



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 22-2830

לפני כבוד חברי הוועדה:
סגן ראשת בית הדין, ד"ר ערן בר, עו"ד - יו"ר
וסאם עזאם, רו"ח - חבר

העוררת: **קלאסיד אל טי די מס' 560030124**
ע"י ב"כ עו"ד יניב שקל ושות'

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

בפנינו ערר שהגישה העוררת על החלטת המשיבה בבקשה לקבלת מענק הוצאות קבועות עבור חודשים ספטמבר-אוקטובר 2020, בהתאם להוראות חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) תש"ף – 2020 (להלן: "החוק" ו/או "חוק התכנית לסיוע כלכלי").

א. רקע עובדתי:

1. העוררת היא חברה פרטית שהוקמה בגיברלטר ונרשמה כחברת חוץ בישראל בשנת 2013. העוררת עוסקת בתחום המחקר, הפיתוח, ההשבחה ומכירה של זני שום בישראל ובחו"ל.
2. ביום 30.11.20 העוררת הגישה בקשה למענק הוצאות קבועות עבור תקופת זכאות ספטמבר-אוקטובר 2020 בסך של 132,675 ₪ (להלן: "הבקשה").
3. ביום 27.12.20 המשיבה דחתה את בקשת העוררת למענק. בהודעת הדחייה נקבע כי בשלושת החודשים שקדמו לחודש מרץ 2020 העוררת דיווחה על מחזור עסקאות בשיעור אפס ובהתאם להוראות החוק, העוררת אינה עונה להגדרת "עוסק" הזכאי למענק.
4. ביום 25.1.21 הגישה העוררת השגה על ההחלטה הדוחה את הבקשה. בכתב ההשגה נטען כי החרגת עוסק שדיווח על מחזור עסקאות בשיעור אפס לפני משבר הקורונה רלוונטית רק לעוסקים שלא הייתה להם פעילות עסקית לפני משבר הקורונה. במקרה זה אין המדובר בהפסקת פעילות, אלא בפעילות עונתית שאינה רציפה המושפעת מקצב גידול השום. בעקבות משבר הקורונה נמנע מצוות מומחי העוררת לטוס לחו"ל לשטחי הגידול בארה"ב ועקב כך העוררת לא הפיקה הכנסות בשנה זו. העוררת טענה כי דיווחי האפס אינם נובעים מהיעדר פעילות, אלא מהמתנה ליבול גידולי השום בעונה הבאה ולכן ההחרגה הקבועה בחוק אינה רלוונטית לגביה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

5. ביום 21.3.22, בחלוף 420 ימים ממועד הגשת ההשגה, המשיבה דחתה את השגת העוררת. בהחלטה בהשגה המשיבה שבה על עמדתה שהעוררת מוחרגת מזכאות למענק מאחר ובמשך ארבעה חודשים לא דיווחה על הכנסות כלשהן. עוד נקבע, כי לא נמצא קשר סיבתי בין הירידה הנקודתית בהכנסות העוררת לבין ההשפעה הכלכלית שנגרמה בשל התפשטות נגיף הקורונה. המשיבה טענה שבמספר חודשים, בשנים 2020-2021, העוררת לא דיווחה על הכנסות כלשהן וזאת על אף שמדובר בתקופות ללא סגרים ומגבלות. כמו כן, מנתונים שצוינו בדו"ח הכספי של העוררת לשנת 2020, נמצא שבתאריך 1.4.20 פעילות העוררת הועברה לחברה אחרת, חברת "קלאסיד פיתוח בע"מ" (להלן: "קלאסיד פיתוח") וזאת על אף שחברה זו נרשמה ברשם החברות רק ביום 14.1.21.
6. ביום 27.10.22, בחלוף 220 ימים ממועד מתן ההחלטה בהשגה, העוררת הגישה ערר זה. נוכח הגשת הערר באיחור של 175 ימים מעבר למועד הקבוע בחוק, מזכירות הוועדה הורתה לעוררת לצרף לערר בקשה להארכת מועד להגשת ערר.
7. ביום 3.11.22 הגישה העוררת בקשה להארכת מועד להגשת ערר, במסגרתה ציינה שהושגה הסכמה בין הצדדים שלא יועלו טענות מצד העוררת לגבי השיהוי הממושך במתן ההחלטה בהשגה ומנגד, המשיבה לא תטען לגבי השיהוי בהגשת הערר. ביום 15.11.22 הודיעה המשיבה כי אינה מתנגדת למתן אורכה להגשת ערר זה.
8. ביום 29.12.22 הגישה המשיבה את כתב התשובה. המשיבה שבה על נימוקיה בהשגה והוסיפה כי העוררת אף אינה נושאת בהוצאות קבועות, נימוק נוסף המצדיק דחיית הערר.
9. ביום 9.1.23 התקיים דיון באמצעים טכנולוגיים (להלן: "הדיון"). לאור הטענות שהועלו בדיון, הצענו לצדדים לבחון מתווה מוסכם המשקף סיכונים סיכויים, תוך שהבהרנו כי מדובר בהצעה לצרכי פשרה בלבד, ואין בכך להביע עמדה לגבי החלטתה הסופית שתתקבל בערר זה. לאחר הדיון הודיעה המשיבה כי היא אינה מסכימה למתווה המוצע וזאת לנוכח עמדתה שלא מתקיים התנאי של קשר סיבתי.
10. לאחר הדיון התרנו לעוררת להשלים טיעון בסוגיית הוצאותיה הקבועות, נושא שלא נבחן כלל בשלב ההשגה. לאחר שהעוררת הגישה השלמת טיעון המשיבה הגישה בקשה למתן אורכה להגשת תגובה משלימה. המשיבה ביקשה לבצע בדיקה מול גופי המחקר להם שילמה העוררת תשלומים, תשלומים שלטענתה הינם בגדר הוצאות קבועות.
11. ביום 23.2.23 הודיעה העוררת שהיא מתנגדת למתן האורכה המבוקשת. לטענתה, המדובר בבדיקות שהיה מקום לבצען בשלב ההשגה והדבר מעצים את עינוי הדין שנגרם לה. עוד נטען, כי התנהלות זו אינה תקינה ועקב כך העוררת נאלצה להשקיע משאבים רבים למימוש זכותה לקבל מענק.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

12. ביום 26.2.23 נעתרנו לבקשה להארכת מועד לאחר שמצאנו כי יש טעם בטענת המשיבה שהדרישה לביצוע בדיקה מול גופי מחקר הועלתה בעקבות המסמכים שהעוררת צירפה לתגובתה המשלימה מיום 26.1.23. עוד קבענו, כי הבירור העובדתי חיוני לבירור המחלוקת בין הצדדים וככל שיתברר כי שהעוררת לא נשאה בהוצאות קבועות, הדבר עלול להשפיע על זכאותה למענק. מנגד, בירור זה יכול לתמוך בטענות העוררת. בהתאם להחלטתנו, ביום 6.3.23 המשיבה הגישה את תגובתה בנושא ההוצאות הקבועות לרבות, ממצאי הבירור שנערך מול מכון וולקני בנושא תשלום הוצאות מחקר ופיתוח.
13. נוכח ממצאים אלה, התרנו לעוררת להגיש התייחסותה לתגובת המשיבה. התגובה המשלימה מטעם העוררת הוגשה לוועדה ביום 20.3.23.
14. לאחר הגשת התגובה המשלימה מטעם העוררת, מצאנו כי מסמכים מהותיים לא הוגשו על ידי הצדדים וביניהם דוחות ESNA של העוררת וחברת קלאסיד פיתוח (לפני משבר הקורונה ולאחריו), הדו"ח הכספי המלא של העוררת לשנת 2020 ופירוט התשלומים לגופי מחקר ששולמו בשנת 2020. ביום 10.7.23 הצדדים השלימו הגשת המסמכים הנוספים שהתבקשו על ידי הוועדה.
15. מעיון בדוחות ה-ESNA עולה כי לעוררת לא היו כל הכנסות בשנים 2022-2023 וזאת במשך חודשים ארוכים לאחר משבר הקורונה. נוכח ממצא זה, הסותר את טענות העוררת שהועלו בכתבי הטענות ובדיון, ביום 12.7.23 התרנו לעוררת להגיש התייחסותה לממצאים העולים מדוחות ה-ESNA שהוגשו לוועדה לאחר הדיון.
16. ביום 17.7.23 העוררת הגישה תגובה משלימה נוספת, בה התייחסה לממצאים העולים מדוחות ה-ESNA.

ב. תמצית טענות העוררת

17. בכתב הערר נטען כי במהלך חודש אוקטובר 2018 העוררת חתמה על הסכם התקשרות מול לקוח מרכזי בארה"ב אשר ממנו נובעות עיקר הכנסותיה. העוררת הציגה נתונים מהם עולה כי בשנת 2019 ההכנסות מאותו לקוח היו למעלה מ-92% מסך הכנסותיה. עוד נטען, כי בשל העונתיות בגידולי השום ההכנסות אינן מתפלגות באופן שווה לאורך השנה, כאשר הכנסות בסך 884,500 ש"ח התהוו בחודש אוקטובר 2019 וייתר הכנסות, בסך 72,430 ש"ח, התהוו בחודש יוני 2019.
18. העוררת הסבירה כי לשם פעילותה מומחי העוררת נוהגים לטוס לארה"ב 4 פעמים בשנה. בשל השפעת נגיף הקורונה והיעדר יכולת של מומחי העוררת לטוס לארה"ב, העוררת לא הפיקה הכנסות כלשהן בשנת 2020.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

19. העוררת טענה כי אינה מוחרגת מהגדרת "עוסק" מאחר והיעדר דיווח על הכנסות לפני משבר הקורונה נובע מעונתיות ולא מהפסקת פעילות או סגירת העסק והעובדה שעיקר הכנסות העוררת בשנת 2019 התקבלו בחודש אחד (אוקטובר 2019), תומכת בטענה זו. קבלת הכנסות במשך חודש-חודשיים בשנה ממחישה היטב את אי ההתפלגות השוויונית בהכנסות העוררת. יתרה מכך, דיווחי האפס הם בחודשים הסמוכים לחודש אוקטובר 2019, אז העוררת דיווחה על הכנסות גבוהות במיוחד. בהינתן העובדה כי מדובר בעסק עונתי אין מקום להורות על החרגת העוררת מזכאות למענק.
20. אשר לטענה בדבר היעדר קיומו של קשר סיבתי, טענה העוררת כי הזכאות למענק נקבעת על סמך ירידה מינימלית בתקופת הזכאות בעקבות משבר הקורונה. לשיטתה, המשיבה לא הציגה ראיות חריגות המעידות על כך שהירידה במחזור העסקאות נבעה מגורם ספציפי אחר. הירידה המשמעותית במחזור העסקאות מעידה על הפגיעה שנגרמה לה עקב התפשטות נגיף הקורונה. זאת ועוד, בשל מגבלות הטיסה בתקופת הקורונה נמנע ממומחי העוררת להגיע לשטחי הגידול בארה"ב לשם הכנת תוכניות ומפות לגידול, ביצוע שתילות בפועל, בקרה ובדיקה של איכות של קצב הגידול ופעולות נוספות.
21. אשר לטענה כי העוררת חדלה מפעילות בחודש אפריל 2020 ולכן היא אינה זכאית למענק, העוררת הבהירה כי ביום 8.12.20 המשיבה אישרה שינוי מבנה כך שהפעילות בענף השום הועברה מהעוררת לחברת קלאסיד פיתוח. מהלך זה בוצע לשם צמצום וחיסכון בעלויות הנובעות מהגשת דיווחים כפולים לרשויות. בהחלטת המיסוי נקבע כי מועד השינוי יחול רטרואקטיבית מיום 31.3.20. ההחלטה לשינוי הפעילות העסקית ניתנה לאחר תקופת הזכאות ונובעת בשל תוקף ההחלטה הרטרואקטיבי. העוררת הדגישה שבכל מקרה לחברת קלאסיד פיתוח לא נבעו הכנסות בשל פעילות השום בשנת 2020. הליך שינוי המבנה החל טרם משבר הקורונה והושלם רק לאחר התפרצות המגיפה. העוררת טענה כי המשיבה מבקשת "להענישה" על שבחרה להעביר את פעילותה למעטפת תאגידית בישראל.
22. העוררת דחתה את טענת המשיבה שהחלטה על העברת הפעילות מהעוררת לחברת קלאסיד פיתוח נעשתה באופן רטרואקטיבי, כך שהעוררת מנועה מלטעון לגבי המשך פעילותה לאחר המועד שנקבע בהחלטה ומדובר בהשתק שיפוטי. לטענתה, מדובר בהחלטה בעלת אופי רטרואקטיבי והעוררת לא העלתה טיעונים סותרים בעניין זה, כך שהשתק שיפוטי לא חל במקרה זה.
23. העוררת דחתה את טענת המשיבה, שהעוררת לא נשאה בהוצאות קבועות בתקופת הזכאות, וטענה כי מדובר בטענה שגויה וזאת כשהוצאותיה הקבועות הסתכמו בסך 485,000 ₪, שעיקרן תשלומים לגופי מחקר עבור זכויות השימוש בקניין רוחני מושא פעילות השום, תשלומים שכללו גם מימון מחקר זני השום. עוד טענה העוררת, כי היעדר קיומן של הוצאות קבועות אין בו לשלול את זכאותה למענק.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

24. במהלך הדיון מנכ"ל העוררת טען כי משנת 2009 העוררת חתומה על הסכם למימון מחקר ופיתוח בתמורה לקבלת זיכיון להרצה של טכנולוגיה המאפשרת פריחה מחודשת של שום. על פי ההסכם החברה מימנה סך של כ-400,000 דולר מיום הקמתה. העוררת טענה כי מבחינתם התשלומים למכון וולקני ולאוניברסיטה העברית הן הוצאות קבועות כגון, דמי שכירות. עוד נטען, כי על פי ההסכם הראשוני העוררת הייתה צריכה לממן את המחקר למשך חמש שנים. מאחר ומכון וולקני לא עמד במשימה זו, המועד הוארך בחמש שנים נוספות. בדיון אישר מנכ"ל העוררת שלא מדובר בזיכיון מוגבל בזמן אבל רישום הזנים מוגבל למשך עשרים שנה.
25. בהמשך הדיון, הבהיר מנכ"ל העוררת שהעוררת לא הפיקה הכנסות בשנת 2022 כי הלקוח העיקרי בארה"ב נפגע מהקורונה והפסיד הרבה כסף. מדובר בחקלאי עם מחזור של 800 מיליון דולר בשנה, בעל שטחים עצומים שזנחו.
26. בהשלמת טיעון שהגישה העוררת לאחר הדיון נטען כי הוצאות המחקר הינן הוצאות קבועות. בהתאם להסכמי הרישוי שנחתמו בין העוררת לגופי המחקר, נקבע כי עבור הזכות לעשות שימוש מסחרי בתוצאות מחקרי השום לצורך פעילותה, העוררת תשלם לגופי המחקר מדי שנה דמי רישוי בסכומים קבועים. העוררת הבהירה כי דמי הרישוי אינם מקנים לעוררת בעלות על הקניין הרוחני מושא מחקרי השום. המדובר בתשלומים שנקבעו מראש ללא קשר להיקף הפעילות של העוררת או הכנסותיה. העוררת טענה שיש להוסיף להוצאות אלו ההוצאות משרדיות ומשפטיות, כך שהיא נשאה בהוצאות דו חודשיות בסך של כ-128,000 ₪.
27. לאחר השלמת טיעון מצד המשיבה בנושא ההוצאות הקבועות העוררת הגישה תגובה נוספת בה נטען שהוצאות המחקר והפיתוח אינן הוצאות הוניות, שכן התשלומים לא הקנו לה בעלות על מחקר השום. העוררת הכחישה את הטענה שהפסיקה לממן את המחקר בחודש ספטמבר 2020, וטענה שהמשיכה לשלם דמי רישוי עבור שימוש ותחזוקת זני השום שפותחו במסגרת המחקר. במסגרת הסכם שנחתם ביום 10.4.19 הוארכה ההתקשרות מול מכון וולקני עד לחודש אוקטובר 2021. בהסכם נקבע כי העוררת תישא בתשלומים קבועים בסך 240,000 דולר שישולמו עד ליום 1.7.21. עוד נטען, כי היקף רישיון המסחור של העוררת נובע מהיקף הפעילות מהם משולמים תמלוגים למכון וולקני ולא של דמי הרישום הקבועים ששולמו זה מכבר. התשלומים עבור הוצאות מחקר ניתנו עבור רישיון לשימוש מסחרי בפיתוחים שיתקבלו בעתיד ממחקרי השום אשר יעמדו בתוקף גם לאחר ההסכם, בכפוף לתשלום תמלוגים לגופי המחקר.
28. העוררת טענה כי המשיבה הציגה לוועדה תגובה חלקית של מכון וולקני לגבי מהות תשלום דמי המחקר. בהודעה נוספת שנשלחה על ידי נציגת המכון הוולקני צוין במפורש כי בשנת 2022 צומצם הרישיון של תוצרי המחקר לאור היעדר פעילות מסחרית.
29. לאחר הדיון המשיבה הציגה נתונים חדשים מהם עולה כי העוררת דיווחה על הכנסות בשנת 2021 בסך 657,800 ₪, אשר עומדת בסתירה לטענה בדבר פגיעה מתמשכת בעקבות משבר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הקורונה. לטענת העוררת, העובדה שחברת קלאסיד פיתוח הפיקה הכנסות בשנת 2021 דווקא תומכת בטענותיה לעניין קשר הסיבתי ולירידת המחזורים בשנת 2020.

30. בתגובה המשלימה מיום 17.7.23 טענה העוררת כי מיעוט ההכנסות החל מחודש מאי 2021 ואילך אינו מעיד על ניתוק הקשר הסיבתי. השפעות הקורונה לא התמצו רק בתקופה של סגרים ומגבלות וקצב ההתאוששות של עסק לאחר משבר הקורונה אינו אמור להשפיע על זכאותו למענק. העוררת בה וטענה כי עיקר ההכנסות בשנים 2018-2019 הן מהלקוח בארה"ב. "סגירת השמיים" לתקופה ממושכת יצרה מניעה עבור העוררת להמשיך בפעילות מול אותו לקוח, אולם עם שוך המגפה פעילות הייעוץ מול אותו לקוח הניבה הכנסות במחצית הראשונה של שנת 2021, אולם משבר הקורונה השפיע על פעילות אותו לקוח ולא עלה בידי העוררת להפיק הכנסות נוספות ממנו.

ג. תמצית טענות המשיבה

31. המשיבה טענה כי בהתאם להוראות החוק העוררת מוחרגת מהגדרת עוסק ממספר טעמים. ראשית, העוררת לא דיווחה על הכנסות במשך ארבעה חודשים ברציפות לפני משבר הקורונה ולכן, בהתאם להוראת ס"ק 9 להגדרת "עוסק" היא מוחרגת מזכאות למענק.

32. שנית, העוררת לא דיווחה על הכנסות בתקופת הזכאות וזאת כאשר חלה ירידה ניכרת בהוצאות שהוציאה לשם ייצור הכנסה. בהתאם להוראת ס"ק 8 להגדרת "עוסק" היא מוחרגת מזכאות למענק.

33. שלישית, אין קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות העוררת לבין ההשפעה הכלכלית שנגרמה בשל התפשטות נגיף הקורונה.

34. רביעית, העוררת חדלה מלפעול בחודש אפריל 2020 ולפיכך, אין לעוררת דיווחי ESNA תקינים ולא ניתן להשוות את ירידת המחזורים בין תקופת הבסיס לתקופת הזכאות. המשיבה הפנתה לדו"ח הכספי לשנת 2020 בו נרשם המתווה לשינוי מבנה החברה. מבחינת המשיבה העברת הפעילות מהעוררת לחברת קלאסיד פיתוח דומה בתכליתה להפסקת פעילות. עוד נטען, כי העוררת סגרה את פעילותה באיחור של שנתיים למרות זאת היא המשיכה לקזז תשומות במצב שבו הייתה אמורה להיות סגורה.

35. לעניין היעדר קיומו של קשר הסיבתי, נטען כי לאור הביאור בדו"ח הכספי, ממנו עולה שהפעילות הועברה לקלאסיד פיתוח בשנת 2020, לא מתקיים קשר סיבתי בעניינה של העוררת ואין מקום להידרש לפעילותה בשנה זו. המשיבה טענה כי העוררת התנהלה בצורה בעייתית ויצרה בלבול בהעברת הפעילות לחברה החדשה. חברת קלאסיד פיתוח פתחה תיק במע"מ בשנת 2021 ומצד השני, התיק של העוררת נסגר רק בחודש ספטמבר 2022. נתונים אלה עומדים בניגוד לביאור 1 בדו"ח הכספי של העוררת לשנת 2020 ובניגוד למתווה העברת הפעילות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

36. עוד נטען בנושא הקשר סיבתי, שהעוררת לא הציגה אסמכתאות לגבי הטענה שממועד ההכנות המקדמיות לשתילת שום ועד למועד היבול חולפים 12 חודשים והתשלום לעוררת מבוצע רק עם סיום העונה לפי תוצאות היבול. זאת ועוד, הטענה שתהליך הגידול נמשך כ-12 חודשים הועלתה מבלי שהעוררת הציגה ראיה כלשהי ממנה עולה שביצעה הכנות מקדמיות החל מחודש אוקטובר 2019 (או במהלך חמשת החודשים שלפני משבר הקורונה), ולכן לא ניתן לקבוע שהייתה אמורה להמשיך באותה מתכונת פעילות.
37. בכתב התשובה נטען לראשונה כי לעוררת אין הוצאות הנהלה וכלליות. בשנת 2020 מופיע סכום עבור שירותי מחקר וגידול שום בסך של כ-265,000 ₪, ומדובר בהוצאה שהמשיבה אינה מכירה בה כהוצאה קבועה שלא ניתן היה להימנע ממנה.
38. המשיבה טענה בדיון כי הוצאות המחקר והפיתוח הינן בגדר הוצאות הוניות, מאחר והתשלום ניתן עבור זכות שניתן להשתמש בה לתקופה ממושכת בעתיד. המשיבה הבהירה בדיון שלא העמיקה בבחינת ההוצאות הקבועות וזאת מאחר והגיעה למסקנה שלא מתקיים קשר סיבתי. לעמדתה, העוררת לא הוכיחה שניתן היה לקיים את הפעילות בחודשים שלפני משבר הקורונה ולא הובאו ראיות שמגבלות הטיסה מנעו מבעדה מלהמשיך בפעילות. העובדה שהעוררת דיווחה על הכנסות בסכום גבוה בחודש אפריל 2021 מלמדת שסכום זה ניתן עבור גידולי שום שהתחילו בשנת 2021. המשיבה העריכה שייתכן והיו אמצעים להעביר את הטכנולוגיה לגידול השום באופן שלא חייב הגעה פיזית לארה"ב.
39. בתגובה משלימה שהוגשה לאחר הדיון, טענה המשיבה כי תכלית המענק היא עבור תשלום הוצאות קבועות ולא בגין אובדן רווחים. במקרה זה התשלום עבור הוצאות המחקר והפיתוח אינו בגדר הוצאה קבועה, אלא בגדר הוצאה הונית שלא ירדה לטמיון, מאחר והעוררת יכולה להשתמש בפרי מחקר זה בעתיד. העוררת הפנתה לתכתובת שקיבלה מגופי המחקר, ממנה עולה שהעוררת הפסיקה לממן את פעילות המחקר בחודש ספטמבר 2020. בהמשך התברר כי העוררת מחזיקה ברישיון שימוש ומסחור של תוצרי המחקר. נתונים אלה מחזקים את ההנחה כי מדובר בעסקה הונית, שכן מדובר בהשקעה למשך מספר שנים לצורך בניית הידע של העסק. המשיבה הפנתה לדברי מנכ"ל העוררת בדיון, שאישר שהתשלום הינו תלוי יבול באותה שנה. נוכח העובדה שהמחקר הסתיים בחודש ספטמבר 2020 לא ניתן להתייחס להוצאות בחודשים אלו. המשיבה הדגישה את עמדתה להיעדר קיומו של קשר סיבתי וזאת כאשר העוררת לא טרחה להסביר מדוע העובדה שאנשיה לא טסו לחו"ל בחודשים מסוימים בשנת 2020 ומדוע הדבר מנע מהחקלאים לעבד את השדות באותה תקופה.

ד. דיון והכרעה

לאחר שבחנו את טענות הצדדים החלטנו לדחות את הערר ולהלן נימוקינו.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

1.4 היעדר קיומו של קשר סיבתי

40. 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 ממשלה מס' 5015, במסגרתה החליטה ממשלת ישראל להעניק "מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה" (להלן: "החלטת הממשלה"), עבור תקופת הזכאות מרץ – אפריל 2020. ביום 29.7.20 פורסם חוק התוכנית לסיוע כלכלי אשר במסגרתו נקבעו תנאים דומים לזכאות למענק עבור תקופות זכאות נוספות. מטרת החלטת הממשלה הייתה לסייע לעסקים אשר פעילותם העסקית נפגעה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה, בכך שיינתן מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות. במסגרת החלטת הממשלה נקבעה תקופת מענק לחודשים מרץ – אפריל 2020, לעוסקים העומדים בתנאי הזכאות למענק.

41. בסעיף 8(3) לחוק נקבע תנאי הסף בדבר קיומו של קשר סיבתי:

"הירידה במחזורי העסקאות כאמור בפסקה (2) נגרמה מההשפעה הכלכלית של

התפשטות נגיף הקורונה החדש";

42. תכלית החלטת הממשלה והחוק היא מתן פיצוי בגין השפעת נגיף הקורונה ולא רק בעקבות ירידה בין מחזורי תקופת הבסיס למחזורי תקופת הזכאות. דרישת הקשר הסיבתי עומדת בבסיס תכלית החלטת הממשלה והחוק ומהווה תנאי מקדמי לזכאות למענק. בכל תקופת זכאות, קבלת המענק מותנית בכך שהירידה במחזור העסקאות, בהשוואה לתקופה מקבילה בשנת 2019, היא כתוצאה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה.

43. סוגיית הקשר הסיבתי בהקשר מענקי הקורונה נדונה במספר רב של החלטות ועדות הערר שהוקמו מכוח חוק התכנית לסיוע כלכלי ובהן נקבע כי מתן המענק מותנה בקיומו של קשר סיבתי (ראו לדוגמה: ערר 1030-21 א.ל.ניהול אולמות חתונה נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 24.03.2021); ערר 1008-21 תחנת זלק היצירה בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 24.03.2021); ערר 1007-21 יתד טכנולוגיות נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 08.03.2021) וערר 1005-21 טי ג'את סיסטמס 2006 נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 09.03.2021).

44. בעמ"נ (חיפה) 27710-06-121 ב.ג. ביטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המסים בישראל פס' 52-53 (03.01.2022), נקבע כי קיימת הנחה עובדתית בדבר קיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזורים לבין התפשטות נגיף הקורונה. רק במקרה בו רשות המסים מבקשת לטעון כי תנאי הקשר הסיבתי אינו מתקיים במלואו, עליה מוטל הנטל להצביע על ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

45. נקודת המוצא היא שירידת במחזור העסקאות מקימה לכשעצמה חזקה עובדתית בדבר קיומו של קשר סיבתי וזאת משיקולי פשטות ויעלות במתן המענקים. ככל שרשות המסים מבקשת לטעון כי נותק הקשר הסיבתי, עליה לבסס טענתה ולסתור חזקה זו. במצב דברים זה יועבר הנטל לעוסק על מנת להוכיח כי הירידה במחזור העסקאות נגרמה בשל ההשפעה הכלכלית הנובעת מהתפשטות נגיף הקורונה (ראו עמ"נ (באר שבע) 28990-09-22 י. ע. פ. - יצחק עפר ופיתוח בע"מ נ' רשות המיסים, פס' 13 (פורסם בנבו, 26.02.2023); (עמ"נ (נצרת) 44862-06-22 חברת א.ו. שיווק תוצרת חקלאות בע"מ נ' רשות המסים פס' 46 (פורסם בנבו, 15.02.2023); ועמ"נ (מרכז) 37303-02-22 בסמרקט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל, פס' 12 (פורסם בנבו, 02.06.2023)).

46. בבר"מ 7502/22 רשות המיסים נ' פודולסקי (פורסם בנבו, 22.01.2023), בית המשפט העליון קבע כי על המשיבה להציג ראיות לכאורה על מנת לבסס את טענתה בדבר אי קיומו של קשר סיבתי והעברת הנטל לעוסק:

"ככל שלטענת רשות המיסים נותק הקשר הסיבתי בין הירידה במחזור ההכנסות של העוסק 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 הייתה הגורם הדומיננטי לשינוי. אם אכן תציג ראיות לכאורה לכך – או אז יעבור הנטל לכתפי העוסק להוכיח אחרת. כך אכן נעשה במקרה זה, אולם כפי שקבע בית המשפט לעניינים מינהליים, המשיב עמד בנטל האמור." (סעיף 22 בפסק הדין)

מן הכלל אל הפרט

47. אין חולק כי במשך ארבעה חודשים ברציפות לפני משבר הקורונה העוררת לא דיווחה על הכנסות כלשהן. העוררת טענה כי הדבר נבע בשל אופי דיווחיה ואילו המשיבה טענה כי יש להורות על החרגת העוררת מזכאות למענק בשל כך.

48. העובדה שהעוררת לא דיווחה על הכנסות במשך מספר חודשים לפני משבר הקורונה אינה שוללת בהכרח את קיומו של קשר סיבתי, אולם הדבר מהווה אינדיקציה לכך שייתכן והירידה בהכנסות לא נגרמה בהכרח בשל השפעת משבר הקורונה. מדו"ח ה-ESNA לשנת 2019 עולה כי בין החודשים 11/2019-04/2021 העוררת לא דיווחה על הכנסות כלשהן וזאת כאשר רק בחודש מרץ 2020 נגיף הקורונה התפשט בישראל. בתי המשפט שבו וקבעו כי ירידה חדה בהכנסות במשך מספר חודשים לפני משבר הקורונה מצדיקה את העברת הנטל לעוסק להוכחת קיומו של קשר סיבתי:

"בחינת הנתונים אכן מראה כי ההכנסות של המערערת אינן הכנסות זהות לאורך כל התקופה, ואכן קיימת תנודתיות בהכנסות אלו. ואולם, הנתונים מראים כי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הירידה בהכנסות החל מחודש יולי 2019 עד פברואר 2020, הינה ירדה חסרת

תקדים

...

מכל האמור, עולה כי המערערת לא עמדה בנטל שהועבר אליה להראות כי הירידה בהכנסות בשיעורים אשר פורטו בבקשות שהגישה לחודשים מרס-אפריל 2020 ומאי-יוני 2020, נובעת כולה מהפגיעה הכלכלית בשל משבר הקורונה. "עמ"נ (באר שבע) 28990-09-22 י. ע. פ. - יצחק עפר ופיתוח בע"מ נ' רשות המיסים פס' 14 (פורסם בנבו, 26.02.2023).

49. במקרים מסוימים אף נקבע כי מדובר בראיה ממשית שהיא מעבר לראיה לכאורית, המבססת את הטענה לפיה לא מתקיים קשר סיבתי:

"דומני כי מקום שבו הסתבר כי הירידה במחזורי הפעילות החלה עוד לפני משבר הקורונה, כפי שהיה במקרה דנן בהתאם לממצאיה של הוועדה, לא רק שמדובר בראיה ממשית, שהיא מעבר לראיה לכאורית, המבססת את הטענה לפיה לא קיים קשר סיבתי בין הירידה במחזורים לבין משבר הקורונה, אלא שהחזקה הראשונית, הנלמדת מעצם הירידה במחזורים, לפיה קיים קשר סיבתי כאמור, נסתרת על פניה." (עמ"נ (מרכז) 37303-02-22 בסמרקט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל, פס' 13 (פורסם בנבו, 02.06.2023).

50. לאורך כל ניהול הערר, וזאת כשהמשיבה טענה פעם אחר פעם שהעוררת לא הציגה ראיות התומכות בקיומו של קשר סיבתי, העוררת לא הציגה ראיות ממשיות מהן ניתן ללמוד על הפגיעה בפעילותה בעקבות משבר הקורונה. העוררת טענה כי בחודש אוקטובר 2018 חתמה על הסכם התקשרות מול לקוח בארה"ב אשר ממנו נובעות עיקר הכנסותיה (סעיף 1.3 לכתב הערר). העוררת נמנעה מלהציג לוועדה את ההסכם מול הלקוח בארה"ב ולא פירטה מהי תקופת ההתקשרות על פי אותו הסכם. העוררת גם נמנעה מלציין מהן ההכנסות שהיו צפויות לה על פי אותו הסכם בתקופות הזכאות. העוררת לא טענה ולא הציגה ראיות כלשהן מהן ניתן ללמוד כי הפעילות מול אותו לקוח הייתה אמורה להימשך בתקופת הזכאות. המדובר בפרטים מהותיים מהם ניתן ללמוד על ההכנסות שהיו צפויות לעוררת בשנת 2020 ועל התשובה לשאלה האם לאור תנאי ההסכם פעילותה נפגעה בעקבות משבר הקורונה.

51. תקנה 2(ה) לתקנות התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) (סדרי הדין והמינהל בוועדת הערר), תשפ"א-2020 קובעת:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

”לכתב הערר יצורפו העתק של ההחלטה נושא הערר והעתקים של כל המסמכים הנוגעים לעניין; לא צורף מסמך כאמור לכתב הערר, אף שהוא מצוי ברשות העורר, לא יסתמך עליו בעל דין בדיון בערר אלא ברשות ועדת הערר ומטעמים מיוחדים שיירשמו.”

52. למרות הוראת תקנה 2(ה), העוררת הגישה בשלבים מאוחרים של ההליך עשרות רבות של מסמכים (ראו נספחים שצורפו לתגובות מיום 5.1.23, 26.1.23, 20.3.23, 10.7.23, 17.7.23). בחינה של כל הנספחים שצורפו לתיק הערר מגלה שאין כל ראייה לגבי ההתקשרות מול הלקוח בארה"ב. בהיעדר ראיות מהותיות הנוגעות לפעילות העוררת בתקופת הבסיס והזכאות, לא ברור כיצד העוררת מבקשת לבסס את טענותיה ולטעון כי החלטת המשיבה אינה סבירה. קביעת המשיבה בדבר היעדר קיומו של קשר סיבתי הייתה ידועה לעוררת עוד טרם הגשת הערר. בהחלטה בהשגה נקבע באופן מפורש כי לא נמצא קשר סיבתי בין הירידה הנקודתית בהכנסות לבין משבר הקורונה וזאת כאשר בתקופות ללא סגרים ומגבלות העוררת לא דיווחה על הכנסות כלשהן (ראו פסי' שניה להחלטה בהשגה מיום 21.3.22).
53. במקום להציג ראיות המבססות את המשך הפעילות הצפויה מהלקוח בארה"ב, פעילות שנגדעה בעקבות משבר הקורונה, העוררת טענה כי לא התאפשר לצוות המומחים מטעמה לטוס לארה"ב לצורך הספקת השירותים ללקוח העיקרי כלומר, מתקיים קשר ישיר ובלתי ניתן לניתוק בין משבר הקורונה למגבלות הטיסה (סעיף 3.7 לכתב הערר). לתמיכה בטענה זו העוררת הציגה אסמכתאות לנסיעות לארה"ב בחודשים מאי, יוני, יולי ואוקטובר 2019.
54. כאמור, העוררת לא הציגה בדל ראייה על כך שמגבלות הטיסה מנעו מבעדה לקיים את ההסכמים מול לקוחותיה או ללוות את גידול השום בארה"ב באמצעים אחרים. יתרה מכך, העוררת נמנעה מלהציג התכתבויות מול הלקוח בארה"ב מהן ניתן ללמוד כי חוזים בוטלו או נדחו בשל מגבלות הקורונה.
55. ההפך מכך, לאור הנתונים שהובאו על ידי הצדדים במהלך הדיון ולאחריו, ספק רב אם מגבלות הקורונה הביאו לירידה בהכנסות העוררת. עד למועד הדיון, הונחו בפני הוועדה דוחות ה-ESNA של העוררת לשנים 2019-2020 ו-2022 בלבד. מדוחות ה-ESNA לשנים 2020 ו-2022 עולה כי העוררת לא דיווחה על הכנסות כלשהן בשנים אלו. נוכח העובדה שמגבלות הקורונה הוסרו במהלך שנת 2021, במהלך הדיון ביקשנו ממנכ"ל העוררת, מר אבי קליימן, להבהיר מדוע העוררת לא שבה לפעילות בשנת 2022. לשאלה זו מסר מר קליימן את הדברים הבאים:

”מר אבי קליימן:

לשאלת הוועדה, מדוע אין הכנסות לעוררת כאשר ההגבלות בשנת 2022 הסתיימו, החקלאי בארה"ב מאוד נפגע מהקורונה והפסיד הרבה כסף והוא אמר לנו שרק השנה הוא יתחיל לעבוד מחדש. לא היו לו עובדים בגלל הקורונה. זה לא חקלאי כמו פה בארץ, זה חקלאי עם מחזור של 800 מיליון דולר בשנה, יש לו שטחים עצומים והם זנחו אותם ואנחנו נצטרך לשלוח להם חומר לריפוי שאנו מגדלים בארץ ולהתחיל את



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הסיפור מחדש. זה תהליך ממושך והחברה נפגעה לכמה שנים מהקורונה הזאת." (עמ' 8 לפרוטוקול ש' 11-17- ההדגשות אינן במקור).

56. מתשובת מר קליימן ניתן ללמוד כי השפעות משבר הקורונה שהחל בשנת 2020 נמשכו תקופה ארוכה ועל כן העוררת לא דיווחה על הכנסות כלשהן גם בשנת 2022. לאחר הדיון, המשיבה הגישה העתק מדו"ח ה-ESNA לשנת 2021 של חברת קלאסיד פיתוח, שהמשיכה את פעילות העוררת בתחום השום. הנתונים העולים מדו"ח ה-ESNA לשנת 2021 שוללים את גרסת מנכ"ל העוררת בדיון. מדו"ח ה-ESNA עולה כי העוררת דיווחה בחודש אפריל 2021 על הכנסות בסך 657,800 ₪!
57. ככל שמגבלות הקורונה השפיעו על הכנסות העוררת כבר בתחילת משבר הקורונה (החל מחודש מרץ 2020), לא ברור כיצד בתקופה שבה הוטלו סגרים ומגבלות העוררת הפיקה הכנסות בשיעור של 70% מסך הכנסותיה בשנת 2019. מעבר לכך, נתון זה אינו מתיישב עם התנהלות העוררת ופעילותה כפי שתואר בהרחבה בכתב הערר. העוררת טענה כי משך גידול השום הוא כ-12 חודשים (הכוללים הכנות מקדימות לפני שתילה ומכירת יבול) כאשר ממועד השתילה בפועל ועד ליקוטו חולפים 7-9 חודשים (סעיף 1.2 לכתב הערר). לעניין אופן ההתחשבות מול הלקוח, העוררת הבהירה שהיא מקבלת את התשלום רק בתום שנת הגידול (סעיף 1.10 לכתב הערר).
58. על פי לוחות הזמנים שצוינו על ידי העוררת הרי שהכנסותיה בחודש אפריל 2021 נובעות ממתן שירותים שניתנו לכאורה בחודשים אפריל-יולי 2020, וזאת בשיא משבר הקורונה. טענת העוררת בדבר ירידה בפעילות עקב מגבלות טיסה אינן מתיישבות עם העובדה שבתחילת 2021 היא הפיקה הכנסות בגובה מאות אלפי ש"ח.
59. הטענה בדבר הפקת הכנסות בשנת 2021 הועלתה על ידי המשיבה בדיון ולאחריו. נוכח התהיות והסתירות העולות מגרסה זו, לאחר הדיון ניתנה לעוררת הזדמנות להתייחס לממצא זה ולטענות המשיבה. העוררת טענה כי מדובר בהרחבת חזית ובכל מקרה, העובדה שבשנה העוקבת החלה פעילות השום להתאושש, דווקא ממחישה את הקשר הסיבתי וירידת המחזורים בשנת 2020 (סעיף 10 לתגובה המשלימה מיום 20.3.23).
60. ראשית, הורינו לדחות את טענת העוררת בדבר הרחבת חזית. בעמ"נ 62994-01-22 **מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים**, פס' 52 (פורסם בנבו, 30.11.2022) נקבע כי ועדת הערר רשאית לדרוש את התייחסות הצדדים לעניין המחייב זאת, אף אם לא הועלה על ידי הצדדים. במקרה שבפנינו המדובר בטענה שהועלתה על ידי המשיבה כבר במהלך הדיון (עמ' 6 לפרוטוקול ש' 24-26). לא מדובר בהרחבת חזית, וזאת כאשר העוררת הייתה מודעת לעמדת המשיבה לפיה העוררת אינה זכאית למענק בנימוק של היעדר קשר סיבתי (פס' 2 להחלטה בהשגה). זאת ועוד, המשיבה התייחסה לדו"ח ה-ESNA משנת 2021 לאור הטענות שהעלה מנכ"ל העוררת במהלך הדיון. זכות הטיעון של העוררת לא קופחה וזאת כשניתנו לה די הזדמנויות להתייחס לממצא זה בדיון ובתגובות המשלימות שהוגשו לאחר הדיון.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

61. העוררת התייחסה לטענה זו בצורה לקונית, מבלי שנתנה כל הסבר לסתירות בגרסת מנכ"ל העוררת ולהיעדר ההיגיון בטיעוניה. בתי המשפט שדנו בערעורים על החלטות הועדות הדגישו את חובתה של הוועדה לוודא כי המענקים יוענקו רק למי שזכאי להם ואין פסול בבחינת טענות חדשות שהועלו במהלך ערר, כל עוד לא נפגעה זכות הטיעון של הצדדים:

"לאור הוראתו המפורשת של סעיף 21(ב) לחוק הסיוע, הרי שלוועדה הסמכות לגם לתת החלטה אחרת במקום ההחלטה שעליה עוררים. בקיומה של הסמכות לא סגי, והפעלת הסמכות צריכה להיעשות תוך מתן זכות הטיעון והאפשרות המלאה להביא נתונים ומסמכים רלוונטיים לכך. כך פעלה הוועדה, העלתה את הסוגיה, ואפשרה למערערת טיעון כמו גם הגשת מסמכים, והמערערת ניצלה אפשרות זו, טענה טענותיה והוגשו מסמכים רבים. מהשתלשלות העניינים בפני הוועדה עולה כי ניתנה למערערת מלוא זכות הטיעון בשאלת הקשר הסיבתי, ואף לא נטען כי לא ניתנה אפשרות הטיעון. אכן, אין הדבר נעשה ברגיל, שוועדה נותנת החלטה בסוגיה שונה מזו שעמדה במחלוקת בהחלטה נשוא הערר, אולם לוועדה הסמכות לכך, והשימוש בסמכות נעשה באופן ראוי, תוך מתן מלוא האפשרות לטעון ולהציג מסמכים. לאור זאת אין למצוא פגם בעובדה שהוועדה בחרה לדון בשאלת הקשר הסיבתי, לא פגם מהותי ולא פגם דיוני." (עמ"נ (ב"ש) 44553-07-22 אי.וי.אי פרויקטים פיתוח ובניה בע"מ נ' מדינת ישראל. (פורסם בנבו, 26.02.2023), פס' 7)

62. שנית, העוררת לא נתנה כל הסבר המניח את הדעת כיצד פעילות השום החלה להתאושש בשנת 2021 וזאת כשלבדבריה, גידול השום נמשך כ-12 חודשים. על היעדר ההיגיון בטיעוניה העוררת ניתן ללמוד מעצם העובדה שבשנת 2022 העוררת לא הפיקה הכנסות כלשהן לאורך כל חודשי השנה (ראו דוחות ה-ESNA של העוררת לשנת 2022 ושל חברת קלאסיד פיתוח-שם דווח על עסקאות בשיעור אפס). בהתאם לגרסת העוררת, ככל שפעילות השום החלה להתאושש בשנת 2021, לא ברור מדוע אותה מגמת התאוששות והמשך פעילות לא נמשכה גם בשנת 2022. למעלה מן הצורך, מדו"ח ה-ESNA לשנת 2023 עולה שנכון לחודש אפריל 2023 העוררת טרם שבה לפעילות ולא דיווחה על הכנסות כלשהן בשנה זו. העובדה שמחודש אפריל 2021 ועד היום העוררת לא הפיקה הכנסות כלשהן מהווה ראיה משמעותית לכך שהירידה בהכנסותיה בשנת 2020 לא נגרמה בשל משבר הקורונה. מהמחצית השניה של שנת 2022 לא הוטלו סגרים או מגבלות ולא הייתה כל מניעה שהעוררת תשוב לפעילות סדירה. נתון זה מעמיד בספק את גרסת העוררת כי חלה התאוששות בפעילותה בשנת 2021 כשלאחר מכן, העוררת חדלה מלהפיק הכנסות במשך שנתיים ועד היום.

63. משלא ניתנה התייחסות עניינית להכנסות שדווחו בחודש 04/2021 ומאידך, היעדר דיווח על הכנסות מחודש 04/21-04/23, ביום 5.7.23 הורינו לעוררת להגיש תגובה לממצאים העולים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מדוחות ה-ESNA לשנים 2022-2023. גם בתגובה זו העוררת לא נתנה כל הסבר המניח את הדעת כיצד הפיקה הכנסות בשנת 2021 בשיא משבר הקורונה וזאת כשהפעילות עבור הכנסות אלו אמורה הייתה להתבצע בתקופה בה המשק היה נתון לסגרים ומגבלות. העוררת גם לא נתנה כל הסבר כיצד הצליחה להתאושש ולשוב לפעילות בשנת 2021, וזאת כשבאותה תקופה מגבלות היציאה מישראל עדיין היו בתוקף. מעבר לכך, לא ניתן כל הסבר הגיוני כיצד העוררת הצליחה להתאושש בחודש אפריל 2021 ואילו בשנתיים שלאחר מועד זה לא הצליחה לשוב לפעילות כלשהי ולהפיק הכנסות. מלבד טענות כלליות, שהועלו ללא הצגת אסמכתאות כלשהן, לא ניתן מענה לנתונים המצביעים על היעדר קיומו של קשר סיבתי. ממצאים אלה מחזקים את קביעת המשיבה שהירידה בהכנסות לא נגרמה בשל משבר הקורונה.

64. המשיבה הציגה מספר אינדיקציות שכל אחת מהן מבססת את קביעתה בדבר היעדר קיומו של קשר סיבתי. המדובר במספר ממצאים וביניהם: הפקת הכנסות בשנת 2021 במהלך תקופת משבר הקורונה (וזאת כשהעוררת נמנעה מלהציג לוועדה נתון זה מיוזמתה), היעדר פעילות לאחר תקופת משבר הקורונה ואי דיווח על הכנסות מחודש אפריל 2021 ועד חודש אפריל 2023, הסתירות בגרסת העוררת לגבי מועד התאוששות וחזרה לפעילות, אי צירוף הסכמי ההתקשרות מול הלקוח העיקרי או ראיות המעידות על ביטול הסכמים בעקבות משבר הקורונה. כל אחד מהממצאים מבסס לבדו את הקביעה בדבר היעדר אי קיומו של קשר סיבתי. צירופם של ממצאים אלה מהווה תשתית ראייתית חזקה ומבוססת התומכת בהחלטת המשיבה כי לא מתקיים קשר סיבתי בעניינה של העוררת. נוכח ממצאים אלה אנו קובעים כי החלטת המשיבה סבירה ואין מקום להתערב בה.

2.ד החרגת העוררת מהגדרת "עוסק":

65. די בהיעדר קיומו של קשר סיבתי בכדי לדחות את הערר ולקבוע כי העוררת אינה זכאית למענק. נימוק נוסף ועצמאי המצדיק את דחיית הערר הוא החרגת העוררת מזכאות למענק בהתאם לחריגים להגדרת "עוסק" בחוק. בהחלטה בהשגה צוין כי העוררת "דיווחה על 4 דוחות אפס לפני תחילת הסגר הראשון, ולכן החברה מוחרגת מהגדרת עוסק".

66. ס"ק 9 להגדרת "עוסק" מחריג עוסק מזכאות למענק :

"עוסק שדיווח לגבי שלושת החודשים שלפני חודש מרס 2020 על מחזור עסקאות בשיעור אפס";

67. תכלית החוק היא מתן מענק לסיוע לעסקים בתשלום הוצאותיהם הקבועות, דהיינו הוצאות שאין הם יכולים להימנע מהן. מדברי ההסבר לחוק התכנית לסיוע כלכלי ניתן ללמוד כי המחוקק בחר להחריג עוסקים אשר סגרו את עסקיהם ולכן אין להם עוד הוצאות קבועות:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

“עוד מוצע להחריג מהגדרת “עוסק” כל עסק שדיווח לרשות המסים על סגירתו, עסק שהייתה ירידה מהותית בהוצאותיו לצורך ייצור הכנסה בעסקו, והוא דיווח על מחזור עסקאות של אפס בתקופה שבעדה הוא מבקש מענק, וכן עסק שבשלושת החודשים שקדמו לחודש מרץ 2020 דיווח על מחזור עסקאות בסכום אפס. לעסקים אלה אין עוד הוצאות קבועות שהם משלמים והמענק נועד לפצות בשלהן” (ה”ח ממשלה 1341 מיום 14.7.20 בעמ’ 453-454- ההדגשות אינן במקור).

68. בערר 1036-21 חוסאם מוסלמאני נ’ רשות המסים (פורסם בנבו, 08.07.2021) נקבע כי החזקה הקבועה בס”ק 9 להגדרת עוסק למענק אינה חזקה חלוטה, אלא חזקה הניתנת לסתירה. בענייננו, העוררת טענה כי הכנסותיה מושפעות מכך שמדובר בעסק עונתי ומהאופן בו היא מדווחת על הכנסותיה. בשנת 2019 הכנסות העוררת דווחו בשני דיווחים חודשיים בלבד (בחודשים 06/19 ו-10/19). עיקר הכנסות העוררת דווחו בחודש אחד (בחודש 10/19 דווח על הכנסות בשיעור שלמעלה מ-92% מהכנסה השנתית). התנהלות דומה אירעה גם במהלך שנת 2021, אז כל הכנסותיה דווחו בחודש אפריל.
69. מנתונים אלה ניתן להסיק כי העוררת מקבלת את הכנסותיה באופן מרוכז, במשך חודש-חודשיים בשנה. ככל שהעוררת הייתה מציגה ראיות התומכות בכך שהייתה אמורה להמשיך בפעילות בתקופה שבין החודשים 12/2019 - 02/2020 ולאחריה, ייתכן והיה בכך לסתור את החזקה הקבועה בחוק. הטענה כי מדובר בעסק עונתי אין בה לסתור את החזקה הקבועה בחוק. כאמור, העוררת לא הציגה ראיה כלשהי המעידה על כך שפעילותה הייתה אמור להימשך בשנת 2020. היעדר קיומם של הסכמים א או ראיות המעידות על מתן שירותים צפויים בשנת 2020 תומך בחזקה הקבועה בחוק. יתרה מכך, העוררת לא הציגה הוצאות קבועות בהן נשאה בתקופת הזכאות. התכלית העומדת להחרגת עוסק מתקיימת גם במקרה זה, וזאת כשהמענק נועד לפצות בגין הוצאות קבועות שהעוסק הוציא במהלך פעילותו.
70. המשיבה אף טענה שיש מקום להורות על החרגת העוררת מזכאות למענק בהתאם לס”ק 8 לחוק:

“עוסק שדיווח לרשות המסים בישראל על סגירת עסקו לפני תקופת הזכאות; לעניין זה, 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;”

71. החרגת “עוסק” לפי ס”ק 8 להגדרת “עוסק” מותנית בקיומם של שני תנאים מצטברים. האחד, דיווח על עסקאות בשיעור אפס לגבי תקופת הזכאות. השני, ירידה ניכרת בהוצאות שהוציא העוסק לצורך ייצור ההכנסה בעסקו בשל הפסקת פעילות העסק.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

72. מבחינת דיווחי ה-ESNA של העוררת אין חולק כי מתקיים התנאי הראשון, וזאת כשהעוררת לא דיווחה על הכנסות כלשהן בין החודשים 11/2019-03/2021 (הן באמצעות העוררת והן באמצעות חברת קלאסיד פיתוח).

73. באשר לתנאי השני, מדו"ח ה-ESNA ניתן ללמוד כי העוררת לא דיווחה על תשומות כלשהן בתקופת הזכאות. למעלה מן הצורך, במסגרת הדיון התייחסנו בהרחבה להוצאות הקבועות בהן נשאה העוררת לאורך כל תקופת משבר הקורונה.

74. המשיבה טענה כי מהדו"ח הכספי של העוררת עולה שלעוררת לא היו הוצאות הנהלה והוצאות כלליות. מביאור 5 לדו"ח הכספי הרי שהעוררת נשאה בהוצאות מחקר ופיתוח בסך של כ-265,000 ₪, אולם לא מדובר בהוצאה קבועה שהמשיבה מכירה בה.

75. סוגיה מרכזית שנדונה בערר זה היא בשאלת ההוצאות הקבועות בהן נשאה העוררת בתקופת הזכאות. העוררת טענה כי בשנת 2020 נשאה העוררת בתשלומים לגופי מחקר (המכון הוולקני והאוניברסיטה העברית) עבור זכויות שימוש בקניין רוחני בנושא טכנולוגית גידול זני שום. עוד טענה העוררת כי אין בהוצאות קבועות לכשעצמן לאשר או לשלול זכאות למענק.

76. ככלל, הוצאות מחקר הינן הוצאות הוניות ואינן בגדר הוצאות קבועות. אף העוררת הייתה מודעת לכך שהוצאות אלה הינן בגדר קניין רוחני ולראייה בסעיף 1.3 להחלטת המיסוי בהסכם שדנה בפיצול העוררת צוין כי העוררת התקשרה עם המכון הוולקני והאוניברסיטה העברית:

"המחזיקות בבעלות על הקניין הרוחני של זני השום, לצורך רכישת הזכויות למסחור הטכנולוגיה שנוצרה בפעילות השום (להלן: "הקניין הרוחני")."

77. אין חולק כי מדובר בהוצאה שהעוררת יכולה ליהנות מפירותיה במשך תקופה ארוכה, וזאת כפי שתיאר מנכ"ל העוררת במהלך הדיון:

"יו"ר הוועדה:

לאיזה תקופה אדוני צריך לממן את הוצאות המחקר?

מר אבי קליימן:

ההסכם הראשוני היה לחמש שנים א מאחר והמכון הוולקני לא מעד במשימה של להעמיד לנו זנים למכירה זה הוארך לעוד חמש שנים. לשאלת הוועדה, לכמה שנים יש לכם זכות להשתמש בטכנולוגיה שהתקבלה ממכון וולקני, אני משיב שהשימוש בזכות הזאת מותנה בהיקף פעילות מסוים בכל שנה ותשלום תמלוגים נוספים למכון וולקני ולאוניברסיטה עברית. אני לא חושב שזה היה מוגבל בזמן, אבל הרישום של הזנים הוא בדרך כלל לעשרים שנה. זן מוצלח יכולנו לרשום אותו ולקבל מין בלעדיות עולמית לעשרים שנה. כמו פטנט. " (עמ' 4 לפרוטוקול ש' 29 - ההדגשות אינן במקור)

78. תקן חשבונאות מס' 30 קובע את הטיפול החשבונאי בנכסים בלתי מוחשיים כגון הוצאות מחקר ופיתוח, ולפיו:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

א. נכס בלתי מוחשי יוכר, אם ורק אם צפוי (probable) שההטבות הכלכליות העתידיות החזויות שניתן ליחסן לנכס יזרמו אל הישות וכן העלות של הנכס ניתנת למדידה באופן מהימן. תקן זה קובע כי ישות תעריך, אם אורך החיים השימושיים של נכס בלתי מוחשי הוא מוגדר או בלתי מוגדר, ואם הוא מוגדר, הישות תעריך את אורך החיים השימושיים.

ב. לאחר ההכרה לראשונה, נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים מוגדר יופחת על פני אורך החיים השימושיים שלו בכפוף לבחינת ירידת ערך. נכס בלתי מוחשי כזה יוצג לפי עלות בניכוי הפחתה מצטברת, ובניכוי הפסדים מירידת ערך שנצברו.

ג. נכס בלתי מוחשי בעל אורך חיים שימושיים בלתי מוגדר אינו מופחת.

יוצא אפוא, כי בהתאם לתקן זה הוצאות המחקר והפיתוח אינן הוצאות שוטפות אם כי סוג של הוצאות קבועות המופחתות בהתאם להוראת התקן.

79. אף אם נאמץ את עמדת העוררת שדמי הרישוי לא הקנו לעוררת בעלות על הקניין הרוחני מושא מחקרי השום, לכל הפחות, תשלומים אלה הקנו לעוררת רישיון לשימוש ומסחור של זכויות הקניין הרוחני למשך שנים ארוכות. אם לא די בכך, אין חולק כי בחודשים ספטמבר-אוקטובר 2020, העוררת הפסיקה לממן את הפעילות המחקרית של מכון וולקני או צמצמה אותה באופן משמעותי כפי שעולה מהתכתבות שנערכה מול נציגת מכון וולקני ביום 26.2.2020:

“בהמשך לשיחתנו הטלפונית בשבוע שעבר לבקשתך הריני להעלות על הכתב כי מכון וולקני חתם עם חב' קלסייד על הסכם מחקר ופיתוח בשנת 2012 במסגרתו החברה שילמה לוולקני דמי מחקר בתשלומים קבועים לפי לוח התשלומים שנקבע בין הצדדים. המחקר הוארך מספר פעמים והחברה מימנה את הפעילות המחקרית עד ספטמבר 2020. במועד זה הוחלט בין הצדדים על הפסקת תקופת המחקר. החברה מחזיקה ברישיון שימוש ומסחור של תוצרי המחקר אשר הושגו במסגרת הסכם המחקר והועברו לרשות החברה.”

80. ביום 27.2.2022 הבהירה נציגת מכון וולקני כי בשנת 2022 הרישיון של החברה לגבי תוצרי המחקר צומצם לאור היעדר פעילות מסחרית ונשארה בו קבוצה מצומצמת מאוד של חומר צמחי אשר נוצר במהלך תוכנית המחקר (ראה התכתבות בין נציגת מכון וולקני לנציג רשות המסים מיום 27.2.2022). העוררת שבה וטענה כי המשיכה לשלם את דמי הרישוי עבור שימור ותחזוקת זני השום שפותחו במסגרת תוכנית המחקר. ראוי לציין כי העוררת לא הציגה ראיה כלשהי לכך שתשלום דמי הרישוי נדרש לשם פעילותה מול לקוחותיה. במסגרת זו, לא רק שהעוררת לא הציגה הסכמים מול לקוחותיה, אלא שהעוררת אף לא הציגה נתונים מהם ניתן ללמוד כי דמי הרישוי היוו הבסיס להפקת הכנסות מול לקוחותיה בשנת 2020.

81. אנו סבורים כי במקרה זה העוררת לא עמדה בנטל להוכיח כי הוצאות המחקר בהן נשאה מהווים הוצאות קבועות. למעלה מן הצורך, בחוק נקבע כי די בכך “שחלה ירידה ניכרת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בהוצאות" שהוציא העסק לצורך ייצור הכנסה בשל הפסקת פעילותו. מהמידע שנמסר ממכון וולקני עולה כי מימון המחקר הסתיים לפני תקופת הזכאות. מתגובת העוררת מיום 10.7.23 עולה כי התשלום האחרון ששולם על ידי העוררת לגופי המחקר היה ביום 27.8.20. מהנתונים שהוצגו על ידי העוררת אין חולק כי לאחר תאריך זה העוררת לא נשאה בתשלומים כלשהם לגופי המחקר. אף במידה והעוררת נשאה בחלק מהוצאות מחקר בשנת 2020, הרי שחלה ירידה בהוצאות המחקר במהלך תקופת הזכאות.

82. מכל האמור לעיל, הרי שהעוררת מוחרגת מזכאות למענק וזאת לנוכח היעדר דיווח על הכנסות במשך למעלה משלושה חודשים לפני הקורונה. העוררת לא הציגה ראיה כלשהי ממנה ניתן ללמוד על הסכמים או התקשרויות היו צפויים להניב לה הכנסות בשנת 2020. למעלה מן הצורך, נוכח הירידה בהוצאות העוררת בתקופת הזכאות ומבלי שהעוררת דיווחה על הכנסות כלשהן בתקופה זו, ניתן לקבוע כי מתקיים גם החריג הקבוע בס"ק 8 לחוק. כל אחד מהחריגים מצדיק את דחיית הערר וזאת בנוסף לקביעתנו שלא מתקיים התנאי של קיומו של קשר סיבתי.

3.ד דחיית טענות המשיבה בנוגע להחלטה על שינוי מבנה

83. למרות התוצאה אליה הגענו, מצאנו מקום להתייחס לטענות המשיבה בדבר היעדר קשר סיבתי לאור העברת פעילות העוררת לחברת קלאסיד פיתוח. בהחלטה בהשגה צוין כי בכוונת המשיבה לשלוח לעוררת הודעת קנס גירעון ואף לשקול נקיטת הליכים פליליים לפי סעיף 22 לחוק. במצב דברים זה, ראוי שנעמוד על טענה זו בטרם המשיבה תעשה שימוש בסמכויות אלה. יובהר שככל והמשיבה תחליט להטיל קנס גירעון לעוררת עומדת זכות להגיש השגה וערר על החלטה זו.

84. המשיבה ביססה את טענתה בדבר היעדר קיומו של קשר סיבתי בשני נימוקים מרכזיים. האחד, היעדר קיומן של ראיות המעידות על הפגיעה בפעילות העוררת בעקבות משבר הקורונה. השני, העובדה שבביאור 1 לדו"ח הכספי לשנת 2020 צוין כי בתאריך 1.4.20 העוררת חדלה מפעילות עסקית. לעמדת המשיבה, שינוי המבנה והעברת הפעילות לחברת קלאסיד פיתוח שוללים את טענת העוררת בדבר התקיימותו של קשר סיבתי, מאחר ובשנה זו הפעילות בוצעה תחת חברת קלאסיד פיתוח שהיא חברה אחרת.

85. הגם שמדובר בשתי ישויות משפטיות נפרדות דין טענה זו להידחות. המשיבה התעלמה מעצם העובדה שההחלטה על שינוי מבנה והעברת הפעילות לקלאסיד פיתוח ניתנה לאחר הגשת הבקשה למענק. ההחלטה על שינוי המבנה בעניינה של העוררת התקבלה ביום 8.12.20, כחודשיים לאחר תקופת הזכאות. על פי החלטה זו בעלי המניות בעוררת יקימו חברה חדשה אשר תוחזק בשיעורי החזקה זהים להחזקתם בעוררת (סעיף 1.13 להחלטה). כמו כן, המעבר מפעילות העוררת לחברה הקולטת יחול רטרואקטיבי ביום 31.3.20. שינוי המבנה בוצע משיקולים עסקיים וביניהם, צמצום וחסכון בעלויות הנובעות מהגשת דיווחים כפולים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- לרשויות רגולטוריות. בהתאם לסעיף 3.17 להחלטה, העוררת והחברה החדשה התחייבו לכלול בדוחות הכספיים ביאור לעצם שינוי המבנה.
86. אכן, בדו"ח הכספי שהוגש לשנת 2020 בעניינה של קלאסיד פיתוח צוין כי פעילות החברה החלה ביום 1.4.20 על אף שנרשמה ברשם החברות ביום 14.1.21. בדו"ח צוין כי חברת קלאסיד פיתוח קלטה את כל נכסי העוררת, התחייבויותיה ופעילותה (סעיף 5 לדו"ח הכספי בעניינה של קלאסיד פיתוח - באור 1). מהחלטת המיסוי ניתן ללמוד באופן ברור כי חברת קלאסיד פיתוח באה בנעליה של העוררת בכל הנוגע לפעילות בתחום השום. השינוי המבני שנערך הוא משיקולים עסקיים ומדובר בפעילות זהה בחברות המוחזקות על ידי אותם בעלי מניות. טענת המשיבה כי העוררת חדלה מפעילותה ביום 1.4.20 הועלתה תוך התעלמות מהעובדה שבמועד זה העוררת הייתה פעילה והפעילות הועברה באופן רטרואקטיבי רק בשנת 2021.
87. ייתכן והיה מקום להורות לעוררת להגיש את הבקשה למענק תחת חברת קלאסיד פיתוח, אליה הועברה הפעילות. יחד עם זאת, הבקשה למענק הוגשה על ידי העוררת בתאריך 30.11.20, טרם המועד בו ניתנה החלטה על פיצול העוררת. העובדה שלאחר הגשת הבקשה למענק המשיבה הסכימה לפיצול החברות אינה מונעת ממנה לקבל מענקי לפי הוראות החוק. במצב דברים זה, יהיה נכון לראות בחברת קלאסיד פיתוח כחברה שהמשיכה את פעילות העוררת. לא אחת המשיבה נוהגת להכיר בעוסקים שהעבירו פעילות מעוסק מורשה לחברה או מחברה אחת לחברה אחת כ"עוסק ממשיך". החלטה דומה הייתה אמורה להתקבל גם בנסיבות של ערר זה, ככל שהעוררת הייתה עומדת בתנאי הסף של דרישת הקשר הסיבתי.
88. מהחומרים שהובאו בפנינו ולאחר בחינת טענות הצדדים, לא מצאנו כי העוררת התרשלה בהגשת הבקשה למענק. בהתאם לכך, אנו סבורים שאין מקום לנקיטת הליכים כגון, הטלת קנס בשל הגשת תביעה ביתר או הליכים פליליים לפי סעיף 22 לחוק.

ה. סוף דבר

89. לאור כל האמור לעיל, לא מצאנו כי נפל בהחלטת המשיבה פגם או טעות המצדיקים התערבות בהחלטתה. המדובר בהחלטה סבירה, עניינית ומנומקת. בנסיבות אלו, הערר נדחה.
90. אנו מחייבים את העוררת בהוצאות המשיבה בסך 15,000 ₪. הסכום ישולם בתוך 30 ימים מהיום, שאם לא כן יישא הסכום הפרשי הצמדה וריבית מהיום ועד מועד התשלום בפועל.
91. ככל שלעוררת שולמה מקדמה עבור תקופת זכאות זו, המקדמה תוחזר למשיבה בתוך 14 ימים מהיום, כשהתשלום יישא הפרשי הצמדה כחוק, ממועד קבלת המקדמה ועד לתשלום 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, ט' אב תשפ"ג, 27/07/2023, בהעדר הצדדים.

2830-22

וסאם עזאם, רו"ח
חבר הוועדה

ד"ר ערן בר, עו"ד
יו"ר הוועדה