



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1805-21

ערר 1806-21

לפני כבוד חברי הוועדה:

ערן עסיס, עו"ד - יו"ר

צבי פרלמוטר, רו"ח - חבר

העוררת: א.א.ס.ר.א. אחזקות וניהול בע"מ, ח.פ. 514468487
באמצעות תאמר פרח

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

רקע

1. העוררת עוסקת בפרויקטים בתחום הבנייה, בדגש על בניה והקמת שלד לבניינים מסחריים.
2. העוררת הגישה בקשות למענקי השתתפות בהוצאות קבועות עבור תקופות הזכאות יולי-אוגוסט וספטמבר-אוקטובר 2020. בקשות העוררת נדחו בזו אחר זו לנוכח טענת המשיבה כי קיים חשד לניכוי מס תשומות שלא כדין. בהשגותיה טענה העוררת כי עניינה מול מס ערך מוסף הסתיים. העוררת ציינה כי בשנת 2017 היא חויבה לשלם למס ערך מוסף בסך של כ-700,000 ש"ח אך היא הסדירה חובה זה, וכי היא מנהלת כיום את ספריה כדין.
3. השגות העוררת נדחו. בהחלטה בהשגה חזרה המשיבה על קביעתה כי קיים חשד שהעוררת ניכתה מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לה שלא כדין, וטענה כי לפיכך, לא ניתן להסתמך על דיווחי התשומות לצורך חישוב המענק. לצד זאת, ציינה המשיבה בהחלטה כי מבדיקת דיווחי העוררת לשנים 2019 ו-2020 נמצאו מחזוריים תנודתיים כך שההכנסות לשנת 2019 אינן משקפות את ההכנסות הצפויות לשנת 2020. המשיבה הוסיפה כי מחזורי העסקאות לשנת 2020 לא נפגעו באופן ניכר לעומת מחזורי העסקאות לשנת 2019. צוין כי לא הוכח כי הירידה במחזורי העסקאות בתקופת המענק נגרמה עקב ההשפעה הכלכלית של התפשטות מגפת הקורונה ולא כתוצאה מתנודתיות המאפיינת את עסקה של העוררת.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

המשיבה טענה כי המענק נועד לסייע לעסקים שנאלצו להפסיק את פעילותם וזה לא המקרה אצל העוררת.

4. מכאן הערר שבפנינו.

טענות הצדדים

5. בכתב הערר טענה העוררת כי ההחלטה לדחות את בקשתה איננה מוצדקת. העוררת ציינה כי בשנות המס הרלוונטיות לבקשה כלל לא הועלה כל חשד כי העוררת ניכתה חשבוניות מס שלא כדין. בנוסף, המחזור השנתי של העוררת לשנת 2019 עמד על סך של 21,138,352 ש"ח בעוד שהמחזור השנתי לשנת 2020 עמד על סך של 19,431,450 ש"ח כאשר מדובר בירידה משמעותית במחזור העסקאות של למעלה מ-2,000,000 ש"ח. על כן, הסיבה שבגינה נדחתה בקשת העוררת כלל לא ברורה – למעט "חשד" כללי ומעורפל אשר אינו יכול להוות עילה לשלילת זכאות למענק.

6. רק לאחר שאלות שהעבירה הוועדה, חידדה העוררת את טענותיה לעניין הקשר הסיבתי, וטענה כי הירידה במחזורים בתקופת הזכאות נובעת מצמצום הפעילות בפרויקט ספציפי – פרויקט צים סנטר בכפר סבא, שאותו היא ביצעה עבור הקבלן שובל נחשון, במסגרת פרויקט של חברת רני צים. נטען כי עקב התפשטות נגיף הקורונה חלה ירידה במניות חברת רני צים, ובעקבות קשיים תזרימיים העבודה בפרויקט צומצמה בכ-70% (החשבון הסופי צומצם לסך של 9 מיליון ש"ח במקום סכום של 23 מיליון ש"ח לפי החוזה). העוררת התבקשה להציג ראיות לכך שירידה זו נבעה מנגיף הקורונה, והציגה את כתב הכמויות שממנו ניתן ללמוד על הערכת העלויות בפרויקט, את החשבוניות שהוגשו לקבלן בביצוע עבודה זו, וכן גרף המעיד על ערך המניה של רני צים.

7. יצוין כי העוררת השיבה לשאלת הוועדה לעניין שינויים אחרים שחלו במחזורי ההכנסות, והבהירה כי העליה החדה בהכנסות במחצית השניה של שנת 2019 נבעה מהתקשרות עם חברה אחרת – נתיב לוינשטיין הנדסה ובנין בע"מ (להלן – **נתיב לוינשטיין**) – וצירפה את כרטסת ההכנסות מהלקוח.

8. בכתב התשובה התייחסה המשיבה לנושא הקשר הסיבתי בלבד. המשיבה טענה כי אין קשר סיבתי בין הירידה המועטה במחזורי העסקאות בין שנת 2019 לשנת 2020, לבין התפשטות מגפת הקורונה. לטענת המשיבה, העוררת לא הציגה כל נימוק משכנע לקשר הנדרש בין הירידה במחזור עסקיה לבין התפשטות מגפת הקורונה והיא כלל לא נפגעה מהתפשטות המגפה. המשיבה הצביעה על התנדויות במחזורי העסקאות השנתיים של העוררת, וטענה כי יש לבחון את יחס הירידה במחזורי העסקאות בין השנים 2019 ו-2020 – ירידה בשיעור של 8.1%, שאינו מזכה במענק.

9. לגבי פרויקט צים סנטר, הוסיפה המשיבה כי ערכה בירור מול מזמין העבודה, חברת שובל נחשון, וזו ציינה כי חלק העבודה שהושלם היווה שלב א' בהסכם בלבד – כך שלא מדובר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בהפסקת עבודה, אלא בביצוע של החלק הראשון בפרויקט כפי שהוסכם. המשיבה ציינה כי טענות העוררת לגבי מצבה של חברת רני צים נטענו בעלמא ובאופן כללי, ולא הוצגו ראיות לכך שהעבודה עצמה הופסקה.

10. בתגובה לכתב התשובה חזרה העוררת על עמדתה, וטענה כי ההסבר לגבי שלבי ביצוע העבודה כפי שנמסר בעל פה אינו מדויק ואינו תואם את ההסכם בין הצדדים. לצד זאת, הציגה העוררת מכתב מחברת שובל, שנערך לבקשת העוררת, ובו צוין כי במחצית השניה של שנת 2020, לאור התפשטות נגיף הקורונה וההתנהלות במשק בכללותו, חלה האטה ממשית בשלב ההתקדמות והביצוע של הפרויקט.

דיון והכרעה

11. ביום 3.2.2022 קיימו דיון באמצעים טכנולוגיים. הדיון נסוב על הסיבות לירידת המחזורים של העוררת. כפי שהובהר במהלך הדיון, לאחר שעיינו בכתבי הטענות ושמענו את הצדדים, מצאנו כי העוררת לא הרימה את נטל הראיה הנדרש לצורך הוכחת הקשר הסיבתי, והחלטנו **לדחות את הערר**. להלן נעמוד בהרחבה על טעמי ההחלטה.

רקע נורמטיבי – דרישת הקשר הסיבתי

12. החלטת הממשלה וחוק התוכנית לסיוע כלכלי מורים 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 (בענייננו – 25%). 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 8(3) לחוק; סעיף 1(ג) להחלטת הממשלה).

13. בהחלטת הממשלה ובחוק לא נקבע כי עוסק המבקש מענק מחויב להוכיח את הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי. על רקע הפגיעה הכלכלית הנרחבת שנבעה מהתפשטות הנגיף, ביקשה הממשלה לפשט את הליכי מתן המענק, ולא העמידה בפני מבקשי המענק דרישה להצגת מסמכים או ראיות אחרות המוכיחות את קיומו של הקשר הסיבתי. כפי 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 עובדיים 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).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לוי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המסים בישראל (ניתן ביום 3.1.2022); להלן – עניין ב.ג בטחון), פסקה 53 (להחלטה).

14. בעניין ב.ג בטחון ובפסיקות קודמות של ועדות הערר הוזכרו ממצאים שונים שהוכרו ככאלו שמעבירים את לעורר 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 בן בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 19.5.2021), ערר 1088-21 ש. שג רפאלו (ניהול מותג) נ' רשות המסים (ניתן ביום 3.6.2021), ערר 1887-21 וולו מדיה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 11.11.2021)), או ירידה בהיקף הפרויקטים שלו (ערר 1059-21 א.ש.ת. עבודות קבלנות בניה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 12.8.2021)), כמו גם במצבים נוספים (לפירוט אודות הנסיבות המצדיקות העברת הנטל לעורר, ראו ערר 1740-21 דורון אוסט נ' רשות המסים (ניתן ביום 21.12.2021); להלן – עניין דורון אוסט).

15. סימני שאלה בנושא הקשר הסיבתי יכולים להתעורר גם במקרה שניכרת תנודתיות גבוהה במחזור ההכנסות החודשי או הדו-חודשי של העסק. בעסק שההכנסות שלו תנודתיות, ניתן להצביע על ירידות מחזורים, כביכול, שאינן אלא תוצאה מקרית של הדפוס התנודתי בהכנסות של העסק. גם במקרים אלו, הנטל להוכחת הקשר הסיבתי עובר לידי העוררת (ראו למשל ערר 1389-21 אהוד לויטן הנדסה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 12.9.2021); ערר 1413-21 אכרם מחאג'נה משרד עורכי דין נ' רשות המסים (ניתן ביום 27.10.2021)).

מן הכלל אל הפרט

16. עם תחילת בירור הערר, התבקשה העוררת להסביר ממה נובעת העליה במחזורי הכנסותיה במחצית השניה של שנת 2020, והיא הסבירה כי בתקופה זו היא התקשרה עם נתיב לוינשטיין. כרטסת ההכנסות של העוררת מנתיב לוינשטיין מעידה על הדברים בצורה ברורה – עיקר ההכנסות מחברה זו התקבלו בשנת 2019, ורק חלק קטן מהכנסות אלו התקבלו בשנת 2020. כמעט כל ההכנסות שהתקבלו בשנת 2020 מנתיב לוינשטיין, התקבלו לפני תקופת הזכאות הראשונה הנדונה כאן (למעט סכום קטן וזניח). מתבקשת אם כן המסקנה כי המחזורים הגבוהים שהיו לעוררת בתקופת הבסיס הם פועל יוצא של עסקה שהסתיימה מעט קודם לכן. ניתן לומר כי הירידה במחזורים נובעת מכך שהכנסות אלו לא נמשכו בתקופת הזכאות.

17. נתונים אלו הוצגו לעוררת בדיון. העוררת לא הכחישה כי ההתקשרות עם מנתיב לוינשטיין הסתיימה, ואולם עמדה על הטענה כי היו צפויות להיות לה הכנסות נוספות מפרויקט צים סנטר, וכי הפרויקט הופסק וצומצם עקב התפשטות נגיף הקורונה. מסמכי ההתחשבות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שצירפה העוררת אכן מעידים על כך שהפרויקט הופסק, אך העוררת לא צירפה ראיות מובהקות לכך שהפרויקט הופסק בגלל התפשטות נגיף הקורונה.

18. העוררת ביקשה להיבנות מהמסמך שנערך לבקשתה על ידי החברה הקבלנית שובל נחשון, ואולם מסמך זה מגלה טפח ומסתיר טפחיים. ראשית, מסמך זה נערך בדיעבד מתוך מטרה לתמוך בטענות העוררת בהליך. ככזה, ניתן לצפות שהמסמך יבהיר כיצד השפיעה מגפת הקורונה על ביצוע העבודות, או שהמסמך יתמוך בטענה שחלו קשיים תזרימיים כפי שטענה העוררת – אולם המסמך מסתפק בהצהרה כללית על כך שחלה "האטה ממשית" בפרויקט, "לאור" התפשטות נגיף הקורונה.

19. יתרה מכך, מהמסמך עולה כי העבודות במקום לא חודשו מעולם, ורק צפויות להתחדש בעתיד. זאת למרות שהסגרים כתוצאה מנגיף הקורונה הסתיימו לפני זמן רב, וכפי הנראה, ההשפעה הכלכלית של מגפת הקורונה על עסקים מסוג זה הסתיימה זה מכבר. אילו הפסקת העבודות הייתה נובעת מהמגפה, ניתן היה לצפות שהיא תתחדש. תהיה זו הועלתה בדיון והעוררת לא סיפקה תשובות מספקות.

20. לצד זאת, טענה העוררת כי הסכם ההתקשרות מורה על ביצוע עבודות בסך של 23 מיליון ש"ח, ועבודות אלו הופסקו. ראשית, נציין כי בניגוד לטענת העוררת, הסכם ההתקשרות מצביע על חלוקה מסוימת לשלבי עבודה (אשר לכל אחד מהם נקבעו לוחות זמנים). אין חולק כי ההסכם לא בוצע במלואו, ואולם השאלה מדוע לא בוצעו יתר חלקי ההסכם עומדת בעינה. כאמור, לא מצאנו ראיות לכך שהעבודות הופסקו בשל מגפת הקורונה, וייתכן שהיו לכך סיבות אחרות.

21. עוד יש לציין כי גם טענת העוררת לגבי קשיים תזרימיים שחלו אצל מזמין העבודה חברת רני צים בשל ירידת ערך המניות – אינה מובנת ואינה מתיישבת עם המציאות. ערך המניה של חברת רני צים אכן ספג ירידה ניכרת עם פרוץ המגפה, אך מאמצע חודש אפריל 2020 חלה עליה שמיתנה את הירידות, והמגמה נעשתה דומה לזו של יתר החברות בורסה. בחודש אוגוסט ערך המניה כבר עלה לרמה גבוהה מזו שהייתה לפני פרוץ המגפה, ובהמשך חלה מגמה עקבית של עליה הדרגתית בערך המניה. באופן רגיל, תנודתיות בערך מניות החברה לא אמורה ליצור קשיים תזרימיים ותפעוליים בחברה עצמה.

22. בדיון, טענה העוררת כי בזמן אמת נאמר לנציגי העוררת שהעבודות נעצרו בגלל מגפת הקורונה, וכי ניתן היה לברר זאת אילו הייתה נערכת חקירה של נציגים מטעם חברת שובל נחשון. עם זאת, גם לצורך הבאת עדים וחקירתם, נטל הראיה מוטל על העוררת. אילו הייתה העוררת מציגה תצהירים מאת חברת שובל נחשון התומכים בטענותיה לגבי הסיבה להפסקת העבודות, והייתה מתעוררת שאלה לגבי מהימנותם, ניתן היה לזמן לעדות את עורכי התצהיר ולחקור אותם על כך, ואולם כל שהוצג מטעם חברת שובל נחשון הוא מסמך דל, שכאמור אינו מספק כשלעצמו. מובן כי לא ניתן לבסס את טענות העוררת על מסרים שהועברו בעל פה, ולא הוצגה להן כל אסמכתא.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

23. לממצאים אלו יש להוסיף את העובדה שהעוררת עובדת בענף הבניה – ענף שהעבודה בו לא הוגבלה גם בתקופות שבהם התקיימו סגרים. כמו כן, המשיבה הזכירה את השינויים שחלו במחזורי ההכנסות של העוררת בהשוואה רב שנתית – מחזור ההכנסות השנתיים אינם יציבים, ואין תימה שחוסר היציבות נמשך גם בירידות קלות בשנת 2020.

סיכום

24. העוררת לא הציגה כל בסיס ראיתי להוכחת הקשר הסיבתי בין ירידת המחזורים ובין נגיף הקורונה. בנסיבות כאלו, מסתברת יותר הטענה שירידת המחזורים היא תוצאה של התנודתיות במחזורי ההכנסות של העוררת, תנודתיות שעשויה להביא לעלויות וירידות, בהשוואה דו חודשית, ללא קשר לנגיף הקורונה. בחודשים הספציפיים, מצאנו כי מחזור הבסיס הגבוה הוא תוצאה של פרויקט שבוצע בשנת 2019 והעבודה עליו הסתיימה. מהטעם הזה, החלטנו לדחות את הערר.

25. יוער כי בשולי הדיון, ציינו כי המשיבה קיבלה החלטה בהשגה באיחור ניכר ביחס למועד שנקבע בחוק למתן החלטה בהשגה – ההחלטות בהשגה התקבלו בחלוף למעלה מ-7.5 חודשים (ובתקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020 – בחלוף למעלה מ-8.5 חודשים). העוררת לא העלתה את הטענות בנושא זה, ולא ראינו לנכון להרחיב בו יתר על הנדרש.

26. **בעניין ב.ג. בטחון**, דן בית המשפט המחוזי בשאלת ההשלכות של איחור בהחלטה בהשגה, והוחלט לקבל את הערר מטעם זה, לצד טעם מרכזי אחר שנדון בהחלטה בשים לב לנסיבות. ועדות הערר עמדו בעבר על כך שאיחור בהחלטה בהשגה מהווה שיקול בביקורת השיפוטית על סבירות ההחלטה (ראו ערר 1007-20 **אבנר נוקראי ייעוץ חשבונאי בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 28.4.2021); ערר 1795-21 **חיים ישראלי ובניו בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 18.1.2022; להלן – **עניין חיים ישראלי**); בערר 1947-21 **סנסה ייצור נייר בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 2.2.2022; להלן – **עניין סנסה**)). בנוסף, בעבר עמדנו על כך שלאיחור בהחלטה בהשגה עשויה להיות משמעות במיוחד במקרים שבהם הממצאים העובדתיים בשאלת הקשר הסיבתי אינם מובהקים דיים (ראו **עניין חיים ישראלי**, פסקאות 49-54; **עניין סנסה**, פסקאות 38-41).

27. עם זאת, כפי שהובהר **בעניין חיים ישראלי**, אין מקום לקבל את הערר רק מן הטעם שההחלטה בהשגה התקבלה באיחור, וזאת בפרט כאשר הממצאים בנושא הקשר הסיבתי הם מובהקים וחד משמעיים. בענייננו, העוררת לא הציגה כל ראיה לכך שהעבודות הופסקו עקב הקורונה, ולא מצאנו מקום לספק כי הירידה בהכנסותיה נובעת מהתנודתיות הטבעית בהכנסות החברה. למרות הליקוי בהתנהלות המשיבה, לא ראינו לנכון לפסוק הוצאות לטובת העוררת, שעה שהתיק הוכרע לרעתה (וראו **עניין חיים ישראלי**, פסקה 54).

28. אנו מורים אפוא על דחיית הערר, ללא 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, כ"ג אדר א' תשפ"ב, 24/02/2022, בהעדר הצדדים.

1806-21, 1805-21

צבי פרלמוטר, רו"ח
נציג ציבור

ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה