



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1180-22

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

העוררת: **צבי רז ושות' - רואי חשבון מס' 514868348**
באמצעות עו"ד ורו"ח רמי אריה

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

החלטה

1. עניינו של הערר שבפנינו הוא החלטת המשיבה מיום 06/01/2022 בדבר זכאות העוררת למענק השתתפות בהוצאות קבועות עבור תקופת הזכאות מאי יוני 2020 וזאת בהתאם לפרק ו' לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן: "החוק").
2. בבסיס ההחלטה בהשגה, מסקנת המשיבה כי העוררת אינה זכאית למענק וזאת מהטעמים הבאים:
 - א. העוררת עוסקת במכירת זכות במקרקעין, ועל כן בהתאם לפסקה (5) להגדרת "עוסק" שבסעיף 7 לחוק היא מוחרגת מגדרי העוסקים הזכאים למענק. מסקנה זו נסמכת על כך שהעוררת דיווחה למיסוי מקרקעין על מכירות מלאי עסקי ("טופס 50");
 - ב. לא נמצא קשר סיבתי בין ירידת המחזורים לבין משבר הקורונה ועל כן העוררת אינה עומדת בדרישת הזכאות למענק הקבועה בסעיף 8(3) לחוק. מסקנה זו נתמכת בכך שבהשוואה שנתית, לעוררת היתה ירידת מחזורים זניחה, וכי בהתחשב בתנודתיות הכנסות העוררת ירידת המחזורים נבחנה בהשוואה בין ממוצע ההכנסות הדו חודשי בשנת 2019 לממוצע ההכנסות הדו חודשי בשנת 2020 ולא נצפתה ירידת מחזורים בשיעור המזכה במענק.
3. כן נציין כבר כעת, כי המענק שהתבקש על ידי העוררת עומד על סך של 406,755 ₪, וכי שולמו לה מקדמות בסך 251,861 ₪.

טענות הצדדים

טענות העוררת בכתב הערר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

4. כמוסבר בכתב הערר, העוררת היא שותפות המורכבת מארבע חברות יחד עם עוסק מורשה שתיקו אינו פעיל. שתיים מהחברות עוסקות בניהול וארגון קבוצות רכישה ועמותות בניה, האחת היא חברת אחזקות והרביעית עוסקת במתן שירותי ביקורת וחשבות לפרויקטים.
5. בפי העוררת שלוש טענות עיקריות.
6. **טענתה הראשונה של העוררת מתייחסת למועד מתן ההחלטה בהשגה**; כעולה מההחלטה, ההשגה הוגשה ביום 01/12/2020, וההחלטה ניתנה רק ביום 06/01/2022, בחלוף 401 ימים. זאת, על אף סעיף 20(א)(1) לחוק, לפיו החלטה בהשגה תינתן בתוך 120 ימים. בנסיבות אלה, לטענת העוררת יש לקבל את הערר על הסף מטעם זה בלבד.
7. בתמיכה לטענה זו הפנתה העוררת לקביעות בית המשפט המחוזי בעמ"נ 27710-06-21 ב.ג. **בטחון הצפון אבטחת מוסדות, לזו טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המסים בישראל** (ניתן ביום 03/01/2022, פורסם בנבו) (להלן: "פס"ד בטחון הצפון"), ממנו עולה כי איחור של 68 ימים במתן ההחלטה בהשגה יכול להצדיק את קבלת ההשגה על הסף.
8. **טענתה השנייה של העוררת נוגעת לקביעת המשיבה כי העוררת מוחרגת מזכאות למענק**; לעניין זה, העוררת לא כפרה בכתב הערר בכך שעוסקת במכירת זכות במקרקעין. ואולם, לטענת העוררת ניתן להתגבר על כך באמצעות נטרול הכנסותיה ממכירת מלאי עסקי מחישוב מחזור עסקאותיה כך שזכאותה למענק תיבחן ביחס להכנסותיה שהתקבלו מעיסוקיה הנוספים. לטענת העוררת, גם לאחר נטרול זה (יחד עם נטרול הכנסותיה מהכנסות הוניות) ניתן יהיה לראות את ירידת המחזורים ממנה סבלה בשל משבר הקורונה. בתמיכה לטענה זו צירפה העוררת טבלאות ובהן חישובים חלופיים למחזורי עסקאותיה, תוך הבחנה בין הכנסות הוניות, הכנסות ממכירת זכות במקרקעין והכנסות אחרות.
9. לעניין זה מפנה העוררת להחלטת הוועדה בערר 1316-21 **פרי פייד כארד בע"מ נ' רשות המסים** (22/11/2022, פורסם באתר הוועדה) - כמו יתר ההחלטות שיוזכרו להלן) (להלן: "ערר 1316-21"), בה הובעה הסתייגות הוועדה מעמדת המשיבה באותו המקרה, לפיה העורר נכנס לגדרי ההחרגה וזאת במצב בו ההכנסות ממכירת זכות במקרקעין היו בשיעורים זניחים (ראו להלן).
10. לעניין זה ציינה המשיבה כי במקרים אחרים מצאו הרכבים שונים של הוועדה הצדקות לחריגה מהדיווחים למע"מ, וחריגה מחישוב בהתאם להוראות החוק אינה יכולה להתבצע רק לרעת מבקש המענק.
11. בנסיבות המקרה שבפנינו, נטען כי נטרול ההכנסות כאמור מהווה האמצעי שפגיעתו פחותה, ואינה כרוכה בבירור מורכב או משמעותי.
12. **טענתה השלישית של העוררת היא כי מתקיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים לבין משבר הקורונה**. לעניין זה מסבירה העוררת כי היא גובה דמי ניהול בהתאם להתקדמות הפרויקט ובשל הקורונה לא היתה התקדמות ועל כן לא נגבו דמי הניהול. לעניין זה הציגה העוררת אסמכתא על עיכוב באחד הפרויקטים בהעדר פועלים זמינים; בהקשר אחר טענה כי לא קיבלה תוספת דמי ניהול לה היתה זכאית, וזאת על אף "שבתקופה זו המשיכה לשאת בהוצאות ולנהל את הפרויקט".



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

13. לעניין זה טענה העוררת כי העיכובים בפרויקטים השונים אין משמעם דחיית הכנסה בלבד שכן בזמן שהיא נדרשת לתת שירות ללקוח אחד, אין באפשרותה לקבל לקוח אחר ועל כן דחיית ההכנסה משמעה למעשה אבדן הכנסה. כן טענה העוררת כי מתחילת המשבר חלה ירידה ניכרת בקבלת פרויקטים חדשים.
14. באשר לנימוק המשיבה בדבר תנודתיות הכנסות העוררת, טענה העוררת כי תנודתיות לא יכולה להצדיק את שלילת המענק.

טענות המשיבה בכתב התשובה

15. בכתב תשובתה, התייחסה המשיבה לשלוש טענות העוררת ונציג את תמצית הדברים.
16. באשר לטענה בדבר **האיחור במתן ההחלטה בהשגה**, גורסת המשיבה כי המועד למתן ההחלטה הקבוע בחוק הוא מועד מנחה ולא מחייב ועל כן חריגה ממנו אינה מצדיקה את קבלת הערר על הסף, וזאת בין היתר מפני שהמועד לקבלת ההחלטה בהשגה נקבע ללא סנקציה בציוד, וכי הדבר היה בכוונת מכוון. המשיבה אף הפנתה לפסק הדין בע"מ 1386/04 **המועצה הארצית לתכנון ובנייה נ' עמותת נאות ראש העין, ע"ר** (20/05/2008, פורסם באתר הרשות השופטת) (להלן: "**פס"ד המועצה הארצית**") בו נקבע כי מקום בו לא נקבעה סנקציה מפורשת על חריגה במועדים, ישנה חזקה פרשנית שחלוף המועד לא יבטל את תוקף הפעולה.
17. על סמך האמור, יש לבחון את האיחורים בהתחשב במכלול הנסיבות. לטענת המשיבה, מכלול הנסיבות מצדיק שלא להתערב בהחלטה בשל האיחור בלבד. לעניין זה מציינת המשיבה מספר נימוקים, כגון ההיקף חסר התקדים של הבקשות שהוגשו, אודותיו פרטה בהרחבה, וזאת נוסף לבקשות שהוגשו על רקע מבצע "שומר החומות".
18. בהקשר זה אף מציינת המשיבה את גישתה הליברלית בהענקת אורכות כלליות ופרטניות להגשות הבקשות למענקים וכן בהגשת השגות, וכן בקבלת השגות שהוגשו באיחור. מעבר לכך, המשיבה איפשרה הגשת בקשות למענקים גם במקרים בהם לא היתה זכאות לפי הנוסחה, מה שהגדיל את כמות הבקשות לטיפול ולכן גם את מספר ההשגות שהוגשו. כן תיארה כי קיבלה השגות שהוגשו ללא מסמכים תומכים וללא נימוקים מפורטים, עניין שלעצמו האריך את משך הטיפול בהשגות.
19. שיקול נוסף עליו מצביעה המשיבה כשיקול אותו יש לבחון במסגרת סבירות ההחלטה המינהלית הוא הנזק שנגרם לעוסק עקב האיחור. במקרה שבפנינו, לטענת המשיבה העוררת לא הצביעה על הנזק שנגרם לה עקב אי קבלת ההחלטה במועד ובוודאי לא הצדיקה טעמים בעלי משקל המצביעים על נזק כאמור.
20. לעניין זה מזכירה המשיבה את קיומו של פתרון אחר לעיכוב אפשרי במתן ההחלטות, בדמות מקדמות על חשבון המענק. לעניין זה נסביר כי בהתאם לסעיף 13 לחוק, מקום בו ההחלטה בבקשה למענק לא התקבלה בהתאם לסדי הזמנים הקבועים בסעיף, מבקש המענק זכאי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- למקדמות שיכולות לעלות כדי 60% מגובה המענק. גם בכך, יש לטענת המשיבה כדי לרפא את הפגם שבאי קבלת החלטה במועד.
21. גישתה הליברלית של המשיבה מתבטאת, לטענתה, גם בכך שעד כה לא הפעילה את סמכותה לגבות את המענקים שיש להשיב עקב דחיית הבקשה או ההשגה לחוב מס ולהתחיל בהליכי גבייה מינהליים לגביהם.
22. בהקשר זה, עמדה המשיבה על כך שלעוררת שולמה מקדמה בסך 251,861 ₪, אותה נדרשה להשיב וטרם השיבה. לטענת המשיבה, בכך העוררת עשתה דין לעצמה והדבר חמור מאיחור במתן החלטה בהשגה.
23. כן טענה המשיבה כי ניתן לתת ביטוי לאיחור בהחלטה בהשגה באמצעות סנקציה חלופית כגון פסיקת הוצאות או אי פסיקת הוצאות.
24. באשר לטענה לפיה **העוררת מוחרגת מגדרי הזכאים למענק**, עמדה המשיבה על כך שהמחוקק לא סייג את היקף תחולת ההוראה ולא הגביל את התחולה למקרה של פעילות מעורבת. כן הפנתה את תשומת הלב לכך שבעוד שבסיפא של ההחרגה שבפסקה (5) להגדרת "עוסק" ישנה התייחסות לשנות פעילות ספציפיות ("מי שבשנות המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתו סעיף 8א לפקודה..."), אין התייחסות כאמור בחלק הראשון של ההחרגה, בו אנו דנים.
25. לגופו של עניין, הפנתה המשיבה את תשומת הלב לכך כי מהחומרים שהגישה העוררת עולה כי עיסוקה במכירת זכות במקרקעין הוא עיסוק נרחב. בצד זאת, העירה המשיבה כי החישוב החלופי, המנטרל את הכנסותיה ההוניות וכן את הכנסותיה ממכירת זכויות במקרקעין, הוגש ללא כל תימוכין וכי יש לבחון את הדו"ח הכספי לתמיכה בנתונים.
26. ואולם, מבחינת הנתונים המפורטים בטבלה, לטענת המשיבה בקשת העוררת למענקים הוגשה על סמך נתונים אחרים (ככל הנראה סך מחזור עסקאותיה ולא מחזור העסקאות בנטרול ההכנסות ההוניות וההכנסות ממכירת זכות במקרקעין), כך שלמעשה בהתאם לנתונים להם טוענת העוררת, היתה זכאית למענק בסך 77,784 ₪ בלבד.
27. באשר לטענה **בדבר העדר קשר סיבתי**, חזרה המשיבה על הנימוקים שצוינו לעיל בהחלטה בהשגה. נוסף על כך, טענה המשיבה כי העוררת לא הצביעה על אף עבודה שבוטלה על רקע המשבר.

תגובת העוררת לכתב התשובה

28. לאחר קבלת כתב התשובה, הוחלט על קביעת התיק לדיון. במסגרת זו התבקשה העוררת להגיש את תגובתה לכתב התשובה, וכן לצרף את הדו"ח הכספי לשנת 2020, את דיווחיה למע"מ בשנים 2017, 2018 ו-2021 תוך פירוט בדבר הכנסותיה ההוניות והכנסותיה ממכירת זכות במקרקעין וכן הסבר משלים כיצד נערכת ההבחנה בין ההכנסות ההוניות לבין ההכנסות ממכירת זכות במקרקעין.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

29. לעניין **מועד מתן ההחלטה בהשגה**, טענה העוררת כי מלוא טענות המשיבה נטענו בעלמא, וכי ממילא המשיבה יכלה להציג את טענותיה בפני בית המשפט (במסגרת ההליך בעניין בטחון הצפון) והטענות נדונו ונדחו על ידי בית המשפט. לחלופין, ככל שלא נטענו הטענות בפני בית המשפט, אין לאפשר למשיבה מקצה שיפורים במסגרת ההליך שבפנינו.
30. כן עמדה העוררת על כך שהחלטת בית המשפט בפס"ד בטחון הצפון מחייבת את הוועדה וכן את המשיבה עצמה. לעניין הטיעון הפרשני, הפנתה העוררת למקרה אחר בו על אף העדר סנקציה בחקיקה, אי עמידה בסדי הזמנים שנקבעו בחוק מובילה להתיישנות ההחלטה (ע"א 805/14 ינקו וייס אחזקות 1996 בע"מ נ' פקיד שומה חולון (ניתן ביום 13/10/2015, פורסם בנבו).
31. לעניין הטענה בדבר אי השבת המקדמות, לטענת העוררת מדובר בשני עניינים נפרדים ושונים ואין לכרוך ביניהם. יתרה מכך, לטענת העוררת אילו סברה המשיבה שעל העוררת להשיב את המקדמות, יכולה היתה לנקוט בהליכי גביה.
32. לעניין **הטענה כי העוררת מוחרגת מגדרי הזכאים למענק**, שבה העוררת והבהירה כי היא עוסקת בניהול פרויקטים של קבוצות רכישה ואינה "קבלן", והמענק מבוקש ביחס להכנסותיה מפעילותה בניהול פרויקטים כאמור.
33. באשר ל**טענת הקשר הסיבתי**, חזרה העוררת על טענותיה בכתב הערר. כן הדגישה כי בשונה מטענת המשיבה, בנטרול הכנסותיה ההוניות וההכנסות ממכירת זכות במקרקעין, נרשמה ירידה של 78.8% בהכנסות העוררת בהשוואה בין שנת 2019 לשנת 2020.
34. באשר לטענת המשיבה בדבר החישוב השגוי שהוביל למענק בסכום שגוי, טענה העוררת כי גם אם מנוטרלות ההכנסות ההוניות בלבד, יש לנטרל את התשומות ההוניות במקביל. בהמשך לכך, הציגה העוררת תחשיב חלופי, בו נוטרלו התשומות ההוניות וכן התשומות בגינן התקבלו טופסי 50 (על אף שכאמור לעיל, טענת העוררת התייחסה לנטרול התשומות ההוניות בלבד). בהתאם לתחשיב זה, זכאית העוררת למענק בסך 285,044 ₪.
35. בתשובה לשאלת הוועדה בדבר האבחנה בין הכנסות הוניות להכנסות מלאי עסקי, הפנתה העוררת לסעיף ג' להשגה, לפיו עולה כי בשל העיכוב הניכר בקבלת אישורי מיסוי המקרקעין ועל מנת לזרז את מתן אישור לטאבו, החליטה העוררת לדווח על מספר עסקאות באמצעות טופס 50. נחدد ונציין כי בסעיף ג' להשגה נטען כי לקראת סוף שנת 2019, קיבלה העוררת הצעה למכור חלק נוסף מנכסיה. מטעמי נוחות ומהירות הודיעה לרוכשים כי תפעל להגיש טופס 50 לצורך ביצוע המכירות.

הודעת העוררת לפני הדיון

36. בהמשך לאמור לעיל, דיון בתיק נקבע ליום 14/06/2022.
37. ביום 12/06/2022 הגישה העוררת השלמת מסמכים ביוזמתה. בהתאם למפורט במסמך, המדובר במסמכים נוספים המעידים כי נכסי המקרקעין שנרכשו על ידה ונמכרו בשנים 2019



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- ו- 2020 הם נכסים הוגיים להשקעה ומכירותיהן לא היוו חלק מהפעילות השוטפת של החברה. זאת, בשונה מהנטען על ידי העוררת עד לאותה העת.
38. בתמיכה לטענה זו הפנתה העוררת לביאור 5.2 לדו"ח הכספי של חברת גל אמרלד, שהיא אחת מהחברות בשותפות, בו נרשמו נכסי המקרקעין בסעיף "השקעות לזמן ארוך"; טפסי 4 והסכמי שכירות המעידים ביחס לאחד הנכסים כי הדירות הושכרו למשך מספר שנים ברציפות; טופס 4, הסכמי שכירות והצעת מחיר אדריכלית המעידים על כוונת העוררת להעתיק את משרדה לנכס (כוונה שבסופו של דבר לא מומשה); אישור אכלוס של נכס נוסף וחוזה שכירות המעיד כי מדובר בנכס מניב.
39. ביום 13/06/2022 הגישה המשיבה תגובה דחופה למסמכים שהוגשו. על רקע המסמכים החדשים, ביקשה המשיבה כי ככל שהוועדה תקבל את המסמכים לתיק הערר, הדיון הקבוע ליום 14/06/2022 יידחה. כן ביקשה המשיבה כי העוררת תחויב בהוצאות.
40. בנימוקי הבקשה, עמדה המשיבה על כך שהעוררת לא חלקה בכתב הערר ואף לא בתגובה לכתב התשובה על כך שעיסוקה במכירת זכות במקרקעין, אלא טענה שיש לפצל את הכנסותיה ולאשר מענק על החלק שאינו מהווה עיסוק מוחרג.
41. כן נטען כי בהודעת העוררת מיום 12/06/2022 יש משום שינוי מוחלט של עמדתה והעלאת טענה חדשה. לעניין זה המשיבה התנגדה לשינוי החזית ולהגשת המסמכים ובסמיכות כה רבה לדיון, ושבה על בקשתה כי ככל שהמסמכים יתקבלו לתיק הערר, תינתן למשיבה שהות מספקת לבחנם.
42. בהחלטה מיום 13/06/2022 נקבע כי הדיון יתקיים כמתוכנן ובמסגרתו תידון הודעת העוררת. כן הובהרה כי ככל שיהיה בכך צורך, תינתן למשיבה שהות נוספת להגיש תגובה.

הדיון מיום 14/06/2022

43. במהלך הדיון, נדרשו הצדדים לסוגיות המרכזיות שעל הפרק.
44. באשר לסוגיית הקשר הסיבתי, ציין ב"כ העוררת כי חלק מירידת המחזורים נגרמה מהסכמה בין העוררת לבין אחת מלקוחותיה על כך שלא יגבו תשלום על נושא הקורונה. במקרה אחר, העוררת ויתרה על תוספת של 50,000 ₪ שהיתה זכאית לה בהתאם להסכם (עמ' 2 לפרוטוקול, שורות 14-28). כן צוין כי הנזק העיקרי היה באותו המקרה (עמ' 4 לפרוטוקול, שורות 10-4).
45. לעניין השלמת המסמכים שהגישה העוררת, טען ב"כ העוררת כי לא מדובר בטענות חדשות וזאת מפני שהטענות הועלו עוד בשלב ההשגה. בתגובה לכך, הופנתה תשומת לב ב"כ העוררת כי כתב ההשגה התייחס לעסקה ספציפית ולא לשינוי באופן הדיווח או הסיווג של העסקאות, וכן לעובדה שגם בפועל העוררת המשיכה לדווח על חלק מהמכירות כמכירות של מלאי עסקי (עמ' 8 לפרוטוקול, שורות 12-15; עמ' 9 לפרוטוקול, שורה 34 עד עמ' 10, שורה 18). בתגובה לכך שב ב"כ העוררת והפנה לדו"ח הכספי של חברת גל אמרלד, ממנו עולה כי שהמקרקעין אינו מופיע כמלאי עסקי ברכוש השוטף אלא כהשקעות לזמן ארוך, בביאור 5 לדו"ח (עמ' 8



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- לפרוטוקול, שורות 17-31). כן עמד ב"כ העוררת על כך שבשינוי אופן הדיווח לא היה כדי להשפיע על היקף החבות במס (עמ' 8 לפרוטוקול, שורה 36 – עמ' 9 לפרוטוקול, שורה 4). בהקשר זה אף עמד ב"כ העוררת על כך שאמנם הדיווח למיסוי מקרקעין אינו תואם את טענת העוררת בהליך שבפנינו, אך הדיווח למס הכנסה (במסגרת הדו"ח הכספי) תואם את הטיעון (עמ' 14 לפרוטוקול, שורות 9-3). לעניין זה, נדרש ב"כ העוררת להסביר כיצד ההפניה לדו"ח הכספי מתיישבת עם העובדה שההכנסות ממכירת יחידות ומשרדים מופיע כחלק מהרווח הגולמי בדו"ח רווח והפסד (עמ' 15 לפרוטוקול, שורות 24 עד 28).
46. נוסף על כך, עומתה העוררת עם העובדה כי הודעתה מיום 12/06/2022 סותרת את טענותיה בכתב הערר, וזאת על אף שכתב הערר נתמך בתצהיר. לעניין זה עומת ב"כ העוררת עם הטבלה שצורפה לכתב הערר, ובה נערכה הבחנה בין ההכנסות שסווגו כהוניות לבין ההכנסות שסווגו ממכירת מלאי עסקי (עמ' 8 לפרוטוקול, שורות 3-4).
47. בתוך כך, טען ב"כ העוררת כי הבקשה שהוגשה למענק הוגשה בניכוי כל ההכנסות ההוניות, כלומר כבר הבקשה גילמה את עמדת העוררת כפי שנטענה בגרסתה העדכנית (עמ' 9 לפרוטוקול, שורות 12-14). בהמשך הדיון, הסבה ב"כ המשיבה את תשומת הלב לכך שלא כך היה וכי בנתוני הבקשה המתוקנת הוזנו הכנסותיה של העוררת כפי שדווחו למע"מ (עמ' 11 לפרוטוקול, שורות 33-35).
48. על רקע הטענות החדשות, שוקפה לצדדים המורכבות בטענת העוררת לפיה כל הכנסותיה ממכירת זכות במקרקעין הן הוניות, וזאת באופן שאינו תואם את דיווחיה למיסוי מקרקעין (עמ' 13 לפרוטוקול, שורות 1-11). על רקע כל האמור, המשיבה התבקשה לעדכן האם היא נכונה להשבת התיק לשלב ההשגה לצורך בירור טענתה החדשה של העוררת.
49. ביום 26/07/2022 הגישה המשיבה את הודעתה. המשיבה הודיעה כי אין בידה להסכים להחזיר את הערר לשלב ההשגה והיא מתנגדת לשינוי החזית והעלאת הטענות החדשות, אשר סותרות את טענות העוררת עד להגשת ההודעה המשלימה, וכן עומדות בניגוד לאופן התנהלות העוררת מול משרדי מיסוי מקרקעין.

דיון והכרעה

50. לאחר בחינת טענות הצדדים, הגענו למסקנה כי דין הערר להידחות. להלן נפרט נימוקינו.

התשתית המשפטית

תנאי הזכאות למענק השתתפות בהוצאות קבועות

51. פרק ו' לחוק מסדיר את חלוקת מענקי השתתפות בהוצאות קבועות. נוסף על תנאי הזכאות הקבועים בסעיף 8 לחוק, סעיף 7 לחוק מגדיר מיהו "עוסק" הזכאי למענק.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

52. בהתאם להגדרה האמורה, "עוסק" הזכאי למענק הוא חייב במס כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, למעט חריגים שונים המפורטים בהגדרה. החריג הרלבנטי לענייננו קבוע בפסקה (5) רישא, והוא "מי שעיסוקו במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידו".
53. החלטות מעטות של הוועדה נדרשו לשאלת היקף השתרעותה של החרגה זו; כך, בערר 1322-21 אלמוג אילת (מ.ד.ע.) 2000 בע"מ נ' רשות המסים (29/08/2022), במסגרת החלטה המאשרת הסכם פשרה, העירה הוועדה כי "החוק אינו עורך אבחנה בין עוסקים שעיסוקם במכירת זכויות במקרקעין המהוות מלאי עסקי".
54. התייחסות אחרת היתה כי במקרה של עיסוק בהיקף זניח במכירת זכות במקרקעין (באותו המקרה, פחות מ- 3% מסך הכנסות מבקש המענק), ספק אם תכלית ההחרגה מתקיימת במידה המצדיקה את שלילת המענק באופן גורף (ערר 1316-21, פסקאות 28-30).
55. לעומת זאת, במקרה אחר, סברה הוועדה כי עיסוק שולי במכירת זכות במקרקעין, שלא נעשה בתקופת הבסיס או בתקופת הזכאות, באופן שולי ומשני (בשיעור אחוזים בודדים), אינו שולל את הזכאות הכללית למענק, אך מצדיק הפחתה מסוימת מסכומי המענק (וראו ערר 1988-21 זמרת הארץ השבחה ושיווק נדל"ן נ' רשות המסים (13/07/2022), פסקאות 57-58).
56. תנאי זכאות נוסף הנחוץ לענייננו הוא תנאי הזכאות הקבוע בסעיף 8(3) לחוק, והוא הדרישה כי יש קשר סיבתי בין ירידת המחזורים לבין משבר הקורונה, וכי ירידת המחזורים לא נגרמה מסיבות אחרות.
57. 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).
58. בהמשך לכך, בעמ"נ 3720-11-21 פודולסקי נ' רשות המסים (ניתן ביום 15/07/2022, פורסם בנבו) (להלן: "פס"ד פודולסקי"), הביע בית המשפט את עמדתו כי בנסיבות אותו המקרה, לא היה מקום להטיל על מבקש המענק נטל הבאת ראיות כבד לצורך הוכחת ביטול פרויקטים צפויים, ואף לא הצגת מסמכים או התכתבויות בינו לבין לקוחותיו באשר לסיבת הקפאת הפעילות (פסקאות 77 ו-78).
59. 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), פסקה 28 להחלטה), והנטל 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), פסקאות 25 ו-34).

איחור בהחלטה בהשגה

60. בהתאם לסעיף 20(א)(1) לחוק, החלטה בהשגה תינתן בתוך 120 ימים.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

61. בפס"ד בטחון הצפון, אליו הפנתה העוררת, 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.
62. בעניין זה, ביטא בית המשפט את עמדתו כי איחור של 68 ימים במתן ההחלטה בהשגה הוא איחור משמעותי ביותר, וזאת בהתחשב בתכלית החוק שהיא מתן סיוע מהיר ויעיל של כספים שימשו כ- "אוויר לנשימה" לעוסקים שפעילותם העסקית הופסקה בשל המגבלות שהוטלו על המגזר העסקי בשל התפשטות נגיף הקורונה.
63. בהחלטות קודמות ביטאנו את הבנתנו את פסק הדין, לפיה יש לשקול את הפגם שבמתן ההחלטה באיחור כשיקול במסגרת בחינת סבירות ותקינות החלטת המשיבה בהחלטה בהשגה (וראו, למשל, ערר 1249-21 מ. אדן לשיווק ומסחר בע"מ נ' רשות המסים (19/06/2022), פסקאות 35 עד 45).
64. להשלמת התמונה יצוין כי לאחרונה ניתן פס"ד פודולסקי שנדרש גם לשאלת האיחור במתן ההחלטה בהשגה. באותו המקרה דובר על איחור של 130 ימים במתן אחת ההחלטות בהשגה. באותו העניין, חידד בית המשפט כי הקביעה בפס"ד בטחון הצפון היתה כי לא "כל איחור במתן ההחלטה בהשגה משמעו קבלה אוטומטית של ההשגה, אלא איחור משמעותי במתן ההחלטה בהשגה, בשים לב לנסיבותיו הפרטניות של כל מקרה" (פסקה 98 לפסק הדין). בהמשך פסק הדין אף קובע בית המשפט כי לאיחור במתן ההחלטה בהשגה, ולהתנהלות המשיבה לאורך ההליך, תהיה משמעות במסגרת היקף הביקורת מצד ועדת הערר ובתי המשפט, הבוחנים את סבירותה ותקינותה של התנהלות זו. לעניין זה, מפנה בית המשפט לפס"ד המועצה הארצית.
65. כן הבהיר בית המשפט כי גם בכל האילוצים והנתונים שהציגה המשיבה אין כדי להצדיק את החריגה מהמועדים, וכי במצב בו המשיבה אינה מסוגלת לעמוד בסדי הזמנים הקבועים בחוק, היה עליה לפעול לתיקון החקיקה (פסקה 103), וכי אין בעומס הנטען כדי לפטור את המשיבה מקיום הוראות החוק (פסקה 111).

מן הכלל אל הפרט

עמידת העוררת בתנאי הזכאות למענק

66. טענתה הראשונה של העוררת לעניין החרגתה מגדרי הזכאים למענק היתה כי יש לנטרל את הכנסותיה ממכירת המלאי העסקי ובכך יהיה כדי "להוציאה" מגדרי החריג המתייחס למי שעוסק במכירת זכאות במקרקעין.
67. אין בידנו לקבל טענה זאת. על מנת לסבר את האוזן יצוין, כי מהטבלה שצירפה העוררת לכתב הערר עולה כי כ- 19% מסך הכנסותיה בשנת 2019 התקבלו ממכירת זכויות במקרקעין, וכ- 63% מסך הכנסותיה בשנת 2020 התקבלו ממכירת זכות במקרקעין. בהיקפים אלה, קשה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- לראות את הכנסת העוררת ממכירת זכויות במקרקעין שדווחו כמלאי עסקי כהיקף זניח, וזאת בשונה מהנסיבות שתוארו בעררים 1316-22 ו-1988-21 שהוזכרו לעיל.
68. יתר על כן, העוררת בטיעונה לא הציגה כל נתיב פרשני המאפשר לבצע את ההבחנה המבוקשת, וזאת מבלי לרוקן את ההחרגה מתוכן. לעניין זה יוער כי לכאורה, אילו כוונת המחוקק היתה "להפריד" בין הכנסות אלה להכנסות אחרות, היה ניתן לעשות כן באופן מפורש, לדוגמא במסגרת הגדרת המונח "מחזור עסקאות" שבסעיף 7 לחוק (שאמנם מחריג הכנסות ממכירות הוניות).
69. חיזוק לעמדה זו אנו מוצאים בנסיבות המקרה הספציפי שבפנינו, בו נראה כי יש קרבה מקצועית מסוימת בין עיסוקה ה"רגיל" (בארגון וניהול קבוצות רכישה) לבין אותן המכירות, כמאמר מנהל העוררת בדיון: "אנחנו לפעמים משתמשים בתוך הקבוצות כחלק שקונים יחידות ומשכירים אותם" (עמ' 11 לפרוטוקול, שורות 12-15).
70. לעניין זה נשלים ונציין, כי אמנם במקרים מסוימים הרכבי הוועדה השונים היו נכונים להתיר חריגה מהדיווחים למע"מ, אך בנסיבות המקרה שבפנינו לב העניין אינו בקושי הנובע מחריגה מהדיווחים למע"מ, אלא כאמור - בכך שטענת העוררת למעשה מרוקנת את ההחרגה מתוכן. במילים אחרות, הקושי בעמדת העוררת הוא מהותי ולא מעשי.
71. טענתה השניה והחלופית של העוררת בסוגיה זו היתה כי למעשה כל הכנסותיה ממכירת זכות במקרקעין היו הכנסות הוניות ולא הכנסות ממכירת מלאי עסקי.
72. גם טענה זו אין בידינו לקבל. לעניין זה נפנה לתקנה 22 לתקנות בתי דין מינהליים (סדרי דין), התשנ"ב-1992, לפיה בשמיעת הערר לא יזקק בית הדין לעובדה או נימוק שלא הועלו בכתב הערר או בכתב התשובה, אלא אם קבע כי שמיעת העובדה או הנימוק דרושה לשם עשיית צדק.
73. לעניין זה נציין, כי לראייתנו לא ניתן לראות את הטענה כטענה שאינה חדשה כיוון שהועלתה בשלב ההשגה; כתב הערר לא הפנה לטענות בהשגה, והנספח שצורף נכלל בשלב תיאור השתלשלות העניינים. יתר על כן, וכפי שאף שוקף לעוררת במהלך הדיון, המתואר בכתב ההשגה מתייחס למספר עסקאות ספציפיות, שדווחו בחודשים שונים שאינם נכללים בתקופת הבסיס או בתקופת הזכאות.
74. בנסיבות המקרה שבפנינו, לא מצאנו כי שמיעת עובדה זו דרושה לשם עשיית צדק; זאת, לאור המועד בו הועלתה הטענה החדשה (יומיים לפני הדיון ולאחר הגשת כתבי הטענות) ומבלי שניתן כל הסבר או נימוק להעלאת הטענה במועד כה מאוחר; זאת, במיוחד כאשר מדובר בטענה עובדתית הסותרת במידת מה את הנטען על ידי העוררת עד לשלב זה.
75. יתר על כן, גם לגופה אין בידינו לקבל את טענתה החלופית של העוררת; זאת, משום שטענתה של העוררת אינה תואמת את דיווחיה למיסוי מקרקעין. לעניין זה נציין כי הגם שאיננו שוללים את טענת העוררת כי ניתן היה להסתמך על הדיווח למס הכנסה במקום הדיווח למיסוי מקרקעין, הדבר אינו ישים בעניינינו וזאת מפני שהדו"ח הכספי אינו עקבי בהתייחסותו להכנסות ממכירת הזכויות במקרקעין - ביאור 5.2 מתייחס להשקעות לטווח ארוך, ואולם דו"ח המאזן מתייחס להכנסות במסגרת הרווח הגולמי. כן יצוין, כי מעיון בפירוט העוררת בדבר הכנסותיה בחלוקה בין הכנסות "רגילות", הוניות והכנסות ממכירת מלאי עסקי ניתן



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- לראות כי המשיכה לדווח על חלק מהכנסותיה כהכנסות הוניות ועל חלק כהכנסות ממלאי גם לאורך שנת 2020 ו-2021, וזאת על אף שניתן להניח כי המניע שעמד בבסיס הדיווחים לפי טופס 50 התקיים באופן עקרוני ביחס לכל עסקאותיה.
76. בנסיבות אלה, איננו נדרשים להכריע בנימוקה השני של המשיבה בדבר אי עמידה בדרישת הקשר הסיבתי, אך נעיר כי כפי שפסקנו בעבר, העדר ירידת מחזורים שנתית אינה אינדיקציה חזקה במיוחד (וראו ערר 1895-21 ג"י. אן. סי החזקות בע"מ נ' רשות המסים (10/02/2022), פסקה 45); באשר לתנודתיות בהכנסות העוררת, הרי שגם אם ישנה תנודתיות בהכנסותיה (ומעיון בנתונים שהציגה העוררת עולה כי ישנו הבדל משמעותי בתנודתיות בהתאם לבסיס הבחינה – כלל ההכנסות שדווחו למע"מ לעומת ההכנסות שאינן הוניות או ממכירת זכות במקרקעין למשל), הרי שכלל לא יהיה בכך כדי להצדיק את שלילת המענק אלא עריכת חישוב חלופי. לעניין זה נזכיר החלטות קודמות העומדות על הקשיים בעריכת ממוצע לצורך חישוב תקופת הזכאות (וראו למשל ערר 1491-21 אק-סייט. קום בע"מ נ' רשות המסים (12/01/2022) פסקאות 66-72).
77. כן נעיר כי נוכח טיב עיסוקה של העוררת, אנו בספק האם בהעדר תיעוד של ביטולי עבודות יש כדי לערער את ההנחה בדבר קיומו של הקשר הסיבתי (וראו פס"ד פודולסקי, פסקה 62 לעיל).

איחור בהחלטה בהשגה

78. העוררת הפנתה לפס"ד בטחון הצפון, לפיו איחור בהיקף כאמור בנסיבותינו – מצדיק את קבלת הערר על הסף.
79. כפי שהצגנו לעיל, מאז פס"ד בטחון הצפון ניתן פס"ד פודולוסקי, ובו חודדה עמדת בית המשפט לפיה, להבנתנו, מדובר בפגם משמעותי שעליו להיבחן כחלק מבחינת סבירות ותקינות ההחלטה בהשגה.
80. בנסיבות המקרה שבפנינו, המדובר באיחור משמעותי ביותר, של 281 ימים מהמועד האחרון למתן החלטה בהשגה.
81. ואולם, לא מצאנו בכך כדי להצדיק את קבלת הערר וזאת מהטעמים הבאים: ראשית, כפי שפורט לעיל, הגענו לכלל מסקנה כי העוררת כלל אינה נכנסת לגדרי הזכאים למענק; זאת, בשונה ממקרים אחרים, בהם המחלוקת נסובה סביב גובה המענק ולא עצם הזכאות (וראו למשל בערר 1795-21 חיים ישראלי ובניו בע"מ נ' רשות המסים (18/01/2022), פסקה 51).
82. כמו כן, העוררת לא הפנתה לכל נזק שנגרם לה עקב העיכוב במתן החלטה. לעניין זה נזכיר, כי העוררת קיבלה מקדמות בסך כולל של כ- 251,861 ₪. במרוצת ההליך שבפנינו, עלה כי סך המענק המבוקש על ידה, שעל בסיסו גם חושבו ושולמו המקדמות, היה שגוי; לטענת העוררת, חישוב מתוקן, הכולל השמטה של התשומות הוניות וכן של התשומות מהעסקאות למכירת מלאי עסקי, הוביל לזכאות למענק של 285,044 ₪.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

83. לעניין זה נחدد כי אין בנימוק זה כדי לקבל את טענת המשיבה בדבר אי השבת המקדמות כמונעת העלאה של טענת האיחור במתן החלטה בהשגה; ראשית, המשיבה עצמה מפנה למנגנון המקדמות כ"סעד חלופי" התומך בעמדתה כי המועד בחוק הוא מועד מנחה ולא מחייב; אילו העוררת היתה משיבה את המקדמה עם קבלת ההחלטה בהשגה, הרי שהיה בכך כדי להחליש את טענת המשיבה לעניין המועד כמועד מנחה, ויתרה מכך סביר להניח שהעוררת היתה יכולה להפנות לנזקים שנגרמו לה בשל העיכוב.

84. בשולי חלק זה נעיר כי לא מצאנו בפסק הדין אליו הפנתה העוררת (פסקה 30 לעיל) כדי להוביל לתוצאה שונה, וזאת לאור הבדלים בטיב הסמכות, אופן הפעלתה וההקשר הכללי. העוררת בטיעוניה הסתפקה בהפניה כללית ולא הבהירה מדוע על אף הבדלים אלה, פסיקה זו יפה גם לענייננו.

סוף דבר

85. הגענו למסקנה כי העוררת מוחרגת מגדרי "עוסק" הזכאי למענק וזאת נוכח עיסוקה במכירת זכות מקרקעין כמלאי עסקי. זאת, לאור היקף הפעילות וכן לאור דיווחיה למיסוי מקרקעין.

86. משכך, לא הכרענו בטענת המשיבה בדבר העדר קיומו של קשר סיבתי.

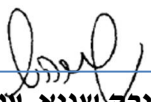
87. בנסיבות אלה, הערר נדחה.

88. על רקע האיחור המשמעותי בהחלטה בהשגה מחד גיסא, ועל רקע התנהלות העוררת מאידך גיסא – ללא צו להוצאות.

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

ניתנה היום, י"א תשרי התשפ"ג, 06/10/2022, בהעדר הצדדים.


אילן עזרא, דו"ח
חבר


שירה שגיא, עו"ד
יו"ר הוועדה