



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 2458-22
ערר 2459-22
ערר 2460-22
ערר 2461-22
ערר 2462-22
ערר 2464-22
ערר 2472-22
ערר 2522-22

לפני כבוד חברי הוועדה:
ערן עסיס, עו"ד - יו"ר
טניה חכמוב, רו"ח - חברה

העוררות: 1. פאי נפט לישראל בע"מ, ח.פ. 513208496
2. פפאי ישראל חברת נפט בע"מ, ח.פ. 513392647
ע"י ב"כ עו"ד אבישי מלכה

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. ענייננו בעררים של שתי חברות אחיות, המצויות בבעלות משותפת, והמעניקות שירותים לחברת פאי אנרגיה ישראל – חברה המפעילה תחנות דלק (להלן – **פאי אנרגיה**). עוררת מס' 1 היא חברת פאי נפט לישראל בע"מ, הרוכשת דלקים מבתי הזיקוק ומספקת אותם לתחנות הדלק (להלן – **פאי נפט**), ועוררת מס' 2 היא פפאי ישראל חברת נפט בע"מ, המתפעלת את תחנות הדלק וזכאית לדמי ניהול מפאי אנרגיה (להלן – **פפאי ישראל**).
2. ראשית נציין כי פאי אנרגיה, שעניינה אינה נדון בפנינו, קיבלה בהליך קודם מענקים בהתאם להוראות החוק. החלטות קודמות שקיבלה המשיבה בעניינה של פאי אנרגיה נדונו בערר 1317-22 **פאי אנרגיה ישראל בע"מ נ' רשות המסים**, בו נקבע, בהסכמת הצדדים, כי לא הייתה הצדקה לסטות מהנוסחה הקבועה בחוק, וכי פאי אנרגיה תהיה זכאית למלוא המענקים המבוקשים (בהתאם למקדם החישוב הייעודי שנקבע בחוק עבור חברות העוסקות במסחר בדלק). העררים שבפנינו נסובים אפוא על השאלה האם פאי נפט ופפאי ישראל – החברות האחיות של פאי אנרגיה, שכל הכנסותיהן מחברת פאי אנרגיה – זכאיות למענקים גם הן.
3. פאי נפט הגישה בקשות למענקי הוצאות קבועות בכל תקופות הזכאות בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **החוק** או



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

חוק התוכנית לסיוע כלכלי, בסך כולל של כ-742 אלף ש"ח. פפאי ישראל הגישה בהתאם לחוק בקשה אחת בלבד למענק הוצאות קבועות, לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020, בסך של כ-20 אלף ש"ח.

4. המשיבה דחתה את כל בקשות המענק של העוררות, ולאחר מכן דחתה גם את השגותיהן. בכל החלטות הנוגעות לעניין צוינה עילת הדחיה הבא:

"ע"פ סעיף 8(2) לחוק, הגדרת "עסקה" - למעט מכר טובין או מתן שירות מאת בעל מניות בחברה או שותף בשותפות לחברה שהוא בעל מניות בה או לשותפות שהוא שותף בה, לפי העניין. לא קיימת ירידה בהכנסות בשיעור העולה על הקבוע בחוק, לאחר נטרול ההכנסות מהחברות הקשורות מתוך מחזור הבסיס."

5. לצד זאת, ציינה המשיבה בהחלטות השונות שהיא אינה מוצאת קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין מגפת הקורונה, והצביעה על אינדיקציות שונות לתמיכה בקביעה זו. לגבי פאי נפט, הוזכר כי לא הוטלו מגבלות על ענף הדלק, וכי העוררת רוכשת מבז"ן כמויות קבועות של דלק וכן כי גם בסוף שנת 2021, ללא השפעת הקורונה, ההכנסות נותרו נמוכות בהשוואה לתקופה המקבילה בשנת 2019; בהקשר זה נטען כי הירידה לא נובעת מירידה בפעילות אלא מירידה במחירי הדלק. לגבי פפאי ישראל המשיבה הוסיפה כי אין קשר סיבתי והדגישה כי בשנת 2020 בשיא הקורונה, וכן בתקופות הדו חודשיות הרלוונטיות, לא ספגה העוררת ירידת מחזורים, וקבעה כי הירידה בתקופת הזכאות הנדונה נובעת מעסקה חריגה בתקופת הבסיס מול חברה קשורה.

6. מכאן העררים שבפנינו.

טענות הצדדים

7. בכתבי הערר, טענו העוררות כי סעיף 8(2) לחוק אינו חל עליהן, שכן לא מדובר במתן שירות של בעל המניות, אלא במתן שירותים בין חברות אחיות. העוררות טענו כי הוראה זו נועדה למנוע תמרונים בעסקאות אלו, תוך ניגוד עניינים בין בעל השליטה לבין החברה. בהקשר זה הפנו העוררות לערר 1008-21 תחנת דלק היצירה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 22.3.2021; להלן – עניין תחנת דלק היצירה), המורה כי במקרים מסוג זה לא חלה החזקה החלוטה הקבועה בחוק, אלא חזקה הניתנת לסתירה.

8. העוררות הוסיפו כי הרציונל לנטרול הכנסות מצדדים קשורים אינו מתקיים לגביהן – שכן ההפרדה בינן לבין פאי אנרגיה מתקיימת מזה 15 שנה מתוך הצדקה עסקית ברורה, ותוך שמתקיימות ביניהן עסקאות בעלות תשתית כלכלית אמיתית. העוררות העירו כי ההפרדה נעשתה בעקבות ייעוץ חשבונאי שהן קיבלו, על רקע כוונה מתמשכת להנפקה בבורסה,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ולנוכח הרגולציה של משרד האנרגיה, המחייבת ברישיון המצוי בפועל רק בידי פאי נפט. העוררות הדגישו כי הן פועלות במסגרת מערכת ממוחשבת, המעבירה לרשויות המס דיווחים יומיים בגין רכישות מלאי הדלק ומס הבלו שבו הן מחויבות, והוסיפו כי מחיר המכירה של מוצרי הדלק הוא מפוקח – כך שאין חשש לניגוד עניינים או למניפולציה בדיווחי ההכנסות שלהן.

9. בשולי הדברים, טענו העוררות שאף אם תתקבל טענת המשיבה שיש לנטרל עסקאות בין צדדים קשורים, הדבר צריך להוביל נטרול עסקאות אלו גם ממחזור התשומות של חברת פאי אנרגיה, ואגב כך להגדלת המענקים שהיא קיבלה.

10. בעניין הקשר הסיבתי טענו העוררות באופן כללי כי על המשיבה מוטל הנטל להראות ממצאים המעמידים בספק את הקשר הסיבתי. בערר פאי נפט, הוסבר שהירידה בהכנסות נובעת מירידה בצריכת הדלקים, שאירעה בשל הסגרים; צוין כי אכן חלה ירידה במחירי הקניה של הדלק, אך נטען כי מדובר בירידה קיצונית, וכי במקביל הייתה ירידה בצריכה. פאי נפט הוסיפה כי ההסכם שנערך עם בז"ן מעיד לכל היותר על מלאי, ולא על היקף המכירות שהיא מבצעת, והדגישה כי בהסכמים שנערכו בסוף שנת 2020 ובסוף שנת 2021 דווקא קיימת ירידה בכמויות, בשל המלאי שהצטבר.

11. העוררות העירו כי ההחלטה בהשגה ניתנה באיחור של 28 ימים מהמועד הקבוע בחוק (וכן איחור של 72 ימים באחד התיקים), וכי בהתאם לפסיקת בית המשפט המחוזי 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; להלן – עניין ב.ג. בטחון) דין הערר להתקבל על הסף.

12. בכתב התשובה, טענה המשיבה כי העוררות מהוות "צינור" בעבור פאי אנרגיה, שכן פעילותה מתמצה ברכישת דלקים מבתי הזיקוק עבור פאי אנרגיה ובמכירתם לפאי אנרגיה. הודגש כי בהתאם להסברי העוררות, ההצדקה היחידה לקיומן הנפרד של פאי נפט הוא היותה בעלת הרישיון המתאים לרכישת דלקים מבתי הזיקוק. המשיבה העירה כי פאי אנרגיה כבר קיבלה מענקים בגין ירידת המחזורים, ואין הצדקה למתן מענק גם לעוררת. בנוסף הדגישה המשיבה כי אין לה הסתייגות ממבנה האחזקות שבמסגרתו פועלות העוררות, ואולם כאשר בוחנים את הפעילות הקבוצה בהקשר של המענקים הניתנים לפי החוק, מתן מענק לעוררות בד בבד עם המענקים שניתנו לחברת פאי אנרגיה אינו מתיישב עם תכלית המענק.

13. המשיבה הפנתה לפסיקה בעניין תחנת דלק היצירה, בה נקבע כי כאשר הירידה בהכנסות נובעת מעסקאות עם חברה קשורה, מוטל על העוררות נטל הוכחה מוגבר להוכחת הקשר הסיבתי. המשיבה העירה כי לפאי נפט אין עובדים וכי לא נמסרו הסברים על אחסון הדלקים והשינוע שלהם, או על מחירי המכירה שלהם.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

14. בנושא הקשר הסיבתי, שבה המשיבה על הנתונים שצוינו בהחלטה בהשגה. בקשר לחברת פאי נפט, טענה המשיבה כי ישנם שינויים במחירי הדלק שנובעים ממגוון שיקולים, והסיכון לירידה בהכנסות נובע מהשפעות חיצוניות שמאפיינות ממילא את תחום הפעילות. המשיבה הוסיפה כי רווחיות פאי נפט לא אמורה להיפגע, שכן היא אמורה ליהנות מהכנסות על פי מרווח המחירים בין מחיר הרכישה למחיר המכירה. המשיבה צירפה לכתב התשובה את דיווחי פאי נפט לרשויות המס על היקף רכישות הדלקים בכל חודש, דיווחים המעידים על כך שלא חלה ירידה בהיקף הרכש בכל שנה, כך שהשינוי בהכנסות נובע משינוי במחיר בלבד. עוד הוסיפה המשיבה כי ירידה בהכנסות פאי נפט נרשמה גם בתקופות ללא סגרים, עובדה המלמדת על כך שהירידה אינה קשורה להתפרצות המגפה.

15. לעניין האיחור בהשגה טענה המשיבה כי מדובר באיחור קל של 28 ימים בלבד, וכי מקרה מעין זה אינו מצדיק את קבלת העררים על הסף, בוודאי בהתחשב בשיקולים לגופו של עניין.

16. בתגובה לכתב התשובה, טענו העוררות כי אין להביא בחשבון את המענקים שניתנו לפאי אנרגיה, שכן כל חברה נושאת בהוצאות נפרדות. העוררות הדגישו כי בדיון בערר של חברת פאי אנרגיה אף הובהר שההוצאות הקבועות בחברה זו בלבד גבוהות מן השיעור שנקבע בחוק, ושהחוק אינו מאפשר לסטות מן המקדם שנקבע בחוק למי שעוסק בסחר בדלק.

17. בנוגע למתכונת הפעילות של חברת פאי נפט, הובהר כי בכל שנה מתחייבת החברה כלפי בז"ן לרכוש כמות נתונה של דלק, לאורך השנה, ללא תלות בהיקף הצריכה, והודגש כי רק בהסכם לשנת 2021 הובאה בחשבון הירידה בצריכה עקב הקורונה והוסכם על רכישה של היקפים נמוכים יותר. הובהר כי פאי נפט אינה רשאית לאחסן מלאי דלק וכי המלאי מאוחסן בחברת בז"ן, כאשר משיכת הדלק מבז"ן נעשית בהתאם לצרכיה של פאי אנרגיה ופאי נפט משנעת אותם ישירות לתחנות הדלק.

18. בנוגע לטענת הצינור, טענה פאי נפט כי פעילותה העסקית כפופה לרגולציה, המסדירה גם את מחירי הרכישה והמכירה. לטענת פאי נפט, בסיטואציה כזו היא אינה שונה מכל חברה עסקית אחרת הפועלת בתחום הנפט, ועצם העובדה שלקוח הקצה הוא חברה אחת אינה משנה את המצב. לטענת פאי נפט, היא אינה נהנית מהבטחה של תחנת הדלק לרכוש את המלאי שהיא צוברת, והחברות פועלות ללא קשר אחת לשניה, וללא תלות בזיהות הבעלים. הודגש כי בתחנת הדלק של פאי אנרגיה פעילות נוספת לצד מכירת הדלקים (כגון חנות נוחות ושירות שטיפה) וכי הירידה בהכנסותיה אינה תואמת לירידה בהכנסות פאי נפט.

19. העוררות הוסיפו כי בשונה מהסבריה של המשיבה, ההפרדה לשתי חברות לא נבעה רק משיקולי רגולציה, אלא גם מייעוץ שהעוררות קיבלו מרואי החשבון שלה, בהקשר של הבעלות בנכסים והאחריות עליהם, וכן על רקע רצונן של החברות לצאת להנפקה. בנוסף,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עמדו העוררות על כך שהחלטות קודמות של ועדת הערר בנושא נטרול הכנסות מחברות קשורות עסקו בעיקר בהכנסות משכירות, בהן ניתן להשפיע במסגרת חברה אחת על הכנסות החברה האחרת – מה שלא מתקיים בענייננו.

20. בנושא הקשר הסיבתי הדגישה פאי נפט כי עקב הקורונה הייתה ירידה דרסטית בביקוש לדלק. הוסבר כי העובדה שהיקף הרכש נותר זהה בשנת 2020 נובעת מכך שההסכם לשנה זו נחתם בדצמבר 2019. עוד נטען כי הירידה במחירי הדלק היא בבחינת טיעון מעגלי – הירידה הגלובלית במחירים נבעה מירידה בביקוש, והיא זו שהביאה לירידה בהכנסות מתחנת הדלק. לגבי ההשוואה שביקשה המשיבה לערוך למול החודשים האחרונים של שנת 2021, טענה פאי נפט כי מדובר בחודשים הראשונים של חזרת המשק לפעילות, וכי העבודה בתקופה זו לא הייתה סדירה, כך שהתאוששות הייתה מוגבלת.

דיון והכרעה

21. בדיון שהתקיים באמצעים טכנולוגיים ביום 26.10.2022 נסוב בעיקר על השאלה האם העוררות מהוות "צינור" לפעילות העסקית של פאי אנרגיה, והאם יש הצדקה לזכות אותן במענק נוסף. לאחר שניתנה לעוררות ולמשיבה שהות לבחון אפשרות לפשרה במתווה שהועלה בתום הדיון, ולאחר מספר הארכות מועד, הודיעו העוררות ביום 21.12.2022 כי הצדדים לא הגיעו להסכמה.

22. בהודעתן האמורה, הוסיפו העוררות וטענו כי פאי נפט אינה צינור לפעילות פאי אנרגיה, תוך חזרה על חלק מהטענות שהועלו לפני הדיון. הודגש כי פאי נפט מושכת מלאים מחברת בז"ן מדי חודש, ללא תלות בביקוש לדלקים מצד תחנת הדלק, וכי היא צוברת הפסדים כאשר מתקיים רכש קבוע ואין ביקוש לדלק בתחנת הדלק. עוד נטען כי ניתן להחשיב את המלאי של פאי נפט כהוצאה קבועה שלא ניתן להימנע ממנה, כך שיייתכן והנוסחה אינה מפצה על מלוא נזקה של פאי נפט.

23. המשיבה טענה בשלב זה כי אין להידרש לטענות הנוספות של העוררות, שכן הן הועלו בשלב מאוחר בלבד. לגופו של עניין, טענה המשיבה כי היקף הרכש מבז"ן אינו קשית, שכן בחוזה השנתי נקבע מרווח של גמישות מסוימת בהיקף הרכש החודשי, וכי מהשוואה בין הכמויות שצוינו בחוזה לבין הכמויות שנרכשו בפועל עולה שנרכש מלאי גדול יותר מכפי שסוכם בחוזה. עוד נטען כי בין שנת 2020 לשנים שלאחריה חלה עליה במחיר הממוצע של הדלק, כך שפאי נפט הייתה אמורה להרוויח ולא להפסיד מהמלאי שנצבר (והעירה כי כללי החשבונאות מאפשרים לקבוע את ערך המלאי בדרכים שונות). המשיבה הוסיפה כי בניגוד לטענה שהועלתה, הוצאות המלאי אינן קבועות אלא משתנות, ואין לפאי נפט מרכיבי הוצאות קבועות אחרים כגון עובדים או רכבים.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

24. העוררות ביקשו לקיים דיון נוסף ככל שתישמע תגובת המשיבה. לגופו של עניין טענו העוררות כי אין לראות בהן צינור, שכן הן מקיימות פעילות עצמאית של חברת דלק, בגינה שולמו מיסים כדין. עוד נטען כי ניתן לראות בנקל שבמאזן המבוקר של פאי נפט נרשם הפסד, וזאת עקב הירידה בביקוש לדלק בתקופת הקורונה; נטען כי המחיר הממוצע השנתי אינו רלוונטי, אלא המחיר ששולם בפועל, והחשוב הרלוונטי צריך להביא בחשבון את כמות הרכש לעומת כמות המכירה. הודגש בתגובה כי המשיבה ערכה השוואה מטעה, בין נתונים שצוינו בחוזה מול בז"ן בערכי משקל (טון) לבין נתונים שדווחו לרשות המסים בערכי נפח (ליטר) – מבלי לתת את הדעת לפערי המדידה שאף תלויה בהפרשי טמפרטורה.

25. כיוון שניתנה לעוררות הזדמנות להגיב לטענות המשיבה, לא ראינו לנכון לקבל את הבקשה לקיים דיון נוסף. עם זאת, ביקשנו בשלב זה לקבל את התייחסות הצדדים לשאלה האם היו לעוררות הוצאות קבועות ומהן, והאם יש הצדקה לקבוע את המענק בהתאם לגובה ההוצאות הקבועות. בשלב זה הגישו העוררות תגובה ומסרו פירוט של הוצאותיהן הקבועות, לצד התייחסות לטענות הקודמות של המשיבה. המשיבה סברה מנגד כי אין מקום כלל למתן מענק, אף לא בגובה ההוצאות הקבועות, והתייחסה לטענות העוררות תוך חזרה על טענותיה הקודמות.

26. בשלב זה הגישו העוררות תגובה לתגובת המשיבה – אף שלא נתבקשו לכך על ידי הוועדה – ולאחר שיו"ר הוועדה העיר על כך, הגישו העוררות בקשה להגשת התגובה האמורה. במענה לפניית העוררות, הובהר כי ההחלטה בנוגע לבקשה זו תינתן בד בבד עם ההחלטה הסופית בתיק. כאן המקום להבהיר כי מצאנו לנכון לקבל את הבקשה להגיש את התגובה האמורה, שכן בכל מקרה, לא מצאנו כי יש באמור בה בכדי לשנות ממסקנתנו.

27. הלכה למעשה, לאחר ששמענו את טענות הצדדים בעל פה, ועיינו בכתבי הטענות שהוגשו לנו, באנו לכלל מסקנה כי **דין העררים להידחות**. להלן נעמוד בהרחבה על טעמי החלטתנו.

רקע נורמטיבי – דרישת הקשר הסיבתי

28. נקודת המוצא היא כי המענקים לפי חוק התוכנית לסיוע כלכלי נועדו לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטות של נגיף הקורונה. בהתאם לחוק, 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 8(3) לחוק). במילים אחרות, המענק יינתן רק אם קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה.

29. בחוק התוכנית לסיוע כלכלי לא נקבע כי עוסק המבקש מענק מחויב להוכיח את הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי. בבר"מ 7502/02 רשות המסים נ' בוריס פודולסקי (ניתן ביום



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

22.1.2023) קבע בית המשפט העליון כי באופן רגיל, הדרך להוכיח את קיומו של הקשר הסיבתי היא באמצעות הצבעה על נתוני ירידת המחזורים, וכי ישנה חזקה באשר לכך שמגפת הקורונה הייתה הגורם לכך. בפסיקה קודמת שניתנה בבית המשפט המחוזי, הובהר כי נטל ההוכחה בעניין הקשר הסיבתי עובר אל כתפי העורר אם רשות המסים מצביעה על "ממצאים עובדתיים מהימנים" המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי (ראו עמ"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, פסקה 53 לפסק הדין; להלן – עניין ב.ג. בטחון).

30. 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 זורון אוסט נ' רשות המסים, ניתן ביום 21.12.2021, בפסקה 17 להחלטה, ובמובאות שם). מקרה נוסף שבו נטל ההוכחה עשוי לעבור אל כתפי העורר הוא כשמתקיימות עסקאות מול בעלי עניין, ועל כך נעמוד להלן.

עסקאות בעלי עניין

31. כאמור, בהתאם לחוק, התנאי הבסיסי למתן המענק הוא כי חלה בעסק ירידת מחזורים, בהשוואה בין תקופת הזכאות לבין החודשים המקבילים בשנת 2019, בשיעור שנקבע (25% או 40%, בתקופות השונות).

32. במסגרת ההוראה לעניין חישוב ירידת מחזורי העסקאות, קובע החוק כך:

"עסקה" – למעט מכר טובין או מתן שירות מאת בעל מניות בחברה או שותף בשותפות לחברה שהוא בעל מניות בה או לשותפות שהוא שותף בה, לפי העניין; " (סעיף 8(2)א) לחוק)

33. משמעות הדבר היא כי כאשר העסקה מתקיימת בין בעל מניות בחברה לבין החברה עצמה, יש לנטרל את העסקה ולא להביא אותה בחשבון במחזורי העסקאות – לא במחזור העסקאות של תקופת הבסיס, ולא במחזור העסקאות של תקופת הזכאות (להלן – הוראת נטרול עסקאות). בעניין תחנת דלק היצירה, עמדנו בהרחבה שעקרון זה עומד בעינו גם כאשר העסקה אינה נעשית למול בעל המניות עצמו, אלא למול בעלי עניין אחרים (כגון נושאי משרה או חברות אחיות וכדומה); ציינו כי במקרה כזה הפסול אינו קטגורי, אך מוטל על העוסק נטל מוגבר להוכחת הקשר הסיבתי (עניין תחנת דלק היצירה).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

34. בעסקאות המתקיימות מול בעלי ענין, לעיתים קרובות ישנה זהות אינטרסים המאפשרת לצדדים לבצע מניפולציות, לעיתים תוך ניגוד עניינים, וקשה להבטיח כי עיסקה שנרשמה בין הצדדים אכן משקפת סיטואציה עסקית רגילה. הטעם המרכזי שהוזכר בפסיקות ועדת הערר לנטרול עסקאות אלו נעוץ בחשש שמא הדיווחים לרשויות המס אינם משקפים באופן נאות את האינטראקציה העסקית שמתקיימת בין הצדדים, או את זו שהייתה צריכה להתקיים ביניהם באופן ריאלי, כמו גם בחשש שמא כלל לא התקיימה אינטראקציה עסקית אמיתית שהצדיקה דיווח. (ראו עניין תחנת דלק היצירה; ערר 1609-21 מפעלי אחים עמאר מרצפות ושיש בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 25.1.2022); ערר 1589-21 פליסידד (פיסגה) בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 4.11.2021); ערר 1836-21 חלפון רפי אחזקות (1993) בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 27.12.2021)). בנוסף, הוזכר כי בחינה פרטנית של העסקאות השונות שהתקיימו בין החברה לבעלי העניין וניסיון להתחקות אחר טיב העסקאות ואופיין עומד בסתירה לשיקולי הפשטות והיעילות, המהווים חלק מתכלית החקיקה (ערר 1664-21 ארג'נטרו אחזקות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 30.1.2022, פיסקה 41-42 להחלטה).

מארג עסקי שלוב

35. כאמור, עיקר הקושי שנדון בפסיקה בסיטואציה של חברות קשורות נסוב על השאלה האם דיווחי העסקאות בין החברות הקשורות משקפים אינטראקציה עסקית מהימנה. אולם לצד החששות בנוגע למהימנות דיווחי העסקאות, הסיטואציה של חברות קשורות עשויה לעורר בעיה אחרת. בעבר הוזכר כי במקרה של עסקאות בין חברות קשורות עשוי להתעורר ספק לגבי הזכאות למענק כשמדובר בחברות הפועלות יחד כקבוצה. ועדת הערר דנה בעבר במקרה של חברה שחלה אצלה ירידה בהכנסות מחברה קשורה, כאשר החברה הקשורה קיבלה מענקים לפי החוק (ערר 1030-22 איי. טי. ג'י מוצרי אופטיקה יוקרתיים בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 6.10.2022). במקרה זה נמצא כי מתן המענק לחברה הנוספת אינו מתיישב עם תכלית החוק, שכן רק החברה הקשורה נשאה בפועל בהוצאות קבועות שבגינן ניתן המענק, ולעוררת לא היו הוצאות קבועות (פיסקה 48-50 להחלטה, וראו פסקאות 47-43 להחלטה).

36. נזכיר כי גובה המענק לעסקים השונים נקבע בחוק באמצעות הגדרת "מקדם השתתפות בהוצאות קבועות". בהתאם להגדרה זו, המקדם המקסימלי הוא 0.3, ובעסקים שמחזור הכנסותיהם עולה על 1.5 מיליון ש"ח – המקדם נע בין 0 ל-0.3 לפי נוסחה שנקבעה בחוק; אצל עוסקים שפעילותם מסחר בדלק, כמו חברת פאי אנרגיה וחברת פאי נפט בענייננו – המקדם עומד על 0.075 בלבד. מקדם זה הינו נתון קבוע, המגדיר את גובה המענק



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

המקסימלי (כאשר גובה המענק בפועל מחושב תוך השוואה למחזור ההכנסות בתקופת הבסיס, ועל פי מכפלה במקדם נוסף הנגזר משיעור ירידת המחזוריים).

37. במקרים שבהם חברות קשורות פועלות יחד כקבוצה, ופעילותם העסקית שזורה זו בזו לכדי פעילות עסקית אחת, עולה השאלה האם ניתן לזכות במענק הוצאות קבועות בגין כל אחת מהחברות. לטעמנו, ישנם מצבים שבהם מתן מענק נוסף בגין החברה הקשורה מוביל לתוצאה מעוותת, העומדת בניגוד להוראת חוק זו, המגבילה את גובה המענק של כל עסק לפי המקדם המקסימלי.

38. אין בפנינו הגדרה מתי הקשר בין שתי חברות הוא כה עמוק, עד כדי כך שיש לראות בהן מארג עסקי אחד הפועל באופן שלוב. ייתכנו מקרים שבהם בעל מניות מחזיק במספר חברות ואף מתקיימת אינטראקציה עסקית ביניהם, ברמה כזו או אחרת, מבלי שפעילותן שלובת זו בזו לכדי עסק אחד. לצורך ההבחנה בין המקרים, יש לתת את הדעת לפעילות העסקית של כל אחת מהחברות ולקיום העצמאי והנפרד של כל אחת מהן; בין היתר, עשויה להיות רלוונטית השאלה האם חברה אחת "משרתת" חברה אחרת ופועלת במתכונת של "צינור", והאם יש לכל אחת מן החברות "זכות קיום" עסקית עצמאית אלמלא הקשר בין החברות.

39. כפי שנראה להלן, מאפייניו המיוחדים של מקרה זה מזקקים ומחדדים את שאלת כפל המענק, העשויה להתעורר כאשר שתי חברות הקשורות (או יותר) פועלות יחד במסגרת מארג עסקי מאוחד, כאשר אחת פועלת כ"צינור" עבור האחרת, ולמעשה הן מהוות יחד עסק אחד.

40. במאמר מוסגר יוער כי במבנים תאגידיים מורכבים, עשויה להיות הצדקה כלכלית ומשפטית לארגון פעילות עסקית מסוימת במסגרת חברות נפרדות. פרקטיקה זו מוכרת בכינוי Special Purpose Entity (SPE) או Special Purpose Company (SPC). הקמת תאגיד נפרד כזה עשויה לשמש לצורך גיוס הון למטרה עסקית ספציפית, ולעיתים נעשה בה שימוש על מנת לבודד מרכיבים מסוימים של פעילות עסקית שכרוך בהם סיכון שונה מפעילות התאגיד העיקרי. באופן כזה, ניהול הסיכונים של קבוצת החברות הוא משוכלל יותר, והחלטות עסקיות של קבוצת החברות ושל גורמים עסקיים מעורבים יכולות להיבחן בהתאם. במציאות כזו ההתייחסות לקבוצת החברות הפועלות יחד עשויה להיות מורכבת יותר, בפרט במקרים שבהם מבנה הבעלות או ההשקעה אינו זהה בין החברות. יחד עם זאת, עסקים בסדרי הגודל שלפנינו, שבהם מתעוררות שאלות לגבי מענקי הוצאות קבועות, פועלים לרוב במסגרת של ממשל תאגידי "פשוט" יותר; ספק רב אם תכליות מעין אלו רלוונטיות לניתוח מערכת היחסים בין החברות במקרים הנדונים לפנינו.

41. אם כן, ניתן לומר כי במקרה של חברות קשורות, יש לבחון את לגופו של עניין את הפעילות העסקית של כל חברה – הן על מנת לבדוק ולאמת את מהימנות הדיווחים והתאמתם



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לעסקאות הריאליות שמתקיימות בין הצדדים, והן על מנת לבחון האם המסגרת התאגידיה משקפת פעילות עסקית עצמאית ומובחנת, המצדיקה מענק נוסף.

האם יש לעוררות פעילות עסקית המצדיקה מענק נפרד?

42. ראשית, נציין כי בכל הנוגע לחברת פאי נפט, לא ראינו להעמיק חקר בנוגע לסוגיה הראשונה, של מהימנות דיווחי העסקאות הפנימיות שבין החברות. העוררות הדגישו בצדק כי הרגולציה בתחום המסחר בדלק בישראל, הכוללת פיקוח מחירים מלא וחובת דיווח מיידית, אינן מאפשרות טווח תמרון של ממש ביחס שבין החברות. אנו יוצאים מתוך הנחה שדיווחי החברות מעידים על העסקאות האוטנטיות שהתקיימו, במחיר מפקח וקשית, ובהתאמה לדיווחים לרשויות המס במסגרת חיובי הבלו. אמנם, ייתכן כי עשוי להתקיים טווח תמרון קטן בתזמון העסקאות, והוא עשוי להסביר את פערי ההכנסות וההוצאות של החברה, ואולם איננו רואים לנכון לייחס לכך חשיבות.

43. השאלה העיקרית היא האם הפעילות של מארג החברות מתיישבת עם מתן מענקים נפרדים, מעבר לאלו שכבר הוענקו לחברת פאי אנרגיה בגין ירידת המחזורים של תחנת הדלק. לטעמנו, במקרה זה לא ניתן להצדיק את מתן המענקים הנוספים, לנוכח פעילותן המשותפת של החברות.

44. כאמור, ענייננו נסוב על קבוצה של שלוש חברות, אשר לכל אחת מהן יועד תפקיד נפרד במסגרת עסקית משולבת, שתכליתה הכוללת היא הפעלה של תחנות דלק. חברת פאי אנרגיה, שכבר קיבלה מענקים בהליך קודם, היא החברה המפעילה את תחנות הדלק ואת חנויות הנוחות; בחברה זו נרשמות ההכנסות הישירות ממכירת הדלק והשירותים שהעוררת מפעילה. חברת פאי נפט היא חברה המבצעת את המסחר בדלקים – היא רוכשת את הדלקים מבתי הזיקוק, ומשנעת אותם לתחנות הדלק; וחברת פפאי ישראל היא חברת ניהול – חברה שבמסגרתה נרשמת עבודת העובדים בתחנת הדלק ובחנויות הנוחות. שתי החברות העוררות, פאי נפט ופפאי ישראל, מבצעות עסקאות עם פאי אנרגיה, כחלק מההליך העסקי – פאי נפט מוכרת לה את הדלקים הנמכרים בתחנה, ופפאי ישראל מוכרת לה את שירותי הפעלה של התחנה.

45. כאן המקום להדגיש כי במסגרת פעילות מסחר הדלקים של חברת פאי נפט, חברת פאי אנרגיה היא "הלקוח" היחיד שלה. למעשה, כל פעילות הדלקים של פאי נפט "משרתת" את פאי אנרגיה; היא לא מוכרת דלקים ללקוחות אחרים, ופעילותה טפלה לפעילות של תחנת הדלק. גם מן העבר השני, חברת פאי אנרגיה רוכשת דלקים באופן בלעדי מחברת פאי נפט. הטענה כאילו מדובר בשתי פעילויות נפרדות – חברה אחת עוסקת ברכישת דלקים וחברה אחרת עוסקת במכירתם לציבור בתחנת דלק – היא מלאכותית ביותר. נזכיר כי שתי החברות מוחזקות על ידי אותו בעל שליטה ומנוהלות יחד. דימוי ה"צינור" הולם בהחלט



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

את פעילותה של חברת פאי נפט, שרוכשת דלקים למטרה אחת ויחידה – מכירתם לחברת פאי אנרגיה לצורך פעילות תחנת הדלק שבבעלות בעל השליטה.

46. גם פעילותה של חברת פפאי ישראל, שמעניקה שירותים לפאי אנרגיה, שלובה באופן דומה בפעילות. אין מדובר בחברת כוח אדם או בחברה כללית למתן שירותים, המעניקה שירותים ללקוחות אחרים, אלא בחברת ניהול שמפעילה את תחנת הדלק בלבד, כך שלא ניתן לנתק ביניהן.

47. ההכנסות של תחנת הדלק משורשרות אפוא, מבחינה אנליטית, בשני שלבים: בשלב הראשון, כל ההכנסות מלקוחות תחנת הדלק נרשמות בחברת פאי אנרגיה; בשלב השני, חלק הארי של ההכנסות משורשר לחברת פאי נפט, לכיסוי עלות הדלקים, וחלק נוסף משורשר לחברת פפאי ישראל, לכיסוי עלויות התפעול. בפועל, נתוני ההכנסות של העוררות בתקופות הרלוונטיות מגלות כי הירידה בהכנסות שנרשמה בתחנת הדלק בתקופת הקורונה שורשרה בעיקר לחברת פאי נפט, ואילו בחברת פפאי ישראל נותרו ההכנסות יציבות יחסית (למעט תקופת זכאות אחת שבה נוצרה זכאות למענק נמוך). החלוקה של העסק לחברות השונות מאפשרת להגיש בקשות נפרדות למענקים (ובעיקר בחברת פאי נפט שבה נרשמה ירידת מחזורים משמעותית), וכך, כביכול, במקום מענק אחד שגובהו המקסימלי נקבע לפי מקדם 0.075, ישנה אפשרות להגיש בקשות למענקים נוספים שעשויים להכפיל את גובה המענק.

48. האם המבנה התאגידי הזה, שאותו בנתה העוררת משיקוליה העסקיים, יכול להצדיק מתן מענק כפול, הן בגין ירידת המחזורים בתחנת הדלק, והן בגין ירידת המחזורים של "ספקית הדלק" – שנאלצה גם היא "למכור" פחות דלק? לטעמנו, התשובה לכך היא שלילית. מסקנה כזו תהא מנוגדת להוראות החוק, שקבע את גובה המענק לפי מקדם מקסימלי. גם אם ירידת המחזורים של פאי נפט נבעה ממגפת הקורונה, מתן אפשרות לכפל מענק בנסיבות כאלה תיצור תמונה מעוותת המאפשרת לעסק לעקוף את ההוראה הקובעת את גובה המקדם המקסימלי – וזאת בניגוד לעסקים רגילים שמתנהלים במסגרת של חברה אחת. החלטתו של פלוני לנהל את עסקיו באמצעות חברות נפרדות, אינה צריכה להקנות לו יתרון במסגרת חישוב גובה המענקים.

טענות העוררות לגבי מבנה הקבוצה

49. העוררות, ובעיקר חברת פאי נפט, טענו כי אין לקבל את טענת היותן "צינור" לתחנת הדלק. ראשית, פאי נפט טענה כי רכישת הדלקים והובלתם היא פעילות שצריכה להתקיים בנפרד בשל מגבלות רגולטוריות, שכן מדובר ברישיונות שונים – אולם איננו סבורים שיש בכך בכדי לשנות את מסקנתנו. על פניו, חברה אחת עשויה להיות בעלת רישיונות שונים; העוררות הדגישו את העובדה שמדובר ברישיונות נפרדים, אך לא הניחו בפנינו תשתית



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

כלשהי לכך שהרגולציה מחייבת לבצע את הובלת הדלקים במסגרת תאגיד נפרד. מכל מקום גם אם הרגולציה מחייבת את ההפרדה, וכך אכן פועלות יתר החברות בתחום, הרי שמסקנה דומה הייתה מתבקשת גם לגביהם. בכל מקרה שבו חברות פועלות באופן מאוחד בדומה לעוררת – משיקולים רגולטוריים, עסקיים או אחרים – המקדם המקסימלי שנקבע בחוק יחול על קבוצת החברות בכללותן.

50. לא נעלמה מעינינו הערת העוררות כי המבנה העסקי שלפיו פועלת הקבוצה לא נובע רק מהרגולציה, וכי המבנה הוקם בעצת רואי חשבון, תוך שנשקלה האפשרות להנפיק מניות. אמנם, אילו הייתה נערכת הנפקת מניות או אגרות חוב באחת מחברות הקבוצה, והיו חלים עליה כללי הממשל התאגידי הנהוגים בחברות ציבוריות, ייתכן שתוצאת הערר הייתה שונה. אלא שבמציאות הנוכחית, החלוקה של הפעילות בין החברות נותרה "על הנייר", מבלי שתהיה לכך משמעות עסקית ראויה לציון.

51. העוררות טענו כי פאי נפט אינה יכולה להיות מוגדרת כ"צינור" כיוון שיש לה הוצאות קבועות עצמאיות, כפי שעולה מדוחותיה הכספיים. על מנת להתרשם מהעניין, ביקשנו לקבל פירוט של ההוצאות הקבועות, ואולם לאחר שעיינו בדבר – איננו רואים מקום לקבל את הטענה.

52. מרכיבי ההוצאות הקבועות של חברת פאי נפט, לפי טענותיה, הן הוצאות חשמל, קבלני משנה, והוצאות תפעול וביטוחים; כמו כן הוזכרו הוצאות הפחת של פאי נפט. חרף ההזדמנויות השונות להעלאת טענות בעניין ההוצאות הקבועות, לא הוסבר מהן הוצאות התפעול או הוצאות קבלני המשנה, ולא הוסבר מדוע יש לראות בהן הוצאות קבועות. על פניו, מדובר בהוצאות שנגררות אחר הפעילות, ואילו פעילות העוררת הייתה מופסקת – היא לא הייתה נאלצת להמשיך לשאת בהוצאות אלו. לגבי הוצאות הפחת, הרי שמדובר בהוצאה רעיונית בלבד שאינה מוכרת כהוצאה קבועה (ונעיר במסגרת ערר 2008-22 **בי. אר.** **אס. קונסלטינג בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 14.9.2022) הוכרו הוצאות פחת בסכום נמוך בהרבה, רק לאחר שהוכח כי העוררת אכן נשאה באופן מתמשך בהוצאות רכש קבועות).

53. אכן, ניתן לומר שישנו סכום מסוים של הוצאות קבועות שנרשמו אצל פאי נפט, בגין ביטוחים והוצאות חשמל. אולם קיומן של הוצאות אלו אינו משפיע בכהוא זה על בעיית ה"צינור", ועל המארג המאוחד שבו פועלות החברות – האם הוצאות הביטוחים והחשמל הן הוצאות של פאי נפט גרידא, בנפרד מתחנת הדלק? באיזה מובן רלוונטית ההבחנה בין החברות? העוררות האריכו בטענותיהן בניסיון להפריך את טענות המשיבה לעניין ביטוחי הרכב – אולם גם אם מקבלים את ההנחה שהרכבים מצויים בבעלות פאי נפט, לא ברור באיזה אופן הדבר משפיע על בעיית ה"צינור", ועל היותם של העסקים שלובים. במסגרת המארג העסקי השלוב, יכול בעל השליטה להחליט באיזה תאגיד "למקם" את כל אחד



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- מהנכסים. העובדה שהרכבים נרשמו על שם חברת פאי נפט, אינו הופך אותה לעסק נפרד בעל תכלית עסקית עצמאית ואינו גורע מהיותו "צינור" לפעילות תחנת הדלק.
54. כאן המקום להעיר כי לפי אותם דוחות כספיים שמהם ביקשה פאי נפט להעיד על הוצאותיה הנפרדות, אחד הנכסים העיקריים הרשומים על שמה הוא תחנת דלק; בהיעדר הסבר אחר, ניתן להניח שזוהי תחנת דלק שמופעלת על ידי חברת פאי אנרגיה (או שמא מדובר אף בכל התחנות של פאי אנרגיה). דיווח זה מלמד אותנו אף הוא על האופי השלוב של החברות השונות, ועל פניו, אלו הם פני הדברים גם ביחס להוצאות הקבועות הנטענות.
55. כמו כן, לא ראינו לנכון לייחס משקל משמעותי לעסקת שכירות, שבגינה נרשמות הכנסות אצל חברת פאי נפט בסך של 2 מיליון ש"ח בשנה. ראשית, טענה זו הועלתה רק לאחר הדיון; די בעיתוי המאוחר שבו הועלתה הטענה בכדי להעיד על האופי השולי של פעילות זו במכלול פעילותיה של פאי נפט. שנית, העוררת לא הסבירה מהו הנכס, מיהו השוכר, ולא ברור כיצד קיומו של נכס זה – שכאמור בעל השליטה יכול היה "למקם" בכל אחת מהחברות שבבעלותו – הופך את חברת פאי נפט לבעלת פעילות נפרדת ועצמאית. לא מן הנמנע שפעילות ההשכרה קשורה גם היא לתחנות הדלק באופן כזה או אחרת, ואולם גם אם היא אינה שלובה במארג העסקי – נראה כי מדובר בפעילות משנית שאינה מעידה על פעילות החברה.
56. התמונה הכוללת היא כי חברת פאי נפט וחברת פאי אנרגיה עוסקות יחד במסחר בדלקים. הקבוצה, המנוהלת על ידי בעל השליטה, רוכשת את הדלקים מבז"ן ומוכרת אותם ללקוחות באמצעות תחנות הדלק. כמעט כל הכנסותיה של פאי נפט נובעות מעסקאות פנימיות בינה ובין פאי אנרגיה, אשר נועדו לשרת את פעילותה המשותפת של הקבוצה. בהתאם לחוק, פעילות המסחר בדלק מזכה את העסק במענק שמחושב לפי מקדם מקסימלי של 0.075. בנסיבות כאלו, אנו סבורים שאין לאפשר לקבוצת החברות, המרכיבות יחד מארג עסקי שלוב ומקיימות עסקאות מסחר פנימיות, ליהנות מיתרון מלאכותי ולזכות למענק הוצאות קבועות ביותר מחברה אחת.
57. ייתכן כי ניתן היה לטעון שהמצב שונה כשמדובר בחברת פפאי ישראל. בניגוד לחברת פאי נפט, פפאי ישראל אינה עוסקת במסחר בדלקים אלא במתן שירותים. בחברות שאינן עוסקות במסחר בדלקים, המענק נקבע לפי מקדם המקסימלי על 0.3 – מקדם גבוה יותר. לכאורה, בסיטואציה כזו יש מקום לספק – ניתן לטעון שבמסגרת מתן שירותים יש הצדקה למענק גבוה יותר, ושבנסיבות המיוחדות האלו מתן המענק לחברה הנוספת אינו "עוקף" את הוראות החוק; לחלופין, ניתן לטעון שיש לקבוע את המקדם המקסימלי לפי המכלול של הפעילות העסקית, שעיקרה מסחר בדלק, והפרדה לנגזרת הצרה שבה עוסקת פפאי ישראל היא מלאכותית, שכן היא טפלה לפעילות המרכזית של הקבוצה בתחום הדלק. הלכה למעשה, לא ראינו טעם להידרש לשאלה זו ולהכריע בנושא, כיוון שמצאנו כי פפאי ישראל אינה זכאית למענק מטעם אחר, ועל כן נעמוד להלן.



מדינת ישראל ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ירידת המחזורים של פפאי ישראל

58. כאמור, פפאי ישראל הגישה בקשה למענק בגין תקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020 בלבד. זאת מכיוון שביתר תקופות הזכאות שבגינן ניתן היה להגיש בקשות למענקים – לא חלה אצל פפאי ישראל ירידת מחזורים.

59. בהחלטה בהשגה, ציינה המשיבה כי לא נמצא קשר סיבתי והדגישה כי הכנסות החברה נותרו יציבות בשנת 2020 בכללותה (הכנסה שנתית של 2.1 מיליון ש"ח לעומת 2.2 מיליון ש"ח בשנת 2019); עוד הודגש כי בתקופות השיא של מגפת הקורונה חלה עליית מחזורים. בנוסף, העירה המשיבה כי הירידה בתקופת נובמבר-דצמבר, בהשוואה בין שנת 2019 לשנת 2020, נבעה מהכנסה חריגה על סך של 450,000 ש"ח שהתקבלה מהחברה הקשורה פאי נפט.

60. טענות העוררת בכתב הערר ובדיון שהתקיים בפנינו נסובו בעיקר על הטענות בהקשר של הקשר בין החברות, ובצדק – זהו הנושא העומד לדיון לגבי עיקר המענקים שבמחלוקת, של חברת פאי נפט. עם זאת, לגבי המענק הנמוך שהתבקש אצל פפאי ישראל, לא מסרו העוררות כל הסבר ביחס לבעיית הקשר הסיבתי. אם לדייק בכתבי הערר שערכו העוררות, שנערכו במתכונת דומה, צוינו הסברים והתייחסויות לנושא הקשר הסיבתי רק בקשר לחברת פאי נפט; לגבי חברת פפאי ישראל ניתנה התייחסות כללית ותמציתית, ללא כל התייחסות לממצאים שעליהם הצביעה המשיבה – יציבות ברמת ההכנסות השנתית, הכנסה חריגה בתקופת הבסיס, ועליה בהכנסות בתקופות אחרות.

61. כאן המקום להעיר כי העובדה שהכנסותיה של פפאי ישראל נבעו מהחברות הקשורות מטילה ספק נוסף לגבי הקשר הסיבתי. בשונה מעסקאות הדלקים של חברת פאי נפט, הנתונות לרגולציה קפדנית, לגבי פפאי ישראל אין דרך לדעת מה היו שיקוליו של מנהל החברות ובעל השליטה בהן בהחלטה בדבר גובה ההכנסה שתירשם לזכות פפאי ישראל ובדבר העיתוי שבו יירשמו ההכנסות. לא הוצג לנו הסכם בין החברות, וההנחה המתבקשת היא כי ממילא ישנה גמישות ברישום הכנסות אלו.

62. גם ההכנסה החריגה בתקופת הבסיס, שממנה כביכול נובעת הזכאות למענק, נובעת מצד קשור. העוררת טענה בתגובה כי מדובר בהתחשבות שנתית ועל כן בוצעה בדיווח האחרון לחודשים נובמבר-דצמבר – אולם לא הוסבר מדוע התחשבות שנתית דומה לא נערכה בשנים 2020 ו-2021, בהן נרשמו בחודשים אלו הכנסות רגילות או אף נמוכות מהרגיל. למעלה מכך, עצם קיומה של התחשבות שנתית מעידה על הסדר גמיש יחסית, ולא מן הנמנע שדיווח ההכנסות לאורך השנה כולה הוא גמיש באותה מידה.



מדינת ישראל ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

63. מכל מקום, למרות הקשר בין החברות, הכנסותיה של חברת פפאי ישראל נותרו יציבות, ולא ראינו מקום להניח שדווקא בחודשים נובמבר-דצמבר 2020 גרמה מגפת הקורונה לירידת מחזורים (וראו ערר 21-1389 אהוד לויטן הנדסה בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 12.9.2021, פיסקה 34 להחלטה).

סיכום ומסקנות

64. מכל הטעמים המפורטים לעיל החלטנו לדחות את העררים שבנדון.
65. בשולי הדברים, נעיר כי לא ראינו לנכון לקבל את טענת העוררים בנוגע לאיחור במתן החלטה בשלב ההשגה. בפסק הדין בעניין פודולסקי, שניתן לאחר שהוגשו העררים, הובהר כי איחור בהחלטה בהשגה אינו מהווה עילת סף ואינו מצדיק כשלעצמו את ביטול ההחלטה. האיחור במקרה שלפנינו הוא מצומצם יחסית – איחור של 28 ימים בלבד; בנסיבות האלו, גם במסגרת פסיקת הוצאות הצדדים לא ראינו לנכון לייחס לכך משקל.
66. נוכח השאלה התקדימית שעלתה בערר ואשר דנו בה בהרחבה לעיל, איננו עושים צו להוצאות.

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

ניתנה היום, ה' ניסן תשפ"ג, 27/03/2023, בהעדר הצדדים.

2522-22, 2472-22, 2464-22, 2462-22, 2461-22, 2460-22, 2459-22, 2458-22

טניה חכמוב, רו"ח
נציגת ציבור

ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה