



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 2018-21

לפני כבוד חברי הוועדה:

שירה שגיא, עו"ד - יו"ר

אילן עזרא, רו"ח - חבר

לוסטיגמן, לפלר - עורכי-דין מס' 540232535
ע"י גברת ארן לוסטיגמן

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. בפנינו ערר על החלטת המשיבה מיום 14/09/2021 כי העוררת אינה זכאית למענק עבור תקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020, המחולק מכוח פרק ו' לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן: "החוק").
2. הנימוק שעמד בבסיס ההחלטה בהשגה הוא כי "התנודתיות במחזורים קיימים 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".
3. לטובת בהירות הקריאה בהמשך נסביר כי אחד מתנאי הזכאות למענק הוא ירידת מחזורים בשיעור 25%. ככלל ירידת המחזורים נבחנת באמצעות השוואה בין מחזורי העסקאות שדווחו למע"מ בתקופה עברה מבוקש המענק (להלן: "תקופת הזכאות") לבין החודשים המקבילים בשנת 2019 (להלן: "תקופת הבסיס").
4. לאחר בחינת הטענות והחומרים שהוגשו, הגענו לכלל מסקנה כי ניתן לקבל החלטה על פי הטענות והראיות שהוגשו בכתב בלבד בהתאם לסמכותנו לפי תקנה 9(1) לתקנות התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) (סדרי הדין והמינהל בוועדת הערר), התשפ"א – 2020.

טענות הצדדים

5. בכתב הערר, מתארת העוררת את פעילותה כמשרד עורכי דין, ואת הפגיעה ממנה סבלה עקב משבר הקורונה. כן עומדת העוררת על כך כי בשל האופן שבו נקבעו תקופות הזכאות בחוק לא היתה זכאית למענקים בגין מרבית תקופות הזכאות. בתוך כך עמדה העוררת על כך שהיא



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- מנהלת את תקבוליה על בסיס מזומן, כך שבאופן טבעי ישנו פער בין מועד ביצוע העבודה לבין מועדי קבלת התשלומים, כלומר בין מועד ביצוע העבודה לבין הדיווח על ההכנסה למע"מ.
6. כתוצאה מכך מגבלות התנועה שהוטלו בחודשים ספטמבר ואוקטובר 2020 התבטאו במחזורי העסקאות של העוררת בחודשים נובמבר ודצמבר 2020.
7. העוררת דוחה את קביעת המשיבה בדבר תנודתיות שכן הכנסותיהם של עסקים רבים במשך הן תנודתיות, וברי שאין בכך כדי להצדיק שלילה של המענקים. יתרה מכך, ביחס לתקופת הזכאות שבנדון, ניתן לראות כי הכנסות העוררת בחודשים האחרונים של השנה הן באופן מסורתי גבוהות יותר לעומת חודשים אחרים בשנה.
8. בכתב תשובתה פרשה המשיבה בהרחבה את הרקע לחקיקת החוק, ועמדה על תכלית המענק, שהיא סיוע לעסקים שפעילותם נפגעה ועל אף זאת נדרשו להמשיך ולשאת בהוצאות שונות שלא ניתן להימנע מהן. כן עמדה על תנאי הסף בדבר קיומו של קשר סיבתי בין ירידת המחזורים לבין משבר הקורונה.
9. לגופו של עניין, הסבירה המשיבה כי הסיבה לדחיית ההשגה היתה התנודתיות הקיימת בהכנסות העוררת בשנים 2019 ו-2020. לטענת המשיבה מדיווחי העוררת למע"מ ניכר כי מחזורי עסקאותיה תנודתיים ואין צפי למחזורים דומים בתקופות מקבילות בשנים שונות, כך שאין כל חוקיות בהכנסות העוררת. על כן, ירידת המחזורים יכולה היתה להיות ירידת מחזורים נקודתית ושגרתית וללא קשר למשבר הקורונה. טענה זו נתמכת בכך שבשיאו של המשבר, בחודשים מרץ-אפריל 2020, לא חוותה העוררת ירידת מחזורים לעומת התקופה המקבילה בשנת 2019.
10. כן טענה המשיבה כי מהשוואה שנתית עולה כי לעוררת נגרמה ירידת מחזורים של 10% בלבד, כלומר בשיעור נמוך משיעור הירידה המזכה במענק בתקופות הזכאות השונות. כן נטען כי בהשוואה שנתית, מחזור העסקאות בשנת 2020 דומה למחזור העסקאות בשנים 2017 ו-2018 ועל כן ייתכן כי הירידה במחזורי העסקאות של העוררת היא למעשה "חזרה לנורמה" לאחר מחזור עסקאות חריג בשנת 2019.
11. נוכח הספק שהתעורר, סברה המשיבה כי בנסיבות המקרה ישנה הצדקה לערוך ממוצע שנתי הן לשנת 2019 והן לשנת 2020, והתוצאה המתקבלת היא כי לא חלה ירידת מחזורים בשיעור המזכה במענק (כאמור – ירידת המחזורים השנתית היא בשיעור של 10% בלבד). בתמיכה לטענותיה צירפה המשיבה פירוט של מחזורי העסקאות השנתיים של העוררת בשנים 2016 עד 2021.
12. בתגובתה לכתב התשובה, בתגובה לטענת המשיבה בדבר העדר ירידת מחזורים בחודשים מרץ-אפריל 2020, מפנה העוררת לכך שגם בחודשים מאי ויוני 2020 חלה ירידה במחזור העסקאות שזיכתה אותה במענק.
13. באשר לטענה בדבר תנודתיות שנתית, העוררת טוענת כי היתה במגמת צמיחה וגידול, כך שאלמלא המשבר מחזור העסקאות בשנת 2020 היה עולה על מחזור העסקאות בשנת 2019. בתמיכה לכך מפנה העוררת למחזור עסקאותיה בשנת 2021, העולה על מחזורי העסקאות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

השנתיים של שנת 2019 ושל שנת 2020. לתגובה צורפו דיווחי העוררת למע"מ לשנים 2016 עד 2021.

התשתית המשפטית

14. עניינו של פרק ו' לחוק הוא מענקי סיוע לעסקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות ומענקי סיוע בשל פגיעה ממושכת. תנאי הזכאות למענק השתתפות בהוצאות קבועות מפורטים בסעיף 8 לחוק וגובה המענק נקבע לפי סעיף 9 לחוק.
15. לפי סעיף 8(2) לחוק אחד מתנאי הזכאות למענק הוא כי חלה ירידת מחזורים בהכנסותיו של מבקש המענק, כאשר ביחס לתקופת הזכאות שבפנינו נקבע כי שיעור ירידת המחזורים הנדרשת היא 25% (וראו צו התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש)(הוראת שעה)(שיעור ירידת מחזור העסקאות בתקופת הזכאות הקובעת), התשפ"א-2020 (ק"ת 8917, עמ' 519)).
16. ככלל, שיעור ירידת המחזורים נבחן באמצעות השוואה בין מחזור העסקאות שדווחו למע"מ בתקופת הזכאות לבין מחזור העסקאות שדווחו למע"מ בתקופת הבסיס וזאת על סמך ההנחה כי אלמלא משבר הקורונה, מחזור עסקאותיו של מבקש המענק בתקופת הזכאות היו כמחזור עסקאותיו בתקופת הבסיס (וראו דברי ההסבר להצעת חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020, ה"ח 1341, עמ' 453). בזאת יש כדי להגשים את כוונת המחוקק לקיום מנגנון יעיל ופשוט. יחד עם זאת, במקרים חריגים בהם בחינת הזכאות למענק בהתאם לדיווחים למע"מ תיצור עיוות משמעותי, ייתכן שתקום הצדקה לבחינת הזכאות שלא בהתאם לנתונים כפי שדווחו למע"מ (וראו להלן).
17. תנאי זכאות נוסף הרלבנטי לעניינו הוא דרישת הקשר הסיבתי הקבועה בסעיף 8(3) לחוק, שהיא הדרישה כי הירידה במחזורי העסקאות כאמור לעיל נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש. כלומר, הדרישה היא כי יש קשר סיבתי בין ירידת המחזורים לבין משבר הקורונה, וכי ירידת המחזורים לא נגרמה מסיבות אחרות.
18. בעמ"נ 27710-06-21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 03/01/2022, פורסם בנבו) נקבע כי הנחת המוצא היא כי דרישת הקשר הסיבתי מתקיימת, ונדרשים ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי (פסקאות 52-53 לפסק הדין). בהמשך לכך, בהחלטות הוועדה אף נפסק כי הנטל שיוטל על מבקש המענק ייגזר מעוצמת האינדיקציות שיש בהן לערער את הקשר הסיבתי (וראו ערר 1640-21 מי קומפני ישראל בע"מ נ' רשות המסים (06/02/2022) (פורסם באתר הוועדה- כמו כל החלטות הוועדה שיוזכרו להלן), פסקאות 25 ו-34).
19. מקום בו התערערה ההנחה בדבר קשר סיבתי, נטל ההוכחה עובר למבקש המענק ועליו להוכיח כי ירידת המחזורים נגרמה ממשבר הקורונה (וראו למשל ערר 1268-21 נ.ע. הנדסה וייזמות (2001) בע"מ נ' רשות המסים (22/08/2021), פסקה 28 להחלטה, ערר 1133-21 מאסטר ב"ף



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- בע"מ נ' רשות המסים** (19/05/2021), ערר 1037-21 ע. חורי דאמוני בע"מ נ' רשות המסים (20/06/2021).
20. שאלת הקשר הסיבתי יכולה להתעורר מקום בו עולה הספק האם אירוע אחר הוא שגרם 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 למשבר הקורונה, לדוגמא במצב בו עולה הרושם כי מחזור העסקאות בתקופת הבסיס אינו משקף את פעילותו הרגילה של מבקש המענק.
21. ביחס למקרה בו מתעוררת שאלת הקשר הסיבתי לעניין היקף ירידת המחזורים אותו ניתן לייחס למשבר הקורונה, נקבע כי בנסיבות מיוחדות ישנה הצדקה לבחון את ירידת המחזורים שלא בהתאם למחזור העסקאות בתקופת הבסיס כפי שדווחה למע"מ וזאת כדי לעמוד על הנזק שנגרם בגלל משבר הקורונה ולא מסיבות אחרות (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), ערר 1167-21 **אפרים ויינשטיין עורכי דין נ' רשות המסים** (30/08/2021)). ואולם, יש להצביע על טעמים משמעותיים המצדיקים לחרוג מבחינת הבקשה למענק בהתאם לדיווחי מע"מ (וראו לדוגמא: ערר 1011-21 **רנפון תקשורת בע"מ נ' רשות המסים** (08/02/2021); ערר 1140-21 **הקבלן 45 בע"מ נ' רשות המסים** (21/06/2021), סעיפים 66-61 להחלטה; ערר 1121-21 **ד.ק. סדנאות בע"מ נ' רשות המסים** (17/10/2021)).
22. אחד המקרים שיכול להצדיק חישוב חלופי החורג מדיווחי מבקש המענק למע"מ הוא מקרה של תנודתיות בהכנסות מבקש המענק. במקרה כזה, לעיתים קשה להעריך האם הסיבה היחידה לירידת המחזורים היא משבר הקורונה או שמא חלק מירידת המחזורים היא חלק מהתנודתיות הרגילה בהכנסות העורר (וראו למשל ערר 1026-21 **נתי זיו – סטודיו זיו בע"מ נ' רשות המסים** (05/05/2021)). בדרך כלל, חישוב הממוצע נעשה לצורך חישוב חלופי של מחזור תקופת הבסיס. ואולם, ייתכנו מקרים חריגים בהם תימצא הצדקה לעריכת ממוצע גם ביחס לתקופת הזכאות, כגון במקרה של תנודתיות קיצונית (על הקשיים שבחישוב תקופת הזכאות כממוצע ראו ערר 1491-21 **אק-סייט. קום בע"מ נ' רשות המסים** (12/01/2022) פסקאות 66 עד 72).
23. יש להבחין בין תנודתיות "רגילה", כלומר מצבים בהם הכנסות העסק עולות ויורדות ללא דפוס כלשהו, לבין מצב בו יש דפוס לעליות וירידות בהכנסות לאורך חודשי השנה או חלק מהם. בהתקיים דפוס כאמור, אין מקום לסטות מדיווחי מבקש המענק למע"מ, שכן הדיווחים הם המשקפים באופן המהימן ביותר את ההכנסות להן היה ניתן לצפות בתקופת הזכאות (וראו 1277-21 **נורט' סטאר טכנולוגיות בע"מ נ' רשות המסים** (14/10/2021), פסקאות 19(ב) ו-20). במצב דברים זה, עליה או ירידה חריגה אינן מנתקות את הקשר הסיבתי למשבר הקורונה. השאלה האם מדובר בעליית או ירידת מחזורים עונתית תיבחן ביחס לדיווחי מבקש המענק למע"מ ביחס לשנים קודמות, לצורך זיהוי דפוס בדיווחים (וראו 1137-21 **מ. מוסיקה פלוס בע"מ נ' רשות המסים** (12/07/2021), פסקאות 18-20).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הכרעה

24. לאחר בחינת טענות הצדדים והחומרים שהוגשו, הגענו למסקנה כי דין הערר להתקבל.
25. אמנם, צודקת המשיבה כי ניתן לראות תנודתיות מסוימת במחזורי העוררת בשנת 2019.
26. ביחס לתקופת הזכאות שבפנינו, בפני העוררת הסבר לעלייה בהכנסות והוא כי באופן מסורתי הכנסותיה בחודשיים האחרונים של השנה גבוהות יותר מהרגיל. טענה זו נתמכה בדיווחי העוררת למע"מ מהשנים 2016 ואילך, מהם עולה כי החל משנת 2017 הכנסות העוררת בחודשיים האחרונים של השנה אכן היוו נתח משמעותי בהכנסותיה, כדלקמן: בשנת 2017 - כ-21%; בשנת 2018 - כ-27% ובשנת 2019 - כ-30%. יוער כי גם בשנת 2021 הכנסות העוררת בחודשים אלה היוו כ-25% מהכנסותיה. בנסיבות אלה, אין בידינו לקבל את טענת המשיבה כי אין כל חוקיות בהכנסות העוררת בחודשים נובמבר דצמבר.
27. בנסיבות אלה, לא מצאנו הצדקה לבחון את ירידת המחזורים של העוררת שלא בהתאם לדיווחיה למע"מ. בתוך כך אף איננו נדרשים לשאלה האם תנודתיות הכנסות העוררת היא בעצמה המצדיקה חישוב חלופי של מחזורי העסקאות של העוררת.
28. באשר לטענת המשיבה כי מדובר בירידת מחזורים שגרתית ואקראית, הנתמכת בכך שלעוררת לא היתה ירידת מחזורים בחודשים מרץ אפריל 2020 עם פרוץ המשבר, הרי שמקובלת עלינו תגובת העוררת לעניין זה המסבירה כי מפני שהכנסותיה מדווחות למע"מ עם קבלתן, הפגיעה בפעילות העוררת בחודשים אלה השתקפה בחודשים מאוחרים יותר. ואמנם, העוררת נמצאה זכאית למענק עבור החודשים מאי-יוני 2020 (וביחס לתקופה זו המשיבה לא מצאה לנכון לסטות מדיווחי העוררת למע"מ); טענה זו של העוררת עולה גם בקנה אחד עם מגבלות התנועה שהוטלו בחודש ספטמבר 2020.
29. גם בטענת המשיבה לפיה בבחינה שנתית ניתן לראות ירידת מחזורים בשיעור של 10% בלבד אין ממש, שכן בכלל התנאים וההגדרות המגבילים את הזכאות למענק לא נמצא אף לא תנאי אחד המתייחס לבחינה שנתית של ההכנסות. כן נסביר כי היקף הפגיעה בעוררת אף משתקפת בכך שהיא זכאית למענק עבור שתי תקופות זכאות בלבד.
30. בנסיבות אלה ודאי שלא נמצאה הצדקה לחשב את תקופת הזכאות כממוצע של מחזורי העסקאות בשנת 2020. מחזורי העוררת בשנת 2020 אינם תנודתיים באופן שמצדיק סטייה מהסתמכות על הדיווחים כפי שהם (והשוו: 1398-21 וטרמטיק אינטרנשיונל בע"מ נ' רשות המסים (02/12/2021), סעיף 42 ו-50, ערר 1291-21 פייט-טק הנדסה בר לב בע"מ נ' רשות המסים (06/12/2021), סעיף 24, 26).

סוף דבר

31. הערר מתקבל, כך שהעוררת זכאית למענק שיחושב בהתאם לדיווחיה למע"מ. בהתאם לנתוני הבקשה של העוררת (שעותק ממנה הוגש לתיק), המדובר הוא בסך של 119,593 ₪ (בקיצו



מדינת ישראל

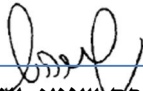
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

התשלומים שכבר שולמו). המענק ישולמו בתוך 30 יום מיום החלטה זו ויישאו ריבית והצמדה החל בתום 30 ימים מיום הגשת התביעה.
32. לאור טיב ההליך – ללא צו להוצאות.

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

ניתנה היום, כ"ט אדר א תשפ"ב, 02/03/2022, בהעדר הצדדים.


אילן עזרא, דו"ח
חבר


שירה שגיא, עו"ד
יו"ר הוועדה