



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1291-21

לפני כבוד חברי הוועדה:
אורית בר לוי, עו"ד - יו"ר
אילן עזרא, רו"ח - חבר

העוררת: פייט-טק הנדסה בר לב בע"מ מס' 513346650
ע"י ב"כ עו"ד טל בן משה

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

הקדמה

1. ענייננו בערר לפי סעיף 20(ב) לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) תש"ף – 2020 (להלן: "**חוק התכנית לסיוע כלכלי**" או "**החוק**"), על החלטת המשיבה בהשגה מיום 28.4.21, במסגרתה נדחתה בקשת העוררת למענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה, עבור תקופת הזכאות ספטמבר – אוקטובר 2020 (להלן: "**המענק**").

2. בהחלטה בהשגה נקבע כי "**לאחר חישוב ממוצע בין שנת 2019 לשנת 2020 חישוב הירידה אינו עולה על השיעור המינימלי הקבוע בחוק**".

3. ביום 13.6.21 הוגש הערר וביום 15.7.21 הוגש כתב תשובה מטעם המשיבה. מעת לעת הוגשו תגובות משלימות מטעם הצדדים וביום 18.11.21 התקיים דיון באמצעים טכנולוגיים.

טיעוני העוררת

4. בכתב הערר טענה העוררת כי נפגעה קשות בעסקיה בעקבות מגפת הקורונה. הזמנות עבודה בוטלו, מכרזים הוקפאו ותשלומים נעצרו. נטען כי מאחר שהעוררת חוותה ירידת מחזורים בשיעור של 54%, היא עומדת בתנאים הקבועים בחוק ולפי נוסחת המחזורים היא זכאית למענק.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

5. עוד נטען כי החוק לא קבע דרך חלופית לחישוב המענק ואינו מאפשר למשיבה לערוך השוואת מחזורים המבוססת על ממוצע שנתי של מחזורים כפי שנעשה בעניינה של העוררת. בכך למעשה חרגה המשיבה מהסמכות שניתנה לה בחוק. נטען כי החוק הקנה למשיבה סמכות לסטות מהנוסחה הקבועה בחוק רק באמצעות שינוי מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות, וזאת רק אם היא סבורה כי המקדם אינו משקף את ההוצאות הקבועות של העסק ובכל מקרה, עליה לנמק החלטתה.
6. נטען כי נוסחת המענק שקבועה בחוק נועדה ליצור מנגנון מהיר, יעיל, פשוט, אחיד וודאי למתן מענקים לעסקים שנפגעו ממשבר הקורונה וכל סטייה מנוסחה זו מסכלת את כוונת המחוקק.
7. בכתב הערר ובדיון טען ב"כ העוררת כי עד לשנת 2018 עסקה החברה בדיגום רכבי 4X4 לשוק הפרטי, בשנת 2018 החלה לעבוד עם גופים ביטחוניים גדולים בפיתוח מערכות ייעודיות המתוקנות על גבי פלטפורמות רכובות, בסוף אותה שנה מכרה את פעילותה בשוק הפרטי והחלה בפעילות בשוק המוסדי בלבד. נטען כי המחצית הראשונה של שנת 2019 היוותה תקופת הסתגלות ובמחצית השנייה של שנת 2019 הייתה עלייה במחזורי העוררת, וזאת בעקבות אותו שינוי פעילות משנת 2018.
8. ב"כ העוררת הפנה להחלטת ועדת הערר בערר 1227-21 מרפז – סחר ותעשיות בע"מ נ' רשות המסים (החלטה מיום 3.10.21, פורסמה בנבו) וטען כי משלא הוצגו נימוקים מספיקים בשלב ההחלטה בהשגה ואף לא בכתב התשובה, יש בכך כדי לדחות את טענות המשיבה ולקבל את הערר. נטען כי בעניינה של העוררת, לא רק שלא הוצגו הנתונים בשלב ההחלטה בהשגה, אלא גם בכתב התשובה הנימוקים היו מאוד לקוניים ורק בשלב הדיון הועלו נתונים נוספים ונטענו טענות נוספות.

טיעוני המשיבה

9. המשיבה בתגובתה לערר טענה כי זכאות למענק מותנית בקיומו של קשר סיבתי בין ירידת המחזורים להתפשטות נגיף הקורונה וכי נטל ההוכחה מוטל על העוררת. עוד טענה כי מקום בו קיימת תנודתיות במחזורי העסק ו/או הכנסה חריגה, מחויבת המשיבה לבחון את מחזור הבסיס ומחזור הזכאות ואין שום קדושה בתוצאה אך מיישום הנוסחה הקבועה בחוק.
10. נטען כי יישום דווקני של דיווחי העוסק למע"מ על הנוסחה שבחוק חורג מתכלית החוק וחובתה של המשיבה להתערב בדרך החישוב שלא רק באמצעות שינוי מקדם ההשתתפות. חישוב המתבסס על ממוצעים, בנסיבות כמו אצל העוררת, מושתת על שאלת הקשר הסיבתי.
11. המשיבה הפנתה לדוחות ה-ESNA של העוררת לשנים 2019 ו-2020 וטענה כי הם מלמדים על תנודתיות בהכנסותיה, באופן שמקשה להלום קיומה של הצדקה ליישום יבש של הנתונים, כהגדרתה. בנסיבות אלה, ערכה המשיבה חישוב ממוצע של הכנסותיה של העוררת לשנים 2019



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ו-2020, ממנו עלה כי קיימת אף עלייה במחזורים. נטען כי תנודתיות העוררת היא תנודתיות מובהקת, החוזרת על עצמה גם בשנת 2021, ולכן גם אם בנקודת זמן אקראית ונקודתית יש ירידת מחזורים, הדרך הנכונה היא באמצעות עריכת ממוצעים.

12. בדיון הפנה ב"כ המשיבה לסעיף 46 בערר 1240-21 **חבל ארץ אסטרטגית נדל"ן בע"מ נ' רשות המסים** (החלטה מיום 15.11.21, פורסמה בנבו) (**להלן: "ערר חבל ארץ"**), ולטענתו מקום בו הכנסות העוסק מצביעות על תנודתיות, ישנה הצדקה לערוך ממוצע גם של שנת 2020 וכי לא מדובר בקביעה שרירותית.

13. בנוסף נטען כי ההוצאות שנגרמו לעוררת בתקופת הזכאות הן בגין עבודות שזכתה בהן ושביצוען רק נדחה כך שממילא מדובר בדחייה בלבד של מקור ההכנסה שלפי טיעון העוררת נועד לכסות את הוצאותיה. נטען כי ההוצאות הקבועות של העוררת כוסו במלואן וכי לא מדובר במענק שנועד לפצות על אובדן הכנסות או הפסדים.

דיון והכרעה

14. מטרת מנגנון המענקים שנקבע בהחלטת הממשלה 5015 מיום 24.4.20 ובהמשך בחוק התכנית לסיוע כלכלי מיום 29.7.21 הייתה לסייע לעסקים אשר פעילותם העסקית נפגעה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה, בכך שיינתן מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות. לצורך פישוט הליך מתן המענקים, נקבעה נוסחה המבוססת על ההפרש בין ירידת המחזורים בין תקופת הזכאות לתקופת הבסיס.

15. נקבע לא אחת כי לשימוש בנוסחאות כלליות יתרונות רבים, לרבות יעילות, פשטות, אחידות וודאות, שהינם כולם ערכים חשובים במסגרת תכליות דיני המס (ראו בעניין זה דברי כבוד השופט ר' סוקול בע"מ 10-05-20479 **חן מרגליות השקעות וסחר בע"מ נ' מנהל מס רכוש**) (ניתן ביום 22.11.10 פורסם בנבו)).

16. ועדות הערר השונות שהוקמו מכוח החוק קבעו כי סטייה מנוסחת המחזורים תיעשה אך באותם מקרים חריגים, שבהם הנוסחה מביאה לעיוות וחוטאת לתכלית החוק. זאת כאשר הפיצוי ניתן עקב קיומו של פער טכני בין הדיווחים בין תקופת הבסיס לבין תקופת הזכאות, ולא עקב ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה (ראו לדוגמה ערר 1030-21 **א.ל. ניהול אולמות חתונה נ' רשות המסים** מיום 24.3.21; ערר 1008-21 **תחנת דלק היצירה בע"מ נ' רשות המסים** מיום 24.3.2021; ערר 1007-21 **יתד טכנולוגיות נ' רשות המסים** מיום 8.3.2021; ערר 1005-21 **טי ג'את סיסטמס 2006 נ' רשות המסים** מיום 9.3.2021. כל ההחלטות פורסמו בנבו).

17. בענייננו, בהחלטה בהשגה סטתה המשיבה מהנוסחה הקבועה בחוק על ידי בחינת מחזוריה של העוררת בהשוואה שנתית, ולא בהתאם להשוואה של תקופת הזכאות אל מול תקופת הבסיס.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ההחלטה בהשגה כוללת משפט אחד ולקוני לפיו "לאחר חישוב ממוצע בין שנת 2019 לשנת 2020 חישוב הירידה אינו עולה על השיעור המינימלי הקבוע בחוק".

18. הוועדה סבורה כי החלטה לקונית זו לוקה בחוסר סבירות תוך הפרת חובת ההנמקה המוטלת על רשות מינהלית. חובת ההנמקה נגזרת מחובת ההגינות של הרשות כלפי האזרח וחובה זו מתעצמת כאשר מדובר בהחלטה הדוחה את בקשתו של הפונה (ע"ס 9135/03 **המועצה להשכלה גבוהה נ' הוצאת עיתון הארץ**, מיום 19.1.06, פורסמה בנבו; [סעיף 2א](#) לחוק לתיקון סדרי המינהל (החלטות והנמקות), התשי"ט-1958). על חשיבות ההנמקה של פסקי דין והחלטות מינהליות עמד בית המשפט העליון בשורה של פסקי דין. ברע"א 4917/13 **פלונית נ' פלונית**, פסקה ז' (מיום 28.11.13, פורסם בנבו) קובע כבוד השופט א' רובינשטיין;

"אשר לעניין ההנמקה, כשלעצמי מוצא אני בה, ככלל, חשיבות מרובה. זו מאפשרת לבחון את ההחלטות הנתקפות, ועל כן מאפשרת קיומה של ביקורת שיפוטית; ללא הנמקה גם יקשה על הפרט שנפגע לשקלל צעדיו, והיא מתבקשת מחובת ההגינות (רע"א 8996/04 **שכטר ואח' נ' נציגות הבית המשותף**, פ"ד נט(5), 17, 21 (2004)).

19. בחוק התכנית הסיוע הכלכלי מעוגנת חובת ההנמקה בסעיף 20(א)(1) הקובע כי על החלטה בהשגה להיות מנומקת. ועדות הערר נדרשו בעבר לסוגיה זו וקבעו כי החלטה בלתי מנומקת לוקה בחוסר סבירות ולעתים יש בכך כדי להצדיק ביטולה (ערר 1015-21 **מישר סי.אס בע"מ נ' רשות המסים** מיום 26.4.21; ערר 1060-21 **ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שרותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים** מיום 28.4.21; ערר 1227-21 **מרפז - סחר ותעשיות בע"מ נ' רשות המסים** מיום 3.10.21).

20. הוועדה סבורה כי בענייננו, הגם שנפל פגם בהחלטת המשיבה בהשגה, אין בכך כדי להביא לקבלה אוטומטית של טענות העוררת, אך יש בכך כדי להטיל על המשיבה חובת הנמקה מוגברת בשלב בירור הערר. בכתב התשובה מיום 15.7.21 פרטה המשיבה מדוע מקום בו קיימת תנודתיות במחזורי העוסק היא מוסמכת ואף חייבת להתערב בדרך החישוב שלא רק באמצעות שינוי מקדם ההשתתפות, אלא גם באמצעות חישוב המתבסס על ממוצעים שבנסיבות כמו אצל העוררת, מושתת על שאלת הקשר הסיבתי. המשיבה פרטה כי קיימת עליית מחזורים בחישוב ממוצע הכנסות בשנת 2019 ובשנת 2020 ולא ירידה.

21. מדובר אם כן בנימוק חדש, שלא הופיע בהחלטה בהשגה, שם נקבע כי שיעור הירידה אינו עולה על השיעור המינימלי הקבוע בחוק. נימוק נוסף שהופיע לראשונה בכתב התשובה נגע להוצאות העוררת בתקופת הזכאות שלטענת המשיבה הן בגין עבודות שביצוען רק נדחה ומכל מקום, בהינתן בכך שאין ירידת מחזורים, ההוצאות הקבועות מכוסות ועל כן תכלית החוק אינה מתקיימת.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

22. בדיון שהתקיים הסבירה המשיבה בהרחבה כי התנודתיות המובהקת במחזורי העוררת שוללת קיומו של קשר סיבתי בין ירידת המחזורים בתקופת הזכאות לבין ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה. הוועדה שותפה לעמדת המשיבה כי תנודתיות במחזורי העוסק עשויה לערער קיומו של קשר סיבתי. נקבע לא אחת על ידי ועדות הערר השונות כי כאשר התנודתיות במחזורי העוסק יוצרת קושי בבחינת שיעור הירידה במחזוריו כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה, ישנה הצדקה לערוך מחזור בסיס חלופי תוך סטייה מהנוסחה הקבועה בחוק (וראו לדוגמה ערר 1026-21 **נתי זיו – סטודיו זיו בע"מ נ' רשות המסים**, החלטה מיום 5.5.21; ערר 1167-21 **אפרים וינשטיין משרד עורכי דין נ' רשות המסים**, החלטה מיום 30.8.21; ערר 1413-21 + 1414-21 **אכרם מחאג'נה משרד עורכי דין נ' רשות המסים**, החלטה מיום 27.10.21. כל ההחלטות פורסמו בנבו).

23. האם תנודתיות זו מצדיקה במקביל עריכת מחזור חלופי לתקופת הזכאות? בדיון שהתקיים הפנתה המשיבה להחלטת הוועדה **בערר חבל ארץ**. לטענת ב"כ המשיבה, סעיף 46 להחלטה מלמד כי ניתן לערוך ממוצע גם לתקופת הזכאות וכי אין בכך שרירותיות. יוער כי הוועדה אינה שותפה לפרשנות המשיבה להחלטת הוועדה בערר. בהחלטה נקבע כי:

"אנו סבורים כי עקרונית ניתן להשתמש בממוצע של שנת 2019 לקביעת "מחזור הבסיס" בעסק המאופיין בתנודתיות אשר לא קשורה לעונתיות אופיינית של העסק, אך מנגד, אנו סבורים כי באופן רגיל לא רצוי להשתמש בממוצע של "תקופות הזכאות" לקביעת מחזור הזכאות משום שגישה זו מעוותת את המנגנון הבסיסי של המענקים המבוססים על תקופות דו-חודשיות, כאשר הנחת הבסיס היא שהתנודתיות בין תקופות אלו הושפעה ממגפת הקורונה".

24. בעניינה של העוררת החליטה המשיבה לערוך מחזור חלופי גם עבור תקופת הזכאות ולא רק עבור תקופת הבסיס. הוועדה מצטרפת בעניין זה לקביעות הוועדה **בערר חבל ארץ** לעיל וסבורה כי ייתכנו מקרים חריגים שבהם ישנה הצדקה לערוך ממוצע שנתי גם עבור תקופת הזכאות, אך ראוי לעשות כן רק באותם המקרים בהם התנודתיות במחזורי העוסק היא קיצונית באופן שלא ניתן לבחון את הקשר בין ירידת המחזורים בתקופת הזכאות לבין התפשטות נגיף הקורונה.

25. לעניין תנודתיות העוררת - מחזוריה המדווחים של העוררת לשנת 2019 אכן מאופיינים בתנודתיות, אך לא בתנודתיות עקבית, אלא בתנודתיות המאופיינת בעלייה דרסטית במחזוריה החל מהמחצית השנייה של שנת 2019, כאשר במחצית הראשונה של השנה דיווחה על מחזורים נמוכים. העוררת הסבירה עליית מחזורים זו בכך שתחילת שנת 2019 התאפיינה בתקופת "הסתגלות", עם התמקדותה של הפעילות בתחום המוסדי בשנת 2018 ועם העתקת פעילותה למבנה חדש. החל מהמחצית השנייה של שנת 2019, חל גידול מתמיד ועקבי במחזורי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עסקאותיה. את המחזורים הנמוכים שדווחו בתחילת שנת 2020 הסבירה העוררת בתגובתה המשלימה לערר כי מאחר שלקוחותיה הם גופים ביטחוניים, תחילת שנת התקציב מאופיינת במחזורים נמוכים. כך גם מחזורי הרבעון הראשון של שנת 2021.

26. הוועדה סבורה כי לאור מאפייניה הספציפיים של העוררת כפי שהוסברו בכתבי הטענות ובדיון, המאופיינת אמנם בתנודתיות אך לא בתנודתיות מובהקת וקבועה, אין זה המקרה החריג המצדיק השוואת ממוצע מחזורי 2019 לממוצע מחזורי 2020. לטעמנו, הדרך הנכונה להתגבר על התנודתיות המסוימת בעניינה של העוררת היא כפי שנערך על ידי המשיבה במקרים דומים, על ידי קביעת מחזור בסיס חלופי המסתמך על מחזורי 2019, אל מול המחזורים בתקופת הזכאות.

27. לעניין דרישת הקשר הסיבתי – הוועדה סבורה כי די במסמכים שצרפה העוררת להשגתה כדי ללמד על הפגיעה בעוררת כתוצאה ממשבר הקורונה. להשגתה צרפה העוררת מכתב ממנהל החברה לבנק מיום 6.5.20, המסביר "בזמן אמת" את הצורך בהלוואה ומפרט את הפגיעה בעוררת בעקבות המשבר. במכתב מתואר כי העוררת הושפעה ממשבר הקורונה בשל עיכוב בתשלומים מלקוחות, עיכוב בכניסת עבודות של משרד הביטחון, ביטול ניסויים אשר העוררת נשאה בהוצאותיהם וצמצום מצבת העובדים במטרה לצמצם הוצאות. כן צרפה העוררת מכתב מ"רפאל" לפיו עקב משבר הקורונה נאלצה שלא לקיים אימונים בשנת 2020 וכי פעילות שהוזמנה מהעוררת לשנת 2020 נדחתה לשנת 2021 ומאחר שדחייה זו נגרמה עקב "כוח עליון" כהגדרת "רפאל", לא הועבר לעוררת פיצוי. מהנימוק הלקוני בהחלטה בהשגה, לא ניתן ללמוד אם נתונים אלה, הנוגעים לשאלת הקשר הסיבתי, נלקחו בחשבון על ידי המשיבה במסגרת החלטתה. בהקשר זה אף נטען על ידי ב"כ העוררת כי בהליך ההשגה לא התבקשה העוררת להידרש לסוגיה זו וככל שיהא בכך צורך, היא תגיש מסמכים נוספים לגבי פרויקטים שנדחו.

28. יוער כי לאחר הגשת כתב התשובה בתיק, הציעה הוועדה למשיבה להשתמש בסמכות המנהל לפי ס"ק 2 להגדרת "מקדם השתתפות בהוצאות קבועות" בחוק ולקבוע מקדם אחר בעניינה של העוררת, על מנת שהעוררת תוכל להיות זכאית למענק שישקף את הוצאותיה הקבועות. לאחר שביקשה המשיבה לקבל לידה את מאזן הבוחן של העוררת לשנת 2020 ושהות לבחון את הנתונים, הודיעה לוועדה כי לעוררת הוצאות קבועות דו חודשיות בסך כ-74,000 ₪ אך מקום בו מדובר בעוררת שהכנסותיה תנודתיות, אין מקום לשלם סכום כה גבוה ויש לערוך ממוצע מחזורים.

29. לאור דחיית המשיבה את הצעת הוועדה ליתן לעוררת מענק בהתאם לגובה ההוצאות הקבועות שלה וכן לאור כל הנימוקים לעיל, החלטנו כי מקרה זה מצדיק התערבות הוועדה בהחלטת המשיבה בהשגה ואנו קובעים כי העוררת זכאית למענק עבור תקופת הזכאות ספטמבר – אוקטובר 2020. עם זאת, לאור מאפייניה התנודתיים של העוררת ישנה הצדקה לסטייה מהנוסחה באופן שתקופת הבסיס תחושב בהתאם לממוצע מחזוריה של העוררת לשנת 2019.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

תקופת הזכאות תיקבע לפי מחזוריה המדווחים של העוררת למע"מ לחודשים ספטמבר – אוקטובר 2020. בהשוואה בין תקופת הזכאות לתקופת הבסיס "החלופית", לעוררת ירדת מחזורים בשיעור של 33.3%.

30. בהתאם לחישוב המבוסס על נתוני העוררת בהתאם לקביעה הנ"ל וכן מבוסס על הנתונים הנוספים שהזינה העוררת לסימולטור בשלב הגשת הבקשה למענק, הוועדה קובעת כי העוררת זכאית למענק בסך 83,528.5 ₪. מענק זה ישולם לעוררת תוך 30 יום מהיום, תוך קיזוז המקדמות ששולמו.

31. בנסיבות, אין צו להוצאות.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 45 יום.
ניתנה היום, ב' טבת תשפ"ב, 06/12/2021, בהעדר הצדדים.

1291-21


אילן עזרא, רו"ח
חבר הוועדה


אורית בר לוי, עו"ד
יו"ר הוועדה