



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1413-21

ערר 1414-21

לפני כבוד חברי הוועדה:

סגן ראשת בית הדין, ד"ר ערן בר, עו"ד - יו"ר

האג' יחיא ראאד, רו"ח - חבר

אכרם מחאג'נה, משרד עורכי דין מס' 515344737
באמצעות עו"ד אכרם מחאג'נה

העוררת:

נ ג ד

רשות המסים

המשיבה:

באמצעות היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות
רחוב בן גוריון 38 רמת גן
מייל: corona.ararim@taxes.gov.il

החלטה

(החלטה לפרסום)

העובדות

1. ענייננו בעררים לפי סעיף 20(ב) לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) תשי"ף – 2020 (להלן: "חוק התכנית לסיוע כלכלי"), על החלטות המשיבה בהשגות מיום 9.9.21, במסגרתן נדחו בקשות העוררת למענקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות עבור חודשים יולי-אוגוסט 2020 וחודשים ספטמבר-אוקטובר 2020 (להלן: "המענקים").
2. העוררת היא משרד עורכי דין העוסק בתחום הנזיקין בכלל ורשלנות רפואית בפרט. דיווחי העסקאות של העוררת מראים כי מדובר בעסק בעל מחזור הכנסות תנודתי. לאור האמור, החליטה המשיבה כי מחזור העסקאות המדווח של העוררת בתקופות הבסיס יולי-אוגוסט 2019 וספטמבר-אוקטובר 2019 אינם יכולים לשמש כתקופות הבסיס לבחינת הזכאות למענק, והמשיבה ערכה חישוב חלופי לתקופות הבסיס, על בסיס ממוצע שנתי של כל שנת 2019. על בסיס חישוב זה נמצא כי שיעור הירידה אינו עולה על השיעור המינימלי הקבוע בחוק ולכן העוררת אינה זכאית למענקים המבוקשים ובקשותיה נדחו.
3. ביום 15.02.21 העוררת הגישה השגות על החלטות המשיבה. משלא התקבלו החלטות בהשגות במועד הקבוע בסעיף 20 בחוק התכנית לסיוע כלכלי, העוררת הגישה עררים אלה ביום 7.7.21 וביום 8.7.21.
4. ביום 9.8.21 ניתנו החלטות בהשגות שמצאו כי העוררת אינה זכאית למענקים. החלטות אלה צורפו לכתב התשובה של המשיבה שהוגש ביום 30.08.21. הנימוק שבבסיס דחיית ההשגות הוא כי לא נמצא קשר סיבתי בין הירידה הנקודתית בהכנסות העוררת לבין משבר הקורונה. מסקנה זו של המשיבה נסמכה על מספר טעמים: ראשית, לעוררת מחזור בסיס מאוד חריג, ונמצא כי חודש 07/19 חריג מאוד בהשוואה לשאר הכנסות העוררת בשנת 2019.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שנית, מחזורי העוררת תנודתיים, כאשר בשנת 2019 ותחילת שנת 2020, טרם התפשטות נגיף הקורונה, ישנם חודשים בהם העוררת דיווחה על אפס הכנסות או הכנסה מזערית. דבר זה מעיד על חוסר קשר בין דיווחי העוררת לבין ההגבלות והתפשטות הקורונה. שלישית, בחודש 08/20, חודש בו הוסרו מרבית ההגבלות במשק, העוררת דיווחה על אפס בהכנסות ואילו בחודשים שהיה בהם סגר מלא העוררת דיווחה על הכנסות.

5. בנוסף צוין בהחלטות בהשגות כי הפרש בין סך ההכנסות המדווחות למע"מ בין השנים 2019-2020 הוא מינימלי, וכי לעוררת אין הוצאות קבועות בכלל והתשומות השוטפות שלה בגין כל שנת 2020 הן בסך 30,812 ₪ בלבד. על כן המשיבה קבעה כי מקדם ההוצאות הקבועות הוא אפס.

6. בתום דיון שהתקיים ביום 29.9.21 באמצעים טכנולוגיים, בהשתתפות העוררת וב"כ המשיבה (להלן: "הדיון"), ביקש ב"כ העוררת לקיים את הדיון בדלתיים סגורות ולאסור פרסום פרטי ההחלטה, בנימוק לפגיעה בפרטיות. בעניין הבקשה לאיסור פרסום ובמטרה לאזן את הפגיעה בעוררת אל מול חשיבות פרסום ההחלטה, קבענו כי החלק בהחלטה סופית זו בו תהיה התייחסות למחזורי העוררת לא יפורסם לציבור, בהתאם לכך תומצא לצדדים החלטה מנומקת ונוסח נוסף של החלטה שיפורסם לציבור.

טיעוני העוררת

7. בכתב הערר טענה העוררת כי החלטת המשיבה ניתנה בסטייה להוראות החוק ועקרוניתיו. לטענתה, המחוקק קבע כי חישוב המענק מבוסס על השוואת מחזור העסקאות הדו-חודשי בין תקופת המענק לתקופה המקבילה לה בשנת 2019, שמוכפל במקדם השתתפות בהוצאות קבועות ובמקדם שיעור הירידה במחזור. לשיטתה, ההוראה ברורה ואין מקום לאימוץ מנגנון שונה לחישוב תקופת בסיס השונה מזו שהוגדרה ע"י המחוקק, ובניגוד לכוונתו ותכלית החוק.
8. בנוסף טען ב"כ העוררת כי ערך בירור מול עמיתים למקצוע באזור המרכז והתברר שבקשות למענקים שהוגשו בנסיבות זהות לאלו של העוררת, אושרו ללא הסתייגות לפי הוראות החוק.
9. בעקבות שאלת הוועדה כיצד מתיישבות טענותיה עם החלטות שניתנו על ידי המותבים השונים בעררים שונים, טענה העוררת בתגובתה מיום 15.7.21, כי החלטות אלה עסקו בעיקר במצבים שבהם הוכחה ירידה בפעילות ושינויים בהיקפי המחזורים עוד בטרם תקופת הקורונה, או עסקו בעסקים עם פעילות חריגה. בהחלטות אלה המשיבה הצביעה על חריגות ברמת ההכנסות לאורך תקופת הבסיס או על הפחתה בהכנסות במנותק מהשפעות מגפת הקורונה. במקרה זה המשיבה לא הצביעה על קיומו של טעם כלשהו לסטיית מנוסחת חישוב המענק הקבועה בחוק ולא סיפקה הסבר כלשהו להחלטתה.
10. עוד טענה העוררת בתגובתה כי התנודתיות בהכנסותיה זניחה בתקופות הרלבנטיות שבגין נדרשים המענקים. ניתן לראות כי קיימת מגמת עלייה ברורה ברמת ההכנסה משנת 2018 לשנת 2019, כאשר לעומת זאת, החל מחודש 04/20 ועד לסוף אותה שנת מס ניכרת ירידה חדה במחזור העסקאות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לטענתה, ירידה זאת נובעת מכך שמרבית הכנסות העוררת מקורן בייצוג משפטי במסגרת הליכים המתנהלים בבתי המשפט. במרבית תקופה זו מערכת בתי המשפט הייתה משותקת, אם בשל סגרים ואם בשל המגבלות בפעילות. כמו כן בתקופות הנדונות לקוחות לא יכלו להגיע למשרד העוררת, וכך גם עובד העוררת לא הגיע למשרד. לבסוף ציינה העוררת כי המשיבה לא הגיבה להשגה ולא הציגה נימוקים להחלטתה.

11. בתגובה המשלימה מטעם העוררת נטען כי אין יסוד לטענות בדבר היעדר קשר סיבתי. ככל שיש תנודתיות בהכנסות העוררת היא מתמקדת מדי שנה בחודש אוגוסט, במקביל לפגרת בתי המשפט. עם זאת בשנת 2020 בתקופות הזכאות נשוא העררים הייתה ירידה חדה שאין מקבילה לה בשנות המס הקודמות. העוררת חזרה על טענתה כי הירידה בהכנסות נובעת אך ורק מצמצום הפעילות של בתי המשפט, חברות הביטוח ומשרדי עו"ד שמולם היא עובדת, ובהיעדר יכולת לתקשר ולהיפגש עם לקוחות.

12. העוררת טענה כי אין שום בסיס לטענה בדבר "דחיית הכנסות", בתקופת הקורונה פעילות המשרד פחתה מאוד ונמנע מהעוררת לקבל לקוחות חדשים ולנהל פעילות שוטפת במסגרת המשרד. טענת "דחיית הכנסות" אינה נכונה גם כי המבחן הוא האם מבקש המענק עבד וייצר הכנסה בתקופה הרלוונטית לבקשת המענק. ע"פ שיטת המשיבה העובדה שלאחר פתיחת המשק, עם הקלת מגבלות הקורונה, אנשים חזרו לעבודה, צריכה להתפרש גם כדחיית הכנסות. תקופה שבה לא עובדים ולא מייצרים הכנסה הינה תקופה שבה נשללה הכנסה מעבודה.

13. העוררת הוסיפה כי למשיבה אין הסמכות להגביל את המענק לסכום ההוצאות הקבועות בלבד. אמנם כותרת הוראת השעה בפרק ו' וכינויי המקדמים בנוסחה לחישוב המענק נוקטים בלשון של "סיוע בעד השתתפות בהוצאות קבועות", אך הקשר להוצאות הקבועות נשאר בכותרת בלבד, כשלכותרות בחקיקה אין משמעות חוקית. עוד טענה העוררת כי אין כל תימוכין בחוק לטענת המשיבה כי המענק בא לפצות על עלויות של "הוצאות קבועות" בלבד, שכן ההוצאות הקבועות לא הוגדרו בחקיקה, והחוק אינו קובע תקרה למענק כך שלא יעלה על סכום ההוצאות הקבועות של העסק. הנוסחה בחוק מחשבת מקדם מסוים של רווחיות וכלל אינה מחשבת את סכום ההוצאות הקבועות.

14. העוררת הפנתה לפסקי הדין ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי (28.05.08) וערר 100/16 פי.אר.אס מדיטרניין בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים (19.07.20) שקבעו כי יש ליישם את נוסחת הליניאריות המופיעה בחוק, בלא לסטות ממנה. שכן עמידה בנוסחה תגשים תכליות של יעילות, ודאות ויציבות שעמדו ביסוד בחירתו של המחוקק ושעומדים ביסודם של דיני המס בכלל.

תגובת המשיבה לערר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

15. המשיבה בכתב התשובה טענה כי אמנם ירידת מחזורים בשיעור שנקבע בחוק היא תנאי מצטבר לזכאות למענק, אך תנאי סף הוא כי ירידה זו נגרמה במלואה בעקבות משבר הקורונה ולא מגורמים אחרים, ואין די בקיומה של ירידת המחזורים כשלעצמה. מטרת החוק היא להעניק סיוע לעסקים הממשיכים לשלם את ההוצאות הקבועות, למרות הפגיעה שחלה בעסקם בעקבות נגיף הקורונה. לכן גם כאשר קיימת ירידת מחזורים עדיין יש לבחון מהו הגורם לה.
16. קיימות אינדיקציות ממשיות לכך שהעוררת לא סבלה פגיעה במחזוריה בעקבות נגיף הקורונה. בשנים 2019-2020 קיימת תנודתיות במחזורי העוררת וקיימים דיווחים חריגים, החריגים גם ביחס ליתר המחזורים באותה שנה וגם ביחס לשנות מס קודמות. בהתחשב בכך, בחינת דיווחי העוררת במבט רחב יותר הינה הכרחית, ומעלה בצורה ברורה כי היא לא ניזוקה כתוצאה מהתפשטות נגיף הקורונה, זאת כיוון שבהסתכלות שנתית בין שנת 2019 לשנת 2020 לא מתקיימת ירידת מחזורים בשיעור המזכה.
17. המשיבה גם טענה כי עצם העובדה שדווקא בחודש 08/2020, תקופה שבה לא חל כל סגר, העוררת דווחה הכנסה אפס, בחודש 08/20, עובדה המלמדת שאין קשר בין נגיף הקורונה לגובה ההכנסות, שכן גם לאורך דיווחי העוררת משנת 2017 ישנם חודשים נוספים בהם דווחה הכנסה אפס, וזאת ללא קשר לנגיף הקורונה.
18. בנוסף טענה המשיבה כי לא ניתן להתעלם מכך שתקופת הבסיס הינה חריגה לשנת המס 2019 ואינה מאפיינת את מחזור ההכנסות השוטף. מדובר במחזור המהווה כ-30% מכלל ההכנסות באותה שנה ועריכת חישוב המענק על בסיסו יוצר עיוות וחוטא לתכלית המענק. כאשר עסקינן במחזור חריג המעוות את הנוסחה לא מתקיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים לבין התפשטות נגיף הקורונה, אשר כאמור הוא תנאי מקדמי בחוק. לכן לא ניתן לבצע השוואה בין תקופת הבסיס והזכאות והמשיבה ערכה ממוצע חלופי בשלב הבקשה, אך גם הוא לא הוביל לזכאות, ולא בכדי, שכן ברמה השנתית אין ירידת מחזורים.
19. המשיבה הפנתה לפסיקה המקנה לה סמכות לחרוג מנוסחת החישוב מקום בו היא יוצרת עיוות (ע"מ חי') 10-05-20479 חן מרגליות השקעות וסחר בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים; ע"מ 1120/09 יעקב פאר נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים; בע"מ 10-04-8878 דורג'אם מאדי נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים; ערר 21-1005 טי ג'את סיסטמס 2006 בע"מ נ' רשות המסים; ערר 21-1007 יתד טכנולוגיות בע"מ נ' רשות המסים), וטענה כי בדיוק למצבים מסוג זה כיוונה הפסיקה.
20. טענת העוררת כי חל שיבוש בעבודת בתי המשפט וחברות הביטוח ולכן נוצרה ירידה משמעותית בתקופה הרלוונטית מעלה לכל היותר כי נגרמה לעוררת דחיית הכנסה ולא אבדן הכנסה, ולכן גם בהקשר זה לא מתקיים קשר סיבתי.
21. המשיבה התייחסה לטענות העוררת וטענה כי בניגוד לנטען לא חלה כל מגמת עלייה בין שנת 2018 לשנת 2019. ההפך מכך, מדיווחי העוררת עולה שהכנסותיה בשנת 2019 נמוכות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- מהכנסותיה בשנת 2018 ומגמה זו נמשכה גם בשנת 2020, נתון נוסף המוביל למסקנה שלא הייתה השפעה לנגיף הקורונה על הכנסות העוררת.
22. לעניין טענת העוררת כי בקשות דומות אצל עוסקים אחרים התקבלו ללא הסתייגות, טענה המשיבה כי לאור הכלליות של טענה זו וכן חובת הסודיות שחלה עליה אינה יכולה להתייחס, אך כל מקרה נבחן לפי נסיבותיו.
23. בנוסף טענה המשיבה כי העוררת לא הצביעה על קיומן של הוצאות קבועות וזאת כאשר תכלית המענק היא סיוע בהוצאות הקבועות. בשים לב לפער בין המענקים המבוקשים לכלל ההוצאות של העוררת, שאינן קבועות, הרי שגם מסיבה זו דין הערר להידחות.

טענות הצדדים בדיון

24. במסגרת הדיון טענה העוררת כי סמכות המשיבה להתערב במקדם ההוצאות הקבועות הוא רק בשביל להטיב ולא להחמיר. העוררת הודתה כי אינה נושאת בהוצאות קבועות, אך טענה כי מנהל רשות המסים מוסמך להתערב בנושא הוצאות קבועות רק כשהן קיימות. לכן במקרה זה למנהל רשות המסים אין סמכות להתערב במקדם.
25. ב"כ המשיבה טענה כי נימוק הדחייה העיקרי בהחלטה בהשגה מתמקד בקשר הסיבתי, ורק בסופה צוין כי אין לעוררת הוצאות קבועות. העוררת לא שכנעה כי מתקיים קשר סיבתי, וטענת העוררת כי דיווחיה בחודשי הקיץ נמוכים בעקבות פגרת בית המשפט אינה מלמדת על קשר סיבתי למשבר הקורונה.
26. ב"כ המשיבה טענה כי כפי שנקבע בערר 1060-21 ב.ג. **ביטחון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 28.04.21) למשיבה סמכות להתערב במקדם הוצאות קבועות, גם כשהדבר מטיב עם העורר וגם כאשר לא. העוררת לא חולקת על כך שאין לה הוצאות קבועות ולכן גם אין מקום לאשר לה מענקים.
27. בעקבות שאלת הוועדה לעניין תנודתיות הכנסות העסק, טענה העוררת כי בכל דיווחיה אין מצב בו יש מספר חודשים שמדווחים בהם אפס הכנסות. רק בחודשי אוגוסט וספטמבר 2020 דווח על אפס הכנסות, וזאת מכיוון שבחודשים אלו ב"כ העוררת ישב בבית בעקבות הפחד, ההיסטריה והסגרים. בחודשים שלאחר מכן דווחו סכומים נמוכים. העוררת טענה כי הסיבה שבחודש 06/19 דווח על אפס הכנסות ואילו בחודש העוקב דווחו הכנסות גבוהות, היא שחודש יוני היה חודש עמוס עבודה והדיווחים על העבודה שנעשתה בחודש יוני והתשלומים שהתקבלו בעקבותיה דווחו רק בחודש יולי העוקב. לעניין טענת המשיבה כי יש לערוך בעקבות ממוצע שנתי טענה העוררת כי אין לך אזכור בחוק ואילו המחוקק היה מעוניין לערוך השוואה שנתית היה כותב זאת בצורה ברורה.

דיון והכרעה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הוועדה תקדים ותציין כי דין העררים להידחות ותפרט טעמיה.

תכלית המענק

28. 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. ביום 29.7.20 פורסם חוק התוכנית לסיוע כלכלי אשר במסגרתו נקבעו תנאים דומים לזכאות למענק עבור תקופות זכאות נוספות. 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.

29. סעיף 1 להחלטת ממשלה קובע חמישה תנאים מצטברים לזכאות למענק. בסעיף 1(ג) נקבע התנאי:

"ירידת מחזור העסקאות בתקופת המענק נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף covid-19".

30. תכלית החלטת הממשלה והחוק היא מתן פיצוי בגין השפעת נגיף הקורונה ולא רק בעקבות ירידה בין מחזורי תקופת הבסיס למחזורי תקופת הזכאות, כפי שטוענת העוררת. 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.

31. 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, 18.4.2016); 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)).

32. 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**



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 24.3.2021); ערר 1008-21 תחנת דלק היצירה בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 24.3.2021); ערר 1007-21 יתד טכנולוגיות נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 8.3.2021) וערר 1005-21 טי ג'את סיסטמס 2006 נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 9.3.2021) (להלן: "ערר טי ג'את").

הירידה במחזור העסקאות בעניינה של העוררת

33. מדיווחי העוררת למע"מ בשנת 2019 ניתן ללמוד על תנודתיות רבה בהכנסותיה. לדוגמא, בחודש יולי 2019 דיווחה העוררת על הכנסות בסך העולה על [REDACTED] כאשר בחודש הקודם לו, לא דיווחה על הכנסות כלל. כך גם לאורך השנים 2019-2020, בחודשים מסוימים העוררת דיווחה על הכנסות [REDACTED] ובחודשים אחרים דיווחה על הכנסות בגובה [REDACTED].

34. תנודתיות זו באה לידי ביטוי גם במהלך תקופות הזכאות בשנת 2020. בחודשים יוני-יולי 2020 העוררת דיווחה על הכנסות בסך שלמעלה [REDACTED] כאשר בחודשים הבאים (אוגוסט-ספטמבר 2020) העוררת לא דיווחה על הכנסות כלל. נתונים אלה מתיישבים עם עיסוקה של העוררת, משרד עורכי דין בתחום הנוזיקין, אשר הכנסותיו מושפעות ממספר גורמים וביניהם תוצאות ההליך, סיום הליכים, פשרות וכו'.

35. נתונים אלה מעוררים ספק בדבר קיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזורי העוררת בתקופת הזכאות לבין ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה. לעניין טענת העוררת כי יש להיצמד לנוסחה הקבועה בחוק, נוסחת החישוב שנקבעה היא רק אמצעי למימוש ולהפעלת תכלית החלטת הממשלה והחוק. על העוררת לעמוד בתנאי סף, לפיו מתקיימת דרישת הקשר הסיבתי שהוסדרה בחוק, כך שהפיצוי יינתן בשל השפעת נגיף הקורונה ולא עקב קיומו של פער טכני בדיווחים בין תקופת הבסיס לבין תקופת הזכאות למענק (ראו לעניין זה "ערר טי ג'את" שצוין לעיל).

36. העוררת לא הביאה כל ראיה המצביעה על כך שהירידה במחזור העסקאות בין תקופת הבסיס לתקופת הזכאות נבעה בעקבות משבר הקורונה. העוררת נמנעה מלהציג אסמכתאות כלשהן וב"כ העוררת עמד על טענתו, שבהתאם לנוסחה שנקבעה בהצעת הממשלה ובחוק, הוא זכאי למענק ולכן אין לסטות מנוסחה זו.

37. יובהר כי גם בעניינם של מענקי סיוע קודמים שניתנו מכוח חוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א – 1961, אימצו בתי המשפט המחוזיים את העמדה לפיה ניתן לסטות מנוסחת המחזורים במקום בו השימוש בה יוצר עיוות. ראו לעניין זה ע"ש (י-ם) 285/09 **מנורה איזו אהרון בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים** (ניתן ביום 1.9.10 פורסם בנבו) שם נקבע כי:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

"אין זה בגדר תכלית החוק לפצות בשל עצם קיומו של פער בין המחזורים לפי הדיווח בפועל, אלא בגין פער המבטא נזק מלחמה בלבד....".

ראו גם ע"מ (ת"א) 1120/09 יעקב פאר נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים (ניתן ביום 25.12.11 פורסם בנבו), שם נקבע בין היתר כי:

"הגבלתם של המשאבים הכספיים הציבוריים והרצון לפצות את מי שנפגע עקב אירועי המלחמה, מביאים בהכרח למסקנה שיש להקפיד על כך שהנזק אשר בגינו יינתן פיצוי - הוא אכן נזק שנגרם בגין אירועי המלחמה כפי שקבוע בהוראות החוק וכי הנזק יהיה אכן נזק אמת. שתי דרישות מקדמיות אלה חלות על כל מי שטוען לקיומו של נזק ולאורן יש לבחון את תחולת התקנות ואת נוסחות הפיצוי על פיהן. כפי שציין המשיב בסיכומיו, הגדרת "הפרש המחזורים" בהוראות השעה מפנה לדיווחים בהם חייב הניזוק באשר למחזור עסקאותיו לפי חוק מע"מ. אין לראות בהפניה זו כהפניה טכנית בלבד כפי שטוען המערער, תוך התעלמות ממטרת החוק ומהערך המוסף האמיתי אותם מייצגים דיווחים אלה...."

"...יש בהחלט מקום במסגרת ביצוע החישוב על יסוד ההפניה לדיווחי הניזוק למע"מ, לחלץ את הנתונים הרלוונטים המייצגים את נזקו האמיתי של הניזוק מתוך אותם דיווחים. אין גם כל קושי מעשי בחילוץ נתונים אלה" (ההדגשות אינן במקור)

38. בנסיבות העניין, ניתן לקבוע כי התנודתיות בהכנסות העוררת יוצרת עיוות ולא ניתן לקבוע כי נגרמה ירידה במחזור העסקאות בהתאם לשיעור הקבוע בחוק, בוודאי לא ירידה שנגרמה בעקבות ההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה.

39. מהשוואת נתוני דוחות ESNA לשנים 2019-2020 ניתן ללמוד כי בחודשים מסוימים חלה ירידה בהכנסות העוררת בשנת 2019 לעומת שנת 2020 ובחודשים אחרים, דווקא בתקופת הקורונה, חלה דווקא עליה משמעותית. לדוגמא, בחודשים מאי-יוני 2019 הסתכמו הכנסות העוררת בסך [REDACTED]. מנגד, בחודשים מאי-יוני 2020 (בתקופת הקורונה) חלה עליה משמעותית בהכנסות העוררת שהסתכמו [REDACTED] (הכנסות העוררת גדלו כמעט פי עשרה מאלו שדווחו בתקופת הבסיס).

דוגמא נוספת היא הכנסות העוררת בחודש מרץ 2020. בחודש מרץ 2019 דיווחה העוררת על הכנסות בסך [REDACTED] ואילו בחודש מרץ 2020, תחילת משבר הקורונה (חודש בו הוטלו הגבלות וסגרים על המשק הישראלי) דיווחה העוררת על הכנסות שלמעלה מכפליים, בסך [REDACTED]



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

40. מהשוואת דיווחי ESNA לשנים 2019-2020 נמצא כי כמעט ולא חלה ירידה בכנסות העוררת ברמה השנתית. הכנסות העוררת בשנת 2019 הסתכמו בסך [REDACTED] ואילו בשנת 2020 הכנסות העוררת הסתכמו בסך [REDACTED] המדובר בירידה של פחות מ-4%, ירידה שבהתאם להוראות החוק אינה מזכה במענק (יש צורך בירידה שנעה בין 25%-40% כתנאי סף לזכאות למענק). על פניו, גם ירידה זו לא נגרמה בעקבות ההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה. מדיווחי ESNA לשנת 2018 עולה כי הכנסות העוררת הסתכמו בסך [REDACTED] מהשוואת הכנסות העוררת לשנים 2018-2019 עולה כי בשנים אלה חלה ירידה בהכנסות בשיעור שלמעלה מ-6%.

41. נוכח התנודתיות בהכנסות העוררת אנו מקבלים את עמדת המשיבה, לפיה הדרך הנכונה להתמודד עם התנודתיות שבהכנסות העוררת היא באמצעות עריכת ממוצע שנתי. המדובר בחלופה מוכרת ונעשה בה שימוש תדיר להתמודדות עם מקרים של עסק תנודתי (ראו למשל, ערר 1167-21 אפרים וינשטיין משרד עורכי דין נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 30.8.2021)(להלן: "ערר וינשטיין"); ערר 1138-21 אגרולייט נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 31.05.2021); וערר 1093-21 1094-21 ח.כ. אייר שופ בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 26.05.2021).

42. כפי שנקבע בערר וינשטיין, לעריכת ממוצע שנתי יש שתי תועלות מרכזיות והן: התמודדות הולמת יותר עם תנודתיות בהכנסות ומדובר באמצעי פשוט ומהיר, שמייתר את הצורך בהתחקות אחר כלל השירותים שנתנה העוררת בתקופת הבסיס. הממוצע הדו חודשי של הכנסות לשנת 2019 הוא [REDACTED] ואילו הממוצע הדו חודשי של הכנסות העוררת בשנת 2020 הוא [REDACTED] החוק קובע תנאי סף לזכאות למענק והוא ירידה בשיעור שלמעלה מ-25% במחזור העסקאות. כאמור, שיעור הירידה בין המחזורים עפ"י הממוצעים השנתיים עומד על פחות מ-4% ובהתאם להוראות החוק אינו מזכה את העוררת במענק.

43. אשר על כן, אנו קובעים כי לא מתקיימת דרישת הקשר הסיבתי בין הירידה במחזורי העסקאות של העוררת להשפעה הכלכלית שנגרמה בעקבות התפשטות נגיף הקורונה. הירידה במחזור העסקאות היא תוצאה של תנודתיות בהכנסות העוררת. העובדה כי בתקופות זכאות אחרות חלה דווקא עליה במחזור העסקאות, מחזקת קביעה זו.

44. נוכח כל האמור לעיל, ובהתאם לדיווחי העוררת למע"מ עולה ספק בדבר התקיימותו של תנאי הקשר הסיבתי. העוררת לא עמדה בנטל לביסוסו של תנאי זה, ולא הציגה אסמכתאות כלשהן לביסוס טענותיה. במצב דברים זה, מתן מענק לעוררת, אשר נשען על פער טכני בלבד בין תקופת הזכאות לבין תקופת הבסיס חוטא לתכלית החוק.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הבקשה למענק הוגשה בניגוד לתכלית המענק, השתתפות בהוצאות קבועות

45. טיעון נוסף המצדיק את דחיית הערר הוא העובדה שתכלית המענק היא להשתתפות בהוצאות קבועות, בעוד העוררת הודתה שכמעט ואינה נושאת בהוצאות שכאלה.

46. במהלך הדיון טען העוררת את הדברים הבאים:

"אני עצמאי, עובד בתוך משרד. כמעט ואין לי הוצאות קבועות. זה הכל. ואגב, מי שמסתכל בסעיף עצמו לחוק, מנהל רשות המיסים מוסמך להתערב בנושא הוצאות הקבועות כשהן קיימות בלבד. במקרה שלי, מנהל רשות המיסים לא יכול להתערב במקדם של הוצאות קבועות" (עמ' 2 לפרוטוקול ש' 21) (ההדגשות אינן במקור)

47. מטרת החלטת הממשלה הייתה לסייע לעסקים אשר פעילותם העסקית נפגעה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה, בכך שיינתן מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות. בדברי ההסבר להצעת חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) תש"ף – 2020 צוין במפורש:

4" סיוע לעסקים - הארכת מנגנון החזר הוצאות קבועות לעסקים אשר נפגעו ב' 40% או יותר מהמחזור החודשי שלהם"

48. חוק התכנית לסיוע כלכלי אינו כולל הגדרה מהן אותן הוצאות קבועות שמענקי הסיוע נועדו להשתתף בעדן, אולם מדברי ההסבר לחוק ניתן ללמוד שאלו הוצאות שהעסק לא יכול להימנע מהן, גם כאשר פעילותו מופסקת או מוגבלת:

"עסקים שפעילותם נפגעה כאמור יכולים לצמצם את הוצאותיהם המשתנות, כגון רכישות מספקים ותשלומי שכר, אולם ישנן הוצאות שאין ביכולתם להימנע מהן, ובהן תשלומי שכירות, הוצאות ביטוח, חשבונות חשמל ומים וכדומה..." (ה"ח הממשלה תש"ף מס' 1341 עמ' 453).

49. אנו דוחים את עמדת העוררת, לפיה היא זכאית למענק אף במקרה והיא אינה נושאת בהוצאות קבועות. במקרים בהם מדובר בעוסק שלא דיווח על הוצאות כלשהן בתקופת הזכאות, מקובלת עלינו עמדת המשיבה שמתן המענק מנוגד לתכלית החוק. בהקשר זה נפנה לפסיקה בנושא חוק מס רכוש הקובעת שאין מקום להתיר פיצוי לניזוק שלא בהתאם לתכלית המוגדרת בחוק:

"אין להכיר באפשרות של פיצוי מקום שלניזוק לא נגרם נזק שלשמו נועד הפיצוי. כאמור, תכלית החוק הינה לפצות בגין נזק שנגרם עקב אירועי המלחמה. החוק לא נועד לקבוע פיצוי בגין נזקים אחרים." (ע"מ (חי') 20479-05-10 חן מרגליות השקעות בע"מ נגד מנהל מס רכוש וקרן פיצויים (פורסם בנבו, 22.11.2010, פסקה 15).

50. בנסיבות העניין, עצם הגשת הבקשות למענקים נעשתה בניגוד לתכלית החקיקה. העוררת הגישה בקשות למענקים "בעד השתתפות בהוצאות קבועות" וזאת בידיעה שהיא אינה נושאת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בהוצאות קבועות או לכל הפחות בידיעה שסך המענקים עולה לאין שיעור על גובה הוצאותיה הקבועות.

איחור במתן החלטה בהשגה

51. כאמור, השגותיה של העוררת הוגשו ביום 15.2.21 והחלטות בהשגה ניתנו ביום 9.8.21 כעבור 175 ימים ורק לאחר הגשת ערר זה.
52. סעיף 20א(1) לחוק קובע:

"הרואה את עצמו נפגע מהחלטת המנהל בנוגע למענק הניתן לפי פרק זה, לרבות בנוגע להטלת קנס בשל הגשת תביעה ביתר, רשאי להגיש השגה לעובד רשות המסים בישראל שהמנהל הסמיכו לשם כך, בתוך 45 ימים מיום קבלת החלטה; החלטה בהשגה תהיה מנומקת ותינתן בכתב בתוך 120 ימים";

53. כפי שקבענו בערר 1007-20 אבנר נוקראי יעוץ חשבונאי בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 28.4.2021), החוק קבע שהחלטה בהשגה תינתן תוך 120 ימים אך לצד הגדרת המועדים לא נקבעה סנקציה, וזאת בשונה מחוקי מס אחרים בהם נקבע באופן מפורש כי אי מתן החלטה במועד יראו את ההשגה כאילו התקבלה (ראו סעיף 152ג) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], סעיף 87 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) תשנ"ג – 1963 וסעיף 26ב) לחוק מס רכוש וקרן פיצויים).

54. בע"מ 1386/04 המועצה הארצית לתכנון ובניה ואח' נגד עמותת נאות ראש העין ע"ר ואח' (פורסם בנבו) עמד בית המשפט העליון על האבחנה בין קביעת מועד מדריך ובין קביעת מועד מחייב וקבע שכאשר לא נקבעה בחוק הוראה מפורשת לגבי תוצאות החריגה מן המועד, חזקה פרשנית כי מדובר בנורמה המגדירה מסגרת זמן לפעולה שהיא בעלת אופי מנחה ומדריך בלבד, ואיננה בעלת אופי מחייב.

55. ההחלטות בהשגות בעניינה של העוררת ניתנה באיחור של 55 ימים. הגם שאין להצדיק את השיהוי במתן החלטה ועל המשיבה לפעול במסגרת המועד שנקבע בחוק, הרי שאין בכך כדי לקבל את ההשגות על הסף. במקרים בהם הרשות חרגה מהמועדים הקבועים בחוק (מבלי שנקבעה סנקציה בחוקים אלה), נקבע כי אין מדובר בהפרה בעלת חומרה המצדיקה סעד דרסטי של קבלת התביעה, וניתן לנקוט בצעדים פחות דרסטיים כמו קביעת הוצאות או שלילת הוצאות (ראה ע"ש (חיפה) 5071/98 איתן שריאל נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה חיפה (פורסם בנבו, 28.10.1998). בנסיבות העניין, העובדה שהרשות חרגה מהמועד הקבוע בחוק תובא בחשבון במסגרת קביעת ההוצאות בשני תיקי הערר.

סוף דבר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

56. הערר נדחה. לאור התוצאה אלינו ובהתאם לנימוקים בדבר התנהלות הצדדים במסגרת הליכי הבקשה וההשגה, העוררת תישא בהוצאות המשיבה בסך 5,000 ₪.

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

ניתנה היום, כ"א חשון תשפ"ב, 27/10/2021, בהעדר הצדדים.

חגית יחיא ראד, רו"ח
חבר הוועדה

ד"ר ערן בר, עו"ד
יו"ר הוועדה