



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עררים 23-1220 22-2878

לפני כבוד חברי הוועדה:

נדב כנען, עו"ד - יו"ר

ברוך ברוכי, רו"ח - חבר

אמג"ר יעריית בע"מ מס' 512156621

העוררת:

ע"י ב"כ עו"ד דורון אדיר יפת

נ ג ד

רשות המסים - היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

המשיבה:

רחוב בן גוריון 38 רמת גן

דוא"ל: corona.ararim@taxes.gov.il

החלטה

1. העררים שלפנינו עוסקים בשאלת קיומו של קשר סיבתי בין מגפת הקורונה לבין הירידה במחזורי העוררת בתקופות הזכאות (בהשוואה לתקופות הבסיס).
2. נקדים ונציין כי לאחר שבחנו את הדברים, הגענו למסקנה כי יש מקום לקבל את העררים באופן חלקי, מהנימוקים שיפורטו להלן.

רקע עובדתי ודיוני

3. העוררת, חברה העוסקת בהובלות ובגידול עופות, הגישה בקשות למענקי הוצאות קבועות עבור תקופות הזכאות נובמבר-דצמבר 2020 ומאי-יוני 2021, לפי חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – "החוק").
4. המשיבה העניקה לעוררת מקדמות בהתאם לבקשותיה בסכומים של 137,582 ₪ עבור תקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020 ו-250 אלף ₪ עבור תקופת הזכאות מאי-יוני 2021.
5. המשיבה דחתה את בקשות העוררת למענקים, וקבעה כי לא נמצא קשר סיבתי בין התפרצות מגפת הקורונה לבין הירידה בהכנסות בתקופת הזכאות (בהשוואה לתקופת הבסיס). בעניין זה הפנתה המשיבה אל מספר נתונים: העלייה השנתית בהכנסות העוררת מ-28.7 מיליון ₪ בשנת 2019 לכ-30 מיליון ₪ בשנת 2020; העלייה בהכנסות העוררת בתקופות הסגר הראשון והשני בהשוואה לתקופת הבסיס המקבילה; ובדיקה מדגמית שנערכה מול לקוח גדול של העוררת בשם "טל הל יסכה" שממנה עלה כי הפעילות בין החברות הופסקה בנובמבר 2020 וחזרה בספטמבר 2021, וזאת מסיבות שאינן נוגעות למגפת הקורונה אלא למחלוקות מסחריות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

6. עוד באותו יום (27.6.22) הגישה העוררת השגה על החלטות המשיבה, ביחס לשתי תקופות הזכאות.
7. המשיבה דחתה השגה זו ביום 25.10.22, לאחר שקבעה כי היא אינה מתייחסת לאף אחד מהסעיפים הרשומים בהודעת הדחייה.
8. מכאן הערר הראשון שלפנינו (ערר 2878/22), שהוגש ביום 14.11.22.
9. יצוין, כי העוררת סימנה במערכת הממוחשבת כי הערר שהגישה מתייחס לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020 וצירפה את ההחלטה בהשגה המתייחסת לתקופה זו, אך לצד זאת ציינה בערר גם את מספר הבקשה התואם את תקופת הזכאות מאי-יוני 2021.
10. ביום 7.2.23 התקיים דיון בערר. במהלך הדיון הבהיר יו"ר הוועדה לעוררת כי היא הגישה ערר המתייחס לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020 בלבד, ובסיומו הוצעה לצדדים הצעת פשרה המתייחסת לשתי תקופות הזכאות. הוועדה הבהירה לעוררת כי ככל שהצעה לא תתקבל, יהיה עליה להגיש ערר חדש במערכת ולצדו בקשה להארכת מועד להגשת ערר, על מנת שניתן יהיה לדון בתקופה הנוספת.
11. ביום 12.2.23 הודיעה העוררת כי היא אינה מסכימה להצעת הפשרה שהציעה הוועדה, והוסיפה כי הערר שהגישה מתייחס לשתי התקופות שכן שתי ההשגות נדחו באותו יום.
12. עוד באותו יום הבהירה הוועדה לעוררת פעם נוספת כי ככל שהיא מבקשת לדון בתקופת הזכאות הנוספת עליה להגיש ערר נפרד במערכת ביחס לתקופה זו ולצרף לו את הבקשה להארכת מועד. העוררת התבקשה להבהיר עד ליום 15.2.23 אם היא מבקשת להגיש ערר נוסף או להסתפק בערר שהגישה.
13. ביום 15.2.23 הודיעה העוררת כי על אף שהיא סבורה כי הערר שהגישה מתייחס לשתי התקופות, היא תגיש בקשה להארכת מועד עבור התקופה הנוספת, מאי-יוני 2021.
14. באותו יום הבהירה הוועדה לעוררת פעם נוספת, כי עליה להגיש את הבקשה להארכת מועד באמצעות פתיחת תיק חדש במערכת, וזאת עד ליום 22.2.23.
15. ביום 21.2.23 הגישה העוררת את הבקשה להארכת מועד להגשת ערר עבור התקופה שלפנינו, אולם על אף ההבהרות החוזרות והנשנות של הוועדה, בקשה זו הוגשה בערר המתייחס לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020, ולא בתיק ערר חדש.
16. לנוכח האמור הבהירה הוועדה בהחלטתה באותו יום, כי ככל שהעוררת לא תפתח תיק חדש במערכת ביחס לתקופת הזכאות הנוספת, לא יהיה מקום לבחון את זכאותה ביחס אליה במסגרת הערר שהוגש.
17. בעקבות החלטה זו פתחה לבסוף העוררת ביום 22.2.23 תיק חדש במערכת המתייחס לתקופת הזכאות מאי-יוני 2021 (ערר 1220/23) וצירפה לו את הבקשה להארכת מועד.
18. המשיבה התנגדה לבקשת הארכה שהגישה העוררת, אולם ועדת הערר קיבלה את הבקשה בהחלטתה מיום 1.3.23, תוך חיובה של העוררת בהוצאות ההליך בסכום של 1,500 לנוכח התנהלותה, כפי שפורטה לעיל.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

טענות הצדדים

טענות העוררת בכתב הערר

19. העוררת מצרפת לערר מכתב מטעמה של הלקוחה חברת טל הר יסכה, שבו נכתב כי הפעילות בין הצדדים הופסקה עקב משבר הקורונה, שבעקבותיו נגרמו הפסדים שהביאו לצמצום הפעילות מול העוררת, וכי לאחר שהמשק חזר לפעילות רגילה חודשו הקשרים בין החברות בחודש יולי 2021.

טענות המשיבה בכתב התשובה

20. המשיבה חוזרת על נימוקיה מהודעות הדחייה לעניין היעדר קיומו של קשר סיבתי, ומדגישה את העלייה בהכנסות העוררת דווקא בתקופות שבהן הוטלו סגרים. המשיבה שבה ומדגישה כי הירידה בהכנסות העוררת נובעת בעיקרה מהפסקת הפעילות מול הלקוחה, חברת טל הר יסכה.

21. בהמשך לכך טוענת המשיבה כי יש להעדיף את המכתב מסמנכ"ל הכספים של הלקוחה (שצורף לתשובה), על פני המכתב שצירפה העוררת, שכן מדובר במכתב שלא נחתם ולא צוין עורכו, ומאחר שהוא לא מתייחס לגרסה הראשונה שנמסרה כאמור למשיבה.

טענות העוררת בכתב התגובה

22. העוררת טוענת כי היא מנהלת שני עסקים תחת אותו עוסק: אחד של הובלות והשני של גידול ושיווק עופות. העוררת מוסיפה כי העסק השני של גידול ושיווק העופות הושבת לחלוטין בתקופה הרלוונטית, כפי שעולה מאישור רואה החשבון המצורף, וההכנסות בו ירדו מכ-13.9 מיליון ₪ לכ-6.9 מיליון ₪. העוררת מוסיפה כי ההכנסות של שנת 2021 נבעו מחזרה לעבודה לאחר סיום הסגרים ועליית מחירים של כ-15%.

דיון והכרעה

23. לאחר שבחנו את טענות הצדדים, את החומרים שלפנינו ואת המצב המשפטי, הגענו כאמור למסקנה כי יש לקבל את העררים באופן חלקי.

קשר סיבתי - כללי

24. התנאי הבסיסי למתן המענק שלפנינו הוא קיומה של ירידה במחזור ההכנסות בין תקופת הזכאות לבין תקופת הבסיס (היינו – התקופה המקבילה בשנת 2019), וזאת בשיווק המזכה במענק ביחס לכל אחת מהתקופות, כפי שנקבע בחוק. אולם, אין די בירידת מחזורים כשלעצמה. סעיף 8(3) לחוק קובע תנאי נוסף: "הירידה במחזורי העסקאות כאמור בפסקה (2) נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש". תנאי דומה נקבע גם בסעיף 1(ג) להחלטת הממשלה מס' 5015 מיום 20.4.24.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

25. דרישת הקשר הסיבתי עומדת בבסיס החוק והחלטת הממשלה, ומהווה תנאי מקדמי הכרחי לצורך זכאות למענק. בהחלטות השונות של ועדות הערר נקבע כי עצם עמידתו של העסק בשיעור הירידה המזכה במענק בהתאם לנוסחה יוצרת הנחה בדבר התקיימותו של קשר סיבתי, וכי ככל שמתקיימת ירידה במספר רב יותר של תקופות זכאות, כך מתחזקת הנחה זו. אולם, המשיבה יכולה להצביע על ממצאים עובדתיים מהימנים המערערים חזקה זו, ואז יועבר נטל ההוכחה לעוסק להראות את הקשר בין התפשטות נגיף הקורונה לבין הירידה במחזורי ההכנסות בתקופת הזכאות (בהשוואה לתקופת הבסיס).
26. עמדה זו התקבלה גם על ידי בית המשפט העליון (ובתי המשפט המחוזיים). כך לדוגמא קבע בית המשפט העליון בעניין פודולסקי:

"הלכה למעשה, הדרך להוכיח עמידה בתנאי זה היא הצבעה על נתונים של ירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס. הא – ותו לא. אכן, ייתכן שגרמו לירידה במחזורי העסקאות נסיבות אחרות, אך אין דרכו של המשפט לדרוש הוכחת יסודות שליליים (במקרה זה, אי-קיומם של גורמים אחרים לירידה במחזורי העסקאות). גם בחיי המעשה, רשות המסים אינה דורשת הוכחה כאמור מכל עוסק הפונה בבקשה בהתאם לחוק. הדברים אף עולים בקנה אחד עם תכליתו של החוק, שהיא מתן מענה יעיל ומהיר למשבר הכלכלי שאילו נקלעו עסקים רבים על רקע מאורעות השעה (ראו: דברי הסבר להצעת חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020, ה"ח 432, 453). ככל שלטענת רשות המסים נותק הקשר הסיבתי בין הירידה במחזור ההכנסות של העורך לבין השלכותיו של נגיף הקורונה – קרי, כי לא מתקיים התנאי הקבוע בסעיף 3(8) לחוק – על רשות המסים לבסס טענתה זו ולסתור את החזקה באשר לכך שמגפת הקורונה היתה הגורם הדומיננטי לשינוי. אם אכן תציג ראיות לכאורה לכך – או אז יעבור הנטל לכתפי העוסק להוכיח אחרת." (בר"מ 7502/22 רשות המסים נ' פודולסקי, ניתן ביום 22.1.22, פיסקה 22. ראו גם עמ"נ (חיפה) 27710-06-121 ב.ג. ביטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המיסים בישראל (ניתן ביום 3.1.22, פסקאות 52 ו-53 לפסק הדין, עמ"נ 49628-08-22 הגר רם תשתיות בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים, ניתן ביום 2.12.22, פסקאות 9א-ב).

קשר סיבתי – המקרה שלפנינו

27. במקרה שלפנינו, הנתונים שאליהם הצביעה המשיבה כמערערים את הקשר הסיבתי הם העלייה השנתית בהכנסות העוררת מ-27.6 מיליון ש"ח בשנת 2019 ל-29.4 מיליון ש"ח בשנת 2020 (על אף הסגרים והמגבלות שהוטלו בשנה זו), וכן העלייה בהכנסות בתקופת הסגר הראשון בהשוואה לתקופה המקבילה בשנת 2019. לטענת המשיבה, הירידה הנקודתית בהכנסות בתקופות הזכאות מושא הערר נבעה בשל הפסקת פעילות מול הלקוח העיקרי,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- חברת טל יסכה, וזאת בשל אי הגעה להבנות מסחריות ומסיבות שאינן קשורות לקורונה, כפי שעולה ממכתבו של סמנכ"ל הכספים של חברה זו.
28. בנוגע לנתון הראשון, עלייה שנתית במחזורי ההכנסות עשויה אמנם להוות אינדיקציה בעלת משקל מסוים להיעדר קשר סיבתי, שכן היא יכולה להעיד, במקרים מסוימים, כי הירידה המזכה שהתרחשה בחלק מתקופות הזכאות במהלך אותה שנה היא למעשה נקודתית או מקרית, ובכל מקרה לא נובעת מהשפעות הקורונה.
29. לצד זאת יש להדגיש כי מדובר באינדיקציה בלבד (כשמה כן היא), שלכל היותר יש בה כדי להעביר את נטל ההוכחה לעוסק, וודאי שאין בה די כשלעצמה כדי להוות נתון מכריע המסיים את הדיון. המחוקק ביסס את הנוסחה לקבלת מענק על השוואה בין תקופות דו-חודשיות ולא על השוואה שנתית, ולפיכך ייתכנו מצבים שונים שבמסגרתם תירשם עלייה שנתית בהכנסות, כשלצידה תתרחש בחודשים מסוימים פגיעה בהכנסות כתוצאה מהתפרצות הקורונה, שתזכה במענק. בעניין זה נקבע: " ... אין בידינו לקבל את טענת המשיבה לפיה בעליית המחזורים בשנת 2020 יש כדי לנתק את הקשר הסיבתי או אף לתמוך בנייתוק הקשר הסיבתי במקרה שבפנינו ; החלטת הממשלה והחוק אינם קובעים תנאי הבוחן את מחזורי העסקאות השנתיים." (ערר 1845/21 ג'י.אן.סי החזקות בע"מ נ' רשות המיסים, פורסם באתר הוועדה, 10.2.22, וכן ערר 2018/21 לוסטיגמן, לפלר – עורכי דין נ' רשות המיסים, פסקה 29, ערר 1238-22 עציון, הנדסת חשמל בע"מ נ' רשות המיסים, ניתן ביום 31.12.21, פסקאות 93-95). מדובר אפוא בנתון מסייע לבחינת הקשר הסיבתי, אך לא בנתון מכריע.
30. עוד יש לזכור בעניין זה, כי ההשוואה בין שנת 2019 לשנת 2020 כולה עלולה להטעות, שכן שנת 2020 כוללת בתחילתה מספר חודשים שבהם טרם התפרצה המגפה, ולפיכך הכללתם בחישוב המשווה משבשת את היכולת לבודד את מידת הפגיעה של העסק מהמגפה.
31. בנסיבות שלפנינו, השוואה בין התקופות מרץ-דצמבר בשתי השנים (כלומר בנטרול החודשים ינואר-פברואר 2020 שקדמו להתפרצות המגפה), מעלה כי בתקופה זו לא ארעה עלייה בהכנסות העוררת אלא ירידה קלה בשיעור כ-2.8% (מסכום של 25.6 מיליון ₪ ב-2019 לסכום של 24.9 מיליון ₪ בתקופה המקבילה בשנת 2020).
32. יתרה מכך, החל מתקופת הזכאות מאי-יוני 2020 היתה לעוררת ירידה נמשכת בהכנסות בהשוואה לתקופות הבסיס המקבילות, הגם שלא תמיד בשיעור המזכה במענק בהתאם לחוק (למעט בתקופות הזכאות מושא הערר שלפנינו וכן בתקופה מרץ-אפריל 2021).
33. לנוכח נתונים אלו, אין בהתקיימותה של עלייה שנתית בהכנסות משנת 2019 לשנת 2020 כדי לערער את ההנחה הראשונית בדבר קיומו של קשר סיבתי, הנובעת מעמידתה של העוררת בשיעור הירידה המזכה במענק. למעשה יש לומר כי קיומן של שבע תקופות זכאות שבהן חלה ירידה, ובכלל זאת שלוש תקופות זכאות שבהן חלה ירידה בשיעור המזכה במענק, דווקא מחזקות את ההנחה הראשונית בדבר קיומו של קשר סיבתי.
34. האינדיקציה השנייה שהעלתה המשיבה, ביחס לעלייה בהכנסות העוררת במהלך הסגר הראשון (החודשים מרץ-אפריל 2020), אף היא אינה משכנעת. מדובר בתקופה הראשונה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- שבה הוטלו מגבלות, ובקרב עסקים רבים חלף פרק זמן לא מבוטל עד שהפגיעה כתוצאה ממגבלות אלו באה לידי ביטוי בהכנסות. כך למשל נקבע באחת מההחלטות הוועדה: **"ישנם עסקים שנפגעו בתקופות שונות לאורך חודשי מגפת הקורונה, ולעיתים קרובות בשל תזרים מזומנים הנובע מעבודות שבוצעו קודם לכן או בשל אופי העסק ישנו מעין "אפקט מושהה", שבו ניכרת ירידה רק בשלב מאוחר יותר.**" (ערר 2809/22 אינץ' מדיה (2017) בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 7.2.23, פסקה 41).
35. גם בעניינה של העוררת שלפנינו ניתן לראות כי הירידה בהכנסה (בהשוואה לשנת 2019) החלה רק בחודשים מאי-יוני 2020, והתגברה באופן בולט החל מחודש דצמבר 2020, שממנו ואילך הכנסותיה החודשיות לא עלו על 1.3 מיליון ₪ (בהשוואה למחזור חודשי ממוצע בסכום של כ-2.4 מיליון ₪ בשנת 2019), וזאת עד להסרת המגבלות בחודש יולי 2021.
36. מכאן, שהעלייה בהכנסות העוררת במהלך הסגר הראשון אינה יכולה להעיד על היעדרו של קשר סיבתי.
37. הממצא השלישי והמרכזי ביותר שעליו הצביעה המשיבה נוגע להפסקת עבודתה של העוררת עם לקוחתה, חברת טל הל יסכה, לטענת המשיבה בשל סיבות מסחריות שאינן נוגעות כלל לקורונה. בנושא זה הפנתה המשיבה להודעת דוא"ל מיום 23.6.22 שקיבלה, בעקבות פנייתה, ממר משה משיח, סמנכ"ל כספים בקבוצת יסכה, ובה נכתב כי **"אי הפעילות בתקופה שציינת – (נבעה מ) אי הגעה להבנות מסחריות בקשר עם הפעילות"**.
38. במענה למכתב זה המציאה העוררת מכתב לא חתום, מגורם לא ידוע, הנושא את הסמליל של חברת טל הל יסכה (מיום 5.7.22). במכתב זה נכתב: **"בהמשך לבקשתכם הרינו לציין ולהבהיר כי הפעילות בין הצדדים הופסקה עקב משבר הקורונה, שבעקבותיו נגרמו הפסדים. עקב הפסדים אלו צומצמה הפעילות של חברתנו מולכם, ולאחר שהמשק חזר לפעילות רגילה חודשה פעילות זו מחודש יולי 2021"**.
39. לנוכח הסתירה הקיימת בין שני המכתבים בנוגע לסיבה שהביאה להפסקת פעילותה של חברת טל הל יסכה עם העוררת, נראה כי יש להעדיף את מכתבו של סמנכ"ל הכספים שהמציאה המשיבה, מאחר שכותב המכתב שהמציאה העוררת אינו ידוע והמכתב אינו חתום, ואף לא ניתן בו הסבר לנאמר במכתבו של סמנכ"ל הכספים, שהוא מוקדם יותר.
40. עוד יוער בהקשר זה, כי העוררת לא ידעה לספק הסברים ברורים לאמור במכתב שהמציאה, כלומר לקשר בין משבר הקורונה לבין הפסקת עבודתה מול חברת טל הל יסכה, וזאת למרות שנשאלה על כך מספר פעמים במהלך הדיון. כל שטענה העוררת בעניין זה הוא כי חברת טל הל יסכה הפסיקה את פעילות השיווק שלה כתוצאה ממשבר הקורונה, אך כי לא ידוע מאיזו סיבה במדויק (ראו תשובותיו של ב"כ העוררת, שורות 17-4). לא למותר לציין בעניין זה, כי מנהלה של העוררת לא מצא לנכון לנכוח בדיון.
41. כמו כן יש להוסיף בעניין זה, כי לטענת המשיבה, חברת טל הל יסכה לא הפסיקה את פעילותה ולא נפגעה מהקורונה, אולם מאחר שמדובר בחברה אחרת שעניינה אינו נדון



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בפנינו, לא ניתן להציג את נתוני ההכנסות של בפני הוועדה (ראו דבריו של ב"כ המשיבה, עמ' 2-3 לפרוטוקול).

42. בנסיבות אלו אנו מוצאים לנכון לקבל את טענת המשיבה במישור זה. אלא, שאין במסקנה זו בדבר הגורם להפסקת הפעילות עם חברת טל הל יסכה כדי להצדיק את שלילת המענקים במלואם מהעוררת. זאת, משום שגם נטרול ההכנסות שקיבלה העוררת מחברה זו (בתקופות הבסיס ובתקופות הזכאות), עדיין מביא לכך שהיא זכאית למענקים בתקופות מושא הערר שלפנינו.

43. יודגש, כי חישוב מעין זה מותיר רק את ההכנסות שקיבלה העוררת ממקורות אחרים, ומציג את הירידה בהכנסות שנגרמה לעוררת כתוצאה ממגפת הקורונה בלבד, כלומר תוך קבלת ההנחה כי חברת טל הל יסכה הפסיקה את עבודתה מולה מסיבות שאינן קשורות לקורונה (כפי שטוענת המשיבה).

44. בהתאם לחישוב זה, העוררת זכאית למענק בסכום של 174,570 ₪ עבור תקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020, ובסכום של 128,637 ₪ בתקופת הזכאות מאי-יוני 2021.

תוצאה

45. לנוכח המפורט לעיל, העררים מתקבלים באופן חלקי, בהתאם לחישוב החלופי ולסכומים שפורטו בפסקה 43 לעיל.

46. לנוכח התוצאה שאלה הגענו ובהתחשב בהתנהלות העוררת, כפי שפורטה לעיל, כל צד יישא בהוצאותיו.

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

ניתנה היום, ח' ניסן תשפ"ג, 30/03/2023, בהעדר הצדדים.


ברוך ברוכי, רו"ח
רו"ח חבר


נדב כנען, עו"ד
יו"ר הוועדה