



**מדינת ישראל**  
**ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים**

ערר 22-1349

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

העוררת: **ווידברידג' ישראל בע"מ, ח.פ. 514442128**  
באמצעות עו"ד פיני אמיר

**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](mailto:corona.ararim@taxes.gov.il)

**החלטה**

**רקע וטענות הצדדים**

1. העוררת היא חברה העוסקת בגיוס משקיעים לחברות גדולות ובליווי תהליכי רכישת חברות. העוררת הגישה בקשה למענק הוצאות קבועות לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020, בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **החוק**).
2. בקשתה של העוררת נדחתה, ולאחר מכן נדחתה גם השגה שהגישה. ההחלטה בהשגה נומקה בשני טעמים: א. חלה על העוררת ההוראה האמורה בפיסקה (8) להגדרת "עוסק" בסעיף 7 לחוק, המחריגה אותה מהגדרת עוסק, בשל דיווח על הכנסות בשיעור אפס וירידה ניכרת בהוצאותיה (בתשומות); ב. היעדר קשר סיבתי – הירידה בהכנסות אינה קשורה לנגיף הקורונה, שכן מחזורי ההכנסות של העוררת הם תנודתיים מאוד, ובמהלך שנת 2021 הפיקה הכנסות העולות על סך הכנסותיה בשנים 2015-2019.
3. העוררת טענה כי אין להחיל עליה את הוראתה ההחרגה, שכן היא לא סגרה את עסקה והיא רואה שהיא המשיכה לייצר הכנסות. בשאלת הקשר הסיבתי, הדגישה העוררת כי הירידה הבולטת בהכנסותיה בשנת 2020 מוכיחה את הקשר הסיבתי. בכתב התשובה, טענה המשיבה שהעוררת לא הרימה את הנטל להוכחת הקשר הסיבתי, ושמחזור ההכנסות של



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

העוררת בשנת 2020 אינו שונה בהרבה מזה שהיה לה בשנת 2018. בנוסף, עמדה המשיבה על כך שהעוררת מוחרגת מהזכאות למענק בשל דיווח על הכנסות בשיעור אפס.

4. יוער כבר כעת כי לא ראינו לנכון לקבל את טענות המשיבה לגבי החרגת העוררת מהגדרת "עוסק" בשל דיווח על הכנסות בשיעור אפס. ההוראה הרלוונטית בהגדרת "עוסק" מחריגה עסק שדיווח על הכנסות בשיעור אפס רק אם "**חלה ירידה ניכרת בהוצאות שהוציא לצורך ייצור הכנסה בעסקו**". המשיבה לא הניחה בהחלטה בהשגה או בכתב התשובה תשתית עובדתית לקביעה כי חלה ירידה ניכרת בהוצאות שהוציאה העוררת. אדרבא, עיון בדיווחי המע"מ של העוררת מגלה כי דיווח התשומות של העוררת בשנת 2020 נותר כפי שהיה בשנת 2019 – אמנם מדובר בשיעור נמוך מלכתחילה, אך לא ניתן לומר שחלה ירידה ניכרת בהוצאות. לפיכך, הדיון בעניינה של העוררת נסוב על סוגיית הקשר הסיבתי.

### דיון והכרעה

5. ביום 1.6.2022 התקיים דיון באמצעים טכנולוגיים. על עיקרי טענות הצדדים בדיון נעמוד להלן. לאחר ששמענו את טענות הצדדים ועיינו בכתבי הטענות, באנו לכלל מסקנה כי דין הערר להתקבל באופן חלקי.

6. חוק התוכנית לסיוע כלכלי מורה על מתן מענקים לעסקים שנפגעו בתקופת ההתפשטות של נגיף הקורונה, וזאת מתוך מטרה לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטות הנגיף. בהתאם להחלטת הממשלה ולחוק, התנאי הבסיסי למתן המענק הוא כי חלה בעסק ירידת מחזורים, בהשוואה בין תקופת הזכאות לבין החודשים המקבילים בשנת 2019, בשיעור שנקבע. עם זאת, המענק ניתן רק במקרים שבהם "**ירידת מחזור העסקאות בתקופת המענק נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף covid-19**", כלומר – רק אם קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה (ראו סעיף 3(8) לחוק).

7. בחוק התוכנית לסיוע כלכלי לא נקבע כי עוסק המבקש מענק מחויב להוכיח את הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי, וכפי שנקבע בעבר בהקשר זה, ניתן לומר כי יש מעין הנחת מוצא עובדתית לפיה במקום שקיימת ירידת מחזורים, קיים גם קשר סיבתי להתפשטות נגיף הקורונה. יחד עם זאת, במקרים שבהם רשות המסים מצביעה על ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של קשר סיבתי, נטל ההוכחה מוטל על העוסק, ועליו להבהיר את הקשר בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה (ראו עמ"נ 27710-06-21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, לוי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המסים בישראל, ניתן ביום 3.1.2022 (להלן – עניין ב.ג. בטחון), פיסקה 53 להחלטה).



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

8. בעניין ב.ג בטחון ובפסיקות קודמות של ועדות הערר הוזכרו ממצאים שונים שהוכרו ככאלו שמעבירים לעורר את הנטל הראייתי להוכחת קיומו של הקשר הסיבתי. בין היתר נקבע כי העורר נדרש להוכיח את הסיבה לירידת המחזורים כאשר חלה ירידה בהיקף ההכנסות שלו עוד לפני משבר הקורונה (עניין ב.ג בטחון, פסקה 53 להחלטה; וראו לדוגמה ערר 1101-21 זידאן מוחמד נ' רשות המסים (ניתן ביום 5.5.2021), ערר 1133-21 מאסטר ביי בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 19.5.2021)), או ירידה בהיקף הפרויקטים שלו (ערר 1059-21 א.ש.ת. עבודות קבלנות בניה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 12.8.2021)), כאשר חל שינוי באופי הפעילות של העסק ללא קשר למשבר הקורונה (ערר 1130-21 חיאדרה חאלד נ' רשות המסים (ניתן ביום 5.7.2021), ערר 1256-21 א.ס.ף פיתוח - עבודות קבלניות וצמ"ח בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 10.10.2021)), כאשר השוואה שנתית בין מחזור ההכנסות בשנת 2019 למחזור ההכנסות בשנת 2020 אינה מעידה על ירידת מחזורים (ערר 2317-21 אי.וי.וי פרויקטים פיתוח ובניה בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 25.5.2022) ועוד.

9. במקרים רבים, ספק לגבי קיומו של קשר סיבתי מתעורר גם לנוכח תנודתיות בהכנסות העסק. כאשר קיימת תנודתיות בהכנסות, ההשוואה בין תקופה זו חודשית אחת לאחרת אינה מעידה באופן מהימן על השינויים במצבו של העסק, וייתכן מאוד שירידת המחזורים המצטיירת מהשוואה כזו היא אקראית ואינה נובעת ממגפת הקורונה (ראו ערר 1277-21 נורט' סטאר טכנולוגיות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 14.10.2021). במקרים כאלו ניתן לקבוע את מחזור תקופת הבסיס על פי חישוב חלופי, של ממוצע הכנסות העוסק על פני שנה קלנדרית, או תקופה ארוכה אחרת (ראו למשל ערר 1026-21 נתני זיו – סטודיו זיו בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 5.5.2021); מדובר בחישוב מיטיב המאפשר לבחון האם דרישת הקשר הסיבתי מתקיימת, לפחות לגבי חלק מירידת המחזורים (ראו ערר 1003-21 נ' ע. גולדה נתניה בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 2.5.2021).

### מן הכלל אל הפרט

10. במהלך הדיון, עמדנו על הקושי לאמוד את הקשר הסיבתי בין מגפת הקורונה לבין הכנסות העוררת. העוררת, העוסקת בתהליכי רכישת חברות. בתחום פעילות זה, ההצלחה ממילא אינה מובטחת, ואין לדעת האם הטעמים להיעדר הצלחה בתקופה זו היו נעוצים בהשפעת מגפת הקורונה, או שמא נבעו ממהלך עסקיה הרגיל של העוררת. העוררת טוענת כי נפגעה עקב המיתון והמצב הפיננסי בשווקים. טענות אלו לא נסתרו על ידי המשיבה, אולם מדובר ממילא בטענות כלליות, וקשה לקבוע אם טענות העוררת הוכחו או הופרכו.

11. השאלה העיקרית היא האם המשיבה הציגה ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי, ואם כן – מהו היקף ירידת המחזורים שניתן להטיל ספק בקשר בינו ובין מגפת הקורונה.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

12. מחזורי ההכנסות של העוררת הן תנודתיים ביותר וחלו בהם שינויים של ממש לאורך השנים. בשנת 2015 הכנסות העוררת היו נמוכות מ-10,000 ש"ח בכל השנה; בשנת 2016 סך ההכנסות השנתי עמד על מעט פחות מ-400 אלף ש"ח; בשנת 2017 – 658 אלף ש"ח; בשנת 2018 – 200 אלף ש"ח; ובשנת 2019 – 562 אלף ש"ח. הכנסות אלו התקבלו לאורך השנה, ללא דפוס ברור – בחלק מהמקרים מרבית ההכנסה השנתית נצברה בתקופת דיווח דו-חודשית אחת, ובחלק מהמקרים על פני כל השנה או מרביתה. לעומת זאת, בשנת 2020 כולה, הכניסה העוררת סך של כ-86 אלף ש"ח בלבד (בחודשים ספטמבר-אוקטובר). בהיעדר דפוס ברור לגבי הכנסות העוררת, מתעורר ספק בשאלה האם ההכנסות שהיו לעוררת בשנת 2019 מהוות ביטוי להכנסות ה"רגילות" שלה, והאם הירידה בהשוואה בין שנה זו לשנת 2020 אירעה בשל ההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה.

13. הקושי בהערכת מצבה של העוררת גובר לנוכח ההכנסה הגבוהה שלה בשנת 2021 – בשנה זו הכנסותיה היו גבוהות בהרבה מההכנסות בשנים קודמות, והסתכמו בכ-1.75 מיליון ש"ח (כ-629 אלף ש"ח שהתקבלו בחודש יוני וכ-1.121 מיליון ש"ח בחודש דצמבר). אין חולק כי מדובר בזינוק של ממש בהכנסות העוררת, ועולה השאלה האם חלה בכלל ירידה בהכנסות, או שמא מדובר בעליה.

14. כפי שציינה המשיבה בהחלטה בהשגה, אף אם מביאים בחשבון רק את ההכנסה שאירעה בחודש יוני 2021, ממוצע ההכנסות בתקופת הקורונה – מחודש מרץ 2020 עד יוני 2021 – נופל רק במעט מממוצע ההכנסות בשנת 2019, בשיעור שאינו מזכה במענק. עם זאת, תחשיב הזכאות על בסיס ממוצע ההכנסות בתקופות זכאות שונות מעוות את מנגנון החישוב שנקבע בחוק – המחוקק ביקש לבסס את המענקים על בסיס חישוב דו-חודשי, מתוך הנחה שעסק עשוי להיפגע רק בחלק מהתקופות, והוא יהיה זכאי למענק, גם אם בתקופות אחרות חלה התאוששות.

15. בדיון עמדנו על ההחלטה בערר 21-1240 **חבל ארץ אסטרטגית נדל"ן נ' רשות המסים** (ניתן ביום 14.11.2021; להלן – **עניין דרך ארץ**). במקרה זה, דנה ועדת הערר בסיטואציה דומה, שבה העוררת דיווחה על הכנסות בשיעור אפס לתקופה ארוכה, כאשר במהלך שנת 2021 דיווחה על הכנסות גבוהות במיוחד. באותו עניין, לאחר שעמדה ועדת הערר על עיוותי החישוב הנוצרים הן כתוצאה מהשימוש בנוסחה והן כתוצאה מחישוב הממוצע שערכה המשיבה, החליטה הוועדה לקבוע את גובה המענק לפי ההוצאות הקבועות שהיו לעוררת בפועל. לכאורה, כך היה מתבקש גם בענייננו, אלא שהכנסות העוררת בשנת 2019 הן נמוכות מ-1.5 מיליון ש"ח, ולפיכך אין למשיבה או לוועדה סמכות לשנות את מקדם ההוצאות הקבועות, ואין מנוס מהכרעה בשאלת הקשר הסיבתי.

16. המשיבה טענה בדיון שהכנסות העוררת הן כה תנודתיות, עד שלא ניתן ללמוד על כך שקיימת ירידה בתקופת הקורונה. לטעמנו, חרף הנתונים הסותרים, לא ניתן להתעלם



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מהירידה החדה בהכנסות שחלה לאורך שנת 2020 – מאז שנת 2015, לא נקלעה העוררת למצב כה ירוד, שבו למשך תקופה ארוכה, הכנסותיה עומדות על אפס. אמנם, בשנת 2021 נצפתה עליה משמעותית. אנו ערים לאפשרות שעליה זו נשענת על עבודה שבוצעה בשנת 2020.

17. לטעמנו, הרושם המתקבל מעיון בנתוני ההכנסות הוא מורכב. נראה כי העוררת חוותה פגיעה מסוימת בשנת 2020, וחלה אצלה התאוששות בשנת 2021, ויחד עם זאת, ניתן לייחס לפחות חלק מההתאוששות של שנת 2021, **לעבודה שבוצעה גם בשנת 2020**. אנו יוצאים אפוא מתוך הנחה שהמשיבה הציגה אינדיקציות מובהקות לכך שחלק מירידת המחזוריים אינו משקף פגיעה עסקית עקב נגיף הקורונה, והקשר הסיבתי מוטל בספק רק בחלקו.

18. על רקע זה, מצאנו לערוך תחשיב חלופי המבוסס על אומדן. נקודת ההנחה הראשונה של האומדן הוא כי הכנסותיה של העוררת בשנת 2020 אינן משקפות את מצבה הכלכלי בפועל, וכי הגם שדיווחיה קרובים לאפס – ההכנסות בשנת 2021 מביאות לידי ביטוי פעילות שרלוונטית גם לשנת 2020. במילים אחרות, למרות נתוני ההכנסות של העוררת בפועל, אין לראות אותם כאילו ירדו לאפס, ויש להניח שהפגיעה הייתה חלקית ומתונה יותר. לצד זאת, האומדן נערך מתוך הנחה מיטיבה שההכנסה שהפיקה העוררת בשנת 2021 אכן מבטאת בעיקרה את ההתאוששות של שנת 2021, ויש לייחס רק חלק קטן ממנה לשנת 2020. בנוסף, כפי שהועלה בדיון, האומדן מבוסס על ההנחה שמתן מלוא המענק לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020 מבטא בצורה מוצדקת את העובדה שירידת המחזוריים הפוטנציאלית חלה על תקופות זכאות נוספות, בהן לא הייתה לעוררת הכנסה של ממש בתקופת הבסיס.

19. על דרך זו, אנו קובעים כי החישוב החלופי ייערך באופן הבא: מחזור תקופת הבסיס לא ישתנה, ויהיה שווה להכנסות שהיו לה בפועל בחודשים נובמבר-דצמבר 2019, ואילו מחזור תקופת הזכאות יהיה שווה לשליש מההכנסות שהתקבלו בחודש יוני 2021. היינו, לצורך האומדן, ההנחה היא שההכנסה של העוררת בחודש דצמבר 2021, שהתקבלה בסוף השנה, מיוחסת לשנת 2021 בלבד, ואילו ההכנסה בחודש יוני 2021, שהתקבלה באמצע השנה, תיחשב כאילו שליש ממנה הופק בשנת 2020.

20. אנו ערים לאופי חריג של קביעה זו. השימוש באומדנים אינו רצוי כעניין שבשיגרה ואולם בנסיבות כגון אלו, שבהן חישוב המענק לפי הנוסחה מוביל לעיוות, בשל חששות של ממש להיעדר קשר סיבתי, ובהתחשב בגובה ההכנסות של העסק – מצאנו כי השימוש באומדן הוא בבחינת רע הכרחי. נזכיר כי מדובר בעסק שהכנסותיו נמוכות, ואילולי כן – ניתן היה לנקוט באמצעי הגמיש יותר של בחינת ההוצאות הקבועות בפועל, כפי שנקבע בעניין **דרץ**.



**מדינת ישראל**  
**ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים**

21. החלטנו אפוא לקבל את הערר באופן חלקי, כך שהמענק שהעוררת זכאית לו יחושב כאמור בפיסקה 19 לעיל. לפי תחשיב זה, המענק שהעוררת זכאית לו עומד על 31,044 ש"ח. המשיבה תעדכן במחשביה את זכאות העוררת למענק בסכום זה בתוך 30 יום ממועד מתן החלטה זו. נוכח העובדה שסכום הזכאות נמוך מסכום המקדמות שהעוררת קיבלה בשלב מוקדם יותר, יהא על העוררת להשיב למשיבה את היתרה העולה על סכום הזכאות האמור.

22. נוכח אופי ההליך והשתלשלות העניינים בערר, איננו עושים צו להוצאות.

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

ניתנה היום, כ"ח סיוון תשפ"ב, 27/06/2022, בהעדר הצדדים.

1349-22

צבי פרלמוטר, רו"ח  
נציג ציבור

ערן עסיס, עו"ד  
יו"ר הועדה