



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 22-2256

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

העוררת: **משה רוט סוכנות לביטוח (2010) בע"מ**
באמצעות אפרת וסרמן

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. העוררת היא חברה המפעילה סוכנות ביטוח. בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **החוק**) הגישה העוררת בקשה למענק הוצאות קבועות לתקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020.
2. לאחר שהעוררת קיבלה מקדמות כמקובל, התקבלה החלטה לפיה העוררת אינה זכאית למענק היות והמשיבה ערכה חישוב של ממוצע ההכנסות שלה בשנת 2019, ובהשוואה לנתון הממוצע לא חלה ירידת מחזורים בשיעור המזכה במענק.
3. השגה שהגישה העוררת נדחתה בהחלטה מנומקת בזו הלשון (הטעויות במקור):

כיוון שמדובר בירידת מחזורים נקודתית לחודשיים אלו בלבד, ואין ירידת מחזורים בכל יתר התקופות לאורך המשבר, יש כאן מקום לדרישת הקשר הסיבתי לפיכך, במקרים מסוימים ניתן לבחון את הבקשה למענק תוך סטיה מדיווחי מבקש המענק. על רקע התנודתיות במחזורי החברה וכי בראיה שנתית ישנה ירידה של 3% בלבד שהרי מחזור 2019 המדווח למע"מ הינו 3,938,487 שח ומחזור 2020 הינו 3,809,348 שח, כאשר גם בהשוואה תקופת מרץ עד דצמבר ירידת המחזורים 10% בלבד, הוחלט לערוך חישוב חלופי גם במענה להשגה ולערוך חישוב אשר יש בו כדי להתמודד



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

טוב יותר עם תנודתיות החברה. לפיכך מחזור בסיס 7-8/19 מתוקן נקבע לפי ממוצע לחודשיים לפי מחזור שנת 2019 ונקבע לפי 656,415 שח לעומת מחזור תקופת הזכאות 634,981 שח שהכ ירידת מחזורים אינה מזכה במענק בגישת הממוצע בעסק תנודתי. כמו כן מדובר במענק הוצ קבועות לצורך המשכיות העסק וכאן כוסו זה מכבר על ידי מחזור פעילות 2020 הדומה למחזור פעילות 2019.

4. מכאן הערר שבפנינו.

טענות הצדדים

5. בכתב הערר, נטען בקצרה כי אין הצדקה לסטות מהנוסחה הקבועה בחוק ולערוך חישוב ממוצע. העוררת ציינה כי הכנסותיה מתקבלות מעמלות שמשולמות על הפקדות חודשיות לגמל ופנסיה כחלק מרכיבי המשכורת, וטענה כי הירידה בהכנסותיה נבעה מיציאתם של עובדים רבים לחל"ת, בקשר מוחשי וישיר למגפת הקורונה.

6. העוררת הפנתה לטענותיה בשלב ההשגה, שם הוסיפה כי היא עומדת על בקשת הזכאות למענק בתקופה הנוכחית, וציינה כי לנוכח שיטת הדיווח על ההכנסות על בסיס מזומן, ייתכן והיו חודשים אחרים שבהם היא נפגעה אך זכאותה נשללה כיוון שהיא רשמה הכנסות מפעילות עבר, כך שיש לאפשר לה לכל הפחות את הזכאות למענק הנדון. בנוסף, הפנתה העוררת לעמדת לשכת רואי החשבון לפיה יש לדבוק בנוסחה שנקבעה בחוק וכל סטיה מהנוסחה צריכה רק להיטיב עם ציבור העוסקים.

7. טענה נוספת בפי העוררת היא כי יש לקבל את הערר מפאת האיחור שחל במועד מתן ההחלטה בשלב ההשגה – ההחלטה ניתנה בחלוף שנה וארבעה חודשים. העוררת הזכירה באופן כללי שהדבר מנוגד לפסקי דין קודמים בנושא, וטענה כי הדרישה להשבת כספים שהתקבלו לפני זמן כה רב וכבר אינם ברשות הנישום – אינה סבירה.

8. בכתב התשובה חזרה המשיבה על הממצאים שעמדו בבסיס ההחלטה בהשגה: התנודתיות הרבה בהכנסות העוררת והיעדר ירידת מחזורים מזכה במענק בכל תקופה אחרת למעט יולי-אוגוסט; ירידה של 3% בלבד בהשוואה שנתית בין שנת 2019 לשנת 2020 וירידה של 10% בהשוואה בין התקופות מרץ עד דצמבר באותן שנים. המשיבה הסבירה כי התנודתיות בהכנסות וקיומו של מחזור חריג יוצרים עיוות בהפעלת הנוסחה, ולכן נזקקה לתחשיב הממוצע כתחשיב חלופי. המשיבה הדגישה כי נטל הראיה מוטל על העוררת וכי היא לא הרימה אותו.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

9. בנוגע לאיחור במתן החלטה בהשגה, טענה המשיבה כי העוררת מושתקת מלטעון בעניין, שכן היה עליה להגיש את הערר מיד עם חלוף המועד. המשיבה הוסיפה כי המועד הקבוע בחוק הוא מועד מנחה ולא מחייב, וכי בכוונת מכוון לא נקבעה סנקציה לאי עמידה במועד, על רקע העומס הרב, שהיה צפוי רק בחלקו. המשיבה הדגישה כי לא נגרם לעוררת נזק שכן המקדמות נותרו בידיה – אף שהיא הייתה מחויבת להשיב אותן. המשיבה הוסיפה כי קבלת הערר ומתן מענק למי שאינו זכאי לו היא בבחינת עשיית עושר ולא במשפט, והזכירה כי ניתן להסתפק, כסנקציה חלופית, בפסיקת הוצאות כנגד המשיבה.
10. בתגובה לכתב התשובה טענה העוררת כי אין הצדקה לסטיה מהנוסחה ולחישוב שנתי, וזאת כיוון שהייתה לעוררת ירידה משמעותית בשיעור של כ-52%, ושלא היו לה הכנסות חריגות או שינויים אחרים שיצדיקו סטיה מהנוסחה. העוררת שבה וטענה כי כסוכנות ביטוח הקשר בין הירידה לבין מגפת הקורונה הוא מסתבר, כיוון שעמלות דמי ביטוח בגין גמל ופנסיה לא שולמו בגין עובדים שיצאו לחל"ת, וכן בשל מקרים של ביטולי פוליסות ביטוח אחרות עקב בעיות כלכליות.
11. העוררת הציגה שני תחשיבים חלופיים לתקופת הבסיס המוכיחים את עמדתה. התחשיב הראשון מתייחס בנפרד להכנסות חודשים יולי-אוגוסט על פני השנים 2018, 2019 ו-2021 – ממוצע ההכנסות לתקופה זו חודשית זו בשנים אלו מעיד על כך שחלה בתקופת הזכאות ירידה של 35% בהשוואה למחזור הממוצע. בתחשיב השני מתייחס להכנסות שנת 2019 בצירוף החודשים ינואר-פברואר 2020 שקדמו למגפת הקורונה (בשונה מהתחשיב שערכה המשיבה שמתייחס לשנת 2019 בלבד) – ולפי תחשיב זה חלה ירידה של כ-32% בהשוואה לממוצע.
12. בנוסף, שבה העוררת על טענותיה לגבי האיחור בהשגה והדגישה את משך האיחור יוצא הדופן, תוך הפניה לפסיקות קודמות של הוועדה.
13. בדיון שהתקיים באמצעים טכנולוגיים ביום 8.9.2022 התעוררו סימני שאלה לגבי ההשפעה של נגיף הקורונה על מחזור ההכנסות של העוררת, ונעמוד עליהם בהרחבה בהמשך. בתום הדיון ניתנה לעוררת הזדמנות למסור הודעה משלימה ומסמכים נוספים התומכים בטענותיה לגבי הקשר הסיבתי, וזאת עד ליום 22.9.2022. משלא התקבלה כל תגובה מטעם העוררת ניתנו לעוררת הזדמנויות נוספות להשלמת המסמכים והטענות – וזאת עד יום 2.11.2022. יו"ר הוועדה דאז ציינה בהחלטתה האחרונה כי אם לא תוגש תגובה עד למועד זה, הערר יימחק מחוסר מעש.
14. ביני וביני, נוכח יציאת יו"ר ועדת הערר דאז לחופשת לידה, הועבר התיק ליו"ר הוועדה הח"מ. על רקע זה, ביום 13.11.2022, ניתנה לצדדים שהות נוספת להשמיע טענותיהם. יחד



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עם זאת, הודיע ב"כ העוררת בו ביום כי מנהל העוררת "מאוכזב ונמאס לו", וכי הוא החליט להניח למענק הזה נוכח הקשיים שמערימים עליו והדרישות הנוספות המוטלות עליו.

15. לאחר שהוועדה שמעה את טענות הצדדים ולאחר עיון נוסף בכתבי הטענות, באנו לכלל מסקנה כי דין הערר להידחות. להלן נעמוד בהרחבה על טעמי החלטתנו.

רקע נורמטיבי – דרישת הקשר הסיבתי

16. נקודת המוצא היא כי המענקים לפי חוק התוכנית לסיוע כלכלי נועדו לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטות של נגיף הקורונה. בהתאם להחלטת הממשלה ולחוק, לא די בעובדה שחלה בעסק ירידת מחזורים בהשוואה לשנת 2019, אלא יש להראות כי "ירידת מחזור העסקאות בתקופת המענק נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף covid-19" (סעיף 3)8 (לחוק). במילים אחרות, המענק יינתן רק אם קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה.

17. בחוק התוכנית לסיוע כלכלי לא נקבע כי עוסק המבקש מענק מחויב להוכיח את הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי, וכפי שנקבע בעבר בהקשר זה, ניתן לומר כי יש מעין הנחת מוצא עובדתית לפיה במקום שקיימת ירידת מחזורים, קיים גם קשר סיבתי להתפשטות נגיף הקורונה. יחד עם זאת, 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 עניין ב.ג. בטחון, פיסקה 53 לפסק הדין).

18. בעניין ב.ג. בטחון ובפסיקות קודמות של ועדות הערר הוזכרו ממצאים שונים שהוכרו ככאלו שמעבירים לעורר את הנטל הראייתי להוכחת קיומו של הקשר הסיבתי. בין היתר נקבע כי העורר נדרש להוכיח את הסיבה לירידת המחזורים כאשר חלה ירידה בהיקף ההכנסות או בהיקף הפרויקטים שלו, עוד לפני משבר הקורונה, או שחל שינוי אחר בעסק לפני פרוץ המגפה (עניין ב.ג. בטחון, שם; ולפירוט אודות מקרים נוספים ראו ערר 1740-21 דורון אוסט נ' רשות המסים, ניתן ביום 21.12.2021, בפיסקה 17 להחלטה, ובמובאות שם).

19. במקרים רבים, ספק לגבי קיומו של קשר סיבתי מתעורר גם לנוכח תנודתיות בהכנסות העסק. כאשר קיימת תנודתיות בהכנסות, ההשוואה בין תקופה זו חודשית אחת לאחרת אינה מעידה באופן מהימן על השינויים במצבו של העסק, וייתכן מאוד שירידת המחזורים המצטיירת מהשוואה כזו היא אקראית ואינה נובעת ממגפת הקורונה (ראו ערר 1277-21 נורט' סטאר טכנולוגיות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 14.10.2021). במקרים כאלו, מן ההכרח לבדוק אם מתקיימת ירידת המחזורים היא עקבית והאם היא נצפית על פני תקופה ארוכה יותר; במקרים המתאימים, ניתן לקבוע את מחזור תקופת הבסיס על פי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

חישוב חלופי של ממוצע הכנסות העוסק על פני תקופה ארוכה (כגון שנה קלנדרית) במקום נתוני ההכנסות האקראיים בתקופת הבסיס (ראו למשל ערר 1026-21 נתי זיו – סטודיו זיו בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 5.5.2021).

מן הכלל אל הפרט

20. במחזורי ההכנסות של העוררת בשנת 2019 ובשנת 2020, ניכרת תנודתיות של ממש. בשנת 2019 מחזורי ההכנסות נעו בין כ-117 אלף ש"ח לבין כ-572 אלף ש"ח בחודש, כאשר גם בשנת 2020, חלו תנודות דומות (בין כ-157 אלף ש"ח לכ-537 אלף ש"ח). תנודתיות דומה מתקיימת גם בדיווחי ההכנסות לשנים 2018 ו-2021 שהוצגו לוועדה. קשה להצביע על דפוס ברור לאורך השנה, ונראה כי השינויים הם אקראיים.

21. בנסיבות כאלה, עולה מאליה השאלה האם הפער במחזורי ההכנסות, בהשוואה בין תקופת הבסיס, יולי-אוגוסט 2019, לבין תקופת הזכאות, יולי-אוגוסט 2020, הוא ירידה שנובעת ממגפת הקורונה, או פער אקראי שהוא פועל יוצא של תנודתיות טבעית. בתקופת הבסיס, מחזור ההכנסות הדו חודשי רשמה העוררת את מחזור ההכנסות הדו-חודשי הגבוה ביותר לשנת 2019, ואילו בתקופת הזכאות, רשמה העוררת את אחד ממחזורי ההכנסות הדו חודשיים הנמוכים יותר שלה לשנת 2020 (גם אם לא הנמוך מכולם). השוואות של תקופות דו חודשיות אחרות מניבות תוצאות אחרות, וייתכן מאוד שהתוצאה היא מקרית.

22. במצב כזה, כדי להבין טוב יותר את מצבה של העוררת לפי הדיווחים הכספיים, נדרשת בדיקה של תקופה ארוכה יותר. אולם בבחינה של שנת 2020 לעומת שנת 2019 כמכלול, קשה להצביע על שינוי של ממש בהכנסות העוררת – ישנה ירידה בשיעור מזערי בלבד. יש להעיר כי בהכנסות העוררת משנת 2018 עד שנת 2021 ישנה ממילא מגמת ירידה של כ-3%. 4% בשנה, לכאורה גם לפני מגפת הקורונה. בין אם מדובר בשינויים אקראיים ובין אם מדובר במגמת ירידה שקיימת ממילא, הרושם המתקבל הוא כי הירידה הקלה בין שנת 2019 לשנת 2020, אינה מהווה נתון משמעותי.

23. בנסיבות אלה, מוטל על העוררת הנטל להוכיח שירידת המחזורים נובעת ממגפת הקורונה. העוררת סיפקה הסברים מסוימים – לטענתה הירידה נובעת מירידה בהפקדות לגמל ולפנסיה בתקופת החל"ת. עם זאת, העוררת לא הסבירה מדוע ירידה זו מתנקזת דווקא לחודשים יולי-אוגוסט 2020 – כ-4 חודשים אחרי שמגפת הקורונה החלה – ומדוע הירידה אינה נמשכת לתקופות נוספות. אילו הייתה הירידה נעוצה ביציאה לחל"ת, ניתן היה לצפות לכך שהיא תימשך זמן רב יותר ולא תהא חד פעמית.

24. אולם בעייתה העיקרית של העוררת הוא היעדר הוכחה לטענותיה. העוררת לא הציגה מסמכים המעידים על מספר העובדים שמתקבלת בגינם עמלה בגין הפרשות גמל ופנסיה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בתקופת השונות. למעשה, העוררת לא הציגה כל מסמך על הרכב ההכנסות שלה – מלבד ההסברים שצוינו בעלמא בכתבי הטענות, לא הוצגה כל תשתית עובדתית בדבר אופי הפוליסות שהעוררת משווקת וההכנסות שיש לה מכל סוג של הכנסה. האם הכנסות העוררת מעמלות בגין הפרשות גמל ופנסיה הן עיקר הכנסותיה? או שמא מדובר בהכנסה שולית? ומה משקלן של פוליסות הביטוח האחרות, שהוזכרו בתגובה לכתב התשובה בלבד. גם אם חלה ירידה בעמלות ובהכנסות ממקורות אלו, לא ברור מה היה היקף הירידה, והאם נכון יהיה לייחס את הירידה בהכנסות אלו דווקא לחודשים יולי-אוגוסט.

25. שאלות אלו הוצגו לעוררת בדיון. הוועדה לא סתמה את הגולל על סיכויי הערר, ואיפשרה לעוררת – למרות השלב המאוחר של ההליך – למסור השלמת טיעון ולהציג מסמכים נוספים להוכחת טענותיה. בשלב זה נמנעה העוררת מלספק מסמכים נוספים, ובשלב מאוחר יותר עלה מהודעת העוררת כי היא נואשה מכך.

26. המסקנה המתבקשת מכך היא ברורה: הנטל להוכחת הקשר הסיבתי היה מוטל על העוררת והיא לא עשתה את הנדרש בכדי להרים את הנטל.

27. נציין כי לא ראינו לנכון לתת משקל לתחשיבים השונים שהוצגו לקראת הדיון. ראשית, התחשיבים החלופיים השונים מובילים לתוצאה לפיה גם אם קיימת ירידת מחזוריים בהשוואה לנתון הממוצע, היא אינה עולה על הרף הקבוע בחוק לתקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020 – נדרשת ירידה של 40% בכדי שתהא זכאות למענק. אולם מעבר לכך: כפי שהדגשנו לעיל, השאלה העיקרית אינה טכנית-מספרית, אלא שאלה מהותית – מה גרם לפער בין ההכנסות בין תקופת הבסיס לתקופת הזכאות. הטעמים שעליהם הצביעה העוררת הם כאלו שמצריכים ראיות – ניתן היה לצפות שהעוררת תציג את ספרי חשבונותיה ואת פירוט ההכנסות שלה כך שניתן יהיה לאמת את טענותיה. כל עוד לא הוצגו ראיות לכך שהעוררת נפגעה עקב הקורונה, סימני השאלה עומדים בעינם. הרושם המתקבל הוא כי המחזוריים הנמוכים אינם בגדר "ירידת מחזוריים" כלל, והם מהווים תוצר אקראי של תנודתיות.

איחור במתן החלטה בהשגה

28. העוררת טענה כי עצם העובדה שהמשיבה איחרה במתן החלטה בהשגה מוביל למסקנה שיש לקבל את הערר. אין בידנינו אפשרות לקבל טענה זו, ונסביר.

29. פסק הדין המנחה בסוגיה זו ניתן בבית המשפט העליון – עע"מ 1386/04 המועצה הארצית לתכנון ובניה נ' עמותת נאות ראש העין (ניתן ביום 20.5.2018); בית המשפט העליון הבחין בין הסדרים שנקבע להם מועד מחייב, שבהם אי עמידה במועד מביאה לסנקציה הקבועה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בחוק, לבין הסדרים שנקבע להם מועד מנחה, שבהם הפגם של אי עמידה במועד נבחן בהתאם לתורת הבטלות היחסית.

30. בעמ"נ 27710-06-21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים בישראל (ניתן ביום 3.1.2022) יישם בית המשפט גישה מחמירה הרואה במועד הקבוע בחוק מועד מחייב; גישה דומה יושמה על ידי אותו מותב גם בעמ"נ (חיפה) 3720-11-20 בוריס פודולסקי נ' רשות המסים (ניתן ביום 15.7.2022). מנגד, בני משפט מחוזיים אחרים, וכן מרבית ועדות הערר, אימצו גישה מקלה יותר; לפי גישה זו, האיחור מהווה פגם מנהלי, שאמנם אין להקל בו ראש, אך אין לרפא אותו בדרך של קבלת הערר על הסף. בעמ"נ (תל אביב יפו) 40318-12-21 פליסידז (פיסגה) בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 13.11.2022; להלן – עניין פליסידז) נקבע לאחרונה כי במקרה של איחור בהשגה אין לקבל את הערר על הסף, אך יש לפסוק הוצאות נגד המשיבה – גם במקרה שבו הערר נדחה לגופו של עניין. ברוח דומה, נקבע בעמ"נ (מרכז) 54772-06-22 קבוצת ברקת יזמות והקמת מבנים בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 1.12.2022; להלן – עניין ברקת), כי ככלל, איחור בהשגה אינו מביא לקבלת המענק, וכן כי במקרה שבו עמדת המשיבה התקבלה, אין מקום בהכרח לפסוק הוצאות נגדה. ברוב פסיקותיהן של ועדות הערר אומצה הגישה המקלה, שנשקפת גם מפסקי הדין המאוחרים בעניין פליסידז ובעניין ברקת (ראו ערר 1619-22 א.א.א. הנדסה אזרחית בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 13.12.2022, פיסקה 50 ואילך).

31. הלכה למעשה, איננו סבורים כי יש מקום לקבל את הערר – שמצאנו כי הוא אינו מוצדק לגופו – רק מן הטעם שנפל פגם של איחור במתן החלטה בשלב ההשגה. התנהלות זו של המשיבה אכן מצדיקה התחשבות במסגרת פסיקת הוצאות הצדדים בהליך – אם כי יש לתת את הדעת לכך שהערר נדחה.

32. בהקשר זה נציין כי העוררת טענה בדיון שאחת הסיבות לכך שהיא התקשתה למצוא את המסמכים ולבסס את טענותיה נעוצה בעובדה שחלף זמן רב מאז שנת 2020. טענה זו אינה מצדיקה כשלעצמה את קבלת הערר – לא מצאנו ראיה לכך שאילו הדיון היה נערך במועד מוקדם יותר העוררת הייתה מצליחה לבסס את טענותיה. עם זאת, נראה כי יש לתת משקל גם לכך במסגרת פסיקת הוצאות.

סיכום ומסקנות

33. מכל הטעמים המפורטים לעיל, החלטנו לדחות את הערר. יחד עם זאת, נוכח התוצאה שאליה הגענו מצד אחד, ולנוכח האיחור במתן החלטה בהשגה והאפשרות שהתנהלות זו הסבה לעוררת נזקים בניהול הערר מן הצד השני, יהא על המשיבה בהוצאות העוררת בסך כולל של 7,500 ש"ח. סכום זה יקוזז מסכום המקדמות שהעוררת נדרשת להשיב למשיבה.



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 60 יום.

ניתנה היום, כ"ב טבת תשפ"ג, 15/01/2023, בהעדר הצדדים.

2256-22

גרמן פייקין, רו"ח
נציג ציבור

ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה