מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לפני כבוד חברי הוועדה: **ערר 21-1491**
שירה שגיא, עו"ד - יו"ר **ערר 21-1800**
גרמן פייקין, רו"ח - חבר **ערר 21-1801**
ערר 21-1802

העוררת: **אק-סייט.קום בע"מ מס' 514150747**
באמצעות רו"ח דב רוזנברג

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

<u>החלטה</u>

1. בפנינו ארבעה עררים שהגישה העוררת: ערר 21-1491 מתייחס להחלטת המשיבה מיום 08/07/2021 בדבר זכאות העוררת למענק עבור תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, המחולק מכוח החלטת הממשלה מס' 5015 מיום 24/04/2020 (להלן: "**החלטת הממשלה**"); עררים 21-1800, 21-1801 ו- 21-1802 מתייחסים להחלטות המשיבה מיום 15/08/2021 בדבר זכאות העוררת למענק עבור תקופות הזכאות נובמבר-דצמבר 2020, ינואר-פברואר 2021 ומרץ-אפריל 2021 (בהתאמה) המחולקים מכוח פרק ו' לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף- 2020 (להלן: "**החוק**").
2. בבסיס החלטות המשיבה בהשגות הנימוק כי הכנסות העוררת אינן קבועות ועל כן אינן משקפות נאמנה את פעילות העוררת, ולכן לא ניתן להסתמך על דיווחי העוררת למע"מ לצורך בחינת הזכאות למענק ולצורך חישוב המענק.
3. לטובת בהירות הקריאה בהמשך הדרך נסביר כי אחד מתנאי הזכאות למענק הוא ירידת מחזורים בשיעור 25% או 40% כקבוע בהחלטת הממשלה ובחוק ביחס לכל אחת מתקופות הזכאות. ירידת המחזורים נבחנת באמצעות השוואה בין התקופה עבורה מבוקש המענק (להלן: "**תקופת הזכאות**") לבין החודשים המקבילים בשנת 2019 (להלן: "**תקופת הבסיס**").

<u>שלבי ההליך</u>

<u>החלטות המשיבה בהשגות</u>

4. בהחלטת המשיבה מיום 08/07/2021 נקבע כי לעוררת יש מחזור הכנסות חריג בחודשים מרץ אפריל 2019. זאת, לאור שתי חשבוניות חריגות שהופקו לטובת לקוחה קבועה של העוררת. כן צוין כי חשבונית בסכום דומה עבור פריטים דומים הופקה בחודש פברואר 2020. מכך הסיקה המשיבה כי ירידת המחזורים בחודשים מרץ-אפריל 2020 לעומת מרץ-אפריל 2019 נבעה מההכנסה החריגה במרץ-אפריל 2019, שהמקבילה לה התקבלה בחודש פברואר 2020.

5. לפיכך, ובשים לב לכך שהכנסות העוררת בחודשים שונים בשנת 2019 נמוכות אף הן ממחזור העסקאות באפריל 2019, לא נמצא קשר סיבתי בין הירידה במחזור העסקאות לבין משבר הקורונה. לסיום הוער כי בבחינה שנתית לעוררת יש ירידת מחזורים של פחות מ- 10%.
6. בנסיבות אלה, סברה המשיבה כי העוררת אינה זכאית למענק. יחד עם זאת, לפנים משורת הדין הוחלט שלא לדרוש חזרה את הכספים ששולמו לה עד לאותה העת. יוסבר כי החלטת המשיבה בבקשה למענק (עליה הוגשה ההשגה) היתה לחשב לעוררת את מחזור העסקאות בתקופת הבסיס כממוצע של שנת 2019 וזאת לאור תנודתיות הכנסותיה של העוררת.
7. בהחלטות המשיבה מיום 15/08/2021 הדוחות את השגות העוררת חזרה המשיבה על מסקנתה כי לא מתקיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים (בהשוואה בין תקופות הזכאות לבין התקופות המקבילות בשנת 2019) וזאת על סמך הנימוקים הבאים: ראשית, נקבע כי יש לנטרל ממחזור העסקאות עסקאות חריגות מפני שירידת המחזורים לא נגרמה ממשבר הקורונה אלא מקיומה של עסקה חריגה ביחס לפעילות השוטפת. לאחר נטרול הכנסה זו, שיעור ירידת המחזורים אינו בשיעור שנקבע בחוק כמזכה במענק.
8. שנית ולחלופין, לאור תנודתיות הכנסותיה של העוררת יש לחשב את מחזור העסקאות בתקופת הבסיס כממוצע של מחזור ההכנסות בשנת 2019. לאחר עריכת ממוצע כאמור ירידת המחזורים אינה בהיקף הנדרש וזאת מפני שירידת המחזורים השנתית היא בשיעור של כ-7.7%. יוער כי ככל הנראה כוונת המשיבה היתה כי יש לערוך ממוצע גם של הכנסות העוררת בשנת 2020 אך הדבר לא צוין במפורש.
9. שלישית, בתגובה לטענת העוררת כי בחינת ירידת המחזורים באמצעות עריכת ממוצעים שנתיים צריכה להתייחס לממוצע של השנה הכוללת את החודשים מרץ 2019 עד פברואר 2020 ומרץ 2020 עד פברואר 2021 (להלן: "**ממוצע שנתי לא קלנדרי**") שכן המשבר פרץ בחודש מרץ, צוין כי "ככלל יש טעם בטיעון זה, אך במקרה דנן של החברה בו יש עסקאות חריגות עם הלקוח החריג שוב גורמת למצג שווא בנוגע לירידה האמיתית בחברה". כך, לטענת המשיבה חישוב כפי שהוצע על ידי העוררת יתאפשר רק לאחר נטרול עסקאות חריגות עם הלקוח המשמעותי, וחישוב כאמור מוביל לירידת מחזורים בשיעור נמוך אף יותר שממילא אינו מזכה במענק.

<u>טענות העוררת בעררים</u>

10. בכתבי הערר, עומדת העוררת על הפגיעה בתזרים הכנסותיה שאילצה אותה לקחת הלוואות לצורך המשך פעילות החברה. כן הסבירה העוררת כי ערב משבר הקורונה היא נרשמה כספקית פיתוח של משרד הבטחון והתעשיה האווירית (תע"א) ורכשה הסמכות שעלו כסף רב. הכספים הושקעו מתוך הנחה שיביאו עבודה אך בשל המשבר פרויקטים נעצרו ובהתאם גם ההכנסה נעצרה.
11. באשר לנימוק המשיבה כי בחודש אפריל 2019 מחזור הכנסותיה היה חריג מציינת העוררת כי אופי פעילותה הוא פרויקטלי כך שהמחזור של החברה מבוסס על תמחור עבודה וחומר

המחולק לאבני דרך, כך שחלוקת ההכנסות אינה מאוזנת לאורך חודשי השנה ובנויה על בסיס ההתקדמות בפרויקטים.

12. לסיום עמדה העוררת על כך שירידת המחזורים צריכה להיבחן ביחס למחזור העסקאות בתקופת הבסיס כקבוע בהחלטת הממשלה ובחוק ולחלופין חישוב ממוצע צריך לחשב את שנת הפעילות החל ממשבר הקורונה קרי ממרץ 2020 ולא מינואר 2020.
13. בהתאם הסעד המבוקש בעררים היה קביעה כי העוררת זכאית למענק בהתאם לסך לו היתה זכאית בהתאם לנתוניה כפי שהם. ביחס לארבעת העררים יחד, המדובר בסכום של כ- 570,000 ₪.

<u>טענות המשיבה בכתבי התשובה</u>

14. בכתב התשובה לערר 21-1491 המשיבה הסבירה כי לאור התנודתיות במחזורי ההכנסות של העוררת לא מתקיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים לבין משבר הקורונה. על אף זאת לא בוטל המענק ששולם לעוררת ביחס לתקופת זכאות זו.
15. נוסף על תנודתיות הכנסותיה של העוררת, ציינה המשיבה כי לעוררת לקוחה קבועה לה ככל הנראה מסופקים שירותים באופן שוטף כפי שניתן להסיק מכך שהעוררת מפיקה חשבוניות בכל חודש חשבונית או חשבוניות לאותה הלקוחה (להלן: "**הלקוחה הקבועה**"). בחודש אפריל 2019 העוררת הפיקה לטובת הלקוחה הקבועה שתי חשבוניות בסך של כ- 12.5% מסך הכנסותיה בשנת 2019 כל אחת (כך שסך הכנסותיה של העוררת בחודשים מרץ-אפריל 2019 היווה כשליש מסך הכנסותיה בשנת 2019), וחשבונית בסכום דומה בחודש פברואר 2020. כן ציינה המשיבה כי העסקה בחודש פברואר 2020 היא עסקה חריגה אך לא נימקה מדוע.
16. המשיבה המשיכה וטענה כי על העוררת להוכיח את קיומו של קשר סיבתי בין ירידת המחזורים (בהשוואה בין תקופת הבסיס לתקופת הזכאות) לבין משבר הקורונה.
17. יתרה מכך, טענה המשיבה כי במקרה של תנודתיות בהכנסות מבקש המענק, עליה לבחון את מחזור תקופת הבסיס ומחזור תקופת המענק ובמקרים המתאימים עליה לחרוג מחישוב ירידת המחזורים בהתאם לדיווחים למע"מ בלבד.
18. לאור הדמיון בין החשבונית באפריל 2019 לחשבונית בפברואר 2020 (מבחינת גובה הסכום והפריטים עבורם שולמה) הגיעה המשיבה למסקנה כי המדובר בחשבוניות "מקבילות" וירידת המחזורים היא מלאכותית ונקודתית ואינה קשורה להתפשטות נגיף הקורונה.
19. כן חזרה המשיבה וציינה כי מחזור העסקאות של העוררת בשנת 2020 דומה למחזור ההכנסות בשנת 2019.
20. בסעיף 6 לכתבי התשובה שהוגשו בעררים 21-1800, 21-1801 ו- 21-1802, תיארה המשיבה את החלטתה בהשגה ובתוך כך התייחסה לאפשרות לבחון את ירידת המחזורים באמצעות השוואת ממוצע ההכנסות הדו חודשי ב- 2019 לממוצע ההכנסות הדו חודשי ב- 2020.

21. ואולם, בסעיף 18 לכתב התשובה ציינה המשיבה כי "**לחלופין, לכל היותר, יש מקום לשקול חישוב מחזור הבסיס לפי המוצע (הטעות במקור- הח"מ) השנתי, בהינתן התנודתיות בהכנסות... המשיבה בחנה גם חישוב זה שהעלה, שגם לפיו לא מתקיימת ירידת מחזורים**".
22. בהמשך לחומרים שהעוררת התבקשה להגיש בערר 21-1491 (כמפורט להלן), טענה המשיבה כי העוררת לא הציגה כל תימוכין לטענה שנפגעה ממשבר הקורונה; כן הפנתה המשיבה לדיווחיה של העוררת למע"מ החל משנת 2016 (שהוגשו לבקשת הוועדה) כדי לתמוך בטענה כי הכנסותיה בחודש אפריל 2019 ובפברואר 2020 אינן משקפות את פעילותה הכלכלית הרגילה של העוררת ועל כן יש לנטרלן.
23. באשר לטענת העוררת בדבר עריכת ממוצע שנתי לא קלנדרי טענה המשיבה כי אין זכות לחישוב פרטני וממילא אין בחישוב זה כדי לשנות מעמדתה כי יש לנטרל את ההכנסות החריגות.
24. לסיום עמד ב"כ המשיבה על כך שהחלטות המשיבה הן החלטות מינהליות שיש להתערב בהן רק אם אינן סבירות וזהו אינו המקרה שבפנינו.

<u>המשך השתלשלות העניינים בתיק</u>

25. לאחר קבלת כתב התשובה של המשיבה בערר 21-1491, בהחלטותינו מיום 05/10/2021 ו-21/10/2021 ניתנה לעוררת ההזדמנות להגיב לכתב התשובה וכן התבקשה העוררת לפרט אודות הנזק שנגרם לה בשל משבר הקורונה; לפרט אודות העסקה עבורה הופקו החשבוניות החריגות בגובהן; וכן להגיש מסמכים משלימים.
26. בתגובה לכתב התשובה, עמדה העוררת על כך שטענת המשיבה לגבי העדר ירידת מחזורים שנתית שגויה כי כוללת את הכנסות העוררת בינואר-פברואר 2020 שלא הושפעו מהמשבר. בהקשר זה אף טענה העוררת כי שנת 2020 הסתיימה בהפסד משמעותי בשל הקפאת פרויקטים. טענה זו נתמכה בדו"ח השנתי של העוררת לשנת 2020.
27. נוסף על כך הפנתה העוררת את תשומת הלב לכך שבהחלטת המשיבה בבקשה למענק הוכרה הפגיעה בשל משבר הקורונה והכימות שנעשה היה באמצעות חישוב תקופת הבסיס כממוצע שנתי של 2019 אך חישוב כאמור לא נעשה ביחס לתקופת הזכאות.
28. בתשובה לבקשת הוועדה הסבירה העוררת כי הירידה בהכנסות החל ממרץ 2020 נבעה מעצירת פרויקטים והקפאת ההזמנות שתוכננו בין היתר על ידי הלקוחה הקבועה בנסיבות שעובדיה הוצאו לחופשה בתקופת הקורונה. בתמיכה לכך צירפה העוררת מקטע מהדו"ח הכספי של הלקוחה הקבועה (שהיא חברה ציבורית) וכן מקטע מדו"ח דירקטוריון החברה בהם תוארו השינויים במתכונת הפעילות של החברה על רקע המשבר.
29. כן פירטה העוררת אודות הסחורה שסופקה בגין החשבוניות החריגות בגובהן ואף צירפה את מסמכי ההתקשרות, מהם עולה כי התקשרות החלה בפברואר 2019, ובהתאם לתוספת מס' 2 למזכר ההבנות העוררת היתה אמורה להשלים את הפרויקט עד ליום 01/07/2020.
30. באשר לאסמכתאות בדבר הפגיעה שנגרמה לעוררת, הסבירה העוררת כי רוב לקוחותיה הם גופים בטחוניים וככאלה סירבו לאשר מידע אודות התקשרויות ופרויקטים באופן רשמי.

ואולם, העוררת צירפה תכתובת דוא"ל אחת בה אחד מעובדי אחד מלקוחותיה מאשר כי נגרמו עיכובים בפרויקטים השונים.

31. לאחר קבלת החומרים וכתבי התשובה בעררים 21-1800, 21-1801 ו- 21-1802 הוחלט על קיום דיון בכל ארבעת העררים, ודיון כאמור התקיים ביום 25/11/2021.

32. במעמד הדיון, מנכ"ל העוררת הסביר כי החברה עוסקת במתן שירותי פיתוח ואינטגרציה לתעשיות הבטחוניות.

33. כן הוסבר כי משבר הקורונה פגע בחברה בשני מישורים עיקריים: ראשית, הפרויקטים השונים התעכבו (בין היתר בשל חוסר זמינות של בעלי התפקידים אצל הלקוחות) והעיכובים גרמו לדחייה של התשלומים מצד אחד ולהגדלת עלויות הפרויקט מהצד השני.

34. שנית, לא נכנסו פרויקטים חדשים, הן נוכח האטה בפעילות הגופים המזמינים והן מפני שעל רקע התמשכות הפרויקטים העוררת לא יכלה לקבל על עצמה פרויקטים חדשים (עמ' 3 לפרוטוקול, שורה 15 ואילך). כן הובהר כי כדי לעמוד בלוחות הזמנים שנקבעו בהסכמים (ככל הניתן) עובדי העוררת המשיכו לעבוד גם אם בעומס מופחת (עמ' 18 לפרוטוקול, שורה 1 ואילך)

35. העוררת שבה והסבירה כי הכנסותיה מתקבלות בהתאם לאבני דרך, כך שתשלום מסוים יכול לגלם פעילות של מספר חודשים; ואולם, לא מדובר בהכנסה חריגה שכן מדובר בחלק מהפעילות הרגילה של העסק.

36. כן הסבירה העוררת כי הכנסותיה מתקבלות בעיכוב של לפחות 120 יום ממועד הפקת החשבונית. התשלומים התעכבו אף יותר בתקופת המשבר על רקע חוסר זמינות של בעלי התפקידים הרלבנטיים אצל הלקוחות לצורך אישור התשלומים (עמ' 5 לפרוטוקול).

37. במעמד הדיון התברר כי לעמדת המשיבה אין להסתפק בחישוב מחזור העסקאות בתקופת הבסיס כממוצע של שנת 2019 אלא יש לחשב גם את מחזור העסקאות בתקופת הזכאות כממוצע של שנת 2020 (עמ' 10 לפרוטוקול, שורה 19 ואילך). זאת, על אף שבכתבי התשובה של המשיבה בעררים 21-1800, 21-1801 ו- 21-1802 נטען כי ניתן לחשב את מחזור העסקאות בתקופת הבסיס כממוצע של שנת 2019 ללא כל התייחסות למחזור העסקאות בתקופת הזכאות.

38. המשיבה המשיכה לדבוק בעמדתה זו, גם לאחר שהוועדה שיקפה לה את הקושי שבחישוב מחזור הבסיס כממוצע של שנת 2020, מקום בו הכנסותיה של העוררת בחודשים ינואר ופברואר 2020 מהוות יותר מ- 30% מסך הכנסותיה של העוררת בשנת 2020 (עמ' 11 לפרוטוקול, שורה 27 ואילך).

39. בהמשך למידע שנמסר על ידי העוררת לפיו התשלום הוא פרויקטלי, ביקשה המשיבה לטעון כי הכנסותיה של העוררת בחודש אפריל 2019 משקפות פעילות משנת 2018 וגם מהטעם הזה יש לנטרלן (עמ' 13 לפרוטוקול, שורה 21).

40. כן נטען כי מעצם העובדה שהעוררת לא הפיקה עוד חשבוניות בהיקף זה עד לשנת 2021 יש כדי להעיד על חריגותן, שהיא חריגות בגובהן בלבד (עמ' 19 לפרוטוקול, שורות 18-23; עמ' 20- שורה 2 ואילך).

41. המשיבה חידדה את טיעוניה בכתב התשובה וטענה כי מחזור תנודתי לא משקף בצורה נאותה את הפעילות בכל מקטע וכל עוד אין הסבר מלווה בראיות שההכנסה היתה צפויה לחזור על עצמה בתקופת הזכאות, יש הצדקה לחישוב של ממוצעים.

<u>התשתית המשפטית</u>

<u>בחינת שיעור ירידת המחזורים</u>

42. עניינם של החלטת הממשלה ופרק ו' לחוק הוא מענקי סיוע לעסקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות ומענקי סיוע בשל פגיעה ממושכת. תנאי הזכאות למענק השתתפות בהוצאות קבועות מפורטים בסעיף 1 להחלטת הממשלה ובסעיף 8 לחוק וגובה המענק נקבע לפי סעיף 2 להחלטת הממשלה וסעיף 9 לחוק.
43. סעיף 1(ב) להחלטת הממשלה וסעיף 8(2) לחוק קובעים כי אחד מתנאי הזכאות למענק הוא כי חלה ירידת מחזורים בהכנסותיו של מבקש המענק, בשיעור הקבוע באותו הסעיף. יצוין, כי שיעור ירידת המחזורים משתנה בין התקופות ואולם בכל תקופות הזכאות שבפנינו שיעור ירידת המחזורים הנדרש היה 25%: בחודשים מרץ-אפריל 2020 בהתאם לסעיף 1(ב) להחלטת הממשלה; בחודשים נובמבר-דצמבר 2020- בהתאם לצו התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש)(הוראת שעה)(שיעור ירידת מחזור העסקאות בתקופת הזכאות הקובעת), התשפ"א-2020 (ק"ת 8917, עמ' 519); בחודשים ינואר-פברואר 2021 – בהתאם לסעיף 8(2)(ב)(1) לחוק; ובחודשים מרץ-אפריל 2021- בהתאם לצו התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש)(הוראת שעה)(שיעור ירידת מחזור העסקאות בתקופת הזכאות הקובעת)(מס' 2), התשפ"א-2020 (ק"ת 9293, עמ' 2793).
44. ככלל, שיעור ירידת המחזורים נבחן באמצעות השוואה בין מחזור העסקאות שדווחו למע"מ בתקופת הזכאות לבין מחזור העסקאות שדווחו למע"מ בתקופת הבסיס וזאת על סמך ההנחה כי אלמלא משבר הקורונה, מחזור עסקאותיו של מבקש המענק בתקופת הזכאות היו כמחזור עסקאותיו בתקופת הבסיס (וראו דברי ההסבר להצעת חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף- 2020, ה"ח 1341, עמ' 453).
45. בזאת יש כדי להגשים את כוונת המחוקק לקיום מנגנון יעיל ופשוט. יחד עם זאת, במקרים חריגים בהם בחינת הזכאות למענק בהתאם לדיווחים למע"מ תיצור עיוות משמעותי, ייתכן שתקום הצדקה לבחינת הזכאות שלא בהתאם לנתונים כפי שדווחו למע"מ (וראו להלן).

<u>דרישת הקשר הסיבתי</u>

46. אחד מתנאי הזכאות למענק הרלבנטי לענייננו הוא דרישת הקשר הסיבתי הקבועה בסעיף 1(ג) להחלטת הממשלה ובסעיף 8(3) לחוק, שהיא הדרישה כי הירידה במחזורי העסקאות כאמור

לעיל נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש. כלומר, הדרישה היא כי יש קשר סיבתי בין ירידת המחזורים לבין משבר הקורונה, וכי ירידת המחזורים לא נגרמה מסיבות אחרות.

47. בדומה למנגנוני פיצוי דומים, גם ביחס לדרישת הקשר הסיבתי נקבע בהחלטות ועדת הערר כי הנטל להוכיח את קיומו של הקשר הסיבתי מוטל על העורר, אך ככלל תעמוד הנחה עובדתית הניתנת לסתירה בדבר קיומו של הקשר הסיבתי (וראו למשל ערר 21-1026 **נתי זיו – סטודיו זיו בע"מ נ' רשות המסים** (05/05/2021, פורסם באתר הוועדה- כמו כל החלטות הוועדה שיוזכרו בהמשך) סעיפים 25-21 להחלטה והמובאות המוזכרות בהם).

48. שאלת הקשר הסיבתי יכולה להתעורר מקום בו עולה הספק האם אירוע אחר הוא שגרם לירידת המחזורים (לדוגמא, במצב של שינוי מתכונת הפעילות של מבקש המענק או פיצול הפעילות לשני עסקים נפרדים), אך היא גם יכולה להתעורר לעניין היקף ירידת המחזורים אותו ניתן לייחס למשבר הקורונה, לדוגמא במצב בו עולה הרושם כי מחזור העסקאות בתקופת הבסיס אינו משקף את פעילותו הרגילה של מבקש המענק.

49. ביחס למקרה בו מתעוררת שאלת הקשר הסיבתי לעניין היקף ירידת המחזורים אותו ניתן לייחס למשבר הקורונה, נקבע כי בנסיבות מיוחדות ישנה הצדקה לבחון את ירידת המחזורים שלא בהתאם למחזור העסקאות בתקופת הבסיס כפי שדווחה למע"מ וזאת כדי לעמוד על הנזק שנגרם בגלל משבר הקורונה ולא מסיבות אחרות (ראו לדוגמא ערר 21-1138 **אגרולייט נ' רשות המסים** (31/05/2021), ערר 21-1088 **ש.ש.ג רפאלו (ניהול מותג) נ' רשות המסים** (03/06/2021), ערר 21-1167 **אפרים ויינשטיין עורכי דין נ' רשות המסים** (30/08/2021).

50. ואולם, יש להצביע על טעמים משמעותיים המצדיקים לחרוג מבחינת הבקשה למענק בהתאם לדיווחי מע"מ (וראו לדוגמא: ערר 21-1011 **רנפון תקשורת בע"מ נ' רשות המסים** (08/02/2021); ערר 21-1140 **הקבלן 45 בע"מ נ' רשות המסים** (21/06/2021), סעיפים 66-61 להחלטה; ערר 21-1121 **ד.ק. סדנאות בע"מ נ' רשות המסים** (17/10/2021).

51. מקום בו עולה החשש כי מחזורי תקופת הבסיס אינם משקפים באופן מהימן את היקף הפעילות הרגיל של מבקש המענק, המשיבה רשאית לערוך חישוב חלופי, במקום ההסתמכות על הדיווחים למע"מ כפי שהם, וביחס אליו לבחון את ירידת המחזורים.

<u>הכרעה</u>

52. מהחומרים וההסברים שהציגה העוררת לוועדה נחה דעתנו כי העוררת אמנם נפגעה בשל משבר הקורונה, וזאת על אף הקשיים בהם נתקלה בהגשת האסמכתאות המתאימות (וראו גם ערר 21-1389 **אהוד לויתן הנדסה בע"מ נ' רשות המסים** (12/09/2021), סעיף 22 להחלטה; ערר 21-1504 **א. י. ג. שגיא בניה ופיתוח בע"מ נ' רשות המסים** (16/10/2021), סעיף 22 להחלטה).

53. ואמנם, עיקר טענתה של המשיבה אינה מתייחסת לעצם ירידת המחזורים אלא לאופן הכימות של ירידת המחזורים. בפי המשיבה שני טיעונים המצדיקים את החלטתה לבחון את ירידת המחזורים של העוררת שלא בהתאם לדיווחי העוררת למע"מ: הטיעון הראשון הוא כי הכנסות

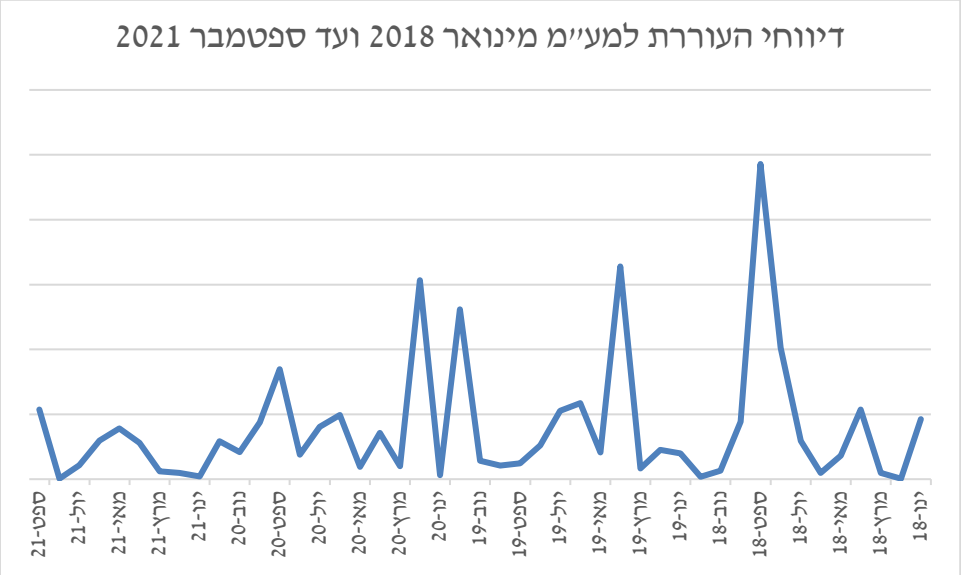
העוררת בחודש אפריל 2020 הן הכנסות חריגות שיש לנטרלן; הטיעון השני הוא כי לאור תנודתיות מחזורי העוררת יש הצדקה בחישוב מחזור תקופת הבסיס ומחזור תקופת הבסיס כממוצע שנתי של השנים 2019 ו- 2020, בהתאמה. נפנה לבחינת טענות אלה.

נטרול הכנסות "חריגה"

54. לאחר בחינת טענות הצדדים והחומרים שהוגשו בתיק, הגענו לכלל מסקנה אין לראות בחשבוניות מחודש אפריל 2019 חשבוניות חריגות שיש לנטרלן.
55. זאת, מפני שהחשבונית הופקה עבור עבודה שהיוותה חלק מפעילותה השגרתית של העוררת, שבוצעה בסמוך להפקת החשבונית; שהיתה צפויה לחזור על עצמה (ואף חזרה על עצמה בחודש פברואר 2020) והיתה חלק מהפעילות השוטפת של העסק (וראו ערר 21-1649 **טיקו בניה מתקדמת בע"מ נ' רשות המסים** (21/12/2021), סעיף 38 להחלטה (להלן: "**ערר 21-1649**"); ערר 21-1005 **טי ג'את סיסטמס 2006 בע"מ נ' רשות המסים**, (09/03/2021), ערר 21-1222 **ע. עראר ייעוץ והשקעות בע"מ נ' רשות המסים** (10/10/2021), פסקה 31 להחלטה וערר 21-1277 **נורט' סטאר טכנולוגיות נ' רשות המסים** (14/10/2021), פסקאות 19(ג)), ו- 24 להחלטה (להלן: "**ערר 21-1277**")).
56. כן יצוין כי מבחינה של מחזורי עסקאות העוררת החל משנת 2016 עולה כי למחזור עסקאות בסכומים אלה יש תקדים – במחזור ההכנסות של העוררת בחודש ספטמבר 2018. יתר על כן, מהחומרים שצירפה העוררת עולה כי לעוררת היו הכנסות בשיעור קרוב גם בחודשים נובמבר-דצמבר 2019 וינואר-פברואר 2020. נוסף על כך, ממסמכי ההתקשרות שצורפו עלה כי תשלום נוסף היה צפוי לאחר השלמת הפרויקט ביולי 2020.
57. באשר לטענת המשיבה שהועלתה בדיון בדבר "שיוך" ההכנסה באפריל 2019 לשנת 2018, אין בידינו לקבל טענה זו. זאת, משום שבחינה נקודתית כאמור מנוגדת למנגנון שנקבע המתבסס על הדיווחים למע"מ ואינו בוחן את היקף הפעילות מייצרת ההכנסה (ערר 21-1649, פסקה 48). כן יוער כי קבלת הטיעון היתה מצדיקה לייחס את ההכנסה מחודש פברואר 2020 למחזור העסקאות של שנת 2019, ואף בעוצמה רבה יותר.
58. נוסף על כך, בהחלטת המחוקק להסתמך על דיווחי מע"מ כבסיס להשוואה בין פעילותו של מבקש מענק בתקופות שונות (תקופת הבסיס מול תקופת הזכאות) היתה מקופלת ההסכמה או ההשלמה עם כך שהדיווחים לא תמיד ישקפו את פעילות מבקש המענק באופן מדויק (וראו למשל לעניין זה – ערר 21-1070 **הגר רם תשתיות נ' רשות המסים** (22/06/2021), פסקאות 43 ו- 57, וכן הפסיקה שהוזכרה לעניין בדיקת הזכאות בחריגה מהדיווחים שהוגשו למע"מ בפסקה 50 לעיל). טענת המשיבה בעניין זה היתה יכולה להיטען ביחס לכל הכנסה, באופן שהיה מרוקן מתוכן את המנגנון שנקבע בחוק.

תנודתיות ועריכת ממוצע

59. טענתה השניה של המשיבה היא כי לאור תנודתיות הכנסותיה של העוררת יש הצדקה לחשב את מחזור תקופת הבסיס ותקופת הזכאות כממוצעים של השנים 2019 ו- 2020 בהתאמה.
60. לצורך התרשמות מתנודתיות מחזורי העוררת, להלן גרף ובו הכנסות העוררת משנת 2018 ועד לשנת 2021:



61. ניתן לראות כי על אף שהכנסותיה של העוררת בחודש אפריל 2019 היו גבוהות למדי, הן אינן חסרות תקדים; כן ניתן לראות כי בשנת 2019 היו לעוררת שני חודשים עם מחזור עסקאות משמעותי – אפריל ודצמבר. לעומת זאת, החל מחודש מרץ 2020 תנודתיות ההכנסות התמתנה באופן משמעותי.

חישוב תקופת הבסיס

62. מעיון במחזורי העסקאות של העוררת החל משנת 2016, הגענו לכלל מסקנה כי אכן מחזורי העסקאות בשנת 2019 תנודתיים למדי, באופן המצדיק לחשב את מחזור תקופת הבסיס כממוצע שנת 2019. כך למשל, היחס בין מחזור העסקאות בחודש מרץ 2019 לחודש אפריל 2020 הוא כפי עשרים; היחס בין מחזור העסקאות בחודש ינואר 2020 לחודש דצמבר 2019 הוא כפי ארבעים.
63. תנודתיות זו אף הולמת את טיב פעילות העוררת כפי שתוארה על ידה, לפיה התשלומים מתקבלים באבני דרך ולא באופן רציף (וראו גם 1632-21 **לביא (ב.י.) חברה להנדסה ובניין בע"מ נ' רשות המסים** (08/11/2021), סעיף 33 להחלטה).
64. בנסיבות אלה, ישנה הצדקה לקבוע את מחזור העסקאות בתקופת הבסיס כמחזור העסקאות הדו חודשי הממוצע לשנת 2019 (וראו: ערר 1277-21, ובייחוד סעיפים 19(ד), 32 ו- 36 להחלטה; ערר 1413-21 **אכרם מחאג'נה, משרד עורכי דין נ' רשות המסים** (27/10/2021), סעיף 41).

65. נשלים ונציין כי איננו סבורים שיש להיעתר לבקשת העוררת לחשב את תקופת הבסיס כממוצע ההכנסות של החודשים מרץ 2019 עד פברואר 2020; ראשית, בבסיס מנגנון בדיקת הזכאות למענק עומדת ההנחה כי נקודת ההתייחסות היא שנת 2019 לכל אורכה, כך שתקופות הזכאות בשנת 2020 כמו גם בשנת 2021 נבחנות ביחס לתקופות המקבילות בשנת 2019 (וראו הגדרת "תקופת הבסיס" בסעיף 7 לחוק); שנית, על פני הדברים נראה כי אימוץ שיטת העוררת, שאמנם מועילה לעניינה של העוררת ותוביל להגדלת מענקיה, עלולה לייצר עיוות במקרים אחרים, ומשכך נראה כי לא ניתן ליישמה באופן אחיד "ואוטומטי" על כלל המקרים. יישום המצריך התייחסות לנסיבות הספציפיות יחתור נגד תכלית החקיקה לקיום מנגנון פשוט ויעיל.

חישוב תקופת הזכאות

66. לטענת המשיבה, תנודתיות הכנסות העוררת מצדיקה לבחון גם את מחזורי תקופת הזכאות כממוצע של מחזורי העסקאות בשנת 2020. בתגובה לכך טוענת העוררת לעריכת ממוצע שנתי לא קלנדרי גם ביחס לתקופת הזכאות.
67. לאחר בחינת טענות הצדדים, אין בידינו לקבל את טענות מי מהם. ונסביר.
68. בעוד שמיצוע מחזור תקופת הבסיס נועד להתמודד עם חוסר הוודאות בדבר ההכנסות שהיו אמורות להתקבל בחודש מסוים, ככלל חוסר ודאות כאמור לא שורר ביחס למחזור העסקאות בתקופת הזכאות.
69. אמנם, ייתכנו מקרים בהם תימצא הצדקה לעריכת ממוצע גם ביחס לתקופת הזכאות, כגון במקרה של תנודתיות קיצוניות. אבל זהו אינו המקרה שבפנינו. מחזורי העוררת בשנת 2020 (ובפרט החל מחודש מרץ ואילך) אינם תנודתיים באופן שמצדיק סטייה מהסתמכות על הדיווחים כפי שהם (והשוו: 1398-21 **ווטרמטיק אינטרנשיונל בע"מ נ' רשות המסים** (02/12/2021), סעיף 42 ו- 50, ערר 1291-21 **פייט-טק הנדסה בר לב בע"מ נ' רשות המסים** (06/12/2021), סעיף 24, 26).
70. כן נעיר כי עריכת חישוב חלופי כאמור למעשה מוסיף תנאי זכאות שאינו קבוע בחוק ובהחלטת הממשלה, והוא כי שיעור ירידת המחזורים השנתי הוא בשיעור המזכה במענק באותה תקופת זכאות ואף בכך יש כדי להצדיק שימוש זהיר ביותר באמצעי זה.
71. הקושי אף מתחדד במקרה דוגמת המקרה שלפנינו, בו מחזור העסקאות בחודשים ינואר ופברואר 2020 שאין כל חולק כי לא הושפעו ממשבר הקורונה מהווה נתח משמעותי מהכנסות העוררת בשנת 2020.
72. נוסף על כך, בעוד שתקופת הבסיס תמיד מחושבת בהתאם לשנת 2019, תקופת הזכאות יכולה להיות בשנת 2020 ויכולה להיות בשנת 2021; בנסיבות אלה עולה השאלה מה תהיה התקופה לגביה ייערך הממוצע, באופן שאינו מאפשר קביעת כלל אצבע אחיד שיתאים לכל המקרים. גם בכך יש כדי לתמוך בשימוש בפרקטיקה זו במשורה. במילים אחרות, הצעתה של העוררת לעניין זה אף היא כרוכה בסרבול מה ודומה שאין במהלך זה נחיצות כדי להגיע לתוצאה צודקת במקרה שבפנינו.

73. לסיכום חלק זה, הגענו למסקנה כי יש לבחון את בקשותיה של העוררת למענק תוך חישוב תקופת הבסיס כממוצע של שנת 2019 אל מול מחזורי העסקאות כפי שדווחו למע"מ בתקופות הזכאות.

<u>סוף דבר</u>

74. העוררים מתקבלים בחלקם, כך שהעוררת זכאית למענקים עבור כל אחת מתקופות הזכאות שבנדון, שיחושבו בהתבסס על מחזור העסקאות בתקופת הבסיס שייקבע כממוצע ההכנסות הדו חודשי של העוררת בשנת 2019. במעמד הדיון התבקשה המשיבה לפרט את סכומי המענקים בהתאם לחישוב זה, ובהתאם למידע שנמסר בדיון, הסך הכולל עומד על 337,843 ₪ (בקיזוז התשלומים שכבר שולמו). המענקים ישולמו בתוך 30 יום מיום החלטה זו ויישאו ריבית והצמדה החל בתום 30 ימים מיום הגשת התביעה.

75. נוכח התנהלות המשיבה בתיק, ובכלל זאת העיכובים השונים בטיפול בענייניה של העוררת (שהבולטים שביניהם היו מתן החלטה בהשגה של העוררת ביחס לתקופת הזכאות הראשונה תוך חריגה משמעותית מסדי הזמנים הקבועים בהחלטת הממשלה וכן האיחור בהגשת כתב התשובה בערר 1491-21, על אף שניתנה הארכת מועד ומבלי שניתן כל הסבר או התנצלות לעיכוב בהגשת כתב התשובה באיחור), המשיבה תשא בהוצאות העוררת בסך של 5,000 ש"ח.

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

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

שירה שגיא, עו"ד
יו"ר הוועדה

גרמן פייקין, רו"ח
חבר