



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1316-21

לפני כבוד חברי הוועדה:

שירה שגיא, עו"ד - יו"ר

גרמן פייקין, רו"ח - חבר

פרי פייד כארד בע"מ מס' 513608760

העוררת:

באמצעות רו"ח מיכאל אדי

נ ג ד

רשות המסים

המשיבה:

באמצעות היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

רחוב בן גוריון 38 רמת גן

מייל: corona.ararim@taxes.gov.il

החלטה

1. בפנינו ערר על החלטת המשיבה לפיה העוררת אינה זכאית למענק סיוע לעסקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה (להלן: "המענק"). המענק מחולק בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התשי"ף-2020 (להלן: "החוק").
2. בתמצית, החלטת המשיבה עליה הוגש הערר היא כי העוררת אינה זכאית למענק הוצאות קבועות כיוון שאינה נכנסת לגדרי המונח "עוסק" כקבוע בסעיף 7 לחוק וזאת מפני שהיא עוסקת במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידה.

השתלשלות העניינים

3. ביום 23/11/2020 התקבלה החלטת המשיבה בבקשת העוררת למענק עבור תקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020. בהתאם להחלטה, העוררת אינה זכאית למענק כיוון שמתקיים בעניינה החריג המנוי בפסקה (5) להגדרת "עוסק" שבסעיף 7 לחוק לפיו "מי שעיסוקו במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידו או מי שבשנות המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתו סעיף 8א לפקודה, בשל עבודה ממושכת שמשך ביצועה עולה על שנה" הוא אינו עוסק הזכאי למענק (להלן: "ההחלטה").
4. ביום 27/12/2020 הוגשה השגה על החלטת המשיבה. בהשגה עמד ב"כ העוררת על כך שמעיון בדו"חות החברה ניתן להבין שהיקף הפעילות במכירת זכויות במקרקעין הוא שולי. הוסבר כי החברה פעילה החל משנת 2005 ועיסוקה העיקרי הוא יבוא ומכירות של מכשירי סלולר ומוצרים נלווים. החל משנת 2016 החברה הצטרפה לעסקאות רכישת זכויות במקרקעין עם שני שותפים הפעילים בתחום הנדל"ן. החברה השקיעה את חלקה היחסי במיזם



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- וכל פעילות הרכישה, השיווק והמכירה נעשו על ידי השותפים האחרים. ההכנסות מהפעילות בנדל"ן בשנים 2018 ו- 2019 עמדו על 2.9%-1.5% מסך הכנסות החברה, בהתאמה.
5. כן הוסבר כי פעילות עובדי החברה מתמקדת אך ורק בתחום ייבוא ומכירת המכשירים וכי הירידה בהכנסות החברה בחודשי הזכאות נבעה אך ורק מפעילות זו. נוכח עוצמת ירידת המחזורים בתקופה זו (58%), אין בפעילות הנדל"נית כדי להשפיע.
6. המשיבה, בהחלטתה בהשגה מיום 04/05/2021, חזרה על החלטתה בבקשה למענק. יצוין, כי בהחלטה בהשגה אין כל התייחסות פרטנית לטענות העוררת בהשגה ואף לא מובהר איזו מבין החלופות שבפסקה (5) מתקיימת ביחס לעוררת.
7. על החלטה זו הוגש הערר שבנדון. לאחר שהוגש כתב התשובה מטעם המשיבה, ניתנה לעוררת ההזדמנות להגיב על טענות המשיבה וכן התבקשה העוררת להבהיר כיצד נפגעה ממשבר הקורונה; מדוע הפגיעה משתקפת רק בחודשי הזכאות; מה הוביל לעליה החדה במחזורי העוררת בחודשים ספטמבר-אוקטובר 2019 ומה הסיבה לירידת המחזורים משנת 2018 ל- 2019. ביום 10/08/2021 הוגשה תגובת העוררת. לאחר שתגובת העוררת כללה התייחסות רק לחלק מהנקודות אליהן התבקשה להתייחס, ניתנה לעוררת הזדמנות נוספת להתייחס וביום 12/09/2021 העוררת הגישה תגובה משלימה.
8. בהמשך לכך התבקשה המשיבה להבהיר את מדיניותה בדבר תחולת ההחרגה לפיה מי שעיסוקו במכירת זכות במקרקעין אינו זכאי למענק. תגובת המשיבה הוגשו ביום 10/10/2021 ותגובה משלימה הוגשה ביום 20/10/2021.
9. לאחר בחינת הטענות והחומרים שהוגשו, הגענו לכלל מסקנה כי ניתן לקבל החלטה על פי הטענות והראיות שהוגשו בכתב בלבד ואין בכך כדי לפגוע בעשיית צדק בעניינם של הצדדים. זאת, בהתאם לסמכות הנתונה לנו לפי תקנה 9(1) לתקנות התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) (סדרי הדין והמינהל בוועדת הערר), התשפ"א – 2020.

טענות הצדדים

10. בכתב הערר ובתגובות שהוגשו העוררת חוזרת על טענותיה בהשגה.
11. לטענת העוררת, לחברה ירידה חדה בהכנסות בשל משבר הקורונה. כן נטען כי תכלית החוק היא לעזור לחברות שנקלעו לקשיים כלכליים בשל משבר הקורונה ואין ספק כי זהו מצבה של החברה. לכתב הערר צורף דו"ח רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של החברה.
12. באשר למאפייניהם החריגים של מחזורי העסקאות בחודשים ספטמבר-אוקטובר 2019 ובחודשים ספטמבר-אוקטובר 2020, העוררת הסבירה כי השוק בו היא פועלת (שוק הסלולר) מאופיין בתחרותיות גבוהה שכן ההכנסות בו תלויות באיתור סחורות מבוקשות במהירות. לכן, היא אינה יכולה לתכנן מראש את מועד הרכישה של המוצרים כיוון שהביקוש אינו אחיד.
13. כן הוסבר ביתר פירוט כי כבר מחודש מאי 2020 העוררת החלה להתכונן לתקופת חגי תשרי בה יש עליה במכירות באופן מסורתי (ככל הנראה הכוונה לכך שרכשה סחורה רבה). ואולם ההחלטה על סגירת המשק בהתראה קצרה, שהובילה להאטה גדולה בפעילות בשל סגירת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- החנויות, לא איפשרה לעוררת להיערך ולמכור את הסחורה. כך, נוסף על ההוצאות הקבועות בהן העוררת נאלצה לשאת, היא ספגה פגיעה גם בכך ששווי הסחורה ירד מעצם חלוף הזמן.
14. העוררת אף טענה כי מחזור הכנסותיה הוא תנודתי ומושפע מאלמנטים שונים, שרובם לא בשליטתה, כגון ביקוש, הזדמנויות לרכישת סחורה וכיו"ב. כן ציינה העוררת כי מדובר בתנודתיות במהלך הפעילות השוטפת ולא חריגה או עליה חד פעמית. העוררת הוסיפה וטענה כי תנודתיות במחזורי ההכנסות אינה מונעת זכאות למענק, וגם אם משווים את הכנסות העוררת בתקופת המענק להכנסות העוררת הממוצעות בשנת 2019 קיימת ירידת מחזורים בשיעור המזכה במענק.
15. בכתב תשובתה, המשיבה סקרה בהרחבה את הבסיס החוקי מכוחו נקבע מנגנון המענקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות, לרבות תכלית המענק ותנאי הסף בדבר קשר סיבתי. באשר להחרגה (ראו סעיף 3 לעיל), טענה המשיבה כי נוסח ההחרגה אינו מסויג כך שההחרגה חלה בכל מקרה בו היה עיסוק במכירת זכות במקרקעין ולא רק מעבר להיקף פעילות מינימלי. ההצדקה שבהחרגה, לטענת המשיבה, היא כי במקרה של עיסוק במכירת נכסי נדל"ן, הנזק שנגרם ממשבר הקורונה מתמצה בדחיית ההכנסה וזאת בשונה מביטול ההכנסה. לכן, מתן מענק למי שעוסק במכירת זכות במקרקעין תשפר את מצבו שכן בנוסף למענק בסופו של דבר יקבל תמורה מלאה על זכויות המקרקעין אותן מחזיק כמלאי עסקי.
16. המשיבה מנמקת את החלטתה במתואר בדו"ח הכספי של העוררת, לפיו "החברה פועלת בתחום הנדל"ן בדרך של שיתופי פעולה עם יזמים ומתווכים. החברה בעיקר רוכשת קרקעות ואופציות למימוש מהיר וכן רוכשת קרקעות עם פוטנציאל השבחה והגדלת זכויות הבניה" (ביאור 4 לדו"ח הכספי לשנת 2019). כן נטען כי מהדו"ח הכספי עולה כי השקעות העוררת בנדל"ן עמדו על כ- 20% מהמחזור השנתי.
17. מעבר לכך, גרסה המשיבה כי בחינת הפעילות הקונקרטית של כל עוסק כדי להעריך את היקף הפעילות במכירת זכויות במקרקעין מנוגדת לתכלית החקיקה בדבר קיום מנגנון פשוט יעיל ומהיר לבחינת הבקשות ולחלוקת הכספים במהירות.
18. נוסף על כל האמור, עמדה המשיבה על כך שהעוררת הגישה בקשה למענק רק ביחס לתקופת זכאות זו (ספטמבר אוקטובר 2020) ולא בכדי; מעיון בדיווחי העוררת למע"מ עולה כי מחזור העסקאות שלה מאוד תנודתיים ומחזור העסקאות שלה בחודש אוקטובר 2019 הוא מחזור חריג שאינו מאפיין את מחזוריה השוטפים. כן צוין כי מחזור העסקאות של העוררת בשנת 2020 גבוה ממחזור העסקאות בשנת 2019. כן טענה המשיבה כי בעצם כך שישנה ירידת מחזורים רק בתקופת זכאות אחת יש כדי להעיד על העדרו של קשר סיבתי, כך שבמצב זה נטל השכנוע המוטל על כתפי מבקש המענק הוא כבד יותר.
19. המשיבה אף העירה כי העוררת לא פירטה בכתב הערר כיצד גרם משבר הקורונה לפגיעה ולקשיים כלכליים כפי שנטען.
20. בתשובה לשאלת הוועדה מה הם המקרים בהם המשיבה תראה פעילות של מבקש מענק כ"מי שעיסוקו במכירת זכויות במקרקעין", טענה המשיבה כי לשון החוק אינה מבחינה בין היקפי פעילות שונים.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

דיון והכרעה

21. נקדים ונציין, כי לאחר בחינת טענות הצדדים והמסמכים שהוגשו, החלטנו לדחות את הערר אך לא מטעמיה של המשיבה בהחלטתה בהשגה, כפי שיפורט להלן.

רקע משפטי

22. בחודש מרץ 2020 התפשט בישראל נגיף הקורונה ולצורך צמצום ההדבקה והתמודדות עמו, הוטלו הגבלות שונות על המשק הישראלי. אחד האמצעים בהם נקטה הממשלה כדי לסייע למשק להתמודד עם המשבר שנוצר בשל ההגבלות שהוטלו הוא מענק השתתפות בהוצאות קבועות, וזאת בהתאם להחלטת ממשלה מס' 5015 מיום 24/04/2020 (ביחס לחודשים מרץ-אפריל 2020) ולאחר מכן בהתאם לחוק (ביחס לחודשים מאי 2020 עד יוני 2021).

23. מטרת המענק היא להגיש סיוע לעסקים בנשיאה בהוצאות שאין ביכולתם להימנע מהן על אף הירידה בפעילות, כגון שכירות, ביטוח, חשבונות חשמל ומים וכדומה (וראו דברי ההסבר להצעת חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020, ה"ח 1341).

24. סעיף 7 לחוק, הוא סעיף ההגדרות, קובע מיהו "עוסק" הזכאי למענק. בהתאם להגדרה שבסעיף 7, "עוסק" הוא "חייב במס" כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, למעט עוסקים מסוגים שונים המפורטים בסעיף, וביניהם מי שעיסוקו במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידו (ראו סעיף 3 לעיל).

25. תנאי זכאות נוספים למענק מפורטים בסעיף 8 לחוק, ומתוכם שניים רלבנטיים במיוחד לענייננו. הראשון, הקבוע בסעיף קטן 8(2)(ב)(1), הוא כי חלה ירידה של לפחות 25% במחזור העסקאות של העסק. תנאי זה נבחן בהתבסס על דיווחי המחזורים למס ערך מוסף, כך שירידת המחזורים נבדקת על ידי השוואה בין מחזור העסקאות בין התקופה עבורה מבוקש המענק לבין התקופה המקבילה בשנת 2019 (ובענייננו – בין מחזור העסקאות בספטמבר אוקטובר 2020 לבין מחזור העסקאות בספטמבר אוקטובר 2019).

26. התנאי השני, הקבוע בסעיף 8(3) לחוק, הוא כי ירידת מחזור העסקאות בתקופת המענק נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה. כלומר, הדרישה היא כי ירידת המחזורים נגרמה בגלל משבר הקורונה ולא מסיבה אחרת.

27. מקובל לראות את הקשר הסיבתי כהנחה עובדתית הניתנת לסתירה. כלומר, מקובל לומר שדרישת הקשר הסיבתי מתקיימת, אך בהתקיים עובדות או נסיבות שיש בהן לערער את ההנחה העובדתית בדבר קשר סיבתי, על מבקש המענק להוכיח את קיומו של הקשר הסיבתי על אף אותן עובדות או נסיבות. במקרים אלה על מבקש המענק להראות כי ירידת המחזורים נבעה ממשבר הקורונה ולא מסיבות אחרות (וראו למשל ערר 1026-21 נתי זיו – סטודיו נתי זיו בע"מ נ' רשות המסים (05/05/2021, פורסם באתר הוועדה), ובייחוד סעיפים 21 עד 25).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

האם פעילות העוררת בתחום הנדל"ן מצדיקה את שלילת המענק?

28. בתמצית, טענת המשיבה היא כי מקום בו העוררת עוסקת במכירת זכות במקרקעין, ולו בהיקף מינימלי, מתקיימים תנאי ההחרגה ועל כן העוררת מוחרגת מהגדרת "עוסק" הזכאי למענק וזוהי התוצאה המתחייבת מלשון החוק. בתשובה לכך טוענת העוררת כי היקף עיסוקה במכירת זכות במקרקעין הוא מזערי ביחס לפעילותה הכוללת ואין בו כדי להצדיק את שלילת המענק עבור הפגיעה שנגרמה מהמשבר.
29. נוכח התוצאה אליה הגענו, איננו נדרשים להכריע בסוגיה זו. יחד עם זאת, נבקש להעיר כי תהא תכלית ההחרגה אשר תהא, מקום בו מדובר בחלק מזערי מפעילות מבקש המענק, ניתן לתהות האם התגשמות התכלית ביחס לאותו חלק מזערי מצדיקה את שלילת המענק באופן גורף.
30. אמנם, עריכת הבחנה בין מקרים שונים בהתאם להיקף הפעילות הנדל"נית כרוכה במורכבות מעשית במובנים שונים, כגון אופן בחינת היקף הפעילות (לצורך הכרעה האם מדובר בהיקף העולה כדי "עיסוק" או לא) ואופן חישוב המענק (מקום בו חלק מההוצאות הקבועות הוצאו לצורך הפעילות בתחום הנדל"ן, לדוגמה). לעניין זה נבקש להזכיר כי אמנם המחוקק ביקש לקבוע מנגנון יעיל ומהיר, אך המנגנון הוא אך אמצעי להגשמת תכלית החוק – שהיא הושטת סיוע לעסקים שנפגעו ממשבר הקורונה (וראו ערר 1068-21 ג'ו לג'נד נ' רשות המסים (19/08/2021), פורסם באתר הוועדה), סעיף 34 להחלטה).
31. על כל פנים, גם אילו היינו מגיעים למסקנה כי העוררת אינה נכנסת לגדרי ההחרגה ובהתאם זכאית למענק, משמעות הדבר היתה כי יש לבחון את עמידתה ביתר תנאי הזכאות הקבועים בחוק. כעת נבקש לבחון את טענתה השניה של המשיבה, כי לא מתקיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים לבין משבר הקורונה.

האם ירידת המחזורים נגרמה ממשבר הקורונה?

32. לפי סעיף 8(3) לחוק אחד מתנאי הזכאות לקבלת המענק הוא כי ירידת המחזורים נגרמה בגלל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה. כפי שצוין לעיל, מקובל לומר כי ישנה הנחה עובדתית הניתנת לסתירה לפיה ירידת המחזורים נגרמה מהמשבר, וזאת אלא אם ישנן עובדות המערערות את ההנחה. במצב זה, על מבקש המענק להראות כיצד ירידת המחזורים נגרמה בשל המשבר.
33. בענייננו, מעיון בדיווחי העוררת למע"מ בשנים 2019 ו-2020 עולה כי מחזור עסקאותיה של העוררת בחודשים ספטמבר ואוקטובר 2019 הוא מחזור עסקאות חריג למדי; הוא מהווה כ-30% ממחזור העסקאות השנתי, והוא כמעט כפול ממחזור העסקאות הדו חודשי הממוצע לשנת 2019. יוער, כי בשונה ממקרים אחרים, הגם שמחזורי עסקאותיה של העוררת אינם יציבים לאורך השנה, לא מדובר בתנודתיות שמסבירה את מחזור העסקאות החריג בחודשים ספטמבר ואוקטובר 2019 – אין הישנות למחזור עסקאות חריג זה לאורך כל שנת 2019. לכך



מדינת ישראל

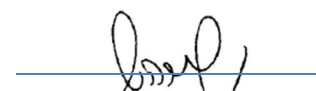
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- מצטרפת העובדה כי חודשים ספטמבר-אוקטובר הם החודשים היחידים בהם ניתן לראות ירידת מחזורים בהשוואה בין שנת 2019 לשנת 2020.
34. במידע זה יש כדי לערער את ההנחה העובדתית בדבר קשר סיבתי. בנסיבות אלה, על העוררת להראות ולהסביר כיצד נפגעה מהמשבר. תשובותיה של העוררת אינן מניחות את הדעת. טענתה העיקרית של העוררת היא כי סביב חגי תשרי ישנה עליה משמעותית במכירות, היא העליה הנצפית במחזורי העסקאות בחודשים ספטמבר ואוקטובר 2019. כך, על רקע הכניסה ל"סגר השני" נפגעו המכירות ומכאן ירידת המחזורים.
35. אנו מוצאים קושי בטענה זו, ממספר טעמים: ראשית, אם תקופת חגים היא תקופה בה יש עליה במכירות, אפשר היה לצפות לעליה דומה באיזור חג הפסח, ומעיון בדיווח ההכנסות למע"מ לשנת 2019 אין עליה כאמור, והעוררת לא צירפה מסמכים כלשהם מהם ניתן היה ללמוד על כך שלא מדובר במחזור חריג, וזאת על אף ההזדמנויות שניתנו לה לעשות כן; שנית, בתקופת הסגר הראשון לא נצפתה כל ירידה במחזורי העסקאות של העוררת ביחס לחודשים המקבילים בשנה הקודמת ולהפך.
36. יוער כי העוררת תיארה מצב של ציפיה והיערכות לעליה במכירות בתקופת הזכאות החל מחודש מאי, אך הטענה נטענה באופן כללי וללא כל סימוכין. כן יוער כי מעיון בדיווח למע"מ עולה כי לא חל שינוי ביחס בין ההכנסות לתשומות בחודשים אלה.
37. לכל זאת מצטרפות העובדות כי מחזור עסקאותיה השנתי של העוררת בשנת 2020 גבוה ממחזור עסקאותיה השנתי בשנת 2019, וכי למעשה תקופת הזכאות שבפנינו היא התקופה היחידה בה נרשמה ירידת מחזורים. כן יצוין כי בחודשים אלה היתה ירידת מחזורים גם ביחס למחזורי העסקאות.
38. בסיכומו של דבר, לא מצאנו כי העוררת הצליחה להרים את הנטל כדי להראות כי ירידת המחזורים נגרמה ממשבר הקורונה. בנסיבות אלה הערר נדחה, ללא צו להוצאות.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 45 יום.

ניתנה היום, י"ח כסלו תשפ"ב, 22/11/2021, בהעדר הצדדים.


גרמן פייקין, רו"ח
חבר


שירה שגיא, עו"ד
יו"ר הוועדה