



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 21-1285

לפני כבוד חברי הוועדה:
ערן עסיס, עו"ד - יו"ר
טניה חכמוב, רו"ח - חבר

העוררת: **נ.ד. דאמן שמנים בע"מ, ח.פ. 514081108**
באמצעות אלכסנדר גיהשאן

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. העוררת היא חברה העוסקת בשיווק שמנים מזוקקים ומיובאים המשמשים כדלקים לתעשייה. העוררת ממחזרת שמנים שנאספים ממוסכים, וכן רוכשת שמן מיבוא, ומשווקת את התוצרת ללקוחות בשטחי הרשות הפלסטינית.

2. העוררת הגישה בקשה למענק השתתפות בהוצאות קבועות בגין תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, בהתאם להחלטת הממשלה מס' 5015 (מיום 24.4.2020; להלן – **החלטת הממשלה**). בקשת העוררת למענק נדחתה, והשגה שהגישה העוררת על החלטה זו נדחתה אף היא. בהחלטה בהשגה ציינה המשיבה שני טעמים לדחיית ההשגה:

א. נמצא כי חלה ירידה חדה בהכנסות העוררת החל מחודש דצמבר 2019; צוין כי מחזורי ההכנסות בינואר-פברואר 2020 נמוכים מאוד הן בהשוואה להכנסות בתקופה המקבילה בשנה הקודמת והן בהשוואה לכל תקופה זו חודשית אחרת ב-2019. לפיכך, נקבע כי נתוני ההכנסות במרץ-אפריל 2019 אינם יכולים לשמש כבסיס לחישוב ירידת המחזורים, ונקבע מחזור בסיס חלופי לפי ממוצע ההכנסות החודשי בין החודשים דצמבר 2019 לפברואר 2020 – מחזור בסיס שלפיו העוררת לא הייתה זכאית למענק.

ב. עוד צוין כי החברה לא דיווחה על הכנסות שהיו לה בשנת 2020, בסך של 1.6 מיליון ש"ח – כך שלא ניתן להסתמך על דיווחי החברה ועל ספריה בקביעת גובה המענק.

3. מכאן הערר שבפנינו.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

4. בכל הנוגע לטענה בדבר אי דיווח על הכנסות, יוער כבר כעת כי העוררת מצויה בימים אלו בהליך ביקורת בפני משרדי מע"מ. בדיון שקיימנו בערר נמצא כי גם לשיטת העוררת, חלק מהדיווחים שהעבירה למע"מ לא היו מדויקים. מכל מקום, לא מצאנו כי להתאמות הנדרשות בהתאם לביקורת יש השפעה משמעותית על נתוני ההכנסות של העוררת בתקופות השונות. לפיכך, נתייחס להיבט זה של התיק באופן תמציתי בלבד.

טענות הצדדים

5. בכתב הערר ציינה העוררת באופן לאקוני כי נפגעה בתקופת הקורונה וכי חזרה לפעילות רק בתקופה האחרונה (קרי, במחצית הראשונה של 2021). בתגובה נוספת שהוגשה ביום 27.6.2021, ציינה העוררת שסגירת המעברים בין ישראל לבין הרשות הפלסטינית היא שגרמה לירידת המחזורים. בנוסף, ציינה באופן כללי כי הירידה במחזורי ההכנסות שלה בתקופות קודמות נבעה מרגיעה בשוק של הרשות הפלסטינית.

6. בסוגיית ההכנסות שלא דווחו, בסך 1.6 מיליון ש"ח, העירה העוררת בכתב הערר ובתגובה מיום 27.6.2021, כי מדובר בהכנסות מסוף שנת 2020, שאינן נוגעות לתקופת הזכאות, והזכירה נסיבות בריאות אישיות שהקשו על התנהלות החברה וגרמו לתקלה בדיווח.

7. יוער כי העוררת לא צירפה ראיות לתמיכה בטענותיה בסוגיית ירידת המחזורים (אף שנתבקשה לעשות כן), ואולם ציינה כי היא מבקשת לקיים דיון בעניין כדי שתוכל להסביר את טיעונה.

8. בכתב התשובה, עמדה המשיבה על כך שמחזורי ההכנסות של העוררת ירדו באופן ניכר ולתקופה ארוכה – ירידה שכמותה לא נראתה במחזורי ההכנסות של החברה במשך זמן רב. המשיבה עמדה על כך שטיעוני העוררת לגבי ירידת המחזורים הם כלליים, ואין בהם כדי להרים את נטל ההוכחה המוטל על העוררת, להראות שירידת המחזורים נובעת מהתפשטות נגיף הקורונה.

9. לעוררת ניתנה הזדמנות להשיב לכתב התשובה. במענה נוסף שהעבירה העוררת ביום 22.8.2021 היא עמדה על שינויים נוספים שחלו בתקופת התפשטות נגיף הקורונה, מלבד סגירת המעברים לרשות הפלסטינית: סגירת הנמלים, שיצרה מחסור במוצרים שהחברה משווקת ללקוחותיה, וכן האטה בפעילות המוסכים, שפגעה בפעילות איסוף השמנים. העוררת ביקשה לקיים דיון על מנת להשמיע את טענותיה.

10. בדיון שנערך ביום 12.9.2021, הציגה העוררת מספר טענות. טענה נוספת שעלתה היא כי לקוחות החברה העוררת רוכשים דלקים גם ממניהל הדלק ברשות הפלסטינית, וכי הם רוכשים שמנים מהעוררת כאשר המחיר זול יותר מהמחיר הרשמי של הדלק ברשות. על



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הרקע הזה, ציינה העוררת כי היא מחזיקה מלאי של שמנים, על מנת לספק סחורה בעיתוי המתאים, וכן ציינה כי היא התחילה את שנת 2020 עם מלאי גדול של שמנים.

11. לגבי טענת ה"רגיעה" בשוק הפלסטיני, טענה העוררת כי בסוף השנה חלה באופן טבעי רגיעה בהיקף הצריכה של הדלקים במפעלים, משיקוליהם השונים, והצביעה על שיקולים חשובנאיים שעשויים להביא להפחתת מלאי לקראת סוף השנה הקלנדרית. בתום הדיון, לאחר שהמשיבה שבה והצביעה על דיווחי המע"מ המעוררים ספק בשאלת הקשר הסיבתי, התבקשה העוררת להמציא מסמכים וראיות להוכחת טענותיה לגבי תקופות הרגיעה שחלו בשוק הפלסטיני.

דיון והכרעה

12. נקדים ונאמר כי לאחר ששמענו את הצדדים ועיינו במסמכי הערר, **החלטנו לדחות את הערר**. להלן נעמוד על הטעמים שעומדים ביסוד החלטתנו.

13. החלטת הממשלה מורה על מתן מענקים לעסקים שנפגעו בחודשים מרץ-אפריל 2020, בגין ההתפשטות נגיף הקורונה. מאוחר יותר, נקבעה הזכאות למענקים דומים, בגין תקופות זכאות נוספות, במסגרת חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **החוק**), אם כי עניינו של הערר שלפנינו בתקופת הזכאות לחודשים מרץ-אפריל 2020 בלבד.

14. ככלל, החלטת הממשלה והחוק נועדו לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטות נגיף הקורונה. סיוע זה הוא חלק משורת מהלכים שנועדו לשמר ככל הניתן על שרידותו של המגזר העסקי, תחת המגבלות שנקבעו, ובתוך כך לצמצם ככל הניתן את הפגיעה בצמיחה ובמשק בכללותו. התנאי הבסיסי למתן המענק הוא התקיימותה של ירידה במחזור ההכנסות, בהשוואה הנערכת בין תקופת הזכאות לבין תקופת הבסיס, היינו – התקופה המקבילה בשנת 2019, וכן כי שיעור הירידה עולה על השיעור שנקבע לאותה תקופה (בענייננו – 25%).

15. בעניינה של העוררת, אין חולק על כך שחלה ירידה במחזורי הכנסותיה בהיקפים הנדרשים. אולם כפי שהובהר בעבר, ירידת מחזורים כשלעצמה איננה מהווה תנאי מספיק. במסגרת סעיף 1(ג) להחלטת הממשלה (וכך גם בסעיף 8(3) לחוק) נקבע תנאי נוסף למתן המענק והוא הדרישה לקשר סיבתי, המוגדרת כך: "**ירידת מחזור העסקאות בתקופת המענק נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף covid-19**".

16. בהחלטת הממשלה ובחוק לא נקבע כי עוסק המבקש מענק מחויב להוכיח את הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי. על רקע הפגיעה הכלכלית הנרחבת שנבעה מהתפשטות הנגיף,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ביקשה הממשלה לפשט את הליכי מתן המענק, ולא העמידה בפני מבקשי המענק דרישה להצגת מסמכים או ראיות אחרות המוכיחות את קיומו של הקשר הסיבתי.

17. יחד עם זאת, במקרים שבהם רשות המסים מצביעה על ממצאים המעמידים בספק את קיומו של קשר סיבתי, נטל ההוכחה מוטל על העוסק, ועליו להבהיר את הקשר בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה (ראו למשל: ערר 1007-21 **יתד טכנולוגיות נ' רשות המסים**, ניתן ביום 8.3.2021; ערר 1005-21 **טי ג'את סיסטמס 2006 נ' רשות המסים**, ניתן ביום 9.3.2021; ערר 1389-21 **אהוד לויטן הנדסה בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 12.9.2021). זאת ברוח הפסיקה שניתנה בעניין מסלולי הפיצוי בגין נזקים שנגרמו לעסקים במלחמת לבנון השנייה (ראו למשל רע"א 6540/15 **כתר אחזקות בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים**, פסקה 3 (ניתן ביום 18.4.2016); רע"א 6948/13 **מנהל מס רכוש וקרן פיצויים נ' קטיף מושב שיתופי**, פסקה 14 (ניתן ביום 13.12.2015)).

18. דוגמה מובהקת לכך היא כאשר במהלך השנה שקדמה למשבר הקורונה, מתקיימת ירידה ניכרת בהכנסות העסק. במקרה כזה, שבו ירידת המחזורים קדמה להתפשטות נגיף הקורונה, סביר שהיא נובעת ממשבר שחל בעסק או משינוי בפעילותו שקדם למשבר הקורונה. בנסיבות כאלו נוהגת המשיבה לערוך חישוב חלופי של מחזור מותאם, המנטרל את השינויים שחלו בהכנסות טרם התפשטות נגיף הקורונה. מתווה זה מאפשר לעסק לקבל מענק לכל הפחות בגין חלק מירידת המחזורים, שאותו ניתן לייחס להתפשטות נגיף הקורונה (ראו למשל ערר 1185-21 **יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 22.8.2021), פסקאות 23-26 ו-43-49 להחלטה). במצבים אלו, העורר יכול לבקש להוכיח כי למרות ירידת המחזורים שקדמה למשבר הקורונה, היה מקום בכל זאת לצפות למחזור הכנסות גבוה יותר אלמלא משבר הקורונה, ואולם הנטל הראייתי המוטל עליו בהקשר זה הוא כבד יותר (ראו ערר 1059-21 **א.ש.ת. עבודות קבלנות בניה בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 12.8.2021), פסקאות 25-31 להחלטה).

ירידת המחזורים של העוררת

19. גם במקרה של העוררת חלה ירידת מחזורים לפני התפשטות נגיף הקורונה – ירידה שניתן לזהות כבר בחודש אוקטובר 2019, ובאופן מובהק מדצמבר 2019. במספר הזדמנויות, התבקשה העוררת לספק הסבר נאות לירידת המחזורים שחלה בתקופה זו. בהיעדר הסבר מניח את הדעת, ההנחה המתבקשת היא שחל שינוי בפעילות החברה, שינוי שקדם למשבר הקורונה ולא נבע ממנו, כך שירידת המחזורים לא נבעה מהתפשטות נגיף הקורונה.

20. העוררת לא הציגה אלא הסבר כללי – בתקופות מסוימות חלה "רגיעה בשוק הפלסטיני". לא בכדי נתבקשה העוררת שוב ושוב להסביר מהי אותה רגיעה – מה גורם לשוק שבו היא פועלת להניב הכנסות ומה גורם לשוק "להירגע". שאלה זו עמדה גם במוקד הדיון



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- שהתקיים בערר, ולא קיבלנו לגביה תשובות ברורות. למעשה, העוררת הציגה מספר הסברים שונים, וכלל לא ברור האם הם עולים בקנה אחד.
21. מלכתחילה, הסבירה העוררת כי בתקופות שבהן ירדו הכנסותיה חלה "רגיעה" בשוק. בתחילת הדיון עמדה העוררת על שיקולים עסקיים של לקוחותיה שכביכול עשויים להסביר את הרגיעה ואת הירידה בצריכה – שינויים בהיקפי השימוש בדלקים בעונות השנה השונות, וכן שינויים שנובעים מצמצום מלאי לצורך השגת יעדים חשבונאיים בסוף השנה.
22. הסברים אלו לא התיישבו עם נתוני ההכנסות של העוררת בשנים קודמות, שבהן לא נמצאה ירידה באותם חודשים. לאחר שהעוררת הועמדה על כך – היא הציגה הסבר אחר: העוררת אוגרת מלאי של שמנים, אותו היא משווקת ללקוחותיה במועד שהיא מוצאת לנכון, לפי השינויים במחירי הדלקים בשוק הפלסטיני. אם כן, לא מדובר על רגיעה, אלא על שינויים מתוזמנים בהיקפי המכירות, שיש לעוררת שליטה עליהם.
23. אולם גם לגירסה זו לא נמצאו תימוכין – העוררת התבקשה לספק ראיות ומסמכים שיתמכו בטענה חדשה זו, ומצאה לנכון להגיש לוועדה רק טבלה המצביעה על השינויים במחירי הדלק בישראל. גם אם נצא מתוך הנחה שמגמת השינוי במחירי הדלק בישראל מצויה בהלימה עם מגמת השינוי במחירי הדלק ברשות הפלסטינית – מדובר בנתונים כלליים בלבד, שאינם מעידים דבר וחצי דבר על פעילותה הקונקרטית של העוררת או של לקוחותיה. לא זו בלבד, מחירי הדלק בסוף 2019 ובתחילת 2020, טרם התפשטות נגיף הקורונה, אינם שונים ממחירי הדלק בתקופות אחרות שבהן פעלה העוררת (כגון החודשים ינואר עד מרץ 2019), שבהם לא חוותה העוררת ירידת מחוזרים.
24. לכך יש להוסיף את הסתירה בהסברי העוררת בנוגע לצבירת המלאי. בהודעה מיום 22.8.2021 ציינה העוררת כי סגירת הנמלים בתקופת הקורונה פגעה בעסק בכך שיצרה מחסור בחומרי הגלם. לעומת זאת, בדיון ביום 12.9.2021 הסבירה העוררת כי בחודשים שלפני משבר הקורונה חלה ירידה בהכנסותיה באופן מכוון, שכן פעלה לצבור מלאי בתקופה שבה המחיר נמוך והתכוונה למכור אותו בהמשך.
25. התמונה המתקבלת היא מעורפלת. העוררת לא הציגה הסבר ברור לשינויים שחלו בהכנסותיה, ואף לא הובהר כיצד טיעוניה השונים מתיישבים זה עם זה.
26. על רקע האמור, עולה השאלה איזו משמעות יש לייחס לסגירת המעברים – עובדה זו בוודאי נגזרת מהמאבק בנגיף הקורונה, וכיוון שהעוררת עוסקת במכירת סחורה לרשות הפלסטינית, ניתן היה לסבור שזהו הגורם לירידה בהכנסות העוררת. אם אכן זו הייתה הסיבה לירידת המחוזרים, ניתן היה לצפות לכך שבתקופות שבהן לא התקיים סגר – היו עסקיה של העוררת חוזרים לפרוח. ואולם מחזורי ההכנסות של העוררת נותרו נמוכים לאורך כל שנת 2020, גם בתקופות שבהן המגבלות על המסחר ועל המעברים צומצמו



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

למינימום. בתום הדיון התבקשה העוררת להתייחס גם לנקודה זו, ולא הציגה בפני הוועדה הסבר מניח את הדעת.

27. הלכה למעשה, הגורם האמיתי לשינויים במחזורי ההכנסות של העוררת לא הובהר. גם לאחר שניתנו לעוררת מספר הזדמנויות להבהיר מה גורם לשינויים אלה – לא התבהרה התמונה. בשלב זה, אין בידינו אלא לשוב ולהתבסס על נתוני ההכנסות של העוררת – ערב הקורונה, הייתה העוררת בנקודת שפל, ואין סיבה להניח כי אלמלא התפשטות נגיף הקורונה מצב זה היה משתנה בחודשים מרץ-אפריל 2020.

28. אנו ערים לכך שגם במבט לאחור, ניתן למצוא תקופות שפל כאלה ואחרות במחזורי ההכנסות של העוררת, שלאחריהן חלה התאוששות (כגון, בתחילת שנת 2018). ייתכן אמנם כי גם השפל שחל בהכנסות העוררת בתחילת שנת 2020 היה זמני, אך ייתכן שמדובר היה במשבר מתמשך יותר. כיוון שהגורם לירידה בהכנסות לא הובהר, די לנו בקביעה כי העוררת לא הרימה את הנטל המוטל עליה, ולא הציגה ראיות לכך שהירידה בהכנסותיה נבעה מהתפשטות נגיף הקורונה.

29. אם כן, כיוון שהעוררת כשלה במתן הסבר נאות לירידת המחזורים המוקדמת שחלה בהכנסותיה, היא לא צלחה את תנאי הסף של הקשר הסיבתי, ובדין קבעה המשיבה כי העוררת אינה זכאית למענק.

דיווחי העוררת למע"מ

30. לנוכח המסקנה אליה הגענו, לא ראינו צורך להידרש בהרחבה לאי הדיוקים שחלו בדיווחי העוררת למע"מ, ולהשלכות שעשויות להיות לביקורת שנערכת אצלה. בקצרה ייאמר כי ההתאמות העשויות להידרש בדיווחי ההכנסות של העוררת – אשר חלקן הגדול מוסכמות על כל הצדדים – משנות במידת מה את נתוני ההכנסות של העוררת בתקופות הרלוונטיות, אך אינן משנות באופן מהותי את קו המגמה שעליו עמדנו לעיל. כיוון שחלה ירידה מוקדמת במחזורי ההכנסות של העוררת, והיא לא הרימה את הנטל להוכיח את הקשר הסיבתי בין ירידת המחזורים ובין משבר הקורונה, ממילא לא עברה העוררת את תנאי הסף לזכאות למענק. יחד עם זאת, ראינו לנכון לעמוד על ליקוי אחד בדיווחיה של העוררת, שיש לו משמעות מיוחדת לענייננו.

31. בין הליקויים השונים שלהם טענה המשיבה בדיווחי ההכנסות של העוררת, הדגישה המשיבה כי הכנסות שהתקבלו בשנת 2017 דווחו למע"מ בשנת 2019 בלבד, ובכלל זה סכום של כ-120 אלף ש"ח שדווח בחודש מרץ 2019 – אף שמדובר בעסקאות משנת 2017. העוררת הסבירה כי אכן מדובר בטעות, שהתגלתה רק בתחילת שנת 2019, עם עריכת הביקורת לשנת 2018, ועם גילוי הטעות דווחו הכנסות אלו למע"מ. אם כן, בעת הגשת הבקשה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

למענק, הייתה העוררת ערה לכך שהכנסותיה בתקופת הבסיס, כפי שדווחו למע"מ, כוללות סכום גדול של הכנסה שלא קשור לפעילותה באותה תקופה, אלא לדיווח מאוחר של שנת 2017, שמצא את דרכו רק בדרך מקרה לנתוני ההכנסות של חודש מרץ 2019. בנסיבות אלו, אין מנוס מהמסקנה שבעת הגשת הבקשה, היה על העוררת להסב את תשומת הלב לכך שנתוני ההכנסות בתקופת הבסיס אינם מדויקים, כי הם כוללים הכנסה חריגה משנת 2019, ויש לנטרל מהם הכנסות ששויכו לתקופה זו.

32. בדיון, ביקשה העוררת ביקשה לגמד את ההשלכות של ליקוי זה, והצביעה על כך שישנו סכום נוסף, של 45 אלף ש"ח, שנגרע מתקופת הבסיס ודווח בחודש יולי 2019 – כך שהדיווח המדויק היה צריך לכלול גם תוספת שלא הובאה בחשבון. מובן עם זאת שבחישוב הכולל הצהירה העוררת על הכנסות בתקופת הבסיס שהיו גבוהות בכ-75 אלף ש"ח מהכנסותיה בפועל בתקופה זו. אין חולק כי העוררת הייתה ערה לכך בזמן הגשת הבקשה (שכן כאמור מדובר במידע שהתגלה במהלך 2019), ואולם העוררת לא סיפקה הסבר נאות לכך שלא גילתה את המידע למשיבה בזמן אמת.

33. אם כן, הגם שלא נכנסו לעובי הקורה באשר לטענות הליקויים בדיווחי העוררת ובאשר למשמעויותיהם, אנו מוצאים לנכון להעיר כי מן הראוי היה שהעוררת תעדכן את המשיבה על השינוי שיש לערוך בנתוני ההכנסות בתקופת הבסיס. הערה זו היא בבחינת למעלה מן הצורך, שכן כפי שהובהר לעיל, כלל לא הוכח כי ירידת המחזורים של העוררת נובעת מהתפשטות נגיף הקורונה.

סיכום

34. החלטנו אפוא לדחות את הערר. שקלנו את ההערות לעיל לגבי התנהלותה של העוררת, ואולם בשים לב לאופי ההליך, ובהתחשב בירידת הניכרת בהכנסותיה, איננו עושים צו להוצאות.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 45 יום. ניתנה היום, כ"ה חשוון תשפ"ב, 31/10/2021, בהעדר הצדדים.

1285-21



טניה חכמוב, רו"ח
נציגת ציבור



ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה