



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1925-21

לפני כבוד חברי הוועדה:
ערן עסיס, עו"ד - יו"ר
טניה חכמוב, רו"ח - חברה

הייתם שומלי - בידוד המפרץ
בעצמו

העורר:

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. העורר הוא עצמאי העוסק בתחום עבודות האיטום והבידוד. העורר הגיש בקשה למענק הוצאות קבועות בגין תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, בהתאם להחלטת הממשלה מס' 5015 (מיום 24.4.2020; להלן – **החלטת הממשלה**).
2. בקשת העורר למענק נדחתה, ועל החלטה זו הגיש העורר השגה. בהחלטה בהשגה קבעה המשיבה כי עסקו של העורר הוא תנודתי, וכי הכנסותיו בתקופת הבסיס אינן משקפות את ההכנסות שהיו צפויות להיות לו בשנת 2020. מטעם זה נקבע כי לא הוכח שקיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין מגפת הקורונה. בנוסף, צוין כי העורר דיווח על עסקאות בשיעור אפס בשלושת החודשים שקדמו לחודש מרץ 2020, ולכן הוא הוחרג מהגדרת עוסק ואינו זכאי למענק.
3. מכאן הערר שלפנינו.

טענות הצדדים

4. בכתב הערר, טען העורר כי התנודתיות אינה יכולה לשמש נימוק לדחיית בקשתו של העורר למענק, שכן הוא לא הגיש בקשות נוספות למענק מלבד הבקשה לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020. בנוגע לדיווח על עסקאות בשיעור אפס, טען העורר כי בכל התקופה שקדמה להתפשטות הנגיף, דיווח על הכנסותיו במסגרת תיק שותפות – בו מדווחת גם



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- חברת בידוד המפרץ בע"מ (להלן – החברה), המצויה בבעלותו המלאה – כך שהפעילות בעסק לא הופסקה בשום שלב.
5. במענה לשאלת הוועדה, הבהיר העורר כי החברה הוקמה בשל צרכים ארגוניים, והתמקדה בהרחבת הפעילות ובפניה לקהל לקוחות חדש. העורר ציין כי הכוונה הייתה לדווח על הכנסותיו בד בבד עם הכנסות החברה כאיחוד עוסקים, ודיווח זה הופסק משהתברר לו כי התיק שנפתח במע"מ הוא תיק של שותפות – שינוי שנערך לפני מגפת הקורונה וללא קשר אליה.
6. בכתב התשובה, טענה המשיבה כי העורר נוהג שלא בתום לב ועושה שימוש לא נאות באישיות המשפטית הנפרדת של החברה ובשיעור המס המוטל עליה. המשיבה ציינה כי העורר עצמו מדווח על תשומות בהיקף משמעותי (בשנת 2019 הערך המוסף היה בשיעור 9% בלבד), בעוד החברה שבבעלותו מדווחת על תשומות מועטות ביותר (בשנת 2019 הערך המוסף שלה היה 79%). לצד זאת צוין כי בניגוד לעורר, החברה מעסיקה עובדים, ויש חשש כי העורר עושה שימוש בעובדים אלו, והודגש כי עובדה זו לא באה לידי ביטוי בחישוב הוצאות השכר שנחסכו.
7. המשיבה עמדה על כך שלעניין חישוב הזכאות למענק, העורר והשותפות הן ישויות משפטיות נפרדות, ואין לראות זהות בין דיווחי העוסק לבין דיווחי השותפות. לצד זאת, שבה המשיבה והצביעה על התנודתיות בהכנסות, וציינה כי ההכנסות בתקופת הזכאות אינן שונות מההכנסות של העורר בתקופות שקדמו למשבר הקורונה.
8. בהחלטת יו"ר הוועדה מיום 8.12.2021, התבקש העורר להתייחס לפער בין סך התשומות לשנת 2019 שלו כפי שצוינו במסגרת הבקשה למענק לבין סך התשומות העולה מדיווחי המע"מ שלו, שאמור להיות גבוה יותר. העורר הסביר כי חלק מהתשומות שדווחו הן תשומות שמקורן בחשבונות מהחברה, אשר נוטרלו מחישוב התשומות בהתאם לחוק. כמו כן, מסר העורר לבקשת הוועדה הבהרות לגבי נתוני ההכנסות וההוצאות שלו ושל השותפות.
9. הדיון שהתקיים באמצעים טכנולוגיים ביום 28.12.2021 נסוב בעיקר על שאלת היחס בין העורר לבין החברה שבבעלותו, ועל חלק מהדברים שעלו בדיון נעמוד בהרחבה להלן. בתום הדיון, התבקש העורר למסור הבהרות ומסמכים מהם ניתן ללמוד על מערכת היחסים בינו ובין החברה – ובכלל זה, הבהרות לגבי השירותים שהחברה העניקה לעורר ואשר בגינם הוצאו החשבונות, ראיות לכך שהשירותים אכן ניתנו על ידי החברה, תוך הבהרה לגבי טיב המעורבות של כל אחד מהצדדים, הבהרות לגבי היקף העסקת העובדים וזהות מבצע העבודה.



מדינת ישראל ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

דיון והכרעה

10. לאחר ששמענו את הצדדים ולאחר שעיינו במסמכים שנמסרו, לרבות אלו שנמסרו לאחר הדיון, באנו לכלל מסקנה כי **דין הערר להידחות**. להלן נעמוד בהרחבה על טעמי החלטתנו.

רקע כללי – דרישת הקשר הסיבתי

11. החלטת הממשלה, מורה על מתן מענקים לעסקים שנפגעו בחודשים מרץ-אפריל 2020, בגין ההתפשטות של נגיף הקורונה. מאוחר יותר, נקבעה הזכאות למענקים דומים, בגין תקופות זכאות נוספות, במסגרת החוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"פ-2020 (להלן – **החוק**).

12. ככלל, החלטת הממשלה והחוק נועדו לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטות נגיף הקורונה. סיוע זה הוא חלק משורת מהלכים שנועדו לשמר ככל הניתן על שרידותו של המגזר העסקי, תחת המגבלות שנקבעו, ובתוך כך לצמצם ככל הניתן את הפגיעה בצמיחה ובמשק בכללותו.

13. סעיף 1(ג) להחלטת הממשלה, קובע את התנאי הבא למתן המענק: **"ירידת מחזור העסקאות בתקופת המענק נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף covid-19"**. תנאי דומה נקבע גם בחוק התוכנית לסיוע כלכלי, בסעיף 8(3).

14. כפי שהובהר בהחלטות קודמות של ועדת הערר, אחד התנאים למתן המענק הוא כי **"ירידת מחזור העסקאות בתקופת המענק נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף covid-19"**, כלומר – המענק יינתן רק אם קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה (ראו סעיף 8(3) לחוק; סעיף 1(ג) להחלטת הממשלה). במקרים שבהם רשות המסים מצביעה על ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של קשר סיבתי, נטל ההוכחה מוטל על העוסק, ועליו להבהיר את הקשר בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה (ראו עמ"נ 27710-21-06 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, לזוי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המסים בישראל (ניתן ביום 3.1.2022; להלן – **עניין ב.ג. בטחון**), פסקה 53 להחלטה).

15. אחד המצבים שבהם עשויה לעלות שאלה לגבי הקשר הסיבתי הוא במקרה שהכנסות העסק הן תנודתיות. כשהכנסות הן תנודתיות, עלול להתעורר ספק בשאלה האם העסק נפגע כתוצאה ממגפת הקורונה, או שהירידה בהכנסות הייתה מתרחשת ממילא. יש לתת את הדעת לשאלה האם גובה ההכנסות של העסק נמוך באופן בולט, גם בהשוואה למחזורי ההכנסות הנמוכים שיש לו ממילא מעת לעת. במידת הצורך, ניתן לסטות ממנגנון החישוב הדו-חודשי הקבוע בחוק, ולערוך השוואה למול ממוצע ההכנסות על פני



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

תקופה ארוכה יותר (ראו למשל ערר 1277-21 נורט' סטאר טכנולוגיות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 14.10.2021; ערר 2079-21 נופים בנגב בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 23.2.2022).

16. במקרה שלפנינו, לא ראינו צורך להידרש בהרחבה לסוגיית הקשר הסיבתי. הכנסות העורר הן אכן תנודתיות, אולם ההכנסות בתקופת הזכאות הן נמוכות באופן בולט, והן הגיעו לרמה נמוכה שלא נמצאה כמוה בכל שנת 2019. מנגד, התנודתיות משפיעה גם על חישוב תקופת הבסיס – המחזור בחודשי תקופת הבסיס הוא גבוה באופן קיצוני, ואין הצדקה להניח שהעורר היה מצפה להכנסות ברמה כזו בחודשי תקופת הזכאות. התנודתיות הייתה עשויה אם כן להצדיק שינוי של תקופת הבסיס, וחישוב ירידת המחזורים בהשוואה לממוצע ההכנסות של העורר. עם זאת, כפי שנראה להלן, נוכח התוצאה שאליה הגענו, לא ראינו צורך להידרש לכך בהרחבה.

עסקאות בין חברות קשורות – חישוב תשומות

17. בהתאם להחלטת הממשלה ולחוק, התנאי העיקרי לזכאות למענקי הוצאות קבועות הוא ירידת מחזורים, המחושבת על פי השוואה בין מחזורי ההכנסות של העסק בתקופת הזכאות ובין מחזורי ההכנסות בתקופת הבסיס – החודשים המקבילים לתקופת הזכאות בשנת 2019.

18. לצד החישוב של ירידת המחזורים, חישוב גובה המענק מבוסס על פרמטר נוסף: "מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות" – מספר שנע בין 0 ל-0.3, ומחושב בעיקר על פי היחס בין התשומות השוטפות של העסק לבין מחזור ההכנסות שלו (לפי נתוני שנת 2019). משמעות הנוסחה היא כי ככל שסך ההוצאות השוטפות של העסק גבוה יותר ביחס להכנסות, המקדם יהיה נמוך יותר, והמענק יקטן.

19. בהתאם להגדרות בהחלטת הממשלה ובחוק, התשומות השוטפות של העסק הן כל התשומות שדווחו על ידו, למעט תשומות ציוד, ואולם בסעיף 7 לחוק, הרישא להגדרת תשומות שוטפות מחריגה גם: "תשומות של חברה... בשל רכישת טובין או קבלת שירות מבעל מניות באותה חברה..." (להלן – הוראת נטרול התשומות). היינו, מקום שבו בעל מניות בחברה נותן שירות לחברה, התשלום לבעל המניות לא ייחשב כתשומות. ברקע הדברים עומדת ההנחה כי לעיתים קרובות, תשלום לבעל מניות אינה מהווה עסקה והוא עשוי להיות דומה במהותו לחלוקה של הון החברה, ולכן הוא מוחרג מגדר ההוצאות השוטפות שלה. זאת, בהמשך ל"הוראת נטרול ההכנסות" – ההוראה לפיה במסגרת חישוב ירידת המחזורים, עסקאות כאלו מנוטרלות גם מצד ההכנסות של העסק (ראו הוראת סעיף 8(2)(א) לחוק, וראו ערר 1008-21 תחנת דלק היצירה בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 22.3.2021 (להלן – עניין תחנת דלק היצירה); ערר 1589-21 פליסייד



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

(פיסגה) בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 4.11.2021; ערר 1836-21 חלפון רפי אחזקות (1993) בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 27.12.2021; ערר 1609-21 מפעלי אחים עמאר מרצפות ושיש בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 25.1.2022; ערר 1664-21 ארג'נטרו אחזקות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 30.1.2022).

20. בענייננו, נשאל העורר לגבי חישוב התשומות שננקט על ידו בשלב הגשת הבקשה – שכן הוועדה מצאה כי התשומות שדווחו בטופס הבקשה הן נמוכות יותר מהתשומות שדווחו למע"מ. בתגובה, ציין העורר כי ניכה מהתשומות השוטפות שלו את התשומות שמקורן בחשבונות מהחברה. העורר הניח שניכוי זה הוא לגיטימי, ואף המשיבה לא טענה שיש קושי בעצם ההחלטה לנכות את התשומות בגין העסקה בין העורר לבין החברה. עם זאת, מצאנו כי התשתית המשפטית של ניכוי התשומות אינה מובנת מאליה.

21. כאמור, החוק מורה על ניכוי תשומות "של חברה" בשל קבלת שירות מבעל מניותיה. כפי שנראה להלן בהרחבה, במקרה הזה מדובר על עסקה הפוכה – החברה היא זו שהעניקה שירותים לבעל המניות, העורר, והוא שילם לה. למעלה מכך, בערר שלפנינו מדובר על תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, הנבחנת לפי החלטת הממשלה ולא לפי החוק; הוראת נטרול התשומות נקבעה בחוק וכלל לא נקבעה בהחלטת הממשלה. העורר כלל לא הבהיר כיצד נטל לעצמו את החירות לנכות את התשומות בעסקאות מול החברה.

22. לטעמנו, ניתן להסתפק בשאלה האם הוראת נטרול התשומות צריכה לחול גם בנסיבות דומות, שבהן היא לא חלה במישרין. כאמור לעיל, הוראת נטרול התשומות מהווה תמונת ראי להוראת נטרול ההכנסות – עסקאות בין חברה לבין בעלי מניותיה אינן נחשבות ומוחרגות מהנוסחה, הן בצד ההכנסות והן בצד ההוצאות. על היקף תחולתה של הוראת נטרול ההכנסות עמדנו בהרחבה בעניין תחנת דלק היצירה. כאשר בעל מניות נותן שירות לחברה, ההנחה היא שהיחסים המיוחדים בין הצדדים הם אלו שהביאו לעצם קיום העסקה ומכוחם נקבעו פרטי העסקה, ולכן לא מדובר באינטראקציה עסקית רגילה, שנכללת בהכנסות השוטפות של החברה. בעניין תחנת דלק היצירה קבענו שמכוח דרישת הקשר הסיבתי, יש מקום לנטרול הכנסות מבעלי עניין, גם אם הוראת נטרול ההכנסות לא חלה עליהן במישרין – כגון כשמדובר בבעל עניין אחר ולא בבעל מניות, וכן כשמדובר בתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, שהוראת נטרול ההכנסות לא חלה עליה. בנוסף, ציינו כי כאשר ירידת המחזורים נובעת מעסקאות בעלי העניין ניתן להניח שדרישת הקשר הסיבתי אינה מתקיימת אך מדובר בחזקה הניתנת לסתירה; הערנו כי הנטל להפרכת החזקה גובר ככל שגוברת הזיקה בין החברה לבין בעל העניין.

23. בה במידה, ניתן לסבור שגם בעניין הוראת נטרול התשומות מוטל על העורר נטל דומה. מבלי לקבוע מסמרות בעניין, נראה כי ניתן יהיה לנכות מחישוב ההוצאות עסקאות בין בעלי עניין, אם יוכח שהיחסים המיוחדים בין הצדדים הם אלו שהביאו לעצם קיום



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

העסקה ומכוחם נקבעו פרטיה – היינו, שלא מדובר בהוצאות שוטפות אלא בהוצאות החורגות מקו ההוצאות השוטף של החברה.

24. כאמור, איננו רואים לקבוע מסמרות בכך. גם אם ניתן היה להחיל את הוראת נטרול ההוצאות על נסיבות כגון אלו שלפנינו – יש לבחון זאת בזהירות רבה. כשם שעסקאות בעלי עניין נתפסות כעסקאות "חשודות" בצד ההכנסות, יש מקום לפעול בזהירות גם כאשר העסק מבקש "להשתמש" בעסקאות בעלי עניין כדי להגדיל את המענק באמצעות הקטנת התשומות. בגלל האופי החריג של עסקאות בעלי העניין, נטל ההוכחה בהקשר זה – הן בצד ההכנסות והן בצד ההוצאות – צריך להיות מוטל על העורר. העורר הוא זה שנדרש להסביר מה בדיוק אירע בין הצדדים ומהי ההצדקה להחיל את הוראת נטרול ההוצאות.

25. כפי שנראה להלן, במקרה שלפנינו רב הנסתר על הגלוי – סימני שאלה רבים נותרו באוויר והעורר לא הבהיר מה בדיוק היחס בינו ובין החברה שבבעלותו. בהיעדר תשתית עובדתית מוצקה, לא ניתן להידרש לקו הטיעון של העורר.

היחס בין החברה ובין העורר

26. במסגרת הערר, צפה ועלתה שאלת היחס בין העורר ובין החברה שבבעלותו – וזאת על רקע ההסברים שמסר העורר לדיווחים בשיעור אפס, בעת הקמת השותפות. נזכיר כי העורר ציין שהחברה עוסקת בפעילות דומה לפעילות העסקית של העורר – עבודות בידוד ואיטום. בכתב התשובה, עמדה המשיבה על כמה אינדיקציות "מטרידות" מבחינת מערכת היחסים בין החברה ובין העורר: המשיבה הצביעה על כך שהעורר מדווח על תשומות בשיעור מקסימלי, ואילו החברה כמעט לא מדווחת על תשומות. מנגד, החברה מעסיקה עובדים ואילו העורר כלל לא מעסיק עובדים. המשיבה העלתה את החשש שהעורר והחברה שבבעלותו עושים שימוש באישיות המשפטית הנפרדת לפי צרכיהם, כך שהחלוקה ביניהם אינה כנה ואמיתית.

27. לעורר ניתנה הזדמנות להגיב לכתב התשובה, אך הוא בחר שלא להתייחס לסוגיה זו. במהלך הדיון, נשאל העורר על מערכת היחסים בינו ובין החברה, והתגובות לשאלות הותירו את סימני השאלה ללא מענה.

28. בפתח דבריו, ציין ב"כ העורר כי העורר והחברה פועלים בנפרד – כל אחד באופן עצמאי:

"מבחינת ההכנסות שיש בחברה ובעצמאי, כל אחד יש לו את הפעילות שלו, מאחר ויש הסכמים על שם העצמאי והסכמים על שם החברה וכל אחד עובד בהתאם." (עמ' 5 לפרוטוקול הדיון)



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

29. ב"כ העורר נשאל על החשבוניות שהחברה הוציאה לעורר – בגין מה הוצאו חשבוניות אלו, איזו פעילות מתקיימת בין שני הצדדים, האם מדובר בשירות שהחברה מעניקה לעורר, או בסחורה שהעורר רוכש מהחברה. ב"כ העורר התקשה להשיב לשאלות הוועדה, ורק השיב באופן כללי "כשיש פעילות בין החברה לעוסק אז כן יוצאת חשבונית" (עמ' 6 לפרוטוקול הדיון). לאחר שהופנו לב"כ העורר שאלות רבות אליהן השיב בתשובות קצרות, ציין ב"כ העורר בשפה רפה כי יש פעולות עסקיות של החברה שהעורר מחויב לעמוד להוציא את החשבוניות כי ההסכם הוא על שמו. ב"כ העורר המשיך לענות באופן תמציתי לשאלות הוועדה; הוא השיב בחיוב לשאלה האם החברה רוכשת את חומרי העבודה, אך התקשה להסביר כיצד הדבר מתיישב עם דיווחי התשומות הנמוכים של החברה. ב"כ העורר נשאל בצורה ישירה ופשוטה – מה העורר קונה מהחברה, והאם הוא רוכש חומרים וציוד או מקבל ממנה שירותים – ולכך השיב ב"כ העורר כי מדובר ב"קניית חומרים" (עמ' 8 לפרוטוקול הדיון).

30. התשובות שמסרו העורר ונציגיו לא התיישבו זו עם זו, וב"כ העורר ביקש מספר דקות להתייעצות. כפי שהערנו בדיון, המבוכה שהתעוררה אצל נציגי העורר אגב שאלות בסיסיות הנוגעות למערכת היחסים בינו ובין החברה – מעוררת תמיהה כשלעצמה. העורר היה מיוצג בדיון בידי מנהל הכספים שלו, ואך טבעי היה לצפות שלמנהל הכספים תהיה היכרות עם ההתנהלות הכספית בין החברה ובין העורר. מדובר בשאלות אלמנטריות שהיה מקום להשיב עליהם באופן מיידי, והעובדה שהעורר נדרש להתייעצות לצורך גיבוש עמדתו בנושא זה, מעוררת סימני שאלה לגבי גירסתו.

31. לאחר הפסקה בדיון, טענה החברה כי רכישת החומרים נעשתה הן על ידי החברה והן על ידי העורר, ולגבי העבודה – מדובר בעבודות שבוצעו על ידי החברה, כאשר החברה היא זו שהעסיקה את העובדים, והיא הוציאה חשבונית לעורר.

32. העורר חזר על הסברים אלו ביתר פירוט גם במסגרת התגובה שהוגשה לאחר הדיון – הובהר כי העורר פעל בעבר כעצמאי והקים את החברה כדי לפנות באמצעותה ללקוחות חדשים. צוין כי העורר העביר לחברה את העבודות שהוא קיבל, והעובדים הועסקו באמצעות החברה. עוד צוין כי החברה היא זו שרכשה את רוב התשומות הדרושות לביצוע העבודה – למעט במקרים שבהם ספקי התשומות דרשו שהרכישה תבצע על שם העורר. צוין כי העורר נשאר בחזית הפעילות מול הלקוחות, בשל "קשיים בפתחת תיק ספק לחברה" אצל הלקוחות, ולכן ההכנסות נרשמו בספריו, אך במקביל – כל הפעילות הועברה לחברה. על רקע זה, נטען כי בכל חודש הוציאה החברה לעורר חשבונית, אשר היוותה למעשה העברה של ההכנסות מתיק העצמאי לתיק החברה.

33. הסבריו המאוחרים של העורר, שהוצגו לאחר שניתנה לעורר שהות לערוך את טיעונו בצורה המיטבית – אינם עולים בקנה אחד עם הנתונים המדווחים. העורר טען כי הפעילות הועברה לחברה – ואכן כל העובדים הועסקו רק במסגרת החברה – ואולם רק



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

חלק קטן מההכנסות נרשמו על שם החברה. כך למשל, בשנת 2019 היו לעורר הכנסות בסך של למעלה מ-3.9 מיליון ₪, בעוד הכנסות החברה הסתכמו בכ-1.7 מיליון ₪. העורר טען כי נאלץ "לעמוד בחזית" גם לאחר הקמת החברה, כביכול על רקע העובדה שרק אצלו קיים "תיק ספק" אצל הלקוחות – אולם טענה נטענה בעלמא ולא הוצגו לה ראיות; לקוחות העורר אינם מן המגזר הציבורי וספק איזו הצדקה יש ל"בירוקרטיה" העשויה להניב דרישות כגון אלו, כשמדובר במגזר הפרטי. מכל מקום, גם הסבר זה אינו מבהיר את התמונה ואינה מסביר כיצד זה נותרו לעורר מקורות ההכנסה רבים אחרים שאינם במסגרת החברה.

34. הסברי העורר אינם מתיישבים גם עם דיווחי התשומות. כבר בדיון עמדנו על כך שכמעט כל התשומות נרשמו על שם העורר, בעוד החברה כמעט לא נשאה בהוצאות כביכול. כפי שהדגישה גם המשיבה בכתב התשובה, החברה רכשה תשומות בשיעור נמוך ביותר ופעלה עם ערך מוסף גבוה, בעוד רכש התשומות אצל העורר היה מקסימלי. לכן טענת העורר כי החברה היא זו שרכשה את רוב התשומות – מופרכת מלכתחילה.

35. אמנם, העורר הסתייג וטען כי החברה לא רכשה את התשומות במקרים שבהם ספקי התשומות "דרשו" שהרכישה תתבצע על שמו של העורר "מסיבות של העדר ותק לחברה". על פניו, מדובר בדרישה מוזרה ביותר, ולא הוצגו הסברים או ראיות שיבססו אותה – מדוע שיקולי ותק רלוונטיים לעניין רכש התשומות? התשומות הרלוונטיות הן חומרים לעבודות בידוד – לא ברור איזה היגיון עסקי עשוי לעמוד מאחורי דרישה כזו מצד הספקים. אך טבעי ומתבקש שהספק ימכור את הסחורה לכל מי שמוכן לשלם, ויהיה אדיש לשאלת זהות הלקוח כשמדובר בעוסק ובחברה שבבעלותו. מכל מקום, גם לשיטת העורר, סך התשומות השוטפות שנרכשו על ידו היה מעל 2.5 מיליון ש"ח (גם בניכוי החשבונות מול החברה) – מספר גבוה בהרבה מסך ההכנסות של החברה.

36. מעניין לציין בשולי הדברים כי ישנה אי סדירות נוספת, ביחס בין נתוני ההכנסות והתשומות של החברה ושל העורר לפי הדיווחים השונים. כזכור, בחודש אוקטובר 2019 החלו העורר והחברה לדווח יחד במסגרת שותפות (שנרשמה על ידי המשיבה חרף בקשת העורר והחברה לפעול במסגרת איחוד עוסקים) – רישום שנמשך עד חודש ינואר 2020 והופסק לבקשת החברה והעורר. בדיווחי השותפות, התקיים יחס סביר בין התשומות השוטפות לבין ההכנסות – הערך המוסף של השותפות עומד על כ-9% (בשלושת החודשים האחרונים של שנת 2019). עם זאת, לצורך הגשת הבקשה ערך העורר הפרדה בין נתוני ההכנסות והתשומות שלו לבין נתוני החברה, בהתבסס על הרישומים שנערכו בספריה הפנימיים של השותפות. ניתוח של הנתונים הנפרדים מגלה כי בשלושת החודשים הללו, תשומות החברה היו נמוכות מאוד ביחס להכנסות (כפי שהיו גם בתקופות הדיווח הנפרדות), ואילו התשומות של העורר היו בהיקף של כמעט פי 2 מהכנסותיו (!). המשמעות של נתונים אלו לא ברורה עד תום, ואולם ברור כי הם אינם מעידים על



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

התנהלות כלכלית טבעית, ואף ניתן לחשוש שמא העורר והחברה ניצלו את הרישום המשותף לצרכי תכנון מס שאינו לגיטימי.

37. אם כן, ניסיונותיו של העורר להציג תמונה קוהרנטית לגבי פעילותו ופעילות החברה לא עלו יפה. כפי שהדגישה המשיבה, העורר גם נמנע מלמסור הסבר מפורט לגבי כל פעילות עסקית וכל התחשבות שנערכה בינו ובין החברה, למרות שהתבקש לעשות כן בתום הדיון, ותחת זאת הציג לוועדה את ההסברים הכלליים שעליהם עמדנו לעיל.

38. כאורה, ניתן היה לסבור שבניגוד להסברי העורר, חלק גדול מהפעילות נותרה על שמו ולא הועברה לחברה, וזאת בהתאם לדיווחי ההכנסות – ואולם סברה זו אינה מתיישבת עם העובדה שאינה שנויה במחלוקת, שהעובדים הועסקו בחברה בלבד. על פניו, ומבלי לקבוע ממצאים חד משמעיים, אכן נראה כי יש מקום לחשש שהעלתה המשיבה, שהעורר והחברה ערכו מניפולציה מכוונת בדיווחיהן, ושההפרדה בין הישויות המשפטיות אינה תקינה. לכל הפחות, ניתן לומר שקיימים אי סדרים בדיווחי העורר והחברה, ולא ניתן להסתמך על טענות העורר לעניין היחס ביניהן.

39. בנסיבות אלו, בוודאי שאין באפשרותנו לקבל את התזה של העורר, לפיה הוא רשאי לנכות מדיווח התשומות שלו את ההוצאות בגין העסקאות מול החברה, ובכך להגדיל את המענק שהוא זכאי לו. עמדנו על כך שהוראת נטרול ההוצאות כלל לא חלה באופן פורמלי בנסיבות העניין, וככל שהעורר מעוניין להוכיח שהיא חלה – הנטל הבסיס המוטל עליו הוא להציג תשתית ראייתית קוהרנטית, שעל גביה ניתן יהיה לדון בהשלכות המשפטיות, לכאן או לכאן.

40. משמעות הדברים היא כי במסגרת חישוב מקדם השתתפות בהוצאות קבועות, לא ניתן יהיה לנכות את תשומות החברה מסך התשומות השוטפות של העורר. סך התשומות השוטפות של העורר בשנת 2019, הכולל את התשומות הגבוהות בתקופת הדיווח במסגרת השותפות הוא כ-4 מיליון ש"ח - סכום גדול מסך ההכנסות שלו באותה שנה – כ-3.95 מיליון ש"ח.

41. כאן המקום להתעכב על עיוות שנוצר במרכיב נוסף של נוסחת מקדם השתתפות בהוצאות הקבועות – סכום הוצאות השכר שנחסכו. נוסחת המקדם מביאה בחשבון את העובדה שעסקים רבים הוציאו עובדים לחל"ת, או שסיימו את העסקת העובדים בדרך אחרת, כאשר המדינה היא זו שהשתתפה בהוצאות השכר באמצעות הסדר דמי האבטלה. במקרה של העורר, לא צוינו בטופס הבקשה הוצאות שכר שנחסכו, ואולם הובהר כי למעשה היו לעסק עובדים, שהועסקו במסגרת החברה. נוכח אי הבהירות בהבחנות בין החברה ובין העורר, ועל רקע החששות שתוארו לעיל, איננו סבורים שניתן לקבל את ההבחנה בין החברה ובין העורר בהקשר זה; אדרבא – לטעמנו, כל עוד לא הוכח אחרת, נקודת המוצא צריכה להיות הפוכה: בחישוב נוסחת המקדם, יש לחשב את הוצאות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

השכר שנחסכו כאילו העובדים היו עובדי העורר, והוצאותיהם נחסכו. מהפרטים שמסר העורר עולה כי הוצאות השכר שנחסכו בעסק בתקופה הרלוונטית היו בהיקף משמעותי ביותר – בסך של 896,747 ש"ח.

42. בשורה התחתונה, משמעותם של נתונים אלו היא כי תוצאת נוסחת המקדם הינה שלילית – העסק זכאי למענק לפי מקדם בשיעור 0. בהתאם להחלטת הממשלה, עסק כזה זכאי למענק מינימלי בסך של 3,025 ש"ח בלבד.

חישוב מאוחד

43. במסגרת תגובת העורר לכתב התשובה, העלה העורר לראשונה את הטענה החלופית לפיה יש לבחון את נתוניו בצירוף נתוני החברה שבבעלותו, ובהתאם לאפשרות זו – לקבוע את גובה המענק שמגיע לו על פי צירוף הנתונים שלהם (בנטרול העסקאות הפנימיות). במסגרת התגובה שהוגשה לאחר הדיון, חזר העורר על טענה זו והדגיש כי החישוב המיוחד יכול לנטרל את ההשפעות של הסבת ההכנסות בין העורר ובין החברה (אשר נעשו לדבריו בתום לב).

44. טענה חלופית זו אינה עולה בקנה אחד עם הוראות החלטת הממשלה. מכוח החלטת הממשלה, זכאי למענק כל "עוסק" בנפרד, דהיינו – זכאות העורר למענק נבחנת בנפרד מזכאות החברה שבבעלותו. ניתן היה לשקול חישוב מאוחד אילו היה מדובר בשותפות, ואולם העורר הדגיש כי נמנע במכוון מיצירת שותפות בינו ובין החברה, וכי גם השותפות שנרשמה בטעות לתקופה קצרה – הופסקה על ידו לאחר שהובהר שאין מדובר באיחוד עוסקים.

45. ייתכן אולי כי ניתן היה לשקול את הצעת העורר אילו מערכת היחסים בין הצדדים הייתה נפרסת בפני הוועדה כהווייתה, ואילו מלכתחילה היה העורר מסביר לוועדה מדוע יש מקום לערוך בעסקים אלו חישוב מאוחד. אולם הגירסאות השונות שהציג העורר הקשו על הוועדה וסיבכו את התמונה העובדתית. בנסיבות כאלו, אין בידינו אפשרות לסמוך את ידינו על בקשותיו של העורר – לא לגבי הבקשה לערוך חישוב נפרד, כטענתו העיקרית של העורר, ולא לגבי הטענה שנדרש חישוב מאוחד, כטענתו החלופית. הוועדה יכולה לקבל טענות חלופיות לגבי השלכות משפטיות שונות שיש למסכת עובדתית נתונה, אולם אינה יכולה לקבל טענות חלופיות לגבי התשתית העובדתית המונחת בפניה (וראו ערר 1157-21 סימונה שרם הפקות ואירועים נ' רשות המסים, ניתן ביום 10.3.2022). בנסיבות אלו, אין מנוס מדחיית ההצעה לערוך חישוב מאוחד.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

סיכום

46. נוכח כל הטעמים שעמדנו עליהם, וכאמור בפסקה 42 לעיל, מתבקשת המסקנה כי העורר זכאי למענק מינימלי בסך של 3,025 ש"ח.

47. לצד זאת, אין באפשרותנו להתעלם מהתנהלות העורר בהליך הערר. העורר הציג גירסאות סותרות והתקשה להשיב על שאלות פשוטות שהופנו אליו בדיון לגבי היחס בינו ובין החברה שבבעלותו. אף שהקשיים במצבו המשפטי של העורר הוצגו לו במהלך הדיון, הוא עמד על המשך בירור הערר, כאשר גם טענותיו הנוספות לא שפכו אור על היחס בינו ובין החברה. לכך יש להוסיף את העובדה שלא הוצגה מלכתחילה כל תשתית משפטית לניכוי התשומות שמקורן בהתחשבות הבין חברתית. בנסיבות אלו, החלטנו כי העורר ישא בהוצאות המשיבה. לשם הנוחות והאיזון, אנו פוסקים כי העורר ישא בהוצאות המשיבה בסך של 3,025 ש"ח.

48. הלכה למעשה, מצאנו כי המענק המינימלי לו היה העורר עשוי להיות זכאי לפי החלטתנו, מתקזז עם הוצאות המשיבה בהליך, בהן ישא העורר. מבחינה מעשית, הערר נדחה.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 45 יום. ניתנה היום, כ"ו ניסן תשפ"ב, 27/04/2022, בהעדר הצדדים.

1925-21



טניה חכמוב, רו"ח
נציגת ציבור



ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה