



**מדינת ישראל**  
**ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים**

ערר 22-2471

לפני כבוד חברי הוועדה:  
אורי סירוטה, עו"ד - יו"ר  
אריאל ז'יטניצקי, רו"ח עו"ד - חבר

מודקון מערכות בע"מ מס' 513042671

העוררת:

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**

לפנינו ערר על החלטות המשיבה מיום 27.7.2022 בהשגה שהגישה העוררת על דחיית בקשתה לקבלת מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה מכוח חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), תש"ף-2020 (להלן - **החוק** או **חוק הסיוע**).

רקע והחלטת המשיבה בהשגה

1. העוררת עוסקת בתחום המחשוב התעשייתי וייצור מערכות מחשב בתעשייה הפטרוכימית והכימית. העוררת הגישה בקשות לקבלת מענקים בהתאם לחוק עבור תקופות הזכאות מרץ-אפריל 2020 (בקשה שאושרה ואינה במחלוקת) וספטמבר-אוקטובר 2020 (להלן - **הבקשה**).
2. במהלך החודשים אוקטובר ונובמבר 2020 שולמו לעוררת מקדמות על חשבון הבקשה בסך כולל של 169,035 ₪. בהמשך, דחתה המשיבה את הבקשה. ביום 7.3.2022 הגישה העוררת השגה על החלטת הדחייה וביום 27.7.2022 דחתה המשיבה את ההשגה.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

3. בהחלטתה בהשגה, קבעה המשיבה כי לא נמצא קשר סיבתי בין הירידה הנקודתית בהכנסות העוררת בחודשים ספטמבר-אוקטובר 2020 (להלן - **תקופת הזכאות**) לבין התפשטות נגיף הקורונה. נמצא כי בהסתכלות שנתית עלו הכנסות העוררת מ-17.6 מיליון ₪ בשנת 2019 ל- 21.7 מיליון ₪ בשנת 2020 ו-33.5 מיליון ₪ בשנת 2021. עוד נמצא כי הירידה הנקודתית בהכנסות מקורה בתנודתיות בהכנסות העוררת. כך למשל, קיימת ירידה בשיעור 40% בהכנסות בין החודשים ינואר ופברואר 2019 עוד טרם פרוץ המגפה. עוד קיימת ירידה בשיעור 55% בין החודשים מרץ ואפריל 2019 וכן הלאה. מנגד נקבע כי דווקא בשיא משבר הקורונה, בחודשים מאי ויוני 2020 היו הכנסות העוררת גבוהות מההכנסות בתקופה המקבילה בשנת 2019. כך גם בחודשים נובמבר ודצמבר 2020 וינואר ופברואר 2021.

עיקרי טענות הצדדים

4. בהודעת הערר טענה העוררת כי החלטת המשיבה בהשגה ניתנה בחריגה "באופן ניכר" מפרק הזמן של 120 ימים שנקבע בחוק. נטען כי ההחלטה הייתה צריכה להינתן עד ליום 4.7.2022 וניתנה כאמור רק ביום 27.7.2022 ועל כן דינה של ההשגה להתקבל. עוד טענה העוררת כי אין להסתמך על דיווחי העוררת למע"מ לצורך בחינת היקף הכנסותיה והפגיעה שספגה כתוצאה מהתפשטות המגפה, שכן עיון בדו"חות הכספיים המבוקרים לשנים 2019 ו-2020 מלמד על הירידה בפעילות העסקית. לשיטתה של העוררת, בחינה שכזו מלמדת על ירידה במחזור ההכנסות של החברה בין השנים 2019 ו-2020 בשיעור של 28%. נטען כי הירידה נבעה מכך שפרויקטים שתוכננו לשנת 2020 לא התבצעו עקב משבר הקורונה.

5. בכתב התשובה עמדה המשיבה בהרחבה על הרקע לחקיקת החוק, תכלית המענקים ונוסחת חישובם כמבטאת תכליות אלו. עוד עמדה המשיבה בהרחבה על תנאי הסף שנקבע בחוק לגבי קיומו של קשר סיבתי בין ירידת המחזוריים למגפת הקורונה.

6. ביחס לטענה בדבר איחור במתן ההחלטה בהשגות העוררת טענה המשיבה באריכות. בתמצית נטען כי המועד שנקבע בחוק הוא בעל אופי "מדריך" וכי אי קביעת סנקציה ביחס לחריגה מן המועד, שלא בדומה לחקיקת מס אחרת, נעשתה על ידי המחוקק בכוונת מכוון. עוד טענה המשיבה כאמור כי תשלום מקדמות על ידי המשיבה מאיין, למצער בחלקה, את הפגיעה באינטרס ההסתמכות של העוררת וכי קיימות סנקציות חלופיות ומידתיות יותר מאשר קבלת הערר על הסף כגון חיוב בהוצאות. עוד נטען כי העוררת עשתה דין לעצמה באי השבת המקדמות שנדרשה להשיב וכי היה על



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

העוררת להגיש ערר מיד עם חלוף המועד ומשלא עשתה כן היא מושתקת מלטעון כנגד האיחור.

7. לגוף הערר חזרה המשיבה על נימוקי ההחלטה בהשגה לעניין התנודתיות בהכנסות העוררת והעלייה השנתית הניכרת בהכנסותיה המדווחות. המשיבה טענה כי אלו מלמדות על העדרו של קשר סיבתי בין הירידה הנקודתית בהכנסותיה בתקופת הזכאות לבין התפשטות מגפת הקורונה. עוד נטען כי מטרת החוק לסייע לעסק לשאת בהוצאותיו הקבועות לצורך הבטחת המשכיות העסק וכי בעניינה של העוררת כוסו הוצאות אלו על ידי הכנסותיה שאף עלו בתקופת הקורונה. נטען כי חוק הסיוע קובע כי בדיקת הזכאות למענק תיערך על בסיס הדיווחים למע"מ ולא כטענת העוררת, המבקשת לבחון את הפגיעה בה על בסיס הדו"חות הכספיים. לבסוף נטען כי העוררת לא הרימה את נטל ההוכחה ולא צרפה ראיה קונקרטית כלשהי להוכיח את קיומו של קשר סיבתי בין התפשטות המגפה לבין הירידה הנקודתית שחלה בהכנסותיה בתקופת הזכאות.

8. ביום 15.11.2022 התקיים דיון בערר, בהיוועדות חזותית (VC). ב"כ העוררת חזר על טיעונו לפיהם נכון לבחון את פעילותה של החברה לפי הדו"חות הכספיים המבוקרים ולא בהתאם לדיווחים למע"מ. מנהל העוררת, מק גרגורי גחנובסקי פרט כי העוררת הייתה אמורה לספק מערכת גדולה ללקוח באיטליה בתחילת שנת 2020 אך כתוצאה מהתפשטות המגפה שם, הלקוח "נעלם", העוררת מצאה עצמה עם הציוד שנרכש ו"במשך מחצית שנה לא היה לנו התקשרות עם הלקוח אז לא יכלנו לספק לו את הציוד", דבר שהוביל לקושי תזרימי. נטען כי "בסופו של דבר הלקוח כן קיבל את הציוד, הפגיעה הייתה מינימלית, קשורה לתזרים בעיקר, אבל ההשלכות בפגיעה הייתה עד היום, כי יש מספק ספקים שלא מוכנים להעניק אשראי כי איחרנו בתשלומים, ויש לקוחות שמסרבים לעבוד אתנו בגלל אותה פגיעה שחווינו בתחילת 2020". עוד נטען כי "הפרויקט מול הלקוח האיטלקי שבוצע רובו ככולו בשנת 2019, היינו אמורים לספק אותו בתחילת שנת 2020, עקב משבר הקורונה הפרויקט לא סופק, אלא בסופו של דבר ביוני 2020. הוצאנו חשבונית של 3.8 מיליון, אבל ההכנסות הן ב-2019 – אך ביוני רק הכסף שולם ואז הוצאה החשבונית. אבל ההכנסה לא שייכת ל-2020 אלא ל-2019". לטענת התנודתיות טענה העוררת כי היא חברה פרויקטלית, וכי התנודתיות אינה נובעת משינוי בפעילות אלא ממועדי אספקה של מוצריה ללקוחות.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

9. לעניין הפער בין הדיווחים למע"מ לבין הדו"חות הכספיים, השיב ב"כ העוררת כי החשבוניות שמוצאות לא משקפות את אופן ההכרה בהכנסות באותה שנה אלא בעיקר את התקבולים שהתקבלו מהלקוח, קרי יש הבדל בין התזרים לבין מועד ההכרה בהכנסה.
10. בטיעוניה בפני הוועדה, השיבה המשיבה לעניין המענק ששולם לתקופת מרץ-אפריל 2020, כי בהתאם לפסיקות הוועדה לעניין תיקון טעות, לא מצאה לתקן את החלטה על אף שעניינית הייתה לכך הצדקה. נטען כי קיומן של "הכנסות לקבל" הוא דבר שגרתי בדו"חות הכספיים וכי עד לדיון העוררת לא הציגה כל הסבר או ראיה מדוע נגרמה לה פגיעה הקשורה בקורונה ואף לא הסבירה את הפער בין הדיווחים למע"מ לבין הדו"חות הכספיים שנערכו בשלב מאוחר יותר. נטען כי אף לפי טיעוני העוררת, הפרויקט באיטליה לא ירד לטמיון אלא שההכנסות ממנו נדחו במספר חודשים. לא הוצגו מסמכים המעידים על ביטולים של פרויקטים אחרים.

### דיון והכרעה

11. לאחר ששקלנו את טענות הצדדים בכתבי הטענות ובדיון שנערך לפנינו, מצאנו כי דין הערר להידחות שכן העוררת לא הרימה את הנטל להראות כי נגרמה לה ירידה מזכה בהכנסות הקשורה במגפת הקורונה, כפי שיפורט להלן.

### דרישת הקשר הסיבתי

12. פרק ו' בחוק הסיוע (והחלטת הממשלה מספר 5015 מיום 24.4.2020 לפניו) מסדיר מתן מענקי סיוע לעסקים שנפגעו בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה לתקופות ובתנאים שנקבעו בחוק. סעיף 8 לחוק עוסק בתנאי הזכאות ל"מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות" וסעיף 14א עוסק בתנאי הזכאות ל"מענק פגיעה ממושכת". תנאי סף לזכאות למענקים הוא קיומה של ירידה במחזור העסקאות בשיעור העולה על זה שנקבע בחוק, לפי תקופות הזכאות השונות (סעיפים 8(2) ו-14א(ב) לחוק). שיעור זה מחושב על פי השוואה בין תקופת הזכאות לתקופת הבסיס, שהינה התקופה המקבילה בשנת 2019. תנאי יסודי נוסף לקבלת המענק הוא כי הירידה במחזורי העסקאות נגרמה בשל ההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה (סעיף 8(3) לחוק וסעיף 1 להחלטת הממשלה). דהיינו כי קיים קשר סיבתי בין הירידה במחזור עסקאותיו של המבקש לבין ההשפעות של התפרצות המגפה.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

13. בבר"מ 7502/22 רשות המיסים נ' בוריס פודולסקי (22.1.2023) (להלן- עניין פודולסקי), קבע בית המשפט העליון כי אמנם נטל ההוכחה הראשוני בדבר קיומו של קשר סיבתי בין ירידת המחזורים להתפשטות המגפה רובץ על מבקש המענק, אך די בכך שזה מצביע על ירידה במחזורי העסקאות שלו בשיעור המזכה במענק כדי להרים נטל ראשוני זה. במקרה כזה, אם מבקשת רשות המסים לטעון כי לא מתקיים קשר סיבתי כאמור, עליה הנטל להציג ראיות לכאורה לכך ואם עשתה כן, יחזור הנטל לכתפי המבקש להוכיח אחרת.
14. לשון אחר, נטל ההוכחה רובץ על כתפי מבקש המענק, אך זה יוצא ידי חובתו הראשונית בעצם ההצבעה על ירידת מחזורי העסקאות בשיעור המזכה. או אז עובר נטל הבאת הראיות אל כתפי רשות המסים להציג ממצאים אובייקטיביים, מהימנים ובעלי משקל המערערים ומעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי. אם מוצגים ממצאים ונתונים כאלו, שוב חוזר נטל הראיה אל מבקש המענק ועליו לבסס קיומו של קשר זה בראיות.
15. בהחלטות קודמות של ועדת הערר, בהרכבים שונים, עמדה הוועדה על ממצאים שונים שעשויים להצדיק את העברת נטל הראיה להוכחת קיומו של הקשר הסיבתי בחזרה אל העורר. כך למשל כאשר המשיבה מצביעה על כך שחלה ירידה ניכרת בהכנסות העסק עוד טרם פרוץ מגפת הקורונה, כאשר מוצגות ראיות לכאורה לכך שחל שינוי באופי הפעילות של העסק ללא קשר למשבר הקורונה, כאשר קיימת הכנסה חריגה בתקופת הבסיס, כאשר מדובר בעבודות מתמשכות ועוד (לפירוט בלתי ממצה של נסיבות המצדיקות העברת הנטל לעורר, ראו: ערר 21-1740 דורון אוסט נ' רשות המיסים (21.12.2021) והמובאות שם).
16. כאמור לעיל, המשיבה הצביעה על שתי אינדיקציות עיקריות אשר לשיטתה מערערות את ההנחה בדבר קיומו של קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות העוררת לבין מגפת הקורונה או מקימות ספק בדבר קיומו של קשר סיבתי שכזה.
17. האינדיקציה הראשונה היא קיומה של "תנודתיות" בהכנסות העוררת אשר הובילה לירידה נקודתית בהכנסות שנובעת מאופי הדיווח התנודתי. תנודתיות בהכנסות עשויה להעיד כי הירידה בהכנסות בתקופה נתונה אינה נובעת ממגפת הקורונה דווקא אלא מאופיין התנודתי של הכנסות העסק, שלעתים הן גבוהות ולעתים נמוכות, זאת מסיבות שונות הקשורות באופי הפעילות העסקית ואופן קבלת ההכנסות והדיווח עליהן. במקרים מסוימים, עשויה תנודתיות טבעית הקיימת



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בהכנסות העסק להביא לזכאות אקראית ונקודתית למענק, הנובעת ממחזור מקרי נמוך בתקופת הזכאות או מחזור מקרי גבוה בתקופת הבסיס.

18. עיון בדיווחי העוררת למע"מ (דו"חות ESNA) מלמד כי קיימת אכן תנודתיות ניכרת בהכנסותיה, כפי שהצביעה המשיבה. כך למשל, ההכנסה החודשית הגבוהה ביותר בשנת 2018 (בחודש מאי) היא פי 4 בקירוב מההכנסה החודשית הנמוכה ביותר באותה השנה (בחודש אפריל). בשנת 2019 ההכנסה הגבוהה ביותר (**בחודש אוקטובר**) היא פי יותר מ-4 לעומת ההכנסה החודשית הנמוכה ביותר (בחודש פברואר). בשנת 2020 הייתה ההכנסה החודשים הגבוהה ביותר (בחודש יוני) גבוהה פי 12 מההכנסה החודשים הנמוכה ביותר (בחודש אפריל). ובשנת 2021 ההכנסה הגבוהה ביותר (בחודש נובמבר) גבוהה פי 17 בקירוב מההכנסה החודשים הנמוכה ביותר (בחודש יולי).

19. עוד ניכר כי זכאותה הטכנית של העוררת למענק בחודשים ספטמבר-אוקטובר נובעת מכך שמחזור **אוקטובר 2019** שהוא חלק מתקופת הבסיס היה גבוה באופן חריג מהמחזור החודשי הממוצע לאותה שנה ולמעשה היה המחזור החודשי הכי גבוה בכל שנת 2019. כך, המחזור החודשי הממוצע לשנת 2019 עמד על 1,470,588 ₪ ואילו מחזור חודש אוקטובר היה 2,813,379 ₪. בראייה דו-חודשית, היה מחזור ספטמבר-אוקטובר 2019 4.7 מיליון ₪ בקירוב כאשר המחזור הדו-חודשי הממוצע לשנת 2019 היה 2.94 מיליון ₪. העוררת לא נתנה כל הסבר המניח את הדעת מדוע אין המדובר במחזור בסיס גבוה באופן אקראי. לא נטען כי קיימת "עונתיות" במבנה הכנסותיה של העוררת שממנה ניתן ללמוד כי לעוררת הייתה ציפייה סבירה למחזור דומה דווקא בחודשים המקבילים בשנת 2020. למעשה, העוררת כלל לא חלקה על התנודתיות בהכנסותיה הנובעת לטענתה ממבנה הפעילות הפרויקטלי שלה.

20. יודגש, אין די בקיומה של "תנודתיות" כשלעצמה, כדי לשלול את הזכאות למענק או להעיד בהכרח על ניתוק הקשר הסיבתי ללא בדיקה יסודית או בהעדר ממצאים נוספים בעלי משקל התומכים במסקנה זו (ראו למשל: בעמ"נ (מחוזי חיפה) -48298-11-21 **מאגמה ישראל פרוייקטים בע"מ נ' רשות המיסים**, 12.6.22).

21. אלא שבעניינה של העוררת, מצטרפת התנודתיות הבולטת במחזוריה ומחזור הבסיס הגבוה בחודשי הבסיס **לאינדקציה השנייה** עליה הצביעה המשיבה, היא קיומה של עלייה ניכרת בהכנסות העוררת דווקא בשנים 2020 ו-2021. כך, מחזור ההכנסות השנתי בשנת 2018 עמד על 17,232,018 ₪, בשנת 2019 נשאר המחזור השנתי דומה על סך 17,647,056 ₪ ואילו דווקא בשנים 2020 ו-2021, בהן התפשטה מגפת הקורונה,



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עלו מחזוריה השנתיים של העוררת באופן ניכר, ל-21,735,848 ₪ ו-33,552,477 ₪ בהתאמה.

22. הנה כי כן, בשנתיים שטרם פרוץ המגפה היו הכנסותיה השנתיות של העוררת יציבות (קרי – מחזור 2019 לא היה נמוך באופן חריג) ואילו בשנים בהם השתוללה המגפה והוטלו מגבלות וסגרים, עלו הכנסות העוררת בראייה שנתית, במידה ניכרת.

23. זאת ועוד, בחינת הכנסותיה המדווחות של העוררת מגלה כי מתוך כל שמונה תקופות הזכאות הדו-חודשיות שנקבעו בהחלטת הממשלה ובחוק, קמה לעוררת זכאות בשתי תקופות בלבד – בחודשים מרץ-אפריל 2020, לגביהם שולם לעוררת המענק שהתבקש, ובתקופה מושא ערר זה, עבור החודשים ספטמבר-אוקטובר 2020. מנגד, **בחמש מתוך תקופות הזכאות הדו-חודשיות הנוספות, חוותה העוררת דווקא עליות ניכרות בהכנסותיה ביחס לתקופות המקבילות בשנת 2019**: במאי-יוני 2020 עלו הכנסותיה בשיעור של כ-133%, בנובמבר-דצמבר 2020 בשיעור של כ-67%, בינואר-פברואר 2021 (תקופת הסגר השלישי) בשיעור של כ-198%, במרץ-אפריל 2021 בשיעור של כ-61% ובמאי-יוני 2021 בשיעור של כ-69%.

24. יודגש, השוואת ההכנסות בראייה שנתית אינה נעשית כחלק מבחינת הזכאות לגופה אלא כאינדיקציה לצורך בחינת שאלת הקשר הסיבתי והאם הירידה המזכה שהתרחשה בתקופה נתונה במהלך השנה קשורה אכן להשפעות המגפה או שהיא מקרית ונקודתית. כך למשל כאשר השוואת הכנסות העסק בתקופות דו-חודשיות מובילה לזכאות בתקופה אחת בלבד כאשר ביתר התקופות ניכרת דווקא עלייה בהכנסות או כאשר ניכרת תנודתיות חריגה בהכנסות העסק המדווחות, כבעניינינו. כלומר מדובר בנתון מסייע לבחינת הקשר הסיבתי, הגם שאין בו כשלעצמו כדי לשלול את הזכאות למענק ונדרשת בדיקה מעמיקה של דפוס מחזורי הכנסותיו של המבקש כדי ללמוד על משמעותה של אותה עלייה שנתית.

25. דפוס כזה יכול לנבוע למשל כתוצאה משינויים והתאמות שעשתה העוררת בפעילותה במהלך התקופה או מסיבות רבות נוספות. ואולם, העוררת לא סיפקה כל הסבר המניח את הדעת מדוע הפגיעה בהכנסות ניכרת דווקא בתקופה שלפנינו אך בתקופות שלפניה **ולאחריה**, לרבות תקופות בהן חלו סגרים מחמירים, חוותה העוררת דווקא עליות משמעותיות בהכנסותיה המדווחות למע"מ.

26. בהקשר זה, לא מצאנו לקבל את טענת העוררת כי אין לבחון את הפגיעה בה על סמך הדיווחים למע"מ אלא על בסיס דוחותיה הכספיים גרידא. הדיווחים למע"מ הם



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הבסיס לבחינת השפעת משבר הקורונה על העסק וכן לחישוב המענק לו הוא זכאי (ראו: שגיאה! ההפניה להיפר-קישור אינה חוקית. מ. אלבוטאני בע"מ נ' רשות המסים (27.6.2021), פסקאות 25 עד 29).

27. מסקנה זו נובעת הן מלשון החוק והן מתכליתו. סעיף 7 לחוק הסיוע מגדיר "מחזור עסקאות בשנת 2019" ו"מחזור עסקאות בשנת 2020" כ"מחזור עסקאות כפי שדווח לרשות המסים בישראל על פי דין...". "מחזור עסקאות" מוגדר כ"לגבי מי שאינו מוסד ציבורי זכאי – מחזור עסקאות של עוסק, כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף...". מכאן שיש לפרש אף את ההגדרות של "מחזור עסקאות בשנת 2019" ו"מחזור עסקאות בשנת 2020" כמחזוריים שדווחו לרשויות מס ערך מוסף. כאשר ביקש מחוקק חוק הסיוע להסתמך על הדו"חות הכספיים השנתיים המוגשים לפקיד השומה, קבע זאת במפורש. כך, בהגדרת "תשומות שוטפות" בסעיף 7 לחוק, נקבע כי לגבי עסק שמקום רישומו בעיר אילת יהיו התשומות – "סך התשומות כפי שדווח בדוח השנתי שהוגש לפקיד השומה לגבי שנת 2018, ואם הוגש דוח כאמור לגבי שנת 2019 – כפי שדווח בדוח כאמור".

28. הסתמכות על דיווחי העסק למע"מ כבסיס לבחינת הבקשה לקבלת מענק, משרתת אף את תכלית החקיקה שהיא, בין היתר, מתן המענקים באמצעות מנגנון פשוט, יעיל ומהיר שאינו דורש בחינה חשבונאית מדוקדקת ומעמיקה של הדו"חות כספיים של כל עסק ועסק. בחינה שכזו תגרום להתמשכות ההליך, סרבולו, חוסר אחידות בבחינת הבקשות הנובע מהשוני בעריכת הדו"חות הכספיים ופגיעה ביכולת של המבקש להעריך את סיכויי הבקשה. לזאת יוסף כי ממילא בעת הגשת הבקשה לקבלת המענק לפי המועדים שנקבעו בחוק, טרם נערכו הדו"חות הכספיים של העסקים לאותה שנה לגביה התבקש המענק. גם מבחינה זו נובעת המסקנה כי למעט במקרים חריגים ביותר יש לבחון את הזכאות למענק ואת הפגיעה הנטענת בהכנסות העוסק על בסיס דיווחיו למע"מ.

29. אמנם, בקביעה כי אבן הבוחן לבדיקת ירידת המחזוריים היא מחזורי הדיווח למע"מ אין כדי לשלול בדיקה פרטנית במקרים חריגים, לצורך מיקוד בחינת שאלת הקשר הסיבתי ולצורך מימוש הוראות החוק ותכליתו (ראו למשל: ע"מ 1120/09 **יעקב פאר נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים** (25.12.2011) - שם הותרה חריגה מהדיווחים למע"מ כיוון שלא שיקפו את הנזק האמיתי שנגרם לעורר).

30. פער זה בין הדיווחים למע"מ לבין הדו"חות הכספיים נובע בין היתר בשל כך שכללי החשבונאות לפיהם נערכים הדו"חות הכספיים אינם חופפים במדויק לכללים החלים





## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

על הדיווחים למע"מ שמנגנון הדיווח עליהם שונה ומתבסס על מועד קבלת התשלום ולא דווקא חופף למועד ההכרה בהכנסה. עניין זה מדגיש את ההיגיון בבחירת המחוקק לבסס את חוק הסיוע על הדיווחים למע"מ. מטרתו העיקרית של חוק הסיוע, כנובע משמו ומדברי ההסבר שלו, היא לסייע לעסקים אשר עקב התפשטות המגפה והטלת הגבלות על המשק, חוו קושי תזרימי כתוצאה מירידה בהכנסות והצורך להמשיך ולשאת בהוצאות העסק הקבועות. מכך נובע, כי דווקא מועד קבלת ההכנסה, בניגוד למועד ההכרה החשבונאית בה, הוא המועד שיש לתת לו משקל מרכזי בבחינת ההשפעות הכלכליות של נגיף הקורונה על העסק.

31. עוד יצוין כי עיון בדו"ח הכספי שצורף לשנת 2020 מגלה שלא נכללו בו התייחסות או ביאור שמסבירים כיצד השפיע משבר הקורונה על הדו"חות הכספיים או בדבר שינוי או קיטון במכירות כתוצאה מהתפשטות הנגיף בעולם. יתרה מזו, חרף הירידה המשמעותית בשורת ההכנסות ניתן להיווכח בירידה מינורית של כ-6% בלבד (6,111 אלפי ₪ לעומת 6,510 אלפי ש"ח) ברווח הגולמי של החברה בשנת 2020 לעומת שנת 2019, ואם לא די בכך הרי שבשורה התחתונה הרווח הנקי של החברה בשנת 2020 גבוה במאות אחוזים לעומת הרווח בשנת 2019 (837 אלפי ₪ לעומת 27 אלפי ש"ח). הנה כי כן, תוך ידיעה והבנה כי הדו"חות הללו אינם משקפים בהכרח את מצבה התזרימי של החברה הרי שוודאי שאין בהם כשלעצמם כדי לתמוך בגישת העוררת.

32. טענותיה של העוררת כי תשלומים להם הייתה זכאית מלקוחותיה נדחו, לא נתמכו במסמכים כלשהם, ואף לא הוצגו בפני הוועדה כרטסות מתוך הנהלת החשבונות של הלקוחות אשר ייתכן והיה בהן כדי להעיד על כך וכן לא הוצגו כל מסמכים או אמצעים אחרים.

33. לאור האמור, ומבלי להפחית מטענת העוררת (שלא הונחה לה תשתית ראייתית כאמור) כי חוותה ירידה מסוימת בפעילות בתקופת הקורונה וכתוצאה ממנה, לא הוכח בפנינו כי חוותה קושי תזרימי משמעותי בתקופת הקורונה. העוררת דיווחה דווקא על עלייה בתקבולים, גם אם מקורם בהכנסות שהוכרו בדו"חות הכספיים בשנת מס קודמת. לפיכך גם לא ניכר כי חוותה קושי של ממש לשאת בהוצאותיה הקבועות בתקופת הזכאות.

34. מן האמור לעיל הגענו לכלל מסקנה כי מסתבר יותר שירידת המחזורים שעל בסיסה הוגשה הבקשה למענק היא אקראית ומקרית וכי המשיבה הציגה אינדיקציות משמעותיות שיש בהן להעביר את נטל הראיה אל כתפי העוררת להוכיח את קיומו של הקשר הסיבתי. אמנם אין מדובר בממצאים חלוטים אלא ממצאים שהעוררת



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

רשאית הייתה לסתור אותם ולהציג ראיות ברורות המלמדות באופן פוזיטיבי כי הכנסותיה בחודשים האמורים נפגעו בגלל ובקשר למגפה, אך זאת לא עשתה.

35. העוררת הסבירה בדיון לפנינו כי הפגיעה החלה בתחילת שנת 2020 לאור העיכוב באספקת מערכת גדולה ללקוח באיטליה בעסקה ששוויה 2 מיליון דולר. ואולם, מדברי מנהל העוררת עצמו, עולה כי עסקה זו לא בוטלה אלא הושלמה ושולמה כבר בחודש יוני 2020 ולפיכך לא ברור כיצד ניתן לקשור בין הדחייה הקלה בהשלמת עסקה זו, כטענת העוררת, לבין הירידה בהכנסות בחודשים ספטמבר-אוקטובר אותה שנה. זאת ועוד, מנהל העוררת הודה בדיון לפנינו כי הפגיעה כתוצאה מאותה דחיית עסקה של מספר חודשים "הייתה מינימלית" וקשורה בתזרים באותם חודשים בעיקר, קרי – בתקופה שעד יוני 2020. מעבר לעסקה זו, לא סיפקה העוררת הסברים קונקרטיים או פרטים אודות עסקאות אחרות שנדחו או בוטלו אלא הסתפקה בהסברים כלליים, שאינם רלוונטיים דווקא לחודשי הזכאות, בדבר ההשפעות המתמשכות של הקורונה, לרבות "ספקים שלא מוכנים להעניק אשראי" ו"לקוחות שמסרבים לעבוד איתנו בגלל אותה פגיעה שחווינו בתחילת 2020". טענות אלו נטענו בכלליות ולא פורטו או הודגמו מעבר לכך. לא הוצגו מסמכים או התכתבויות שניתן ללמוד מהן באופן בלתי אמצעי על קושי בקבלת אשראי, ביטול עסקאות או סירוב להתקשר עם העוררת. אף טענות העוררת כי נפגעה כתוצאה מהקושי לנסוע לחו"ל ולמכור את מוצריה נטענה בכלליות. בפרט לא הוסבר כיצד בחודשים רבים במהלך התקופה ניכרה עלייה משמעותית בהכנסות העוררת חרף אותו קושי נטען. העוררת המשיכה בטענה כללית אודות "סוג של פגיעה מתמשכת במשך השנתיים". כאמור לעיל, אותה פגיעה מתמשכת, שאינה מתוחמת דווקא לחודשי הזכאות, אינה ניכרת בהכנסות העוררת במרבית תקופות הזכאות או בהסתכלות שנתית, אלא להפך.

36. לסיכום נקודה זו, נדמה כי זכאותה הנטענת של העוררת למענק בתקופת הזכאות היא זכאות טכנית נקודתית שאינה מקיימת, למצער לפי החומר שהועמד בפנינו, את התנאים המהותיים שנקבעו בחוק בדבר ירידה בהכנסות המדווחות למע"מ וקשר סיבתי, ואת הרציונל של מתן סיוע לעסקים שסבלו חיסרון כיס וקושי תזרימי כתוצאה מהמגפה וחרף האמור נאלצו להמשיך ולשאת בהוצאותיהם הקבועות.

37. כאמור, העוררת נמנעה מלהגיש לעיון הוועדה מסמכים ואסמכתאות אשר ניתן ללמוד מהם באופן מלא כיצד נפגעה פעילותה, מה קרה מבחינה עסקית בשאר תקופות הזכאות בהן עלו הכנסותיה, וכי הירידה בהכנסותיה בחודשי הזכאות



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ספטמבר-אוקטובר 2020 אינה מקרית ונגרמה כתוצאה ממגפת הקורונה. הסברי העוררת היו כלליים או חלקיים באופן שהותיר את הנסתר רב על הגלוי.

38. מצאנו כי הוצגו ממצאים המעבירים את נטל הראיה אל העוררת להוכיח את קיומו של הקשר הסיבתי, וכי זו לא השכילה להרימו ולא הציגה תשתית ראייתית מספקת לטענה כי הירידה הנקודתית בהכנסותיה היא תוצאה של התפרצות המגפה והמגבלות שהוטלו בעקבותיה.

האיחור במתן ההחלטה בהשגה

39. כאמור, העוררת טענה כי החלטת המשיבה בהשגה ניתנה באיחור "ניכר", מעבר למועד בן 120 ימים שנקבע בסעיף 20(א)(1) לחוק הסיוע. כפי שפורט בתיאור העובדות לעיל, החלטת המשיבה ניתנה בחלוף 142 ימים, קרי באיחור של 22 ימים מן המועד שנקבע בחוק.

40. הגם שאנו חוזרים על אמירות רבות של הוועדה בהחלטותיה, לרבות בהרכב זה, כי על המשיבה החובה לעמוד בהוראות החוק וכי המועד שנקבע בו אינו בגדר "המלצה טובה" בלבד (ראו: **שגיאה! ההפניה להיפר-קישור אינה חוקית. שוש ערער נ' ראש-עיריית נתניה צבי פולג** (30.12.1997)), יש לומר כי מדובר באיחור קל יחסית, בן 22 ימים, שאין בו, ולמצער לא הוכחה לפנינו, פגיעה קשה באינטרס ההסתמכות של העוררת. בוודאי שאין איחור כזה מצדיק קבלת הערר או ההשגה על הסף, מקום שאיננו סבורים כי הערר מבוסס לגופו.

41. בהלכה שנקבעה בעניין **פודולסקי**, קבע בית המשפט העליון כי איחור הרשות במתן החלטה בהשגה אינו מוביל לקבלה "אוטומטית" של ההשגה מקום שבו לא נקבע הדבר מפורשות בחוק וכי תוצאה כאמור תהיה קיצונית ובלתי מוצדקת. במקרה שבו מדובר בעיכוב משמעותי, ניתן לייחס משקל לעיכוב במתן החלטה בהשגה, ובמקרה כזה יוטל על רשות המיסים "נטל מוגבר" להוכיח את טענותיה ומבלי שחזקת התקינות המינהלית תעמוד לימינה.

42. ואולם כאמור, איננו סבורים כי מדובר בעיכוב משמעותי שיש בו לשנות מן החלטה או ממאזן הנטלים ואף איננו נדרשים בהכרעתנו לחזקת התקינות המינהלית. נדמה כי איחור זה, מצדיק, לכל היותר, ביטוי מסוים בשלב פסיקת הוצאות ההליך ולפי תוצאותיו.

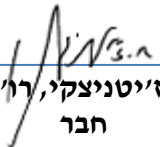


**מדינת ישראל**  
**ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים**

סוף דבר

43. לאור האמור אנו מורים על דחיית הערר. על העוררת להשיב את המקדמות שקיבלה בגין תקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020, בתוספת הפרשי הצמדה מיום התשלום ועד ליום ההשבה, וזאת בתוך 90 ימים (אם טרם עשתה כן).
44. בהתחשב באיחור המשיבה במתן החלטתה, טיב ההליך וכלל נסיבות העניין, מצאנו שלא לעשות צו להוצאות.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 60 יום.  
ניתנה היום, ג' אב תשפ"ג, 21/07/2023, בהעדר הצדדים.

  
אריאל ז'יטניצקי, רו"ח עו"ד  
חבר

  
אורי סירוטה, עו"ד  
יו"ר הוועדה