



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1836-21

ערר 1837-21

לפני כבוד חברי הוועדה:

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

חאג' יחיא ראאד, רו"ח - חבר

העוררת:

חלפון רפי אחזקות (1993) בע"מ מס' 511850737
באמצעות רו"ח רפי חלפון

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

החלטה

העובדות

1. ענייננו בעררים לפי סעיף 20(ב) לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) תש"ף – 2020 (להלן: "חוק התכנית לסיוע כלכלי" או "החוק"), על החלטות המשיבה בהשגות מיום 2.5.21, במסגרתן נדחו בקשות העוררת למענקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות עבור חודשים מרץ-אפריל 2020 וחודשים נובמבר-דצמבר 2020 (להלן: "המענקים").
2. העוררת היא חברה בבעלותו המלאה והבלעדית של מנהלה, רו"ח רפי חלפון. רו"ח חלפון מחזיק בנוסף ב-50% ממניות חברת מגניזול – חלפון בע"מ (להלן: "חברת מגניזול"), אשר משכירה כ-180 נכסים לצדדים שלישיים. העוררת מעניקה שירותים פיננסיים ומשפטיים לחברת מגניזול ומטפלת עבורה בהסכמי השכירות משלב חתימת ההסכם דרך קבלת התמורות והפקדתן בבנק.
3. ביום 13.9.20 העוררת הגישה השגה על החלטת המשיבה בבקשה עבור תקופת זכאות מרץ-אפריל 2020 וביום 11.03.21 העוררת הגישה השגה על החלטת המשיבה בבקשה עבור תקופת זכאות נובמבר-דצמבר 2020. ביום 2.5.21 ניתנו החלטות בהשגות בהן נקבע כי העוררת אינה זכאית למענקים. הנימוק שבבסיס דחיית ההשגות הוא כי מבדיקת ההכנסות המדווחות עולה כי מחזור הבסיס כולל בתוכו הכנסות בגין חשבונות שהופקו לחברת מגניזול שהיא חברה קשורה, ובהתאם לסעיף 28(2) לחוק, בהגדרת "עסקה" יש לנטרל את הכנסות אלו. לאחר נטרול ההכנסות הנ"ל מתקופת הבסיס נמצא כי לחברה אין ירידה בהכנסות בשיעור המזכה במענק.
4. בהחלטה בהשגה עבור תקופת זכאות מרץ-אפריל 2020 צוינו נימוקים נוספים לדחיית ההשגה. צוין כי לחברה מחזור בסיס חריג מאוד ביחס להכנסותיה החודשיות ובדיקה נוספת העלתה כי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

סך הכנסות החברה מחברת מגניזול הן בגין "שכירות" ולכן לחברה אין ירידה בהכנסות בחברה הקשורה.

5. העוררת לא השלימה עם החלטות אלה והגישה עררים ביום 3.10.21. לתיקי הערר לא צורפו אסמכתאות לתמיכה בטענות העוררת, לרבות דוחות ESNA, כרטסות, חשבוניות, מסמכי השגה ועוד. בהחלטה מיום 3.10.21 יו"ר הוועדה הסב את תשומת לב העוררת לתקנה 2(ה) לתקנות התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) (סדרי הדין והמינהל בוועדת הערר), התשפ"א 2020 הקובעת כי לכתב הערר יצורפו העתקים של כל המסמכים הנוגעים לעניין וכי מסמך שלא צורף לכתב הערר, אף שהוא מצוי ברשות העורר, לא יסתמך עליו בעל דין בדיון בערר אלא ברשות ועדת הערר ומטעמים מיוחדים שיירשמו. יו"ר הוועדה התיר לעוררת להמציא מסמכים התומכים בטענותיה תוך 7 ימים. העוררת בחרה לצרף פלטים מרשות התאגידים, אך על אף האמור בהחלטה לא צורפו האסמכתאות הנדרשות לתמיכה בטענותיה של העוררת. בעקבות החלטה נוספת מיום 11.10.21 העוררת צירפה לבסוף דו"חות ESNA לשנים 2019-2020.

6. ביום 2.12.21 התקיים דיון באמצעים טכנולוגיים, בהשתתפות נציג העוררת, רו"ח חלפון, ב"כ העוררת וב"כ המשיבה (להלן: "הדין").

טיעוני העוררת

7. בכתבי הערר נטען שטענת המשיבה כי מדובר בעסקאות בין בעל המניות לחברה הינה שגויה. העוררת וחברת מגניזול הן חברות אחיות, על כן כל העסקאות הנעשות בין החברות הן אמיתיות לחלוטין. העוררת אינה בעלת מניות בחברת מגניזול ועל כן כל העסקאות שנעשו ביניהן עומדות בהגדרת עסקה בסעיף 8(2)(א) לחוק ואין כל סיבה לנטרל עסקאות אלו.

8. לעניין החלטת המשיבה לגבי תקופת זכאות מרץ-אפריל 2020, נטען כי חלה טעות והעוררת אינה משכירה נכסים ואין לה הכנסות משכירות. העוררת משמשת גורם מתפעל בחברה הקשורה וגובה דמי ניהול, קידום מכירות וכדומה. עוד נטען כי ההחלטה בהשגה ניתנה בחלוף 120 ימים, בניגוד לאמור בסעיף 20(ב) לחוק, ולכן חלף הזמן למתן החלטה בהשגה.

9. העוררת בתגובתה לכתב התשובה מיום 25.11.21 טענה כי חברת מגניזול נפגעה בעקבות הקורונה בצורה משמעותית, ולכן לא יכלה לעמוד בתשלומים. משכך ועל מנת להימנע מלהגיע למצב של קושי בעמידה ביעדי התשלומים של חברת מגניזול הוצאו הזיכויים המוזכרים והכספים הושבו. בשנים קודמות שילמה החברה הקשורה ללא כל קושי תשלומים אלו או סכומים דומים.

10. העוררת הפנתה להחלטה בערר 1202-21 ש.מ. משאלי ניהול והשקעות בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 15.07.2021) (להלן: "עניין משאלי") שם התקיים דיון בנושא נטרול עסקאות עם בעלי עניין. העוררת טענה כי במקרה זה הועלתה הטענה של החזקה טכנית ונקבע שאין



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לכך שום השפעה. העוררת טענה כי הפרשנות בעניין משאלי הייתה מאוד דווקנית ואינה מתקיימת במקרה זה.

11. בהודעה הבהרה שהגישה העוררת ביום 30.11.21, נטען כי היא אינה בעלת מניות בחברת מגניזול, משכך העוררת איננה נופלת בהגדרת הסעיף ככתבו וכלשונו. בנוסף טענה העוררת כי השירותים שניתנו לחברה הקשורה היו אמורים להתבצע בכל מקרה, בין אם על ידי העוררת ובין אם על ידי אחרים, שכן לא ניתן להפעיל מערך נכסים כל כך גדול ללא גורם מתפעל.

טיעוני המשיבה

12. בכתב התשובה שהוגש ביום 21.11.21, עמדה המשיבה על הרקע לחקיקת חוק התכנית לסיוע כלכלי. כמו כן, עמדה על תכלית המענק בדבר השתתפות בהוצאות קבועות וכן על הנוסחה שנקבעה לחישוב גובה המענק, והמרכיבים בנוסחה הנותנים ביטוי לתכלית המענק. כן ציינה המשיבה את תנאי הזכאות למענק, והדגישה את התנאי בדבר קיום קשר סיבתי בין הירידה במחזור העסקאות בתקופת הזכאות בהשוואה לתקופת הבסיס לבין ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה.

13. המשיבה חזרה על נימוקיה בהחלטותיה בהשגות. המשיבה בדקה את זכאות העוררת למענק ונמצא כי לעוררת מחזור בסיס חריג ביחס להכנסותיה החודשיות. בבדיקת ההכנסות עלה כי ההכנסות המדווחות כוללות הכנסות אשר הופקו לחברת מגניזול, שהיא חברה קשורה. המשיבה טוענת כי אף החזקה של 50% מקיימת את תנאי ההחגה הקבוע בסעיף 8(2) לחוק ולפיו הגדרת עסקה ממעטת "מכר טובין או מתן שירות מאת בעל מניות בחברה או שותף בשותפות לחברה שהוא בעל מניות בה או לשותפות שהוא שותף בה, לפי העניין". משכך המשיבה טוענת כי בהתאם להוראת הסעיף יש לנטרל ההכנסות מחברת מגניזול בתקופת הבסיס וכי לאחר הנטרול עולה כי לעוררת אין ירידה בהכנסות בשיעור העולה על 25% ועל כן העוררת אינה עומדת בתנאי הזכאות למענק.

14. כמו כן מבדיקת המשיבה עלה כי סך ההכנסות מחברת מגניזול בגין "שכירות" בתקופה 1/2019 - 4/2019 עומדות על סך של 1,035,555 ₪ וסך ההכנסות מחברת מגניזול בגין "שכירות" בתקופה 1/2020 - 4/2020 עומדות על סך של 1,183,760 ₪ ומשכך, לחברה אין ירידה בהכנסות מחברת מגניזול. עוד הוסיפה המשיבה כי העוררת הפיקה בתקופת 11-12/2020 חשבוניות זיכוי לחברת מגניזול ולאחר נטרול חשבוניות הזיכוי מתוך מחזור תקופת הזכאות, עולה כי לעוררת אין ירידה בהכנסות בשיעור העולה על 25%. לאור כל האמור המשיבה טענה כי העוררת אינה עומדת בתנאי הזכאות למענק.

15. לעניין טענת העוררת כי ההחלטה בהשגה עבור מרץ אפריל 2020 לא ניתנה כדין, המשיבה טענה כי על אף השיהוי במתן ההחלטה בהשגה לא עומדת לעוררת טענת ההתיישנות. המשיבה הפנתה להחלטות הוועדה שניתנו בנושא זה בעררים 1023-21 ו-1024-21 כ.מ. סלאמה בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 04.05.2021), שם נקבע כי מאחר ובשונה מחוקי מס אחרים בהם נקבע מפורשות כי אי מתן החלטה בהשגה במועד מביאה לתוצאה שבה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ההשגה מתקבלת מאליה, הרי שמקום בו הוראה שכזו לא נכללה בחוק דנן, יש בה כדי ללמד כי אי מתן החלטה בהשגה תוך 120 ימים, אינה מקימה עילה לטענת התיישנות. כמו כן בשונה מסעיפי חוק אחרים כגון סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה, סעיף 87 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשנ"ג-1963 ועוד, בהחלטת הממשלה או בחוק לא נקבעה סנקציה על אי מתן החלטה במועד ולפיה יראו את ההשגה כאילו נתקבלה. בית המשפט העליון עמד בשורה ארוכה של פסקי דין על ההבחנה בין הוראות החוק שקבעו סנקציה בצדן לבין אלו שלא. המשיבה הפנתה לערר 1060-21 ב.ג. **ביטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שרותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 28.04.2021) שם נקבע כי הוראות חוק התוכנית לסיוע כלכלי לעניין מועדים נושאות אופי מדריך, וכי המחוקק בחר שלא לנקוט בסנקציה. לאור כל זאת יש לדחות את טענת העוררת לעניין התיישנות המועד להחלטה המשיבה בהשגה.

טענות הצדדים בדיון

16. במהלך הדיון בעררים אלה, הצדדים ביקשו שהטענות שהעלו בדיון בתיקי הערר בעניינה של חברת הלל גולנד אחזקות בע"מ (להלן: "חברת הלל"), ישמשו גם לצורך עררים אלה. לאור בקשת הצדדים ועל מנת לייעל את הדיון, נעתרו לבקשתם וקבענו שפרוטוקול הדיון בעררים 1833-21, 1834-21 ו-1835-21 מיום 2.12.21 (להלן: "פרוטוקול חברת הלל") יהווה חלק בלתי נפרד מעררים אלו, מאחר והוא דן באותה סוגיה משפטית ומדובר בעסקאות שבוצעו גם הן מול חברת מגניזול.

17. בדיון העוררת טענה כי יש לפרש את ההוראה לעניין הגדרת "עסקה" שבסעיף 8(א)(2) לחוק כך שההחרגה נוגעת רק לבעל מניות בחברה שנותן שירות לחברה. לטענתה, נותן השירות צריך להיות בעל המניות בחברה שהוא מעניק לה שירות, כאשר במקרה זה אמנם בעל המניות בעוררת הוא גם בעל המניות בחברה הקשורה, אך העוררת, המעניקה את השירות, אינה בעלת מניות בחברה הקשורה. עוד הוסיפה העוררת כי רשות המסים פרסמה הבהרה בחודש אוגוסט 2020 בנושא של "עסקה" ו"מחזור", שם חזרה על ההוראה כי הנטרול יהיה בין בעל מניות בחברה לבין החברה. לאמור, אילו רצתה רשות המסים לבחור במצב שבו הייתה דנה בחברות בת או חברות קשורות, כמו העוררת וחברת מגניזול, הייתה כותבת בפירוש, אך בחרה שלא. על כן כאשר רשות המסים מנטרלת את העסקאות היא פועלת בניגוד להוראת המחוקק.

18. העוררת טענה כי הן היא והן חברת מגניזול נפגעו, וכל אחת מהן זכאית לקבל את חלקה. העוררת הדגישה כי אף אם חברה היא בעלת קרבה כזו או אחרת למקבל השירות, לא מצטמצם הנזק שנגרם לה ולא מצטמצמות זכותה לקבל את המגיע לה על פי חוק.

19. לשאלותינו בדיון העוררת הסבירה כי היקף הפעילות שנדרש ממנה היה נמוך בהרבה בשל הצטמצמות הפעילות של חברת מגניזול, וכי היא לא צירפה ראיות שממחישות שהפגיעה נגרמה באופן ישיר בשל הקורונה, שכן היא לא נדרשת לכך לפי החוק. העוררת הוסיפה כי בעקבות החלטות הוועדה היא צירפה את נתוני ההכנסות שלה כאסמכתא לפגיעה, אך אישרה כי לא צירפה אסמכתאות נוספות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

20. העוררת טענה לראשונה במסגרת הדיון כי רק חלק מהפגיעה שחוותה בהכנסותיה נבע מכך שחברת מגניזול לא שילמה עבור מלוא השירותים. חלק אחר נבע מכך שלקוחות אחרים, שאינם קשורים לעוררת, לא שילמו כתוצאה מהפגיעה האישית שלהם. העוררת טענה כי ההכנסה המתקבלת מחברת מגניזול היא פחות מרבע ממחזור הכנסותיה. בעקבות אמירות אלה בדיון קבענו כי טענה זו מהווה הרחבת חזית, במיוחד כשהעוררת נמנעה ביודעין להמציא אסמכתאות אשר יכלו לתמוך בטענותיה אלו. העוררת גם לא הצביעה על כך שהציגה אסמכתאות מעין אלה אף בשלב ההשגה ולכן אין מקום להידרש אליהם בשלב הערר.
21. לשאלתנו בדיון מדוע לא התייחסה לטענת המשיבה בדבר הוצאת חשבונית זיכוי לחברת מגניזול במהלך תקופת הזכאות, העוררת חזרה על טענתה כי חברת מגניזול לא יכלה לשלם לה את התמורה בשל מצב תזרימי קשה והיעדר פעילות ולכן העוררת השיבה את הכספים למגניזול. העוררת הצהירה בדיון שהיא מוכנה שינטרלו את חשבונית הזיכוי לגבי אותה תקופה.
22. העוררת טענה כי היא קמה בשנת 1993 וחברת מגניזול נפתחה כמה שנים קודם לכן. העוררת וחברת מגניזול מתנהלות בצורה זו במשך שנים ארוכות, עוד לפני תחילת משבר הקורונה. מבחינתה לא הייתה ציפייה למענקים כאלה או אחרים, כך שלא הייתה שום ידיעה או תכנון מס מצד העוררת וחברת מגניזול. העוררת לא התכוונה לוותר על כספים ובכך לקבל מענקים שהיא לא זכאית להם.
23. ב"כ המשיבה טענה בדיון כי קבלת פרשנות העוררת תיצור אפליה לא מוצדקת בין נותן שירות שהוא עוסק מורשה ועצמאי (ובעל מניות בחברה שלה הוא מעניק שירות) לבין חברות שנותנת את השירות ומוחזקות 100% על ידי אותו בעל מניות שמחזיק במניות בחברה שלה מוענק השירות. לטענת המשיבה לשון החוק רחבה מספיק וכוונת המחוקק הייתה לנטרל עסקאות כאלה וכאלה. יש להיעצר כבר בשלב בו המחוקק מיוזמתו נטרל את העסקאות האלה מחשש לניגוד עניינים, ואין טעם להיכנס לשאלת הקשר הסיבתי. מדובר בבעלי עניין שמחליטים מתי הם משלמים לחברה, מתי הם מוותרים לחברה על התשלום ומתי מחזירים לה כספים. הזיכוי שנעשה לא היה קורה לולא ניגוד העניינים בו החברות מצויות. בנוסף טענה ב"כ המשיבה כי חברת מגניזול קיבלה את המענקים, ולכן יכלה לשלם באמצעותם לעוררת.
24. ב"כ המשיבה טענה כי כאשר מנטרלים את כל הכספים שעוברים בין חברות בעלי העניין, רואים שלא הייתה ירידה במחזורים. תכלית החקיקה מתגשמת במקרה זה ולכן יש מקום לנטרל את העסקאות.

טענות הצדדים בדיון בעניינה של חברת הלל

25. בדיון טענה העוררת שחברת מגניזול לא שילמה לחברת הלל עבור שירותיה מאחר והיא נפגעה במהלך תקופת הקורונה. חברת הלל אחראית על מערך השירותים שמיועד לתמוך בהשכרת הנכסים על ידי חברת מגניזול. לטענת העוררת, היקף השירותים שחברת הלל נתנה לחברת מגניזול הצטמצם ולכן הכנסותיה ירדו בהתאם.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

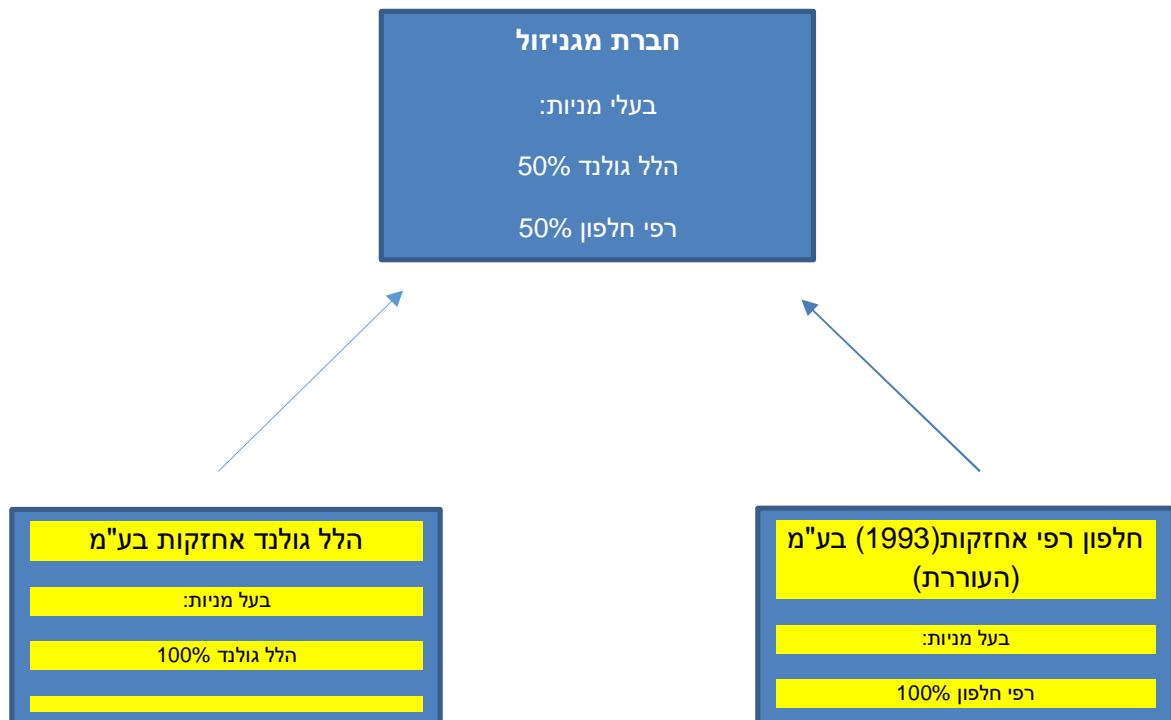
26. עוד טענה העוררת שהפגיעה שנגרמה בעקבות משבר הקורונה במקבלי השירות משתרשת לנותני השירות. המדובר בשרשרת נזקים שמחלחלת מלמעלה כלפי מטה ואין שום סיבה לקפח את נותנת השירות רק בגלל שבעל המניות בה הוא בעל מניות אצל מקבלת השירות.

27. המשיבה טענה כי דין העררים להידחות וזאת כאשר המחוקק בחר לנטרל עסקאות בין בעלי עניין משותפים, בשל הימצאות במצב של ניגוד עניינים. במקרים אלו קיים חשש ממשי שהעסקאות בין הצדדים לא יקיימו את דרישת הקשר הסיבתי. לנוכח לשון החוק הברורה, אין מקום לתת פרשנות להוראות החוק. המשיבה הוסיפה וטענה שחברת מגניזול קיבלה מענקים ולכן היתה אמורה לשלם על כל השירותים שהעוררת העניקה לה.

דין והכרעה

28. לאחר עיון בטענות העוררת והמשיבה, כפי שבאו לידי ביטוי בכתבי הטענות, במסמכים שצורפו להם ובמהלך הדיון, החלטנו כי דין העררים להידחות ולהלן נימוקינו.

29. על מבנה החברות, הקשר ביניהם ובעלי המניות בהן ניתן ללמוד מהתרשים הבא (שנערך עפ"י פלטי רשות התאגידים שצירפה העוררת לכתבי הערר):



30. חברת מגניזול עוסקת בהשכרת כ-180 נכסים לצדדים שלישיים. העוררת מעניקה שירותים פיננסיים ומשפטיים לחברת מגניזול, פועלת לקיום הוראות ההסכמים שנחתמו בין חברת מגניזול לשוכרים ואחראית על נקיטת הליכים נגד שוכרים שלא עמדו בהסכמים. חברת הלל מטפלת בכל ההיבטים הטכניים של השכרת הנכסים לרבות, ביצוע שינוי במבנים לבקשת השוכרים, שירותי ניהול ותחזוקה של הנכסים ותפעול השטחים הציבוריים.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

31. העוררת וחברת הלל העניקו שירותים לחברת מגניזול בין אם מדובר בשירותי ניהול ותחזוקה ובין אם מדובר בשירותים משפטיים. חברות אלו מוחזקות (כל אחת בנפרד) על ידי שני בעלי המניות בחברת מגניזול. אין מחלוקת כי חברת מגניזול קיבלה מענקי הוצאות קבועות בהתאם להוראות החוק (עמ' 1 ש' 26 לפרוטוקול חברת הלל).

החרגת עסקאות בין בעלי מניות משותפים

32. סוגית עסקאות הנערכות בין בעלי מניות משותפים נדונה והוכרעה במספר החלטות על ידי המותבים השונים של ועדות הערר (ראו ערר 1008-21 תחנת דלק היצירה בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 24.03.2021) (להלן: "עניין דלק היצירה"); ערר 1025-21 אלה ר. רחל ובניה בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 22/04/2021) (להלן: "עניין רחל ובניה"); ערר 1012-20 רוטשילד 57 ראשל"צ יזמות בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 10.05.2021) (להלן: "עניין רוטשילד"); ערר 1068/21 ג'ו לגנד- ישראל בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 19.08.2021); ערר 1589-21 פליסידד (פיסגה) בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 04.11.2021) (להלן: "עניין פליסידד"); ערר 1929-21 עמוס נעים נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 23.11.2021) ועניין משאלי שצוין לעיל.

33. סעיף 8(א) לחוק התכנית לסיוע כלכלי קובע כי ירידה במחזור העסקאות מהווה תנאי לצורך קבלת המענק. לעניין עסקאות הנערכות בין בעלי מניות משותפים או שותף בשותפות, הורה המחוקק כי עסקאות אלו לא יכללו במחזור העסקאות וזאת על דרך החרגתם מהגדרת "עסקה":

**"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;**

34. הרציונל העומד בבסיס החרגת עסקאות בין בעלי מניות משותפים הוא שעסקאות אלו כרוכות בניגוד עניינים וייתכן מצב שבעל השליטה המשותף יכול לתמרן את העסקאות ביניהם באופן שיכול להשפיע על מחזורי העסקאות בתקופות הבסיס והזכאות (ראו עניין רוטשילד לעיל). לפי הוראות החוק, אין מקום לבחון האם עסקאות אלו אכן הושפעו מיחסי בעלי המניות המשותפים ודי בכך שהעסקאות בוצעו בין בעלי מניות משותפים על מנת שאלה יוחרגו ממחזור העסקאות.

35. בעניין רחל ובניה בע"מ, עמדה הועדה על ניגוד העניינים בעסקאות בין חברות בבעלות משותפת תוך שהיא קובעת את הדברים הבאים, הרלוונטיים למקרה שבפנינו:

" כיוון שמדובר בחברות שמצויות בבעלות משותפת, לא ניתן להשתחרר מהרושם שהאילוצים המתוארים באינטראקציה העסקית בין החברות, הם מלאכותיים. היד המכוונת בשתי החברות היא ידו של בעל השליטה, שיכול למעשה להעביר באופן



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

חופשי זכויות והתחייבויות בין החברה האם לחברת הבת. הבחירה אילו זכויות וחובות יירשמו בחברה אחת ואילו יירשמו באחרת עשויה להיגזר ממגוון רחב של שיקולים, תפעוליים ואחרים, שמטבע הדברים שמורים עם בעל השליטה. גם במקרה שלפנינו, בשאלה מדוע הוויתור על דמי השכירות נזקף דווקא לחובת חברת האם, נותרו השיקולים עמומים, ואין באפשרותנו להסתפק בהסברים שניתנו על ידי העוררת." (ההדגשות אינן במקור)

36. בעניין תחנת דלק היצירה, הוועדה דנה בהרחבה בטעמים העומדים ביסוד הוראת נטרול העסקאות בחברות בין בעלי מניות משותפים תוך שהיא קובעת את הדברים הבאים:

" כידוע, כלל יסוד בדיני החברות, הוא כי עסקה של חברה עם בעל עניין כרוכה בניגוד עניינים, ומטעם זה היא נבחנת ביתר זהירות. חוק החברות, התשנ"ט-1999 קובע הליכי אישור מיוחדים לעסקאות עם בעלי עניין, עליהם הוסיפה הפסיקה כללי זהירות נוספים (ראו ע"א 7657/17 ר"ח חן ברדיצ'ב בתפקידו כנאמן על הסדר הנושים של פויכטונגר תעשיות בע"מ נ' פויכטונגר (פורסם בנבו, 18.6.2020), פסקה 56 לפסק הדין של השופטת וילנר; ת"צ (מחוזי ת"א) 26809-01-11 כהנא נ' מכתשים-אגן תעשיות בע"מ (פורסם בנבו, 15.5.2011)). בנסיבות כאלו, החשש הוא כי מנהלי החברה אינם מייצגים באופן הולם את האינטרסים של החברה, וכי בהחלטות אלו מעורבים גם אינטרסים אישיים שלהם, או של תאגידיים אחרים שהם בעלי עניין בהם.

עסקה עם בעל שליטה היא אולי המקרה שבו ניגוד העניינים הוא מובהק ביותר, אך ניגוד עניינים יכול להתקיים גם בעסקאות עם בעלי עניין אחרים – בעלי מניות שאינם בעלי שליטה, נושאי משרה בחברה, חברות אחרות שלבעל השליטה יש עניין אישי בהם, ועוד. ניגוד העניינים הכרוך בעסקה עם בעל עניין בחברה עשוי להוביל לכך שההחלטה על עסקה כזו לא תהיה החלטה מיטיבית מנקודת מבטה הפנימית של החברה." (ההדגשות אינן במקור)

37. החוק מחריג באופן מפורש עסקאות שבוצעו בין בעלי מניות משותפים. העוררת טענה כי במקרה זה העסקאות בוצעו בין שתי חברות שאינן בעלות מניות בחברה האחרת וזאת כאשר הסעיף מתייחס לעסקה שנערכה בין בעל מניות בחברה לחברה שהוא בעל מניות בה. לעמדתה, בהתאם לפירוש המילולי של הוראות החוק אין לנטרל את העסקאות בינה לבין חברת מגניזול.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

38. טענה זו אינה מתיישבת עם תכלית החקיקה ומרוקנת את הוראות החוק מתוכן. אין חולק שבמצב דברים בו העסקאות בוצעו בין העוררת (שמנייתיה מוחזקות על ידי רפי חלפון) לבין חברת מגניזול (שמחצית ממנייתיה מוחזקות על ידי רפי חלפון), מתקיים אותו חשש בדבר ניגוד עניינים העלול להביא לכך שהעסקאות בין החברות יושפעו משיקולים של בעל המניות שמחזיק במניות שתי החברות.

39. כבר בשלב זה נעיר כי במקרה שבפנינו לא מדובר רק בחשש שמא אותן עסקאות בין החברות יושפעו מבעלי המניות המשותפים. מהנתונים שהובאו בפני הוועדה עלה כי העסקאות בין העוררת לחברת מגניזול הושפעו בצורה מהותית מבעלות המניות המשותפת. לראיה, העוררת וויתרה על חלק מהכנסותיה במהלך תקופת משבר הקורונה ואף הוציאה חשבונית זיכוי לחברת מגניזול, פעולות העומדות בסתירה לשיקולי כדאיות כלכלית. פעולות אלו בוצעו רק מאחר שחברת מגניזול נמצאה במצב תזרימי קשה והיעדר פעילות. (עמ' 4 לפרוטוקול ש' 10-13, ועמ' 5 לפרוטוקול ש' 7-1). נתון זה לכשעצמו מנתק את דרישת הקשר הסיבתי בין הירידה במחזור העסקאות להשפעה הכלכלית בשל התפשטות נגיף הקורונה. אף ללא החריג להגדרת "עסקה" הקבוע בחוק, היה מקום לנטרל עסקאות אלו בשל היעדר קשר סיבתי. ב"כ העוררת היה ער להשלכות התנהלות זו, וכמוצא אחרון ביקש מהוועדה לנטרל רק את העסקה נשוא חשבונית הזיכוי (עמ' 5 לפרוטוקול ש' 10).

40. ב"כ העוררת הפנה בטיעונו להחלטות הוועדה בעניין משאלי. מעיון בהחלטה עולה כי הוועדה קבעה עמדה המנוגדת לטיעוני העוררת. במקרה זה הוועדה דחתה את פרשנות העוררת לעניין הקשר בינה לבין החברות המקבלות שירות. הוועדה קבעה כי במידה שהמחוקק היה מעוניין להחיל את הגדרת המונח "חברה-בת" מחוק ניירות ערך לחוק התוכנית לסיוע כלכלי, היה עושה זאת במפורש כפי שעשה בהגדרת מונח "חבר בורסה".

41. ב"כ העוררת (שהוא בעלי המניות הבלעדי בעוררת), ייצג מספר חברות בפני וועדות הערר בתיקים בהם נדונה סוגית "נטרול" עסקאות בין בעלי שליטה משותפים. במהלך ניהול הליכים אלו, ב"כ העוררת נמנע מלהביא בפני הוועדה את העובדה שהעלה טענות דומות בפני מותבים אחרים שדנו והכריעו בנושא זה. בעניין פליסידד בו ייצג ב"כ העוררת, מדובר בעסקאות בין שתי חברות המוחזקות על ידי בעלי מניות משותפים. המדובר באותה סוגיה משפטית הנשענת על מסכת עובדתית זהה למקרה שבפנינו. במקרה זה, הוועדה דחתה את טענות ב"כ העוררת וקבעה את הדברים הבאים:

" עיסקה עם בעל מניות היא אולי המקרה שבו ניגוד העניינים הוא מובהק ביותר, אך עוד נקבע כי הדברים נכונים ביחס לבעלי שליטה, וגם ביחס לבעלי מניות שאינם בעלי שליטה, כגון נושאי משרה בחברה, חברות אחרות שלבעל השליטה יש עניין אישי בהם, ועוד. בהתאם לזאת, אנו דוחים טענת העוררת ולפיה אין להחיל הוראות סעיף 8(א)(2) לחוק התכנית לסיוע כלכלי על העסקאות עם חברת פרסום, שכן, לטענת העוררת, היא



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

אינה בעלת מניות בחברת פרסום. מסקנתנו היא, כי די בעובדה שבעל המניות בעוררת הוא בעל מניות בחברת פרסום, כדי להחיל את הוראות הסעיף על העסקאות שבין העוררת לבין חברת פרסום, שכן בעסקאות מסוג זה יש חשש של ממש שדרישת הקשר הסיבתי אינה מתקיימת, ושהירידה במחזורים אינה נובעת מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה, אלא משיקולים אחרים, שאינם רלוונטיים לעוררת.

מחזורי העסקאות של העוררת, לאחר "נטרול" עסקאותיה עם חברת פרסום, עומד על שיעור אפס, הן בתקופת הבסיס והן בתקופת הזכאות. משכך, העוררת אינה עומדת בתנאי הזכאות למענקים כפי שנקבעו בחוק התכנית לסיוע כלכלי, והחלטות המשיבה בהשגותיה - בדין יסודן."

42. בהתאם להוראות החוק, התכלית העומדת מאחורי החריג להגדרת "עסקה" והמדיניות המשפטית הנוהגת, אנו קובעים כי בצדק הורתה המשיבה על "נטרול" העסקאות בין העוררת לחברת מגניזול בעת חישוב המענק. אנו שותפים לעמדה שדי בכך שבעל המניות בעוררת הוא אחד מבעלי המניות בחברת מגניזול, כדי להביא להחרגת העסקאות בין שתי החברות ממחזורי העסקאות. למעלה מן הצורך, במקרה שבפנינו השתכנענו שהירידה במחזור העסקאות אינה נובעת מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה, אלא משיקולים תזרימיים של חברת מגניזול. אלמלא בעלות המניות המשותפת, ספק רב אם העוררת היתה מוותרת על הכנסותיה, קל וחומר מחזירה חלק מהן לחברת מגניזול.

היעדר קשר סיבתי בין הירידה במחזור העסקאות להתפשטות נגיף הקורונה

43. די בהוראות החוק ובנימוקים שפורטו לעיל כדי להביא לדחיית העררים. נוסף כי העוררת לא עמדה בנטל להוכיח כי הירידה במחזור העסקאות נבעה בעקבות ההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה. אף במידה ובחוק התוכנית לסיוע כלכלי לא היתה הוראה המחריגה עסקאות בין בעלי מניות משותפים, היינו מורים על דחיית העררים בהיעדר קשר סיבתי. במקרה זה לא רק שהעוררת לא עמדה בנטל להוכיח את הקשר הסיבתי, אלא שמהראיות שהובאו בפנינו ניתן לקבוע כי העוררת סייעה תזרימית לחברת מגניזול בדרך של וויתור על הכנסות (ואף השבת כספים), כך שהירידה במחזור העסקאות לא נבעה בשל הירידה בהיקף הפעילות, כפי שטענה העוררת.

44. ביום 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



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

קבועות. במסגרת החלטת הממשלה נקבעה תקופת מענק לחודשים מרץ – אפריל 2020, לעוסקים העומדים בתנאי הזכאות למענק.
45. 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".

46. תנאי דומה נקבע בסעיף 8(3) לחוק התוכנית לסיוע כלכלי:
"3) הירידה במחזורי העסקאות כאמור בפסקה (2) נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש";

47. תכלית החלטת הממשלה והחוק היא מתן פיצוי בגין השפעת נגיף הקורונה ולא רק בעקבות ירידה בין מחזורי תקופת הבסיס למחזורי תקופת הזכאות. 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.

48. 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)).

49. סוגיית הקשר הסיבתי בהקשר מענקי הקורונה נדונה במספר רב של החלטות ועדות הערר (ראו לדוגמה ערר 1030-21 **א.ל ניהול אולמות חתונה נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 24.3.2021); ערר 1007-21 **יתד טכנולוגיות נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 8.3.2021); ערר 1005-21 **טי ג'אט סיסטמס 2006 נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 9.3.2021) ועניין תחנת דלק היצירה).

אי הבאת ראיות להשפעת משבר הקורונה על הירידה במחזור העסקאות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

50. העוררת לא צירפה לתיקי הערר ראייה כלשהי התומכת בטענתה כי הירידה במחזור העסקאות נגרמה בשל התפשטות נגיף הקורונה. הועדה העירה את תשומת לב ב"כ העוררת לתקנה 2(ה) תקנות התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) (סדרי הדין והמינהל בוועדת הערר), התשפ"א-2020 הקובעת:

"לכתב הערר יצורפו העתק של ההחלטה נושא הערר והעתקים של כל המסמכים הנוגעים לעניין; לא צורף מסמך כאמור לכתב הערר, אף שהוא מצוי ברשות העורר, לא יסתמך עליו בעל דין בדיון בערר אלא ברשות ועדת הערר ומטעמים מיוחדים שיירשמו."

51. לפני משורת הדין, בהחלטתנו מיום 3.10.21, אפשרנו לעוררת להמציא מסמכים התומכים בטענותיה לאחר הגשת הערר, וזאת בהתאם לשיקול דעתה. לאחר ההחלטה, ב"כ העוררת בחר לצרף רק שני פלטים של רשות התאגידים. לנוכח התנהלות זו, ביום 11.10.21 ניתנה החלטה נוספת בה הערנו כי העוררת בחרה שלא לצרף אסמכתאות לתמיכה בטענותיה לרבות, דוחות ESNA, כרסות, חשבונות, מסמכי השגה וכו'. בשולי ההחלטה ציינו: "הימנעות העוררת מלצרף מסמכים גם בשלב זה של ההליך וחרף החלטת הוועדה תמוהה, וספק רב אם בהתנהלות זו יעלה בידי העוררת להוכיח טענותיה". גם לאחר החלטה זו, העוררת בחרה שלא להגיש אסמכתאות כלשהן מלבד שני דוחות ESNA.

52. במהלך הדיון, עת ב"כ העוררת נדרש להשיב כיצד מתקיימת דרישת הקשר הסיבתי בין הירידה במחזור העסקאות למשבר הקורונה, ענה שהיקף הפעילות ירד מבלי להתייחס לראיות כלשהן. בכתבי הטענות ובדיון העוררת לא הצביעה על ראייה כלשהי ממנה ניתן ללמוד על הסיבה לירידה במחזור העסקאות. דיון העוררת התבקשה להבהיר על אילו ראיות היא מסתמכת לשם הוכחת טענותיה:

"לשאלת יו"ר הוועדה: ב"כ העורר יבהיר לוועדה אילו ראיות/אסמכתאות הוצגו לוועדה אשר יכולות לתמוך בטענותיו שמועלות היום לראשונה אודות הפגיעה בעוררת בעקבות משבר הקורונה?"

העורר: לא צירפתי ראיות שממחישות שהפגיעה נגרמה באופן ישיר בשל הקורונה, גם לא נדרשתי לעשות כך על פי החוק. (עמ' 3 לפרוטוקול ש' 14-18).

53. במסגרת עררים אלו, העוררת לא הציגה ראיות כלשהן לתמיכה בטענותיה (חרף החלטות הוועדה בנושא) ודי בהתנהלות זו בכדי לקבוע כי העוררת לא עמדה בנטל הנדרש להתערבות הוועדה בהחלטת המשיבה.

54. עורר המבקש מערכאה מינהלית להתערב בהחלטת הרשות, ראו שיפרוס את כל התשתית העובדתית על מנת שהוועדה תוכל לבחון את סבירות ההחלטה שהתקבלה על ידי הרשות. העוררת לא הציגה ראיות כלשהן לגבי העסקאות בינה לבין חברת מגניזול ואף לא הציגה ראיות בדבר השפעת משבר הקורונה על הירידה במחזור העסקאות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הירידה במחזור העסקאות נעדרת קשר סיבתי

55. מעבר לעובדה שהעוררת לא עמדה בהוכחת הקשר הסיבתי, במהלך הדיון התברר כי הירידה במחזור העסקאות נבעה בשל ויתור על הכנסות מחברת מגניזול. יובהר כי אלמלא קשרי בעלי המניות המשותפים, העוררת היתה עומדת על קבלת מלוא התמורה מחברת מגניזול, במיוחד בשעת משבר כלכלי. ב"כ העוררת אישר במהלך הדיון שהירידה במחזור העסקאות נבעה בין היתר, מאחר וחברת מגניזול לא שילמה את מלוא הסכומים שהיתה צריכה לשלם לעוררת.

"לשאלת יו"ר הוועדה: האם העוררת מתארת שהירידה במחזור העסקאות נבעה מאחר

וחברת מגניזול לא שילמה לה את הסכומים שהיא הייתה צריכה להידרש לשלם לה?

העורר: חלק מהפגיעה בהכנסות של חלפון רפי אחזקות היה מהסיבה הזו. חלקים אחרים של הפגיעה במחזור ההכנסות, נבעה מכך שלקוחות שלי במשרד שלה אני נותן שירותי הנהלת חשבונות, לקוחות שאין לי כל קשר אליהם, לא יכלו לשלם לי כתוצאה מהפגיעה האישית שלהם." (עמ' 4 לפרוטוקול, ש' 8-12 -ההדגשות אינן במקור)

56. במקרה שבפנינו לא רק שהעוררת וויתרה על הכנסות מחברת מגניזול, אלא שאף הפיקה חשבונית זיכוי לחברת מגניזול במהלך חודשים נובמבר-דצמבר 2020. במקרה זה הירידה במחזורי העסקאות של העוררת נבעה בשל ויתור על הכנסות מאחר וחברת מגניזול לא יכלה לשלם את מלוא הסכומים שנדרשה לשלם, בשל היעדר פעילות. העוררת שביקשה לסייע לחברת מגניזול על מנת לא להביאה למצב תזרימי קשה, אף השיבה לה כספים. התנהלות זו מעידה אלף עדים על השפעת בעלי המניות המשותפים בשתי החברות. ב"כ העוררת תיאר בדיון מדוע העוררת השיבה כספים לחברת מגניזול (כשלגבי אותה תקופה העוררת ביקשה מהמדינה מענקי סיוע בשל כספים שוויתרה עליהם לטובת חברת מגניזול):

" חברת מגניזול חלפון לא יכלה לשלם את מלוא הסכומים שנדרשה לשלם, בשל היעדר הפעילות. חלק מהכספים נתקבלו מראש בחודשים קודמים. בשל לא להביא את מגניזול חלפון למצב תזרימי קשה, השבנו את הכספים למגניזול חלפון בע"מ. החזרתי כסף ממש, רשמתי שיק ושילמתי זיכוי." (עמ' 5 לפרוטוקול ש' 6-10 -ההדגשות אינן במקור)

57. לאחר שהוועדה העירה על הבעיתיות בהתנהלות העוררת ועל כך שאלמלא הקשר בין בעלי המניות העוררת לא היתה מחזירה כסף לחברת מגניזול, הודיע ב"כ העוררת שהוא מוכן שינטרלו את חשבונית הזיכוי לגבי אותה תקופה (עמ' 5 לפרוטוקול ש' 11-13).

58. מעבר להתנהלות הבלתי תקינה של העוררת (אליה נתייחס בהמשך), המשמעות של נטרול חשבונית הזיכוי שניתנה לגבי תקופת זכאות נובמבר-דצמבר 2020 (כפי שהציע ב"כ העוררת), היא שהעוררת אינה זכאית למענק לתקופת זכאות זו, בשים לב לעובדה שלאחר נטרול חשבונית זו שיעור הירידה במחזור העסקאות אינו עולה על 25% (ראה סעיף 44 לכתב התשובה).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

59. נקודה נוספת המעידה על השפעת בעלי המניות המשותפים ואי קיום דרישת הקשר הסיבתי היא העובדה שחברת מגניזול קיבלה מענקי השתתפות בהוצאות קבועות (עמ' 1 ש' 26 לפרוטוקול חברת הלל). מענקים אלה נועדו על מנת לאפשר לחברת מגניזול לעמוד בתשלום הוצאותיה הקבועות וביניהן תשלום עבור שירותי ניהול ותחזוקה ושירותים משפטיים חיוניים (כגון: אכיפת הסכמים לשוכרים שהפרו אותם). שירותים אלו ניתנו על ידי העוררת וחברת הלל. במקרה זה, חברת מגניזול לא רק שלא העבירה את מלוא התמורה בגין השירותים שסיפקו לה העוררת וחברת הלל, אלא שנמנעה לשלם על מלוא השירותים שקיבלה מחברות אלה ואף דרשה מהם תשלומים בחזרה. דרישת העוררת למענקים עלולה להביא למצב "כפל מענק" כך שהעוררת וחברת מגניזול יקבלו מענקים כאשר העסקאות בין שתי החברות משפיעות באופן ישיר על זכאותן למענק.

60. יובהר כי אין חולק כי השירותים שהעניקה העוררת לחברת מגניזול היו חיוניים להמשך פעילותה. בתגובה משלימה שהגישה העוררת ביום 30.11.21 טענה העוררת את הדברים הבאים:

"2. השירותים שניתנו ללקוחה היו אמורים להתבצע בכל מקרה !!!

בין אם על ידי העוררת ובין על ידי אחרים. לא ניתן להפעיל מערך נכסים כל כך גדול ללא גורם מתפעל שישב פיזית בנכסים או בקרבנם שינהל כזה ביצוע פעולות והתחזוקה הטכנית".

61. מאחר ומדובר בשירותים כה חיוניים, עולה התמיהה מדוע העוררת לא עמדה על קבלת מלוא התמורה המגיעה לה מחברת מגניזול. טענת העוררת שהשירותים שניתנו על ידה לחברת מגניזול היו צריכים להתבצע בכל מקרה, בין על ידה ובין על ידי אחרים, רובצת לפתחה. חברת מגניזול "ניצלה" את הבעלות המשותפת במניות ובחירה שלא לשלם את מלוא התמורה עבור אותם שירותים חיוניים. במצב דברים בו השירותים היו ניתנים על ידי גורם אחר, חברת מגניזול היתה מחויבת לעמוד בכל התשלומים.

היעדר הוראה להחרגת "עסקה" בהחלטת הממשלה

62. העוררת הגישה עררים על שתי תקופות זכאות. ערר 21-1837 מתייחס לתקופת זכאות מרץ-אפריל 2020 עליה חלים התנאים הקבועים בהחלטת הממשלה.

63. החלטת הממשלה והחוק מתייחסים לתקופות זכאות שונות ואין התאמה מלאה בין הוראות החלטת הממשלה להוראות החוק. כך לדוגמא, החלטת הממשלה אינה כוללת את החרגת להגדרת "עסקה" המוגדר בסעיף 8(2) לחוק.

64. בעניין תחנת דלק היצירה, דנה הועדה בפרשנות התכליתית שיש לתת לעסקאות בין בעלי מניות משותפים בהיעדר הגדרה ספציפית בהחלטת הממשלה. אנו שותפים לעמדת הועדה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בעניין דלק היצירה, שגם בהיעדר תחולה של הוראה ספציפית בדבר נטרול עסקאות בין בעלי מניות משותפים, מוטל על העוסק נטל מוגבר להסביר את התשתית הכלכלית העומדת מאחורי ביצוע העסקאות בין בעלי המניות המשותפים. בהחלטה זו נקבע:

" ככל שמדובר בבעל עניין שיש לו זיקה משמעותית יותר לחברה, וניגוד העניינים הוא משמעותי יותר, הנטל המוטל על העורר להצדיק את ירידת המחזורים הנובעת מעסקאות אלו יהיה כבד יותר, כאשר במקרה של עסקאות עם בעל מניות, שהוא בעל הזיקה המשמעותית ביותר לחברה, קובע החוק חזקה חלוטה ולמעשה שולל לחלוטין את טענת ירידת מחזורים המבוססת על עסקאות אלו. "

65. כפי שפירטנו לעיל, ירידת המחזורים שיסודה בעסקאות בין בעלי מניות משותפים עלולה לעמוד בניגוד לדרישת הקשר הסיבתי. בהתאם להגדרת "עסקה" בחוק קיימת חזקה חלוטה המחריגה את העסקאות בין בעלי המניות המשותפים. לגבי עסקאות המבוצעות בתקופת זכאות מרץ-אפריל 2020, אין מדובר בהחרגה חלוטה, אולם על העוסק נטל מוגבר להוכיח את הכדאיות העומדת מאחורי ביצוע העסקאות. במקרה שבפנינו העוררת לא עמדה בנטל להוכחת הכדאיות העומדת מאחורי העסקאות עם חברת מגניזול. ההפך מכך, נימוקיה לוויתור על הכנסות והשבת כספים מצביעים על היעדר עצמאותה ועומדים בניגוד לדרישת הקשר הסיבתי.

התייחסות טענת העוררת לאיחור במתן החלטות בהשגה

66. העוררת הגישה השגה על ההחלטה בבקשה למענק לתקופת זכאות מרץ-אפריל 2020 ביום 13.9.20 והמשיבה קיבלה החלטה בהשגה רק כעבור 231 ימים, ביום 2.5.21. העוררת הגישה השגה על ההחלטה בבקשה למענק לתקופת זכאות נובמבר-דצמבר 2020 ביום 11.3.21 והמשיבה קיבלה החלטה בהשגה כעבור 52 ימים, ביום 2.5.21.

67. על החלטת המשיבה בערר 21-1837 חלות הוראות החלטת הממשלה ועל החלטת המשיבה בערר 21-1836 חלות הוראות החוק.

68. סעיף 4(ב) להחלטת הממשלה קובע:

... ההשגה תוגש בתוך 45 ימים ממועד קבלת המשיג את ההחלטה בהשגה הראשונה; החלטה בהשגה השנייה תהיה מנומקת ותינתן בכתב בתוך 180 ימים.

69. 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 ההחלטה; החלטה בהשגה תהיה מנומקת ותינתן בכתב בתוך 120 ימים; "



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

70. 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 152(ג) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], סעיף 87 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) תשנ"ג – 1963 וסעיף 26(ב) לחוק מס רכוש וקרן פיצויים). הלכה היא כי "כשרצה המחוקק לקבוע שעצם חלוף מועד שנקצב למתן החלטה ללא מתן החלטה בתכנית כמוהו כאישור, הוא ידע לציין זאת במפורש" (בג"צ 4816/91 **בניני גיל בע"מ נ' הועדה לבנייה למגורים**, פד"י מו(1), 441, 444 (1992)).
71. בעע"מ 1386/04 **המועצה הארצית לתכנון ובנייה נ' עמותת נאות ראש העין, ע"ר (פורסם בנבו, 20.5.2008)** (להלן: "**עניין ראש העין**"), 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.
72. ועדות הערר אימצו גישה זו וקבעו כי משלא נקבעה סנקציה בשל אי עמידה במועד שנקבע בחוק למתן החלטה בהשגה, הרי שמדובר בהוראה בעלת אופי מדריך בלבד ואין באיחור במתן ההחלטה בהשגה להביא לקבלתה (ראו ערר 1140-21 **הקבלן 45 בע"מ נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 21.06.2021); ערר 1023-21 **כ.מ. סלאמה יזמות עסקית בע"מ נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 04.05.2021) 1 ערר 1589-21 **פליסידד (פיסגה) בע"מ נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 04.11.2021); ערר 1060-21 **ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שרותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 28.04.2021); ערר 1538-21 **מחסני קוסמטיקה בע"מ נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 27.10.2021); ערר 1413-21 **אכרס מחאג'נה משרד עורכי דין נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 27.10.2021) וערר 1632-21 **לביא (ב.י.) חברה להנדסה ובנין בע"מ נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 08.11.2021).
73. במקרה שבפנינו החריגה מהמועד הקבוע בהחלטת הממשלה אינה מהווה עילה לבטלות החלטת המשיבה, בכפוף לעילת הסבירות הכללית המחייבת את הרשות לפעול במהירות הראויה. בעניין ראש העין הנזכר לעיל, נקבע:
- "קביעת מועד לעשיית פעולה מינהלית עשויה להיות בעלת אופי מדריך בלבד, במובן זה שסטייה ממנה אינה פוגעת, בהכרח, בתוקף הפעולה, אף שהיא עשויה לגרום ביקורת בין במישור המשפטי, ובין במישור המינהלי"**
74. ההחלטה בהשגה בעניינה של העוררת בתקופת זכאות נובמבר-דצמבר 2020 ניתנה בהתאם להוראות החוק. מאידך, ההחלטה בהשגה לתקופת זכאות מרץ-אפריל 2020 נתנה באיחור של 51 ימים. הגם שאין להצדיק את השיהוי במתן ההחלטה ועל המשיבה לפעול במסגרת המועדים שנקבעו בחוק ובהחלטת הממשלה, הרי שאין בכך כדי להביא לקבלת ההשגה על



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הסף. אילו נגרם לעוררת נזק בשל העיכוב במתן ההחלטה, הרי שניתן היה להשיב את המצב לקדמותו באמצעות פסיקת תשלום הפרשי הצמדה וריבית, או באמצעות פסיקת הוצאות למשיבה.

התנהלות העוררת בעת הגשת הבקשות למענקים

75. מהנתונים שהובאו בפנינו, עולה כי העוררת הגישה את הבקשות למענקים וזאת כשהיא מודעת לחרג הקבוע בחוק להגדרת "עסקה". אף במידה והעוררת סברה כי יש לתת פרשנות אחרת להוראות הסעיף, לא ניתן להתעלם מהעובדה שהעוררת הגישה בקשות למענקים שעה שהיא מוותרת על הכנסותיה לחברת מגניזול ואף מזכה את חשבונה של מגניזול על דרך של הפחתת הכנסותיה בתקופת הזכאות.

76. כידוע, הזכאות למענק נבחנת על דרך של בחינת שיעור הירידה במחזור העסקאות בין תקופת הזכאות לתקופת הבסיס. נוכח בעלות המניות המשותפת, העוררת ביצעה "עסקאות" בין שתי החברות באופן שהקנה לעוררת זכאות למענק. אלמלא העוררת לא היתה מוותרת על הכנסותיה בתקופת הזכאות, הרי שלא היתה זכאית למענק. בדרך זו, העוררת היטיבה עם חברת מגניזול ומן העבר השני פעלה לקבלת מענקי הוצאות קבועות שלא כדין.

77. מהנתונים שהובאו בפנינו ניתן לקבוע כי אלמלא העסקאות בין שתי החברות, לעוררת לא נגרמה פגיעה משמעותית בהכנסותיה, בוודאי לא פגיעה בשיעור 25% במחזור העסקאות, באופן שמזכה אותה במענק. אלמלא המשיבה ערכה בדיקה פרטנית ויסודית של הבקשות למענקים, לעוררת היו מאושרים מענקים שהיא אינה זכאית להם.

78. המענקים על פי החוק והחלטות הממשלה נקבעו מתוך מטרה לסייע לעוסקים בשעת משבר כלכלי קשה שפקד אותם בעקבות התפשטות נגיף הקורונה. על מנת לאפשר לעוסקים לקבל את המענקים במהירות ויעילות, נקבע מנגנון הנשען על דיווחי העוסקים למע"מ. לצד הצורך לסייע לעוסקים בשעת משבר, ישנה חשיבות רבה למניעת קבלת מענקים על ידי מי שאינם זכאים להם. מתוך ניסיון למנוע שימוש לרעה במנגנון הדיווח העצמי לשם קבלת מענקים, המחוקק הסמיך את המנהל להטיל קנס בשל הגשת תביעה ביתר. סעיף 18(ב) לחוק קובע:

" עוסק שסכום הפרש לגביו עולה על 50% מסכום המענק שכלל בתביעה שהגיש לפי סעיף 11 ולא הוכיח להנחת דעתו של המנהל שלא התרשל בעריכת התביעה שהגיש, יהיה חייב בקנס בשיעור שלא יעלה על 25% מסכום הפרש."

79. מנגנון קנס בשל הגשת תביעה ביתר דומה למנגנון קנסות הגרעון המוסדר בחוקים נוספים וביניהם סעיף 191(א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] וסעיף 95(א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ורכישה), תשכ"ג-1963. ההנחה של המחוקק בחקקו את ההוראה של קנס הגרעון כי העוסק לגביו נוצר הפרש בבקשתו למענק, לכל הפחות, התרשל בעריכת הדיווחים בבקשה למענק. הקנס הוא בגדר ענישה האזרחית ומטרתו עונשית (ראה ג. עמיר, **עבירות המס**, (2000) עמ' 340).

80. חוק התוכנית לסיוע כלכלי אף קובע סעיף עונשין וסמכויות אכיפה לגבי עוסקים שמסרו פרטים לא נכונים לגבי תנאי הזכאות למענק. בהתאם להוראות סעיף 21(ב) לחוק, " **ועדת הערר מוסמכת לאשר את החלטה שעליה עוררים, לבטלה ולקבל החלטה אחרת במקומה או להחזיר את העניין עם הוראות למנהל.** "

81. נוכח התנהלות המשיבה כמתואר לעיל, שקלנו האפשרות לקבל החלטה אחרת בדרך של הטלת קנס על העוררת בשל תביעה ביתר. זה המקום לציין כי במקרה שבפנינו "המנהל" לא עשה שימוש בסמכות זו ולא הורה על הטלת קנס על העוררת. ככל שהמנהל היה מחליט להטיל על העוררת קנס בשל הגשת תביעה ביתר, ספק אם היה מקום שנתערב בהחלטה זו. בנסיבות בהן המנהל לא עשה שימוש בסמכותו להטלת הקנס, ולא ניתנה לעוררת הזדמנות להשמיע טענותיה טרם הטלת הקנס, החלטנו שלא לנקוט בסעד זה.

82. יובהר כי לנוכח הנתונים שהובאו במסגרת ערר זה (לרבות, טענות העוררת שהועלו במהלך הדיון), למנהל שיקול הדעת האם לפעול להטלת הקנס בשלב זה. ככל שהמנהל יבחר לעשות כן, ראוי שיאפשר לעוררת להשמיע טענותיה בעניין זה טרם קבלת החלטה.

סוף דבר

83. החלטנו אפוא לדחות את העררים.

לאור התוצאה אליה הגענו ולנוכח התנהלות העוררת כמתואר לעיל, העוררת תישא בהוצאות המשיבה ובשכר טרחת עו"ד בגין שני תיקי הערר בסך כולל של 8,000 ₪, אשר ישולם לידי המשיבה בתוך 30 ימים מהיום, שאם לא כן יישא ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

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

ניתנה היום, כ"ג טבת תשפ"ב, 27/12/2021, בהעדר הצדדים.

1836-21, 1837-21



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים


חאג' יחיא ראמד, רו"ח
חבר הוועדה


ד"ר ערן בר, עו"ד
יו"ר הוועדה