



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1239-23

לפני כבוד חברי הוועדה:
ערן עסיס, עו"ד - יו"ר
אריאל ז'יטניצקי, רו"ח ועו"ד - חבר

העוררת: נדר-שרעבי חברת עורכי דין, ח.פ. 513405332
ע"י ב"כ מר/גברת אפרת נוימן

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. הערר שבפנינו נסוב על בקשת העוררת למענק הוצאות קבועות בגין תקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020. בקשת העוררת למענק נדחתה לנוכח התנודתיות בהכנסות העוררת, ולאחר מכן נדחתה גם ההשגה שהגישה העוררת מאותם טעמים.
2. בהחלטה בהשגה קבעה המשיבה כי לא נמצא קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין מגפת הקורונה, וציינה את ההסברים הבאים:

"1. הכנסות החברה בחודשים 09+10/20 (תקופת סגר שני) גבוהות מהכנסות בחודשים 07/20 תקופה ללא סגר!!!

2. הכנסות החברה בחודשים 07+08/20 (תקופה המושפעת מהקורונה) גבוהות מהכנסות החברה בתקופה מקבילה ב-2019, תקופה ללא קורונה.

3. הכנות (צ"ל הכנסות) חודש 04/2019 ירדו בכ-55% לעומת חודש קודם 03/2019, על אף שבחודש 04/2019 לא היה קורונה ולא היו סגרים.

4. הכנסות חודש 11/2019 ירדו בכ-58% לעומת חודש קודם, על אף שבאותם חודשים (צ"ל חודשים) לא היה קורונה ולא היו סגרים.

הירידה הנקודתית בהכנסות נובעת מאופי פעילותו התנדוטי של העסק, ולצורך נטרול השפעת התנדוטי (צ"ל התנדויות), מחזור הבסיס נקבע ע"פ ממוצע 2019, מחזור הזכאות נקבע ע"פ ממוצע 2020."

ומכאן הערר שבפנינו.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

3. יוער לשלמות התמונה כי העוררת הגישה בקשה נוספת למענק, בגין תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020. בקשה זו נדחתה אף היא מטעמים דומים, ואולם כנגד החלטה זו לא הגישה העוררת השגה. העוררת אמנם השמיעה בשלב מאוחר טענות שונות לגבי הנסיבות שהובילו לאי הגשת ההשגה (טענות שסתרו את הסברי העוררת במסגרת כתבי הטענות) ואולם כך או כך, בתקופת זכאות זו לא התקבלה החלטה בהשגה והיא אינה יכולה לעמוד לדיון בפנינו.

טענות הצדדים

4. בכתב הערר ציינה העוררת את העובדה שאינה שנויה במחלוקת, שחלה בתקופת הזכאות ירידת מחזורים בהשוואה לתקופת הבסיס, בשיעור המזכה במענק. העוררת ציטטה מתוך פסק הדין בבית המשפט העליון בבר"מ 7502/22 **רשות המסים נ' בוריס פודולסקי** (ניתן ביום 22.1.2023; להלן – **עניין פודולסקי**), והדגישה כי היא לא נדרשת להוכיח שלא התקיימו גורמים אחרים שהביאו לירידת המחזורים. העוררת טענה כי לא ניתן ללמוד מהחודשים האקראיים שעליהם הצביעה המשיבה על דפוס הכנסות תנודתי, והדגישה כי הטענות השונות לגבי תקופת יולי-אוגוסט 2020 סותרות זו את זו. עוד העירה העוררת כי הכנסותיה נפגעו באופן דומה גם בתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 (אם כי העוררת בחרה שלא להגיש השגה על תקופה זו, משיקולי "בזבוז זמן" לדבריה).

5. בכתב התשובה שבה המשיבה על הממצאים שהועלו בהחלטה בהשגה. המשיבה הוסיפה והדגישה כי הירידה השנתית בהכנסות, בין שנת 2019 לשנת 2020 היא נמוכה – כ-6.5 אחוז. המשיבה העירה כי התנודתיות בהכנסות מחזקת את הטענה להיעדר קשר סיבתי, והוסיפה כי העובדה שירידת המחזורים חלה רק בתקופה אחת ולא ביתר התקופות – יכולה כשלעצמה להוות אינדיקציה להיעדר קשר סיבתי. המשיבה הדגישה כי העוררת לא פירטה כלל כיצד נפגעה כתוצאה ממגפת הקורונה, ולא צירפה נתונים, ראיות או הסברים לטענותיה.

6. לצד זאת, העירה המשיבה כי העוררת "עשתה דין לעצמה" ונמנעה מהשבת המקדמות אף שהיא לא נמצאה זכאית למענקים והיא נדרשת להשבה בהתאם לחוק. המשיבה העירה כי לעמדתה, הגשת הערר אינה מביאה לעיכוב בהשבת המקדמות.

7. יוער כי לעוררת ניתנה שהות להגיב לכתב התשובה, אך היא בחרה שלא למסור תגובה מטעמה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

דיון והכרעה

8. ביום 2.5.2023 התקיים דיון באמצעים טכנולוגיים. בדיון התייחסה העוררת להיבטים עובדתיים נוספים, שלא הועלו בכתבי טענותיה – העוררת טענה כי היא מצויה במגמת צמיחה, שבאה לידי ביטוי בגיוס של עורכת דין מנוסה בתחילת שנת 2020, ובעליה במחזור ההכנסות השנתי (עליה מובהקת נצפתה בשנת 2022). עוד הוסיפה העוררת כי הכנסותיה מבוססות על דיווחי שעות של עורכי הדין, וכי הוציאה חלק מהעובדים לחלי"ת, כך שהפעילות צומצמה בפועל, וזו הייתה הסיבה לירידת המחזוריים (אם כי בעניין זה נשמעו גירסאות שונות על ידי נציגי העוררת ועל כך נעמוד להלן). המשיבה הביעה הסתייגות מהצגת עובדות חדשות וממצאים נוספים שלא הועלו בשלב קודם. בנוסף העירה המשיבה בתגובה לפי בדיקה ראשונית שנערכה תוך כדי הדיון, כי דיווחי הניכויים מורים על כך שהשכר ששולם בשנת 2020 דומה לזה ששולם בשנת 2019, וטענה כי ממצא זה סותר את הטענה לצמצום היקף העבודה. לצד זאת, הזכירה העוררת בדיון את העובדה שהחלטה בהשגה התקבלה באיחור רב.

9. לאחר הדיון, הוחלט לשנות את הרכב ועדת הערר, כך שיו"ר המותב הנוכחי החליף את יו"ר הוועדה הקודם, עו"ד אורי סירוטה. יוזכר כי בהתאם לסעיף 21(ה)(3) לחוק, ועדת הערר רשאית ליתן החלטה אף מבלי שקיימה דיון בערר, בהסתמך על המסמכים שהוגשו בכתב בלבד. בתיק זה קוים דיון, ובפני יו"ר הוועדה הנוכחי מצוי אף פרוטוקול הדיון, ולא מצאנו שמתן החלטה בשלב זה, מבלי לקיים דיון נוסף, תפגע בעשיית צדק בעניינו של מי מהצדדים.

10. לגופו של עניין, לאחר ששקלנו את טענות הצדדים, הגענו לכלל מסקנה כי יש לדחות את הערר. להלן נעמוד בהרחבה על טעמי החלטתנו.

רקע נורמטיבי – דרישת הקשר סיבתי

11. נקודת המוצא היא כי המענקים לפי חוק התוכנית לסיוע כלכלי נועדו לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטות של נגיף הקורונה. בהתאם לחוק, לא די בעובדה שחלה בעסק ירידת מחזוריים בהשוואה לשנת 2019, אלא יש להראות כי "ירידת מחזור העסקאות בתקופת המענק נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף covid-19" (סעיף 3(8) לחוק). במילים אחרות, המענק יינתן רק אם קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזוריים ובין התפשטות נגיף הקורונה.

12. בחוק התוכנית לסיוע כלכלי לא נקבע כי עוסק המבקש מענק מחויב להוכיח את הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי. בפסיקת בית המשפט העליון בעניין פודולסקי נקבע כי באופן



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

רגיל, הדרך להוכיח את קיומו של הקשר הסיבתי היא באמצעות הצבעה על נתוני ירידת המחזורים, וכי ישנה חזקה באשר לכך שמגפת הקורונה הייתה הגורם לכך. בפסיקה קודמת שניתנה בבית המשפט המחוזי, הובהר כי נטל ההוכחה בעניין הקשר הסיבתי עובר אל כתפי העורר אם רשות המסים מצביעה על "ממצאים עובדתיים מהימנים" המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי (ראו עמ"נ 27710-06-21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים בישראל, ניתן ביום 3.1.2022, פסקה 53 לפסק הדין; להלן – עניין ב.ג. בטחון).

13. בעניין ב.ג. בטחון ובפסיקות קודמות של ועדות הערר הוזכרו ממצאים שונים שהוכרו ככאלו שמעבירים לעורר את הנטל הראייתי להוכחת קיומו של הקשר הסיבתי. הדוגמה המובהקת לכך היא כאשר חלה ירידה בהיקף ההכנסות או בהיקף הפרויקטים של העורר עוד לפני משבר הקורונה (עניין ב.ג. בטחון שם, וראו למשל גם ערר 1101-21 זידאן מוחמד נ' רשות המסים, ניתן ביום 5.5.2021).

14. לצד זאת הוזכר לא אחת כי תנודתיות בהכנסות עשויה להוות אינדיקציה רלוונטית לבחינת שאלת הקשר הסיבתי. במקרים שבהם קיימת תנודתיות, מן ההכרח לבדוק אם ירידת המחזורים היא עקבית, ויש צורך להשוות את השינויים בהכנסות על פני תקופה ארוכה יותר. אמת המידה הרווחת בהקשר זה היא של השוואה בין סך ההכנסות בשנת 2019 לסך הכנסות בשנת 2020, ויש לשקול את הקביעה כי מחזור תקופת הבסיס יהיה שווה לממוצע ההכנסות בשנת 2019 (ראו עמ"נ 4-181-04-22 סלטי מערכות חשמל 200 בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 23.3.2023; וראו למשל ערר 1026-21 נתני זיו – סטודיו זיו בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 5.5.2021).

מן הכלל אל הפרט

15. בעניינה של העוררת, ניכר כי מחזורי ההכנסות הם תנודתיים. בצדק ציינה המשיבה את הפערים בין מחזורי ההכנסות בתקופות השונות – בשנת 2019 המחזור החודשי של העוררת נע מכ-200 אלף ש"ח ועד למעלה מ-900 אלף ש"ח, תוך שונות רבה מחודש לחודש וללא קו מגמה ברור. גם בשנת 2018 נרשמו דפוסים דומים ואף קיצוניים יותר – המחזור החודשי נע מכ-130 אלף ש"ח ועד לכ-1,700 אלף ש"ח.

16. מחזור ההכנסות החודשי הממוצע של העוררת בשנת 2019 עומד על כ-479 אלף ש"ח, שהם 959 אלף ש"ח במונחים דו-חודשיים. אולם בתקופת ספטמבר-אוקטובר 2019, שהיא תקופת הבסיס הרלוונטית לחישוב גובה המענק לפי הנוסחה הקבועה בחוק, מחזור ההכנסות עמד על כ-1,492 אלף ש"ח.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

17. מדובר בתנודתיות מובהקת. הכנסות העוררת בתקופת הבסיס גבוהות בשיעור של 55.7% מממוצע הכנסותיה בשנה זו. לעומת זאת, בחודשים יולי-אוגוסט 2019, הכנסות העוררת נמוכות בשיעור של 53.6% מהממוצע השנתי. פערים אלו עשויים להעיד על כך שהשינויים בהכנסות העוררת על פני תקופות דו חודשיות אינם מעידים על שינויים של ממש במצבה העסקי – אלא הן מהוות פועל יוצא שרירותי של עיתוי רישום ההכנסות בעסק או של תנודתיות מובנית בפעילותה העסקית של העוררת.

18. במובן זה, שנת 2020 שבה אירעה מגפת הקורונה אינה שונה משנת 2019. גם בשנה זו ההכנסות החודשיות והדו-חודשיות כוללות עליות ומורדות. גם בתקופות שבהן נרשמו מחזורי הכנסות נמוכים, המחזור החודשי לא ירד מ-300 אלף ש"ח – קרי, רף ההכנסות התחתון בשנת הקורונה אף היה גבוה יותר מרף ההכנסות התחתון לפני מגפת הקורונה.

19. בתקופת הזכאות הנדונה הכנסות העוררת הסתכמו בכ-862 אלף ש"ח. בהשוואה לממוצע ההכנסות של העוררת בשנת 2019, נתון זה מגלם ירידה של כ-10.1% בלבד. כפי שראינו, גם ללא קשר למגפת הקורונה, חלו אצל העוררת "ירידות" דומות ואף גדולות בהרבה בהשוואה לממוצע השנתי, כמו גם עליות. נתוני ההכנסות של העוררת בתקופת הזכאות הם קרובים לממוצע, והם מזכים את העוררת באפשרות להגיש בקשה למענק רק בגלל ההשוואה לתקופת הבסיס החרیגה. השוואה זו מראה, כביכול, ירידת מחזוריים משמעותית, אך כאמור – ניתן להניח ש"ירידת המחזוריים" איננה אלא ביטוי שרירותי לתנודתיות הטבעית בהכנסותיה של העוררת.

20. על רקע זה, מקובלת עלינו עמדת המשיבה, כי הנטל להוכחת הקשר הסיבתי מוטל על העוררת. המשיבה הציגה ממצאים עובדתיים מהימנים – ממצאים פשוטים העולים מנתוני ההכנסות של העוררת. כיוון שמחזורי ההכנסות הם תנודתיים, וכיוון שהמחזור בתקופת הזכאות אינו שונה באופן מהותי ממחזורי ההכנסות טרום הקורונה – ספק רב אם ה"ירידה" בהכנסות היא אכן ירידה שנובעת ממגפת הקורונה.

21. סוגיית הקשר הסיבתי עמדה על הפרק עוד לפני בירור הערר. יש לתמוה על עמדת העוררת, שבחרה לתמוך את עמדתה בטענות כלליות אודות נטל ההוכחה. אילו סברה העוררת שמחזורי ההכנסות שלה בתקופה הרלוונטית נמוכים בגלל מגפת הקורונה, היה עליה לכל הפחות להסביר את הדברים בכתב הערר, ולצרף ראיות התומכות בעמדתה. משלא הוצגו הסברים בכתב הערר, והוגש כתב תשובה, לכל הפחות ניתן היה לצפות שהעוררת תציג עמדה סדורה לקראת הדיון. אולם העוררת לא ניצלה את ההזדמנויות שהיו לה בכדי לטעון טענות לגופו של עניין בשאלת הקשר הסיבתי.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

22. ככל שהערר נסוב על נטלי ההוכחה בלבד, אזי ניתן לקבוע בנקל כי המשיבה הרימה את נטל הראייה מעת שהצביעה על התנודתיות בהכנסות, וכי העוררת היא זו שצריכה הייתה להציג טיעונים וראיות לטובתה.

23. אנו ערים לכך שבעניין פודולסקי נקבע כי הדרך להוכיח את העמידה בתנאי של הקשר הסיבתי היא באמצעות "הצבעה על נתונים של ירידה במחזור העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס. הא ותו לא" (פיסקה 22 לפסק הדין). אלא שמיד לאחר מכן הוסבר כי כאשר רשות המסים מבססת את טענתה להיעדר קשר סיבתי ומציגה ראיות לכאורה לכך "או אז יעבור הנטל לכתפי העוסק להוכיח אחרת" (שם). כפי שמוסבר בסוף הדברים, נתוני ירידת המחזורים עצמם מקימים חזקה לכך שמגפת הקורונה הייתה הגורם הדומיננטי לשינוי, ואולם מדובר בחזקה הניתנת לסתירה. כפי שהסברנו, מכלול נתוני ההכנסות של העוררת והתנודתיות הניכרת סותרים את החזקה, ומחזירים את נטל ההוכחה אל כתפי העוררת.

טענות העוררת בדיון

24. בדיון שהתקיים בערר, העלתה העוררת לראשונה טענות לגבי הקשר הסיבתי. נטען כי חלה ירידה במחזור ההכנסות השנתי בין שנת 2019 לשנת 2020, וכי ירידה זו מנוגדת למגמת צמיחה ועליה בהכנסות לעומת שנים קודמות; באופן ספציפי נטען כי העוררת גייסה לשורותיה עורכת דין חדשה, וכי מטעם זה בלבד הייתה צפויה עליה בהכנסות. לצד זאת נטען כי הכנסות העוררת מבוססות על חיובי שעות, וכי חלה ירידה כיוון שהוציאה עובדים לחל"ת. טענות אלו הועלו על ידי העוררת באיחור ניכר, ואולם ראינו לנכון להתייחס אליהן בכפוף לחומר הראייתי שבפנינו.

25. לגבי ירידת ההכנסות השנתית, מדובר בירידה של כ-6.3% בלבד. גם אם חל קיטון מסוים בהכנסותיה של העוררת בשנת 2020, ספק רב אם בנסיבות העניין יש בכך בכדי להעיד על זכאות למענקים. יש לתת את הדעת לכך שגם בין שנת 2018 לשנת 2019 חלה ירידה של כ-5.1% בהכנסותיה של העוררת. בשנת 2021 לעומת זאת, מחזור ההכנסות של העוררת עלה בכ-10.6% בהשוואה לשנת 2020, והגיע לרמה דומה לזו של ההכנסות בשנת 2018. על פניו, השינוי בהכנסות השנתיות מתיישב עם התנודתיות הטבעית. בצדק תיאר ב"כ העוררת את השינויים בשנים אלו כ"פלקטואציות" – ובעברית, תנודות.

26. אמנם, ב"כ העוררת הסביר כי בין שנת 2017 לשנת 2018 חלה עליה משמעותית בהכנסות (הגם שדיווחי ההכנסות לא הוצגו לוועדה). לטעמנו, קשה לראות מגמת צמיחה בעליה חד פעמית, שאירעה למעלה משנתיים לפני מגפת הקורונה, כאשר הנתונים בשנים העוקבות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

אינם מתיישבים עם קו המגמה הזה. מסתברת יותר המסקנה כי גם ברמה השנתית, השינויים הם פועל יוצא של תנודתיות.

27. לגבי הטענה כי העוררת גייסה לשורותיה עורכת דין נוספת, החל מחודש מרץ 2020, שעבודתה הייתה צפויה להגדיל את ההכנסות בשנת 2020. גם אם נקבל את ההנחה שכך הם פני הדברים (אף שלא הוצגו מסמכים המאמתים את הטענה), קו הטיעון של העוררת בהקשר הזה הוא ספקולטיבי בלבד. כזכור, הכנסות העוררת בתקופת הבסיס היו גבוהות בהרבה מן הממוצע. בכדי להוכיח את הטענה שהירידה בהכנסות היא בגלל הקורונה, לא די בטיעון כללי על צפי לעליה בהכנסות. אם העוררת הייתה מניחה תשתית עובדתית מוצקה לגבי היחס בין מספר העובדים לבין רמת ההכנסה שלה, ברמה כזו שניתן לצפות בעליית מחזורים מיד עם גיוס עורך דין נוסף – ניתן היה לבחון את טענותיה לאשורן, ולראות אם יש ממש בטענה. בשלב הזה, ובאופן שבו הועלתה הטענה, כטענה כללית וגולמית, אין בידינו אפשרות לקבלה.

28. לסיום נציין כי לא ראינו לנכון לקבל את הטענה לגבי הירידה בדיווחי השעות שנבעה מהוצאת עובדים לחל"ת, כיוון שזו הופרכה על ידי נציגי העוררת עצמם. כאמור, בדיון נשמעו גרסאות סותרות לגבי זהות העובדים שיצאו לחל"ת – במהלך הדיון הדגיש ב"כ העוררת את העובדה שעורכי דין הוצאו לחל"ת, ועקב כך חל קיטון בהיקף שעות העבודה שבהן חויבו לקוחות העוררת, כך שהירידה בהכנסות הייתה תוצאה ישירה של מגפת הקורונה; ב"כ העוררת אף כינה את הוצאת העובדים לחל"ת כ"ראיית זהב" (עמ' 5-6 לפרוטוקול הדיון); רק בשלב מאוחר יותר בדיון, לאחר שהתעוררו ספקות ושאלות באשר לטענת החל"ת, בשים לב לנתוני השכר של העוררת בתקופות השונות, הסביר מנהל העוררת כי מי שיצאו לחל"ת היו שתי המזכירות (עמ' 16 לפרוטוקול הדיון). על רקע מידע זה, הטענה שנוצרו פחות שעות חיוב של עורכי דין כתוצאה של החל"ת היא בעייתית ביותר, וייתכן שאף גובלת בהטעיה. בוודאי שאין באפשרותנו לקבל טענה זו. מיותר לציין כי היה על העוררת להציג אסמכתאות לטענותיה, כגון פירוט שכר והיקפי משרה, פלט חיובי שעות בפועל וכיוצא באלה. הסתירות בדברי נציגי העוררת ממחישים היטב את הקושי בהעלאת טענות בעלמא ללא בסיס עובדתי.

סיכום

29. כפי שהוסבר לעיל, נתוני התנודתיות מעבירים את נטל ההוכחה אל כתפי העוררת, ואולם העוררת לא הציגה בכתבי טענותיה הסברים או ראיות בעניין הקשר הסיבתי. הטענות שהועלו בשלב הדיון היו כלליות ולא מבוססות, ובחלקן אף סותרות כאמור, ולא מצאנו שיש בהן כדי לשנות את התמונה, באופן שבו הוצגו לוועדה.



מדינת ישראל

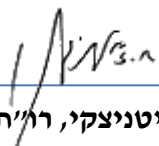
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

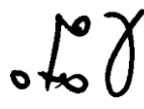
30. בשולי הדברים נעיר כי לא מצאנו לנכון להידרש בהרחבה לטענות העוררת על כך שהמשיבה איחרה במתן החלטה בשלב ההשגה – טענה שהועלתה גם היא בדיון בלבד. נזכיר כי בעניין פודולסקי בית המשפט העליון דחה את הטענה כי איחור בהשגה מצדיק קבלה של הערר על הסף, ולא סברנו שיש לכך השפעה על התוצאה.

31. מכל הטעמים המפורטים לעיל, החלטנו לדחות את הערר. בנסיבות העניין, לנוכח אופי ההליך ותוצאתו, ובשים לב גם לאיחור שחל במתן החלטה בהשגה, איננו עושים צו להוצאות.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 60 יום.
ניתנה היום, כ"ג סיון תשפ"ג, 12/06/2023, בהעדר הצדדים.

1239-23


אריאל ז'יטניצקי, רו"ח ועו"ד
נציג ציבור


ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה