



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 22-2398

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

העוררת: **יסודות פיתוח ותכנון עירוני (2011) בע"מ מס' 514669811**
ע"י ב"כ עו"ד עדי כלפון

נ ג ד

המשיבה: **רשות המסים - היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות**
רחוב בן גוריון 38 רמת גן
דוא"ל: corona.ararim@taxes.gov.il

החלטה

1. הערר שלפנינו עוסק בעיקרו בשאלת קיומו של קשר סיבתי בין מגפת הקורונה לבין הירידה במחזורי ההכנסות של העוררת בתקופת הזכאות (בהשוואה לתקופת הבסיס).
2. נקדים ונציין כי לאחר שבחנו את הדברים, הגענו למסקנה כי יש לדחות את טענת המשיבה להיעדר קשר סיבתי כאמור, ולפיכך החלטנו לקבל את הערר.

רקע עובדתי ודיוני

3. העוררת, חברה העוסקת במתן שירותי ניהול פרויקטים בתחום ההתחדשות העירונית, הגישה למשיבה בקשות למענקי הוצאות קבועות עבור כל תקופות הזכאות (למעט התקופה ינואר-פברואר 2021), לפי חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – "החוק"). בין אלו הגישה העוררת בקשה למענק עבור תקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020 (מושא הערר שלפנינו) בסכום של 122,951 ₪.
4. העוררת קיבלה מהמשיבה מקדמות בסכום של 73,771 ₪ עבור בקשה זו.
5. ביום 2.1.21 דחתה המשיבה את בקשת העוררת עבור תקופה זו וציינה כי קבעה את המקדם ל-30% מאחר שהמקדם הקבוע בנוסחה שבחוק אינו משקף את הוצאותיה הקבועות של העוררת. המשיבה הוסיפה כי חלה ירידה ניכרת בסכום ההוצאות הקבועות וכי מאחר שתכלית החוק היא להשתתף בהוצאות אלו, סכום המענק הופחת ל-6,000 ₪. עוד הוסיפה המשיבה כי עסקאות חריגות שנכללו בתקופת הבסיס נוטרלו.
6. ביום 7.3.21 הגישה העוררת השגה על החלטת המשיבה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

7. כשנה ושלושה חודשים לאחר מכן, ביום 30.6.22, דחתה המשיבה את השגת העוררת, וקבעה כי בהתאם לחוק יש לראות אותה כמי שסגרה את עסקה, מאחר שחלה ירידה ניכרת בהוצאותיה והיא דיווחה על מחזורי הכנסות בשיעור אפס במהלך תקופת הזכאות, כאמור בסעיף 7(8) לחוק. המשיבה הוסיפה כי לא נמצא קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות העוררת בתקופת הזכאות (בהשוואה לתקופת הבסיס), מאחר שהלקוח העיקרי שלה, חברת אאורה, סיימה את עבודתה עמה עוד בחודש אוגוסט 2019 (והחלה לעבוד עמה על פרויקט חדש בסוף שנת 2021), כפי שעולה מבירור שנערך עם חברה זו. מכאן, שהפסקת הפעילות היתה בגלל סיום פרויקט ארוך טווח, וזאת לפני התפרצות הקורונה וללא קשר אליה. המשיבה הוסיפה בהחלטתה כי גם אם היה מתקיים קשר סיבתי, לעוררת אין כלל הוצאות קבועות.

8. מכאן הערר שלפנינו, שהוגש ביום 15.8.22.

9. להשלמת התמונה יצוין כי מעיון בפירוט התשלומים שנלווה להחלטה בהשגה עולה כי המשיבה אישרה את בקשות העוררת לשאר תקופות הזכאות, אולם קיזזה תשלומים שקיבלה העוררת עבור תקופות זכאות אלו בהתאם להחלטתה שלא להעניק מענק עבור תקופת הזכאות שלפנינו.

10. ביום 10.11.22 התקיים דיון בערר, שבסיומו הציעה הוועדה לצדדים הצעת פשרה. העוררת הסכימה להצעה, אולם המשיבה הודיעה ביום 15.11.22 כי אין בידה לקבלה.

11. ביום 12.2.23 הורתה הוועדה לעוררת להמציא את דיווחי ה-ESNA שלה גם לשנים נוספות (מלבד השנים 2019-2020). ביום 13.2.23 המציאה העוררת את המסמכים המבוקשים, תוך שהיא מסתייגת מהחלטת הוועדה (בטענה כי דיווחי ה-ESNA נמצאים כבר ברשות המשיבה), ותוך הוספת טענות מעודכנות נוספות, ועל אף שלא ניתנה לה הרשות לעשות כן.

טענות העוררת בכתב הערר

12. העוררת טוענת כי המשיבה קיזזה שלא כדין מהכספים שהיא זכאית להם עבור תקופת הזכאות שלפנינו. לטענתה, קיזוז זה נעשה בניגוד לכללי המנהל התקין, לרבות חובת המשיבה למסור לעורר הודעה טרם הפעלת סנקציה חד-צדדית בדמות קיזוז.

13. לטענת העוררת, החלטת המשיבה אינה מנומקת, ולא הובהר בה מדוע פסקה 8 להגדרת עוסק שהוזכרה בה רלוונטית להשגה שהגישה.

14. העוררת מוסיפה כי ההחלטה לוקה בשיהוי כבד, מאחר שהתקבלה 356 ימים לאחר מגבלת הזמן שנקבעה בסעיף 20(א)(1) לחוק (120 ימים). לטענת העוררת, נוצר אצלה אינטרס הסתמכות ביחס לתזרים השוטף והיא הניחה כי השגתה התקבלה וכי היא זכאית להשלמת יתרת המענק בסכום של 49,180 ₪.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

15. לגוף ההחלטה טוענת העוררת כי העובדות שצוינו ביחס לחברת אאורה אינו נכונות, וכי לא נערכה אליה פנייה על מנת לאמת טענות אלו טרם מתן ההחלטה. לטענתה, כלל אין מדובר בלקוחה שלה, אלא בחברה שזכתה במכרז לביצוע הפרויקט שהעוררת פרסמה מטעם בעלי הזכויות במתחם שהיא מנהלת. העוררת מוסיפה כי חברת אאורה נתונה לפיקוח הנדסי ותכנוני באמצעותה מתוקף ההסכם שעליו היא חתומה מול בעלי הדירות, וזאת באופן עקבי ורצוף החל משנת 2014 ועד להשלמת הפרויקט, הצפוי להימשך עוד מספר שנים. בהמשך לכך צירפה העוררת מספר מסמכים המעידים על פעילותה בפרויקט במהלך השנה האחרונה.

טענות המשיבה בכתב התשובה

16. המשיבה טוענת כי הדרישה הקבועה בחוק לקשר סיבתי בין הירידה בהכנסות בתקופת הזכאות לבין משבר הקורונה לא מתקיימת בעניינה של העוררת שלפנינו. לטענתה, העוררת הפסיקה בחודש אוגוסט 2019 את התקשרותה עם חברת אאורה בהיקף שנתי של 2.229 מיליון ₪ (המהווה כ-90% מגובה המחזור השנתי), וכי זו הסיבה לירידת המחזורים שנרשמה בתקופת הזכאות.

17. המשיבה מציינת כי החל מחודש אוקטובר 2019 נרשמה ירידה של כ-90% בגובה מחזורי העסקאות של העוררת וזאת עד לחודש אפריל 2020, וכי החל מחודש יוני 2020 ועד דצמבר 2020 דיווחה העוררת על מחזורי הכנסות בסכום 0, ומכאן שקיימת ירידה דרסטית קבועה בהכנסות וזאת עוד לפני מגפת הקורונה וללא קשר אליה.

18. המשיבה מוסיפה כי עסקים מסוגה של העוררת, שעבודתם המתמשכת כרוכה באופן מובנה בעיכובים ובהשהיות, נוטלים על עצמם מראש את הסיכונים הכרוכים בעיכובים שאירעו כתוצאה מהתפשטות נגיף הקורונה.

טענות העוררת בכתב התגובה

19. העוררת טוענת כי המשיבה התייחסה בתשובתה רק לשאלת הפסקת הפעילות מול חברת אאורה, ומאחר שלא התייחסה לשלושת ראשי הפרקים הנוספים היא מושתקת מלהעלות כל טענה נוספת בנוגע אליהם. מעבר לכך שבה העוררת על טענותיה בערר.

דין והכרעה

20. לאחר שבחנו את טענות הצדדים, את המסמכים שהוגשו ואת המצב המשפטי, הגענו כאמור למסקנה כי יש לקבל את הערר שלפנינו, מהנימוקים שיפורטו להלן.

21. המחלוקת העיקרית נוגעת לשאלת קיומו של קשר סיבתי בין מגפת הקורונה לבין הירידה בהכנסות העוררת בתקופת הזכאות (בהשוואה לתקופת הבסיס). נדון תחילה בשאלה זו,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ולאחר מכן נתייחס בקצרה גם לשאלת ההוצאות הקבועות שאותה הזכירה המשיבה בשולי החלטתה, וכן לטענתה הנוספת של העוררת, שלפיה יש לקבל את ההשגה והערר לנוכח האיחור המשמעותי במתן החלטה בהשגה שהגישה.

קשר סיבתי - כללי

22. התנאי הבסיסי למתן המענק שלפנינו הוא קיומה של ירידה במחזור ההכנסות בין תקופת הזכאות לבין תקופת הבסיס (היינו – התקופה המקבילה בשנת 2019), וזאת בשיעור המזכה במענק ביחס לכל אחת מהתקופות, כפי שנקבע בחוק. אולם, אין די בירידת מחזורים כשלעצמה. סעיף 8(3) לחוק קובע תנאי נוסף: **"הירידה במחזורי העסקאות כאמור בפסקה (2) נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש."** תנאי דומה נקבע גם בסעיף 1(ג) להחלטת הממשלה מס' 5015 מיום 24.4.20.
23. דרישת הקשר הסיבתי עומדת בבסיס החוק והחלטת הממשלה, ומהווה תנאי מקדמי הכרחי לצורך זכאות למענק. בהחלטות השונות של ועדות הערר נקבע כי עצם עמידתו של העסק בשיעור הירידה המזכה במענק בהתאם לנוסחה יוצרת הנחה בדבר התקיימותו של קשר סיבתי, וכי ככל שמתקיימת ירידה במספר רב יותר של תקופות זכאות, כך מתחזקת הנחה זו. אולם, המשיבה יכולה להצביע על ממצאים עובדתיים מהימנים המערערים חזקה זו, ואז יועבר נטל ההוכחה לעוסק להראות את הקשר בין התפשטות נגיף הקורונה לבין הירידה במחזורי ההכנסות בתקופת הזכאות (בהשוואה לתקופת הבסיס).
24. עמדה זו התקבלה גם על ידי בית המשפט העליון (ובתי המשפט המחוזיים). כך לדוגמה קבע בית המשפט העליון:

"הלכה למעשה, הדרך להוכיח עמידה בתנאי זה היא הצבעה על נתונים של ירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס. הא – ותו לא. אכן, ייתכן שגרמו לירידה במחזורי העסקאות נסיבות אחרות, אך אין דרכו של המשפט לדרוש הוכחת יסודות שליליים (במקרה זה, אי-קיומם של גורמים אחרים לירידה במחזורי העסקאות). גם בחיי המעשה, רשות המסים אינה דורשת הוכחה כאמור מכל עוסק הפונה בבקשה בהתאם לחוק. הדברים אף עולים בקנה אחד עם תכליתו של החוק, שהיא מתן מענה יעיל ומהיר למשבר הכלכלי שאליו נקלעו עסקים רבים על רקע מאורעות השעה (ראו: דברי הסבר להצעת חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020, ה"ח 432, 453). ככל שלטענת רשות המסים נותק הקשר הסיבתי בין הירידה במחזור ההכנסות של העורר לבין השלכותיו של נגיף הקורונה – קרי, כי לא מתקיים התנאי הקבוע בסעיף 8(3) לחוק – על רשות המסים לבסס טענתה זו ולסתור את החזקה באשר לכך שמגפת הקורונה ייתה הגורם הדומיננטי לשינוי. אם אכן תציג ראיות לכאורה לכך – או אז יעבור הנטל



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לכתפי העוסק להוכיח אחרת. " (בר"מ 7502/22 רשות המסים נ' פודולסקי, ניתן ביום 22.1.22, פסקה 22, להלן – פס"ד פודולסקי. ראו גם עמ"נ (חיפה) 27710-06-121 ב.ג ביטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המסים בישראל (3.1.22), פסקאות 52 ו-53 לפסק הדין, עמ"נ 49628-08-22 הגר רם תשתיות בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים, ניתן ביום 2.12.22, פסקאות 9א-9ב).

25. בהחלטות קודמות של ועדות הערר הוזכרו מצבים שונים שבהם יש הצדקה להעביר לעורר את הנטל הראייתי להוכחת קיומו של הקשר הסיבתי: לדוגמא, כאשר המשיבה מראה כי חלה ירידה בהיקף ההכנסות של העסק עוד לפני משבר הקורונה (כפי שנטען על ידי המשיבה גם במקרה שלפנינו. ראו למשל: ערר 1101/21 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 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 הנסיבות המצדיקות העברת הנטל לעורר, ראו ערר 1740/21 אוסט נ' רשות המסים).

קשר סיבתי – המקרה שלפנינו

26. ראשית יש לומר כי במקרה שלפנינו, קיימת ירידה בשיעור מזכה בשבע מתוך שמונה תקופות הזכאות האפשריות, נתון המחזק כאמור את ההנחה הראשונית בדבר התקיימותו של קשר סיבתי, ומטיל על המשיבה נטל כבד לצורך סתירת החזקה (ראו לדוגמא ערר 1305/22 פ.ר. פרונט בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 9.8.22, פסקה 67).

27. טענתה העיקרית של המשיבה בעניין הקשר הסיבתי היא כי הירידה בהכנסותיה של העוררת החלה עוד לפני התפרצות מגפת הקורונה, וזאת כתוצאה מהפסקת ההתקשרות עם לקוחה בשם חברת אאורה. המשיבה הפנתה בעניין זה לנתוני ההכנסות של העוררת, שמהן עולה כי חלה ירידה בהכנסותיה החל מחודש אוקטובר 2020, וכי החל מחודש יולי 2020 לא היו לה כל הכנסות עד לסוף אותה שנה. בנוסף הפנתה המשיבה לפירוט החשבונות שהוציאה העוררת לחברת אאורה, המראה כי בין החודשים יולי 2019 לינואר 2022, לא הוצאו כלל חשבונות לחברה זו. יצוין כי המשיבה טענה שערכה בירור עם חברת אאורה בהקשר זה, אולם לכתב התשובה לא צורפה התכתבות או סיכום שיחה שמהם ניתן יהיה ללמוד על הבירור שנערך.

28. עיון בנתוני ההכנסות של העוררת אינו תומך באופן ברור במסקנה כי חלה ירידה בהכנסותיה החל מחודש אוקטובר 2019. התשובה לשאלה זו תלויה בתקופה שביחס אליה נערכת ההשוואה. אמנם, הכנסותיה של העוררת בששת החודשים שקדמו



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לאוקטובר 2019 היו גבוהות יותר בהשוואה לששת החודשים העוקבים, ובארבעה מתוך ששת החודשים הללו עמדו ההכנסות על מאות אלפי ₪ בכל חודש (אפריל, מאי, יולי וספטמבר). כלומר, שבהשוואה בין ששת החודשים שהחלו באוקטובר 2019 לששת החודשים שקדמו לו, אכן חלה ירידה משמעותית בהכנסות העוררת (ממוצע חודשי של כ-398 אלף ₪ בחודשים אפריל – ספטמבר 2019 לממוצע חודשי של 18,599 ₪ בחודשים אוקטובר 2019 – מרץ 2020).

29. אולם, התשובה לשאלה משתנה ככל שמרחיבים את ההסתכלות ובוחנים גם תקופות מוקדמות יותר (ואף מאוחרות יותר). ראשית יש לציין כי בשלושת החודשים הראשונים של שנת 2019 היו הכנסותיה של העוררת בסכום של אלפי ₪ בודדים בכל חודש, כך שהכנסותיה בתקופה שבה מתמקדת המשיבה (אוקטובר 2019 – מרץ 2020), שהגיעו לעיתים לעשרות אלפי ₪ בכל חודש (כך בחודשים אוקטובר ודצמבר 2020, ינואר 2021), היו דווקא גבוהות מהן הרבה יותר. בהמשך לכך, הכנסותיה של העוררת בתקופה ינואר-דצמבר 2020 היו גבוהות יותר בכ-300 אחוז מאשר בתקופה המקבילה בשנת 2019. מכאן, שהשוואת הכנסות העוררת בחודשים אוקטובר 2019 – מרץ 2020 לחודשים הראשונים של שנת 2019, מעלה כי לא ארעה ירידה בהכנסותיה ואף להיפך מכך.

30. בנוסף, עיון בנתוני ההכנסות לשנת 2018 מעלה כי גם בשנה זו הכנסותיה של העוררת היו תנודתיות מאוד, וכי נרשמו מספר חודשים ללא כל הכנסות או עם הכנסות נמוכות, לעיתים אף לתקופות ממושכות, לצד חודשים עם הכנסות של מאות אלפי ₪ (לא למותר לציין בהקשר זה כי גם במהלך החודשים אפריל – ספטמבר 2019, שבהן הגיעו הכנסותיה של העוררת לסכומים של מאות אלפי ₪, היו מספר חודשים שבהם לא היו לה כל הכנסות). כך למשל, בששת החודשים שבין מרץ לאוגוסט 2018 היו לעוררת הכנסות בסכום חודשי ממוצע של 6,806 ₪, כלומר סכום נמוך יותר מהכנסותיה בששת החודשים שבין אוקטובר 2019 למרץ 2020 (18,589 ₪ כאמור).

31. למעשה, רק החל מחודש יולי 2020 (כלומר לאחר התפרצות המגפה), כאשר העוררת חדלה לקבל הכנסות, ניתן לומר כי ארעה ירידה מובהקת בהכנסותיה בהשוואה לשנת 2019 ולטרום תקופת הקורונה. במילים אחרות, נתוני ההכנסות הקיימים אינם מעידים על מגמה של ירידה בהכנסות שהחלה עוד לפני התפרצות המגפה, ונראה כי הירידה שעליה הצביעה המשיבה היא נקודתית, ואינה מעידה על שינוי שחל בדפוס ההכנסות.

32. מסקנה דומה עולה גם מעיון ברשימת החשבונות שהוציאה העוררת לחברת אאורה, שאליה הפנתה המשיבה. ראשית יש לומר בעניין זה כי שתי החברות לא הפסיקו את ההתקשרות ביניהן, אלא חזרו לעבוד ביחד, דבר הנלמד מכך שהעוררת שבה להוציא חשבונות לחברה בסוף חודש דצמבר 2021. בנוסף לכך נראה כי בדומה לנתוני ההכנסות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הכלליים כפי שפורטו קודם לכן, גם במסגרת זו נרשמו תקופות ארוכות של הפסקות בין ההכנסות המתקבלות, לדוגמא בין חודש אוגוסט 2017 לינואר 2018, בין פברואר 2018 לספטמבר 2018, ובין חשבונית אחרונה זו לאפריל 2019 – תקופות ממושכות שבהן לא התקבלה כל הכנסה מחברת אאורה.

33. מכאן, שלא ניתן לומר כי הירידה בהכנסות העוררת בתקופת הזכאות נגרמה כתוצאה מהפסקת עבודתה עם חברת אאורה, לא רק משום ששתי החברות חזרו לעבוד אחת עם השנייה לאחר הסרת המגבלות, אלא משום שהפסקות ממושכות בעבודה ובתשלומים בין שתי החברות אירעו בהיקף זהה גם בשנים שקדמו להתפרצות המגפה. לאור האמור נראה כי אין בהפסקה שחלה בקבלת ההכנסות מחברת אאורה כדי להעיד שמדובר בסיום ההתקשרות בין הצדדים או אפילו בהפסקה לתקופה ארוכה, ולמעשה ניתן דווקא להניח כי אלמלא הקורונה ההכנסות מאותה חברה היו ממשיכות להתקבל בהיקף דומה, כפי שארע בשנים 2018-2019.

34. מסקנה אחרונה זו מתחזקת עוד יותר לנוכח מהות היחסים בין העוררת לבין חברת אאורה. בעניין זה יש לקבל את טענת העוררת ולהבהיר כי חברת אאורה אינה לקוחה של העוררת, שבה היא תלויה לצורך קבלת הכנסות (כפי שביקשה המשיבה לטעון). מעיון בחומרים השונים עולה כי חברת אאורה היא היזם שנבחר על ידי העוררת במסגרת מכרז לצורך ביצוע פרויקט התחדשות עירונית (פינוי-בינוי) ברמת השרון, שבו היא מטפלת מטעם הדיירים, שהם למעשה לקוחותיה ושמהם היא מקבלת ייפוי כוח, הגם שהתשלומים מועברים לה מהיזם (אאורה) ולא מהדיירים (כפי שעולה לדוגמא מההזמנה להציע הצעות לבחירת יזם שפרסמה העוררת בחודש ינואר 2013, נספח ג' לכתב הערר).

35. מדובר אפוא בהתקשרות ממושכת בין שתי החברות הנעשית כחלק מפרויקט בהיקף נרחב, שבמסגרתו משלמת חברת אאורה לעוררת בהתאם להתקדמות הביצוע בפועל ולפי תנאי התשלום שנקבעו במכרז (ראו גם הסבריו של מנכ"ל העוררת בעניין זה, עמ' 1-2 לפרוטוקול). פרויקט זה וההתקשרות עם חברת אאורה לא הסתיימו בחודש ספטמבר 2019 כפי שטענה המשיבה, אלא התחדשו לאחר הסרת מגבלות הקורונה ונמשכים למעשה עד למועד זה (כפי שעולה מההתכתבויות וסיכומי הישיבות שצירפה העוררת, נספח ו' לערר ואילך).

36. לנוכח המפורט לעיל הגענו למסקנה כי לא ניתן לומר שהאינדיקציות שהעלתה המשיבה הן בגדר "ממצאים עובדתיים מהימנים", המצדיקים את העברת נטל ההוכחה לעניין הקשר הסיבתי אל כתפי העוררת. בהקשר זה יש להזכיר כי הנטל שהוטל על המשיבה בנסיבות המקרה היה גם כך גבוה למדי, מאחר שאצל העוררת התקיימה ירידה בהכנסות בשיעור מזכה ביחס לכל תקופות הזכאות למעט אחת, כאמור (וכן לנוכח האיחור שחל במתן ההחלטה בהשגה, כפי שיפורט להלן).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

37. מעבר לכך ניתן לציין כי מנהל העוררת התייחס, הגם שלא באופן מפורט וממוסמך, לפגיעה שנגרמה לעוררת כתוצאה ממגפת הקורונה, וטען כי בעקבות המגפה והמגבלות שהוטלו נעדרו עובדים רבים מעבודתם, הן אצל העוררת, הן אצל חברת אאורה והן בעיריית רמת השרון, דבר שהביא לעיכוב הליכי התכנון וכתוצאה מכך להשהיית ההכנסות מהפרויקט בכל המחצית השנייה של שנת 2020 (ראו עמ' 4, שורה 6, עמ' 9, שורות 18-22, עמ' 10, שורות 7-9 לפרוטוקול הדיון).
38. על אף שמוטב היה לו העוררת היתה מוכיחה בצורה מפורטת יותר כיצד נפגעה מהקורונה, אין הכרח כי תעשה כן בנסיבות המקרה שלפנינו, לנוכח חולשת האינדיקציות שהעלתה המשיבה וסתירתן, כאמור לעיל. בעניין זה נקבע בהחלטות הוועדה השונות כי **"כאשר הממצאים שהציגה המשיבה הם כלליים או מעוררים שאלות קלות בלבד באשר לקיומו של קשר סיבתי, גם הנטל הראייתי מצטמצם בהתאם."** (ערר 1640/21 מי קומפני ישראל בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 6.2.22, פסקה 25, והאסמכתאות המופיעות שם).
39. לנוכח האמור הגענו למסקנה כי יש לדחות את טענת המשיבה שלפיה לא מתקיים קשר סיבתי בין מגפת הקורונה לבין הירידה בהכנסות העוררת בתקופת הזכאות.

בחינת ההוצאות הקבועות

40. לפני סיום חלק זה יש להתייחס בקצרה לנימוק נוסף שהעלתה המשיבה בשולי החלטתה בהשגה (ובשולי כתב התשובה) שלפיו לעוררת אין הוצאות קבועות (לפי הדו"ח שהוגש למע"מ). נימוק זה מתקשר לנימוק נוסף שהזכירה המשיבה בהחלטתה, שלפיו מחזורי ההכנסות של העוררת ירדו לשיעור אפס במהלך תקופת הזכאות, ולפיכך היא מוחרגת לכאורה מזכאות למענק לפי פסקה 8 לחוק.
41. סעיף קטן (8) להגדרת המונח "עוסק" בסעיף 7 לחוק קובע כי **"יראו גם עוסק שחלה ירידה ניכרת בהוצאות שהוציא לצורך ייצור הכנסה בעסקו בשל הפסקת פעילות העסק, ודיווח על מחזור עסקאות בשיעור אפס לגבי תקופת הזכאות, כמי שדיווח על סגירת עסקו"**, כלומר כמי שמוחרג מזכאות למענק.
42. הוראה זו כוללת בתוכה שני תנאים מצטברים: (א) ירידה ניכרת בהוצאות שהוצאו לצורך ייצור הכנסה בשל הפסקת הפעילות, ובנוסף (ב) דיווח על מחזור עסקאות בשיעור אפס במהלך תקופת הזכאות. יש לציין כי התנאי הראשון גמיש יותר מהשני, שכן החוק אינו נוקב בשיעור מסוים אלא מתייחס באופן כללי יותר ל"ירידה ניכרת", מונח הכפוף לפרשנות ולשיקול דעת.
43. ועדות הערר התייחסו במספר מקרים להחרגה הקבועה בסעיף 7(8) לחוק, ולהחלטת המשיבה לבחון ולהעניק את המענקים לפי סכום ההוצאות הקבועות במקרים מעין אלו



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

(של הכנסות בסכום אפס וירידה ניכרת בהוצאות), בהתאם לסמכות להתערב במקדם ההוצאות הקבועות הנתונה לה לפי סעיף 7 לחוק. נקבע כי במקרים אלו, על אף שלכאורה ומבחינה פורמלית יש להחריג את העוסק מזכאות למענק, קיימת בכל זאת הצדקה לבחון את ההוצאות הקבועות של העסק בפועל ולקבוע את סכום המענק בהתאם להן, ככל שהעוסק לא סגר את שעריו אלא הקפיא או צמצם את פעילותו (ראו לדוגמה ערר 1607/21 גבאלי נ' רשות המסים, ניתן ביום 2.11.21, פסקאות 21-25).

44. במקרה שלפנינו, התנאי הראשון הנוגע למחזורי הכנסות בסכום אפס אמנם מתקיים בעניינה של העוררת מאחר שלא היו לה הכנסות בתקופת הזכאות שלפנינו, אולם קיים ספק של ממש ביחס להתקיימותו של תנאי הנוסף, הנוגע לירידה ניכרת בהוצאות שהוצאו לצורך ייצור הכנסה בתקופת הזכאות. במהלך תקופה זו דיווחה העוררת על תשומות בסכום ניכר של 65,982 ₪, ולא ניתן לומר כי הן מעידות על הקפאת העסק ואף לא על ירידה ניכרת בהשוואה לסכום התשומות הדו-חודשי הממוצע לשנת 2019, שהיה 93,504 ₪. לא למותר לציין בהקשר זה כי סכום התשומות מלכתחילה לא כולל את כל הוצאות העוסק, כגון הוצאות שכר או הוצאות אחרות שאינן חייבות במע"מ.

45. לנוכח האמור נראה כי סעיף 7(8) לחוק אינו מתקיים בעניינה של העוררת, ולפיכך מלכתחילה לא היתה למשיבה הצדקה לבחון את הוצאותיה הקבועות (יצוין כי המשיבה לא הזכירה נתון נוסף המצדיק לכאורה את בחינתן של הוצאות אלו). בנסיבות אלו לא מצאנו לנכון להרחיב בעניין זה מעבר לאמור לעיל.

האיחור במתן החלטה בהשגה

46. מאחר שיש לדחות את הנימוק שהעלתה המשיבה בנוגע להיעדרו של קשר סיבתי וכן את הנימוק הנוסף (שהוזכר בקצרה) ביחס להוצאות הקבועות, הרי שממילא יש לקבל את הערר, אולם לפני סיום יש מקום להתייחס בקצרה לטענת העוררת שלפיה יש לקבל על הסף את ההשגה והערר לנוכח האיחור הממושך שחל במתן החלטה בהשגה. בעניין זה ציינה העוררת כי ההחלטה התקבלה 356 ימים לאחר מגבלת הזמן (120 ימים) שנקבעה בסעיף 20(א)(1) לחוק.

47. בהחלטות השונות של ועדות הערר, של בתי המשפט המחוזיים ושל בית המשפט העליון, נקבע כי יש מקום להביא בחשבון את האיחור במתן החלטה בהשגה במסגרת בחינת מכלול נסיבות המקרה וסבירות ההחלטה לגופה. כך לדוגמה קבע בית המשפט העליון, כי: **ניתן לומר כי אי-עמידה במועד הקבוע לא תביא אמנם לקבלת ההשגה באופן אוטומטי, ואולם במקרה זה על רשות המסים יוטל נטל הראיה להוכיח כי ההחלטה על דחיית ההשגה היתה נכונה, מבלי שחזקת התקינות המנהלית תעמוד לימינה.** " (פיסקה 24 לפסק הדין בעניין פודולסקי).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

48. מכאן, שמתן ההחלטה באיחור מעלה אף יותר את הנטל שבו על המשיבה לעמוד (וממילא הגענו למסקנה כי המשיבה לא עמדה בנטל זה, אף מבלי להביא בחשבון את עניין האיחור). יתרה מכך, בהקשר הספציפי של סוגיית הקשר הסיבתי, קבעה הוועדה כי במקרים גבוליים יש באיחור כדי להוות מעין שיקול מכריע המטה את הכף (ראו ערר 1795/21 חיים ישראלי ובניו בע"מ נ' רשות המסים, 18.1.22, פסקאות 49-54, ערר 1947/21 סנסה ייצור בע"מ נ' רשות המסים, 2.2.22, פסקה 38, ערר 1409-22 הגר רם תשתיות בע"מ נ' רשות המסים, 6.7.22, פסקה 58, וכן ערר פ.ר. פרונט שהוזכר לעיל, שניסבותיו דומות למדי לענייננו, פסקה 70). כלומר, שגם אם היינו מגיעים למסקנה כי שאלת הקשר הסיבתי אינה חד-משמעית במקרה שלפנינו, היה באיחור הממושך שחל במתן ההחלטה בהשגה כדי להביא לקבלתה ולקבלת הערר.

סיכום ומסקנות

49. לנוכח המפורט לעיל הגענו למסקנה כי האינדיקציות שהעלתה המשיבה במסגרת בחינת התקיימותו של קשר סיבתי, שלפיהן חלה ירידה בהכנסות העוררת עוד לפני התפרצות הקורונה כתוצאה מהפסקת ההתקשרות עם חברת אאורה, אינן מבוססות ואינן מצדיקות את העברת נטל ההוכחה אל כתפי העוררת. בנוסף לכך לא מצאנו כי קיימת הצדקה לבחינת הוצאותיה הקבועות של העוררת במקרה זה וקביעת המענק בהתאם להן. לאור האמור ובהתחשב גם באיחור הממושך ביותר שחל במתן החלטה בהשגה, העוררת זכאית למענק המבוקש בהתאם לתנאים שבחוק, ועל כן יש לקבל את הערר.

50. בנוגע לפסיקת הוצאות בתיק, לנוכח התוצאה שאליה הגענו והאיחור הממושך במתן ההחלטה בהשגה, החלטנו כי המשיבה תישא בהוצאות העוררת בסכום של 7,500 ₪.

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

ניתנה היום, ו' אדר תשפ"ג, 27/02/2023, בהעדר הצדדים.

 גרמון פייקין, רו"ח, חבר	 נדב כנען, עו"ד יו"ר הוועדה
---	--