



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 21-2153	לפני כבוד חברי הוועדה:
ערר 21-2154	ליאת קציר-מרגלית, עו"ד - יו"ר
ערר 21-2155	טניה חכמוב, רו"ח - חבר
ערר 21-2156	
ערר 21-2157	

העוררת: אבו זהרה למסחר כללי בע"מ מס' 513823302
ע"י ב"כ עו"ד יואב ציוני

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

העובדות וההליכים

1. העוררת היא חברה המפעילה 'סופר-מרקט' בוואדי ג'וז שבמזרח ירושלים. העוררת הגישה בקשות למענק השתתפות בהוצאות קבועות בגין תקופות הזכאות: מאי-יוני, יולי-אוגוסט, ספטמבר-אוקטובר ונובמבר-דצמבר 2020 וכן עבור תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2021, כולן מכוח חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), תשי"ף-2020 (להלן – **החוק או חוק התכנית לסיוע כלכלי**). בקשות אלו נדחו על ידי המשיבה והעוררת הגישה בגין השגות.

2. בהחלטות בהשגות שניתנו ביום 21/10/2021, הצביעה המשיבה על "ירידה מאוד חדה" בהכנסות ובתשומות העוררת החל מחודש דצמבר 2019, וכן על "ירידה חדה" במספר העובדים המועסקים בחברה (מ- 80 עובדים ל- 53), כתוצאה ממשבר כלכלי אליו נקלעה העוררת. המשיבה קבעה כי הירידה החדה בפעילות החברה אינה נובעת ממגיפת הקורונה כי אם מהבעיות הכלכליות מהן סבלה; משכך, קבעה המשיבה כי מחזורי ההכנסות מינואר 2019 עד נובמבר 2019 אינם יכולים לשמש כמחזור בסיס לחישוב ירידת המחזורים, ומחזור הבסיס



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

נקבע על פי ממוצע הכנסות העוררת בחודשים דצמבר 2019 עד פברואר 2020; לפי חישוב זה שיעור ירידת המחזורים אינו מזכה את העוררת במענקים.

המשיבה אף ציינה כי העוררת הקימה חברה חדשה בחודש דצמבר 2019 – דראיב מרקטס בע"מ (להלן – **החברה החדשה**) – והחל מחודש ינואר 2021 הוסטו אליה הכנסות מהעוררת. המשיבה ציינה כי בשל "ההטעיות" תישלח לעוררת הודעת קנס גירעון.

על החלטות המשיבה בהשגות הגישה העוררת את העררים שבפנינו.

עיקרי טענות הצדדים

3. העוררת טענה בכתבי הערר כי הכנסותיה נפגעו בתקופות הזכאות הרלוונטיות באופן ישיר מהקורונה. לטענתה, עקב הגבלת מרחק היציאה מן הבית ל- 500 מטרים, לא הגיעו לחנות לקוחות רבים שהיו מגיעים באופן רגיל ממרחקים גדולים יותר, ואלו פנו לחנויות מכולת הסמוכות למקום מגוריהם.

4. עוד ציינה העוררת כי החנות ממוקמת במרחק של כ- 500 מטרים ממסגד אל-אקצה וחלק מהמתפללים נהגו להגיע לקניות בחנות לאחר התפילה; בתקופת הקורונה הכניסה למסגד אל-אקצה נסגרה לפרקים וכתוצאה מכך אותם לקוחות לא הגיעו לחנות. בנוסף טענה העוררת, כי מגבלות 'התו הסגול' שהוטלו בתקופת הקורונה והגבילו את מספר האנשים שיכולים להימצא בו-זמנית בחללים סגורים ובמקומות מסחר, גרמו אף הן לירידה במספר לקוחות החנות. בהקשר זה ציינה העוררת כי החנות ממוקמת על הכביש, ללא שטח המיועד לחניה וללא שטח בו יכולים לקוחות החנות להמתין; לדידה, תנאים אלו מנעו מלקוחות להגיע לחנות.

5. לעניין הירידה בהכנסות החברה בסוף שנת 2019 הסבירה העוררת, כי חשבון הבנק שלה הוגבל וכתוצאה מכך ספקים סירבו לספק לה סחורה. לפיכך, הבעלים הקים חברה חדשה בבעלותו (דראיב מרקטס בע"מ), והחל מדצמבר 2019 החלה החברה החדשה לרכוש את הסחורה מהספקים, בעוד שהמכירות המשיכו להתבצע באמצעות העוררת. לגבי טענת המשיבה למעבר הכנסות לחברה החדשה החל מינואר 2021, ציינה העוררת כי לצורך הערר מקובל עליה כי יילקחו בחשבון גם מכירות החברה החדשה לתקופת ינואר – יוני 2021.

6. בתגובה לקביעת המשיבה כי מחזורי ההכנסות מינואר 2019 עד נובמבר 2019 אינם יכולים לשמש כמחזור בסיס, טענה העוררת כי החודשים דצמבר 2019 – פברואר 2020 הם חודשים חריגים שאינם משקפים את הפעילות הרגילה של העוררת. בתקופה זו סבלה העוררת מבעיה נקודתית של אספקת סחורה עקב הגבלת חשבון הבנק; החברה נאלצה לקנות פחות סחורה ובהתאמה, למכור פחות סחורה. לטענתה, הספקים החלו לתת בהדרגה אמון מחדש בעוררת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

והחל ממרץ 2020 העוררת יכלה לשוב ולרכוש סחורות בהיקפים הרגילים, אלא שאז פרצה מגיפת הקורונה והחלה הירידה בכמות הלקוחות כאמור, שלא אפשרה התאוששות וחזרה למחזורי ההכנסות הרגילים של העוררת. לפיכך, לטענת העוררת, חישוב מחזור הבסיס כפי שבוצע אינו משקף את הפגיעה שנגרמה לה עקב הקורונה, גורם לה עוול ואף סותר את הוראות החוק. העוררת ציינה כי ניתן היה לשקול לערוך ממוצע של כל שנת 2019 יחד עם חודשים ינואר ופברואר 2020 לצורך קביעת מחזור הבסיס. עוד טענה העוררת כי אין כל הצדקה להטלת קנס גירעון וכל בקשותיה הוגשו בהתאם להוראות החוק ובתום לב, לכן יש לבטלו.

7. בכתב התשובה עמדה המשיבה בהרחבה על תנאי הסף שנקבע בחוק לגבי קיומו של קשר סיבתי בין ירידת המחזורים למגיפת הקורונה. המשיבה טענה כי בין מחזורי הכנסות העוררת בינואר-פברואר 2019 למחזורי ההכנסות בינואר-פברואר 2020 חלה ירידה של כ- 50%, המעידה כשלעצמה על היעדר קשר סיבתי לקורונה. המשיבה ציינה כי גם הירידה במספר העובדים, שהחלה כבר בינואר 2020 ונמשכה עד מאי 2020 - במקביל להקמתה של החברה החדשה ומעבר חלק מהעובדים אליה - מחזקת מסקנה זו. עוד ציינה המשיבה כי החל מינואר 2021 הפסיקה החברה החדשה לחייב את העוררת והחלה לחייב לקוחות חיצוניים, כך שהכנסות הועברו מהעוררת לחברה החדשה וגרמו לירידה נוספת בהכנסות העוררת.

8. על יסוד האמור לעיל, המשיבה טענה כי העוררת לא הרימה את הנטל המוטל עליה לעניין הוכחת הקשר הסיבתי בין ירידת המחזורים לנגיף הקורונה. לגבי קביעת מחזור בסיס חלופי, הפנתה המשיבה להחלטת הוועדה בערר 1037/21 ע. חורי דאמוני בע"מ נ' רשות המיסים (ניתן ביום 20.06.2021), שם נקבע כי כאשר קיימת ירידה מובהקת שחלה לפני התפשטות הקורונה, עריכת ממוצע חלופי לעניין מחזור הבסיס מנטרל את השינויים שקדמו להתפשטות הקורונה ומאפשר קבלת מענק, לכל הפחות, בגין חלק מירידת המחזורים שאותו ניתן לשייך להתפשטות הקורונה.

9. בתגובה המשלימה שהגישה העוררת, הסבירה העוררת במענה לטענה בדבר העברת הפעילות לחברה החדשה, כי עקב הגבלת חשבון הבנק של העוררת, החל מיוני 2020 עברו עובדיה להיות מועסקים בחברה החדשה והחל מינואר 2021 עברה פעילות מכירות העוררת כולה לחברה החדשה. העוררת טענה כי לאחר הירידה במספר העובדים שחלה בעקבות המשבר הכלכלי אליו נקלעה, חלה ירידה נוספת ומשמעותית במספר העובדים בין מרץ 2020 לאפריל 2020 (מ- 53 ל- 36 עובדים), שנבעה כולה ממגיפת הקורונה.

10. העוררת הוסיפה וטענה כי הקורונה לא אפשרה לה להתאושש מאותו משבר כלכלי, ולראיה הצביעה על מספר העובדים שלא גדל בחזרה להיקפים הקודמים; כמו כן הציגה העוררת את



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

נתוני הכנסות החברה במהלך תקופת הרמזדן בשנים 2020 ו-2021, אשר היו נמוכות באופן יחסי לשנים קודמות על אף שמדובר בתקופת שיא במכירות.

11. בדיון שהתקיים ביום 07/02/2022 באמצעים דיגיטליים, חזר בא-כוח העוררת על הטענה לפיה ירידת המחזורים שחוותה בתקופות הזכאות נובעת ממגיפת הקורונה, ואילולא הקורונה ניתן היה לצפות להתאוששותה מהמשבר הכלכלי אליו נקלעה בסוף שנת 2019. לשאלת הוועדה לגבי אי-התאמת מחזורי ההכנסות של העוררת להיקפים המצופים בתקופת הקורונה מעסק מסוג סופר-מרקט - בהשוואה לעסקים מסוג זה שלא נפגעו ואף חוו עליה בהכנסות - השיב בא כוח העוררת כי הגבלות התו הסגול בשילוב עם מיקום החנות ותנאי השטח שאינם מתאימים להמתנת לקוחות, וכן סגירת מסגד אל-אקצה - כל אלו השפיעו על התנהגות הלקוחות שעזבו ולא חזרו לאחר מכן, בתקופות בהן הוסרו ההגבלות. בא-כוח העוררת טען עוד כי קביעת מחזור הבסיס החלופי על בסיס החודשים דצמבר 2019 עד פברואר 2020 בלבד, שהינם חודשי שפל בפעילות העוררת, גורמת עוול לעוררת ומתעלמת מההיסטוריה של העסק והכנסותיו הגבוהות קודם לכן. לשאלת חברת הוועדה לגבי הירידה במספר העובדים השיב בא כוח העוררת כי אמנם חלה ירידה במספר העובדים לפני הקורונה אולם בין מרץ 2020 לאפריל 2020 חלה ירידה נוספת שנובעת כולה מהקורונה ומאז לא הצליחו לחזור למספר העובדים הקודם. המשיבה טענה בדיון כי קיימת ירידת מחזורים הדרגתית החל משנת 2016 ולא הוכח על ידי העוררת שהירידה בשנת 2020 נובעת מהקורונה ולא מהקשיים הכלכליים שחוותה העוררת במקביל. בסיום הדיון הודיעה המשיבה כי היא אינה עומדת על הטלת קנס גירעון.

דיון והכרעה

12. לאחר בחינת טיעוני הצדדים והמסמכים שהוגשו בתיקי הערר, ולאחר ששמענו הצדדים במסגרת הדיון שקיימנו, מצאנו לקבל את עמדת המשיבה בדבר אי הוכחת הקשר הסיבתי בין ירידת מחזורי העוררת להשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה, ולדחות את העררים. להלן נפרט את הרקע המשפטי ואת הטעמים להחלטתנו:

רקע כללי

13. החלטת הממשלה מספר 5015 מיום 24.04.2020 (להלן – **החלטת הממשלה**) ובהמשך חוק התכנית לסיוע כלכלי, קובעים זכאות למענקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות עבור עסקים שנפגעו בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה, בתקופות הזכאות שנקבעו בהחלטת הממשלה ובחוק. מטרת המענקים, כנלמד מהוראות החוק ומדברי ההסבר להצעת החוק, היא לסייע לעסקים שפעילותם העסקית נפגעה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של נגיף



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הקורונה על ידי השתתפות בכיסוי הוצאותיהם הקבועות. סיוע זה הוא חלק משורת מהלכים שנועדו לשמור ככל הניתן על שרידותו של המגזר העסקי, תחת המגבלות שנקבעו, ובתוך כך לצמצם ככל הניתן את הפגיעה בצמיחה ובמשק בכללותו.

דרישת הקשר הסיבתי

14. תנאי סף לקבלת המענק הוא קיומה של ירידה במחזור ההכנסות בשיעור שנקבע בהחלטת הממשלה ובחוק, העומד על 25% או 40% לפחות, בהתאם לתקופות הזכאות השונות; שיעור הירידה מחושב על פי השוואה בין תקופת הזכאות לתקופת הבסיס, שהינה התקופה המקבילה בשנת 2019.

15. בהתאם להוראות סעיף 1 להחלטת הממשלה וסעיף 8(3) לחוק, תנאי נוסף הוא כי הירידה במחזורי העסקאות "נגרמה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה החדש".

16. החלטת הממשלה והחוק אינם קובעים כי על מבקש המענק להוכיח את הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי; כפי שנקבע בהחלטות רבות של ועדת הערר, קיימת מעין הנחת יסוד עובדתית בדבר קיומו של הקשר הסיבתי בין ירידת המחזורים להתפשטות נגיף הקורונה ואין דרישה להצגת ראיות לקיומו. עם זאת, מקום בו קיימים נתונים אובייקטיביים המערערים הנחה זו ומעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי, מוטל נטל ההוכחה על כתפי מבקש המענק ועליו לבסס קיומו של קשר זה (לעניין זה ראו: ערר 1007-21 **יתד טכנולוגיות נ' רשות המסים**, ניתן ביום 8.3.2021; ערר 1005-21 **טי ג'אט סיסטמס 2006 נ' רשות המסים**, ניתן ביום 9.3.2021; ערר 1008-21 **תחנת דלק היצירה בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 24.3.2021; ערר 1277-21 **נורט' סטאר טכנולוגיות נ' רשות המסים**, ניתן ביום 14.10.2021).

17. דרישה דומה נקבעה בחקיקה העוסקת במתן מענקי סיוע כתוצאה מנזקי מלחמה לרכוש, במסגרת חוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א-1961 (להלן - **חוק מס רכוש**). הפסיקה עמדה על כך שבבסיס ההסדר שנקבע בחוק מס רכוש עומדת דרישה לקשר סיבתי בין הנזק שנגרם לבין המלחמה, וקבעה כי הנטל להוכחת קיומו מוטל על מבקש המענק. עוד נקבע כי חוק מס רכוש והתקנות מכוחו קובעים מעין הנחה עובדתית בדבר קיומו של הקשר הסיבתי, אולם מדובר בהנחה הניתנת לסתירה (לעניין זה ראו: רע"א 6540/15 **כתר אחזקות בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים** (ניתן ביום 18.4.2016, פורסם בנבו); רע"א 6948/13 **מנהל מס רכוש וקרן פיצויים נ' קטיף מושב שיתופי** (ניתן ביום 13.12.2015, פורסם בנבו); בע"מ 20479-05-10 **חן מרגלית השקעות וסחר בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים** (ניתן ביום 22.11.10, פורסם



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בנבו); בע"מ 1120/09 יעקב פאר נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים (ניתן ביום 25.12.11, פורסם בנבו)).

18. בענייננו, כאשר חלה ירידה מובהקת ומשמעותית בהכנסות העסק בין תקופת הבסיס לתחילת התפשטות הקורונה, ניתן לומר כי מדובר באירוע המנתק את הקשר הסיבתי ושולל לכאורה את זכאות העוסק למענק. בנסיבות אלו נוהגת המשיבה לערוך חישוב חלופי של מחזור בסיס מותאם, המנטרל את השינויים שקדמו להתפשטות נגיף הקורונה ומאפשר לבחון את האפשרות לקבלת מענק לכל הפחות בגין חלק מירידת המחזורים שאותו ניתן לשייך להתפשטות נגיף הקורונה. כפי שצוין במספר החלטות של ועדת הערר מדובר בחישוב המיטיב עם העוסק, שכן בנסיבות אלו ניתן היה להעביר את נטל ההוכחה למשיב לגבי המענק כולו (ראו ערר 1003-21 נ.ע גולדה נ' רשות המיסים, ניתן ביום 2.05.2021; ערר 1037-21 ע. חורי דאמוני בע"מ נ' רשות המיסים, ניתן ביום 20.06.2021; ערר 1108-21 הנס פשן בע"מ נ' רשות המיסים, ניתן ביום 22.06.2021; ערר 1185-21 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים, ניתן ביום 13.12.2021; ערר 1633-21 קונטקט לייט טכנולוגי בע"מ נ' רשות המיסים, ניתן ביום 12.10.21).

מן הכלל אל הפרט

19. אין חולק כי העוררת חוותה משבר כלכלי משמעותי ששיאו בסוף שנת 2019, במהלכו הוגבל חשבון הבנק של החברה ומחזורי ההכנסות שלה ירדו באופן דרסטי – ממחזור חודשי ממוצע של כ- 4 מ"ח בחודשים ינואר עד נובמבר 2019, למחזור חודשי של כ- 2 מ"ח החל מדצמבר 2019. במקביל, קיימת הלימה בין הירידה במחזורי העסקאות לירידה במספר העובדים שהעסיקה העוררת – מ- 80 עובדים בתחילת שנת 2019 ל- 58 עובדים בסופה ו- 53 עובדים בתחילת שנת 2020.

20. בנסיבות אלו, מצאנו כי יש לקבל את עמדת המשיבה לפיה לא ניתן להשוות בין ההכנסות שהיו לעוררת לפני המשבר הכלכלי לבין ההכנסות שהיו לה לאחריו, ואת קביעתה כי אותו משבר כלכלי מנתק את הקשר הסיבתי בין ירידת המחזורים של העוררת לבין ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה.

21. לאחר שבחנו את טיעוני העוררת בכתבי הטענות ובדיון לגבי הגבלות 'התו הסגול', סגירת מסגד אל-אקצה והשינוי בהתנהגות הלקוחות, לא מצאנו כי הם עולים כדי הרמת הנטל להוכחת הקשר הסיבתי. הגבלות אלו היו בתוקף רק בחלק משנת 2020 ועוד פחות מכך בשנת 2021, ובכל זאת לא חלה ההתאוששות המצופה מעסק מסוגה של העוררת בתקופות בהן לא חלו ההגבלות. גם טענת העוררת כי הכנסותיה הנמוכות יחסית בתקופת הרמדאן בשנים 2020 ו-2021 מעידה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

על השפעת הקורונה, אינה חזקה מספיק לטעמנו; אדרבה, העובדה שחלה עליה מסוימת בהכנסות בתקופות אלו מעידה על תנועת לקוחות מוגברת על אף הקורונה. לכך יש להוסיף את הירידה ההדרגתית והעקבית במחזורי ההכנסות השנתיים של העוררת החל משנת 2017, וכן את העובדה שחננויות מסוגה חוו דווקא פריחה כלכלית בתקופת הקורונה, בהיותן מוחרגות כמעט לחלוטין מההגבלות השונות שהוטלו בתחום המסחר.

22. חיזוק נוסף למסקנתנו עולה מדברי מר האני נאג'אר, רו"ח העוררת, בדיון:

"החנות הזאת, מה שמאפיין אותה, זה שמר אבו-זהרה עושה קניות גדולות בבת אחת, ולצורך זה צריך מימון. בגלל שלא קיבל את המענקים האלו לא היה לו את המנוף הזה, לבוא ולעשות קניות. הוא היה עושה קניות ממש גדולות כדי שהחנות תוכל למכור בחודש 4 ו-6 מיליון זה לא חנות רגילה. המנוף הזה של המענק שנמנע ממנו, זה גרם לו שלא יהיה הדלק כדי להניע את המנוע אצלו" (עמוד 8 לפרוטוקול, שורה 29 עד עמוד 9 שורה 2).

מדברי רו"ח נאג'אר עולה כי טרום המשבר הכלכלי שפקד אותה בסוף שנת 2019, העוררת נהגה לרכוש סחורה בהיקפים גדולים במיוחד; כפי שהעיד בא-כוח העוררת, יכולת זו נפגעה קשות עקב אותו משבר, וללא מקור מימון בהמשך לא הצליחה העוררת לשחזר את היקפי הרכישות. ציפיית העוררת, כפי שמשקפת מדברי רו"ח נאג'אר, היתה לקבל מענקי קורונה שבעזרתם תוכל להתאושש מהמשבר הכלכלי ולשוב ולרכוש סחורה בהיקף גדול כבעבר. ציפייה זו אינה מתיישבת עם תכלית המענק שהיא סיוע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטות נגיף הקורונה בתשלום הוצאותיהם הקבועות.

23. מסקנתנו מהאמור לעיל היא שהעוררת לא הצליחה להתאושש מהמשבר הכלכלי אליו נקלעה לפני התפשטות נגיף הקורונה, וממילא לא הרימה את הנטל להוכחת קשר סיבתי בין מלוא ירידת המחזורים להתפשטות נגיף הקורונה. בנסיבות אלו, מקובלת עלינו עמדת המשיבה לגבי עריכת חישוב חלופי של מחזור בסיס מותאם לפי ממוצע ההכנסות בחודשים דצמבר 2019 עד פברואר 2020. ברם, על פי חישוב זה לא מגיעה ירידת המחזורים כדי השיעור הקבוע בחוק, ובדין נדחו בקשות העוררת למענקים.

24. משמצאנו כי העוררת לא הרימה את הנטל להוכחת הקשר הסיבתי, ממילא לא נדרשנו להכריע כיצד יש להתייחס לחישוב הכנסות העוררת בתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2021, אשר במהלכה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

(כמו בשנת 2021 כולה) בוצעו מכירות החנות ללקוחות באמצעות החברה החדשה, בעוד שהכנסותיה לא נלקחו בחשבון לצורך חישוב המענק.

סוף דבר

25. העררים נדחים, מכל הטעמים המפורטים לעיל. אין צו להוצאות. בהתאם להודעת המשיבה בדיון, לא יוטל קנס גירעון.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 45 יום.
ניתנה היום, כ"ב אדר א' תשפ"ב, 23/02/2022, בהעדר הצדדים.

טניה חכמוב, רו"ח
חבר

ליאת קציר-מרגלית, עו"ד
יו"ר הוועדה