



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 22-1868

לפני כבוד חברי הוועדה:
ליאת קציר-מרגלית, עו"ד - יו"ר
ברוך ברוכי, רו"ח - חבר

העוררת: שחז שרותי יעוץ וניהול בע"מ \ ז'יטניצקי וינשטין מס' 557296308
ע"י מר/גברת שמעון חיים זיטניצקי

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
-נוסח לפרסום-

רקע עובדתי

1. העוררת היא חברה העוסקת במתן שירותי חשבות שכר, הנהלת חשבונות ויעוץ בנושאי מיסוי. העוררת מדווחת למע"מ במסגרת איחוד עוסקים.
2. בהתאם לחוק התכניית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **החוק**) הגישה העוררת בקשה למענק הוצאות קבועות לתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020. בקשת העוררת נדחתה בנימוק כי קיימת ירידה טבעית בפעילות העסקית שקדמה לתקופת הזכאות ואינה נובעת מהתפשטות נגיף הקורונה; לפיכך, מחזור הבסיס חושב בהתאם לשיעור הירידה. כנגד החלטה זו הגישה העוררת השגה ביום 26.4.2021.
3. ביום 28.3.2022 נדחתה השגת העוררת. המשיבה קבעה כי לא נמצא קשר סיבתי בין הירידה הנקודתית בהכנסות לבין מגפת הקורונה, זאת מכיוון שמחזורי החודשים אוקטובר 2019 עד פברואר 2020 נמוכים בכ- 90% ממחזור חודש ספטמבר 2019, החרג בגובהו, על אף שתקופה זו קדמה למגפת הקורונה ולא חלו בה סגרים. בנוסף צוין כי במידה והיה מתקיים קשר סיבתי, הפער בין סכום המענק המבוקש בסך 500,000 ₪ לסכום התשומות שקוזזו מול מע"מ על ידי איחוד העוסקים (המורכב משלושה עוסקים) בסך 87,670 ₪ היה מחייב בדיקת ההוצאות הקבועות בעסק. צוין כי מבדיקת מאזן בוחן לשנת 2020 נמצא כי סך ההוצאות הקבועות לשנת 2020 הוא 3,411 ₪ על פי סעיף אגרות ואת סכום זה יש להכפיל באחוז ירידת ההכנסות השנתי, וכן כי קיימות הוצאות נוספות כגון הוצאות שכר, שאינן הוצאה קבועה מכיוון ששימשו להפקת הכנסות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

4. מכאן הערר שבפנינו.

טענות הצדדים

5. העוררת הדגישה כי במהלך כל תקופת הקורונה, לרבות בתקופות הסגרים, היתה פעילה לטובת לקוחותיה ולאור תחום פעילותה הנדרשת דווקא בזמנים כגון אלו. העוררת ציינה כי מחזור הכנסותיה בשנת 2020 ירד בכ-60% לעומת מחזור שנת 2019 (מ- 5,835,120 ₪ בשנת 2019 ל- 2,534,309 ₪ בשנת 2020). עוד ציינה העוררת כי על אף שהיא מדווחת למע"מ במסגרת איחוד עוסקים, היא מוכנה לקבל את התייחסות המשיבה אליה כשותפות, ככל שטענותיה יתקבלו.

6. לגופו של עניין, הסבירה העוררת כי היא מעניקה ללקוחותיה שירותים שונים, חלקם בעלי אופי שוטף המושפעים פחות משינויים לטווח קצר וחלקם מושפעים באופן מובהק מהפעילות הכללית במשק. העוררת מדווחת על "בסיס מזומן" ותקבוליה נרשמים בספרי החברה עם קבלתם בפועל. צוין כי העוררת אינה מקבלת מקדמות על חשבון עבודותיה, הגם שאלו נפרסות לעיתים על פני חודשים. העוררת טענה כי עם תחילת הקורונה היו ב"צנרת" החברה פרויקטים שונים שהבשילו לתחילת עבודות וביצוע ונעצרו בשל המצב הכללי ששרר במשק באותה עת. העבודות, שהיו אמורות להניב לחברה הכנסות גבוהות, בוטלו בעקבות משבר הקורונה והחברה השקיעה כסף ושעות עבודה לריק. הודגש כי מדובר בהכנסות ממתן שירותי יעוץ, שמספקת העוררת במסגרת סל שירותיה. הירידה בהכנסות העוררת בשנת 2020 נבעה כולה ממצב הקורונה ולראיה ציינה העוררת את ההתאוששות שחלה בהכנסותיה במחצית השנייה של שנת 2021.

7. העוררת ציינה כי בשיחת טלפון שהתקיימה עם נציג המשיבה לפני מתן החלטת הדחיה, טען נציג המשיבה כי יש לפרוס את ההכנסה שהתקבלה בחודש ספטמבר 2019 על פני החודשים שבהם ניתן השירות. לטענת העוררת, לו היתה פורסת את ההכנסה כאמור הרי שהיתה קמה לה זכאות למענקים בתקופות זכאות נוספות, שלגביהן לא הוגשו בקשות למענק.

8. לעניין ההוצאות הקבועות טענה העוררת כי בהתאם למאזן הבוחן, היקף ההוצאות הקבועות לשנת 2020 עומד על 5,949,762 ₪. הוצאות אלו כוללות גם הוצאות שכר של עובדיה לאור אופי פעילותה. העוררת עמדה על כך שלו היתה מוציאה את עובדיה או חלק מהם לחל"ת, היתה מאבדת את לקוחותיה הנוקמים לשירותיה באופן שוטף; משכך, הוצאות השכר היו הוצאות חיוניות שלא ניתן היה להימנע מהן. העוררת הוסיפה ועמדה על תכלית היעילות והפשטות העומדת בבסיס המנגנון שנקבע בחוק לחישוב המענק ומשכך סטייה מהנוסחה מנוגדת לטענתה לתכלית החקיקה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

9. העוררת טענה כי התנהלות המשיבה בעניינה לא היתה תקינה שכן יום לאחר שקיימה שיחה עם נציג העוררת בבקשה להבהרה ומשלוח מסמכים נוספים, ובטרם הספיקה העוררת לשלוח את החומר המבוקש, ניתנה החלטת הדחיה הראשונה. בנוסף, החלטת המשיבה בהשגה ניתנה בחלוף 11 חודשים מהגשתה ובאיחור ניכר של למעלה מ-200 ימים מהמועד שנקבע לכך בחוק. לעניין זה הפנתה העוררת לפסק דינו של בית המשפט המחוזי בעמ"נ 27710-06-21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים בישראל (ניתן ביום 3.1.2022; להלן – פס"ד בטחון הצפון).
10. בכתב התשובה ציינה המשיבה כי לפי רישומיה העוררת הינה שותפת ונתונה נבחנו בהתאם. לעניין האיחור במתן ההחלטה בהשגה טענה המשיבה כי המועד לקבלת החלטה בהשגה נקבע ללא סנקציה בצדו, בשונה מהוראות מקבילות בחוקי מס אחרים, וכי הדבר נעשה בכוונת מכוון; המשיבה הפנתה לפסקי דין שונים בהקשר זה. הודגש כי המשיבה מטפלת במספר רב של השגות, הרבה מעל הצפי וההיערכות הראשונית, כאשר היקפי הטיפול בבקשות ובהשגות הוא חסר תקדים ופורטו נתונים שונים הנוגעים לכך. עוד נטען כי המחוקק קבע פתרון אפשרי אחר לעיכוב אפשרי במתן ההחלטות בדמות תשלום מקדמות על חשבון המענק, כפי ששולם לעוררת במקרה זה. המשיבה הוסיפה כי העוררת לא השיבה את המקדמה כנדרש ולמרות זאת היא מבקשת סעד מוועדת הערר. בנוסף נטען כי ניתן לרפא את הפגם בסנקציות חלופיות כגון פסיקת הוצאות או הימנעות מפסיקת הוצאות במקרה שהבקשות נמצאו לא מוצדקות. לבסוף נטען כי היה על העוררת להגיש ערר מיד עם חלוף המועד ומשלא עשתה כן היא מושתקת מלטעון נגד האיחור.
11. בנוגע לסוגיית הקשר הסיבתי חזרה המשיבה על טענתה להכנסה החריגה במחזור הבסיס שאינה דומה להכנסות העוררת במחזורי 2017-2018. צוין כי אמנם בשנת 2021 דווח מחזור גבוה בסך של כ-2.2 מיליון ₪ אולם מדובר בלקוח אחר מהלקוח שלו הוצאה החשבונית בספטמבר 2019. הודגש כי לא הוצגה אסמכתא שהיתה צפויה להתקיים עסקה בסדר גודל כזה בשנת 2020 שבוטלה עקב הקורונה, ועל כן יש לנטרל את ההכנסה מהחישוב. המשיבה ציינה כי העוררת טענה שהעסקה התמשכה על פני מספר חודשים בשנת 2019 אך טענה זו נטענה בעלמא וללא סימוכין. בנוסף הפנתה המשיבה לכך שגם ברמה השנתית מחזור שנת 2019 היה חריג ביחס למחזורי השנים הקודמות 2016-2017 והפער בין המחזורים עומד על כ-3 מיליון ₪, קרוב לסכום החשבונית החריגה.
12. בנוגע לבדיקת ההוצאות הקבועות הפנתה המשיבה לפער המשמעותי בין התשומות המדווחות בתקופת הזכאות לסכום המענק המבוקש וציינה כי מבדיקת מאזן הבוחן עולה שלעוררת אין הוצאות קבועות מלבד הוצאות אגרה. המשיבה טענה כי יישום המבחנים שנקבעו בערר 21-1750 אינקוגניטו מוסיקה (2002) בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 13.2.2022; להלן – עניין אינקוגניטו) על מקרה זה מביא למסקנה כי קיימת הצדקה משמעותית לבחינת ההוצאות הקבועות. בנוגע להוצאות השכר טענה המשיבה כי הוצאת שכר היא הוצאה משתנה מובהקת וכן כי העוררת המשיכה לעבוד ולייצר הכנסות ולכן



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הוצאת השכר שימשה לייצור הכנסה בפועל. עוד נטען כי בהחלטות ועדות הערר בהן הוכרו הוצאות שכר כהוצאה קבועה דובר בשכר המנהל ובנסיבות חריגות, ואילו בענייננו מבקשת העוררת להכיר גם בשכר העובדים. המשיבה הוסיפה כי העוררת לא ציינה האם השכר כולל שכר של בעל שליטה והאם שולם מענק בעל שליטה. לבסוף טענה המשיבה כי ככל שתוכר הוצאת שכר כהוצאה קבועה יש לכפול הוצאה זו בשיעור ירידת המחזורים של העוררת.

13. בתגובתה לכתב התשובה טענה העוררת כי הכנסותיה בתקופת הזכאות ירדו בשל הקורונה, שכן היא המשיכה לעבוד ולספק את שירותיה אולם בשל מצב המשק וחוסר הוודאות ששרר חלה ירידה דרסטית בפעילות העסקית ולקוחות נמנעו מהגעה למשרדה ולא יזמו פעילויות. לתמיכה בטענה זו צירפה העוררת דוגמאות לתכתובות עם לקוחות המבקשים להפחית את תשלומיהם לעוררת או לבטלם כליל. העוררת טענה כי השוואת מחזור הבסיס לשנים קודמות אינה בסמכות המשיבה מאחר שבהתאם לחוק ההשוואה צריכה להיות בין שנת 2020 לשנת 2019.

14. העוררת הדגישה כי החשבונית מספטמבר 2019 אליה התייחסה המשיבה אינה חריגה, שכן העבודה התפרסה על פני מספר חודשים והתמורה משולמת רק בסיומה. לראיה צירפה הודעת דוא"ל מהלקוח בנושא זה, המאשר כי התשלום ששולם לעוררת נובע משירות מתמשך שניתן לו (נספח ד' לתגובה לכתב התשובה). בהקשר זה ציינה העוררת כי טרם קבלת ההחלטה בדבר דחיית המענק הציע מפקח מטעם המשיבה לעוררת כי תתבצע פריסה של סכום החשבונית לאורך החודשים בהם ניתן השירות. הצעה זו נדחתה על ידי העוררת בזמנו אולם קביעתה של המשיבה כי יש לנטרל הכנסה זו רק בשל העובדה שהעוררת מדווחת על בסיס מזומן, אינה סבירה. עוד נטען כי הוכחת הקשר הסיבתי במקרה של נותני שירותים כגון העוררת, בגין שירות שהתעתד לצאת לפועל ולא יצא, היא קשה מאוד.

15. בעניין ההוצאות הקבועות טענה העוררת כי אין מקום לבחינתן על פי החוק. מעבר לכך שבה וציינה העוררת כי הוצאותיה הקבועות לשנת 2020 עומדות על סך של 5.3 מיליון ₪ וכוללות את הוצאות השכר של עובדיה המהווים כח עבודה הכרחי. נטען כי מצבת כח האדם היא בסיסית וקבועה ואמורה לתת מענה לפעילות השגרתית של העוררת וכן כי מדובר בכח אדם נדיר המלווה את העוררת שנים רבות. צמצום כח האדם לא היה מאפשר את פעילותה הבסיסית של העוררת והיה יוצר בעיה חמורה בטיפול בלקוחות המחויבים בעמידה בלוחות זמנים להגשת דיווחים שונים. עוד צוין כי שכר המנהל עומד על 20,000 ₪ ברוטו לחודש בסך הכל וכי לא התקבל מענק בעלי שליטה.

16. לבסוף שבה ועמדה העוררת על האיחור המשמעותי במתן ההחלטה בהשגה והשלכותיו וטענה כי יש לקבל את הערר בשל כך.

17. לקראת הדיון בערר שהתקיים ביום 6.7.2022 (להלן – **הדיון הראשון**), הורתה הוועדה לעוררת לצרף הסכם שכר טרחה בקשר עם השירות נשוא החשבונית שבמחלוקת. בתגובה צירפה העוררת טיוטת הסכם שכר טרחה שנשלחה ללקוח מיום 4.2.2019 וכן טיוטת הסכם



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שכר טרחה מיום 6.8.2019, לקראת סיום העסקה. במהלך הדיון עמדה העוררת על מהות העסקה שבוצעה שבגינה התקבלה ההכנסה בספטמבר 2019. ב"כ העוררת ציין כי מדובר בלקוח ותיק של העוררת ולאור יחסי האמון בין הצדדים נשלחה אליו טיוטת הסכם לחתימה בסמוך לתחילת העבודה בפברואר 2019 אולם התמורה התקבלה רק בסיום העבודה, בספטמבר 2019. בנוגע למהות העסקה הסביר ב"כ העוררת כי החל משנת 2018 החליטה העוררת לחפש מנועי צמיחה חדשים בנוסף לעבודת הנהלת החשבונות והחליטה לבצע בנוסף עבור לקוחותיה דיונים מול רשות המיסים, שהחלו בפועל בשנת 2019. צוין כי קודם לכן פעילות כזו היתה "יוצאת החוצה" ומאז 2018 היא מתבצעת על ידי העוררת ונמשכת עד היום. בנוסף טען ב"כ העוררת כי בתקופת הקורונה, עקב היעדרות ממושכת של עובדים בשל מחלות ובידודים, התמקדה העוררת בעבודה הבסיסית בלבד ולא יכלה לעשות מעבר לכך ואף דיונים שונים במס הכנסה נדחו לשנה אחר כך.

18. המשיבה טענה כי לא מדובר בפעילות שונה אלא בעסקה חריגה ולא הוכח שהיתה צפויה פעילות דומה בשנת 2020. לגבי ההכנסה הגבוהה בשנת 2021, טענה המשיבה כי היא נמוכה משמעותית מההכנסה בשנת 2019. במענה לשאלת הוועדה לגבי ההצדקה לבדיקת ההוצאות הקבועות במקרה זה, ציינה המשיבה את נושא הקשר הסיבתי ואת הפער בין המענק המבוקש לסכום התשומות שדווח באותה תקופה, העומד על כ- 87,000 ₪.

19. במהלך הדיון הציעה הוועדה לצדדים הצעת פשרה המבוססת על חישוב ההוצאות הקבועות של העוררת. המשיבה לא קיבלה את הצעת הוועדה והציעה הצעת פשרה לפיה סכום המענק לתקופת הזכאות יעמוד על כ- 90,000 ₪, בהתבסס על פריסת ההכנסה החריגה על פני שנת 2019 כולה, אך מבלי "לפתוח" תקופות זכאות נוספות. העוררת לא קיבלה את הצעת המשיבה.

20. בהמשך לכך המציאה העוררת את הסכם שכר הטרחה החתום מיום 8.8.2019, עותקים מדגמיים מהודעות דוא"ל בנוגע לדחיית דיונים מול רשות המיסים, והודעה מטעם לשכת רו"ח ורשות המיסים לעניין קיום דיוני שומה בתקופת הקורונה (מחודש יוני 2020). בנוסף ציינה העוררת כי בשל ירידה בהיקף כח האדם שנבעה ממחלת הקורונה ובידודי עובדים, היא עסקה החל ממרץ 2020 ב"כיבוי שריפות" ומתן מענה ללקוחותיה בעניינים הקשורים לקורונה ועל כן לא ניתן היה להיכנס בתקופה זו לפעילות עתירת הכנסה דוגמת זו שבוצעה בשנת 2019 ובהמשך, בשנת 2021 ובשנת 2022.

21. בתגובה מטעמה טענה המשיבה כי הסכם שכר הטרחה שצורף ונחתם באוגוסט 2019, בסמוך לתשלום שכר הטרחה, דבר המעיד כי לא מדובר בעסקה ממושכת. כן נטען כי לא הוכח שהיתה צפויה עסקה חריגה כזו בשנת 2020 וכי העסקה החריגה בשנת 2021 נמוכה בהרבה מזו בשנת 2019, כך שלא ניתן לומר שהיו עסקאות כאלו לפני ואחרי הקורונה. בנוסף, לא הוכח שהיו דחיות של דיוני שומה כפי שנטען והתכתובת שצורפה מעידה על דחיה נקודתית בחודש אפריל. המשיבה חזרה על טענתה להצדקה הקיימת לבדיקת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ההוצאות הקבועות ולבסוף ציינה כי לפנים משורת הדין היא חוזרת על הצעתה למתן מענק בגובה 90,000 ₪ כתוצאה ממיצוע שנת 2019.

22. העוררת השיבה כי למועד החתימה בפועל על הסכם שכר הטרחה אין קשר למועד תחילת העבודה שכן מדובר בלקוח ותיק ונאמן של העוררת כפי שהוסבר בדיון, ומתן השירות נמשך לכל אורך התקופה. העוררת שבה על טענתה לקיום הוצאות קבועות בסך של כ- 5.3 מיליון ₪ לשנת 2020 וציינה כי היא מסכימה למיצוע הכנסות שנת 2019 בתנאי שתקבל את המענקים עבור שלוש תקופות הזכאות הנוספות להן קמה זכאות כתוצאה מחישוב זה.

23. ביום 7.12.2022 התקיים דיון נוסף בערר (להלן – **הדיון השני**). בדיון ציינה העוררת, במענה לשאלת הוועדה, כי בשנת 2022 העניקה שירות מתמשך דומה לזה שניתן בשנת 2019, ממנו צפויה לה הכנסה בגובה של כ- 2.6 מיליון ₪ שאמורה להתקבל במהלך חודש דצמבר (2022). המשיבה טענה להטעיה מצד העוררת בנוגע לעסקה החריגה בשנת 2019 כאשר צירפה את טיוטת ההסכם לעסקה מפברואר 2019, בעוד שההסכם עצמו נחתם רק באוגוסט 2019, בסמוך לתשלום החשבונית. המשיבה הוסיפה וטענה כי מבירור שערכה ביחס לעסקה נשוא ההכנסה החריגה בספטמבר 2021, עולה חשש לקיומם של "יחסים מיוחדים" בין העוררת לבין הלקוחה איתה בוצעה העסקה (**חברת**), שכן חברת "שחז נאמנות", המצויה בבעלות מר זייטניצקי (מנהל העוררת), היתה בעלת מניות בחברת עד לחודש יוני 2021. המשיבה טענה כי עובדה זו אפשרה לעוררת שליטה לכאורה במועד הוצאת החשבונית עבור העסקה וזאת בשים לב לכך שהחלטה על דחיית המענק ניתנה ביום 15.3.2021 והחשבונית החריגה יצאה בספטמבר 2021. בתגובה לטענה זו הסביר ב"כ העוררת כי לבקשת חברת, חלק ממניותיה הוחזקו בנאמנות על ידי חברת הנאמנות של המשרד, "שחז נאמנות". לטענתו, לעוררת אין מניות בחברת ואין לה שום קשר לחברה.

24. בדיון עמדה הוועדה על הקושי בטענת המשיבה לעניין הקשר עם חברת, בהתחשב במועד ובשלב בו הועלתה הטענה. בהמשך לכך הציעה הוועדה לצדדים הצעת פשרה המבוססת על חישוב חלופי. לאחר שקיימה התייעצות הודיעה המשיבה כי היא אינה מקבלת את הצעת הפשרה ואף חוזרת בה מהצעתה לאישור מענק בסך 90,000 ₪, וציינה כי לעמדתה אין להקל ראש ב"ממצאים החמורים" שהוצגו בדיון לעניין הצגת טיוטת ההסכם מפברואר 2019 בזמן שהיה הסכם חתום מאוגוסט 2019.

דיון והכרעה

25. לאחר ששמענו את הצדדים ועיינו בכתבי הטענות ובהשלמות הטיעון שהוגשו, באנו לכלל מסקנה כי **דין הערר להתקבל באופן חלקי**.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

נפרט להלן את הטעמים להחלטתנו, על פי הסדר הבא: תחילה נדון בסוגיית הקשר הסיבתי ונבחן כיצד יש להתייחס להכנסה החריגה בשנת 2019; בהמשך נדון בסוגיית ההוצאות הקבועות של העוררת ולבסוף נעמוד על האיחור במתן ההחלטה בהשגה והשלכותיו.

דרישת הקשר הסיבתי – רקע נורמטיבי

26. חוק התכנית לסיוע כלכלי מורה על מתן מענקים לעסקים שנפגעו בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה, בתקופות שנקבעו בחוק. תנאי סף לקבלת המענק הוא כי חלה ירידה בין מחזור ההכנסות של העסק בתקופת הבסיס למחזור ההכנסות בתקופת הזכאות, בשיעור שנקבע בחוק. תנאי נוסף הוא כי הירידה במחזורי העסקאות "נגרמה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה החדש" (סעיף 8(3) לחוק); כלומר, רק אם קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה.

27. החוק אינו קובע כי על מבקש המענק להוכיח את הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי. בפסיקת בית המשפט העליון בבר"מ 22/7502 רשות המסים נ' פודולסקי (ניתן ביום 23.1.2023; להלן – פס"ד פודולסקי (עליון)) נקבע כי לצורך הוכחת קיומו של הקשר הסיבתי, די בהצבעה על נתוני ירידת המחזורים בהתאם לקבוע בחוק. ככל שמבקשת רשות המסים לטעון כי נותק הקשר הסיבתי, עליה להציג ראיות לכאורה לכך. ככל שתעשה כן, יעבור נטל ההוכחה לכתפי העוסק לביסוס קיומו של קשר זה:

"סעיף 8(3) לו קובע, כזכור, תנאי לקבלת המענק, והוא כי הירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס "נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש". הלכה למעשה, הדרך להוכיח עמידה בתנאי זה היא הצבעה על נתונים של ירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס. הא – ותו לא. אכן, ייתכן שגרמו לירידה במחזורי העסקאות נסיבות אחרות, אך אין דרכו של המשפט לדרוש הוכחת יסודות שליליים (במקרה זה, אי-קיומם של גורמים אחרים לירידה במחזורי העסקאות). גם בחיי המעשה, רשות המסים אינה דורשת הוכחה כאמור מכל עוסק הפונה בבקשה בהתאם לחוק. הדברים אף עולים בקנה אחד עם תכליתו של החוק, שהיא מתן מענה יעיל ומהיר למשבר הכלכלי שאליו נקלעו עסקים רבים על רקע מאורעות השעה (ראו: דברי הסבר להצעת חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020, ה"ח 432, 453). ככל שלטענת רשות המסים נותק הקשר הסיבתי בין הירידה במחזור ההכנסות של העוסק לבין השלכותיו של נגיף הקורונה – קרי, כי לא מתקיים התנאי הקבוע בסעיף 8(3) לחוק – על רשות המסים לבסס טענתה זו ולסתור את החזקה באשר לכך שמגפת הקורונה הייתה הגורם הדומיננטי לשינוי. אם אכן תציג ראיות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לכאורה לכך – או אז יעבור הנטל לכתפי העוסק להוכיח אחרת. (פסקה 22 לפסק הדין)

28. בפסיקה קודמת של בית המשפט המחוזי הובהר כי לצורך העברת הנטל נדרשת רשות המסים להצביע על "ממצאים עובדתיים מהימנים" המעמידים בספק את קיומו של קשר סיבתי (ראו פס"ד בטחון הצפון, פסקה 53).

29. בפס"ד בטחון הצפון ובפסיקות קודמות של ועדות הערר הוזכרו ממצאים שונים שהוכרו ככאלו שמעבירים לעורר את 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, או שחל שינוי אחר בעסק לפני פרוץ המגפה (פס"ד בטחון הצפון, שם; ערר 1133-21 מאסטר ביי בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 19.5.2021); ערר 2153-21 אבו זהרה למסחר כללי נ' רשות המסים (ניתן ביום 23.2.2022)), או כאשר חל שינוי באופי הפעילות של העסק ללא קשר למשבר הקורונה (ערר 1130-21 חיאדרה חאלד נ' רשות המסים (ניתן ביום 5.7.2021); ערר 1256-21 א.ס.ף פיתוח - עבודות קבלניות וצמ"ה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 10.10.2021); לפירוט אודות מקרים נוספים ראו ערר 1740-21 דורון אוסט נ' רשות המסים, ניתן ביום 21.12.2021, פסקה 17 להחלטה, ובמובאות שם).

30. קיומו של מחזור בסיס חריג הוכר אף הוא כנתון העשוי לערער את הנחת היסוד בדבר הקשר הסיבתי בנסיבות מסוימות. כך למשל, כאשר מחזור הבסיס נובע מעסקאות חריגות שאינן מאפיינות את מהלך העסקים הרגיל של העסק. בערר 1277-21 נורט' סטאר טכנולוגיות נ' רשות המסים, ניתן ביום 14.10.2021; להלן – עניין נורט' סטאר) נדרשה הוועדה בהרחבה לסוגיית שינויים בדפוסי ההכנסות של העסק שיש בהם כדי להשפיע על ניתוח הקשר הסיבתי. בהתייחס להכנסה חריגה במחזור הבסיס קבעה הוועדה:

..."

ג. הכנסה חד פעמית: כאשר הכנסות העסק בנקודת זמן נתונה הן חריגות באופן מובהק ביחס להכנסותיו הרגילות של העסק, ניתן לברר האם מדובר בהכנסה חד פעמית. ככל שמדובר בהכנסה שאינה חלק מהכנסותיו השוטפות של העסק (כגון, הכנסה חד פעמית ממכירת נכס, גביית חוב ללא קשר לפעילות השוטפת ועוד) – נראה כי יש הצדקה לנטרל את אותה הכנסה, ולקבוע את תקופת הבסיס על יסוד חישוב שאינו כולל את ההכנסה זו (אם בדרך של הפחתה של סכום הנקוב בחשבונית החריגה הספציפית, ואם בדרך של עריכת ממוצע הכנסות של חודשים אחרים בשנת הבסיס (ראו 1222-21 ע. עראר ייעוץ והשקעות בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 10.10.2021); והשוו 1005-21 טי ג'את סיסטמס (2006) בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 9.3.2021))." (פסקה 19 להחלטה)



מדינת ישראל ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ובהמשך:

"רק במקרים שבהם ההכנסה אינה חלק מהפעילות השוטפת של העסק, יש הצדקה לראות אותה כהכנסה חד פעמית ויש הצדקה לנטרל אותה. השאלה הרלוונטית היא האם זהו האופן הרגיל שבו העסק מייצר הכנסות, או שמא מדובר באירוע חריג, שלא צפוי לחזור על עצמו. רק במקרה שמדובר באירוע חריג, שלא צפוי לחזור על עצמו, עשויה להיות הצדקה להתייחס להכנסה כאל הכנסה "חד פעמית" ולנטרל אותה מחישוב מחזור ההכנסות." (פסקה 24 להחלטה)

דרישת הקשר הסיבתי – מן הכלל אל הפרט

א. הכנסת העוררת בחודש ספטמבר 2019

31. המשיבה טענה כאמור כי יש לנטרל ממחזור הבסיס הכנסה חריגה בסך 3.5 מיליון ₪ (מתוך מחזור דו-חודשי בסך של (₪ 4,283,827), וכי לאחר נטרולה לא קיימת ירידת מחזורים בשיעור המזכה במענק.

אין חולק כי מדובר בהכנסה גבוהה באופן חריג - העוררת לא רשמה מחזור חודשי דומה בשנת 2019 ואף לא בשנים 2018 או 2017; המחזור החודשי הממוצע בשנים אלו היה נמוך משמעותית ועמד על סכום של 500,000 ₪ בקירוב. לצד זאת, איננו סבורים כי ההכנסה חריגה במהותה - העוררת עוסקת במתן ייעוץ בנושאי מיסוי והנהלת חשבונות. במסגרת העסקה שבנדון ייצגה העוררת את הלקוח בדיוני שומה ואין מחלוקת שמדובר בעסקה שערכה העוררת כחלק מעבודתה השוטפת. כפי שציין ב"כ העוררת בדיון הראשון, העוררת החליטה בשנת 2018 להרחיב את השירותים שהיא מעניקה ללקוחותיה ולהוסיף שירותים בתחום המס שעד כה לא בוצעו על ידה, אלא הוצאו לגורמים חיצוניים: "אנחנו ברמה העסקית של המשרד התעסקנו רוב הזמן בנושא של הנהלת חשבונות ודברים מהסוג הזה, וראינו שאנחנו הולכים וצוללים. חיפשנו מנועי צמיחה חדשים וזה היה עוד ב-2018 אבל רק ב-2019 השכלנו להתחיל לעשות את זה. מנועי הצמיחה הם אותם דיונים מול רשות המסים וגייסנו אנשי מקצוע בתחום הזה" ובהמשך: "לשאלת חבר הוועדה, בתיקים גדולים של חברות וכו' היינו מוציאים את זה החוצה, לא עשינו את זה לבד" (פרוטוקול הדיון הראשון, עמ' 4, שורות 1-5, 18-20).

32. זאת ועוד, כפי שחזרה וציינה העוררת, הלקוח לו ניתן השירות בשנת 2019 הוא לקוח ותיק של העוררת שנוקק לשירות זה. לפיכך, ובהתאם לעקרונות שנקבעו בעניין נורט' סטאר, יש בסיס לקבוע כי מדובר בהכנסה שנצמחה "באופן הרגיל שבו העסק מייצר הכנסות", כלומר כתוצאה מביצוע עבודה המהווה חלק מפעילותו השוטפת של העסק (ראו גם ערר 1134-22 משרד עורכי דין אביגדור קנטי נ' רשות המיסים (ניתן ביום 26.7.2022; להלן - עניין



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

קנטי); ערר 1039-22 תריסי רוני בע"מ נ' רשות המיסים (ניתן ביום 25.8.2022; להלן – עניין תריסי רוני), פסקאות 27-29).

33. נציין כי המשיבה לא חלקה על כך שמדובר בשירות שניתן במהלך עיסוקה הרגיל של העוררת, אך טענה שלא הוכח צפי לעסקה דומה בשנת 2020. בדיון הראשון ציינה ב"כ המשיבה בהקשר זה: "לעניין הקשר הסיבתי, מה ששמעתי עכשיו אני לא רואה שזה תחום עיסוק שונה, זה בדיוק אותו תחום עיסוק, לא חושבת שאפשר לרדת לרזולוציה של סוג לקוח, זה בדיוק מה שהעוררת עושה ופשוט היתה כאן עסקה חריגה מאוד גדולה ולא הוצגו בפנינו אסמכתאות שהיתה צריכה להיות עסקה כזו ב-2020" (פרוטוקול הדיון הראשון, עמ' 4, שורות 21-26).

34. האם ניתן לקבוע כי היתה צפויה הכנסה בסדר גודל דומה בהמשך פעילות העוררת? על בסיס הנתונים והטיעונים שהובאו בפנינו לא ניתן לשלול הסתברות לקיומה של עסקה דומה או לכל הפחות כזו שתניב הכנסה גבוהה משמעותית; העוררת הרחיבה את סל השירותים ללקוחותיה ולא מצאנו סיבה להניח כי לא תהיה דרישה לשירותים מסוג זה בהמשך. ודוק, בחודש ספטמבר 2021 רשמה העוררת הכנסה בסך של כ- 2,290,000 ₪. אמנם הכנסה זו מגיעה כדי 65% מההכנסה בחודש ספטמבר 2019, אך היא גבוהה באופן ניכר מההכנסות החודשיות הממוצעות של העוררת. עוד נציין כי בדיון השני שהתקיים בחודש דצמבר 2022, טען ב"כ העוררת כי צפויה להתקבל הכנסה בסך של כ- 2.6 מיליון ₪ בגין שירות מתמשך שהסתיים לא מכבר (אם כי הכנסה כזו לא נרשמה עד למועד קיום הדיון).

35. בנוגע לשנת 2020, העוררת טענה כי מאז פרוץ מגפת הקורונה היא התמקדה במתן שירותים הכרחיים, ב"כיבוי שריפות" ומתן מענה ללקוחותיה עקב השלכות הנגיף ולא התפתח לעסוק ולהיכנס לפעילויות עתירות הכנסה דוגמת הפעילות בשנת 2019 ו-2021. בהתחשב במצב ששרר במשך לאחר פרוץ המגפה ובשים לב לאופי השירותים שמספקת העוררת בתחומי המיסוי והנהלת החשבונות, והקשר הישיר של שירותים אלו לצרכיהם של עסקים רבים בתקופת הקורונה ובשנת 2020 בפרט (כגון: הוצאת עובדים לחל"ת, הגשת בקשות למענקים, נטילת הלוואות מדינה, דיווחים שוטפים לרשויות), ניתן לקבל את הסבריה בדבר היעדר פניות ויכולת לעסוק בעבודות שאינן "הכרחיות". בנוסף, טענת העוררת כי חלו דחיות ועיכובים בדיונים מול רשות המיסים בשנת 2020, הגם שנטענה בכלליות, מתיישבת עם האסמכתאות המדגמיות שצירפה העוררת בעניין זה. יחד עם זאת נתנו דעתנו לכך שלא הוצגה אסמכתא בנוגע להיתכנות לתחילתה של עסקה מסוג זה בשנת 2020, גם לפני פרוץ מגפת הקורונה.

ב. אופן חישוב המענק



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

36. מסקנתנו היא אפוא כי קיימת עמימות מסוימת באשר להסתברות קיומה של עסקה בסדר גודל דומה בשנת 2020, אלמלא מגפת הקורונה. יחד עם זאת, בהתחשב בתחום עיסוקה של העוררת ובהכנסה שרשמה בחודש ספטמבר 2021, איננו סבורים שמדובר בהכנסה חד-פעמית המצדיקה את נטרולה מחישוב המענק. עם זאת, יש להביא בחשבון את העובדה שמדובר בהכנסה גבוהה במיוחד הנובעת מעסקה ממושכת, ומכאן שהשוואת מחזור תקופת הזכאות למחזור תקופת הבסיס במקרה זה אינה משקפת את הירידה הריאלית שספגה העוררת כתוצאה ממגפת הקורונה.

37. אנו סבורים כי הדרך המתאימה להתמודד עם חריגותה של הכנסה זו היא באמצעות פריסתה על פני שנת 2019 וחישוב תקופת הבסיס בהתאם לכך. חישוב חלופי זה משקף בצורה נכונה ומאוזנת יותר את הכנסותיה החודשיות הריאליות של העוררת ואת הנזק שנגרם לה כתוצאה מנגיף הקורונה (ראו גם עניין נורט' סטאר, פסקאות 31-32; ערר-1167-21 אפרים ויינשטיין עורכי דין נ' רשות המסים, ניתן ביום 30.8.21; ערר 1143-21 דרורי-סאלם משרד עורכי דין נ' רשות המסים, ניתן ביום 1.7.21 (להלן – עניין דרורי-סאלם); עניין קנטי).

38. בהתאם לחישוב האמור, סכום המענק לתקופת ספטמבר-אוקטובר 2020 עומד על 89,396 ₪. תוצאה זו מיטיבה עם העוררת ביחס להחלטת המשיבה המנטרלת לחלוטין את ההכנסה החריגה (ואף תואמת את הצעת המשיבה לפשרה לאחר הדיון הראשון). אנו מודעים לכך שבהתאם לחישוב זה קמה לכאורה לעוררת זכאות למענקים בתקופות נוספות, אולם בהתאם להוראת סעיף 20(ב) לחוק אין באפשרותנו להידרש לתקופות זכאות נוספות שבגינן לא הוגשו בקשות למענק (ראו עניין דרורי-סאלם, פסקה 47; עניין נורט' סטאר, פסקה 43). עוד נציין כי סכום המענק שהתקבל קרוב לסכום ההוצאות הקבועות הדו-חודשיות של העוררת, כפי שיורחב בהמשך.

ג. הסכם שכר הטרחה בגין העסקה בשנת 2019

39. המשיבה ייחסה משקל רב להסכם שהציגה העוררת בנוגע לעסקה החריגה בשנת 2019 והקדישה לנושא זה מקום נרחב בכתבי טענותיה ובדיונים. משכך, נפרט עמדתנו בעניין זה.

40. בכתב הערר טענה העוררת כי ההכנסה בחודש ספטמבר 2019 התקבלה בגין שירות שניתן ללקוח בין החודשים פברואר - אוגוסט 2019. לאחר שהתבקשה להמציא אסמכתא לכך, הגישה העוררת בסמוך לפני הדיון הראשון העתק מטיוטת הסכם שכר טרחה שנשלחה ללקוח ביום 4.2.2019 והעתק מטיוטת הסכם מיום 6.8.2019 שנחתם בסופו של דבר עם הלקוח בסמוך לסיום העבודה. שתי הטיוטות שהוצגו אינן נושאות את חתימות הצדדים. במכתב הנלווה לטיוטות ההסכמים הבהיר ב"כ העוררת כי טיוטת ההסכם הראשון נשלחה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ללקוח עם תחילת העבודה וההסכם הנוסף נחתם בסמוך לסיומה, זאת לאור יחסי האמון בין העוררת והלקוח.

41. בדיון הראשון העירה הוועדה כי מדובר בטיוטת הסכם שאינה חתומה ועל העוררת להמציא לאחר הדיון את ההסכם החתום. בהתאם לכך, המציא ב"כ העוררת לאחר הדיון עותק הסכם שכר הטרחה הסופי מיום 8.8.2019 חתום על ידי הצדדים. בתגובותיה המאוחרות וכן בדיון השני חזרה והדגישה המשיבה כי ההסכם החתום מעיד על כך שלא מדובר בעסקה ממושכת, וכי המצאת טיוטת ההסכם מפברואר 2019 בשעה שבידי העוררת היה מצוי כבר ההסכם החתום מאוגוסט 2019 מהווה "ניסיון חמור" להטעיית הוועדה באשר להתמשכות העסקה.

42. אין בדינו לקבל טענה זו, על שני חלקיה. בניגוד לעמדת המשיבה, אנו סבורים כי מכלול האסמכתאות וההסברים שסיפקה העוררת, לכל הפחות מניחים את הדעת באשר להתמשכות העסקה על פני חודשים פברואר – ספטמבר 2019. בנוסף איננו סבורים כי יש ליחס משקל מיוחד, כל שכן כוונת הטעיה, לצירוף טיוטת ההסכם מפברואר 2019. בשל המשקל הרב שייחסה המשיבה לטענה זו, נעמוד בהרחבה על הטעמים למסקנתנו.

43. ראשית, לתגובה לכתב התשובה שהגישה העוררת צורף (כנספח ד') העתק דוא"ל מיום 28.6.2022 מאת הלקוח [REDACTED], בו הוא מאשר כי התשלום ששולם לעוררת בספטמבר 2019 נובע משירות מתמשך שניתן לו במהלך החודשים מרץ עד ספטמבר 2019. שנית, ב"כ העוררת שב והסביר, הן בדיונים והן בתגובות שהוגשו לאחריהם, כי בין העוררת ללקוח שוררים יחסי אמון הנובעים מהיכרות ארוכת שנים; משכך, הסתפקה העוררת במשלוח טיוטת הסכם עם תחילת העבודה כאשר ההסדרה הסופית של נושא השכר נעשתה בסמוך לסיום העבודה. בנוסף, לטיוטת ההסכם מפברואר 2019 שהוגשה לפני הדיון הראשון, צורפה גם טיוטת ההסכם הסופי מאוגוסט 2019. ב"כ העוררת ציין מפורשות בכתב הנלווה מיום 5.7.2022 כי טיוטת ההסכם הראשון נשלחה ללקוח עם תחילת העבודה וההסכם הנוסף נחתם בסמוך לסיומה, זאת לאור יחסי האמון בין העוררת והלקוח.

כך גם הסביר ב"כ העוררת בדיון הראשון: "לגבי המסמך הזה של ה-3.5 מיליון ₪ הכנסה חריגה, קיבלתי בקשה לעניין זה רק שלשום. דבר נוסף עוד לא המצאנו, ואם צריך נמציא גם את ההסכם החתום. מה שנשלח אל הוועדה היא טיוטת הסכם. צירפתי גם מכתב פניה של רשות המסים ללקוח שמתניע את כל תהליך העבודה שלנו. המכתב שצורף הוא מה-31.1.19 ובמכתב של רשות המסים יש הודעה על תחילת הליכי שומה, והמסמך התניע את העבודה שלנו מפברואר עד ספטמבר כאשר הגענו להבנה עם רשות המסים על אותן השנים שהיו פתוחות. המשיבה אמרה שצריך לראות שזה מתפרס על ציר של זמן, לא קיבלנו את זה ממפעל הפיס, זה היה בהליך ארוך של עבודה, שנותני שרות נורמליים היו מתעקשים לקבל את זה חודש-חודש. מכיוון שזה לקוח שאני עובד איתו למעלה מ-40 שנה והוא לא היה מוכן לתת עד שההליך מסתיים, שמתני את נפשי בכפי ונתנו מאות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שעות עבודה, ובסופו של דבר הוא שילם את הכל כפי שהבטיח באותו יום בספטמבר. " (פרוטוקול הדיון הראשון, עמ' 3, שורות 3-16; ההדגשה נוספה).

44. ואכן, לאחר הדיון הראשון המציא ב"כ העוררת את העתק ההסכם הסופי והחתום מיום 8.8.2019. בהסכם נכתב כי החברה נמצאת בדיון שומות מס הכנסה בקשר לשנות המס 2014-2017 וכי העוררת מספקת לה שירותי ייעוץ וליווי של הדיון בפקיד שומה. בהמשך לתגובת המשיבה בה נטען כי חתימת ההסכם בסמוך לתשלום שכר הטרחה מעידה כי לא מדובר בעסקה ממושכת, חזרה והדגישה העוררת בתגובה מטעמה כי למועד החתימה על הסכם שכר הטרחה אין קשר למועד תחילת העבודה, ומתן השירות נמשך לאורך כל התקופה לאור יחסי האמון בין הצדדים. בנוסף צוין כי פניית רשות המיסים ללקוח בקשר לתחילת דיוני השומה ודרישת מסמכים ראשונה נעשתה ביום 31.1.2019, דבר המחזק אף הוא את הטענה כי תהליך העבודה החל כבר בפברואר 2019.

הדברים הובהרו פעם נוספת על ידי ב"כ העוררת במהלך הדיון השני: "אלך לפי הסדר. העסקה המדוברת, ואני צירפתי מסמכים ולכן כתבתי שאני מתקומם על דברי המשיבה כי היא ראתה את הדברים לפני, בעיקר כשיושב שם מפקח במס הכנסה שיודע איך הדברים מתנהלים. אנחנו קיבלנו פנייה מרשות המסים בחודש ינואר, ב-31.1.2019, מסמך שצורף וראיתם, רשימה של דברים שמס הכנסה מבקש לצורך קיום דיון בתיק של אותו לקוח. הדיון התקיים החל מחודש לאחר מכן והסתיים בספטמבר. אנחנו, וכתבתי את הדברים האלה, זה לקוח ותיק במשרד, אני לא פוחד שיברח ממני, הלוואי שהייתי יכול לעבוד כך בסכומים כאלה, אין מצב כזה שמוציאים חשבוניות או דרישה באוגוסט ומקבלים בספטמבר בהיקפים כאלה. דברים לא עובדים כך. הדיונים במס הכנסה התקיימו החל מקבלת המכתב ברשות המסים. פנינו ללקוח לקבל מסמכים, הכנו מסמכים, התקיימו דיונים ואלה נמשכו על פני כל החודשים האלה. לבוא ולטעון שהדבר הזה קרה באוגוסט ושילמו בספטמבר, זה דבר יותר מהזוי. לא היה ולא נברא."

ובהמשך: "מה שנחזה במירכאות להיות מסמך מטעה, אנחנו, עם כל לקוח, כשמתחילים לדון או לעשות עבודה כזו או אחרת, שולחים לו מכתב שכר טרחה. זה המכתב שראית בפברואר. לאחר תקופה שניהלנו איתו דיונים, והסברתי זאת כבר מספר פעמים, ישבנו עם אותו לקוח וחתמנו איתו על נייר אחר, שזה הנייר אותו קיבלתם." (פרוטוקול הדיון השני, עמ' 4, שורות 7-20; עמ' 13, שורות 6-10).

45. על יסוד המפורט לעיל, שוכנענו כי ההכנסה בחודש ספטמבר 2019 אכן התקבלה בגין שירות ממושך שנתנה העוררת בשנת 2019 ואין מקום לייחס לעוררת כל כוונת הטעיה בעניין זה.

46. עוד מצאנו להתייחס בקצרה לטענת המשיבה בדיון השני בנוגע להכנסת העוררת בחודש ספטמבר 2021. בדיון טענה המשיבה כי לעוררת "יחסים מיוחדים" עם חברת ██████ ממנה התקבלה ההכנסה בחודש ספטמבר 2021, דבר המעורר חשש לשליטת העוררת במועד הוצאת החשבונית, זאת בשים לב לכך שהחלטה על דחיית המענק התקבלה במרץ 2021.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

47. כפי שצינו בדיון, השלב בו הועלתה טענה זו מעורר קושי של ממש. הטענה הועלתה זמן רב לאחר הגשת כתבי הטענות של הצדדים, לרבות תגובות משלימות שהוגשו מטעמם לאחר הדיון הראשון. כפי שנקבע בעבר בהקשר זה, נדרשת הצדקה כבדת משקל ומשמעותית ביותר להעלאת טענה חדשה בשלב כה מתקדם של ההליך, וכזו לא הוצגה בפנינו (ראו תקנה 22 לתקנות בתי דין מינהליים (סדרי דין), תשנ"ב-1992; ערר 21-1881 **טאהא סודקי נ' רשות המיסים** (ניתן ביום 21.3.2022); ערר 21-1606 **י"ג בינפלד חברה לבניין בע"מ נ' רשות המיסים** (ניתן ביום 22.5.2022); ערר 21-2039 **א.ו. שיווק תוצרת חקלאית בע"מ נ' רשות המיסים** (ניתן ביום 8.5.2022)). עוד נציין כי הטענה הועלתה מבלי שהתבקשה רשות הוועדה לכך, ומבלי שתהיה לעוררת הזדמנות נאותה להתגונן מפניה. בנסיבות אלו לא ראינו לנכון להביא טענה זו בחשבון במסגרת שיקולינו ולא הורנו לעוררת להמציא אסמכתאות בכתב לעניין זה (כפי שהיתה נכונה לעשות).

48. נעיר כי להתרשמותנו הטענה הועלתה מבלי שקדמה לה בדיקה מעמיקה המתחייבת בנסיבות העניין, בהתחשב במיוחד במועד העלאת הטענה. כך למשל, מהנתונים שציינה המשיבה לראשונה בדיון לא הוברר מהו הקשר המדויק בין החברות ומה מבקשת המשיבה לטעון בהקשר זה. החשד הלא מבוסס שייחסה המשיבה לעוררת בעניין זה מתווסף לטענת המשיבה אותה דחינו לעיל, בדבר ההטעיה לכאורה בנושא הסכם העסקה משנת 2019. על רקע כל המפורט לעיל, מובנת התקוממותו של ב"כ העוררת (שהינו בעל החברה ומנהלה) כנגד טענות אלו. ראוי להדגיש - לצד חתירתה המוצדקת של המשיבה למתן מענקי אמת, הרי שמעמדה כרשות מנהלית וחובת ההגינות החלה עליה מחייבות אותה לנקוט משנה זהירות בטרם העלאת טענות שיש בהן כדי להטיל דופי בהתנהלותם של עוסקים.

49. לסיכום חלק זה, הגענו אפוא למסקנה כי מתקיים קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות העוררת בתקופת הזכאות לבין מגפת הקורונה, אך מצאנו כי יש לערוך חישוב חלופי של מחזור הבסיס, כפי שתואר. נעבור כעת לבחון את טענתה הנוספת של המשיבה הנוגעת לחישוב הוצאותיה הקבועות של העוררת.

בדיקת הוצאות קבועות – רקע נורמטיבי

50. המשיבה טענה כאמור כי גם אם היה קיים קשר סיבתי, העוררת אינה זכאית למענק בשל הפער שבין הוצאותיה הקבועות בשנת 2020 לסכום המענק המבוקש.

51. אחד הפרמטרים לחישוב גובה המענק בהתאם לחוק הוא "מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות", המחושב, במקרים הרגילים, לפי דיווחי ההכנסות והתשומות של העסק בשנת 2019. עם זאת, בחוק נקבעה הוראה לפיה ניתן לסטות מהמקדם המחושב לפי הנוסחה ולקבוע את המענק בהתאם לחישוב פרטני של ההוצאות הקבועות שהיו לעסק בפועל (ראו פסקה (2) להגדרת "מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות", סעיף 7 לחוק).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

52. סמכות המנהל לסטייה מהנוסחה וחישוב המענק בהתאם להוצאות הקבועות בפועל נדונה בהחלטות רבות של ועדות הערר. בעניין **אינקוגניטו** עמדה הוועדה בהרחבה על תכלית המענק, ועל הפרשנות שיש ליתן להוראה המאפשרת לסטות מהנוסחה ולקבוע את המקדם לפי ההוצאות הקבועות בפועל. הוועדה קבעה שלמרות הכינוי "מענק הוצאות קבועות", המענק משרת גם תכלית כללית של הבטחת ההמשכיות העסקית והאצת המשק, והמנגנון לחלוקת המענק נועד להיות מנגנון פשוט ויעיל (פסקאות 31-36 להחלטה). בהחלטה זו, שבה הוועדה על קביעותיהן הקודמות של ועדות הערר לפיהן נדרשת הצדקה מיוחדת לצורך ההחלטה לסטות מן הנוסחה ולבחון את ההוצאות הקבועות של העסק בפועל (ראו ערר 1227-21 **מרפז – סחר ותעשיות בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 3.10.2021); ערר 1795-21 **חיים ישראלי ובניו בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 18.1.2022); ערר 2131-22 **אדיר מילר נ' רשות המסים** (ניתן ביום 15.2.2022); ערר 1971-21 **אטלנטיס גוני קור טרוול בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 12.8.2022)).

53. בהמשך לכך קבעה הוועדה בעניין **אינקוגניטו**, כי ניתן להצדיק את הפעלת הסמכות לסטייה מהנוסחה ובחינת ההוצאות הקבועות בפועל, באחד משני מקרים: (א) מקרה בו קיימת הצדקה ספציפית לבחינת ההוצאות הקבועות, כאשר עולה מהנתונים כי חישוב המענק על פי הנוסחה יגרום לעיוות; (ב) מקרה שבו התברר בדיעבד כי הפער בין ההוצאות הקבועות בפועל ובין המענק המבוקש הוא פער קיצוני ומופרז (פסקאות 78-83 להחלטה). בהחלטה צוין כי עשוי להתקיים יחס הפוך בין עוצמת ההצדקה הקיימת לבחינת ההוצאות הקבועות מראש, לבין הפער בין ההוצאות הקבועות ובין המענק המחושב על פי הנוסחה.

54. במקרים שבהם יש הצדקה לבחינת ההוצאות הקבועות, יש צורך לבדוק את הדו"חות הכספיים לצורך חילוץ רכיבי ההוצאה הרלוונטיים. החוק אינו מגדיר מהן "הוצאות קבועות" ועל כן נקבע כי הסיווג של הוצאות כקבועות נעשה בהתאם לשאלה האם מדובר בהוצאות שלא ניתן להימנע מהן, תוך נקיטת פרשנות מרחיבה ומיטיבה בעניין זה (ראו ערר 1031-21 **אי אי סי אייזנברג אגר. קומפני ישראל בע"מ נ' רשות המסים**, (ניתן ביום 21.06.2021; להלן – עניין **אייזנברג**), פסקאות 18-19; עניין **אינקוגניטו**, פסקה 43; ערר 1254-22 **בייבל לנד פילגרימייגס בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 6.6.2022; ערר **ב.ג. ביטחון**, פסקה 57; ערר 1039-22 **תריסי רוני נ' רשות המסים** (ניתן ביום 25.8.2022; להלן – עניין **תריסי רוני**), פסקה 44).

55. נפנה לבחון את הוצאותיה הקבועות של העוררת בהתאם לעקרונות אלו.

בדיקת הוצאותיה הקבועות של העוררת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

56. המשיבה ציינה כי ההצדקה לבדיקת ההוצאות הקבועות במקרה שבפנינו נובעת מהפער המשמעותי בין סכום המענק המבוקש העומד על 500,000 ₪ לסכום התשומות המדווחות למע"מ בתקופה זו, העומד על 87,000 ₪.
57. כפי שצוין בפסיקות הוועדה בעבר, התשומות המדווחות למע"מ אינן כוללות את כל הוצאות העסק וכן אינן תואמות בהכרח את מועד התהוות התשומות בפועל, ולפיכך אינן מהוות מדד מהימן להוצאות העסק. עם זאת, נימוק זה הוכר כהצדקה אפשרית לבדיקה מעמיקה יותר של נתוני העסק באמצעות בדיקת הדו"חות הכספיים או המאזנים של העסק (**ערר ב.ג. ביטחון**, פסקה 68). בענייננו, אכן קיים פער משמעותי בין סכום התשומות המדווחות לסכום המענק המבוקש, המצדיק את בדיקת דוחותיה הכספיים של העוררת.
58. על סמך בדיקת מאזן הבוחן לשנת 2020 קבעה המשיבה כי אין לעוררת הוצאות קבועות פרט להוצאות אגרה בסך 3,411 ₪. בתגובה טענה העוררת כי הוצאותיה הקבועות לשנת 2020 עומדות על כ- 5.3 מיליון ₪, וכוללות את הוצאות השכר של עובדי העוררת המהווים כח עבודה הכרחי לשימור פעילותה. יש לציין כי העוררת לא פירטה באלו עובדים מדובר ומהו גובה השכר ששולם להם. ביחס לשכר המנהל, צוין כי לא התקבל מענק בעלי שליטה וכי שכרו עמד על 20,000 ₪ ברוטו לחודש, וכן כי לא משך את שכרו בפועל נוכח מצבה התזרימי של העוררת.
59. בנוגע להכרה בהוצאות שכר כהוצאות קבועות נציין כי אנו שותפים לעמדה שנקבעה בהחלטות שונות של ועדות הערר, לפיה יש מקום להכיר בהוצאות שכר כהוצאות קבועות במקרים מסוימים, הכל בהתאם לאופי העסק ולמכלול נסיבות העניין (ראו עניין **ל.לייב פרוייקטים**, עניין **מ.ג.ב. שירותי ניקיון**; עניין **אייזנברג**; עניין **אטלנטיס**; **ערר ב.ג. ביטחון**). נציין כי סוגיה זו נדונה בעיקר ביחס לשכר המנהלים, אולם נקבע כי במקרים המתאימים ניתן להכיר גם בהוצאות שכר של עובדים כהוצאות קבועות או בלתי נמנעות (**ערר ב.ג. בטחון**, פסקאות 76-77).
60. מבדיקת הדו"ח הכספי של העוררת לשנת 2020 ובשים לב לעקרונות עליהם עמדנו לעיל, מצאנו כי יש לכלול את הרכיבים הבאים בחישוב הוצאותיה הקבועות של העוררת: אחזקת משרד ומיסים 7,119 ₪; השתתפות בהוצאות משרד 550,000 ₪ (סכום המבטא את החלק היחסי של העוררת בהוצאות הקבועות של השותפות); הוצאות מימון בסך 5,869 ₪. בהתאם לחישוב זה, סך הוצאותיה הקבועות השנתיות של העוררת עומד על 562,988 ₪, ולתקופה דו-חודשית סך של 93,831 ₪. בהתחשב באמור בפסקאות 58-59 לעיל, ראינו לנכון להוסיף לסכום זה סך של 20,000 ₪, המשקף שכר מנהל חודשי בגובה 10,000 ₪.
61. בכתב התשובה טענה המשיבה כי ככל שתוכר הוצאת שכר כהוצאה קבועה, יש לכפול אותה בשיעור ירידת המחזורים של העוררת שכן השכר שימש גם לייצור הכנסה. שיעור הירידה בהכנסות העוררת בתקופת הזכאות הינו כ- 44%; בשים לב לכך שהכרנו רק במחצית שכר המנהל כהוצאה קבועה, ממילא לא מצאנו צורך להידרש לטענה זו. מכל מקום נציין כי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

טענה להכפלת ההוצאות הקבועות בשיעור ירידת המחזורים נדחתה על ידי ועדות הערר בהחלטות שונות ואף המשיבה לא נקטה בגישה עקבית בעניין זה (ראו בערר 22-1322 א. רוזנטל עבודות חשמל בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 6.10.2022, פסקה 131 ואילך; ערר 22-1571 דני וקנין ניהול והשקעות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 31.10.2022, פסקה 8; ערר 21-1881 טאהא סודקי- קייטרינג רסטל נ' רשות המסים, ניתן ביום 21.3.2022, פסקה 24).

62. סכום ההוצאות הקבועות הדו-חודשיות של העוררת עומד אפוא על 113,831 ₪. בשים לב לכך שסכום זה קרוב לסכום המענק המחושב בהתאם למחזור הבסיס החלופי כמפורט לעיל (בסך 89,396 ₪) ואף גבוה ממנו במעט, אנו קובעים כי סכום המענק לו זכאית העוררת יהיה בגובה ההוצאות הקבועות, בסך של 113,831 ₪.

איחור במתן החלטה בהשגה

63. העוררת טענה כי יש לקבל את הערר גם על רקע האיחור של המשיבה במתן החלטה בהשגה, שעמד על 215 ימים, זאת בהסתמך על פסיקת בית המשפט המחוזי בפס"ד בטחון הצפון.

64. בפס"ד בטחון הצפון דן בית המשפט המחוזי במשמעות שיש לתת לאיחור במתן החלטה בהשגה על מענקי הוצאות קבועות לפי חוק התוכנית לסיוע כלכלי, וקבע כי לאור תכלית החוק שהיא מתן סיוע מהיר ויעיל לעסקים שנפגעו על מנת לספק להם "חמצן" בתקופת החירום של נגיף הקורונה, ספק אם ניתן להתייחס למועד הקבוע בחוק למתן החלטה בהשגה כמנחה בלבד. לפיכך נקבע כי היה מקום לקבל את הערר בשל האיחור במתן החלטה בהשגה, שעמד על 68 ימים. בעמ"נ 3720-11-21 בוריס פודולסקי נ' רשות המיסים (פורסם בנבו, 15.07.2022; להלן – פס"ד פודולסקי (מחוזי)), שב בית המשפט המחוזי על קביעותיו בפס"ד בטחון הצפון לעניין האיחור במתן החלטה בהשגה ותוצאותיו, וקבע כי איחור משמעותי במתן החלטה בהשגה יביא, בשים לב לנסיבות הפרטניות של כל מקרה, לקבלת ההשגה על הסף (ראו פסקאות 88-85, פסקה 113 לפסק הדין). יצוין כי בשני פסקי דין אלו קבע בית המשפט כי היה מקום לקבל את העררים גם לגופם.

65. בפסקי דין של בתי משפט מחוזיים אחרים, הוצגה גישה שונה ומקלה יותר ביחס לאיחור המשיבה במתן החלטה בהשגה. כך, בעמ"נ (תל אביב-יפו) 40318-12-21 פליסייד (פיסגה) בע"מ נ' רשות המסים בישראל (פורסם בנבו, 13.11.2022) נקבע כי אין מקום לקשור בין האיחור בקבלת החלטה ואי העמידה במועד לבין קבלת או דחיית ההשגה לגופה, וכי הסנקציה המתאימה במקרה של איחור משמעותי היא פסיקת הוצאות כנגד המשיבה, זאת אף במקרה של אי זכאות למענק (פסקאות 69-66 לפסק הדין).

בעמ"נ (מרכז) 62994-01-22 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים (פורסם בנבו, 30.11.2022) נקבע שככלל, איחור במתן החלטה בהשגה לא יביא לקבלתה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לצד זאת נקבע, כי "במקרים חריגים במיוחד – עצם האיחור במועד מתן ההחלטה בהשגה עלול כשלעצמו ובעיקר בהצטרף לטעמים נוספים ובהתאם לנסיבות המקרה, להביא לכך שערר שהוגש יתקבל" (פסקה 74 לפסק הדין).

66. בפס"ד פודולסקי (עליון) נקבע ביחס לסוגיה זו, כי בהיעדר קביעה מפורשת בחוק המטילה סנקציה על אי-עמידה במועד, אי-מתן החלטה בהשגה במועד אינה מובילה "אוטומטית" לקבלתה. לצד זאת נקבע כי יש בהחלט לייחס משקל נכבד לעיכוב במתן ההחלטה, בפרט כאשר מדובר בעיכוב משמעותי:

"במכלול הנסיבות, ובהתחשב בשיקול של העומס המוטל על ועדת הערר כמו גם בשיקול של הקופה הציבורית, אני סבורה כי חריגה מהמועד הקבוע בסעיף 20(א)(1) לחוק הסיוע הכלכלי אינה מחייבת את קבלת ההשגה באופן אוטומטי כאשר אין מדובר בעיכוב משמעותי (ראו לעניין זה: ברק-ארז, בעמ' 414-415). לצד זאת, יש בהחלט מקום לייחס משקל נכבד לעיכוב במתן ההחלטה בהשגה, בפרט כאשר מדובר בעיכוב משמעותי. בהיקש מסעיף 6(א) לחוק לתיקון סדרי מינהל (החלטות והנמקות), התשי"ט-1958, ניתן לומר כי אי-עמידה במועד הקבוע לא תביא אמנם לקבלת ההשגה באופן אוטומטי, ואולם במקרה זה על רשות המיסים יוטל נטל הראיה להוכיח כי ההחלטה על דחיית ההשגה הייתה נכונה, מבלי שחזקת התקינות המינהלית תעמוד לימינה." (פסקה 24 לפסק הדין)

67. בהתאם לעקרונות שנקבעו בפסיקות בתי המשפט המחוזיים ובפס"ד פודולסקי (עליון), האיחור הניכר שחל במתן ההחלטה בהשגה בענייננו, מהווה שיקול נוסף בבחינת סבירות החלטת המשיבה ומחזק את מסקנתנו בדבר קיומו של קשר סיבתי. בנוסף ראינו לנכון להביא בחשבון את האיחור במתן ההחלטה בהשגה במסגרת פסיקת הוצאות הצדדים.

סוף דבר

68. העוררת זכאית למענק לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 בסך של 113,831 ₪. לאור התוצאה אליה הגענו ובהתחשב באיחור במתן ההחלטה בהשגה, תישא המשיבה בהוצאות העוררת בסך 10,000 ₪, שיתווספו לסכום האמור.

69. יתרת המקדמה שקיבלה העוררת תוחזר למשיבה בצירוף הפרשי הצמדה בהתאם לאמור בסעיף 16(א) לחוק, בתוך 90 ימים ממועד מתן החלטה זו.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 60 יום.

ניתנה היום, ד' ניסן תשפ"ג, 26/03/2023, בהעדר הצדדים.



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

1868-22

ברוך ברוכי, רו"ח
חבר

ליאת קציר-מרגלית, עו"ד
יו"ר הוועדה