



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 21-1869

לפני כבוד חברי הוועדה:

מוחמד מולא, עו"ד - יו"ר הוועדה

ראאד חאג' יחיא, רו"ח – חבר הוועדה

דוד זכריה ובניו בע"מ מס' 511316614
ע"י ב"כ עו"ד אנחל סרחיו דקל

העוררת:

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

1. לפנינו כתב ערר אשר הגישה העוררת על החלטת המשיבה בהשגה הנוגעת לבקשה לקבלת מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות לחודשים מאי – יוני 2020. כתב הערר הוגש בהתאם לסעיף 20(ב) לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) - תש"ף 2020 (להלן: "חוק התכנית לסיוע כלכלי").
2. ביום 23/08/2021 ניתנה החלטת המשיבה בהשגת העוררת, במסגרתה נדחתה בקשת העוררת לקבלת מענק, מהנימוקים המפורטים להלן:
"לאחר חישוב ממוצע בין שנת 2019 לשנת 2020 שיעור הירידה אינו עולה על השיעור המינימלי הקבוע בחוק. התנודתיות במחזורים קיימים (כך במקור - מ.מ.) גם בשנת 2020 וגם בשנת 2019. והשוואת המחזורים בין שנים אלו מצביעה על פער אשר אינו מסביר בהכרח את הירידה של המחזורים להבא ומפר את הקש"ס של השפעות נגיף הקורונה. לאור האמור, הוחלט לדחות את השגתך".
3. העוררת לא השלימה עם החלטת המשיבה בהשגה, וביום 10/10/2021 הגישה כתב ערר, כאמור לעיל.

טענות העוררת

4. בכתב הערר ציינה העוררת כי היא עוסקת בעבודות עפר, תשתיות, פיתוח וניהול פרויקטים, וכי בין לקוחותיה גופים ממשלתיים ומועצות מקומיות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

5. לטענת העוררת, יש לבדוק את ירידת המחזורים על בסיס דיווחיה על מחזורי העסקאות למע"מ, בהתאם למצוות המחוקק. העוררת הוסיפה וטענה כי בשל התפשטות נגיף הקורונה בארץ, והמגבלות שהוטלו על הציבור, הופסקו עבודות שביצעה ללקוחותיה השונים, וכפועל יוצא מכך, חלה ירידה במחזורי העסקאות. בהינתן האמור, טענה העוררת כי מתקיים בעניינה התנאי בדבר קיום קשר סיבתי בין הירידה במחזור העסקאות בתקופת הזכאות, לבין נגיף הקורונה.
6. לטענת העוררת, עמדת המשיבה ולפיה הירידה במחזורי העסקאות מקורה בדחיית תשלומים, התקבלה ללא בדיקה מעמיקה או היכרות עם עיסוקה של העוררת. עוד טענה העוררת כי מחזורי העסקאות שלה יציבים לאורך השנים האחרונות, ואף ניכרת בהם מגמת עלייה.
7. לבסוף, ביקשה העוררת מהוועדה להורות על קבלת טענותיה בערר, וביטול החלטת המשיבה בהשגה.

טענות המשיבה

8. בכתב התשובה שהוגש ביום 02/11/2021, עמדה המשיבה על 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.
9. המשיבה טענה כי מחזורי עסקאותיה של העוררת בשנים 2019-2020 מתאפיינים בתנודתיות. המשיבה הפנתה למחזורי העסקאות החודשיים של העוררת בשנים 2019-2020 והצביעה על התנודתיות בהם. המשיבה ציינה כי התנודתיות אשר מאפיינת מחזורי עסקאותיה של העוררת, חלה אף בשנת 2018.
10. המשיבה הוסיפה וטענה כי תנודתיות מחזורי העסקאות נובעת מאופי עיסוקה של העוררת בביצוע פרויקטים ארוכי טווח.
11. בשל האמור, טענה המשיבה כי תנודתיות מחזורי עסקאותיה של העוררת, מפר את הקשר הסיבתי בין הירידה במחזור עסקאותיה בתקופת הזכאות בהשוואה למחזור עסקאותיה במחזור הבסיס, לבין ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה. במילים אחרות, טענה העוררת כי לא ניתן להוכיח כי ירידת המחזורים בתקופת הזכאות, מקורה בהתפשטות נגיף הקורונה ולא בתנודתיות מחזורי עסקאותיה של העוררת.
12. המשיבה טענה כי הדרך הנכונה, לגישה, לבחינת זכאותה של העוררת למענק, היא עריכת ממוצע דו חודשי של מחזורי עסקאותיה של העוררת בשנת 2019, והשוואתו מול ממוצע דו חודשי של מחזורי עסקאותיה בשנת 2020.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

13. בהודעת הבהרה שהגישה המשיבה ביום 16/11/2021 ציינה המשיבה שעמדתה העקרונית היא כי עריכת ממוצע בתקופת הזכאות חוטאת לכוונת המחוקק להעניק מענק דיפרנציאלי לשיעור ירידת המחזורים. ואולם, בעניינה של העוררת, התקיימו שתי נסיבות אשר הצדיקו עריכת ממוצע לתקופת הזכאות: האחת- העובדה שהעוררת עוסקת בפרויקטים ארוכי טווח, ומחזורי עסקאותיה מאופיינים בתנודתיות באופן קבוע. השנייה- העובדה שמחזור העסקאות השנתי של העוררת בשנת 2020 עלה על מחזור העסקאות השנתי בשנת 2019, דבר שהצביע, לגישת המשיבה, על כך שהתפשטות נגף הקורונה לא השפיעה על מחזורי עסקאותיה של העוררת.

14. בהינתן האמור, ביקשה המשיבה מהוועדה להורות על דחיית הערר, וחייב העוררת בהוצאות ההליך בצירוף שכר טרחת עו"ד ומע"מ.

תגובת העוררת לטענות המשיבה שעלו בכתב התשובה

15. ביום 18/11/2021 הורתה הוועדה לעוררת להגיש כתב תגובה מטעמה, לטענות המשיבה אשר עלו בכתב התשובה. כתב התגובה הוגש ביום 28/11/2021.

16. בכתב התגובה טענה העוררת כי יש להיצמד להוראות המחוקק ולבחון זכאות העוררת למענק בהתאם לשיעור ירידת המחזורים, כפי שדווחו למע"מ.

17. העוררת טענה כי בניגוד לטענת המשיבה, לעוררת קיימת ירידת מחזורים בתקופות זכאות נוספות. העוררת ציינה כי בתקופת הזכאות מרץ – אפריל 2020 קיימת ירידת מחזורים שאינה מזכה במענק. כמו כן, נטען שגם ביחס לתקופת הזכאות יולי – אוגוסט 2020, קיימת ירידת מחזורים אשר מזכה את העוררת במענק, ואולם, בשל מחדל של מנהלת החשבונות של העוררת, לא הוגשה בקשה לקבלת מענק עבור אותה תקופת זכאות.

18. העוררת שבה במסגרת כתב התגובה על בקשתה מהוועדה להורות על קבלת הערר.

דיון והכרעה

19. לאחר עיון בטענות העוררת והמשיבה, כפי שבאו לידי ביטוי בכתבי הטענות והנספחים להם, החליטה הוועדה לדון ולהחליט בערר על פי הטענות והראיות שהוגשו בכתב בלבד, וזאת מכוח הוראות תקנה 9(1) לתקנות התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) (סדרי הדין והמנהל בוועדת הערר), התשפ"א- 2020, ולאחר שהוועדה הגיעה לכלל מסקנה ולפיה אין בבירור הערר בדרך זו כדי לפגוע בעשיית צדק בעניינם של הצדדים המתדיינים.

20. הוועדה תקדים ותציין כי לאחר בחינת טענות העוררת והמשיבה, החליטה הוועדה כי דין הערר להידחות, ולהלן תפרט טעמיה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

21. בעקבות התפשטות נגיף הקורונה אשר החלה בחודש מרץ 2020, והמגבלות שהוטלו על המשק, הכריזה ממשלת ישראל על תכנית כלכלית נרחבת שמטרתה לסייע לעסקים לצלוח את המשבר.
22. בין יתר הצעדים שננקטו הוא סיוע לעסקים באמצעות מנגנון להחזר הוצאות קבועות. מדובר בהחלטת ממשלה שהתקבלה ביום 24/04/2020 במסגרת החלטה מספר 5015 (להלן: "החלטת הממשלה"), ואשר עוגנה בהמשך בחקיקה במסגרת חוק התכנית לסיוע כלכלי.
23. סעיף 8 לחוק התכנית לסיוע כלכלי אימץ את התנאים שנקבעו בהחלטת הממשלה לזכאות עוסק לקבלת המענק, ובסעיף 8(3) נקבע כי יש להתקיים קשר סיבתי בין הירידה במחזור העסקאות לבין ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש.
24. בשל ההשפעה הכלכלית הנרחבת של נגיף הקורונה על ענפים שונים במשק הישראלי, סבורה הוועדה שבכל הנוגע למענקי הסיוע הנוכחיים, ביקש המחוקק להקל על ציבור העוסקים ולפשט את הליכי המענקים. לרוב, די לעוסק בהוכחת הירידה הנדרשת במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופה המקבילה בשנת 2019, כדי לעמוד בנטל הנדרש לצורך קבלת המענק. עם זאת, מדובר בהנחה עובדתית הניתנת לסתירה. כאשר קיימים נתונים הסותרים הנחה עובדתית זו, מוטל על מבקש המענק הנטל להוכחת קיומו של קשר בין הירידה במחזורי העסקאות בתקופת המענק לבין ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה. ראו בהקשר לסוגיית הקשר הסיבתי את החלטות ועדות הערר בתיקי ערר -1007/21 **רשות המסים נ' רשות המסים**, ניתן ביום 8.3.2021; ערר 1137-21 מ. **מוסיקה פלוס בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 12.7.2021; ערר 1005-21 **טי ג'אט סיסטמס 2006 נ' רשות המסים**, ניתן ביום 9.3.2021; ערר 1268-21 **נ.ע. הנדסה ייזמות (2001) בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 22.8.2021.
25. טענתה העיקרית של המשיבה היא שבעניינה של העוררת קיימים נימוקים הסותרים את ההנחה העובדתית בדבר קיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזור העסקאות בתקופת הזכאות, לבין ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה. המשיבה הצביעה על תנודתיות מחזורי עסקאותיה של העוררת בשנים 2018-2020, וטענה כי אין בהכרח לקבוע כי הירידה במחזור העסקאות שלה העוררת בתקופת הזכאות, קשורה להתפשטות נגיף הקורונה, ולא לתנודתיות המאפיינת את מחזורי עסקאותיה של העוררת.
26. שקלנו טענת המשיבה, ועיינו בנתוני הדיווח על עסקאות של העוררת מחודש ינואר 2018 ועד חודש פברואר 2020 (טרום התפשטות נגיף הקורונה בארץ), ונחה דעתנו כי קיים טעם רב בטענת המשיבה ביחס לתנודתיות מחזורי עסקאותיה של העוררת. עיון בדו"חות סיכומי דיווח (ESNA) של העוררת לשנים 2018-2020, הצביעו על תנודתיות מובהקת בדיווחיה של העוררת למע"מ. כך למשל, קיימת ירידה בשיעור של כ-93% במחזור פברואר 2018 בהשוואה למחזור ינואר 2018; עלייה בשיעור של כ-426% אחוזים במחזור יולי 2018 בהשוואה למחזור יוני 2018; ירידה של כ-35% במחזור מרץ 2019 בהשוואה למחזור



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

פברואר 2019, ואז מיד לאחר מכן חלה עליה בשיעור כ- 71% במחזור חודש אפריל 2019. העליות והירידות החדות במחזורי הדיווח של העוררת לא פסחו על מחזורי דיווח נוספים, כגון בחודש יוני 2019 בהשוואה לחודש מאי 2019; חודש אוגוסט 2019 בהשוואה לחודש יולי 2019; ובחודש ינואר 2020 בהשוואה לחודש דצמבר 2019.

27. בשים לב לנתוני הדיווח של העוררת על עסקאותיה למע"מ, הגענו לכלל מסקנה כי הנתונים מערערים את ההנחה בדבר קיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזור העסקאות בתקופת הזכאות בהשוואה למחזור העסקאות בתקופת הבסיס לבין ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה, והם מצדיקים, לטעמנו, העברת הנטל להוכחת קיומו של קשר סיבתי, אל העוררת.

28. העוררת אמנם התייחסה לסוגיית הקשר הסיבתי בכתב הערר, וציינה כי בשל התפשטות נגיף הקורונה, הופסקו עבודות שביצעה העוררת ללקוחותיה, וכתוצאה מכך, חלה ירידה במחזורי העסקאות עליהם דיווחה. ואולם, טענותיה של העוררת לא הובהרו, והיא לא התייחסה לתנודתיות במחזורי העסקאות, שאפיינה את מחזורי עסקאותיה בשנים 2018-2020. העוררת הסתפקה בטיעון כללי ולפיו מתקיים קשר סיבתי בין הירידה במחזור העסקאות בתקופת הזכאות לבין התפשטות נגיף הקורונה. טיעוני העוררת לא שכנעו אותנו כי אכן מתקיים קשר סיבתי, כאמור לעיל.

29. נתוני הדיווח על עסקאות העוררת מלמדים כי מדובר בעסק עם מחזורי עסקאות תנודתיים ולא יציבים. בהינתן האמור, עולה השאלה כיצד לחשב את תקופת הבסיס לעניין בקשת עסק תנודתי לקבלת מענק, באופן שיש בו להתגבר על השפעת התנודתיות במחזורי העסקאות כפי שדווחו למע"מ בשנת 2019?

30. שאלה זו נדונה בהרחבה במסגרת ההחלטה בתיק ערר 1277-21 נורט' סטאר טכנולוגיות בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 14/10/2021), שם נקבע: "תנודתיות: במקרים אחרים, נמצא כי מחזור ההכנסות של העסק מתאפיין בתנודתיות ובחוסר יציבות – לא מפאת שינויים ואירועים חריגים שעברו על העסק, אלא כפועל יוצא מהמודל העסקי וממתכונת הפעילות של העסק. תנודתיות עשויה לאפיין עסקים שהכנסותיהם נובעות ממתן שירותים ארוכי טווח או מפרויקטים מזדמנים. במקרים אלו, ההשוואה בין תקופה זו חודשית אחת לאחרת אינה מהווה בהכרח אינדיקציה למצבו של העסק – בהשוואה זו חודשית בלבד, גם ירידת מחזורים וגם עליית מחזורים עשויות להיות אקראיות ולא להעיד באופן מהימן על מצבו הריאלי של העסק באותה תקופה. במקרים מסוג זה, נהוג לחשב את תקופת הבסיס על פי ממוצע שנתי (וראו למשל ערר 1026-21 נתי זיו – סטודיו זיו בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 5.5.2021), פסקאות 31-41; ערר 1165-21 י.נ.מ. ראונד טייבלז קונספטס בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 18.7.2021), ראו פסקאות 6-4 ופסקה 32).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

31. מעת שהגענו למסקנה כי מחזורי העסקאות של העוררת הם תנודתיים, אנו בדעה כי החישוב המתבקש לגבי מחזור העסקאות בתקופת הבסיס הוא חישוב ממוצע מחזורי העסקאות השנתי לשנת 2019.

32. משקבענו את האופן שבו יש לחשב את מחזור העסקאות בתקופת הבסיס, עולה השאלה כיצד לחשב את מחזור העסקאות בתקופת הזכאות בעניינה של העוררת באופן שיש בו להתגבר על התנודתיות במחזורי העסקאות כפי שדווחו למע"מ בשנת 2020? בהקשר זה נבקש לציין כי התנודתיות בעסקאות העוררת מאפיינת גם את מחזורי העסקאות בשנת 2020, וביתר שאת, מחזורי העסקאות החל מחודש מרץ 2020, עת התפרץ נגיף הקורונה בארץ. גם באותה תקופה חלו עליות וירידות חדות ומובהקות במחזורי העסקאות עליהן דיווחה העוררת. כך, למשל, הירידה במחזור העסקאות בחודש מאי 2020 בהשוואה לחודש אפריל 2020; הירידה החדה במחזור העסקאות לחודש אוגוסט 2020, בהשוואה למחזור העסקאות בחודש יולי 2020, ולאחר מכן העלייה החדה מאוד במחזור העסקאות בחודש ספטמבר 2020.

33. בנסיבות עניינה של העוררת, ובשים לב לתנודתיות כפי שפירטנו לעיל, אנו מקבלים עמדת המשיבה ולפיה יש לחשב מחזור העסקאות בתקופת הזכאות בהתאם לממוצע מחזורי העסקאות לשנת 2020 (ראו והשוו לאמור בהחלטה בתיק ערר 1240-21 **חבל ארץ אסטרטגית נדל"ן בע"מ נ' רשות המסים** (ניתנה ביום 15/11/2021) (להלן: "**עניין חבל ארץ**").

34. נבקש להבהיר כי אנו שותפים לאמור בהחלטה בעניין חבל ארץ, שם ציינה הוועדה כי באופן רגיל אין לחשב מחזור העסקאות בתקופת הזכאות בהתאם לממוצע מחזורי העסקאות לשנת 2020. יחד עם זאת, אנו סבורים כי התנודתיות המובהקת במחזורי עסקאותיה של העוררת בשנים 2019-2020, מצדיקה, באופן חריג, עריכת ממוצע אף למחזור העסקאות בתקופת הזכאות.

35. עוד נבקש להבהיר כי אין בידינו לקבל את הטענה של המשיבה, ולפיה סכום מחזורי עסקאותיה של העוררת בשנת 2020 עולה על סכום מחזורי עסקאותיה בשנת 2019, כנסיבה שמצדיקה, לגישת המשיבה, עריכת ממוצע ביחס לתקופת הזכאות, או לחילופין כאינדיקציה לאי קיומו של קשר סיבתי. לטעמנו, טענת המשיבה מתעלמת מהעובדה שבין כלל מחזורי העסקאות של העוררת בשנת 2020 קיימים מחזורי עסקאות לחודשים ינואר ופברואר 2020, אשר ממילא לא היו אמורים להיות מושפעים מנגיף הקורונה אשר התפשט בארץ בחודש מרץ 2020.

36. מכל המקובץ לעיל, מסקנתנו היא שהעוררת לא הצליחה להרים את הנטל ולהוכיח קיומו של קשר הסיבתי בין הירידה במחזור העסקאות בתקופת הזכאות, לבין ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה, ובשל כך, מצאנו כי החלטת המשיבה בהשגה ועמדתה ביחס



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לחישוב תקופת הבסיס ותקופת הזכאות בהתאם לממוצע מחזורי העסקאות השנתי- בדין יסודן.

סוף דבר

37. נוכח כל האמור לעיל, אנו מורים על דחיית הערר. ללא צו להוצאות

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

ניתנה היום, ד' טבת תשפ"ב, 08/12/2021, בהעדר הצדדים.

1869-21

ראאד חגי יחיא, רו"ח
חבר הוועדה

מוחמד מולא, עו"ד
יו"ר הוועדה