



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1485-21

לפני כבוד חברי הוועדה:

אורית בר לוי, עו"ד - יו"ר

אילן עזרא, רו"ח - חבר

אמ.אס.אי - הנדסת מערכות ניטור בע"מ מס' 514238393

העוררת:

ע"י ב"כ עו"ד יגיל מרון

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

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 19.7.21, עבור תקופת הזכאות מרץ – אפריל 2020.
2. בהחלטה בהשגה נקבע כי לעוררת מחזור בסיס חריג מאוד, המהווה 60% מסך הכנסות החברה לשנת 2019 וכן חריג ביחס להכנסות הדו חודשיות של החברה מאז שנרשמה במע"מ בשנת 2009. כמו כן לא נמצא קשר סיבתי בין הירידה הנקודתית בהכנסות לבין הקורונה, לאור מחזורים נמוכים דומים בשנת 2019 ובתחילת שנת 2020. בנוסף נקבע כי מאחר שעיקר הכנסות העוררת בתקופת הבסיס הן משותפות שהיא גוף קשור, יש לנטרל את ההכנסות הנ"ל ממחזור הבסיס וכי אם עסקאות אלה תנוטרלנה, לא תהיה העוררת זכאית למענק. לבסוף נקבע כי הוחלט לפנים משורת הדין שלא לשלול את סכום המענק אשר אושר לחברה בשלב א' בסך 11,502 ₪.
3. ביום 25.7.21 הוגש הערר וביום 26.8.21 הוגשה תגובת המשיבה לערר. לבקשת הוועדה הוגשו תגובות משלימות מטעם הצדדים וביום 19.10.21 התקיים דיון באמצעים טכנולוגיים. בסיומו ביקשה הוועדה מהצדדים להידבר בניסיון להגיע להסכמות. בחלוף מספר ימים הודיעו הצדדים כי לא הגיעו להסכמות ומעת לעת הוגשו תגובות משלימות מטעמם. לבקשת ב"כ העוררת, ביום 9.12.21 תוקן פרוטוקול הדיון וביום 15.12.21 הוגשה תגובה משלימה סופית מטעם העוררת.

טיעוני הצדדים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

4. בכתב הערר פירטה העוררת כי היא מתמחה בשירותי פיתוח ושיווק מערכות IOT ומעניקה שירותי ניטור מרחוק של מיכלי נוזלים כגון דלקים. עיקר פעילותה והכנסותיה של החברה משותפות בשם גיי וי פיול (JVF) עם חברת מבט בתלת מימד בע"מ, המעניקה את השירותים לחברת לודן מערכות והיא זו המעניקה את השירותים כזוכת המכרז למשרד הביטחון/ צה"ל. נטען כי הכנסות העוררת הן בעיקר מהשותפות וההכנסה מגיעה ממכירת ציוד וממתן שירותים וכי אין לנטרל את ההכנסות מהשותפות, שהן בסיס ההכנסות העיקרי של העוררת. לעניין "חריגות" תקופת הבסיס נטען כי אמנם, כאשר מתבצעת עסקה של מכירת ציוד, ישנו "פיק" בהכנסות, אך אין מדובר בחריג שיש להתעלם ממנו. נטען כי הירידה החדה בהכנסות העוררת היא כתוצאה ישירה מהקורונה וכי בעקבותיה, נעצר פרויקט בצה"ל שהיה אמור להניב לחברה מחזור של כ-450,000 ₪.

5. בכתב התשובה נטען כי בקשת העוררת למענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות לתקופת הזכאות מרץ – אפריל 2020 אושרה בחלקה לאור קיומו של מחזור בסיס חריג שאינו מאפיין את התנהלותה השוטפת, ולפיכך בוצע ממוצע שנתי כממוצע חלופי ואושר מענק בסך 11,502 ₪. העוררת, אשר לא השלימה עם קביעה זו הגישה השגה ובמסגרת הטיפול בהשגתה נמצא כי עיקר הכנסותיה בתקופת הבסיס הן מחברה קשורה ועל כן נוטרלה ההכנסה במחזור הבסיס שהתקבלה מחברה זו. בנוסף נמצא כי אין קשר סיבתי בין הירידה במחזורי העוררת בתקופת הזכאות לבין התפשטות נגיף הקורונה וזאת בשל חריגותו של מחזור הבסיס וירידת מחזורים משמעותית שהחלה מיד לאחריו, בחודש מאי 2019 ונמשכה עד למרץ 2020. לפנים משורת הדין הוחלט שלא לדרוש מהעוררת השבת סכום המענק ששולם במסגרת הטיפול בבקשה.

6. נטען כי ביחס לטענת העוררת כי אין לנטרל את העסקה עם החברה הקשורה הרי שמדובר בהוראה קטגורית שאין למשיבה סמכות לסטות ממנה וכי הטענה אף אינה מתיישבת עם תכלית הוראה זו. המשיבה הפנתה להחלטת ועדת הערר בערר 1008-21 **תחנת דלק היצירה בע"מ נ' רשות המסים** (מיום 24.3.21 פורסמה בנבו) (להלן: "**ערר תחנת דלק היצירה**"), שם עמדה הוועדה בהרחבה על הרציונל שבבסיס החרגה זו וקבעה כי יש לאור רציונל זה, יש להחיל את ההחרגה גם על בקשות למענק אשר הוגשו מכוח החלטת הממשלה. המשיבה חזרה על הקביעה כי לא מתקיים קשר סיבתי בין הירידה במחזורים בתקופת הזכאות לבין התפשטות נגיף הקורונה, כמפורט בהחלטה בהשגה.

7. בתגובותיה המשלימות מיום 5.9.21 ומיום 14.9.21 שהוגשו לבקשת הוועדה הבהירה העוררת כי השימוש בשותפות JVF הוא שימוש מנהלתי בלבד ואין לשותפות כל תוחלת מלבד היותה צינור להעברת התשלום, וזאת כנגזר מתנאי ההתקשרות עם משרד הביטחון. לשותפות אין כל פעילות מלבד זאת. לא מועסקים בשותפות עובדים, אין כתובת מייל או אתר אינטרנט, הביטוח המקצועי של השותפות נכלל במסגרת הביטוחים של השותפים באופן עצמאי וכל הכנסות השותפות עוברות באופן מיידי (גב אל גב כהגדרתה) מקבלתן מהלקוח לשותפים. ביאור 14 לדוח



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הכספי לשנת 2019 מתאר בדיוק כיצד השירותים נמכרים לשותפות, השותפות בתורה מוכרת את השירותים לחברת לודן וחברת לודן מוכרת את השירותים ללקוח הסופי, הוא משרד הביטחון / צה"ל. מדובר במנגנון שנכפה על העוררת מתוקף ההתקשרות החוזית ובפועל העוררת נותנת את השירותים ללקוח הסופי, כשכל ההעברות בדרך הן טכניות וחשבונאיות. אין לעוררת כל דרך אחרת לספק את השירותים.

לעניין שאלת הקשר הסיבתי הבהירה העוררת כי עקב מגפת הקורונה נמנעה כניסתה לבסיסי צה"ל ולא ניתן היה לקדם פרויקטים קיימים וחדשים ובעניין זה הפנתה לנספח לערר המעיד על פרויקט מול משרד הביטחון שהיה בעיצומו אך הופסק.

8. בתגובה משלימה מטעם המשיבה שהוגשה ביום 7.10.21 הבהירה המשיבה כי העוררת לא צרפה כל אסמכתה הנוגעת לטענה כי היה הכרח בהקמת השותפות ולא פרטה מהן אותן דרישות בירוקרטיות להקמתה ובכל מקרה, עצם העובדה שישנה חברה קשורה שלה מעניקה העוררת שירותים מספיק להחרגתה. גם אם מדובר בשותפות שהוקמה משיקולים בירוקרטיים, כפי שהעוררת טוענת, אין לכך רלוונטיות ועדיין ההחרגה מוצדקת ומחייבת.

9. בדיון שהתקיים ביום 19.10.21 באמצעים טכנולוגיים טען ב"כ העוררת כי הטיפול בבקשתה של העוררת התעכב במשך 299 יום בניגוד לסד הזמנים הקבוע בחוק וכי לא נמסרו הנימוקים לדחייה החלקית בשלב הבקשה למענק. לגופו של עניין נטען כי החוק המחריג עסקאות עם בעלי עניין נחקק מאוחר למענק מרץ – אפריל 2020, אשר ניתן מכוח החלטת הממשלה וגם מבחינה מהותית בהתאם לקביעות הוועדה בערר תחנת דלק היצירה, אין כל ניגוד עניינים או ניסיון לבצע מניפולציות מיסויות. לעניין חריגות ההכנסה בתקופת הבסיס טען כי הייתה צפויה הכנסה דומה בשנת 2020 והפנה להתכתבות מייל שצורפה לכתב הערר ומפרטת את היקף העבודות הצפויות בשנת 2020. לשאלת הוועדה בעניין הירידה בהכנסות העוררת בטרם תקופת הקורונה טען ב"כ העוררת כי סוגיית התנודתיות היא סוגיה מורכבת, חברות לא נמצאות במצב סטבילי וכי יש לפעול בהתאם לנוסחת המחזורים הקבועה בהחלטת הממשלה. ב"כ העוררת הדגיש כי השותפות היא "פיקציה שנכפתה עלינו על ידי צה"ל" (עמ' 19 לפרוטוקול שורות 29-30).

10. המשיבה מצדה בדיון הדגישה כי המחלוקת בערר אינה רק סביב נושא החברות הקשורות אלא בעיקר סביב נושא הקשר הסיבתי. נטען כי במהלך שיחה טלפונית שקוימה ערב הדיון עם נציגי העוררת, ביקשה המשיבה לברר לעומק את נושא הקשר הסיבתי ולקבל אסמכתאות לפגיעה כתוצאה ממשבר הקורונה, עוד בטרם קיום הדיון בפני הוועדה, ונציגי העוררת הסכימו להמציא מסמכים לתמיכה בטענתם. לדברי ב"כ המשיבה, העוררת לא שלחה את המסמכים שהובטחו וישנו קושי ממשי לבסס את דרישת הקשר הסיבתי בעניינה. מלבד זאת טענה כי לא ניתן להתגבר על ההוראה בדבר החרגת העסקאות בין חברות קשורות ובעניין זה הפנתה להחלטת הוועדה בערר תחנת דלק היצירה וטענה שיש לנטרל עסקאות בין חברות קשורות גם במענק שניתן מכוח החלטת הממשלה. לסיום העירה המשיבה כי היא מוכנה לבדוק האם ניתן להתגבר על קושי זה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בכך שהשותפות עצמה היא זו שתגיש בקשה למענק, במקום העוררת, והתנאים לזכאות למענק ייבחנו בהקשר שלה.

11. בתום הדיון ובהמלצת הוועדה הסכימו הצדדים להידבר ביניהם בנוגע לסוגיית הקשר הסיבתי והעוררת התחייבה להעביר מסמכים לצורך ביסוס סוגיה זו. ב"כ העוררת הבהיר כי אין באפשרותו להיעתר להצעת המשיבה ולהגיש את הבקשה בשם השותפות.

12. ביום 26.10.21 הודיעה המשיבה כי לא עלה בידי הצדדים להגיע להבנות ועל כן התבקשה הוועדה להכריע בערר. העוררת בתגובתה מיום 26.10.21 טענה כי בהתאם להחלטת הוועדה בדיון, העבירה למשיבה מסמכים שהתבקשה, אך המשיבה סרבה לעיין בהם. בנסיבות אלה, חזרה העוררת על טענותיה הנוגעות לקיומו של קשר סיבתי, להיעדר תנודתיות, לאי תחולת החרגת עסקאות בין חברות קשורות במענק מרץ – אפריל 2020, לאיחור הרב במתן ההחלטה בהשגה (299 יום) ולכך שבשלב הבקשה למענק ובשלב ההשגה לא נבחנו נתונים משמעותיים, אלא רק בשלב הגשת הערר. בהמשך הורתה הוועדה למשיבה לבחון את המסמכים שהועברו אליה על ידי העוררת לעניין סוגיית הקשר הסיבתי, במנותק משאלת ההחרגה בשל עסקאות בין חברות קשורות.

13. ביום 15.11.21 הוגשה תגובת המשיבה בה נטען כי בחינת המסמכים שהגישה העוררת לאחר הדיון העלתה כי לא ניתן ללמוד דבר על הקשר הסיבתי. נטען אין בהם להעיד על הפרעות לעבודה או הפסקות עבודה ואף לא ניתן ללמוד מהם על כך שהעוררת מבצעת עבודות עבור חברת לודן או משרד הביטחון. נטען כי לא הומצא למשיבה ולו קצה קצהו של תימוכין לטענות העוררת ואין במסמכים שהוגשו כדי למלא אחר נטל ההוכחה לקיומו של קשר סיבתי. בתגובתה מיום 16.11.21 טענה העוררת כי המשיבה מציגה את הנתונים באופן מסולף ומעוות ולראשונה מעלה טענות הנוגעות לעצם הקשר של העוררת לחברות הקשורות או למשרד הביטחון וכן לאפשרות העוררת לשלוט בעיתוי ההכנסות וכי מדובר בהרחבת חזית אסורה. עוד נטען כי המשיבה מטילה על העוררת נטל הוכחה שאינו תואם את לשון החוק או את רוח החוק.

14. לבקשת העוררת ובשל טענתה כי פרוטוקול הדיון משקף באופן חלקי את אשר נטען על ידה במהלך הדיון, נשלחה הקלטת הדיון לתמלול, פרוטוקול מעודכן נשלח לצדדים וביום 15.12.21 הוגשה תגובה משלימה סופית מטעם העוררת.

דיון והכרעה

15. במרץ 2020 התפשט בישראל נגיף הקורונה ולצורך צמצום ההדבקה והתמודדות עמו, הוטלו הגבלות שונות על המשק הישראלי. כדי לסייע למשק להתמודד עם המשבר שנוצר בשל



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

התפשטות הנגיף, יצאה הממשלה בתכנית כלכלית נרחבת וביום 24.4.20 פורסמה החלטה 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.

16. מטרת החלטת הממשלה והחוק הייתה לסייע לעסקים אשר פעילותם העסקית נפגעה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה, בכך שיינתן מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות. תנאי הזכאות למענק הוגדרו בסעיף 1 להחלטת הממשלה ובסעיף 8 לחוק, כאשר רק בהתקיימות כולם יהא העוסק זכאי למענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות. אחד מתנאי הסף המופיע בהחלטת הממשלה ובחוק הוא כי הירידה במחזור העסקאות בתקופת המענק נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף Covid-19 (להלן: "**דרישת הקשר הסיבתי**").

17. הגם שמרבית התנאים וההוראות לבחינת זכאותו של העוסק למענק מוגדרים הן בהחלטת הממשלה והן בחוק, ישנן מספר הוראות שאינן קיימות בהחלטת הממשלה, שמכוחה הוענקו מענקים עבור תקופת הזכאות מרץ – אפריל 2020. כך לדוגמא, הוראת סעיף 8(א) לחוק, המורה על נטרול עסקאות בין בעלי עניין וחברות קשורות וכן הוראת ס"ק 8 להגדרת עוסק המחריג מזכאות למענק עוסק שחזקה כי סגר את עסקו כיוון שחלה ירידה ניכרת בהוצאות שהוציא לצורך ייצור הכנסה בעסקו בשל הפסקת פעילות העסק, ודיווח על מחזור עסקאות בשיעור אפס לגבי תקופת הזכאות. במספר החלטות קודמות של ועדות הערר השונות עלתה השאלה מהו מעמדן של אותן הוראות והוועדות השונות נתנו דעתן בהקשר זה (ראו לדוגמא **ערר תחנת דלק היצירה**; ערר 1012-21 רוטשילד 57 **ראשל"צ יזמות בע"מ נ' רשות המסים** מיום 10.5.21; ערר 1073-21 **ביבלתורס נ' רשות המסים** מיום 5.7.21; ערר 1036-21 **מוסלמאני חוסאם נ' רשות המסים** מיום 6.7.21; ערר 1836-21 **חלפון רפי אחזקות** (1993) **בע"מ נ' רשות המסים** מיום 27.12.21, להלן: "**ערר רפי חלפון**". כל ההחלטות פורסמו בנבו).

18. בענייננו נדחתה השגתה של העוררת בהתבסס על שלושה נימוקים עיקריים: האחד, החרגת עסקאות בין בעלי עניין ובין חברות קשורות. השני, היעדר קשר סיבתי בין הירידה במחזורים בתקופת הזכאות לבין התפשטות נגיף הקורונה. השלישי, חריגות הכנסות מחזור הבסיס. להלן תפרט הוועדה את החלטתה בנוגע לנימוקים אלה. בנוסף תתייחס הוועדה לנפקות האיחור הניכר בהחלטת המשיבה בשלב בחינת בקשת העוררת למענק.

א. עסקאות בין בעלי עניין ובין חברות קשורות

19. סעיף 8(א) לחוק קובע כי כאשר עסקה מתקיימת בין בעל מניות בחברה לבין החברה עצמה, ובאותו האופן, בין שותף לשותפות, יש לנטרל את העסקה ולא להביאה בחשבון במחזורי העסקאות. וזו לשון ההוראה:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

"עסקה" – למעט מכר טובין או מתן שירות מאת בעל מניות בחברה או שותף בשותפות לחברה שהוא בעל מניות בה או לשותפות שהוא שותף בה, לפי העניין;

20. משמעות הדבר היא שכאשר העסקה מתקיימת בין בעל מניות בחברה לבין החברה עצמה, יש לנטרל את העסקה ולא להביאה בחשבון במחזורי העסקאות – לא במחזור העסקאות של תקופת הבסיס ולא במחזור העסקאות של תקופת הזכאות.

21. כאמור לעיל, ענייננו במענק שניתן מכוח החלטת הממשלה והוראה דומה הנוגעת לנטרול עסקאות בין חברות קשורות לא קיימת בהחלטת הממשלה. בערר **תחנת דלק היצירה** קבעה הוועדה כי יש לבחון האם הרציונליים העומדים בבסיס ההחלטה הקבועה בחוק מתקיימים באופן המצדיק החלטה גם על מענקים שניתנו מכוח החלטת הממשלה. באותו מקרה דובר על ויתור על דמי שכירות לטובת חברה שהיא בעלת עניין. נקבע שם כי בנסיבות המקרה, ירידת מחזורים שבאה לידי ביטוי בעסקה של חברה עם בעלי מניות או עם בעלי עניין, חשודה מראש ככזו שדרישת הקשר הסיבתי לא מתקיימת לגביה (סעיפים 38-39 להחלטה).

22. בערר **רפי חלפון** עמדה הוועדה באריכות על סוגיית החרגת עסקאות בין בעלי מניות משותפים הקבועה בחוק ועל הרציונל העומד בבסיס ההחלטה. בסעיפים 62-65 להחלטה התייחסה הוועדה להיעדר הוראה להחרגת "עסקה" בהחלטת הממשלה וקבעה כי היא שותפה לעמדת הוועדה בערר **תחנת דלק היצירה** באשר לנטל המוגבר המוטל על העוסק להוכיח את שאלת הקשר הסיבתי ואת הכדאיות העומדת מאחורי ביצוע העסקאות בין החברות הקשורות. נקבע שם כי העוררת לא הרימה נטל זה ועל כן אין היא זכאית למענק.

23. בענייננו טענה העוררת כי ההוראה בדבר נטרול עסקאות בין חברות קשורות לא חלה עליה, הן מבחינה פורמלית והן מבחינה מהותית. הוועדה סבורה כי אמנם מבחינה פורמלית, ההוראה בדבר החרגת עסקאות בין חברות קשורות לא קיימת בהחלטת ממשלה אלא בחוק המאוחר להחלטה זו, אך ישנה הצדקה לבחון האם מבחינה מהותית יש להחילה על המקרה שבפנינו, כפי שבחנו זאת הוועדות במקרים קודמים.

24. לאחר עיון במסמכים השונים שהוגשו ובטענות הרבות שהועלו במסגרת הערר, הוועדה סבורה כי בנסיבות המקרה הקונקרטי שבפנינו, בו משמשת השותפות כ"צינור" להעברת התשלום לעוררת, מנגנון אשר נכפה על העוררת במסגרת תנאי ההתקשרות עם משרד הביטחון וכאשר אין לשותפות כל תוחלת עצמאית או פעילות מלבד זו, הרי שהרציונליים להחלטה ההחרגה על מענק שניתן מכוח החלטת הממשלה, כפי שפורטו בערר **תחנת דלק היצירה** ובערר **רפי חלפון**, לא חלים על המקרה שבפנינו ולכן אין מקום לדרוש מהעוררת לעמוד בנטל מוגבר להוכחת דרישת הקשר הסיבתי.

ב. דרישת הקשר הסיבתי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

25. כאמור לעיל, דרישת הקשר הסיבתי מהווה תנאי מקדמי לזכאות למענק, הן בהחלטת הממשלה והן בחוק. דרישה זו עוגנה בעבר בחקיקה דומה – חוק מס רכוש וקרן הפיצויים, התשכ"א – 1961 (להלן: "**חוק מס רכוש**"). בפרק הפיצויים בחוק מס רכוש וקרן הפיצויים, השעה שניתנו מכוחו מעת לעת, 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 וכי דרישת הקשר הסיבתי עולה בקנה אחד עם תכלית החוק (ראו לעניין זה האמור ברע"א 6540/15 **כתר אחזקות בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים** (מיום 18.4.16, פורסם בנבו); בע"מ 20479-05-10 **חן מרגלית השקעות וסחר בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים** (מיום 22.11.10, פורסם בנבו); בע"מ 1120/09 **יעקב פאר נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים** (מיום 25.12.11, פורסם בנבו)). עוד נקבע בפסיקה בהקשר לחוק מס רכוש, כי הנטל להוכחת קיומו של קשר סיבתי בין הנזק הכלכלי שנגרם לבין נזק המלחמה מוטל על מבקש הפיצוי (ראו לעניין זה האמור בע"מ 23693-12-13 **נגב מינרלים תעשייתיים נ' מס רכוש באר שבע** (מיום 18.2.16, פורסם בנבו)).

26. בשונה מהמענקים שניתנו במסגרת חוק מס רכוש אשר התמקדו באזורים נקודתיים שנפגעו כתוצאה מנזקי המלחמה, ההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה הייתה ועודנה כלל ארצית, חוצה אזורים גאוגרפיים, חוצה מגורים וחוצה סוגי עוסקים. לרוב, די לעוסק בהוכחת הירידה הנדרשת במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופה המקבילה בשנת 2019 כתוצאה מההגבלות שהוטלו על המשק, כדי לעמוד בנטל הנדרש לצורך קבלת המענק. עם זאת, כאשר קיימים נתונים אובייקטיביים, כדוגמת דיווח למע"מ או מאפיינים ספציפיים של העוסק, המערערים את ההנחה כי הירידה במחזורי העסקאות בתקופת הזכאות היא כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה, מוטל על מבקש המענק הנטל להוכחת קיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזורים לבין ההשפעה הכלכלית של התפשטות הנגיף.

27. בעני"מ 27710-06-21 **ב.ג. ביטחון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים בישראל** (ניתן ביום 3.1.22, פורסם בנבו) (להלן: "**עניין ב.ג. ביטחון**"), קבעה כבוד השופטת א' וינשטיין כי לצורך ערעור יסודות קיומו של הקשר הסיבתי דרושים ממצאים עובדתיים מהימנים וכי ביסוד חוק התכנית לסיוע כלכלי מונחת ההנחה שלולא התפשטות מגפת הקורונה, מחזור עסקאותיו של העוסק בתקופת הזכאות היה דומה לזה שהיה בשנת 2019:

"עם זאת, בהינתן התכלית החקיקתית של חוק הסיוע הכלכלי ובישים לב לרצון המחוקק לפשט את הליכי מתן המענק, העוסק אינו נדרש להוכיח את קיומו של קשר סיבתי זה, ובכלל זאת, אין כל דרישה בלשון החוק כי העוסק יציג מסמכים או ראיות לכך. חוק הסיוע הכלכלי למעשה קובע הנחה עובדתית בדבר קיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזורים לבין התפשטות נגיף הקורונה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

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.

כך למשל, ניתן לבחון את דיווחי העוסק במערכת ה-ESNA של מע"מ, כדי לברר אם העסק הפסיק את פעילותו או היקף העסקאות פחת באופן משמעותי עוד טרם שהיתה ההתפרצות של נגיף הקורונה בישראל. בדרך זו אפשר ורשות המיסים תוכל להרים את נטל הראיה – לפחות לכאורה – ולטעון כי ירידת המחזורים בתקופת הזכאות המבוקשת נגרמה בשל טעמים אחרים ושונים שאינם קשורים לנגיף הקורונה, ועל כן אין אותו עוסק זכאי למענק.

במקרה כזה, יעבור נטל הראיה אל העוסק להבהיר את הקשר בין ירידת מחזורי עסקאותיו בתקופת הזכאות לבין התפשטות נגיף הקורונה בישראל" (סעיף 53 לפסק הדין, ההדגשה במקור).

28. כפי שעלה בדיון שהתקיים, השגתה של העוררת נדחתה לא רק בשל סוגיית החברות הקשורות, אלא בנוסף, ואולי בעיקר, בשל סוגיית הקשר הסיבתי (עמ' 2 לפרוטוקול שורות 12-14). בהקשר זה טענה ב"כ המשיבה בדיון כי תהיה מוכנה לבדוק את נושא הקשר הסיבתי אם הבקשה תוגש במסגרת השותפות וכי: "אנו נהיה מוכנים לקבל מסמכים ולבדוק את הקשר הסיבתי, אבל צריך המצאה משמעותית של מסמכים, אין לנו כאן אפילו ראשית ראייה לעניין הקשר הסיבתי" (עמ' 9 לפרוטוקול שורות 19-22). לאחר שהעוררת הבהירה כי הבקשה לא תוגש במסגרת השותפות, הורתה הוועדה למשיבה לבחון את המסמכים שהעבירה אליה העוררת לצורך בדיקת סוגיית הקשר הסיבתי, במנותק משאלת החברות הקשורות.

29. כאמור, המשיבה היא זו שדרשה מהעוררת להמציא אסמכתאות לצורך הוכחת סוגיית הקשר הסיבתי, אך היא עצמה לא הצביעה על כל ממצא עובדתי מהימן לצורך ערעור קיומו של קשר זה. כאמור בפסק הדין **בעניין ב.ג. ביטחון**, אין כל דרישה בחוק לפיה על העוסק להציג מסמכים או ראיות ובכך נפל פגם בהתנהלות המשיבה בעניין זה. למעלה מן הצורך, הוועדה סבורה כי די בנתונים שהציגה העוררת לעניין הפרויקטים הצפויים מול צה"ל ובעובדה כי מדובר היה בתקופת הסגר הראשון שהוטל, בה שררה במדינה אי וודאות כלכלית קשה (וראו בעניין זה פסקה 13 לערר 1517-21 **משה כהן חברת עורכי דין נ' רשות המסים** מיום 13.12.21, פורסם בנבו), כדי לבסס את דרישת הקשר הסיבתי.

30. בכל הנוגע לטענה בדבר הירידה בהכנסות העוררת טרם תקופת הקורונה כמנתקות את הקשר הסיבתי, הוועדה סבורה כי מקור הירידה הוא באופי הכנסותיה התנדודת של העוררת, המושפע מביצוע פרויקטים ארוכי טווח, ולכן אין בכך כדי לשלול את דרישת הקשר הסיבתי.

ג. קביעת תקופת בסיס חלופית



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

31. החלטת המשיבה בהשגה כללה נימוק נוסף לדחיית בקשת העוררת למענק והוא חריגות מחזור הבסיס. בהחלטה נקבע כי מחזור ההכנסות בתקופת הבסיס מהווה יותר מ-60% מסך הכנסות החברה בשנת 2019. כפי שעולה מכתב התשובה, נימוק זה היווה את הבסיס להחלטה בבקשת העוררת למענק, במסגרתה בוצע ממוצע שנתי כממוצע חלופי ואושר מענק בסך 11,502 ₪.

32. מנגנון המענקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות אשר נקבע בהחלטת הממשלה ובחוק, נשען על נוסחה המבוססת על ההפרש בין ירידת המחזורים בתקופת הזכאות לבין המחזורים בתקופה המקבילה לתקופה זו בשנת 2019 (תקופת הבסיס). ועדות הערר השונות קבעו כי במקרים חריגים, החלטת המשיבה לסטות מנוסחת המחזורים ולקבוע תקופת בסיס "חלופית" היא החלטה סבירה שאינה מצדיקה התערבות, זאת כאשר הנוסחה יוצרת עיוות באופן החוטא לתכלית החקיקה (ראו לדוגמא ערר 21-1005 טי ג'את סיסטמס 2006 בע"מ נ' רשות המסים מיום 21-9.3; ערר 21-1138 אגרו לייט נ' רשות המסים מיום 21-31.5; ערר 21-1143 דורני סאלם משרד עורכי דין נ' רשות המסים מיום 21-1.7, כל ההחלטות פורסמו בנבו). או, כאשר ישנה תנודתיות במחזורי העוסק המצדיקה קביעת מחזור בסיס חלופי תוך סטייה מהנוסחה (וראו לדוגמא ערר 21-1026 נתי זיו – סטודיו זיו בע"מ נ' רשות המסים, החלטה מיום 21-5.5; ערר 21-1167 אפרים וינשטיין משרד עורכי דין נ' רשות המסים, החלטה מיום 21-30.8; ערר 21-1413 + 21-1414 אכרם מחאג'נה משרד עורכי דין נ' רשות המסים, החלטה מיום 21-27.10; ערר 21-1398 + 21-2000 ווטרמטיק אינטרנשיונל נ' רשות המסים, החלטה מיום 21-2.12, כל ההחלטות פורסמו בנבו).

33. בענייננו, מחזור ההכנסות בתקופת הבסיס היווה 60% מסך הכנסותיה השנתיות של העוררת וניכר כי הכנסותיה מאופיינות בתנודתיות מסוימת ומושפעות מהפרויקטים שהיא מבצעת (עמ' 17 לפרוטוקול, ש' 16-20).

34. הוועדה סבורה כי הנתונים שהובאו בפניה מצביעים על כך שמחזור תקופת הבסיס אכן מאופיין בחריגות ביחס להכנסות העוררת לשנת 2019 וייתכן כי הייתה הצדקה לסטות מנוסחת המחזורים ולקבוע את סכום המענק שיינתן לעוררת, בהתבסס על תקופת בסיס חלופית. עם זאת, כפי שיפורט להלן, לא ניתן להתעלם מהתנהלות המשיבה בשלב הטיפול בבקשת העוררת למענק ולהשלכות שיש להתנהלות זו על קביעתה הסופית של הוועדה בערר.

ד. איחור במתן החלטה בבקשה למענק והיעדר הנמקה

35. מעיון במסמכים שהוגשו לתיק הערר עולה כי ביום 20.5.20 הגישה העוררת באמצעות המערכת המקוונת באתר רשות המסים את בקשתה למענק השתתפות בעד הוצאות קבועות לתקופת הזכאות מרץ – אפריל 2020. רק ביום 21.4.11 (בהתאם לחישוב הוועדה מדובר בחלוף 326 יום), קיבלה העוררת הודעה לקונית לפיה הטיפול בבקשתה הסתיים. מלבד האישור כי שיעור ירידת מחזור העסקאות אשר חושב לעוררת בבקשה לקבלת מענק הוא 79%, לא פורטה הסיבה שבגינה שולם לעוררת מענק מופחת מזה שהתקבל בהתאם לנוסחה ולא נשלח לעוררת מכתב החלטה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מפורט. השגה שהגיש מייצג העוררת, רו"ח זיו שיפר ביום 31.5.21, נדחתה על ידי המשיבה ביום 19.7.21 בהחלטה מפורטת שעליה הוגש הערר.

36. ב"כ העוררת טען בדיון ובתגובותיו המשלימות כי המשיבה הפרה בצורה בוטה את הוראות סעיף 20(א)(1) לחוק המחייב אותה להעביר החלטתה תוך 120 יום. יוער, כי בהפנייתו לסעיף זה נפל ב"כ העוררת לכדי טעות מאחר שמדובר בסעיף הקובע את סד הזמנים לקבלת החלטה בהשגה ולא לקבלת החלטה בבקשה למענק.

37. סעיף 12(2) לחוק הוא הסעיף הקובע את הליך הטיפול בבקשת העוסק למענק, וזו לשונו:

לעוסק שמחזור עסקאותיו לשנת 2019 או לשנת 2020 עולה על 300 אלף שקלים חדשים – המנהל יקבע בהחלטה מנומקת את זכאותו של העוסק למענק ואת סכום המענק בתוך 100 ימים ממועד הגשת התביעה, ואם ביקש מהעוסק פרטים נוספים – רשאי הוא להאריך את המועד האמור בתקופה נוספת אחת בלבד של 20 ימים. (ההדגשות לא במקור. א.ב.).

38. בענייננו מדובר כאמור בהחלטה הנוגעת למתן מענק מכוח החלטת הממשלה. בכל הנוגע להגשת בקשה למענק, קובעת ההחלטה כי:

א. עוסק יגיש בקשה למענק בתוך 90 יום מיום 12 במאי 2020.
ב. בקשה לקבלת מענק תוגש בטופס מקוון ותכלול את הפרטים הדרושים לשם בחינת עמידתו של מבקש המענק בתנאי הזכאות למענק ולשם תשלום המענק.

39. החלטת הממשלה, בשונה מהחוק, לא קובעת כל הוראה הנוגעת לאופן בו תטופל בקשת העוסק למענק. עולה השאלה האם היעדר כל הוראה בהקשר זה בהחלטת הממשלה, משמעה מתן אפשרות לרשות המסים לקבל החלטתה בבקשה למענק בחלוף מעל ל-300 ימים.

40. בדברי ההסבר להצעה להחלטת הממשלה נכתב ביחס לסעיף 3 כי: **"נוכח דחיפות העסקים לקבלת המענק, מוצע להגביל את מועד הבקשות לקבלת המענק למשך 90 ימים"**. בחוות הדעת המשפטית הנלווית להצעת החלטה לממשלה ולוועדות השרים המובאת בהמשך לדברי ההסבר נכתב בין היתר כי: **"תכלית הפעולה היא מתן מענק לצורך סיוע לעסקים בעת חירום של התפשטות נגיף הקורונה, הזמן אשר נדרש מענה מידי לצרכי העסקים"**.

41. הגם שאין הוראה ספציפית בהחלטת הממשלה המורה למשיבה כיצד יש לטפל בבקשת העוסק למענק, הוועדה סבורה כי תכלית ההסדר העומד בבסיס החלטת הממשלה, שעניינו סיוע מהיר לעסקים בשעת המשבר כפי שמפורט בדברי ההסבר, אינה מאפשרת לקבל מצב בו בקשת עוסק למענק מטופלת בחלוף כעשרה חודשים, בעוד שהעוסק עצמו מוגבל ל-90 יום להגשת הבקשה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

42. מסקנה זו מתחזקת נוכח קביעות בית המשפט המחוזי בחיפה **בעניין ב.ג. ביטחון**, שם נקבע בין היתר (החל מסעיף 87 לפסק הדין), כי איחור של 68 ימים במתן החלטה בהשגה הוא איחור משמעותי ביותר שאין להשלים עמו ויש בו כדי להצדיק קבלת השגתו של העוסק. יפים לעניין זה סעיפים 93-94 לפסק הדין:

"לא ניתן גם להתעלם מהקרדינליות של המועד שנקבע למתן ההחלטה בהשגה - ביחס לעסקים שנדחתה בקשת המענק שלהם. המתנה של 120 ימים למתן החלטה בהשגה – היא המתנה ממושכת עד מאוד לבעל עסק שנקטע מקור פרנסתו והוא שוקע תחת עולן של הוצאות קבועות שאינו יכול להימנע מתשלומן, ואשר עשויות להביא את עסקו לעברי פי פחת.

לפיכך, סבורני כי הקביעה שקבעה ועדת הערר בסעיף 32 להחלטתה, בדבר היות המועד שנקבע בסעיף 20(א)(1) לחוק הסיוע הכלכלי – מועד מדריך בלבד, בשל הצורך לטפל בכמות גדולה של השגות בו זמנית – אינה עולה בקנה אחד עם ההנמקה והתכלית שהביאה לקביעת מועד כה ארוך של 120 ימים, כעולה מדיוני ועדת הכספים שהציגה את חוק הסיוע הכלכלי לאישור הכנסת. בכל מקרה, גם אם ניתן היה לטעון כי לא כל איחור במועד מתן ההחלטה בהשגה, כגון איחור של ימים בודדים, מביא עמו, מניה וביה, לקבלת ההשגה – אך ברור הוא כי זו תוצאתו של איחור משמעותי, כדוגמת האיחור במקרה דנן".

43. הגם שפסק דינו של בית המשפט המחוזי מתייחס להוראה בדבר מתן החלטה בהשגה והגם שלא קיימת הוראה ספציפית בהחלטת הממשלה הנוגעת לסדרי הזמנים בטיפול בבקשות למענק, הוועדה סבורה כי פירוש הרמוני של סעיף 12(ב) לחוק יחד עם קביעות בית המשפט המחוזי בעניין ב.ג. ביטחון לעיל - מוביל למסקנה כי על אף חריגות מחזור הבסיס המצדיקה על פניה עריכת ממוצע חלופי, הרי שבנסיבות המקרה הקונקרטי, נוכח האיחור המשמעותי והחריג בהחלטת המשיבה בבקשה למענק, אין מנוס מקבלת הערר.

סוף דבר

44. הערר מתקבל. הוועדה קובעת כי העוררת זכאית למענק השתתפות בעד הוצאות קבועות עבור תקופת הזכאות מרץ – אפריל 2020 בהתבסס על נוסחת המחזורים הקבועה בהחלטת הממשלה ובהתבסס על דיווחיה למע"מ. סכום המענק בצירוף הפרשים כדין מיום הגשת הבקשה למענק ישולם לעוררת תוך 30 יום, בקיזוז סכום המקדמה ששולמה.

45. בנסיבות העניין, אין צו להוצאות.



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

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

ניתנה היום, י' בשבט תשפ"ב, 12/01/2022, בהעדר הצדדים.

1485-21

אילן עזרא, ר"ח
חבר הוועדה

אורית בר לוי, עו"ד
יו"ר הוועדה