



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1895-21

לפני כבוד חברי הוועדה:
שירה שגיא, עו"ד - יו"ר
אילן עזרא, רו"ח - חבר

העוררת: ג'י. אן. סי החזקות בע"מ מס' 515275352
באמצעות רו"ח ויקטור שם טוב

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

1. בפנינו ערר על החלטת המשיבה מיום 01/09/2021 לפיה העוררת אינה זכאית למענק השתתפות בהוצאות קבועות עבור תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 המחולק מכוח החלטת הממשלה מס' 5015 מיום 24/04/2020 (להלן: "**החלטת הממשלה**"). הערר הוגש בהתאם לסעיף בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן: "**החוק**").
2. מעיון בהחלטת המשיבה עולה כי היא נסמכה על שני נימוקים מרכזיים: ראשית, תנודתיות דיווחי העוררת למע"מ בשנים 2019 ו-2020 שאינה מאפשרת להסתמך על הדיווחים כפי שהם לצורך הערכת מחזורי העסקאות הצפויים בשנת 2020 אלמלא משבר הקורונה. שנית, העובדה כי הכנסות העוררת בשנת 2020 עלו על הכנסותיה בשנת 2019. בנסיבות אלה, המשיבה הגיעה למסקנה כי לא הוכח שירידת המחזורים בתקופת המענק נגרמה ממשבר הקורונה, כנדרש בהחלטת הממשלה.
3. כן צוין בהחלטה בהשגה כי בשונה מהצהרת העוררת בעת הגשת הבקשה, פעילותה היא למעשה עבודות בניה שנמשכות מספר שנים, שככל הנראה היקפן ירד עוד בשנת 2019 ללא קשר לנגיף הקורונה, וזאת בהסתמך על השוואת מחזורי העוררת בשנת 2019 למחזורי העוררת בשנים 2017 ו-2018.
4. לאחר בחינת הטענות והחומרים שהוגשו, הגענו לכלל מסקנה כי ניתן לקבל החלטה על פי הטענות והראיות שהוגשו בכתב בלבד ואין בכך כדי לפגוע בעשיית צדק בעניינם של הצדדים. זאת, בהתאם לסמכות הנתונה לנו לפי תקנה 9(1) לתקנות התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) (סדרי הדין והמינהל בוועדת הערר), התשפ"א – 2020.

טענות הצדדים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

5. מכתב הערר עולה כי העוררת היא חברה העוסקת בביצוע התאמות ושינויים לדירות בהתאם לרצון הלקוח. לדברי העוררת, השירותים שהיא מציעה הם בבחינת מותרות, ככל הנראה במובן זה שהם אינם הכרחיים לצורך כניסה לדירה. הפרויקט העיקרי בו פעלה במועד הגשת הערר הוא פרויקט "פארק בבלי", שהחל לפני מספר שנים וצפוי להימשך עוד מספר שנים. בהבהרה שהוגשה ביום 20/10/2021 לבקשת הוועדה, הוסבר כי הלקוחות הם רוכשי הדירות ולא גורם אחר עימו יש התקשרות מתמשכת.
6. לטענת העוררת, מחזור עסקאותיה הוא אמנם תנודתי והסיבה לכך היא שהיקף פעילותה מושפע מגורמים שונים ובהם קצב מכירת הדירות, היקף השינויים המתבקשים על ידי הרוכשים וכדומה ולכן אין פיזור אחיד של ההכנסות לאורך השנה. ואולם, אין בכך כדי להגיע למסקנה כי הירידה החדה בהכנסותיה עם פרוץ משבר הקורונה לא נגרמה מהמשבר.
7. כן פירטה העוררת את שתי הדרכים העיקריות בהן משבר הקורונה השפיע על פעילותה: ראשית, הרתיעה הטבעית של לקוחות פוטנציאליים לרכוש שירותים מהעוררת ובכך להרחיב את התחייבויותיהם הכספיות בעת של משבר וחוסר ודאות כלכליים (עבור שירות שהוא כאמור בבחינת מותרות); שנית, על רקע מגבלות התנועה לא ניתן היה לקיים פגישות פרונטליות ובכך היה כדי לפגוע באפשרות העוררת לשווק את שירותיה.
8. בחודשים לאחר הסגר, העוררת חזרה לפעילותה השוטפת ובהתאם מחזור הכנסותיה עלה בצורה ניכרת.
9. בכתב הערר עומדת העוררת על תכלית החלטת הממשלה, שהיא סיוע לעסקים שנפגעו ממשבר הקורונה ולסייע בהוצאות הקבועות בהן העסק נאלץ לשאת על אף ירידה משמעותית במחזור ההכנסות.
10. באשר לנימוק המשיבה בדבר קיומן של עבודות בניה מתמשכות, מבהירה העוררת שהיא אינה קבלנית אלא חברת שירותים בתחום של שיפורי דיירים, בדומה לאנשי שיפוץ, אדריכלים, מעצבי פנים וכו', וכי היא מדווחת על הכנסותיה על פי שיטת התקדמות העבודות. כלומר, התשלום עבור העבודה מתקבל בסיום העבודה אך היא מדווחת למס הכנסה על ההכנסות מעת לעת בהתבסס על אומדן של החלק היחסי של העבודה שבוצעה. בסיום העבודה מושלם הדיווח כך שסך הדיווחים לאורך כל תקופות הדיווח ישקפו את מלוא התמורה מביצוע הפרויקט.
11. לאור כל האמור, ביקשה העוררת לקבל את הערר ולקבוע כי היא זכאית למענק. לכתב הערר צורפו, בין היתר, דיווחי העוררת למע"מ לשנים 2019, 2020 ו-2021.
12. בכתב תשובתה, פרשה המשיבה את הרקע הכללי להחלטת הממשלה וכן עמדה על תכלית המענק. במסגרת זו אף עמדה על דרישת הקשר הסיבתי שהיא אחד מתנאי הזכאות למענק.
13. לגופו של עניין, הסבירה המשיבה כי מנתוני העוררת עולה כי הכנסותיה תנודתיות ואינן עקביות וכי קיימת ירידה טבעית בהכנסות העוררת שהחלה כבר במהלך שנת 2019. על כן נמצא כי ירידת המחזורים נובעת ממגמת ירידה טבעית ולא ממשבר הקורונה ועל כן העוררת אינה זכאית למענק.
14. בתוך כך, הפנתה המשיבה את תשומת הלב לכך שבמהלך השנים 2018 ו-2019, עוד לפני פרוץ משבר הקורונה, דיווחה העוררת על מחזורי הכנסה נמוכים מאוד (לרבות מחזורי הכנסות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- חודשיים של 0 ₪). מנגד, נטען כי מחזור העסקאות בחודש אפריל 2019 אינו מחזור אופייני להתנהלות השוטפת.
15. לטענת המשיבה, טענת העוררת על כך שפעילותה נפגעה מהסגר הראשון נטענה בעלמא ובכלליות וללא תימוכין.
16. כן חזרה המשיבה והזכירה כי מחזור העסקאות השנתי של העוררת בשנת 2020 עולה על מחזור העסקאות השנתי בשנת 2019.
17. המשיבה שבה והתייחסה לנימוק שהופיע גם בהחלטה בהשגה, לפיו לעוררת עבודות בנייה המתמשכות יותר משנה. לטענת המשיבה, ענף הבנייה הוחרג ממגבלות התנועה השונות ועל כן לא היה בסגרים כדי לפגוע בפעילות העוררת. כן נטען כי התמשכות העבודות משפיעה על אופן ההתחשבות עם הלקוחות באופן שאינו מאפשר להסתמך על דיווחי העוררת למע"מ וגם בכך יש כדי לתמוך בהחלטה לדחות את הבקשה למענק.
18. נוסף על כך, טענה המשיבה כי מעצם כך שהעוררת סבלה מירידת מחזורים רק בחודשים מרץ ואפריל 2020 (מכל תקופות הזכאות), יש כדי להוות אינדיקציה להיעדר קיומו של קשר סיבתי ועובדה זו לבדה מצדיקה קבלת התייחסות והסבר נקודתיים. לעניין זה מפנה המשיבה להחלטה בערר 1389-21 **אהוד לויתן הנדסה בע"מ נ' רשות המסים** (12/09/2021), פורסם באתר הוועדה) (להלן – "ערר 1389-21").
19. המשיבה אף מפנה להחלטת ועדת הערר בערר 1389-21 המתייחסת גם לקיומן של עבודות כאמור כשיקול המצדיק לבחון את ירידת המחזורים בזהירות.
20. בנסיבות אלה, טוענת המשיבה כי העוררת לא הוכיחה את קיומו של קשר סיבתי בין ירידת המחזורים לבין משבר הקורונה ועל כן אינה זכאית למענק. לכתב התשובה צורפו דיווחיה החודשיים של העוררת למע"מ בשנים 2018 עד 2020.
21. לאחר קבלת כתב התשובה, ניתנה לעוררת הזדמנות להגיב לכתב התשובה. ביום 16/12/2021 הוגשה תגובת העוררת לכתב התשובה. בתגובתה הלינה העוררת על דרישת המשיבה להצגת אסמכתאות לפגיעה בפעילותה, דבר שהוא ברור מאליו. כן הדגישה העוררת שההחרגה שנקבעה ביחס לענף הבניה לא חלה על פעילותה.
22. באשר לטענת המשיבה בדבר עליית המחזורים השנתית בשנת 2020 (ביחס לשנת 2019), מציעה העוררת השוואה חלופית והיא השוואה של ההכנסות שהתקבלו מכל אחד משני המגדלים בפרויקט; מכירת הדירות במגדל 1 החלה בשנת 2013 והכנסות העוררת ממגדל זה החלו בשנת 2016 והסתיימו בעיקרן בשנת 2021. במגדל 2 החלה מכירת הדירות בשנת 2015 והכנסות העוררת ממגדל זה החלו בשנת 2020 וטרם הסתיימו.
23. לעניין זה הסבירה העוררת כי ההתקשרות בינה לבין רוכשי הדירות מתרכזת בשתי נקודות זמן עיקריות: הראשונה היא עם החתימה על חוזה הרכישה של הדירה, והשנייה היא במהלך הבניה.
24. מהשוואה בין הכנסות העוררת מכל אחד מהמגדלים עולה כי ממוצע הכנסות העוררת מדירה בבניין הראשון בפרויקט (שעיקר ההכנסות ממנו הסתיימו בשנת 2021) עומד על כ- פי 5 ממוצע הכנסות העוררת מדירה בבניין השני בפרויקט (לגביו צוין שהכנסות העוררת מבניין זה החלו



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

רק בשנת 2020 וטרם הסתיימו). יתרה מכך, בעוד שכ- 70% מרוכשי הדירות בבניין הראשון ביצעו שינויים בדירתם, רק כ- 27% מרוכשי הדירות בבניין השני ביצעו שינויים בדירתם.

25. בהקשר זה חזרה העוררת על טענתה כי העדר האפשרות לקיים פגישות פגע ביכולת השיווק והמכירה שלה לעניין היקף התיקונים שניתן היה להציע, שכן חלק מהתיקונים צריכים להיות מסוכמים במועד מוקדם מספיק ביחס לבניית הבניין (כגון חימום תת רצפתי).

26. כן הפנתה העוררת לפסיקת בית המשפט העליון בע"א 4096/18 **חכם את אור-זך עורכי דין נ' פקיד שומה עכו** (23/05/2019), פורסם באתר בית המשפט העליון) בו נקבע כי קביעת נוסחה מאפשרת לרשויות המס להתגבר על קשיי ההוכחה, ומסירה את הנטל לבחון טענות ספציפיות ומגבירה ודאות משפטית. כן נטען כי סמכות המנהל לחרוג מהדיווחים למע"מ היא חריגה ויש להשתמש בה במשורה בלבד, ונסיבות המקרה שבנדון אינן מצדיקות התערבות בנתוני מע"מ.

דיון והכרעה

27. לאחר בחינת טענות הצדדים, הגענו למסקנה שדין הערר להתקבל בחלקו. להלן נפרט טעמינו.

החלטת הממשלה ודרישת הקשר הסיבתי

28. בחודש מרץ 2020 התפשט בישראל נגיף הקורונה ולצורך צמצום ההדבקה והתמודדות עמו, הוטלו הגבלות שונות על המשק הישראלי. אחד האמצעים בהם נקטה הממשלה כדי לסייע למשק להתמודד עם המשבר שנוצר בשל ההגבלות שהוטלו הוא מענק השתתפות בהוצאות קבועות בהתאם להחלטת הממשלה ובהמשך בהתאם לחוק.

29. כפי שקבוע בפתח החלטת הממשלה, מטרתה היא לסייע לעסקים שפעילותם נפגעה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה באמצעות חלוקת המענק. כך, אחד מהתנאים לזכאות למענק, הקבוע בסעיף 1(ב) להחלטת הממשלה, הוא כי חלה ירידת מחזורים בשיעור של 25% לפחות, בהשוואה בין מחזור העסקאות בחודשים מרץ אפריל 2019 לחודשים מרץ אפריל 2020.

30. בהתאם לסעיף 5 להחלטת הממשלה, מחזור העסקאות בחודשים מרץ אפריל 2019 ובחודשים מרץ אפריל 2020 נבחנים בהתאם לדיווחים למע"מ. בחינת היקף פעילות מבקש המענק באמצעות דיווחיו למע"מ מגשים תכלית מעשית והיא לאפשר בדיקה אחידה, מהירה ויעילה של כלל העוסקים (וראו למשל: ערר 1018-21 **חידוש- סוכנויות לביטוח נ' רשות המסים** (25/04/2021), פורסם באתר הוועדה – כמו כל החלטות הוועדה שיאוזכרו להלן) ובמיוחד פסקה 25 להחלטה; ערר 1011-21 **רנפון תקשורת בע"מ נ' רשות המסים** (08/02/2021), פסקה 28 להחלטה; ערר 1140-21 **הקבלן 45 בע"מ נ' רשות המסים** (21/06/2021), פסקה 66 להחלטה).

31. נשלים ונציין כי בדברי ההסבר להצעת החוק, המסדיר את חלוקת המענקים ביחס לתקופות זכאות מאוחרות יותר (מאי – יוני 2020 ואילך) הוסבר כי בחינת שיעור ירידת המחזורים "נועד למדוד את ירידת מחזור העסקאות ביחס לתקופה שבה העסק פעל שלא בהשפעתו הכלכלית



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- של נגיף הקורונה" (הצעת חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020, ה"ח 1341, עמ' 453). כלומר, ההשוואה מגלמת הנחה שאלמלא משבר הקורונה מחזור עסקאותיו של העסק בתקופת הזכאות היו כמחזור עסקאותיו בתקופת הבסיס. הדברים יפים גם לעניין תקופת הזכאות שבפנינו.
32. תנאי זכאות נוסף הרלבנטי לענייננו קבוע בסעיף 1(ג) להחלטת הממשלה, והוא כי "ירידת מחזור העסקאות בתקופת המענק נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף covid-19"; כלומר, נדרש קיומו של קשר סיבתי בין ירידת המחזורים לבין משבר הקורונה, וכי ירידת המחזורים לא נגרמה מסיבות אחרות.
33. בדרישה זו יש כדי להגשים את אחת מתכליותיה של החלטת הממשלה כאמור לעיל, שהיא שהמענק יינתן במקרים בהם העסק נפגע בשל משבר הקורונה דווקא. כלומר, עצם קיומו של פער כלשהו בין הדיווחים של תקופת הבסיס לאלו של תקופת הזכאות, אינו מזכה במענק לבדו (וראו ערר 1005-21 טי ג'את סיסטמס 2006 בע"מ נ' רשות המסים (09/03/2021)).
34. דרישת הקשר הסיבתי שבהחלטת הממשלה דומה לדרישת הקשר הסיבתי שנקבעה גם במנגנוני מענק דומים מכוח חוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א-1961 (להלן: "חוק מס רכוש") והוראות השעה שהותקנו מכוחו.
35. ביחס להסדר שנקבע מכוח חוק מס רכוש נקבע כי הנטל להוכיח את קיומו של הקשר הסיבתי מוטל על העורר (ראו לעניין זה האמור בע"מ 12-13-23693 נגב מינרלים תעשייתיים נ' מס רכוש באר שבע (18/02/2016, פורסם בנבו)). בצד זאת, נקבע כי ככלל תעמוד הנחה עובדתית הניתנת לסתירה בדבר קיומו של הקשר הסיבתי (רע"א 6540/15 כתר אחזקות בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים (18/04/2021, פורסם בנבו)).
36. התייחסות זו לדרישת הקשר הסיבתי יפה גם לענייננו (על הטעמים לכך ראו 1027-21 נתי זיו-סטודיו זיו בע"מ נ' רשות המסים (05/05/2021), פסקה 24 להחלטה), ואף אומצה על ידי הרכבים שונים של הוועדה (וראו למשל ערר 1015-21 מישר סי אס נ' רשות המסים (26/04/2021), ערר 1115-21 אברהים עזאת נ' רשות המסים (24/06/2021)).
37. לסיכומו של חלק זה, אחד מתנאי הזכאות למענק הוא קשר סיבתי בין ירידת המחזורים, הנבחנת בהתאם לדיווחים למע"מ, לבין משבר הקורונה. הנחת המוצא היא שדרישת הקשר הסיבתי מתקיימת, אך בהתקיים עובדות או נסיבות שיש בהן לערער את הנחת המוצא, על מבקש המענק להוכיח את קיומו של קשר סיבתי ולהראות כי ירידת המחזורים נבעה ממשבר הקורונה ולא מסיבות אחרות.
38. יחודך, כי שאלת הקשר הסיבתי יכולה להתעורר מקום בו עולה הספק כי יש סיבה אחרת שגרמה לירידת המחזורים (לדוגמא, במצב של שינוי מתכונת הפעילות של מבקש המענק או פיצול הפעילות לשני עסקים נפרדים), אך היא גם יכולה להתעורר לעניין היקף ירידת המחזורים אותו ניתן לייחס לאירוע בגינו מחולק המענק (למשל, במקרה של הכנסה חריגה מאוד בתקופת הבסיס בתמורה לפעילות שאינה חלק מפעילותו הרגילה של העסק ועל כן לא היתה צפויה לחזור על עצמה).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

39. במקרה בו מתעוררת שאלת הקשר הסיבתי לעניין היקף ירידת המחזורים אותו ניתן לייחס למשבר הקורונה, על מבקש המענק להראות כי מחזור עסקאותיו בתקופת הבסיס מהווה צפי סביר למחזור עסקאותיו בתקופת הזכאות, אלמלא משבר הקורונה.
40. יצוין כי בפסיקה המתייחסת למנגנוני מענק דומים לפי חוק מס רכוש, נקבע כי בנסיבות מסוימות ישנה הצדקה לחרוג מהנוסחה הקבועה במקור המסמך (החלטת הממשלה בענייננו) וזאת כדי לעמוד על הנזק שנגרם בגלל האירוע שהקים את הזכאות למענק. וראו, למשל, [ע"ש 285/09 \(מ-285/09\) מנורה איזו אהרון בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים](#) (01/09/2010, פורסם בנבו), וכן ע"מ 1120-09 [יעקב פאר נ' מס רכוש וקרן פיצויים](#) (25/12/2011, פורסם בנבו).
41. עמדה זו אומצה גם על ידי הוועדה במקרים שונים (ראו לדוגמא ערר 1138-21 [אגרולייט נ' רשות המסים](#) (31/05/2021), ערר 1088-21 [ש.ש.ג. רפאלו \(ניהול מותג\) נ' רשות המסים](#) (03/06/2021)). בכך יש גם להלום את התכלית שבהסתמכות על הדיווחים למע"מ, שבבסיסם ההנחה כי מחזור העסקאות בחודשים המקבילים בשנה הקודמת משקפים את ההכנסות הצפויות בחודשים עברם מבוקש המענק. ואולם, מקום בו מתערעת ההנחה כי מחזור העסקאות היה צפוי להיות דומה לזה של השנה הקודמת, קמה ההצדקה לבחון את מחזור העסקאות שביחס אליו תיבחן ירידת המחזורים.
42. במקרים אלה, לעיתים נערך חישוב חלופי במקום ההסתמכות על הדיווחים למע"מ כפי שהם, וביחס אליו נבחנת ירידת המחזורים. במקרים מסוימים אף ניתן לראות בכך פרשנות מיטיבה (וראו, למשל, ערר 1133-21 [מאסטר ביי נ' רשות המסים](#) (19/05/2021), פסקה 13 להחלטה), וזאת אם ללא עריכת החישוב החלופי, המסקנה תהא כי לא מתקיים קשר סיבתי ועל כן מבקש המענק אינו זכאי למענק כלל.

מהכלל אל הפרט

43. בבסיס המחלוקת שבפנינו השאלה האם ירידת המחזורים של העוררת בחודשים מרץ אפריל 2020 נגרמה ממשבר הקורונה או מסיבות אחרות, וזאת על רקע תנודתיות הכנסות העוררת ועל רקע ירידת המחזורים במחצית השניה של שנת 2019. כלומר, לב המחלוקת הוא בשאלה האם יש לייחס את כל ירידת המחזורים למשבר הקורונה או לא.
44. לטענת המשיבה, לא ניתן לראות בירידת המחזורים בהשוואה שבין מחזור העסקאות בחודשים מרץ אפריל 2019 לבין מחזור העסקאות שבמרץ אפריל 2020 ככזו שנגרמה ממשבר הקורונה, וזאת על רקע הקושי להסתמך על דיווחי העוררת למע"מ בשל תנודתיות הכנסותיה ונוכח ירידת המחזורים במחצית השניה של 2019 ועל רקע קיומן של עבודות מתמשכות וכן בשים לב לעליית המחזורים השנתית בהשוואה בין שנת 2019 לשנת 2020.
45. לאחר בחינת המידע והנתונים שהוצגו בפנינו, נפתח ונציין כי אין בידינו לקבל את טענת המשיבה לפיה בעליית המחזורים בשנת 2020 יש כדי לנתק את הקשר הסיבתי או אף לתמוך בניתוק הקשר הסיבתי במקרה שבפנינו; החלטת הממשלה והחוק אינם קובעים תנאי הבוחן את מחזורי העסקאות השנתיים. יתרה מכך, קיומה של עלייה בהכנסות בשלב מסוים (במיוחד



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

כאשר מדובר בעלייה בהמשך שנת 2020, ולא לדוגמא עם פרוץ המשבר) יכולה להעיד על כך שהעסק מצא דרכים להסתגל למציאות החדשה, ואין בכך כדי לגרוע מהקשיים עימם נאלץ העסק להתמודד בשלב מוקדם יותר ומשכך אף אין סיבה לראות בכך נימוק המצדיק את שלילת המענק ביחס לתקופות זכאות מוקדמות יותר.

46. באשר לטענת המשיבה בדבר תנודתיות הכנסותיה של העוררת, ולשם הבהרת מצב הדברים, נבקש להציג את תרשים הכנסותיה של העוררת משנת 2018 ואילך:



47. עיון בתרשים מעלה כי הכנסותיה של העוררת הן תנודתיות למדי גם בשנים שקדמו למשבר הקורונה. כן ניתן לראות כי הכנסותיה של העוררת בחודש מרץ 2019 היו גבוהות במיוחד - הכנסות העוררת בחודשים מרץ-אפריל 2019 היו יותר ממחצית מסך הכנסותיה בשנת 2019. כן ניתן לראות כי הכנסותיה של העוררת החל מחודש אפריל 2019 ועד לסוף שנת 2019 היו נמוכות למדי ובאופן רציף למדי.

48. על רקע ממצאים אלה, מקובלת עלינו טענת המשיבה כי מתערערת ההנחה העובדתית בדבר קיומו של קשר סיבתי בין ירידת המחזוריים במלואה לבין משבר הקורונה. במילים אחרות, לא ניתן להניח כי אלמלא משבר הקורונה, הכנסותיה של העוררת בחודשים מרץ ואפריל 2019 היו צפויות לחזור על עצמן בחודשים מרץ ואפריל 2020. זאת, משלושה טעמים: ראשית, לא ניתן לומר כי מחזור העסקאות בחודשים מרץ ואפריל 2019 אינו מייצג את הכנסותיה החודשיות של העוררת בשנת 2019 והעוררת אף לא טענה זאת; שנית, התנודתיות הכללית בהכנסות העוררת; שלישית, מחזור העסקאות הנמוך במחצית השניה של 2019 שהעוררת לא הציגה כל הסבר מדוע יש לראות בכך ירידת מחזוריים חריגה ועל כן עולה האפשרות כי ירידת המחזוריים בתקופת הזכאות היא חלק מהתנודתיות הרגילה של העוררת.

49. ואולם, אין בכך כדי לשלול לחלוטין את זכאותה של העוררת למענק; לא ניתן לחלוק על כך שחלה ירידה בהכנסות העוררת בחודשים מרץ ואפריל 2020 גם ביחס למחזורי העסקאות הנמוכים יותר בשנת 2019.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

50. לכאורה ניתן היה לראות בירידת המחזורים במרץ אפריל 2020 המשך של ירידת המחזורים במחצית השנייה של שנת 2019 אולם בתרשים ניתן לראות כי נרשמה עליה מסוימת בתחילת שנת 2020, ומעבר לכך בהמשך שנת 2020 נרשמה עליה בהכנסות העוררת.
51. נשלים ונציין כי בפי המשיבה היו שתי טענות נוספות שתמכו בעמדה השוללת את זכאות העוררת למענק: האחת היא כי לעוררת עבודות מתמשכות, והטענה השנייה היא כי מעצם העובדה שלעוררת היתה ירידת מחזורים רק באחת בתקופות הזכאות יש כדי להצדיק בחינה זהירה של נתונה.
52. באשר לטענה בדבר עבודות מתמשכות, הרי שהטענה נטענה באופן כללי וללא כל תימוכין. במקרה שלפנינו, בתשובת העוררת כי אינה מבצעת עבודות מתמשכות יש כדי להוות מענה הולם לטענתה הכללית של המשיבה. מעבר לכך, משמצאנו שישנו קושי בהסתמכות על דיווחי העוררת כפי שהם, אין בטענה זו כדי להעלות או להוריד. נחדד כי המשיבה לא טענה כי בחישוב הכנסתה של העוררת חל סעיף 8א לפקודת מס הכנסה ועל כן היא מוחרגת מהגדרת "עוסק" המפורטת בסעיף 5 להחלטת הממשלה.
53. באשר לטענה כי בעצם ירידת מחזורים המזכה במענק בתקופת זכאות אחת בלבד יש כדי להצדיק בחינה זהירה של הנתונים, נציין כי מקום בו תקופת הזכאות בגינה קמה זכאות היא תקופת הזכאות הראשונה, שחלה ממש עם פרוץ המשבר, עצם קיומה של ירידת מחזורים רק בתקופה זו אינו מנתק את הקשר הסיבתי לדעתנו. זאת, מפני שניתן להעלות על הדעת תרחישים שונים ומגוונים בהם לאחר הפגיעה הראשונית בחודשים הראשונים, מבקש המענק מצא דרכים להפיק הכנסה או להתייעל. לעניין זה יוער, כי בערר 1389-21 בו עמדה הוועדה על הצורך בהסברים ממוקדים מקום בו ישנה ירידת מחזורים רק בתקופת זכאות אחת, דובר על מקרה בו תקופת הזכאות שנדונה היתה ספטמבר אוקטובר 2020 (כלומר, לאחר שבתקופות זכאות מוקדמות יותר לא חלה ירידת מחזורים המזכה במענק), וזאת בתגובה לכך שהעוררת באותו המקרה הציגה הסברים כלליים בלבד לפגיעה שנגרמה לה בשל משבר הקורונה.
54. בנסיבות המקרה שלפנינו, הגענו למסקנה כי הדרך המתאימה להתמודד עם תנודתיות הכנסות העוררת היא באמצעות חישוב תקופת הבסיס כממוצע (וראו למשל: ערר 1167-21 אפרים ויינשטיין עורכי דין נ' רשות המסים (30/08/2021), ערר 1277-21 נורט' סטאר טכנולוגיות נ' רשות המסים (14/10/2021), ובייחוד פסקאות 19(ד), 32 ו-36 להחלטה).
55. באופן רגיל, תקופת הבסיס מחושבת כממוצע שנתי דו חודשי של שנת 2019. ואולם במקרה שבפנינו, לא ניתן להתעלם מירידת המחזורים של העוררת למשך מספר חודשים החל מחודש אפריל 2019. יצוין כי העוררת בכתבי טענותיה לא התייחסה לירידת ההכנסות המתמשכת החל מחודש אפריל 2019 והסתפקה באמירה הכללית כי הכנסותיה תנודתיות.
56. נוסף על כך, לא מצאנו בהסבריה של העוררת לפגיעה שנגרמה לה כדי להסביר מדוע ניתן היה לצפות לכך שמחזורי העסקאות בחודשים מרץ אפריל 2020 יהיו דומים למחזורי העסקאות בחודשים מרץ אפריל 2019 שכאמור היו גבוהים במיוחד.
57. בנסיבות אלה, הגענו למסקנה כי החישוב ההולם של תקופת הבסיס הוא כממוצע הכנסותיה של העוררת מחודש יוני 2019 ועד חודש פברואר 2020. זאת, כדי להעריך את מחזור עסקאותיה



מדינת ישראל

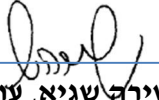
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- הצפוי של העוררת בהסתמך על החודשים שקדמו למשבר, הכוללים את ירידת המחזוריים במחצית השנייה של שנת 2019 (לה לא ניתן הסבר כירידת מחזוריים נקודתית) אך גם את עליית המחזוריים שבתחילת שנת 2020, ומבלי להידרש לחישובים חלופיים מורכבים ומכבידים.
58. לא נעלמה מעינינו טענת העוררת כי התפרצות נגיף הקורונה גרמה לה נזקים כבדים וזאת ביחס לתחזית הכנסותיה לשנת 2020. ואולם, טענה זו לא נסמכה על כל מסמך; מעבר לכך, כפי שאף עמדה על כך העוררת עצמה, תכלית המענק היתה לסייע בנשיאה בהוצאות הקבועות מקום בו נפגעה פעילות החברה, ולא לשפות על רווחים וגידול שלא הגיעו.
59. לעניין זה נעיר כי אין בהשוואה שביקשה העוררת לערוך בין הכנסותיה מהמגדל הראשון לבין הכנסותיה מהמגדל השני כדי להביא לתוצאה שונה, וזאת מפני שישנם הבדלים משמעותיים בין שני המקרים: ראשית, בעוד שהכנסות העוררת מהמגדל הראשון הסתיימו (כך לטענתה), הכנסותיה מהמגדל השני לא הסתיימו ועל כן לא ניתן להעריך מה יהיה סך הכנסותיה ממגדל זה; מעבר לכך, ניתן לחשוב על הבדלים אחרים בין המקרים (כגון עליית מחירי הדיור) שיש בהם כדי להשפיע על הביקוש לשירותי העוררת.
60. לאור כל האמור, ובהתאם לסעיף 3(ב)4 להחלטת הממשלה, הרינו קובעים כי העוררת זכאית למענק בסך 10,226 ₪. אין צו להוצאות.

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

ניתנה היום, ט' באדר א' תשפ"ב, 10/02/2022, בהעדר הצדדים.


אילן עזרא, רו"ח
חבר


שירה שגיא, עו"ד
יו"ר הוועדה