



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1947-21
ערר 1948-21
ערר 1949-21
ערר 1950-21
ערר 1951-21
ערר 1952-21

לפני כבוד חברי הוועדה:
ערן עסיס, עו"ד - יו"ר
צבי פרלמוטר, רו"ח - חבר

סנסה ייצור נייר בע"מ, ח.פ. 515899276
באמצעות קאסם סלאמה

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. העוררת היא חברה העוסקת בייצור נייר. העוררת הגישה בקשות למענקים בעד תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 בהתאם להחלטת הממשלה מס' 5015 (מיום 24.4.2020; להלן - **החלטת הממשלה**) ובעד תקופות הזכאות מאי-יוני 2020, יולי-אוגוסט 2020, ספטמבר-אוקטובר 2020, נובמבר-דצמבר 2020, ינואר-פברואר 2021 בהתאם להוראות חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש)(הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן - **החוק** או **חוק התוכנית לסיוע כלכלי**).

2. כל בקשות המענקים השונות שהגישה העוררת נדחו מטעם דומה – נקבע בהחלטה כי שיעור מקדם ההוצאות שווה לאפס או קטן ממנו. העוררת הגישה השגות על החלטות הדחיה שניתנו בתקופות השונות, והשגות אלו נדחו על ידי המשיבה ביום 14.9.2021, בהחלטה בנוסח זהה לכל תקופות הזכאות, משני טעמים:

(א) המשיבה ערכה ביקורת בעסק, ולפי ממצאיה העסק הפסיק לפעול מחודש יוני 2020;

(ב) בחודשים מרץ עד דצמבר 2020, 80% מהעסקאות נעשו עם חברות קשורות, כך שסך ההכנסות של העוררת בתקופה זו (שאינו נובע מצדדים קשורים) הוא פחות מ-7,000 ₪. ניתוח מחזורי ההכנסות של העוררת בנטרול ההכנסות מחברות קשורות, מעיד על כך שחלה ירידה שקדמה להתפשטות נגיף הקורונה. המשיבה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ציינה כי ירידה זו נובעת ככל הנראה מהפסקת פעילות עקב הסכסוך עם השותף העסקי וסגירת המפעל.

3. מכאן העררים שבפנינו.

טענות הצדדים

4. העוררת טענה בכתב הערר כי המפעל שבבעלותה לא נסגר אלא הועבר לאזור תעשייה דובב, לשם חסכון בעלויות לנוכח משבר הקורונה, וצירפה הסכם שכירות שתחולתו מיום 1.5.2020. העוררת הביעה תמיהה על נטרול העסקאות עם החברות הקשורות, והבהירה כי החברה הקשורה הייתה רשומה כספק אצל לקוחות גדולים, כך שהמכירה נעשתה דרכה – נועדה למטרות שיווק בלבד. העוררת טענה כי ממילא עסקאות דרך חברות קשורות התקיימו בשנת 2020 ולכן נטרול שלהן אמור להוביל לכך שהעסק יהיה זכאי למענק גבוה יותר. עוד הוסיפה העוררת כי פעילותה העסקית נפגעה קשות עקב התפרצות נגיף הקורונה, שכן בעקבות ההתפרצות לא ניתן היה להשיג חומרי גלם לייצור נייר.

5. לאחר שהתבקשו הבהרות מטעם הוועדה, ציינה העוררת כי החברות הקשורות הן כ.מ. סלאמה בע"מ וק. סלאמה בע"מ (להלן – החברות הקשורות), שהגישו בקשות למענקים בתקופות זכאות שונות. העוררת העירה כי חברות נוספות (קסם הנילוס בע"מ, ול.נ.א סנונו בע"מ אינן מהוות צד קשור, והקשר מתמצה בזהות משרד רואי החשבון המייצג.

6. ועדת הערר הבהירה לעוררת כי קיים קושי בדרישת מענק "כפולה", בעד אותה ירידת המחזורים – שכן העוררת הגישה בקשות למענק ולצד זאת הוגשו בקשות נוספות על ידי החברות הקשורות, בגין ירידת מחזורים בעסקאות שנרשמו בשתי חברות, כשהן אינן אלא עסקה אחת. במענה, טענה העוררת כי נטרול של עסקאות הצדדים הקשורים לא אמור לפגוע במענק שהחברות הקשורות זכאיות לו, וכי היא מבקשת להמשיך לברר את הערר ומוכנה לשקלל מחדש את המענקים בשאר החברות. העוררת טענה כי נטרול העסקאות הקשורות ישפיע אך במעט על ירידת המחזורים בחברות הקשורות, ומנגד יעלה את מקדם ההוצאות הקבועות שלפיו מחושב המענק.

7. בנוסף, לשאלת ועדת הערר הובהר כי השם ק. סלאמה יצור נייר בע"מ הוא שם החברה הקודם.

8. לצד זאת, טענה העוררת כי לגבי חלק מתקופות הזכאות, יש לקבל את הערר רק מן הטעם שחלף המועד למתן החלטה בהשגה. ההשגות בגין שלוש התקופות הראשונות (מרץ עד אוגוסט) הוגשו ביום 17.10.2020, ושתי השגות נוספות בגין התקופות שלאחריהן (ספטמבר עד דצמבר) הוגשו ביום 15.2.2021, ו-21.2.2021. בכל ההשגות, התקבלה החלטה רק ביום 14.9.2021 – קרי, בתום 332 ימים מההשגות הראשונות. זאת בניגוד להחלטת הממשלה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- המורה על מתן מענה להשגה בתוך 180 ימים (בנוגע לתקופת הזכאות מרץ-אפריל) ובניגוד להוראות החוק המורות על מתן מענה בתוך 120 ימים (בנוגע ליתר תקופות הזכאות).
9. בכתב התשובה, חזרה המשיבה ביתר הרחבה על נימוקי החלטתה בהשגה. בקשר להפסקת פעילות העסק, צירפה המשיבה את התרשומת שערכו נציגיה לאחר ביקורת בעסק. בביקורת שערכו נציגי המשיבה באזור התעשייה מעיליא, בו אמור היה להיות ממוקם המפעל של העוררת, ובשיחה עם בעל הנכס (שבו ממוקם המפעל) עלו הפרטים הבאים: המפעל נפתח בחודש יוני 2019, בשותפות עם מר סלמאן סבאח, בחודש יוני 2020 חל סכסוך עסקי ושני הצדדים החליטו להיפרד, ובאותה העת החברה לקחה מהמקום את המכונות שהיו בבעלותה; הובהר כי לאחר מכן, החל מר סבאח להפעיל את המקום במסגרת חברה בבעלותו, תחת השם ס.ס. גלילי לייצור נייר בע"מ – וזאת עד חודש יוני 2021, בו נסגר המפעל של מר סבאח, לאחר שלא שילם דמי שכירות.
10. על רקע הטענה שהמפעל הועבר לנכס שהעוררת שוכרת באזור התעשייה דובב, תיעדה המשיבה בכתב התשובה שיחה שקיימה מפקחת מטעמה עם בעל הנכס, המשכיר. בשיחה, שהתקיימה ביום 13.12.2021 מסר בעל הנכס כי העוררת אכן שכרה ממנו את המקום, והחלה לשלם דמי שכירות מיום 10.8.2020 בלבד, אך לטענת בעל הנכס טרם החלה פעילות במקום והוא משמש לאחסנת ציוד, שטרם חובר.
11. לנוכח ממצאים אלה, טענה המשיבה כי לא מתקיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים לבין נגיף הקורונה, שכן הסכסוך העסקי והפסקת הפעילות בעסק הם שגרמו לירידת המחזורים מחודש יוני 2020 ולהערכת המשיבה עוד קודם לכן.
12. אשר לעסקאות בעלי עניין, המשיבה עמדה על כך שהוראות החוק מורות באופן קטגורי על נטרול ההכנסות מבלי מניות, וטענה כי אין כל עוגן לשוני לטענה שניתן להביא בחשבון עסקה עם בעלי מניות בתואנה כזו או אחרת. לעניין עסקאות עם בעלי עניין שאינם בעלי מניות המשיבה הפנתה להחלטה בערר 1008-21 **תחנת דלק היצירה בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 24.3.2021). כמו כן, הדגישה המשיבה כי במקרה שבו נטען שהחברות הקשורות הן צינור בלבד, אין מקום לשלם את המענק בגין אותן עסקאות גם לעסק שקיים את הפעילות העסקית בפועל וגם לחברות הקשורות.
13. בתגובה לכתב התשובה, עמדה העוררת על כך שהמפעל קיים ופועל באזור התעשייה דובב, וצירפה להוכחת טענותיה תדפיסי תמונות שצולמו בדובב בחודש מאי 2020 (בצירוף תגיות מיקום המעידות על מיקום הצילום ועל המועד שבו בוצע). בתמונות, נראים משטחים של גלילי נייר ומוצרים נוספים. עוד טענה העוררת כי נפגעה מנגיף הקורונה מתחילת פרוץ המגפה, ורק בשלב מאוחר יותר המפעל הועבר לדובב, כך שלא ניתן לטעון שזוהי הסיבה לירידת המחזורים.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

14. בעניין העסקאות הקשורות, טענה העוררת כי ההוראה בדבר נטרול עסקאות של צדדים קשורים נועדה למנוע ניפוח מלאכותי של נתוני ירידת המחזורים, שלא מתקיים בעניינה. עוד טענה לעניין זה כי נטרול ההכנסות מהחברות הקשורות הקטין את המענק שחושב בחברות אלו, ולכן לא ניתן להתעלם מהכנסות אלו גם במסגרת החברה העוררת.

15. לאחר בחינה של מסמכי הערר, בשים לב לשינויים שחלו בפעילות העסק מחודש מאי 2020 ואילך, הציעה הוועדה לצדדים להסכים על מתווה לפיו יינתן מענק לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 בלבד, תוך נטרול של עסקאות הצדדים הקשורים. העוררת הביעה התנגדות למתווה, ועל רקע זה, היא התבקשה לשוב ולהבהיר את עמדתה ולהתייחס לשאלות אודות השינויים שחלו בפעילות העסק. על תגובותיה של העוררת נעמוד בהרחבה להלן.

דיון והכרעה

16. לאחר עיון בכתבי הטענות, הגיעה הוועדה לכלל מסקנה כי ניתן לדון בערר על פי הטענות והראיות שהוגשו בכתב בלבד, וכי לא יהיה בכך כדי לפגוע בעשיית צדק בעניינם של הצדדים. הלכה למעשה, אנו קובעים כי העוררת זכאית למענק בעד תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, וכי טענותיה לגבי יתר תקופות הזכאות – נדחות. להלן נעמוד בהרחבה על טעמי החלטתנו.

רקע כללי - דרישת הקשר הסיבתי

17. ככלל, החלטת הממשלה והחוק נועדו לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטות נגיף הקורונה. מדובר בסיוע שניתן כחלק משורת מהלכים שנועדו לשמר ככל הניתן על שרידותו של המגזר העסקי, תחת המגבלות שנקבעו, ובתוך כך לצמצם ככל הניתן את הפגיעה בצמיחה ובמשק בכללותו.

18. התנאי הבסיסי למתן מענק הוא התקיימות ירידה במחזור ההכנסות, בהשוואה הנערכת בין תקופת הזכאות לבין תקופת הבסיס, היינו – התקופה המקבילה בשנת 2019, וכן כי שיעור הירידה עולה על השיעור שנקבע לאותה תקופה. ברם, אין די בירידת מחזורים כשלעצמה. סעיף 1(ג) להחלטת הממשלה קובע תנאי נוסף: **"ירידת מחזור העסקאות בתקופת המענק נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף covid-19"**. תנאי דומה נקבע גם במסגרת החוק, בסעיף 8(3).

19. דרישת הקשר הסיבתי עומדת בבסיס החלטת הממשלה והחוק, ומהווה תנאי מקדמי הכרחי לצורך קבלת החלטה על זכאות למענק. סוגית הקשר הסיבתי נדונה במספר רב של החלטות שניתנו על ידי ועדות הערר, בהן עמדה הוועדה על חשיבותו ומרכזיותו של תנאי זה (ראו למשל: ערר 1030-21 א.ל. ניהול אולמות חתונה נ' **רשות המיסים** (24.3.2021); ערר 1007-21 **יתד טכנולוגיות נ' רשות המיסים** (8.3.2021)). הובהר כי במקרים שבהם רשות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

המסים מצביעה על ממצאים המעמידים בספק קיומו של קשר סיבתי כאמור, נטל ההוכחה מוטל על העוסק להבהיר את הקשר בין ירידת המחזורים לבין התפשטות נגיף הקורונה (ראו למשל ערר 1005-21 **טי ג'את סיסטמס** 2006 נ' **רשות המסים**, ניתן ביום 9.3.2021; ערר 1185-21 **יגאל חיון הנדסה בע"מ** נ' **רשות המסים**, ניתן ביום 22.8.2021).

20. בפסיקות קודמות של ועדות הערר הוזכרו מצבים שונים שבהם יש הצדקה להעביר לעורר את הנטל הראייתי להוכחת קיומו של הקשר הסיבתי: כאשר חלה ירידה בהיקף ההכנסות של העסק עוד לפני משבר הקורונה (ראו למשל ערר 1101-21 **זידאן מוחמד** נ' **רשות המסים** (ניתן ביום 5.5.2021), ערר 1133-21 **מאסטר ביי בע"מ** נ' **רשות המסים** (ניתן ביום 19.5.2021), ערר 1088-21 **ש. שג רפאלו (ניהול מותג)** נ' **רשות המסים** (ניתן ביום 3.6.2021)), 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)), ועוד (לפירוט אודות הנסיבות המצדיקות העברת הנטל לעורר, ראו ערר 1740-21 **דורון אוסט** נ' **רשות המסים** (ניתן ביום 21.12.2021; להלן – **עניין דורון אוסט**)).

הפסקת הפעילות במפעל העוררת

21. בענייננו, המשיבה קבעה כי דרישת הקשר הסיבתי אינה מתקיימת, על רקע השינויים שחלו בעסקה של העוררת – סכסוך עסקי בין השותפים, בד בבד עם סגירת המפעל והעברתו לאזור התעשייה דובב. אף שהמשיבה הזכירה בהחלטה בהשגה את סגירת המפעל, העוררת לא טרחה להציג לוועדת הערר את העובדות, ואלו התגלו רק לאחר שהמשיבה צירפה לכתב התשובה את ממצאי הביקורת שנערכה בעסק.

22. יוזכר כי כתב התשובה הועבר לתגובת העוררת, והעוררת לא הכחישה את רוב טענות המשיבה. העוררת לא הכחישה כי התקיים סכסוך עסקי עם מר סלמאן סבאח, לא הכחישה כי המפעל הועבר לאזור התעשייה דובב על הרקע הזה, ואף לא הכחישה שהמכונות שהועברו לאתר החדש לא חוברו והן מצויות באחסון בלבד. העוררת טענה אמנם שהמפעל עובד, ושיש בידה סרטוני וידאו ותמונות שיכולות להעיד על כך, אך לא צירפה לעיון ועדת הערר אלא תמונות אחדות. בתמונות שצורפו מופיעים מוצרי נייר המאוחסנים בערמות על גבי משטחים, כאשר בחלק מהתמונות מונחים מוצרי נייר על משטחים של מוצרים אחרים (ככל הנראה, פחיות שתיה). לא ניתן ללמוד מהתמונות אם מתקיימת בנכס פעילות ייצור, או שמא מדובר במלאי סטטי.

23. ממצאים אלו אינם עניין של מה בכך. לעוררת היו די הזדמנויות למסור מידע אודות השתלשלות העניינים בנוגע למפעל כגון דוחות ייצור, תעודות משלוח וחשבוניות, והיא בחרה שלא לעשות כן – לא בשלב הגשת הערר ואף לא לאחר כשהמשיבה הציגה בפנינו את גרסתה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

24. העוררת התייחסה לנושא זה רק לאחר שוועדת הערר הציגה בפניה שאלות והצביעה על הקשיים בגירסתה. בתגובתה, ציינה העוררת רק כי מר סלמאן סבאח אינו בעל מניות אלא שכיר ששימש כמנהל בחברה, וכי הוא פוטר כחלק מגל הפיטורים בחברה. כיוון שמר סלמאן סבאח עסק גם הוא בייצור נייר, התבקשה העוררת להבהיר האם אירע ביניהם סכסוך עסקי, והאם פעילותו העסקית היוותה תחרות לעוררת או הייתה עשויה לפגוע בה. בתגובה, הסבירה העוררת כי למר סבאח היה עסק עוד לפני העבודה המשותפת, וציינה כי ככל הנראה הוא עבר עם העסק למפעל במעיליא כדי לנצל את ההשקעה במקום. עם זאת, לא הסבירה האם אירע בין הצדדים סכסוך והאם הייתה תחרות ביניהם, ורק טענה באופן לקוני כי "הדבר לא השפיע, אף לא בקצת".

25. לטעמנו, תשובות העוררת בהקשר זה אינן מספקות. מר סבאח אינו סתם עובד שכיר, אלא בעל עסק לייצור נייר. גם אם נקבל את טענת העוררת כי מר סבאח הועסק אצלה כשכיר (טענה שנטענה בעלמא ולא הוצגו ראיות להוכחתה, כגון תלושי שכר) – הרי שלפי ממצאי הביקורת של המשיבה, שלא הוכחו, מר סבאח הקים מפעל לייצור נייר במעיליא במסגרת חברה על שמו, וזאת לאחר שהעוררת עזבה את המקום. בעל הנכס שאיתו שוחחו נציגי המשיבה העיד בבירור על קיומו של סכסוך עסקי בין הצדדים. העוררת לא הכחישה עובדה זו, אך בחרה שלא להתייחס אליו ולא הבהירה מה אירע בין הצדדים. בנסיבות אלו, אך מתבקשת המסקנה כי לסכסוך העסקי, שאותו העוררת מבקשת לגמד, הייתה השפעה משמעותית על המשך פעילותה.

26. התמונה העובדתית, כפי שהיא מצטיירת מחומר הראיות שבפנינו היא כדלהלן: בין החודשים מאי-יוני 2020 חל סכסוך עסקי בין בעלי העוררת ובין מר סלמאן סבאח, והסכסוך הביא את הצדדים להפסיק את שיתוף הפעולה ביניהם. העוררת העבירה את המפעל למקום אחר, וככל הנראה, מאז ועד עתה המפעל אינו פעיל.

מחסור בחומרי גלם

27. העוררת טענה כי כתוצאה ממשבר הקורונה נוצר מחסור בחומרי גלם, וטענה כי כל השינויים הם כתוצאה מהמשבר – שכן היא נאלצה לחסוך בעלויות ולעבור למפעל בדובב, וכן לפטר את מר סבאח. בהקשר זה, הזכירה העוררת את ה"פאניקה" שאחזה בציבור לרכישת מוצרי נייר טואלט ואת בעיות האספקה שנוצרו באותה העת, וציינה כי הענף נפגע. העוררת טענה כי חברות גדולות, כגון חברת קימברלי, שמרו את כל חומרי הגלם לעצמם, כאשר מנגד חלה עליה חדה בעלויות הייבוא – וכך, בגלל משבר הקורונה, לא היו בידה חומרי גלם לייצור.

28. בהקשר זה, נציין כי הסבריה של העוררת לגבי המחסור בחומרי הגלם היו דלים. העוררת התבקשה להציג ראיות לתמיכה בטענותיה לגבי הקושי בהספקת חומרי הגלם ולגבי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

המועדים שבהם חל קושי כאמור, והתבקשה להשיב על מספר שאלות הבהרה. בתגובה, הציגה העוררת רק על שתי תכתובות וואטסאפ שקיימה עם בעלי תפקיד בקימברלי:

(א) התכתובת הראשונה הם עם "דודו אלימלך סמנכל לוגיסטיקה קימברלי" – ובה פניה מיום 31.5.2021 לקבלת הצעה ל-100 טון חומר גלם; בתגובה, משיב הנ"ל כי כבר אינו עובד בחברה ומפנה אותו למר עומר בן דוד. יודגש כי ההתכתובת האחרונה בין הצדדים, המופיעה לפני תכתובת זו היא תכתובת בנוגע למחיר חומרי גלם שהוזמנו, מיום 8.3.2020.

(ב) התכתובת השניה היא עם מר עומר בן דוד, גם היא מיום 31.5.2021, ובה מבקש מנהל העוררת 100 טון חומר גלם, והנ"ל מציין בתגובה כי אין לו אפשרות לספק, ומציע לדבר בחודש יולי. פניה נוספת נעשתה ביום 23.1.2022 ובתגובה השיב מר בן דוד שוב כי אין לו אפשרות לספק חומר גלם.

29. העוררת לא השיבה לשאלות הוועדה לגבי מקור האספקה של חומרי הגלם לפני משבר הקורונה, ולא השיבה לשאלה מה מנע ממנה להמשיך ולרכוש חומרי גלם מאותו מקור גם לאחר שהסתיימה הבהלה שנוצרה עם פרוץ משבר הקורונה. העוררת התבקשה לצרף ראיות ומסמכים גם לגבי המועדים שבו חלו הקשיים באספקת חומרי הגלם – וכל מה שצורף אלו תכתובות מסוף חודש מאי 2021, שאינן מעידות דבר על תקופות הזכאות הנדונות בפנינו. כמו כן, לא ניתן להבין מהתכתובת מהו הגורם לכך שאין לעוררת חומרי גלם וכיצד הדבר קשור למשבר הקורונה. העובדה שלא חלה כל התכתבות בין העוררת ובין נציג חברת קימברלי במהלך יותר משנה מחזקת אף היא את התמונה הראייתית שעליה עמדנו, כי הפעילות הופסקה למשך תקופה ארוכה. לבסוף, יש לציין את העובדה שהפניה האחרונה אל נציג קימברלי נעשתה ביום שבו התקבלה ההחלטה המורה לעוררת להציג ראיות למחסור בחומרי גלם, ולא מן הנמנע שפניה זו נעשתה רק על מנת ליצור מצג של פעילות.

30. אמנם, ניתן להבין את הטענה שבתחילת משבר הקורונה חל שיבוש מסוים בשרשרת האספקה נוכח שיאי ביקוש בלתי צפויים. העוררת לא הבהירה בבירור איך ומדוע שובשה אספקת הנייר אצלה, ומה היו הנסיבות המדויקות שהובילו לירידה במחזורי ההכנסות. טיעוני של העוררת יכולים לכל היותר לספק תמונה חלקית, ולהוות הסבר נקודתי לירידת המחזורים שחלה בתחילת משבר הקורונה, אך לא זו טענת העוררת וסימני השאלה רבים עדיין מרחפים מעל הסבריה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ירידת המחזורים – קשר סיבתי

31. בכל הנוגע לתקופות הזכאות ממאי-יוני 2020 ואילך, הגענו למסקנה כי הקשר הסיבתי לא הוכח, וכי מסתברת יותר המסקנה שירידת המחזורים של העוררת נבעה מהסכסוך העסקי, ולא ממשבר הקורונה.

32. פשוט וברור כי סכסוך עסקי שחל בין שותפים בעסק הוא אירוע מטלטל העשוי לשנות את מצבו העסקי של העסק מן היסוד. בעסק של העוררת, אירוע זה אכן הביא לשינוי דרמטי – העוררת נאלצה להעתיק את מפעליה לאתר אחר. בנסיבות כאלה, לא ניתן לומר שהירידה במחזור ההכנסות, שנדגמה לאחר הסכסוך, חלה בגלל משבר הקורונה. העוררת לא הבהירה מה גרם לסכסוך, ולפיכך ההנחה המתבקשת היא שהסכסוך לא קשור להתפרצות נגיף הקורונה, ולכן גם אלמלא משבר הקורונה – העסק עבר שינוי דרמטי. בנסיבות כאלה, לא ניתן להניח שההכנסות שהיו לעוררת בשנת 2019 היו צפויות להיות לו בחודשי הזכאות, אלא להפך – הנטל הראיתי עובר לעוררת. העוררת לא הציגה התייחסות של ממש לנושא זה, והמסקנה המתבקשת היא כי היא לא הוכיחה את קיומו של קשר סיבתי לתקופה זו.

33. בנוגע לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, התמונה היא מורכבת יותר. לא הוצגו ראיות מספקות על מנת להבין את השתלשלות העניינים, ולא ברור אם ירידת המחזורים נבעה מנגיף הקורונה או מסיבות אחרות. בניגוד לעמדת המשיבה, איננו סבורים ניתן להניח שהשינויים המשמעותיים שחלו בפעילות העסק בחודשי מאי-יוני 2020 ואילך מקרינים בהכרח גם על פעילות החברה בחודשים הקודמים. המשיבה לא הציגה ממצאים עובדתיים ברורים, וכל שעלה בהקשר זה הוא החשש שהסכסוך העסקי שאירע בחודשים מאי-יוני 2020, החל למעשה עוד קודם לכן והשפיע על הכנסותיה של העוררת. ניתן אמנם לקשור באופן הגיוני בין ירידת המחזורים שהחלה במרץ-אפריל לבין האירוע העסקי שהתרחש מעט זמן מאוחר יותר, אך טענה זו הועלתה בעלמא ולא צורפו עדויות של ממש להוכחתה.

34. בהחלטה בהשגה, ציינה המשיבה את קיומן של עסקאות עם בעלי עניין כראיה נוספת לכך שפעילות העוררת הופסקה. לפי הטענה, כמעט כל העסקאות מחודש מרץ 2020 ואילך נעשו עם צדדים קשורים, ועובדה זו יכולה להעיד כי לחברה אין פעילות אותנטית, וכי ממועד זה ואילך פעילות החברה כבר הופסקה – וזאת כחיוק לטענת המשיבה בדבר היעדר קשר סיבתי (ולהלן נעמוד על השלכה נוספת של העסקאות שנערכו מול חברות קשורות).

35. טענת המשיבה נסמכה על ההנחה שבין החברות הקשורות ניתן למנות את כ.מ. סלאמה יזמות עסקית בע"מ, המנוהלת על ידי בעל המניות בחברה העוררת, וכן את חברת ק. סלאמה בע"מ, המצויה בבעלות בן הזוג של בעלי העוררת – אך גם את החברות קסם הנילוס בע"מ, וכן ל.נ.א. סונונו בע"מ. כאמור לעיל, לגבי שתי החברות האחרונות, העוררת הבהירה כי לא מדובר בחברות קשורות; בכתב התשובה, לא הציגה המשיבה מידע סותר ולמעשה, באופן משתמע, קיבלה את ההבהרות לעניין זה. כיוון שבחודש מרץ ואילך אכן התקיימו



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עיסקאות גם עם שתי החברות האחרונות, ממילא נשמטה הטענה לכך שפעילות העסק הופסקה כבר מחודש מרץ 2020 או התקיימה רק עם חברות קשורות.

36. אמנם, ניתן לטעון שיש עקבות לכך שכבר בחודש מרץ 2020 חל שינוי בדפוסי הפעילות של העוררת, מבחינת זהות הלקוחות שלה (גם אם לא מדובר בחברות קשורות), אך טענה זו לא עלתה באופן מפורש על ידי המשיבה ולא בוססה באופן מספק.

37. מן העבר השני, גם טענות העוררת בקשר לסיבות שגרמו לירידת המחזורים בתקופת התפשטות נגיף הקורונה הן כלליות ולא מבוססות. העוררת נמנעה מלהשיב במישרין לשאלות פשוטות שהיו עשויות לשפוך אור על האירועים הרלוונטיים, ולא הבהירה די הצורך איך בדיוק פעילותה נפגעה כתוצאה ממשבר הקורונה. אם כן, בניגוד לתקופות הזכאות המאוחרות שבהן הובהר כי סכסוך עסקי גרם לירידת המחזורים, בתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, שאלת הקשר הסיבתי נותרה עמומה.

האיחור בהחלטה בהשגות ומשמעותו

38. בהקשר זה, אין באפשרותנו להתעלם מהאיחור שחל בהחלטה בהשגות שהגישה העוררת – איחור שמגיע בחלק מהמקרים עד לכדי 212 ימים. בערר 1795-21 **חיים ישראלי ובניו בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 18.1.2022; להלן – **עניין חיים ישראלי**) דנו בהרחבה בנושא זה, על רקע פסיקת בתי המשפט ופסיקות ועדות הערר בנושא זה, ובהמשך להחלטה שניתנה בבית המשפט המחוזי בעמ"נ 21-06-27710 **ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, לוי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המסים בישראל** (ניתן ביום 3.1.2022). צוין כי אמנם לא כל איחור במתן החלטה בהשגה מביא לפסילת ההחלטה (וראו גם ערר 1007-20 **אבנר נוקראי ייעוץ חשבונאי בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 28.4.2021)), אך ציינו כי לאיחור עשוי להיות משקל בביקורת על סבירות ההחלטה, ויש לתת משקל של ממש לתכלית הסדר המענקים – הרצון להעניק לעסקים סיוע חירום והצורך לתת בהליך מהיר. בנוסף, עמדנו על כך שלאיחור בהחלטה בהשגה עשויה להיות משמעות במיוחד במקרים שבהם הממצאים העובדתיים בשאלת הקשר הסיבתי אינם מובהקים דיים (ראו **עניין חיים ישראלי**, פסקה 52 להחלטה). התשתית המשפטית לנושא זה הוצגה בהרבה בהחלטה בעניין חיים ישראלי ולא ראינו לנכון לחזור עליה במלואה (ראו פסקאות 23-27 ו-49-54 להחלטה בעניין חיים ישראלי).

39. במקרה שלפנינו, אנו רואים לנכון לקבוע כי לאיחור בהחלטה בהשגה יש הלשכה של ממש על התוצאה. כאמור, ההחלטה בחלק מההשגות ניתנה בחלוף כמעט שנה ממועד הגשתן – איחור כבד ומשמעותי לכל הדעות. הבקשות המקוריות של העוררת נדחו בטענה שמקדם ההוצאות של העוררת עומד על אפס או נמוך ממנו, ורק בשלב ההשגה, בחלוף כמעט שנה כאמור, החליטה המשיבה לבחון את שאלת הקשר הסיבתי ושינתה את עילת הדחייה. מקובל עלינו כי המשיבה רשאית לבחון מחדש את התיק גם בשלב ההשגה, ואולם ככל



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שמדובר בהחלטה שמתקבלת באיחור, וככל שחולף זמן רב יותר – שיקולי הסבירות משפיעים על הגמישות הנתונה למשיבה לשנות את שיקולי ההחלטה. זאת בפרט שעה שמדובר בהחלטה הנשענת על ממצאים עובדתיים שקיים ספק לגביהם, ושמותירים תמונה עמומה ולא חד משמעית.

40. לגבי תקופות הזכאות מאי-יוני 2020 ואילך, דחינו את גירסת העוררת, וקבענו כי עמדת המשיבה לפיה הסכסוך העסקי הוא שהוביל לירידה במחזורי ההכנסות היא מסתברת יותר. בנסיבות כאלו, אין מקום לומר כי יש לקבל את הערר רק מפאת קיומו של איחור בהחלטה בהשגה. כפי שנקבע **בעניין חיים ישראלי**, בשים לב להיקף האיחורים של המשיבה בהחלטות בהשגות, החלת כלל אוטומטי לפיו כל החלטה שהתקבלה באיחור מביאה לקבלת הערר, תהא בלתי סבירה באורח קיצוני אף שניתן להצטער על כך (פיסקה 53 להחלטה), ולא ראינו לנקוט בצעד כזה לגבי כל תקופות הזכאות הנדונות בעררים אלו.

41. מנגד, לגבי תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, כיוון שנתרה עמימות בשאלת קיומו של הקשר הסיבתי, ולנוכח האיחור בהחלטה בהשגה, אנו סבורים כי ניתן להסתפק בהסברים שמסרה העוררת לעניין המחסור בחומרי הגלם. מצוקת חומרי גלם כתוצאה מביקוש חריג עשויה להסביר, גם באם בדוחק מסוים, אירוע חד פעמי של ירידה בהכנסות. ניתן אמנם לעורר ספקות נוספים לגבי הסבר זה, שאינו מספק תמונה קוהרנטית לגבי הירידה המתמשכת שחלה בהכנסות העוררת, והעוררת לא סיפקה הסברים לכך. יחד עם זאת, לנוכח האיחור בהחלטה בהשגה ולנוכח התמונה העובדתית הכוללת שהתבררה בפנינו, באנו לכלל מסקנה שהחלטת המשיבה בנוגע לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 – אינה סבירה, וכי יש לקבל את הערר לגבי תקופה זו.

עסקאות בעלי עניין

42. כאמור לעיל, ירידה במחזורי ההכנסות בתקופות הזכאות השונות היא הבסיס לחישוב המענק. במקרים שבהם השינויים במחזור ההכנסות נובעים משינויים בעסקאות שהתקיימו בין החברה לבין בעלי עניין בה, קיים ספק של ממש לגבי הנסיבות לשינויים אלו. כפי שהובהר **בעניין תחנת דלק היצירה**, עסקאות בעלי עניין כרוכות בניגוד עניינים, ובמצב זה קיים חשש שההחלטה על אותן עסקאות לא תהיה החלטה מיטבית מנקודת מבטה של החברה; במקרים אחרים, עסקאות בעלי עניין עלולות להיות מלאכותיות במידה כזו או אחרת, ורישום העיסקה אינו משקף בהכרח פעילות עסקית אותנטית שהתקיימה בין הצדדים בפועל. כיוון שלבעל עניין יש שליטה על קיום עסקאות אלו, ישנו חשש שההחלטה אם לקיים את העסקאות האמורות או אם לדווח עליהן תהיה למראית עין בלבד, לצורך הזכאות למענק.

43. מהטעם הזה, קבע המחוקק כי יש להחריג מחישוב מחזור ההכנסות עסקאות בין חברה ובין בעל מניותיה (סעיף 8(2)(א) לחוק). **בעניין תחנת דלק היצירה** נקבע כי מאותם טעמים,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

יש מקום להתייחס בזהירות לעסקאות בעלי עניין שהוראה זו אינה חלה עליהם – עסקאות בין החברה לבעלי עניין אחרים, וכן בהחלטות בתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, שבהן מתקבלת החלטה מכוח החלטת הממשלה, שהוראה זו אינה כלולה בה. לפי האמור **בעניין תחנת דלק היצירה**, עסקאות בעלי עניין שהחוק לא חל עליהן אינן מנוטרלות באופן אוטומטי, אך מקימות חזקה עובדתית לכך שדרישת הקשר הסיבתי אינה מתקיימת. מדובר בחזקה עובדתית שהעורר יכול לסתור, ואולם הנטל המוטל עליו כדי לסתור את החזקה הוא כבד, בפרט ככל שניגוד העניינים הגלום בעיסקה הוא משמעותי יותר (וראו גם ערר 1836-21 **חלפון רפי אחזקות** (1993) **בע"מ נ' רשות המסים** (מיום 27.12.2021)).

44. במקרה של העוררת, אין חולק כי חברות שאיתן היא קיימה עסקאות הן חברות קשורות, כמפורט לעיל. יוער כי החברות הקשורות הגישו בקשות למענקים, ואף הגישו עררים על החלטות שניתנו בעניינם (ראו ערר 1023-21 **כ.מ. סלאמה נ' רשות המסים** (ניתן ביום 4.5.2021); ערר 1071-21 **ק. סלאמה נ' רשות המסים** (ניתן ביום 22.6.2021) – על ערר זה הוגש ערעור והוא תלוי ועומד בפני בית המשפט המחוזי).

45. מדובר בעסקאות עם חברות קשורות ולא עם בעלי מניות, וכפי שעולה מתוצאת הברור לעיל – רלוונטיות לענייננו תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 בלבד. משני הטעמים האלו, לא חלה במישרין הוראת המחוקק לפיה יש לנטרל את העסקאות הללו ממחזור ההכנסות, ואולם כפי שעולה **מעניין תחנת דלק היצירה**, יש מקום לנטרל את העסקאות הללו כדי לעמוד על ירידת המחזורים האוטנטית שחלה בעסק, שלא נובעת משינויים בעסקאות בין בעלי עניין.

46. על רקע זה, הציעה הוועדה ליזום את העוררת במענק לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 בלבד, וזאת לאחר שייערך חישוב חלופי של מחזור ההכנסות של העוררת בתקופת הבסיס ובתקופת הזכאות, תוך נטרול עסקאות בעלי העניין. המשיבה הסכימה להצעת הוועדה, וקבעה כי לפי חישוב שערכה ניתן ליזום את העוררת למענק בסך של 38,857 ש"ח, לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 בלבד (אם כי לאחר מכן הובהר כי לעמדת המשיבה סכום זה מתקזז למול סכומי המקדמות שעל העוררת להשיב). העוררת התנגדה למסקנה לפיה היא אינה זכאית למענק בתקופות נוספות, אך לא חלקה על דרך החישוב שהציעה המשיבה, ולפיכך – זוהי גם מסקנתנו לגבי תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020.

47. בשולי הדברים, נציין כי איננו רואים צורך להידרש לטענת העוררת כי החברות הקשורות שימשו צינור עבור העוררת. טענה זו פוגעת באינטרס של העוררת ושל בעלי מניותיה – לא ניתן ליישב את הבקשה למענק המסתמכת על טיעון זה, יחד עם בקשות למענק שהוגשו בחברות הקשורות. העסקאות שאותן קיימו החברות הקשורות בשנת 2019, עבור העוררת כביכול, נכללו בחישוב מחזור העסקאות שלהן עצמן במסגרת בקשות המענקים שהן הגישו. בעלי העוררת אינם יכולים לאחוז במקל משתי קצותיו – לטעון שהעסקאות הללו שייכות לחברה הקשורה, ולתייחס אליה את ההכנסות בשנת 2019 (מהן מגזר גובה המענק), ובד בבד



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לטעון כי יש עסקאות אלו אינן שייכות לחברה הקשורה אלא לעוררת. כמו כן, לצורך הוכחת טענה זו, על העוררת להציג תשתית ראייתית משמעותית שלא הוצגה בפנינו (וראו ערר 1485-21 א.מ.א.ס.אי – הנדסת מערכות ניטור בע"מ נ' רשות המסים (מיום 12.1.2022)), וגם מן הטעם הזה אין מקום שנידרש אליה. נטרול של ההכנסות מחברות הקשורות הוא הצעד המתבקש ממילא בנסיבות כאלו, ועל כך כאמור אין מחלוקת.

סיכום

48. הגענו למסקנה כי העוררת זכאית למענק בעד תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, בסך של 38,857 ש"ח. מנגד, קבענו כי העוררת אינה זכאית למענקים נוספים בתקופות הזכאות שנדונו בפנינו. לפיכך, סכום הזכאות של העוררת לתקופת מרץ-אפריל 2020 יקוזז מסכום המקדמות שניתנו לעוררת בגין בקשותיה ליתר תקופות הזכאות, אותן היא חייבת להחזיר למשיבה. לפי החישוב שערכה המשיבה בהודעה מיום 17.1.2022 – היתרה לתשלום עומדת על 34,116 ש"ח.

49. הלכה למעשה, ערר 1952-21, שנסוב על תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 – מתקבל, ואילו יתר העררים – נדחים בזאת. נוכח התוצאה שאליה הגענו, וכן לנוכח אופי ההליך והשתלשלות העניינים בתיק, איננו עושים צו להוצאות.

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

ניתנה היום, א' אדר א' תשפ"ב, 02/02/2022, בהעדר הצדדים.

1947-21, 1948-21, 1949-21, 1950-21, 1951-21, 1952-21

צבי פרלמוטר, רו"ח

נציג ציבור

ערן עסיס, עו"ד

יו"ר הועדה