



## מדינת ישראל

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

ערר 2732-22

לפני כבוד חברי הוועדה:  
תמר שטיינר, עו"ד - יו"ר  
אילן עזרא, רו"ח - חבר

מ.ג.ס. מאלק עבודות עפר ופיתוח בע"מ מס' 514616259  
ע"י מר/גברת מאלק מריסאת

העוררת:

נ ג ד

רשות המסים  
באמצעות היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות  
רחוב בן גוריון 38 רמת גן  
מייל: corona.ararim@taxes.gov.il

המשיבה:

### החלטה

כללי

1. בחודש מרץ 2020 התפשט בישראל נגיף הקורונה ולצורך צמצום ההדבקה והתמודדות עמו, הוטלו הגבלות שונות על המשק הישראלי. בין היתר הוטלו הגבלות על פעילותם של מקומות ועסקים. כדי לסייע למשק להתמודד עם המשבר שנוצר בשל התפשטות הנגיף, יצאה הממשלה בתכנית כלכלית נרחבת וביום 24.4.20 פורסמה החלטת הממשלה מספר 5015, במסגרתה החליטה ממשלת ישראל להעניק "מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה" (להלן: "החלטת הממשלה"). לאחר מספר חודשים התקבל בקריאה שניה ושלישית חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן: "החוק" או "חוק הסיוע"), המורה על מתן מענקים לעסקים שנפגעו בגין ההתפשטות של נגיף הקורונה ע"פ ההוראות והתנאים הקבועים בחוק.
2. המנגנון שנקבע בהחלטת הממשלה הוא מנגנון פיצוי בגין השפעת נגיף הקורונה. בהמשך, נחקק חוק התכנית לסיוע כלכלי אשר אימץ את התנאים שנקבעו בהחלטת הממשלה, ואף קבע תנאים נוספים ומפורטים לקבלת המענק.



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

### רקע אודות העוררת

3. העוררת היא חברה קבלנית בתחום התשתיות אשר עיקר לקוחותיה הן רשויות מקומיות.
4. העוררת הגישה בקשה למענק השתתפות בהוצאות קבועות בגין תקופת הזכאות מאי – יוני 2021, בהתאם להוראות החוק.
5. ביום 19.10.21 קיבלה העוררת מקדמה בעבור תשלום המענק המבוקש בסך של 34,384 ₪ (להלן: "המקדמה"). בקשתה של העוררת למענק נדחתה ביום 21.12.21, והיא נדרשה להחזיר את המקדמה אשר שולמה לה. על החלטה זו הגישה העוררת השגה ביום 11.3.22 ולאחר מכן החליטה המשיבה לדחות גם את ההשגה שהגישה העוררת.
6. בהחלטה בהשגה, ציינה המשיבה כטענה מקדמית כי ההשגה הוגשה באיחור ולפיכך נדחתה על הסף. למען הזהירות, פרטה המשיבה את הסיבה בעטייה לא מצאה את העוררת כזכאית למענק וזאת מפאת היעדר קשר סיבתי בין משבר הקורונה לירידת המחזוריים הנקודתית שחלה אצל העוררת: העוררת הגישה דוח מתקן למע"מ כעשרה ימים לפני הגשת המענק, פעולה שאינה מאפיינת את העוררת בשבע השנים האחרונות; העוררת דיווחה על "0" הכנסות בחודש יוני 2021 על אף שדיווחה בחודש זה על קיזוז תשומות בסכום העולה על 150,000 ₪; החשבונית אשר בוטלה ובגינה הוגש הדוח המתקן למע"מ יצאה כחודשיים לאחר מכן בחודש אוגוסט 2021, יחד עם חשבונית משלימה נוספת אשר יצאה באותו, פעולה חשבונית המעידה לטענת המשיבה כי מדובר בבקשה כוזבת למענק; התנהלות העוררת בתיקון דוח המע"מ מעיד על תיקון מכוון של הדוחות הכספיים לטובת קבלת מענקים להם אינה זכאית, משכך הודיעה המשיבה על הטלת קנס גרעון וכי התיק יועבר לבדיקת המחלקה הפלילית. מכאן הערר שבפנינו.
7. לאחר שהצדדים הגישו בקשת אורכה מוסכמת להגשת כתב תשובה, הוועדה קבעה ביום 24.11.22 את המועדים הנדרשים מהצדדים להגשת כתבי הטענות, וכן קבעה את תיק הערר דנא לדיון באמצעים טכנולוגיים ליום 20.12.22.
8. ביום 19.12.22 **ערב הדיון**, הגישה העוררת בקשה לדחיית הדיון הקבוע ליום למחרת וכן להגשת כתב התגובה לכתב התשובה בכשלושים ימים וזאת עקב תקופת החגים הנוצריים החלה בחודשים דצמבר 2022 - ינואר 2023. עוד הוסיף ב"כ העוררת, כי הוא עתיד לטוס לחו"ל ביום 27.12.22 לפיכך נדרשת לעוררת שהות נוספת לעריכת התגובה. יודגש כי לא צורפו כל אסמכתאות על נסיעת ב"כ העוררת לחו"ל לבקשה.
9. עם קבלת בקשת העוררת הורתה הוועדה לעוררת לנמק מדוע הבקשה לאורכה הוגשה ערב הדיון, כאשר מועדי החגים הנוצריים, מועד הדיון, וכן מועד שהיית ב"כ העוררת בחו"ל ידועים מראש – ב"כ העוררת נדרש להגיש לתיק הערר הסבר עד לבוקר הדיון ביום 20.12.22.



## מדינת ישראל

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

10. ב"כ העוררת בחר להתעלם מהחלטת הוועדה מסיבותיו הוא ולא הגיש הודעה כנדרש לתיק הערר בדבר העיכוב הרב שחל בהגשת בקשתו, תוך בזבוז זמן שיפוטי יקר לוועדת הערר ולצדדים.

11. ביום 20.12.22 בקשת האורכה מטעם העוררת נדחתה ע"י הוועדה, וניתנה שהות נוספת בת מספר ימים ועד ליום 25.12.22 להגיש תגובתה לכתב התשובה. הוועדה קבעה עוד כי ככל שכתב התגובה לא יוגש במועד הרי שהוועדה תראה בעוררת כמי שאין לה טענות נוספות לטעון בהקשר לכתב התגובה מעבר למובא בכתב הערר על נספחיו. עוד נקבע, כי הוועדה תבחן את כתבי הטענות אשר הוגשו בתיק הערר ואת הצורך בקיום דיון, כך ככל שלא תסבור וועדת הערר כי נדרש לקיים דיון, הרי שהתיק יעבור למתן החלטה סופית.

12. עד למועד הוצאת החלטה זו, העוררת לא הגישה תגובה מטעמה לתיק הערר, תוך התעלמות מהחלטת הוועדה, וזאת על אף תזכורות חוזרות מצד מזכירות בית הדין.

13. לאחר עיון בכתב הערר, תגובת המשיבה והמסמכים הנוספים שהומצאו, באנו לכלל מסקנה כי ניתן לדון ולהחליט בערר על פי הטענות והראיות שהוגשו בכתב בלבד, וזאת מכוח הוראות תקנה 9(1) לתקנות התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש)(הוראת שעה) (סדרי הדין והמנהל בוועדת הערר), התשפ"א-2020. זאת לאחר שמצאנו כי אין בבירור הערר בדרך זו כדי לפגוע בעשיית צדק בעניינם של הצדדים.

### העובדות הנדרשות לעניין

14. ביום 30.6.21 הוציאה העוררת חשבונית מס שמספרה 0294 ע"ס של 231,305 ₪ (כולל מע"מ) למועצה אזורית משגב, בעבור "חשבון חלקי 1 גן משחקים רקפת חודש ביצוע 05/2021" (להלן: "החשבונית") (נספח ב' לכתב התשובה), החשבונית בוטלה בו ביום שהוצאה (כרטסת הכנסות של העוררת נספח ו' לכתב הערר). לטענת העוררת, זמן קצר לאחר מכן התברר כי טרם התקבלו כל האישורים בעבור העבודה המוזמנת בגינה הוצאה החשבונית, ועל כן ביטלה העוררת את החשבונית.

15. תחת ביטול החשבונית, הוציאה העוררת ביום 30.8.21 חשבונית מס' 0303 מאוחרת מתקנת על אותו הסכום למועצה אזורית משגב ע"ס 231,305 ₪ עבור: "חשבון חלקי 1 גן משחקים רקפת" (להלן: "החשבונית המתקנת") (נספח ב' לכתב התשובה וכן נספח ז' לכתב הערר -כרטסת מועצה אזורית משגב). בו ביום, יצאה חשבונית נוספת מס' 0304 למועצה אזורית משגב ע"ס 99,312 ₪ וזאת בעבור: "חשבון מס' 2 סופי גן משחקים רקפת" (להלן: "החשבונית המשלימה").



## מדינת ישראל

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

16. ביום 7.10.21 הגישה העוררת דיווח למע"מ בעבור התיקון לדוח, קרי ביטול החשבונית והוצאת החשבונית המתקנת במקומה (ס' 59 לכתב התשובה) (להלן: "הדוח המתקן"). ביום 17.10.21, כעשרה ימים לאחר מכן הגישה העוררת בקשה למענק דנא, (נספח א' לכתב הערר).

17. למען שלמות התמונה, נציין כי ככל שהמערערת לא היתה מגישה את הדוח המתקן, קרי שהדיווח בגינו יצאה החשבונית היה נותר בחודש יוני 2021, ולא מגולם בתוך הכנסות חודש אוגוסט (בעבורו לא ניתן להגיש בקשה למענק ע"פ הוראות החוק), הרי ששיעור הירידה במחזורים לחודשים מאי – יוני היה יורד ל- 36% (במקום שיעור ירידה בגובה של 46% ע"פ הדוח המתקן) ובכך למעשה מגדיל את המענק לחודשים מאי – יוני 2021 מסכום 25,654 ₪ לסכום של 57,307 ₪ (פער בגובה של 31,653 ₪).

18. בעבור ביצוע הפרויקט ללקוח מועצה אזורית משגב, נמצא כי העוררת נוהגת להוציא כעניין שבשגרה, חשבוניות חלקיות (נספח ב' לכתב התשובה, ונספח ז' לכתב הערר), כאשר חשבונית סופית מוצאת עם תום הפרויקט. כך לדוגמה חשבונית 0292 למועצה אזורית משגב יצאה ביום 30.5.21 בעבור: "חשבון חלקי 1 כביש 2 קטע מערבי", כך גם חשבוניות 0296 מיום 27.7.21 (נספח ב' לכתב התשובה).

### טענות הצדדים

19. באשר לטענה המקדמית של המשיבה בדבר האיחור בהגשת ההשגה, טענה העוררת כי לא ניתן לקבוע הלכה למעשה מתי החלטה בדבר דחיית הבקשה למענק התקבלה אצל העוררת; העוררת העלתה תמיהה על עמידת המשיבה במועדים הקבועים בחוק להגשת השגה משעה שהמשיבה עצמה לא עומדת במועדים הקבועים בחוק במתן החלטות בהשגה;

20. עוד טענה העוררת כי תיקון דוח המע"מ בתקופת הזכאות נעשה ע"פ דין, וקיבל את אישור פקיד המע"מ לתיקון; כי בחינת המשיבה את זכאות העוררת למענקים נדרשת להיות על בסיס המחזורים המדווחים למע"מ ולא על פי התנהלות פרטנית; הבחינה של מחזורי העוררת באופן פרטי מנוגד לתכליות החוק לקביעת מנגנון פיצוי כללי, אחיד ושוויוני; עוד טענה העוררת כי תיקון דוח המע"מ נעשה משעה שגילתה בתום לב כי הוציאה חשבונית לספק, וזאת טרם קיבלה אישור מטעם המזמין לביצוע העבודה. לפיכך, ביטלה את החשבונית ודיווחה במקביל לרשויות מע"מ בדבר ביטול החשבונית; הודעת הטלת קנס הגרעון מצד המשיבה, אותה אזכרה בכתב ההחלטה בהשגה, טרם נשלחה אליה וככל שיצאה הרי שנשלחה שלא כדין, תוך פגיעה בזכויות השימוע של העוררת.

21. המשיבה טענה כי הגם שההשגה הוגשה באיחור של למעלה מחודש, ההשגה נבדקה ונדחתה לגופה וזאת מטעמים של היעדר קשר סיבתי בין הירידה במחזורי העוררת לבין התפרצות משבר הקורונה; התיקון לדוח המע"מ כעשרה ימים לפני הגשת הבקשה למענק דנא מעורר תמיהה



## מדינת ישראל

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

לכשעצמו, ובפרט לאור העובדה שהעוררת מעולם לא הגישה דוח מתקן לרשויות מע"מ; העוררת נוהגת כעניין שבשגרה להנפיק ללקוחותיה חשבונות חלקיים, כך שבפועל היא שולטת בעיתוי הוצאת החשבוניות; החשבונית המקבילה לחשבונית אשר בוטלה בעטיה הוגש הדוח המתקן למע"מ יצאה שוב בעבור אותו הסכום ואותה העבודה כחודשיים מאוחר יותר;

22. במסגרת בדיקת ההשגה, בדקה המשיבה חשבוניות נוספות שהוציאה העוררת לאותו הלקוח, על פיהן נמצא כי העוררת נוהגת להוציא חשבונות חלקיים ולא בהכרח חשבונות סופיים, כחלק מההתחשבות השוטפת הרגילה מול הלקוח. על כן, מסיקה המשיבה שהעוררת שולטת במועד הוצאת ההתחשבות החלקית עם הלקוח עד להתחשבות סופית וגמר ביצוע העבודות; העוררת הוציאה חשבונית חלקית וכן חשבונית בגין גמר ביצוע באותו היום, ללא כל הסבר מצדה; המשיבה אינה חולקת על זכותה של העוררת לתקן את הדיווחים למע"מ וזאת ע"פ דין. אולם בנסיבות אשר עשתה כן, קרי בעבור קבלת מענק בשיעור גבוה יותר, היה כדי לנתק את הקשר הסיבתי בין ירידת המחזורים לבין משבר הקורונה.

### דיון והכרעה

23. נאמר כבר עתה כי החלטתנו לדחות את הערר שבכותרת וזאת מפאת סבירות החלטת המשיבה בנסיבות הערר שבפנינו, קרי היעדר קשר סיבתי בין פרוץ משבר הקורונה לירידת המחזורים של העוררת. נפרט להלן את האדנים עליהם נשענת החלטתנו.

### איחור בהגשת השגה – טענה מקדמית

24. בסעיף 20(א)(1) לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **החוק**) נקבע כי השגה תוגש בתוך 45 ימים ממועד קבלת ההחלטה. העוררת קיבלה את החלטת המשיבה ביום 21.12.2021, ולפיכך היה עליה להגיש את הערר עד יום 6.2.22. ההשגה הוגשה ביום 17.3.22 באיחור של 39 ימים.

25. בבואה של המשיבה לשקול אם יש הצדקה להידרש להשגה שהוגשה באיחור, היא נדרשת לשקול בין היתר את היקף האיחור, ונסיבות האיחור. כך, פעלה המשיבה במקרה דנא, וזאת על אף שהעוררת לא הציגה בכתבי הטענות אף טעם ענייני שבעטיו הגישה את ההשגה באיחור.

26. על כן, משעה שהמשיבה בדקה את ההשגה שהגישה העוררת לגופה, וזאת על אף העדר נימוק ענייני מצד העוררת בהקשר זה, הוועדה קובעת כי המשיבה פעלה בסבירות בהחלטתה זו. לפיכך, נפנה לבחינת סבירות ההחלטה של המשיבה לגופה.



## מדינת ישראל

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

#### תיקון דיווח העוררת למע"מ והעברת נטל הראיה בדבר קיום הקש"ס לעוררת

27. ס' 8 לחוק הסיוע הכלכלי קובע כי אחד התנאים המצטברים לקבלת מענק, הוא קיומו של הקשר הסיבתי בין משבר הקורונה לבין ירידת המחזורים של העוסק, מבקש המענק. כפי שנקבע בעבר בפסיקות ענפות של וועדות הערר וערכאות הערער עליהן, ישנה הנחת מוצא עובדתית לפיה במקום שקיימת ירידת מחזורים, מתקיים רכיב הקשר סיבתי [ראה להרחבה בהקשר זה קביעת ביהמ"ש המחוזי בחיפה בעמ"נ 21-06-27710 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 3.1.2022 (להלן: "עניין ב.ג. ביטחון")].

28. עם זאת, במקרים שבהם רשות המסים מצביעה על ממצאים המעמידים בספק את קיומו של קשר סיבתי, נטל ההוכחה עובר לכתפי העוסק, באופן שעליו להוכיח באופן פוזיטיבי את קיום הקשר הסיבתי (ראו ערר 21-1007 יתד טכנולוגיות נ' רשות המסים, ניתן ביום 8.3.2021; ערר 21-1005 טי ג'את סיסטמס 2006 נ' רשות המסים, ניתן ביום 9.3.2021); ערר 21-1008 תחנת דלק היצירה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 24.3.2021), פסקה 16 להחלטה).

29. יפים לענייננו הדברים אשר נקבעו בערר 21-1277 נורט'סטאר טכנולוגיות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 14.10.21 (להלן: "עניין נורט'סטאר") בפס' 18:

"אחד הכלים העומדים בידי המשיבה לבחון האם מתקיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים לבין התפשטות נגיף הקורונה הוא בחינת דפוסי השינויים בגובה הכנסות העסק, במסגרת הדיווח החודשי או הדו-חודשי למע"מ. מעיון בדפוס השינויים בהיקף ההכנסות המדווח למע"מ לאורך שנת 2019 ו-2020, עשויה המשיבה במקרים מסוימים להצביע על גורמים אחרים שהובילו לירידת המחזורים, ולהעביר אל כתפי מבקש המענק את הנטל להוכחת קיומו של קשר סיבתי למגפת הקורונה."

30. סמיכות הזמנים שבין הגשת דוח מתקן למע"מ לבין הגשת הבקשה למענק; התלות של העוררת בביטול החשבונית ותיקון דוח המע"מ, כפרמטר הכרחי לזכאות העוררת למענק; העובדה כי העוררת מעולם לא הגישה דוח מתקן למע"מ; דיווח העוררת בדבר קיזוז תשומות בחודש יוני 2021 (תקופת הזכאות דנא); ההתנהלות החשבונית השוטפת של העוררת אל מול הלקוח אליו יצאה החשבונית בעטיה הוגש הדוח המתקן; העובדה שהעוררת קיזזה תשומות בחודש יוני 2021, חודש שבו דיווחה על "0" הכנסות למע"מ; כל אלו, הביאו את המשיבה לבדוק את התנהלותה החשבונית של העוררת בחודשים נשוא הבקשה למענק באופן פרטני והלכה למעשה להעביר את נטל הראיה אל כתפי העוררת.

31. הנה כי כן מכל הסיבות אשר פורטו לעיל, ובהלימה לקביעות וועדות הערר בנושא, שוכנעה הוועדה כי במקרה דנא נטל ההוכחה בדבר קיומו של הקשר הסיבתי בין משבר הקורונה לבין ירידת המחזורים של העוררת עבר לכתפי העוררת.

**האם העוררת עמדה בנטל ההוכחה כי רכיב הקשר הסיבתי מתקיים בעניינה?**



## מדינת ישראל

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

32. וועדת הערר סבורה כי התשובה לשאלה זו היא בשלילה.
33. בכתב הערר טענה העוררת כי הסיבה בעטיה בוטלה החשבונית היא כי "...לאחר הוצאת חשבונית מס' 294 ודיווח למע"מ על העיסקה, התברר לה כי טרם ניתן אישור המזמין להשלמת ביצוע העבודה ולכן היא בוטלה..." (ס' 13-14 לכתב הערר). החשבונית יצאה ביום 30.6.21 ובפרוט החשבונית נכתב כי היא הוצאה עבור עבודות "גן משחקים רקפת", וכי חודש הביצוע הוא מאי 2021 (נספח ב' לכתב התשובה). העוררת לא הציגה אף ראיה התומכת בטענתה כי לא היה אישור מצד המזמין, במקרה דנא, מועצה אזורית משגב, לביצוע העבודות בגן רקפת בגינת יצאה החשבונית.
34. היפוכו של דבר, הפירוט שעל גבי החשבונית קרי בעבור הקמת גן רקפת בחודש מאי 2021, לא מתיישב עם טענת העוררת כי העבודה לא אושרה לביצוע, שכן המועד שבו היא הוצאה בדיעבד - יוני 2021 (כחודש לאחר מועד הביצוע הכתוב בחשבונית), מעידים כי העבודה אכן בוצעה בחודשים הללו. הרי במועד הוצאת החשבונית - 30.6.21 ניתן להניח כי מוציא החשבונית ידע אילו עבודות ביצעה העוררת בחודש אשתקד, וזאת כמובן בחלוף למעלה מחודש מביצוע העבודות בפועל ע"פ הפירוט בגוף החשבונית.
35. בנוסף לכך, ההתנהלות החשבונאית של העוררת בהמשך קרי, הוצאת החשבונית המתקנת בחלוף חודשיים; הגשת דוח מתקן כעשרה ימים לפני הגשת הבקשה למענק; דיווח למע"מ על קיזוז תשומות ע"ס 150,000 ₪ (נספח ד' לכתב הערר) בחודש נשוא הבקשה למענק; העובדה כי העוררת נוהגת להוציא חשבונות חלקיים ללקוחותיה ובכך עשויה לשלוט במועד הוצאת החשבוניות, ובכך להשפיע ביתר קלות על המחזוריים הדו חודשיים שלה; העובדה כי החשבונית המתקנת יצאה בו ביום עם החשבונית הסופית; העוררת לא המציאה כל ראיה אובייקטיבית לתימוכין בטענתה בדבר הוצאת החשבונית המתקנת;
36. **כל אלו הביאו את הוועדה לקביעה כי העוררת לא עמדה בנטל להוכיח כי אכן ירידת המחזוריים נגרמה כתוצאה ממשבר הקורונה.**

#### סוף דבר

37. מכל האמור לעיל, החלטנו לדחות את הערר שבכותרת. בשים לב להתנהלות העוררת בניהולת תיק הערר, התעלמותה מהחלטות וועדת הערר והמועדים אשר נקבעו בתיק דנא, החלטנו שהעוררת תישא בהוצאות המשיבה הוצאות בסכום של 5,000 ₪. סכום זה ישולם למשיבה בתוך 30 ימים מהיום, שאם לא כן יישא הפרשי הצמדה וריבית עד למועד התשלום בפועל.
38. העוררת נדרשת בזאת להשיב למשיבה את המקדמה אשר שולמה לה בסך של 34,384 ₪ בתוך 30 ימים מהיום כשהיא נושאת הפרשי הצמדה ממועד קבלת המקדמה ועד למועד התשלום בפועל.



## 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, י"ב טבת תשפ"ג, 05/01/2023, בהעדר הצדדים.

2732-22

אילן עזרא, רו"ח, רו"ח  
חבר

תמר שטיינר, עו"ד  
יו"ר הוועדה