



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 22-3033

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

העוררת: ד. אתגר ביצוע ואחזקות (2002) בע"מ, ח.פ. 513329748
ע"י ב"כ מר/גברת הילה אהרן חנין

נ ג ד

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

החלטה

1. העוררת היא חברה הפועלת בענף הבניה ומבצעת עבודות שיפוצים ואחזקות. חלק מהכנסותיה, מתקבלות מעבודות שהיא מבצעת עבור חברת ד. אתגר ניהול נכסים בע"מ (להלן – החברה הקשורה) – חברה יזמית המחזיקה גם בנדל"ן להשכרה. שתי החברות מוחזקות על ידי בעל מניות אחד בשליטה מלאה. הערר נסוב על בקשת העוררת למענק בגין תקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020.
2. בקשת העוררת למענק נדחתה. המשיבה ציינה בהחלטתה כי יש לנטרל את הכנסותיה של העוררת מהחברה הקשורה בתקופת הבסיס, וכי בנטרול הכנסות אלו לא חלה ירידת מחזורים המזכה במענק. העוררת הגישה השגה והסבירה כי לא מדובר בהתחשבות פנימית, אלא בעבודות של ממש שאותן ביצעה העוררת. להשגה צורפו החשבוניות שהוצאו לחברה הקשורה בגין העבודות.
3. המשיבה חזרה על עמדתה ודחתה את ההשגה מהנימוקים הבאים:

אין מחלוקת בהשגה כי מדובר בצד קשור, ולכן מחזור הבסיס נקבע בנטרול החשבוניות (צ"ל בנטרול החשבוניות) מאותו צד קשר בהתאם לחוק, ראה החלטת ועדת ערר מספר 22-1591 פוליסדד.

נציין כי בשנת 2019 החברה חייבה את אותו צד קשורה (צ"ד קשור) בחשבוניות (צ"ל בחשבוניות) בסך של כ-1 מיליון ש"ח, אך בשנת 2020 כאשר הכנסות אותו צד קשור לא ירדו בצורה משמעותית, המשיגה חייבה את הצד הקשור בסך של כ-180 אלף ש"ח בלבד.

4. מכאן הערר שבפנינו.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

טענות הצדדים

5. בכתב הערר הסבירה העוררת מהם השירותים שהיא העניקה לחברה הקשורה – שיפוץ מבנה המושכר על ידי החברה הקשורה לצד שלישי, וכן עבודות בניה במסגרת פרויקט נדל"ן בשם "יואל סגל", בהן משמשת החברה הקשורה כחברה קבלנית. הוסבר כי הפרויקט החל בחודש אוגוסט 2019 והסתיים בחודש אוגוסט 2021, וכי בשלב ראשון נעשו העבודות על ידי העוררת. הודגש כי רישום ההכנסות של החברה הקשורה נעשה בהתאם ל"טופס 50", כך שההכנסות וההוצאות אינן משתקפות באותו עיתוי בדוחות, אך יש הקבלה בין פעילות החברה הקשורה לפעילות העוררת.
6. לבקשת יו"ר הוועדה, מסרה העוררת פרטים נוספים והבהרות. העוררת הבהירה כי לפני פרוץ מגפת הקורונה, הוחלט כי העוררת היא זו שתבצע את העבודות בפרויקט "יואל סגל", מאחר ומשיקולי תזרים לחברה העוררת הייתה יכולת מימון. לטענת העוררת, בתקופת הקורונה מתוקף המגפה העוררת חדלה לעבוד כהרגלה, היא נותרה ללא עובדים ולא היה ביכולתה לממן את ביצוע הפרויקט, ולכן העבודה חברה לחברה הקשורה, ומומנה על ידי בנק מלווה – שהסכים לתת ליווי רק לה בשל הנכסים שבבעלותה. העוררת הסבירה כי הירידה בהכנסות בשנת 2020 מעידה על מצבה הקשה, שהוביל לכך שהפרויקט הועבר לחברה הקשורה. העוררת טענה כי העובדה שהחשבוניות הופקו לחברה בחודשים 11-12 2019, לפני פרוץ מגפת הקורונה, מעידה על כך שהעוררת חפה משיקולי "תכנון" וביצעה עיסקה אמיתית למול חברת האם.
7. עוד ציינה העוררת בהודעתה כי גם עבודות התחזוקה לנכסים המושכרים של העוררת הופסקו בשל מגפת הקורונה, בשל התחשבות בדיירים ולנוכח הרצון להקל בדמי השכירות ובהוצאות של החברה הקשורה עצמה.
8. בכתב התשובה הוסיפה המשיבה וציינה כי מחזור העיסקאות של העוררת בתקופת הבסיס הינו חריג ביותר, וכי רק לאחר בדיקה נמצא כי הכנסות אלו מורכבות ברובן מהכנסות מחברה קשורה. המשיבה הפנתה להוראת סעיף 8(2)(א) לחוק הקובע כי יש לנטרל ממחזור ההכנסות עסקאות שהן בגדר מתן שירות של בעל מניות לחברה שבבעלותו, והפנתה לפסיקת ועדת הערר בדבר החששות הדומים המתעוררים גם כשלא מדובר בבעל המניות עצמו אלא בבעלי עניין אחרים.
9. המשיבה הציגה נתונים המעידים כי ירידת המחזורים של העוררת בשנת 2020 נבעה כמעט אך ורק מהירידה בהכנסות מהחברה הקשורה, וטענה כי לא הוכח קשר בין הירידה בהכנסות מהחברה הקשורה לבין מגפת הקורונה. עוד העירה המשיבה כי גם ללא הקשר בין החברות, היה מקום לנטרל את ההכנסה החריגה בחודש נובמבר מפאת האופן החריג שלה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

10. במענה לשאלות הבהר של יו"ר הוועדה, הבהירה העוררת שבנטרול ההכנסה מהחברה הקשורה – שעליו היא חולקת – ירידת המחזורים היא כ-21.5%, בהשוואה בין תקופת הבסיס לתקופת הזכאות. כמו כן הבהירה העוררת כי אין מקום להתייחס לעובדה שהפעילות העסקית המשיכה בחברה הקשורה, שכן מדובר בישות משפטית נפרדת; לעמדת העוררת, אם עורכים התחשבות בשתי החברות יחד, יש להביא בחשבון גם את הפגיעה בחברה הקשורה עקב מגפת הקורונה – פגיעה שעליה היא אינה זכאית למענק עקב היותה חברה יזמית.

דיון והכרעה

11. ביום 13.3.2023 קיימנו דיון בערר באמצעים טכנולוגיים. בדיון עמדנו על הקשיים העומדים בפני העוררת נוכח העובדה שעיקר הירידה בהכנסות נובעת מירידה בהיקף ההתקשרות עם חברה קשורה. לצד זאת, ביקשנו מהעוררת להבהיר כיצד קשורה למגפת הקורונה ההחלטה להעביר את הפרויקט "יואל סגל" מהעוררת לידי החברה הקשורה, והאם ההעברה לא התרחשה ממילא, עקב קבלת ליווי בנקאי בחברה הקשורה. להלן נעמוד על הקשיים שהתעוררו בדיון גם בהקשר זה.

12. לאחר ששקלנו את טענות הצדדים, באנו לכלל מסקנה כי דין הערר להידחות. להלן נעמוד בהרחבה על טעמי החלטתנו.

רקע נורמטיבי – דרישת הקשר סיבתי

13. נקודת המוצא היא כי המענקים לפי חוק התוכנית לסיוע כלכלי נועדו לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטות של נגיף הקורונה. בהתאם לחוק, לא די בעובדה שחלה בעסק ירידת מחזורים בהשוואה לשנת 2019, אלא יש להראות כי "ירידת מחזור העסקאות בתקופת המענק נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף covid-19" (סעיף 8(3) לחוק). במילים אחרות, המענק יינתן רק אם קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה.

14. בחוק התוכנית לסיוע כלכלי לא נקבע כי עוסק המבקש מענק מחויב להוכיח את הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי. בפסיקת בית המשפט העליון בעניין פודולסקי נקבע כי באופן רגיל, הדרך להוכיח את קיומו של הקשר הסיבתי היא באמצעות הצבעה על נתוני ירידת המחזורים, וכי ישנה חזקה באשר לכך שמגפת הקורונה הייתה הגורם לכך. בפסיקה קודמת שניתנה בבית המשפט המחוזי, הובהר כי נטל ההוכחה בעניין הקשר הסיבתי עובר אל כתפי העורר אם רשות המסים מצביעה על "ממצאים עובדתיים מהימנים" המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי (ראו עמ"נ 27710-06-21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים בישראל, ניתן ביום 3.1.2022, פסקה 53 לפסק הדין; להלן – עניין ב.ג בטחון).

15. בעניין ב.ג בטחון ובפסיקות קודמות של ועדות הערר הוזכרו ממצאים שונים שהוכרו ככאלו שמעבירים לעורר את הנטל הראייתי להוכחת קיומו של הקשר הסיבתי. הדוגמה המובהקת לכך היא כאשר חלה ירידה בהיקף ההכנסות או בהיקף הפרויקטים של העורר עוד לפני משבר הקורונה (עניין ב.ג בטחון שם, וראו למשל גם ערר 1101-21 זידאן מוחמד נ' רשות המסים, ניתן ביום 5.5.2021).

עסקאות בין חברות קשורות

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

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

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

18. משמעות הדבר היא כי כאשר העסקה מתקיימת בין בעל מניות בחברה לבין החברה עצמה, יש לנטרל את העסקה ולא להביא אותה בחשבון במחזורי העסקאות – לא במחזור העסקאות של תקופת הבסיס, ולא במחזור העסקאות של תקופת הזכאות (להלן – הוראת נטרול עסקאות). בערר 1008-21 תחנת דלק היצירה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 22.3.2021; להלן – עניין תחנת דלק היצירה) עמדנו בהרחבה על כך שעקרון זה עומד בעינו גם כאשר העסקה אינה נעשית למול בעל המניות עצמו, אלא למול בעלי עניין אחרים (כגון נושאי משרה או חברות אחיות וכדומה); ציינו כי במקרה כזה הפסול אינו קטגורי, אך מוטל על העוסק נטל מוגבר להוכחת הקשר הסיבתי (עניין תחנת דלק היצירה).

19. בעסקאות המתקיימות מול בעלי ענין, לעיתים קרובות ישנה זהות אינטרסים המאפשרת לצדדים לבצע מניפולציות, לעיתים תוך ניגוד עניינים, וקשה להבטיח כי עסקה שנרשמה בין הצדדים אכן משקפת סיטואציה עסקית רגילה. הטעם המרכזי שהוזכר בפסיקות ועדת הערר לנטרול עסקאות אלו נעוץ בחשש שמא הדיווחים לרשויות המס אינם משקפים באופן נאות את האינטראקציה העסקית שמתקיימת בין הצדדים, או את זו שהייתה צריכה להתקיים ביניהם באופן ריאלי, כמו גם בחשש שמא אין עקביות בדיווחים, וגם אלמלא הקורונה לא הייתה צפויה להתקיים עסקה דומה (ראו עניין תחנת דלק היצירה; ערר 1609-21 מפעלי אחים עמאר מרצפות ושיש בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 25.1.2022; ערר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

1589-21 פליסידיד (פיסגה) בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 4.11.2021); ערר 1836-21 חלפון רפי אחזקות (1993) בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 27.12.2021)). בנוסף, הוזכר כי בחינה פרטנית של העסקאות השונות שהתקיימו בין החברה לבעלי העניין וניסיון להתחקות אחר טיב העסקאות ואופיין עומד בסתירה לשיקולי הפשטות והיעילות, המהווים חלק מתכלית החקיקה (ערר 1664-21 ארג'נטרו אחזקות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 30.1.2022, פיסקה 41-42 להחלטה).

20. לצד זאת, עמדנו לאחרונה על קושי אחר – כאשר חברות קשורות פועלות יחד במסגרת מארג עסקי שלוב, ומקיימות התחשבות בגין פעילות המועברת מחברה אחת לאחרת, יכול להתעורר ספק בשאלה האם יש להביא בחשבון פעילות זו בבחינת השינויים בהכנסות לעניין מענקי הקורונה (ערר 2458-22 פאי נפט לישראל בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 27.3.2023). עמדנו על כך שיש להבטיח שלא ייווצרו כפל מענקים ועיוותים אחרים לנוכח הוראות החוק.

מן הכלל אל הפרט

21. אין מחלוקת על כך שירידת המחזורים העיקרית של העוררת היא הירידה בהכנסות מהחברה הקשורה. בנטרול ההכנסות מהחברה הקשורה, חלה ירידה של כ-4.7% בלבד בהכנסות של העוררת, בתחשיב שנתי בין שנת 2019 לשנת 2020, וירידה של כ-21.5% בהשוואה בין תקופת הבסיס לתקופת הזכאות (שיעור ירידה שאינו מזכה את העוררת במענק)

22. השאלה הראשונה והעיקרית שעליה התבקשה העוררת להשיב, היא האם הירידה בהכנסות אלו נבעה ממגפת הקורונה. אין מחלוקת שהעבודה בפרויקט "יואל סגל", שבגינו הופקה עיקר ההכנסה, המשיכה גם בתקופת מגפת הקורונה – אלא שפעילות זו הועברה לחברת האם.

23. כאמור, כיוון שהירידה בתקופת מגפת הקורונה היא פועל יוצא של ירידה בהכנסות מחברה קשורה – הנטל המוטל על העוררת להוכיח הקשר הסיבתי הוא נטל מוגבר. לאחר שהוסבר שהפרויקט הועבר בין שתי החברות הקשורות, בהחלטה של בעל המניות, סימני השאלה שהעוררת צריכה להשיב עליהם רק מתגברים. האם בעל המניות נאלץ להעביר את הפעילות מהחברה העוררת לחברה הקשורה, רק בגלל מגפת הקורונה, או שמא שיקולים עסקיים אחרים, לגיטימיים כשלעצמם, הובילו אותו לערוך שינויים בזהות החברה המבצעת.

24. הסברי העוררת בהקשר זה היו מוקשים, מכמה היבטים. ראשית, העוררת עצמה הודתה כי הגורם המכריע לעניין זהות החברה המבצעת היה הליווי הבנקאי שקיבלה החברה הקשורה. העוררת הסבירה כי לאחר שהתברר הקושי התזרימי שבו מצויה החברה העוררת, התקבלה החלטה להפנות את העבודה לחברה הקשורה. כיוון שהעבודות הועברו



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לחברה הקשורה כבר בחודש מרץ 2020, הסברים אלו לא הניחו את דעתנו. תהינו כיצד התברר הקושי התזרימי בלוח זמנים כה קצר, מיד לאחר פרוץ המגפה, ובאופן מהיר כל כך התקבל גם ליווי בנקאי.

25. על רקע זה, ניסינו לברר בדיון את לוחות הזמנים המדויקים של קבלת ההחלטות. ב"כ העוררת הסבירה בתגובה כי "כבר בינואר-פברואר 2020 ראינו שהעבודה מתחילה לרדת" (עמ' 2 לפרוטוקול הדיון). הקשינו על העוררת, והזכרנו כי הוטלו מגבלות על המשק בישראל רק במהלך חודש מרץ 2020, אולם ב"כ העוררת טענה כי "חברת הביצוע הבינה בעקבות הקורונה שאין לה עובדים וזה פגע בה" (עמ' 4 לפרוטוקול) ועמדה על הטענה ש"העוררת ירדה ביכולות הכספיות שלה ולכן פנתה לליווי" (עמ' 3 לפרוטוקול).

26. בכל הכבוד הראוי לטענות העוררת, הן אינן מתיישבות זו עם זו ועם לוחות הזמנים של המגפה. בחודש ינואר-פברואר 2020 לא הייתה למגפת הקורונה השפעה כלשהי על פעילות של עסקי הבינה בישראל. המגבלות שהוטלו בחודש מרץ 2020 נחתו על המשק באופן פתאומי, ורק משלב זה חלו שיבושים שהובילו בהמשך לירידה בהכנסות. הדעת נותנת כי מצוקה תזרימית, אם אירעה, התעוררה רק לאחר תקופה מסוימת – מספר שבועות או חודשים שבהם העבודה פוחתת וזרם ההכנסות יורד. הטענה כאילו כבר בחודש ינואר או פברואר הבינה העוררת שצריך לשנות כיוון ולהעביר את הפעילות לחברה הקשורה – אינה יכולה לעמוד בד בבד עם הטענה שהשינוי קשור למגפת הקורונה.

27. נזכיר כי הכנסותיה של העוררת בשנת 2019 היו כמעט זהות להכנסות שהיו לה בשנת 2020, אם מנטרלים את ההכנסה מהחברה הקשורה בגין העבודות בפרויקט זה. ניתן לתמוה אפוא מהי אותה מצוקה תזרימית שבגינה הוחלט להעביר את הפרויקט לחברה הקשורה – הרי פעילותה הרגילה של העוררת מול צדדים שלישיים נותרה בסדר גודל דומה. יתרה מכך, אם מביאים בחשבון את התנודתיות הקיימת ממילא בהכנסותיה, ספק אם ניתן למצוא עדות לאותה מצוקה תזרימית בדיווחי ההכנסות של העוררת, בוודאי לא באופן מיידי בתחילת שנת 2020.

28. ישנה אפשרות אחרת שהועלתה בדיון – שהעוררת והחברה קשורה תכננו מלכתחילה לקיים את הפעילות בחברה הקשורה, ופנו לקבלת ליווי בנקאי מלכתחילה עם תחילת העבודה על הפרויקט, והחברה העוררת הפעילה את הפרויקט בשלב ראשון רק מכיוון שהחברה הקשורה לא הייתה יכולה לשאת בהוצאות ללא ליווי בנקאי. לפי הסבר חלופי זה, הפעילות הועברה אל החברה הקשורה מיד כשהתקבל הליווי הבנקאי, ללא כל קשר למגפת הקורונה. אין בידינו מלוא המידע הנוגע לפעילות בפרויקט, והעוררת לא ציינה מהו המועד שבו נערכה פניה לקבלת ליווי בנקאי, ואולם זו אפשרות סבירה והגיונית במסגרת ניהול עסקים באמצעות חברות קשורות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

29. בין כך ובין כך, עשויים להיות שיקולים שונים בהעברה של הפעילות בין חברות קשורות – העברה "מיד ליד" כפי שציינו בשלב מוקדם יותר. בנסיבות כאלו, ממילא קיים קושי רב להוכיח ששיקולי בעל השליטה בקביעת זהות החברה המפעילה את הפרויקט קשורים למגפת הקורונה. הטענות שהועלו בדיון רק מפריכות את עמדת העוררת. לא ניתן לקבל את הטענה שבחודש ינואר-פברואר 2020 – כאשר מגפת הקורונה הייתה בגדר אקזוטיקה חדשותית וכלל לא חדרה לישראל – הייתה למגפה השפעה על קבלת ההחלטות בנוגע לפרויקט.

30. נדגיש כי איננו סבורים שהעסקאות בין החברות הקשורות נערכו מתוך תכנון או שנערכו שינויים מתוך מטרה לזכות במענקים. העסקאות שנערכו בשנת 2019 בוודאי נערכו ללא קשר למגפת הקורונה, ואולם לא השתכנענו שהשינוי שנערך בשנת 2020 היה קשור למגפת הקורונה, ולא מצאנו כי העוררת עמדה בנטל ההוכחה הכבד המוטל עליה בנסיבות כאלה.

סיכום

31. על רקע השיקולים לעיל, מצאנו כי החלטת המשיבה לנטרל את ההכנסות מהחברה הקשורה הייתה סבירה ומתבקשת. בהיעדר הכנסות אלו לא הייתה לעוררת ירידת מחזורים מזכה, ובדין נקבע כי היא אינה זכאית למענק. לפיכך, החלטנו לדחות את הערר במלואו.

32. ייתכן שההיבטים השונים הנוגעים לזכאות למענק במקרה של עסקאות בין חברות קשורות לא היו נהירים לעוררת די הצורך, ומטעם זה, לפני משורת הדיון, איננו עושים צו להוצאות.

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

ניתנה היום, כ"ד אייר תשפ"ג, 15/05/2023, בהעדר הצדדים.

3033-22



טניה חכמוב, רו"ח
נציגת ציבור



ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה