



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 23-1279

לפני כבוד חברי הוועדה:
סגן ראשת בית הדין, ד"ר ערן בר, עו"ד - יו"ר
חאג' יחיא ראאד, רו"ח - חבר

העוררת: סלינט טרפיק סולושנס בע"מ מס' 513495911
ע"י מר/גברת יוסף מאיר קפלן

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

ענייננו בערר על החלטת המשיבה בבקשה לקבלת מענק הוצאות קבועות עבור חודשים נובמבר-דצמבר 2020, בהתאם להוראות חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) תש"ף – 2020 (להלן: "החוק" ו/או "החוק התכנית לסיוע כלכלי").

א. העובדות הצריכות לעניין

1. העוררת היא חברה העוסקת בניטור וניתוח נתונים מרשתות סלולריות. עיקר לקוחותיה הם מצפון אמריקה והעוררת פועלת לאספקת נתונים אודות תנועה בכבישים ומיקום אנשים בארה"ב וקנדה.
2. ביום 10.1.21 העוררת הגישה בקשה לקבלת מענק הוצאות קבועות עבור תקופת זכאות נובמבר-דצמבר 2020 (להלן: "המענק"). בתאריכים 25.1.21 ו- 2.2.21 המשיבה העבירה לעוררת מקדמות על חשבון המענק בסכום כולל של 51,143 ש"ח (להלן: "המקדמות"). בחלוף 129 ימים, ביום 19.5.21, ולאחר שלעוררת שולמו מקדמות על חשבון המענק, המשיבה דחתה את בקשת העוררת למענק. המשיבה קבעה כי דיווחי העוררת למע"מ בשנים 2019-2020 מאופיינים בתנודתיות וסך הכנסות העוררת במהלך שנת 2020 גבוה מסך הכנסותיה בשנת 2019. לאחר שערכה ממוצע שנתי לתקופות הבסיס והזכאות, קבעה המשיבה כי לא נמצאה ירידת מחזורים המזכה במענק ומשכך, לא הוכחה שנגרמה לעוררת פגיעה בהכנסותיה כתוצאה מהתפשטות נגיף הקורונה. בהתאם להחלטה זו, העוררת נדרשה להשיב את המקדמות ששולמו לה בתוך 90 ימים בצירוף הפרשי ריבית והצמדה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

3. ביום 5.7.21 הגישה העוררת השגה על החלטת המשיבה. ביום 23.1.23, בחלוף 567 ימים ממועד הגשת ההשגה (וזאת תוך חריגה של 447 ימים מעבר למועד שנקבע בחוק), המשיבה דחתה את השגת העוררת. המשיבה נימקה את דחיית ההשגה בעובדה שהכנסות העוררת בשנת 2020 גדלו בסך מיליון ש"ח לעומת הכנסותיה בשנת 2019. המשיבה קבעה כי לא נמצא קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות העוררת לבין משבר הקורונה וזאת גם מהטעם שחל זינוק ברווח השנתי בשנת 2020 בהשוואה לשנת 2019. המשיבה קבעה כי הירידה בהכנסות נובעת מאופי פעילותה התנדוּדתי של העוררת, כך לדוגמא שבחודש פברואר 2019 הכנסות העוררת ירדו בשיעור של כ-80% בהשוואה לחודש קודם, וזאת טרם משבר הקורונה. המשיבה העלתה מספר דוגמאות מדוחות הESNA, אשר לשיטתה ממחישות כי הירידה בהכנסות בתקופת הזכאות אינן קשורה למשבר הקורונה.
4. ביום 6.3.23 הגישה העוררת ערר זה. לאחר שכתב התשובה הוגש לתיק, בהחלטתנו מיום 2.4.23 קבענו כי מטיעוני המשיבה עולה שהנימוק המרכזי לדחיית ההשגה הוא התנדוּדיות בהכנסות העוררת והעליה בהכנסותיה בשנת 2020. במסגרת החלטה זו הערנו שבכתב התשובה לא ניתן מענה הולם לטענות העוררת, שלנוכח אופי פעילותה הרי שהירידה בהכנסות צפויה להימשך מעבר לתקופת הזכאות. מבלי שיהיה בדבר להביע עמדה לגבי התוצאה הסופית שתתקבל בערר זה, הערנו כי ראוי שהמשיבה תכלכל צעדיה ותמצה הידברות מול העוררת.
5. ביום 16.4.23 העוררת הגישה תגובה משלימה ובקשה לצירוף מסמכים נוספים.
6. בהחלטתנו מיום 23.4.23 קבענו כי נוכח טענות הצדדים ובהתאם למסמכים שצורפו לתיק הערר, ערר זה יידון לגבי תקופת זכאות נובמבר-דצמבר 2020 בלבד וכי אין בהחלטה שתתקבל בערר זה בכדי להשפיע על החלטת המשיבה בהשגה לגבי תקופת זכאות מרץ-אפריל 2021. במסגרת החלטה זו הערנו כי מעיון בהשגה שהגישה העוררת ובהחלטה שניתנה על ידי המשיבה ניתן ללמוד כי המשיבה לא נתנה כל משקל או התייחסות לטענות העוררת בדבר ירידת מחזורים החל מהרבעון הרביעי בשנת 2020, ולפירוט ההכנסות החודשיות בין השנים 2019-2021. בהתאם לכך, המשיבה התבקשה להודיע האם היא מסכימה למתן מענק לעוררת לתקופת זכאות נובמבר-דצמבר 2020 בהתאם לנוסחה שנקבעה בחוק. בהיעדר הסכמה, קבענו שהדיון שנקבע ליום 27.4.23 יתקיים במועד.
7. ביום 25.4.23 הודיעה המשיבה כי היא סבורה שהעוררת אינה זכאית למענק בשים לב למחזוריה התנדוּדתיים, דבר המערער את קיומו של קשר סיבתי. המשיבה הוסיפה וטענה כי העוררת לא הרימה את הנטל הנדרש, ואף מסמכים שצורפה על ידה לא מעידים על ירידה בהכנסות, וזאת בניגוד לנתונים העולים מדוחות הESNA. נוכח עמדה זו, ביקשה המשיבה שהדיון שנקבע ליום 27.4.23 יתקיים במועד.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

8. לאור עמדת הצדדים, ביום 27.4.23 התקיים דיון באמצעים טכנולוגיים (להלן: "הדיון"). לאחר שבחנו את טענות הצדדים, הורינו לעוררת להמציא מסמכים אשר תומכים בטענתה כי ניסתה להמשיך בפעילות מול לקוחותיה בצפון אמריקה במהלך השנים 2022-2023.
9. בהתאם להחלטת הוועדה, ביום 30.4.23 הגישה העוררת טבלה ובה פירוט של הכנסותיה בחלוקה לפי מועד חתימת ההסכמים. העוררת צירפה 3 התכתבויות מול מפעילי סלולר בארה"ב המעידים על ניסיונותיה ליצור שיתופי פעולה וחיבור העוררת לרשתות הסלולר שלהם לאור ניתוק העוררת מרשת חברת VERIZON.
10. ביום 27.4.23 המשיבה הגיבה לטענות העוררת ולמסמכים הנוספים שצורפו על ידה. המשיבה טענה כי אין במסמכים אלו להוות ראשית ראייה לקיומו של קשר סיבתי ולפגיעה הנטענת בתקופת הזכאות. המשיבה הודיעה שהיא עומדת על טענותיה כפי שכתבו בכתב התשובה.

ב. טענות העוררת

11. בכתב הערר נטען כי הירידה הדרסטית של תנועה בכבישים וביטול אירועים בתקופת משבר הקורונה השפיעה בצורה קיצונית על פעילותה של העוררת אשר כל פעילותה נסמכת על אספקת נתונים בכבישים ומיקום של אנשים. עקב הסגרים וההגבלות דיווחי תנועה הפכו לא רלוונטיים ולפיכך נעצר הביקוש לפרויקטים חדשים בשנים 2020-2021.
12. העוררת הבהירה כי התנודתיות בהכנסותיה נובעת מהסיבה שהיא עובדת בפרויקטים ארוכי טווח שנמשכים בין מספר חודשים למספר שנים. התשלום בפרויקטים אלה מתבצע על פי אבני דרך. עם פרוץ משבר הקורונה לקוחותיה המשיכו לשלם עבור אבני דרך בפרויקטים שהיו לקראת סיום, אך כמעט הופסקה לחלוטין הזמנת פרויקטים חדשים במהלך תקופת הקורונה. העוררת הוסיפה כי לקוח מהותי של החברה בקנדה הודיע על ביטול פרויקט ארוך טווח שהיה אמור להתקיים עד שנת 2020 והיה אחראי לשליש מהכנסות החברה.
13. בנוסף, לקוח מרכזי אחר האחראי על 50% מהכנסותיה לפני משבר הקורונה, לא התקשר עם העוררת בהסכמים חדשים משנת 2020. לפיכך, ההשוואות שערכה המשיבה בין השנים 2019-2020 אינן רלוונטיות לאור אופי פעילותה המיוחד והכנסותיה. העוררת הפנתה להסכם שנערך מול אחד מלקוחותיה בשנת 2019, אשר נפרש על פני 3 שנים. לטענתה, הסכם זה מעיד כי לאחר חתימתו לעוררת היה צפוי תזרים ידוע מראש בהתאם לאבני דרך. אבני הדרך אינן קבועות ומכאן נובעת התנודתיות בהכנסות העוררת.
14. העוררת טענה כי במצב דברים זה יש לבחון את צפי הכנסותיה מפרויקטים חדשים על מנת לאמוד את הפגיעה בהכנסותיה בתקופות השונות. העוררת הציגה פירוט של הכנסות לפי שנים, תוך הבחנה בין הכנסות מהסכמים שנחתמו לפני משבר הקורונה ומהכנסות מהסכמים שנחתמו בשנת 2020. העוררת טענה כי מנתונים אלה ניתן ללמוד שחלה ירידה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בשיעור של 93.6% בהכנסות הצפויות מהסכמים שנחתמו בשנת 2020. לאור העובדה שהכנסות החברה נקבעות לפי אבני דרך בהסכמים ארוכי טווח, חלה ירידה משמעותית בהכנסותיה מסוף שנת 2020 ובמהלך שנת 2021. מהשוואת הכנסותיה בתקופת הבסיס לתקופת הזכאות, הרי שחלה ירידה בשיעור של 83.5% בהכנסותיה.

15. בתגובה המשלימה מיום 16.4.23 טענה העוררת כי יש להורות על קבלת ההשגה בין היתר, כיוון שחלפה תקופה העולה על שנה וחצי ממועד הגשת ההשגה ועד למועד בו המשיבה קיבלה החלטה בהשגה, וזאת כשמדובר באיחור בלתי סביר באופן קיצוני. העוררת טענה כי בהתאם להוראות החוק, היא זכאית למענק בסך 85,239 ₪. עוד נטען כי הנתונים שפורטו בהחלטה בהשגה שרירותיים ואינם זהים לקריטריונים שנקבעו בחוק. העוררת טענה שבחרה לא להשיב את המקדמות כיוון שהעריכה שהשגתה מוצדקת וציפתה לסיום ההליכים מול המשיבה תוך מספר חודשים. העוררת הציעה בחינה של 3 חלופות לבחינת זכאותה למענק וזאת בניגוד לחישוב שערכה המשיבה. עוד נטען, כי בעקבות משבר הקורונה נעצרו מכירות של פרויקטים חדשים על ידי הלקוח בארצות הברית, דבר שהשפיע על הכנסותיה. כמו כן, בוטלו מספר פרויקטים שהיו במהלך מו"מ וכן לא הוארכו פרויקטים אחרים שהיה נהוג להאריך מעת לעת. העובדה שהסתיימה התקשרות מול הלקוח בארה"ב הביאה לכך שהעוררת לא יכלה לקבל פרויקטים חדשים בארה"ב שכן ללא נתונים סולרניים המתקבלים מאותו לקוח, היא נאלצה להפסיק את פעילותה ולפטר את עובדיה.

ג. טענות המשיבה

16. המשיבה הגישה כתב תשובה ארוך ומפורט ובו התייחסות כללית לרקע חקיקת חוק התוכנית לסיוע כלכלי, תכלית המענק, נוסחת החישוב שנקבעה בחוק, הנותנת ביטוי לתכליתו, והתנאי בדבר קשר סיבתי.

17. המשיבה טענה כי העוררת עשתה דין לעצמה בכך שבחרה על דעת עצמה להותיר בידה את סכומי המקדמות ולא להשיבם. עוד טענה המשיבה כי לא הוכח קיומו של קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות העוררת להשפעה של נגיף הקורונה. לשיטתה, קיימים ממצאים עובדתיים שלא רק מעמידים בספק את קיומו של קשר סיבתי, אלא מלמדים באופן ברור כי אין כל קשר בין הירידה בהכנסות להתפשטות נגיף הקורונה.

18. המשיבה טענה כי העלייה בהכנסות בשנת 2020 שוללת את קיומו של קשר סיבתי. עוד נטען, כי שיש לדחות את הצעת העוררת להשוואת הכנסות צפויות מפרויקטים חדשים שנחתמו בתקופת הבסיס אל מול הכנסות מפרויקטים חדשים שנחתמו בתקופת הזכאות וזאת מהטעם שבחוק נקבע מנגנון פשוט ויעיל לחישוב המענקים.

19. המשיבה טענה כי מחזורי העוררת תנודתיים בצורה קיצונית, תוך שהיא מפנה לנתונים העולים מדוחות הESNA. המשיבה טענה כי העלייה בהכנסות העוררת בחודשים שבהם



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- הוטלו סגרים ומגבלות מהווה אינדיקציה נוספת השוללת קיומו של קשר סיבתי. המגמה בהכנסות העוררת מלמדת שדווקא בתקופת הקורונה הכנסותיה גדלו בשנים 2020-2021 ואילו לאחר משבר הקורונה, בשנים 2022-2023 ההכנסות קטנו עד אפס מוחלט.
20. בנוגע לחוזים שצורפו לכתב הערר, טענה המשיבה כי לא ברור מדוע העוררת לא חידשה את החוזה מול הלקוח הקנדי. לעמדתה, בהיעדר הודעות ביטול לא ניתן להסיק שהפסקת ההתקשרות נגרמה בשל משבר הקורונה.
21. באשר להסכם מול הלקוח המרכזי בארה"ב, טענה המשיבה כי הודעת סיום ההתקשרות אינה נושאת תאריך. כמו כן, הלקוח בחר שלא לסיים את ההתקשרות באופן מידי וזאת על אף שהדבר התאפשר עפ"י סעיף 18.2.1 להסכם.
22. המשיבה טענה כי בחינת דיווחי העסקת העובדים תומכת בהיעדר קיומו של קשר סיבתי וזאת כשבשנת 2020 העוררת העסיקה 10-11 עובדים ורק בסוף שנת 2021 חלה ירידה בפעילות והועסקו 7 עובדים בלבד (בשנת 2022 לא הועסקו עובדים כלל). המשיבה הדגישה כי בשנת 2022 לא דווחו הכנסות מלבד עסקה בסך 131,615 ₪, ללמד כי לאחר משבר הקורונה העוררת לא שבה לפעילות בהיקפים דומים לפני משבר הקורונה.

ד. דיון והכרעה

לאחר שבחנו את טענות הצדדים בכתבי הטענות ובמהלך הדיון, הגענו למסקנה כי דין הערר להתקבל. ראוי לציין כי התנהלות המשיבה, במסגרת הליכי בחינת הבקשה וההשגה היא בניגוד להוראות החוק, תוך הפרת החובות המוטלות עליה כרשות מנהלית.

תכלית המענק

23. בחודש מרץ 2020 התפשט בישראל נגיף הקורונה ולצורך צמצום ההדבקה והתמודדות עמו, הוטלו הגבלות שונות על המשק הישראלי. בין היתר הוטלו הגבלות על פעילותם של מקומות ועסקים. כדי לסייע למשק להתמודד עם המשבר שנוצר בשל התפשטות הנגיף, יצאה הממשלה בתכנית כלכלית נרחבת וביום 24.4.20 פורסמה החלטת ממשלה מס' 5015, במסגרתה החליטה ממשלת ישראל להעניק "מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה" (להלן: "החלטת הממשלה"), עבור תקופת הזכאות מרץ – אפריל 2020. מטרת החלטת הממשלה הייתה לסייע לעסקים אשר פעילותם העסקית נפגעה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה, בכך שיינתן מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות. במסגרת החלטת הממשלה נקבעה תקופת מענק לחודשים מרץ – אפריל 2020, לעוסקים העומדים בתנאי הזכאות למענק. ביום 29.7.20 פורסם חוק התוכנית לסיוע כלכלי אשר במסגרתו נקבעו תנאים דומים לזכאות למענק עבור תקופת זכאות נוספות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

24. בדומה לסעיף 1(ג) להחלטת הממשלה, בסעיף 8(3) לחוק נקבע תנאי סף לזכאות למענק והוא כי:

” הירידה במחזורי העסקאות כאמור בפסקה (2) נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש”

25. תכלית החלטת הממשלה והחוק היא מתן פיצוי בגין השפעת נגיף הקורונה ולא רק בעקבות ירידה בין מחזורי תקופת הבסיס למחזורי תקופת הזכאות. דרישת הקשר הסיבתי עומדת בבסיס תכלית החלטת הממשלה והחוק ומהווה תנאי מקדמי לזכאות למענק. בכל תקופת זכאות, קבלת המענק מותנית בכך שהירידה במחזור העסקאות, בהשוואה לתקופה מקבילה בשנת 2019, היא כתוצאה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה.

26. דרישת הקשר הסיבתי עוגנה בעבר בחקיקה דומה – חוק מס רכוש וקרן הפיצויים, התשכ”א – 1961 (להלן: **”חוק מס רכוש”**). בפרק הפיצויים בחוק מס רכוש, הוגדרו מענקי סיוע כתוצאה מנזקי מלחמה לרכוש, או כתוצאה מנזקי מלחמה עקיפים. בשורה של החלטות במסגרת ערעורים לפי חוק מס רכוש, נקבע כי יש הכרח בקיומו של קשר סיבתי בין נזק המלחמה לבין הירידה במחזור עסקאותיו של העוסק. נקבע כי דרישת הקשר הסיבתי עולה בקנה אחד עם תכלית החוק (ראו רע”א 6540/15 **כתר אחזקות בע”מ נ’ מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים** (פורסם בנבו, 18.04.2016); בע”מ 20479-05-10 **חן מרגלית השקעות וסחר בע”מ נ’ מנהל מס רכוש וקרן פיצויים** (פורסם בנבו, 22.11.2010); בע”מ 1120/09 **יעקב פאר נ’ מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים** (פורסם בנבו, 25.12.2011)).

27. סוגיית הקשר הסיבתי בהקשר מענקי הקורונה נדונה במספר רב של החלטות ועדות הערר שהוקמו מכוח חוק התכנית לסיוע כלכלי (ראו לדוגמה: ערר 1030-21 **א.ל ניהול אולמות חתונה נ’ רשות המסים** (פורסם בנבו, 24.03.2021); ערר 1008-21 **תחנת דלק היצירה בע”מ נ’ רשות המסים** (פורסם בנבו, 24.03.2021); ערר 1007-21 **יתד טכנולוגיות נ’ רשות המסים** (פורסם בנבו, 08.03.2021) וערר 1005-21 **טי ג’אט סיסטמס 2006 נ’ רשות המסים** (פורסם בנבו, 09.03.2021)).

28. בעמ”נ (חיפה) 27710-06-121 **ב.ג ביטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה נ’ רשות המיסים בישראל** (03.01.2022)(להלן: **”עניין ב.ג. ביטחון”**) נקבעה החזקה בדבר קיומו של קשר סיבתי בהתאם למנגנון הקבוע בחוק:

”חוק הסיוע הכלכלי למעשה קובע הנחה עובדתית בדבר קיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזורים לבין התפשטות נגיף הקורונה. על כן, ככל שרשות המיסים מבקשת לטעון כי תנאי הקשר הסיבתי אינו מתקיים במלואו, עליה מוטל הנטל להצביע על ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי.” (פסי’ 52, 53 לפסק הדין)



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

29. בערר 1863-22 יניב שגב עורכי דין נ' רשות המסים (החלטה מיום, 09.01.2023), קבענו שקיימת הנחה עובדתית בדבר קיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזורים לבין התפשטות נגיף הקורונה. הנחה זו מתיישבת עם המנגנון שנקבע בחוק, לפיו הגשת הבקשה לקבלת מענק נעשית באופן מקוון, בהיעדר כל דרישה בחוק לצירוף מסמכים לבקשה (ראה גם עמ"נ 33553-22-01 ווטרמטיק אינטרנשיונל בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 16.10.2022) (להלן: "עניין ווטרמטיק").

30. על פי הנחה עובדתית זו, העוסק אינו נדרש להוכיח קיומו של קשר סיבתי או להציג ראיות התומכות בכך. בבר"מ 7502/22 רשות המסים נ' פודולסקי (פורסם בנבו, 22.01.2023) (להלן: "עניין פודולסקי"), קבע בית המשפט העליון כי די בהצבעה על נתונים של ירידה במחזורי העסקאות בתקופת הזכאות בהשוואה לתקופת הבסיס על מנת להוכיח עמידה בתנאי בדבר קיומו של קשר סיבתי.

31. בעמ"נ (באר שבע) 28990-09-22 י.ע.פ. - יצחק עפר ופיתוח בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 26.02.2023), בית המשפט קבע כי הנטל הראשוני המוטל על העוסק מתבסס כל כולו על הירידה במחזורי ההכנסות:

" ביחס לשאלת הקשר הסיבתי ונטל ההוכחה לכך שהוא מתקיים בין הירידה במחזורי ההכנסות לבין התפשטות נגיף הקורונה, נקבע כי הנטל הראשוני מוטל על מבקש המענק, וזהו נטל ראשוני בלבד, כאשר לצורך עמידה בו די בהצבעה על נתונים של ירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס. " (פס" 13 בפסק הדין)

32. עוד נקבע בפסיקה, שככל שהמשיבה סבורה כי לא קיים קשר סיבתי, עליה מוטל הנטל להצביע על ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי (ראה עניין פודולסקי, עניין ווטרמטיק ועמ"נ 49628-08-22 הגר רם תשתיות בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המסים (פורסם בנבו, 02.12.2022) (להלן: "עניין הגר רם").

ה. מן הכלל אל הפרט

33. העוררת הגישה בקשה למענק לחודשים נובמבר-דצמבר 2020, לאור ירידה במחזור העסקאות בהתאם לשיעור המינימלי שנקבע בחוק. מבחינת דיווחי הכנסות העוררת לפי דוחות ESNA עולה כי מדובר בירידה בשיעור של 83.5%.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

34. כפי שנקבע במספר רב של החלטות ועדות הערר, בחינת זכאות למענק תוך סטייה מהנוסחה שנקבעה בחוק צריכה להיעשות במקרים חריגים ולאחר שבפני המשיבה עמדה תשתית ראייתית התומכת בכך. הנוסחה שנקבעה בחוק נועדה למנוע את הצורך בבדיקה פרטנית ארוכה ומסורבלת, כשהמטרה שעמדה לנגד עיני המחוקק הייתה ליצור מנגנון מהיר, יעיל ופשוט למתן המענקים. באופן טבעי ייתכנו מצבים שבהם הנוסחה תפעל לטובת הנישום ולעיתים היא תפעל לרעתו. בתי המשפט הדגישו כי מטרת קביעת נוסחה לחישוב המענקים נועדה ללכוד את מרבית המקרים וכאמור, רק במקרים חריגים נתונה למשיבה הסמכות לסטות מהנוסחה. (ראו עמ"נ 48298-11-21 מאגמה ישראל פרוייקטים בע"מ נ' רשות המסים, פס' 37 (פורסם בנבו, 12.06.2022) (להלן: "עניין מאגמה").

35. על פי החזקה הקבועה בחוק, העוררת אינה נדרשת להוכיח באמצעות ראיות כי הירידה בהכנסותיה נגרמה בשל ההשפעה הכלכלית שנגרמה בעקבות התפשטות נגיף הקורונה. רק במידה ובידי המשיבה ראיות השוללות את קיומו של הקשר הסיבתי, רק אז יועבר הנטל לעוררת להוכחתו.

36. לאחר שבחנו את טענות הצדדים והראיות שהוצגו במסגרת ערר זה, הגענו לכלל מסקנה שלא רק שהמשיבה לא עמדה בהעברת הנטל לעוררת להוכחת קיומו של קשר סיבתי, אלא שהעוררת הציגה ראיות משמעותיות המצביעות על כך שהכנסותיה נפגעו בעקבות משבר הקורונה. בפסיקה נקבע באופן מפורש שככל שהמשיבה סבורה כי לא מתקיים קשר סיבתי, עליה מוטל הנטל להצביע על ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי. בעניין פודולסקי קבע בית המשפט את הדברים הבאים:

"ככל שלטענת רשות המסים נותק הקשר הסיבתי בין הירידה במחזור ההכנסות של העוסק לבין השלכותיו של נגיף הקורונה – קרי, כי לא מתקיים התנאי הקבוע בסעיף 3(8) לחוק – על רשות המסים לבסס טענתה זו ולסתור את החזקה באשר לכך שמגפת הקורונה הייתה הגורם הדומיננטי לשינוי. אם אכן תציג ראיות לכאורה לכך – או אז יעבור הנטל לכתפי העוסק להוכיח אחרת." (עניין פודולסקי, פס' 22- ההדגשות אינן במקור).

37. נימוקי ההחלטה בהשגה נסמכים כולם על נתונים מדוחות ESNA לשנים 2019-2021. אין בהחלטה בהשגה כל מידע נוסף המתייחס להיעדר קיומו של קשר סיבתי והמשיבה לא נתנה כל הסבר מדוע החלטה בהשגה התקבלה בחלוף למעלה משנה וחצי וזאת כאשר מדובר בהחלטה טכנית הנשענת על נתונים מדוחות ESNA בלבד (ראה עמ' 12 לפרוטוקול הדיון ש' 14-16).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

38. לאורך כל הליך ההשגה המשיבה נמנעה מלבחון את טענת העוררת, שהכנסותיה בתקופות הזכאות מקורן בהסכמים שנחתמו לפני משבר הקורונה, וזאת כאשר העוררת קיבלה הכנסות לפי "אבני בניין" בעקבות הסכמים אלו. אין בהחלטה בהשגה כל התייחסות לטענה בדבר אי חתימה על הסכמים חדשים במהלך תקופת הקורונה והקשיים להמשיך בפעילות בהיעדר נתונים סטטיסטיים מהמפעילים בצפון ארה"ב. המשיבה בחרה להתעלם מטענות מהותיות של העוררת במסגרת הליך ההשגה, באופן שהיא ביקשה לברר פרטים ואף לא פירטה בהשגה נימוקים לדחיית טענות העוררת. התנהלות זו היא בלתי סבירה ויש בה לפגוע בציבור העוסקים.

39. ראוי להדגיש כי התנהלות תמוהה זו, היא בנסיבות בהן הליך ההשגה נמשך למעלה משנה וחצי, כשבמהלך כל אותה תקופה המשיבה לא דרשה מהעוררת ולו מסמך בודד על מנת ללמוד על פעילותה ולבחון האם הירידה בהכנסותיה הושפעה בעקבות משבר הקורונה. על היעדר ניסיון מצד המשיבה לקבל מסמכים או לברר פרטים ניתן ללמוד מדברי נציג העוררת במהלך הדיון:

"עו"ד ערן בר - יו"ר: ... מה שאני מבקש מאדוני להבהיר לוועדה, אנחנו למדי מסתמכים שנמצאים בתיק שהליך ההשגה נמשך למעלה משנה וחצי,

יוסף מאיר קפלן - העורר: נכון.

עו"ד ערן בר - יו"ר: השאלה שלי לאדוני, האם במהלך כל אותה תקופה מישהו מרשות המסים פנה לאדוני וביקש ממנו להמציא מסמכים, להמציא תכתובות בינו לבין הלקוחות שלו או אסמכתאות כלשהן כדי לתמוך בדרישת הקשר הסיבתי?

יוסף מאיר קפלן - העורר: לא.

עו"ד ערן בר - יו"ר: לא הייתה שום פניה במהלך כל התקופה הזאת?

יוסף מאיר קפלן - העורר: לא הייתה שום פניה. היו פניות שלנו לרשות המסים עם שאלות "מתי אנחנו מקבלים את התשובה" אבל זהו. (עמ' 5 לפרוטוקול ש' 5)

40. לאורך ניהול הערר המשיבה לא נתנה כל הסבר המניח את הדעת מדוע לא נערכה בחינה מהותית של טענות העוררת בדבר ההשפעה של נגיף הקורונה על פעילותה מלבד העלאת הנחות על סמך נתונים מדיווחי ה-ESNA. דווקא מדיווחי ה-ESNA ניתן ללמוד על הפגיעה שחוותה העוררת בעקבות משבר הקורונה. הכנסות העוררת עד לשנת 2022 היו עקביות בסכומים שנעו בין 2 מיליון ל- 3.8 מיליון ש"ח. בשנת 2022 הכנסות העוררת פחתו בצורה חדה לסך של כ- 135,000 ש"ח וזאת בגין הכנסה בודדת שהתקבלה בחודש אפריל 2022. מחודש אפריל 2022 העוררת לא דיווחה על הכנסות כלשהן. המשיבה בהחלטתה בהשגה התעלמה מהעובדה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שהעוררת במהלך 7 שנים דיווחה על הכנסות בסך מיליוני שקלים מדי שנה ולפתע חדלה מלדווח על הכנסות כלשהן. ממצא זה הצדיק לכל הפחות, בחינה של פעילות העוררת תוך דרישת מסמכים מהותיים בטרם המשיבה תקבל החלטה משמעותית השוללת את זכאות העוררת למענק. גם במהלך הדיון לא ניתן כל מענה לפשר התנהלות זו:

עו"ד ערן בר - יו"ר: לא, אדוני, האם המשיבה ביקשה לברר את הפרטים האלה בהשגה? ניסתה לעשות משהו חוץ מלהעלות ספקולציות?

עו"ד יצחק אקוקה - ב"כ המשיבה: אם יורשה לי, וסליחה שאני אגיד משהו שהוא אולי לא הגיוני אבל נראה לי מוגזם לבקש לברר מה קורה בארצות הברית ובקנדה. מדוע אני צריך לעשות את זה? זו לא איזו בקשה

עו"ד ערן בר - יו"ר: אדוני לא. עוד לפני שהגענו לקנדה. אדוני פנה לעורך וביקש ממנו נתונים או מסמכים כלשהם לפני הדיון? העורך בתחילת הדיון אמר שלא.

עו"ד יצחק אקוקה - ב"כ המשיבה: לא כבודו, אבל. לא. כבודו, נכון, לא. לא נעשה. אוקיי. האם זה, האם אי הפניה מקנה זכאות במובן המהותי? אני לא בטוח. אני רק רוצה להוסיף עוד נתון קטן"

(עמ' 9 לפרוטוקול ש' 8- ההדגשות אינן במקור)

41. עמדה בפנינו טענת המשיבה שאין באפשרותה לבדוק את נתוני לקוחות העוררת שמקום מושבם מחוץ לישראל. טענה זו מתעלמת מעצם העובדה שהמשיבה יכלה לפנות לעוררת או למיצגיה בדרישה להמצאת מסמכים כפי שהיא עושה בשגרה בתיקים רבים. במסגרת זו העוררת יכלה לבחון כרטסות, חוזים ומסמכי בנקים, על מנת לקבל החלטה מושכלת ומבוססת נתונים.

העוררת הציגה ראיות התומכות בקיומו של קשר סיבתי

42. לא רק שהמשיבה לא הציגה ראיות לכאורה להעברת הנטל לעוררת להוכחת הקשר הסיבתי, אלא שהעוררת צירפה מסמכים המעידים על הירידה בהכנסותיה בעקבות משבר הקורונה. מהמסמכים שהעוררת צירפה לתיק הערר עולה כי לקוחותיה ביקשו לסיים את ההתקשרויות עמה לאחר שלעוררת לא הייתה גישה לנתונים סולרניים בארה"ב. ברור מאליו שכל זמן שלעוררת אין גישה לנתונים, העוררת אינה יכולה לשוב לפעילות סדירה. העוררת הבהירה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שכל פעילותה מבוססת על נתוני תנועה בכבישים ונתוני אנשים שמתקבלים מחברות הסלולר. הגבלות תנועה והתקהלות בתקופת הקורונה לא אפשרו ניטור נתונים. העובדה שמפעילי הסלולר חדלו מלפעול בנושא ניטור הנתונים וניתוח עסקי בסמוך למשבר הקורונה גררה בהמשך פגיעה קשה בפעילות העוררת. הירידה בהכנסות העוררת בשנים שלאחר משבר הקורונה מעידה על ההשפעה שנגרמה לעוררת בעקבות משבר הקורונה. כאשר ביקשנו את התייחסות המשיבה לכך שהכנסות העוררת נפגעו בצורה משמעותית לאחר משבר הקורונה ובנוסף, במהלך תקופת הקורונה חלה ירידה חדה במספר ההתקשרויות מול לקוחות חדשים המשיבה השיבה באופן הבא:

"מה היינו אומרים הרי כבודו? שהעסק נסגר, לא קשור לקורונה. יכול להיות שכן קשור לקורונה, אני לא יודע. יכול להיות שהעבירו פעילות לחברות אחרות, אני לא יודע" (עמ' 13 לפרוטוקול ש' 34)

43. עוד בטרם נפנה לראיות שהוצגו על ידי העוררת, תשובת המשיבה בדיון ממחישה כי הקביעה בדבר היעדר קיומו של קשר סיבתי לא נבדקה כראוי ונשענה על הנחות בלתי מבוססות. המשיבה לא הציגה ראיות כלשהן בדבר העברת פעילות לחברות אחרות או עסקאות עם חברות קשורות, כפי שנטען על ידה בדיון. על המשיבה מוטל להבאת ראיות והיא לא עשתה כן. ככל שהמשיבה סברה כי קיים ספק לגבי קיומו של קשר סיבתי הרי שספק זה פועל לטובת העוסק בהיעדר ראיות אחרות.

44. מעבר לכך, העוררת הציגה ראיות מהימנות המצביעות על הירידה בהכנסותיה בעקבות משבר הקורונה. במסמך שכותרתו "ATTACHMENT 1" ניתן ללמוד כי בין החודשים אוג' 2019 ועד אוג' 2021 לעוררת היו צפויות הכנסות עתידיות בגובה מאות אלפי דולרים.

45. ביום 18.4.23 העוררת צירפה הסכם סיום התקשרות מול חברת OUTFRONT שנערך ביום 21.7.21. המדובר בלקוח קנדי שלטענת העוררת, ההכנסות מלקוח זה היוו שליש מהכנסותיה. סעיף זה מתוך המסמך מאשר את סיום ההתקשרות מול העוררת בעקבות משבר הקורונה:

"WHEREAS OUTFRONT has requested and the Cellint has agreed to provide certain accommodations under the terms of the Agreement due to the COVID-19 situation"

46. אמנם, הסכם הביטול מול חברת OUTFRONT נחתם רק בחודש יולי 21, אך הדבר אירע על רקע ניהול שיח מול אותו לקוח אשר אף הוא נפגע בעקבות משבר הקורונה. העובדה שמדובר בהסכם סיום התקשרות מאוחר לתקופת הזכאות אין בו לשלול את הפגיעה שנגרמה לעוררת בתקופת הזכאות. במהלך הדיון המשיבה העלתה תהיות לגבי סכומים שצוינו בהסכם שלא ברור האם ומתי שולמו, ובכל מקרה חלק מהתשלומים שולמו לאחר תקופת הזכאות (עמ' 7 לפרוטוקול ש' 26-8). המשיבה משיקוליה עמה, בחרה שלא לבחון נתונים אלה בטרם קיבלה החלטה בהשגה. בשלב ההשגה המשיבה לא התייחסה כלל לירידה בהתקשרויות חדשות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

במהלך תקופת הקורונה ולא ביקשה מהעוררת הבהרות כלשהן. אף במידה והעוררת קיבלה הכנסות חלקיות על פי הסכם זה, מסמך זה מהווה ראייה לכך שהכנסות העוררת נפגעו בצורה משמעותית בעקבות משבר הקורונה.

47. העוררת אף צירפה הודעה על סיום התקשרות מול חברת VERIZON, לקוח שאחראי על 50% מהכנסות העוררת. מהמסמך עולה שהלקוח הודיע שבחר שלא לסיים את ההסכם באופן מידי אך ורק כי מדובר במתן שירותים לצבא. אנו מתייחסים לראיה זו למעלה מן הצורך, וזאת כשמלכתחילה לא היה מקום להעביר את הנטל לעוררת להוכחת קיומו של קשר סיבתי.

48. המשיבה טענה כי החוק קבע מנגנון פשוט ויעיל לחישוב המענקים ומכאן שאין מקום להסתמך על הכנסותיה הצפויות של העוררת, בוודאי לא הכנסות ספקולטיביות. עוד טענה המשיבה שאין מקום להסית הכנסות שהתקבלו בשנה מסוימת לשנים אחרות בלי לתקן את דוחות המע"מ (ראה סעיף 37 לכתב התשובה). המדובר בטענה חסרת היגיון וזאת בנסיבות בהן המשיבה היא שבחרה לסטות מהמנגנון הפשוט והיעיל הקבוע בחוק.

49. העוררת ביקשה לקבל מענק לתקופת זכאות אחת על פי הנוסחה הקבועה בחוק. העוררת לא ביקשה לקבל מענקים נוספים לתקופות זכאות אחרות על סמך הכנסות מפרויקטים שבוטלו. בנסיבות מעין אלו, לא היה מקום שהעוררת תפעל לתיקון דוחותיה למע"מ וזאת מהטעם שהדיווחים למע"מ משקפים את הכנסותיה על פי אבני דרך מהסכמים משנים קודמות. במקרה זה נראה כי המשיבה בחרה לשלול את זכאות העוררת למענק בניגוד להוראות החוק ומבלי שהונח בפניה מסד הנתונים הנדרש. המשיבה לא בחנה את טענות העוררת לעומק ולא נתנה כל משמעות לנטל המוגבר המוטל עליה נוכח האיחור המשמעותי במתן ההחלטה בהשגה, כפי שיפורט בהמשך.

התעלמות המשיבה מהעובדה שהכנסות המדווחות בתקופת הזכאות מקורן בהסכמים

משנים קודמות

50. על היעדר סבירות החלטת המשיבה ניתן ללמוד מעצם העובדה שהמשיבה לא נתנה כל התייחסות לטבלה המופיעה בסעיף 4 ב' לכתב הערר. על מנת לבסס את טענותיה, ערכה העוררת טבלה ובה פירוט הכנסותיה בין השנים 2019-2020 תוך פילוח הכנסות מהסכמים שנחתמו לפני 2019, הכנסות מהסכמים שנחתמו ב-2019 והכנסות מהסכמים שנחתמו בשנים 2020-2021. מטבלה זו ניתן ללמוד כי מרבית הכנסותיה של העוררת בשנת 2019 מקורן בהסכמים שנחתמו לפני שנת 2019. ההכנסות מהסכמים שנחתמו לפני 2019 מסתכמות בסך



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

של 2,387,000 ₪. יוצא הדבר שהכנסות מהסכמים שנחתמו לפני 2019 מהוות כ-90% מהכנסותיה של העוררת בשנת 2019. מגמה דומה עולה גם בשנת 2020. על פי הטבלה כל הכנסות העוררת בשנת 2020 מקורן בהסכמים שנחתמו בשנת 2019 וקודם לכן. בשנת 2020 העוררת לא דיווחה על הכנסות כלשהן מהסכמים שנחתמו בשנה זו. גם בשנת 2021, 75% מהכנסותיה של העוררת בשנה זו מקורן מהסכמים שנחתמו בשנת 2019 וקודם לכן. כלומר, שנה לאחר משבר הקורונה ההכנסות המדווחות על ידי העוררת בשנת 2021 הן בעיקרן מהסכמים שלפני משבר הקורונה. בשנת 2022, משהסתיימו ההסכמים שנחתמו בשנים קודמות, לעוררת נבעה הכנסה בודדת בסך של כ-131,000 ₪ בגין הסכם שנחתם בשנת 2020. נתונים אלה מצביעים באופן חד משמעי על כך שכל הכנסות העוררת מתקבלות בפועל על סמך הסכמים שנחתמו שנים קודם לכן. טענת המשיבה שדווקא בתקופות סגרים העוררת דיווחה על הכנסות גבוהות מאלה שדיווחה בשנת 2019 מתעלמת מהעובדה שהכנסות העוררת בתקופה זו נבעו מהסכמים שנערכו בשנים קודמות.

51. גם בחינה של דוחות ה-ESNA לשנים 2015-2023 מלמדת על הפגיעה הקשה שנגרמה לעוררת בעקבות משבר הקורונה. להלן הכנסות העוררת לפי שנים:

שנה	סך ההכנסות
2015	2,123,608 ₪
2016	2,014,966 ₪
2017	2,783,642 ₪
2018	2,632,601 ₪
2019	2,946,735 ₪
2020	3,808,854 ₪
2021	3,239,234 ₪
2022	131,615 ₪
2023 עד 04/23	0 ₪

52. מדיווחי ה-ESNA ניתן ללמוד כי לאורך השנים ההכנסות השנתיות אופיינו במגמת עליה. בשנת 2022 חלה ירידה חדה בהכנסות העוררת שהסתכמו בסך 131,615 ₪ בלבד. אי חתימה על התקשרויות בתקופת משבר הקורונה בצירוף הנתונים המעידים על ירידה בהכנסות בתקופה המאוחרת למשבר הקורונה מצביעים על קיומו של קשר סיבתי מובהק בין הירידה המאוחרת בהכנסות העוררת להשפעה שנגרמה בשל משבר הקורונה.

53. הירידה במספר העובדים שהועסקו על ידי העוררת בשנים 2020-2021 תומכת בכך שהירידה בהכנסות העוררת נבעה בשל הירידה במספר ההתקשרויות מול לקוחות חדשים בתקופת הקורונה וביטול הסכמים מול לקוחות. אנו מאמצים את גרסת העוררת כי ההכנסות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בתקופות הזכאות מקורן באבני דרך לפרויקטים שהיו לקראת סיום, ובמהלך כל תקופה זו הופסקה כמעט לחלוטין הזמנת פרויקטים חדשים. מבחינת דיווחי העסקת עובדים (טפסי 161) עולה כי בשנת 2019 העוררת העסיקה בין 10-11 עובדים. בין החודשים ינואר 2020 ועד ספטמבר 2021 העוררת העסיקה 9-10 עובדים. בעקבות אי חתימה על הסכמים חדשים בשל משבר הקורונה, פגיעה שבאה לידי ביטוי בירידה בהכנסות החל מחודש דצמבר 2021, ניתן לראות כי קיימת הלימה בין שני נתונים אלה. מחודש אוקטובר 2021 העסיקה העוררת 7 עובדים בלבד, בחודש ינואר 2022 העסיקה 2 עובדים בלבד והחל מחודש פברואר 2022 חדלה מלהעסיק עובדים כלל. הירידה במספר העובדים שהועסקו על ידי העוררת תומכת בטענתה כי פעילותה נפגעה בעקבות משבר הקורונה.

54. זאת ועוד, ערר זה מתייחס לדרישת העוררת לקבלת מענק לתקופת זכאות אחת. בכתב הערר ביקשה העוררת שיאושר לה מענק גם לתקופת זכאות מרץ – אפריל 2021. לאור העובדה שהעוררת לא הגישה השגה על ההחלטה הדוחה את בקשתה למענק לתקופת זכאות זו ונוכח התנגדות המשיבה, ביום 18.4.23 הודיעה העוררת שהיא חוזרת בה מטענותיה לאישור הבקשה למענק לתקופה זו. זה המקום לציין שהעוררת לא ביקשה מענקים לתקופות זכאות אחרות וזאת מאחר והיא ביקשה את המענקים בהתאם לתנאים שנקבעו בחוק. נוכח התנגדותיה בהכנסותיה, תנודתיות שאינה במחלוקת, העוררת הייתה יכולה לטעון שנפגעה בתקופות זכאות נוספות, אולם בחרה שלא לעשות כן לאור אי עמידתה בתנאים הפרטניים הקבועים בחוק.

55. חוק התכנית לסיוע כלכלי קובע מנגנון של השוואה דו חודשית של הכנסות העוררת בתקופת הבסיס לבין הכנסותיה בתקופת הזכאות. המשיבה טענה כי נוכח העלייה בהכנסות העוררת בשנת 2020 והתנודתיות המאפיינת את הכנסותיה יש לשלול קיומו של קשר סיבתי. לעניין העלייה בהכנסות בשנת 2020 נקבע כי לכל היותר מדובר באינדיקציה חלשה להיעדר קיומו של קשר סיבתי (ראו עניין הגר רם, פס 9ה'). במקרה שבפנינו הובהר כי העלייה בהכנסות בשנת 2020 מקורה בהסכמים משנים קודמות, עובדה שאין בה לשלול את זכאות העוררת למענק (ראו לדוגמא, ערר 2715-22 סלינט טרפיק סולושנס בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 14.03.2023)).

56. באשר לטענה בדבר תנודתיות בהכנסות, אין חולק כי מחזורי העוררת מאופיינים בתנודתיות רבה. כאשר מבקשים לבחון חישוב חלופי הוא חייב להיעשות בהתאם למאפייני העוסק על מנת למנוע מצב שזכויותיו אינן נפגעות מכך. כאשר המשיבה ביקשה לערוך השוואה על סמך ממוצע שנתי לשנים 2019-2020, הרי שמצופה היה שתנטרל הכנסות שמקורן מהסכמים משנים קודמות. העובדה שהעוררת הצליחה לשמור על פעילותה ולהעסיק עובדים בתקופת הקורונה נועדה על מנת שתוכל ולהמשיך לעמוד בהתחייבויות קודמות. אין חולק כי במהלך כל תקופה זו העוררת לא חתמה על הסכמים חדשים. במקרה זה לא ניתן כל הסבר להתעלמות המשיבה מהעובדה שחלה ירידה ניכרת בחתימה על הסכמים חדשים בתקופת הקורונה ובהמשך, חלה ירידה משמעותית בהכנסותיה עד למצב שבו חדלה להפיק הכנסות כלל.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

המשיבה דחתה את ההשגה וזאת בנסיבות בהן מוטל עליה "נטל מוגבר" להוכחת טענותיה

57. המשיבה לא הציגה ראיות אשר יש בהן להעביר את הנטל להוכחת קשר סיבתי לעוררת. מעבר לכך, העוררת הציגה ראיות התומכות בקיומו של קשר סיבתי ומפריכות את קביעות המשיבה בהחלטה בהשגה. די בקביעות אלו בכדי להביא לקבלת הערר. ראוי להדגיש כי במקרה זה ההחלטה בהשגה ניתנה בחלוף 567 ימים ממועד הגשת ההשגה קרי, איחור של 447 ימים. סוגיית האיחור במתן ההחלטה בהשגה נדונה בהרחבה במספר רב של החלטות ואף על ידי בית המשפט העליון בעניין פודולסקי. בעניין פודולסקי נקבע כי איחור משמעותי במתן החלטה בהשגה מטיל על המשיבה נטל מוגבר להוכחת טענותיה:

"אני סבורה כי חריגה מהמועד הקבוע בסעיף 20(א) (1) לחוק הסיוע הכלכלי אינה מחייבת את קבלת ההשגה באופן אוטומטי כאשר אין מדובר בעיכוב משמעותי (ראו לעניין זה: ברק-ארז, בעמ' 414-415). לצד זאת, יש בהחלט מקום לייחס משקל נכבד לעיכוב במתן ההחלטה בהשגה, בפרט כאשר מדובר בעיכוב משמעותי. בהיקש מסעיף 6(א) לחוק לתיקון סדרי מינהל (החלטות והנמקות), התשי"ט-1958, ניתן לומר כי אי-עמידה במועד הקבוע לא תביא אמנם לקבלת ההשגה באופן אוטומטי, ואולם במקרה זה על רשות המיסים יוטל נטל הראיה להוכיח כי ההחלטה על דחיית ההשגה הייתה נכונה, מבלי שחזקת התקינות המינהלית תעמוד לימינה.

25. מהלכה למעשה – הנה כי כן, דומה שיש צדק בחלק מטענותיה המשפטיות של רשות המסים, ובמובן זה הייתה הצדקה להגשתה של בקשת רשות הערעור. עם זאת, בנסיבות הקונקרטיות של המקרה שבפנינו, לא מצאתי כי המבקשת עמדה בנטל הראיות הצדקה להתערב בתוצאתו של פסק הדין שניתן. כפי שקבע בית המשפט המחוזי, המשיב הראה כי הירידה בהכנסותיו אכן נגרמה בשל משבר הקורונה, בעוד שרשות המסים לא הציגה ראיות מספיקות לכך שנותק הקשר הסיבתי בין הירידה במחזור ההכנסות של עסקו של המשיב לבין התפשטות נגיף הקורונה. הדברים מקבלים משנה תוקף נוכח האיחור המשמעותי במתן החלטה בהשגה, שכאמור יש בו להטיל נטל מוגבר על רשות המיסים להוכיח את טענותיה. בנסיבות אלה, ולאחר שהעמדנו את המסגרת הנורמטיבית על מכונה, דין הערעור לגופו להידחות." (פס' 24-25 בפסק הדין- ההדגשות אינן במקור)

58. במקרה זה המשיבה לא הציגה ראיות כלשהן מלבד הפנייה לדוחות ה-ESNA. אין בראיות שהציגה המשיבה בכדי להוות ראיות לכאורה ולכן מקל וחומר, שהמשיבה לא עמדה בנטל מוגבר להוכחת טענותיה.

העלאת טענות חלופיות בלתי מבוססות במהלך הדיון



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

59. אם לא די בכך שהמשיבה נמנעה מלברר נתונים טרם קבלת ההחלטה בהשגה, במהלך הדיון המשיבה העלתה טענות חלופיות בלתי מבוססות, אשר לטענתה שוללות את זכאות העוררת למענק. בא כוח המשיבה טען כי הירידה בהכנסות בשנים 2022-2023 נבעה מהסטת פעילות מהעוררת לחברות קשורות (עמ' 11 לפרוטוקול ש' 6-8). המדובר בטענה שראוי לא היה להעלותה וזאת כשלטענה זו אין כל ביטוי בהודעת הדחייה, בהחלטה בהשגה ואף לא בכתב התשובה. המשיבה העלתה טענה זו מבלי שידעה למסור פרטים כלשהם לגבי אותן חברות קשורות או בעלי מניות משותפים. הגם שמדובר בהרחבת חזית, למעלה מן הצורך, ביקשנו מבא כוח העוררת להשיב האם העוררת מחזיקה במניות של חברות עמן קיימה קשרים עסקיים בשנים 2020-2021 והאם בעלי מניות העוררת מחזיקים במניות בחברות אחרות עמן העוררת קיימה קשרים עסקיים. בעל המניות בעוררת שלל לחלוטין טענה זו והשיב שאין בעלות משותפת בין העוררת לבין לקוחותיה (ראה פרוטוקול הדיון עמ' 25 ש' 4-22).
60. ראוי לציין שלא רק שמדובר בטענת סרק מצד המשיבה, אלא שהמשיבה אף לא טרחה לבדוק נתונים אלה לפני העלאת טענה זו במהלך הדיון. המשיבה לא צירפה פלט בעלי מניות על מנת להוכיח את טענתה בדבר העברת פעילות לחברות קשורות ואף לא ניסתה לקבל הבהרות בסוגיה זו במסגרת הליך ההשגה. בירור קצר מול נציגי העוררת בשלב ההשגה היה מוביל את המשיבה למסקנה כי טענה זו נעדרת כל בסיס עובדתי.
61. בהמשך הדיון המשיבה העלתה טענה מקדמית שיש לראות בעוררת כ"עסק שנסגר". למרות שנטען כי מדובר בטענה מקדמית, לא ניתן כל הסבר מדוע טענה זו לא זכתה לכל אזכור בהודעת הדחייה, בהחלטת ההשגה ובכתב התשובה. כאשר ביקשנו הסברים מהמשיבה להעלאת טענה זו בשלב זה של ההליך, המשיבה התחמקה מלהשיב עניינית ומסרה שהדבר לא פוגע בזכות הטיעון של העוררת (עמ' 18 לפרוטוקול ש' 7). דין טענה זו להידחות על הסף משלא מצאה כל ביטוי בהחלטת המשיבה בהשגה. מעבר לכך, על מנת לקבוע כי עוסק סגר את עסקו יש לעמוד בשני תנאים: ירידה ניכרת בהוצאות שהוציא לצורך ייצור הכנסה בשל הפסקת פעילות העסק ודיווח על מחזור עסקאות בשיעור אפס לגבי תקופת הזכאות. במקרה זה המשיבה לא הביאה ראיה כלשהי לגבי ירידה ניכרת בהוצאות בהן נשאה העוררת ואף דיווחי האפס דווחו בתקופות מאוחרות לתקופת הזכאות. אף במידה והיה מתקיים התנאי השני, הרי שלא היה מקום להעלות טענה זו לראשונה בשלב זה של ההליך. התנהלות זו מנעה מהעוררת להציג ראיות על כך שלא סגרה את עסקה.
62. מותבים שונים של ועדות הערר קבעו כי במקרים בהם העוסק הראה כי המשיך לשאת בהוצאות קבועות אין לראותו כעסק שנסגר ובהתאם אין לשלול ממנו את המענק (ראו ערר 1165-21 י.נ.מ. ראונד טייבלז קונספטס בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 18.07.2021), וערר 1320-21 ניו הולילנד טורס מ. ו. מארום (1991) בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 21.10.2021). בהתאם להוראות החוק, במקרים בהם מחזור עסקאותיו של העוסק 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 (ראה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1547-22 גלבוע חגי נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 27.10.2022) (להלן: "עניין חגי"). מאידך, במקרה בו העוסק הראה כי נשא בהוצאות קבועות (בין אם שדווחו כתשומות ובין אם לא), יהיה בכך כדי לסתור את החזקה, ובמצב דברים זה יהיה זכאי למענק. כאמור, המשיבה לא סתרה את טענות העוררת כי במהלך תקופת הזכאות היא המשיכה לשאת בהוצאות קבועות ולא דיווחה על סגירת העסק. המשיבה אף לא ביקשה מהעוררת להציג מסמכים כגון: דוחות כספיים ומאזני בוחן, על מנת לבחון האם אכן חלה ירידה ניכרת בהוצאותיה הקבועות.

החלטה בהשגה כוללת נוסח "מאיים" תוך פגיעה בזכות הפנייה לערכאות

63. מצאנו להתייחס לנוסח החריג של החלטה בהשגה. בסעיף ב' להחלטה צוינו הדברים הבאים:

"הוחלט בשלב זה לפני משורת הדין: 1. לא להטיל קנס גרעון, רשות המסים שומרת לעצמה את הזכות לבטל במידה את האמור בסעיף ב' במידה וינקטו הליכים נוספים מצד".

64. ראשית, לא ברור מדוע המשיבה בחרה לציין שהחליטה בשלב זה שלא להטיל קנס גרעון וזאת כאשר לא הוצגו ראיות המעידות על רשלנות או ניסיון לקבל במזיד מענק שהעוררת אינה זכאית לו. העוררת הגישה את הבקשה למענק בהתאם לדיווחיה וזאת כאשר היא סברה בתום לב שהיא זכאית למענק. העובדה שהמשיבה סברה שאין העוררת זכאית למענק אינה מקנה לה זכאות להטיל קנס גרעון בשל כך. חמור מכך, החלטת המשיבה יש בה להלך אימים כלפי העוררת בכך שאם תנקוט הליכים נוספים כגון הגשת ערר, יוטל עליה קנס גרעון. המדובר בהתנהלות פסולה וזאת תוך חסימת בעל דין לפני הערכאות. ככל שהמשיבה סבורה שיש להטיל על העוררת קנס גרעון הרי שהיא עליה לגבש תשתית ראייתית ולקבל החלטה מוסמכת על ידי המנהל.

65. החלטת המנהל האם להטיל על עוסק קנס גרעון אינה אמורה להיות מושפעת מרצונו של העוסק לממש את זכותו על פי חוק ולפנות לערכאות גבוהות יותר במקרים המתאימים. החלטה על הטלת קנס גרעון היא החלטה משמעותית כאשר יש לנקוט בצעד מנהלי זה על סמך נימוקים ענייניים בלבד ולא כתגובה לכך שהעוסק בחר שלא להשלים עם החלטת המשיבה בהשגה.

66. בהחלטתנו מיום 23.4.23 הערנו כי למרבה הצער התנהלות מעין זו חוזרת על עצמה במספר הזדמנויות בתקופה האחרונה. לדוגמא, בערר 1054-23 סלינט טרפיק סולושנס בע"מ נ' רשות המסים (החלטה מיום 04.04.2023), התייחסה הוועדה להתנהלות חריגה זו, דברים הנכונים גם למקרה שבפנינו:

"שאלת זכאותה של העוררת למענקים כמו גם אופן השימוש בסמכותה של המשיבה לתיקון החלטות סופיות אינה יכולה להיות תלויה או קשורה ברצונה של העוררת לעמוד על זכויותיה ולהביא את עניינה לבחינה בערכאות. על החלטת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

המשיבה לעמוד בכללי המינהל והמשפט הציבורי והיא צריכה להתבסס על נימוקים ענייניים בלבד.

מקום בו המשיבה מגיעה למסקנה כי נפלה טעות בהחלטות קודמות שקיבלה, מן הראוי שתבחן את שאלת תיקון אותן החלטות בהתאם לסמכותה ולמבחינים שנקבעו בפסיקה בעניין זה, במנותק מן השאלה אם העוררת משלימה עם החלטותיה או מבקשת לערור עליהן. על פניו, מדובר בהתנהלות בלתי ראויה וכזו החורגת מכללים בסיסיים של מינהל ציבורי תקין. התנסחות מעין זו, שבה מתרה המשיבה בפני העוררת שאם תבקש לעמוד על זכויותיה ולנקוט הליכים משפטיים, היא "תיענש" בדרך של תיקון החלטות סופיות שניתנו ושליטת מענקים ששולמו פרק זמן ניכר קודם לכן, אינה מתקבלת על הדעת. יתר על כן, התנהלות זו פוגעת בזכות הגישה לערכאות שהיא זכות יסוד חוקתית.

חמור מכך, מן האמור בתגובת העוררת לכתב התשובה וכן בתשובת ב"כ המשיבה לשאלת הוועדה בדיון, עולה כי המשיבה מימשה את "איומה", ולאחר הגשת העררים דנן על ידי העוררת, נתנה המשיבה החלטות מתקנות השוללות את הזכות למענקים ששולמו לגבי התקופות הקודמות.

מצאנו להעיר על התנהלותה זו של המשיבה, חרף העובדה שבסופו של יום הגיעו הצדדים לפשרה על בסיס הצעת הוועדה, וזאת לאור החומרה הלכאורית שאנו מוצאים בה. עוד אנו מורים כי החלטה זו תובא לידיעת מנהל רשות המסים לאור ההתנהלות המטרידה לכאורה העולה מן האמור לעיל."

67. ראוי שהמשיבה תערוך בדיקה לגבי התנהלות זו ותפיק לקחים לבל מקרים מעין אלה ישובו בעתיד. זה המקום לציין כי לא מדובר בהליך מס שגרתי, אלא בהליך אשר כל תכליתו מתן מענקים לציבור העוסקים שהיה שרוי בשעת משבר כלכלי קשה בעקבות משבר הקורונה. המדובר במשבר חסר תקדים וזאת כאשר ציבור העוסקים נזקק לכל סיוע על מנת לאפשר את שרידות עסקיהם. לא ייתכן שדווקא עוסקים אשר סבורים כי נפגעו מהחלטת המשיבה, יזכו לתגובה שכזו מצד רשויות המדינה. גם במסגרת ניהול הערר, המשיבה העלתה טענות כלפי העוררת בכך שעשתה דין לעצמה, נהגה "בחוסר ניקיון כפיים" והתנהלותה "כרוכה בחוסר תום לב" (סעיף 23 לכתב התשובה). המדובר באמירות מיותרות שיש בהן לפגוע בעוררת, במיוחד בנסיבות בהן לא מצאנו כל דופי בהתנהלותה.

איחור המשיבה במתן החלטה בהשגה

68. בחוק התוכנית לסיוע כלכלי נקבע כי על המשיבה לקבל החלטות בהשגה בתוך 120 ימים. במקרה שבפנינו המשיבה קיבלה החלטה בחלוף למעלה משנה וחצי ובאיחור של 447 ימים מעבר למועד הקבוע בחוק. ועדות הערר במספר רב של החלטות ערכו הבחנה בין הוראות חוק שקבעו סנקציה לצדן לבין אלו שלא וקבעו כי משלא נקבעה סנקציה בשל אי עמידה במועד שנקבע בחוק למתן החלטה בהשגה, הרי שמדובר בהוראה בעלת אופי מנחה בלבד, ואין באיחור במתן החלטה בהשגה להביא לקבלתה [ראו ערר 1140-21 הקבלן 45 בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 21.06.2021); ערר 1023-21 כ.מ. סלאמה יזמות עסקית בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 04.05.2021) ערר 1589-21 פליסיידד (פיסגה) בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 04.11.2021); ערר 1060-21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ומתן שרותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 28.04.2021); ערר 1538-21 מחסני קוסמטיקה בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 27.10.2021); ערר 1413-21 אכרם מחאג'נה משרד עורכי דין נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 27.10.2021) וערר 1632-21 לביא (ב.י.) חברה להנדסה ובנין בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 08.11.2021).

69. בעניין ב.ג ביטחון נדון לראשונה ערעור בסוגיית האיחור במתן החלטה בהשגה לפי חוק התוכנית לסיוע כלכלי. בפסק הדין נקבע כי על אף שלא נקבעה בחוק סנקציה בשל איחור במתן החלטה בהשגה, אין לפרש את הוראות החוק לפיהן איחור משמעותי לא יביא לתוצאה המשפטית של קבלת ההשגה. בפסק הדין נקבע כי יש לקבל את ההשגה והערעור לנוכח איחור משמעותי בקבלת החלטה בהשגה, שבאותו מקרה עמד על 68 ימים.

70. בעמ"נ 3720-11-21 פודולסקי נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 15.07.2022), בית המשפט המחוזי חזר על קביעותיו בעניין ב.ג ביטחון, וקבע כי המועד שנקבע בחוק הוא מועד מחייב ולא מנחה. עוד נקבע כי איחור משמעותי במתן החלטה בהשגה, שאינו של ימים ספורים, יוביל, בהתאם לנסיבות הפרטניות של כל מקרה, לקבלת ההשגה ולאישור בקשת המענק (פיסקה 113 לפסק הדין).

71. מאידך, בעמ"נ 40318-12-21 פליסידד (פיסגה) בע"מ נ' רשות המסים בישראל ועמ"נ 32134-03-22 ארג'נטרו אחזקות בע"מ נ' רשות המסים בישראל (פורסם בנבו, 13.11.2022), בית המשפט קבע שאין מקום לקשור בין האיחור בקבלת החלטה בהשגה לבין קבלת או דחיית ההשגה לגופה. בית המשפט קבע כי הפתרון הראוי הינו מתן סנקציה ספציפית לאיחור בדרך של חיוב בהוצאות. בעמ"נ 62994-01-22 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 30.11.2022) (להלן: "עניין ברקת") נקבע שככלל, חריגה מהמועד שנקבע למתן החלטה בהשגה לא תביא לקבלתה ורק במקרים חריגים במיוחד, "עצם האיחור במועד מתן החלטה בהשגה עלול כשלעצמו ובעיקר בהצטרף לטעמים נוספים ובהתאם לנסיבות המקרה, להביא לכך שערר שהוגש יתקבל". בית המשפט קבע כי מדובר במקרים בהם האיחור חריג באופן ברור ומיוחד בהשוואה לתיקי ערר אחרים ולצד זאת, יש טעמים כבדי משקל נוספים המצדיקים קבלת הערר. בית המשפט התייחס למדיניות המוצעת בעניין ארג'נטרו וקבע כי ייתכנו מקרים חריגים, בהם תהיה הצדקה להשית הוצאות על המשיבה כאיזון לדרך התנהלותה.

72. לאחר פסקי דין אלו, בית המשפט העליון בעניין פודולסקי דן במשמעות שיש לתת לאיחור במתן החלטה בהשגה. בפסק הדין נקבע:

"חריגה מהמועד הקבוע בסעיף 20(א) (1) לחוק הסיוע הכלכלי אינה מחייבת את קבלת ההשגה באופן אוטומטי כאשר אין מדובר בעיכוב משמעותי (ראו לעניין זה: ברק-ארז, בעמ' 414-415). לצד זאת, יש בהחלט מקום לייחס משקל נכבד לעיכוב במתן החלטה בהשגה, בפרט כאשר מדובר בעיכוב משמעותי." (פס' 24 לפסק הדין- ההדגשות אינן במקור)



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

73. מפסק הדין ניתן ללמוד כי במקרים בהם מדובר בעיכוב משמעותי, קיימת סמכות להורות על קבלת ההשגה ולו מטעם זה בלבד, סמכות שיש להפעילה במקרים המתאימים. פרשנות זו מתיישבת עם קביעת בית המשפט בעניין ברקת, שבמקרים חריגים ניתן להורות על קבלת ההשגה ולו מהטעם של איחור במתן ההחלטה בהשגה. על עמדה זו חזר בית המשפט העליון לאחרונה בבר"מ 903/23 הגר תשתיות בע"מ נ' רשות המיסים, פס' 20 (פורסם בנבו, 21.06.2023). בעניין פודולסקי ההחלטה בהשגה ניתנה בחלוף 126 ימים מעבר למועד הקבוע בחוק. במקרה שבפנינו מדובר בחריגה למעלה מפי שלוש וחצי ביחס לחריגה שנדונה בפסק דין בעניין פודולסקי. במקרה זה המשיבה לא נתנה כל הסבר לחריגה המשמעותית במתן ההחלטה בהשגה וזאת במיוחד בנסיבות בהן לא דרשה מסמכים מהעוררת ומשמדובר בהחלטה טכנית שנשענה על נתונים מדוחות הESNA בלבד. האיחור במתן ההחלטה בהשגה מהווה נדבך נוסף המצדיק את קבלת הערר, ויש בו גם להצביע על התנהלות המשיבה.

74. בנסיבות העניין, ייתכן ובמקרה זה היה מקום לשקול קבלת הערר נוכח החריגה המשמעותית במתן ההחלטה בהשגה והיעדר נימוקים לפשר חריגה זו. יחד עם זאת, לנוכח הנימוקים שפורטו לעיל ואשר כל אחד מהם מצדיק קבלת הערר באופן עצמאי, די לקבוע כי האיחור המשמעותי במתן ההחלטה בהשגה מהווה שיקול נוסף המצטרף ליתר הנימוקים לקבלת הערר.

75. סוף דבר

דין הערר להתקבל.

אנו קובעים כי העוררת זכאית למלוא מענק הוצאות קבועות עבור תקופת זכאות נובמבר-דצמבר 2020 בסך 85,239 ש"ח. ההפרש שבין סכום המקדמות ששולמו לעוררת עבור תקופת זכאות זו לבין סכום המענק, ישולם לעוררת בתוך 21 ימים מהיום, בתוספת ריבית והפרשי הצמדה כחוק, ממועד הגשת הבקשה למענק ועד לתשלום בפועל.

76. לאור התוצאה אליה הגענו, האיחור הבלתי סביר במתן ההחלטה בהשגה, התנהלות המשיבה במסגרת הליכי ההשגה והערר, העובדה כי בעל תפקיד בחברה ייצג בעצמו במסגרת הליך זה, אנו קובעים כי המשיבה תישא בהוצאות העוררת בסך כולל של 12,000 ₪. סכום זה יתווסף לסכום המענק וישולם לעוררת בתוך 21 יום מהיום, שאם לא כן יישא ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 60 יום.
ניתנה היום, ז' תמוז תשפ"ג, 26/06/2023, בהעדר הצדדים.


חגית יחיאל ראד, רו"ח
חבר הוועדה


ד"ר ערן בר, עו"ד
יו"ר הוועדה