנה שבה יוחזרו המענקים.

33. עם זאת יש להדגיש כי במידה והמשיבה הייתה עומדת בזמנים הקבועים בחוק לעניין התשובה בהשגה, הרי שהחלטה הסופית הייתה מתקבלת טרום הגשת הדוח השנתי לשנת 2020 וכך הדיווח השנתי היה כולל את גובה המענקים הסופיים.

34. לנוכח האמור לעיל הגענו למסקנה כי אין הצדקה לקבל את הערר על הסף כתוצאה מהאיחור הממושך שחל בקבלת החלטה בהשגה, אולם יש מקום להביא כאמור עניין זה בחשבון כחלק ממכלול השיקולים ובמסגרת פסיקת ההוצאות בתיק, כפי שיפורט להלן.

לגוף הדברים

35. החוק והחלטת הממשלה שקדמה לו (מס' 5015 מיום 20.4.20) נועדו לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטות נגיף הקורונה. מדובר בסיוע שניתן כחלק משורת מהלכים שנועדו לשמר ככל הניתן את שרידותו של המגזר העסקי תחת המגבלות שנקבעו, ובתוך כך לצמצם ככל הניתן את הפגיעה בצמיחה ובמשק בכללותו.

36. התנאי הבסיסי למתן מענק הוא התקיימות ירידה במחזור ההכנסות בהשוואה הנערכת בין תקופת הזכאות לבין תקופת הבסיס (היינו – התקופה המקבילה בשנת 2019), בשיעור שנקבע ביחס לאותה תקופה בחוק או בהחלטה כשיעור המזכה במענק.

37. אולם, אין די בירידת מחזורים בשיעור שנקבע. סעיף 8(3) לחוק קובע תנאי נוסף: "הירידה במחזורי העסקאות כאמור בפסקה (2) נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש". תנאי דומה נקבע גם בסעיף 1(ג) להחלטת הממשלה.

38. דרישה זו לקשר הסיבתי עומדת בבסיס החוק והחלטת הממשלה, ומהווה תנאי מקדמי הכרחי לצורך קבלת החלטה על זכאות למענק. סוגית הקשר הסיבתי נדונה במספר רב של החלטות שניתנו על ידי ועדות הערר, שבהן עמדה הוועדה על חשיבותו ומרכזיותו של תנאי זה (ראו למשל: ערר 1030-21 א.ל. ניהול אולמות חתונה נ' רשות המיסים (24.3.2021); ערר 1007-21 יתד טכנולוגיות נ' רשות המיסים (8.3.2021)). נקבע, כי עצם עמידתו של העסק בנוסחה המזכה במענק יוצרת מעין חזקה ראשונית בדברת התקיימותו של קשר סיבתי, אולם המשיבה יכולה להצביע על ממצאים המערערים הנחה ראשונית זו, ואז יועבר נטל ההוכחה אל העוסק להבהיר את הקשר בין ירידת המחזורים לבין התפשטות נגיף הקורונה (ראו למשל: ערר 1005-21 טי ג'את סיסטמס 2006 נ' רשות המיסים, ניתן ביום 9.3.2021; ערר 1185-21 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים, ניתן ביום 22.8.2021).

39. ככלל, שיעור ירידת המחזורים נבחן באמצעות השוואה בין מחזור העסקאות שדווחו למע"מ בתקופת הבסיס לבין מחזור העסקאות שדווחו בתקופת הזכאות, וזאת על סמך ההנחה כי אלמלא משבר הקורונה, מחזור עסקאותיו של מבקש המענק בתקופת הזכאות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- היה דומה למחזור עסקאותיו בתקופת הבסיס (ראו גם דברי ההסבר להצעת חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020, ה"ח 1341, עמ' 453).
40. במקרים שבהם ישנו מחזור בסיס חריג בהיקפו (כמו המקרה שלפנינו), באופן שאינו משקף את הכנסותיו של העסק בעת שגרה, צפה ועולה שאלת הקשר הסיבתי. ההשוואה בנוסחה שנקבעה בחוק מסתמכת כאמור על ההנחה העקרונית כי הכנסותיו של עסק בתקופת הזכאות צפויות להיות דומות, פחות או יותר, לאלו שבתקופה המקבילה בשנה שקדמה לה, מאחר שמדובר בשנים סמוכות ובאותה תקופה של השנה.
41. אולם, כאשר מחזור הבסיס חריג באופן יוצא דופן בהשוואה למחזורים אחרים באותה שנה ובשנים קודמות, לא ניתן לומר כי הוא משקף את ההכנסות הריאליות של העסק בעת שגרה או באותה תקופה/עונה, ולפיכך ההנחה העקרונית שלעיל מתערערת וההסתמכות המשווה על המחזור החריג כפי שנקבעה בנוסחה יוצרת עיוות בהקשר של בחינת הזכאות למענק. זאת, הן לצורך עצם קביעת זכאותו של העוסק למענק בהתאם לשאלת התקיימותה של ירידה בשיעור מזכה, והן (ובהמשך לכך) בהקשר של כימות הקשר הסיבתי, כלומר לצורך הערכת מידת הפגיעה הכלכלית שנגרמה לעסק כתוצאה ממגפת הקורונה והיקפו הכספי של המענק הנגזר מכך.
42. במקרים מסוימים (כמו זה שלפנינו), מחזור הבסיס החריג נובע מקיומן של עסקאות בודדות וחריגות כשלעצמן, שנעשו (וליתר דיוק הושלמו) במהלכו. ועדות הערר נדרשו בעבר לסוגיית נטרולן של חשבוניות המעידות על עסקאות מעין אלו. כך למשל נקבע:

"באשר לחשבוניות חריגות באופן ספציפי, בהעדר מדיניות ברורה של המשיבה בעניין (וטוב היה אילו היתה מדיניות כאמור) נפנה להחלטות הוועדה בהרכביה השונים, שנדרשו למאפיינים שיהיה בהם כדי להצדיק לנטרל חשבוניות מפאת חריגותן: למשל, תשלום ששולם עבור עבודה משנה אחרת (והשוו: ערר 1005-21 טי ג'את סיסטמס 2006 בע"מ נ' רשות המסים (09/03/2021)), תשלום עבור שירות שלא צפוי לחזור על עצמו בגלל שינוי במתכונת הפעילות (ערר 1222-21 ע. עראר ייעוץ והשקעות בע"מ נ' רשות המסים (10/10/2021)), פסקה 31 להחלטה) או הכנסה שאינה חלק מהפעילות השוטפת של העסק (ערר 1277-21 נורט' סטאר טכנולוגיות נ' רשות המסים (14/10/2021)), פסקאות 19(ג), ו-24 להחלטה, שם המבחן הוצג בשאלה 'האם זהו האופן הרגיל שבו העסק מייצר הכנסות'". (ערר 1880-21 עורב מערכות התראה אלקטרוניות בע"מ נ' רשות המסים, (1.2.22), פסקה 21).

43. בפרשת נורט' סטאר התייחסה הוועדה בהרחבה לשאלה זו, וכן ליחס בין תנודתיות במחזורי ההכנסה לבין הכנסה שהיא חריגה או חד-פעמית. לנוכח חשיבות הדברים לענייננו נביאם בהרחבה:

"הכנסה חד פעמית: כאשר הכנסות העסק בנקודת זמן נתונה הן חריגות באופן מובהק ביחס להכנסותיו הרגילות של העסק, ניתן לברר האם מדובר בהכנסה חד



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

פעמית. ככל שמדובר בהכנסה שאינה חלק מהכנסותיו השוטפות של העסק (כגון, הכנסה חד פעמית ממכירת נכס, גביית חוב ללא קשר לפעילות השוטפת ועוד) – נראה כי יש הצדקה לנטרל את אותה הכנסה, ולקבוע את תקופת הבסיס על יסוד חישוב שאינו כולל את ההכנסה זו (אם בדרך של הפחתה של סכום הנקוב בחשבונית החרیגה הספציפית, ואם בדרך של עריכת ממוצע הכנסות של חודשים אחרים בשנת הבסיס (ראו 21-1222 ע. עראר יעוץ והשקעות בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 10.10.2021); והשוו 21-1005 טי ג'את סיסטמס (2006) בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 9.3.2021)). בדיון בערר סברה המשיבה כי כך יש לנהוג במקרה שלפנינו.

תנודתיות: במקרים אחרים, נמצא כי מחזור ההכנסות של העסק מתאפיין בתנודתיות ובחוסר יציבות – לא מפאת שינויים ואירועים חריגים שעברו על העסק, אלא כפועל יוצא מהמודל העסקי וממתכונת הפעילות של העסק. תנודתיות עשויה לאפיין עסקים שהכנסותיהם נובעות ממתן שירותים ארוכי טווח או מפרויקטים מזדמנים. במקרים אלו, ההשוואה בין תקופה זו חודשית אחת לאחרת אינה מהווה בהכרח אינדיקציה למצבו של העסק – בהשוואה זו חודשית בלבד, גם ירידת מחזורים וגם עליית מחזורים עשויות להיות אקראיות ולא להעיד באופן מהימן על מצבו הריאלי של העסק באותה תקופה. במקרים מסוג זה, נהוג לחשב את תקופת הבסיס על פי ממוצע שנתי (וראו למשל ערר 21-1026 נתי זיו – סטודיו זיו בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 5.5.2021), פסקאות 31-41; ערר 21-1165 י.נ.מ. ראונד טייבלז קונספטס בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 18.7.2021), ראו פסקאות 4-6 ופסקה 32), ועל כך נעמוד בהרחבה להלן.

...

הכנסות חד פעמית בעסקים תנודתיים

21. הערר שלפנינו מדגים את המתח העשוי להיווצר בין שני הטיפוסים האחרונים שצוינו לעיל – הכנסה חריגה הנובעת ממחזור תנודתי לעומת הכנסה חד פעמית.
22. בעסקים שמתאפיינים במחזור תנודתי, שינויים בגובה הכנסות של העסק הם פועל יוצא של הפעילות השוטפת. עסק עשוי להיות תנודתי כאשר יש לו הכנסות מפרויקטים שונים, שחלקם עשויים להיות גדולים יותר מאחרים, ובמקרים רבים קשה למצוא עקביות בשאלה מתי תהינה הכנסות לעסק ובאיזה היקף. בעסקים מסוג זה, הכנסות גבוהות במיוחד או נמוכות במיוחד בחודש מסוים אינן מעידות בהכרח על מצב קבוע, ולעיתים ההסבר לשינויים נעוץ במועד המדויק של השלמת פרויקט זה או אחר, או במועד קבלת ההכנסה בפועל. על מצבו הריאלי של עסק תנודתי, ניתן ללמוד על פי סקירה ארוכת טווח של נתוני ההכנסות. רק כאשר על פני תקופה ארוכה ניתן להבחין בירידה בממוצע ההכנסות של העסק, הדבר עשוי להעיד על פגיעה תשתיתית בעסק.
23. על הרקע הזה, חשוב להבחין בין תנודתיות, שהיא פועל יוצא של הפעילות השוטפת, לבין הכנסות חד פעמיות, שאינן חלק מהפעילות השוטפת. במקרה של עסק תנודתי, נתון יוצא דופן של הכנסה גבוהה, אינו מעיד בהכרח על פעילות חריגה שיש לנטרל מחישוב המענק; אדרבא, העליות והמורדות הן חלק מהפעילות השוטפת, והסכום הכולל שלהן צריך לבוא לידי ביטוי בחישוב המענק. אם מוציאים מחישוב ההכנסות הכנסה גבוהה שהתקבלה בחודש מסוים, רק מפאת העובדה שהיא גבוהה באופן יוצא דופן, מתקבל באופן מלאכותי מחזור הכנסות נמוך, שאינו משקף את גובה ההכנסות הריאלי של העסק.
24. רק במקרים שבהם ההכנסה אינה חלק מהפעילות השוטפת של העסק, יש הצדקה לראות אותה כהכנסה חד פעמית ויש הצדקה לנטרל אותה. השאלה הרלוונטית היא האם זהו האופן הרגיל שבו העסק מייצר הכנסות, או שמא מדובר באירוע חריג, שלא צפוי לחזור על עצמו. רק במקרה שמדובר באירוע חריג, שלא צפוי לחזור על עצמו, עשויה להיות הצדקה להתייחס להכנסה כאל הכנסה "חד פעמית" ולנטרל אותה מחישוב מחזור ההכנסות.



מדינת ישראל ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מהכלל אל הפרט

44. במקרה שלפנינו, מחזור ההכנסות של העורר בתקופת הבסיס (מאי-יוני 2019) עומד על סכום חריג של 984,275 ₪, וזאת בעקבות תשלומים שקיבל עבור עסקה שהושלמה במהלך תקופה זו. המשיבה נטרלה תשלומים אלו מהחישוב, ובהתאם לכך קבעה את מחזור הבסיס על סכום של 38,331 ₪.
45. בהקשר זה יש לדחות את טענת העורר שלפיה הסכום שנקבע לתקופת הבסיס לא הוסבר כנדרש. אמנם, ההסבר שניתן לעניין זה במסגרת ההחלטה בבקשה מיום 10.1.21 היה לקוני למדי, אולם בכל זאת הובהר בו כי "**עסקאות חריגות שנכללו בדיווח מחזור העסקאות לתקופת הבסיס נוטרלו ונקבע לך מחזור בסיס בסכום של 38,331**". במסגרת ההחלטה בהשגה מיום 26.12.21 ניתן הסבר מפורט יותר, וצוין כי מדובר בשתי חשבוניות (מס' 2182 ו-2183) שהוצאו עבור עסקה חריגה ביותר ואף חד פעמית, שהביאו לכך שהמחזור לתקופת הבסיס גבוה מסכום הכנסות העסק בכל ארבע השנים 2015-2018 גם יחד, וכי מאז שנת 2008 העסק לא דיווח על הכנסה בסכום דומה.
46. מכאן, שהחישוב שערכה המשיבה ושהביא אותה לסכום הבסיס שקבעה בהחלטותיה, הוסבר על ידה כנדרש לעורר במסגרת החלטות אלו, ואין לקבל את טענתו כי מדובר בסכום "חסר פשר, חסר יסוד, שרירותי ולא מנומק", כפי שנטען על ידו בערר.
47. לעניין נכונות ההחלטה לגופה, ברי כי ההכנסה נשוא העסקה שנוטרלה היא אכן חריגה ביותר מבחינת היקפה הכספי, העולה על סכום ההכנסות השנתיות ה**מצטבר** של העורר במשך ארבע השנים 2015-2019, כפי שציינה המשיבה בהחלטתה, כמפורט לעיל. לכך ניתן להוסיף כי מדובר בעסקה בסכום שהוא פי 26 מסכום ההכנסות הדו-חודשי הממוצע של העורר בשנת 2018, שהיה 37,589 ₪. עוד יצוין כי נטרול עסקה חריגה זו הותיר כאמור את מחזור הבסיס על סכום של 38,331 ₪, שהוא אכן קרוב הרבה יותר למוצע ההכנסות הדו-חודשי של העורר בשנת 2018, כאמור לעיל.
48. בנסיבות אלו וכפי שהוסבר לעיל, מחזור בסיס כה חריג אינו משקף כנדרש את ההכנסות הריאליות של העורר, והסתמכות עליו יוצרת עיוות ומשבשת את היכולת לבחון כנדרש את שאלת קיומו של הקשר הסיבתי ואת הפגיעה האמיתית שנגרמה לעורר כתוצאה ממשבר הקורונה. במצב שכזה נוצר חשש כי הירידה שגרמה בהכנסות העורר בתקופת הזכאות אינה נובעת בהכרח או בעיקר ממגפת הקורונה שארעה בתקופה זו, אלא מירידה נקודתית וטכנית, הנוצרת מעצם ההשוואה של ההכנסות בתקופה זו למחזור בסיס גבוה באופן חריג.
49. לאור האמור יש לומר כי המשיבה פעלה בהתאם לסמכות הנתונה לה בחוק לבחון את שאלת התקיימותו של קשר סיבתי בין מגפת הקורונה לבין הירידה שנגרמה בהכנסות העורר, ובהמשך לכך נראה כי ההחלטה שקיבלה, שלא להתבסס על מחזור זה כפי שהוא ללא כל שינוי, היא אכן נכונה ומוצדקת בנסיבות שתוארו.
50. לצד זאת נראה כי לא היתה הצדקה כי המשיבה תנטרל באופן מוחלט את העסקה החריגה מחישוב הזכאות, וזאת מבלי להביאה כלל בחישוב שערכה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

51. בעניין אחרון זה יש להביא בחשבון כי העסקה המדוברת אינה בגדר "עסקה חד-פעמית", שכן היא מהווה חלק מההכנסות השוטפות של העסק (ראו ההתייחסות לעסקה חד-פעמית בפרשת **נורט' סטאר** שהוזכרה לעיל). אין למעשה מחלוקת כי מדובר בעסקה שערך העורר כחלק מעבודתו כעורך דין, שבמסגרתה טיפל במכירת בניין ובו חנויות ודירות מגורים עבור לקוחותיו. העורר ציין בכתב הערר כי מדובר בפעילות שנמשכה מספר שנים וכללה דיונים על קיום צוואת המוריש, אחזקתו וניהולו של הבניין, איתור קונים, ניהול התמחרות, טיפול בתשלום המיסים המתחייבים וכיוצ"ב. לפיכך יש לומר כי מדובר בעסקה שהיא חריגה רק מבחינת היקפה הכספי (כאמור), אך לא מבחינת מהותה הכלכלית והעסקית, שכן היא אינה שונה בטבעה מהעסקאות האחרות שאותן עורך העורר בעת שגרת עבודתו.
52. אמנם, מדובר כאמור בעסקה גדולה באופן ניכר מכל שאר עסקאותיו של העורר מבחינה כספית, אולם מטבע הדברים והעסקים ובהתחשב גם באופי פעילותו של עוסק מסוגו של העורר (כלומר משרד עורכי דין), חלק מהעסקאות גדולות יותר מאחרות ומביאות להכנסות גבוהות יותר בהתאם, גם אם במידה ניכרת.
53. בהמשך לכך, גם אם אכן מדובר בעסקת ענק, אולי אף הגדולה ביותר מאז החל העסק בפעילותו, אין בעניין זה כשלעצמו כדי להעיד כי העסקה היא "חד-פעמית", ואין לומר בהכרח כי היא לא צפויה לחזור על עצמה, באופן המצדיק את החרגתה מתחולת החישוב.
54. השאלה הקובעת כזכור היא האם מדובר בעסקה הנעשית באופן הרגיל שבו מייצר העסק הכנסות, ומאחר שבענייננו יש להשיב על שאלה זו בחיוב (כאמור), הרי שאין הצדקה לנטרל את ההכנסה המגיעה ממנה באופן מוחלט, כמו שביקשה המשיבה לעשות.
55. כיצד אפוא יש לקבוע את סכום המענק המגיע לעורר? במקרים דומים שנדונו על ידי ועדות הערר הנוגעים לנטרול הכנסות חריגות, נקבע כי הדרך הנכונה להתמודד עם הכנסה חריגה מעין זו אינה באמצעות החרגתה מהחישוב, אלא באמצעות עריכת ממוצע בסיס חלופי שנתי או אחר, המשקף בצורה נכונה ומאוזנת יותר את הכנסותיה החודשיות הריאליות של העוררת (ראו פרשת **נורט' סטאר** שלעיל, פסקה 42, וכן שתי החלטות נוספות שעסקו אף הן במשרדי עורכי דין: ערר 1167/21 **אפרים ויינשטיין עורכי דין נ' רשות המסים**, פסקאות 49-51, ניתן ביום 30.8.21, וערר 1143/21 **דרורי-סאלם משרד עורכי דין נ' רשות המסים**, פסקאות 31-35, ניתן ביום 1.7.21).
56. ברי, כי השימוש בממוצע בסיס חלופי הוא בגדר חריגה מהנוסחה שנקבעה בחוק. אולם, גם בתי המשפט המחוזיים אימצו בעבר את העמדה שלפיה ניתן, במקרים מיוחדים, לסטות מנוסחת המחזוריים בהקשר דומה, ככל שהשימוש בה יוצר עיוות המנוגד לתכלית החוק. כך למשל נקבע בע"ש (י-ם) 285/09 **מנורה איזו אהרון בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים** (ניתן ביום 1.9.10), כי: "ההפניה בתקנות לדיווח במע"מ היתה בבחינת אימוץ דרך נוחה לכימות הנזק, ולא יותר מכך. אין זה בגדר תכלית החוק לפצות בשל עצם קיומו של פער בין המחזוריים לפי הדיווח בפועל, אלא בגין פער המבטא נזק מלחמה בלבד..." (פיסקה 7 לפסק הדין).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

57. באופן דומה נקבע בע"מ (ת"א) 1120/09 פאר נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים (ניתן ביום 25.12.11), כי:
- "הגבלתם של המשאבים הכספיים הציבוריים והרצון לפצות את מי שנפגע עקב אירועי המלחמה, מביאים בהכרח למסקנה שיש להקפיד על כך שהנזק אשר בגינו יינתן פיצוי - הוא אכן נזק שנגרם בגין אירועי המלחמה כפי שקבוע בהוראות החוק וכי הנזק יהיה אכן נזק אמת. שתי דרישות מקדמיות אלה חלות על כל מי שטוען לקיומו של נזק ולאורן יש לבחון את תחולת התקנות ואת נוסחות הפיצוי על פיהן. כפי שציין המשיב בסיכומיו, הגדרת "הפרש המחזוריים" בהוראות השעה מפנה לדיווחים בהם חייב הניזוק באשר למחזור עסקאותיו לפי חוק מע"מ. אין לראות בהפניה זו כהפניה טכנית בלבד כפי שטוען המערער, תוך התעלמות ממטרת החוק ומהערך המוסף האמיתי אותם מייצגים דיווחים אלה... יש בהחלט מקום במסגרת ביצוע החישוב על יסוד ההפניה לדיווחי הניזוק למע"מ, לחלץ את הנתונים הרלוונטיים המייצגים את נזקו האמיתי של הניזוק מתוך אותם דיווחים. אין גם כל קושי מעשי בחילוץ נתונים אלה" (פיסקה 4 לפסק הדין).
58. עריכת ממוצע בסיס חלופי שנתי חורגת אפוא מהנוסחה שנקבעה בחוק, אולם חריגה זו מוצדקת במקרים של הכנסות חריגות או במקרים של מחזוריים תנודתיים ביותר, ומהווה חלופה מוכרת שבה נעשה שימוש תדיר הן על ידי המשיבה והן על ידי ועדות הערר. שיטת חישוב זו משקפת כאמור בצורה נכונה יותר את ההכנסות הריאליות של העסק בתקופת הבסיס, ובנוסף לכך מהווה אמצעי פשוט ויעיל המגשים את תכליתו של החוק שלפנינו.
59. לצד זאת עשויה שיטה זו להעלות קשיים מסוימים, במקרים שבהם חישוב ממוצע בסיס חלופי שנתי מביא לכאורה לזכאות למענק גם בתקופות נוספות שלא היתה קיימת קודם לכן, כלומר לפי החישוב שבנוסחה המתייחס לתקופות הבסיס המקוריות. זהו גם המקרה שלפנינו.
60. מאחר שהמענק ניתן בהתאם לחישוב ממוצע הבסיס החלופי רק עבור תקופת הזכאות נשוא הערר, שכן קודם לכן לא היתה קיימת זכאות למענק ולא הוגשו בקשות וממילא גם לא השגות ועררים, הרי שתוצאה מעין זו אמנם מיטיבה עם העוסק בהשוואה להחלטה המקורית המנטרלת לחלוטין את ההכנסה החריגה, אך מאידך יש בה כדי לקפח אותו, משום שהיא שוללת ממנו סכומים אחרים שלהם הוא לכאורה היה זכאי בתקופות אחרות (ראו פרשת **דרורי-סאלם** לעיל, פסקאות 48-49, פרשת **נורט' סטאר** לעיל, פסקה 43).
61. לא למותר לציין כי בפרשת **מאגמה** שהוזכרה לעיל קבע בית המשפט המחוזי כי בהקשר הנוגע למחזורי הכנסות תנודתיים-עונתיים, אין מקום לעריכת מחזור בסיס חלופי שנתי, הנוגד את נוסחת החישוב שנקבע בחוק (פיסקה 80 לפסק הדין).
62. לנוכח הנימוקים שפורטו לעיל, השוללים את נטרולה המלאה של ההכנסה החריגה אך גם את הותרת מחזור הבסיס על כנו, ובהתאם לסמכות הנתונה לנו לשנות את החלטת המשיבה ולקבל החלטה אחרת במקומה לפי סעיף 21(ב) לחוק, הגענו למסקנה כי יהיה זה מוצדק במקרה זה לקבל את הסעד החלופי שביקש העורר, ולקבוע את המענק על בסיס סכום המקדמה ששולמה לו (88,585 ₪).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

63. סכום זה, המהווה כאמור כ-60% מסכום המענק המבוקש (כלומר, בהתאם לנוסחה וללא נטרול ההכנסה החריגה), עולה במקצת על סכום המענקים שהיו מגיעים לעורר עבור תקופות הזכאות השונות בשנת 2020 כולה, לו היה נערך ממוצע בסיס חלופי לשנים 2019-2018 (סכום המגיע לכדי 75,164 ₪). בנסיבות אלו, ובהתחשב גם באיחור הממושך שחל בקבלת החלטה בהשגה, אין לטעמנו הצדקה להורות לעורר להשיב סכום זה (או את מקצתו), ונכון יהיה לקבוע כי העורר זכאי לקבלו באופן קבוע כמענק סופי.

64. בנוגע לפסיקת הוצאות בתיק, הרי שלנוכח התוצאה שאליה הגענו, ובהתחשב גם בעלויות הייצוג בהליך ובאיחור הממושך שחל בקבלת החלטה בהשגה (ולצד זאת גם במקדמה שניתנה לעורר), הגענו למסקנה כי יש מקום במקרה זה לפסוק הוצאות לטובת העורר בסכום של 10,000 ₪.

65. סוף דבר, אנו קובעים כי העורר זכאי למענק עבור תקופת הזכאות נשוא הערר בסכום של 88,585 ₪, בתוספת הוצאות בסכום של 10,000 ₪.

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

ניתנה היום, כ"ז תמוז תשפ"ב, 26/07/2022, בהעדר הצדדים.



ברוך ברוכי, רו"ח
רו"ח חבר



נדב כנען, עו"ד
יו"ר הוועדה