



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה וחרבות ברזל – מסלול ארצי

ערר 1003-24
(ערר קורונה)

לפני כבוד חברי הוועדה:
נדב כנען, עו"ד - יו"ר
גרמן פייקין, רו"ח - חבר

העוררת: **שלמה ינאי, מס' 51289973**
ע"י ב"כ עו"ד שני בוכניק-סלומון

נ ג ד

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

החלטה

1. הערר שלפנינו עוסק בשאלת חישוב המענק המגיע לעוסק במקרה שבו הכנסתו בתקופת הבסיס היא חריגה באופן ניכר ואינה מאפיינת את הכנסותיו הרגילות בעת שגרה.
2. נקדים ונציין כי לאחר שבחנו את טענות הצדדים, את הנתונים השונים ואת המצב המשפטי, החלטנו לקבל את הערר באופן חלקי תוך קביעת המענק בהתאם לפי חישוב המבוסס על ממוצע בסיס חלופי, כפי שיפורט להלן.

רקע עובדתי ודיוני

3. העורר הוא עוסק מורשה המכהן כדירקטור בחברות שונות, בעיקר בחו"ל.
4. העורר הגיש חמש בקשות למענקי הוצאות קבועות לפי חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – "החוק"), עבור תקופות הזכאות מרץ-אפריל 2020, יולי-אוגוסט 2020, ספטמבר-אוקטובר 2020 וינואר-פברואר 2021, ואלו התקבלו ושולמו במלואן.
5. הבקשה עבור תקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2021 בסכום של 443,692 ₪, שהוגשה ע"י העורר ביום 1.3.21, נדחתה ע"י המשיבה (לאחר ששולמה מקדמה בסכום של 266,215 ₪), בנימוק של היעדר המצאת מסמכים ומאחר שנקבע כי ההוצאות הקבועות של העסק נמוכות מסכום המענק המבוקש, בהתחשב גם בסכומי המענקים שניתנו בתקופות הזכאות הקודמות.
6. ביום 22.8.23 הגיש העורר השגה על החלטת המשיבה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

7. ביום 24.12.23 דחתה המשיבה את השגת העורר על הסף בנימוק כי הוגשה באיחור. לגוף הדברים הוסיפה המשיבה כי לא מתקיים קשר סיבתי בין התפרצות הקורונה לבין הירידה בהכנסות בתקופת הזכאות. בעניין זה הפנתה המשיבה לסכום החריג של מחזור ההכנסות בתקופת הבסיס (חודש דצמבר 2019), שהיה גבוה יותר במידה ניכרת מהחודשים האחרים בשנת 2019, ונבע מתגמול הוני שקיבל העורר בעקבות מכירת מניותיו באחת מהחברות שבהן שימש כדירקטור (כפי שציין העורר עצמו). המשיבה הוסיפה כי גם אם אין מדובר בעסקה הונית (שאותה יש לנטרל ולא להביא בחישוב מחזור הבסיס) מדובר בעסקה חריגה שאינה מאפיינת את הכנסותיו הרגילות של העורר.
8. מכאן הערר שלפנינו, שהוגש ביום 9.1.24.
9. להשלמת התמונה יצוין כי המשיבה הגישה תחילה בקשה לסילוק הערר על הסף בטענה כי ההשגה הוגשה באיחור. הוועדה דחתה בקשה זו בהחלטתה מיום 26.3.24.
10. ביום 18.6.24 נערך דיון בערר.

עיקר טענות הצדדים

טענות העורר בכתב הערר

11. לעניין שאלת הקשר הסיבתי, העורר טוען כי לנוכח המגבלות שהוטלו על המשק בתקופת הקורונה נמנע ממנו לשהות בחו"ל ולחזק את קשריו עם הקהילה העסקית ומשכך להתקבל לתפקידי דירקטור נוספים, או לבצע תפקידים אלו בהיקפים ובאופן שבו היה רגיל. עוד נטען, כי אחת מהחברות שבהן משמש העורר כדירקטור הפחיתה בחמישים אחוז את שכר הדירקטורים כתוצאה ממשבר הקורונה. העורר מצביע על הכנסותיו בשנים 2019-2021 כדי להראות את הפגיעה הכספית שנגרמה לו במהלך תקופת הקורונה.
12. העורר מציין כי המחזור החריג בגובהו בחודש דצמבר 2019 (תקופת הבסיס) נובע מהכנסה חד פעמית של כ-2.45 מיליון ₪ שנבעה בעיקר מתגמול הוני שקיבל כדירקטור בסכום של כ-650 אלף דולר. לטענת העורר, מדובר בהכנסה הונית המדווחת כהכנסה פירותית כיוון שהיא ניתנת במסגרת עבודתו כדירקטור, ובהתאם לכך הופקה עבורה חשבונית מס (בנוסף לכך קיבל העורר החזר הוצאות חד פעמי בסכום של כ-130 אלף ₪).

טענות המשיבה בכתב התשובה

13. המשיבה טוענת כי ההשגה נדחתה לאחר בדיקה מקיפה ומדוקדקת של נתוני העורר, ונמצא כי מחזור ההכנסות בתקופת הבסיס הוא מחזור חריג שאינו דומה לאף תקופה מקבילה בין השנים 2018 – 2023, ולמעשה גבוה יותר מהמחזורים השנתיים של 2020, 2021 ו-2022 במלואם. המשיבה מוסיפה כי העורר עצמו אינו חולק על כך שמדובר בהכנסה הונית חריגה וחד פעמית שהיא תגמול ממכירת חברה (כפי שעולה מהמסמכים שהגיש), ולפיכך ברי כי אין מקום להביאה בחשבון במסגרת תקופת הבסיס. המשיבה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מפנה להחלטות שונות של ועדות הערר העוסקות בצורך לנטרל מהחישוב הכנסות חד פעמיות וחריגות.

14. לטענת המשיבה, הכנסותיו של העורר תנודתיות ביותר (וזאת אף מבלי להביא בחשבון את ההכנסה החריגה בתקופת הבסיס), ועניין זה עשוי אף הוא ללמד על היעדר קשר סיבתי. המשיבה מצביעה על הפערים בין ההכנסות בחודשים שונים בתקופות שלפני ואחרי מגבלות הקורונה.

15. המשיבה מפנה לפסיקות שונות של ועדות הערר ובתי משפט שבהן נקבע כי ירידה במחזורים שהחלה לפני תקופת הקורונה היא בגדר אינדיקציה משמעותית להיעדרו של קשר סיבתי.

טענות העורר בכתב התגובה

16. העורר חוזר על מרבית טענותיו ומוסיף כי הוא מעניק את שירותיו כדירקטור לדירקטוריונים זרים, ורכיבי התגמול הכספי שהוא מקבל בגין שירותים אלו מורכבים מארבעה רבדים: מודל Cash שהוא ריטיינר כספי שמשולם בתשלום רבעוני בהתאם למספר הישיבות שבהן השתתף הדירקטור; מודל Equity שבמסגרתו מתקבלות מניות חסומות למסחר או אופציות; מודל שלישי של מימוש אופציות או מניות בעת מכירת החברה; ומודל רביעי של תגמול חד פעמי בעקבות פעילות מסוימת בעקבות הישג מיוחד.

17. לטענת העורר, חברת Cambrex Corporation שבה שימש כדירקטור בשנת 2019 היא חברה המעניקה את התגמול לדירקטורים גם באמצעות מודל ה-Equity. בסוף שנת 2019 החברה נרכשה ע"י גורם פרטי שרכש את כל מניותיה מבעלי המניות ומחברי הדירקטוריון שהחזיקו במניות, וכפועל יוצא מכך הוא קיבל תקבול בסכום שווה ערך ל-2,035,145 ₪, שעבורו שולמו מיסים כהכנסה פירותית שוטפת מעסק ומשלה יד. העורר מוסיף כי אין מדובר בשיטה יוצאת דופן וכי תגמול בדרך זו ניתן לו גם עבור שירותיו כדירקטור בחברות אחרות בעבר, ואף צפוי לחזור על עצמו בעתיד.

18. בנוגע למסמכים קודמים שהגיש העורר ובהם ציין כי ההכנסה שקיבל היא הכנסה הונית וחד פעמית (ובכלל זאת כתב הערר עצמו), העורר מבקש להדגיש כי גם באותן התייחסויות ותשובות קודמות הוא הקפיד לציין כי מדובר בהכנסה שהתקבלה מיגיעה אישית, כלומר בתמורה עבור שירותיו כדירקטור, שדווח עליה ושולם עליה מס כהכנסה פירותית מעסק או משלח יד.

19. העורר טוען כי אין מקום לנטרל את ההכנסה החריגה, אך גם אם היא תנוטרל קיימת עדיין ירידת מחזורים בין תקופת הבסיס לתקופת הזכאות. העורר מבקש להדגיש כי אין מדובר במכירות הוניות שאותן ביקש המחוקק להחריג מחישוב מחזור העסקאות, אלא בהכנסה עסקית שוטפת החייבת במע"מ לכל דבר ועניין.

20. העורר חוזר על טענותיו לעניין הפגיעה שנגרמה לו במהלך תקופת הקורונה, ומפנה לירידה בהכנסותיו מסכום של 6.2 מיליון ₪ בשנת 2019 לסכום של 2 מיליון ₪ בשנת 2020 ו-2.5 מיליון ₪ בשנת 2021. העורר מציין כי קיבל את המענקים עבור ארבע תקופות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

זכאות קודמות וכי ביחס אליהן המשיבה לא העלתה טענה להיעדר קשר סיבתי כתוצאה מתנודתיות או ירידה קודמת במחזורים. העורר מוסיף כי הטענה בדבר תנודתיות הועלתה רק במסגרת כתב התשובה, וכי הטענה בדבר הירידה במחזורים אינה נכונה עובדתית, גם אם מנטרלים את ההכנסה החריגה.

21. העורר חוזר על טענתו כי במהלך תקופת הקורונה לא יכול היה לצאת מהארץ ולנהל מ"מ לשם הצטרפות לדירקטוריונים זרים, ומפנה בעניין זה לכך שבשנת 2019 נסע לחו"ל 15 פעמים בסכום של 536 אלף ₪, בעוד שבשנת 2020 יצא מהארץ שלוש פעמים בלבד בסכום של 177 אלף ₪.

דין והכרעה

22. לאחר שבחנו את טענות הצדדים, את הנתונים השונים ואת המצב המשפטי, הגענו כאמור למסקנה כי יש לקבל את הערר באופן חלקי, ולהעניק לעורר מענק המבוסס על חישוב של ממוצע בסיס חלופי, מהסיבות שיפורטו להלן.

23. הטענה העיקרית שהעלתה המשיבה בתשובתה להצדקת החלטתה לדחות את בקשת העורר נוגעת למחזור הבסיס החריג בגובהו, אך לפני שנדרש לטענה זו נתייחס תחילה בקצרה לשתי טענות משנה נוספות שהעלתה המשיבה, בשפה רפה, הנוגעות אף הן להיעדר קשר סיבתי בין התפרצות הקורונה לבין הירידה בהכנסות העורר בתקופת הזכאות, בדבר תנודתיות בהכנסות וירידה במחזורים שהחלה לפני תקופת הקורונה.

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), בשיעור המזכה במענק ביחס לכל אחת מהתקופות, כפי שנקבע בחוק. אולם, אין די בירידת מחזורים לבדה, שכן 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.

25. דרישה זו לקשר סיבתי 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 או חזקה 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 המערערים את החזקה, ואז יועבר נטל ההוכחה לעוסק להראות את הקשר בין התפשטות הקורונה לבין הירידה במחזורי ההכנסות בתקופת הזכאות (בהשוואה לתקופת הבסיס).

26. עמדה זו התקבלה גם על ידי בית המשפט העליון (ובתי המשפט המחוזיים). בעניין זה קבע בית המשפט העליון:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

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 שאליו 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 העורר 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 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 22.1.23, פסקה 22, להלן – פס"ד פודולסקי. ראו גם עמ"נ 49628-08-22 הגר רם תשתיות בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים, ניתן ביום 2.12.22, פסקאות 9א-9ב).

קשר סיבתי – המקרה שלפנינו

27. טענתה הראשונה של המשיבה במקרה שלפנינו היא כי הכנסותיו של העורר תנודתיות באופן קבוע, וזאת אף מבלי להביא בחשבון את ההכנסה החריגה שקיבל בתקופת הבסיס. בהקשר זה מפנה המשיבה להכנסות העורר בחודשים שונים בשנים 2018-2019 ו-2023, על מנת להראות כי ירידה בהכנסות בתקופה מסוימת (ובמקרה שלנו בתקופת הזכאות) אינה מעידה בהכרח על קשר סיבתי לנגיף אלא על דפוס פעולה טבעי של הכנסות העורר.
28. אלא שהתבוננות על הכנסות העורר בראייה דו-חודשית, כפי שמורה החוק שלפנינו, מקהה את אותו רושם ואינה מעידה על תנודתיות יוצאת דופן (זאת מבלי להביא בחשבון את תקופת הבסיס שלפנינו שבה ההכנסה החריגה, אשר תידון בהמשך). אמנם קיימים פערים בין התקופה הדו-חודשית עם ההכנסה הנמוכה ביותר (מאי-יוני 2019, כ-246 אלף ₪), לבין התקופה הדו-חודשית עם ההכנסה הגבוהה ביותר (יולי-אוגוסט 2020, כ-977 אלף ₪), אולם שני הסכומים אינם כה רחוקים מממוצע ההכנסות הדו-חודשי (כ-652 אלף ₪). על דרך הכלל ישנן תנודות טבעיות בהכנסותיהן של מרבית העסקים, ואין מקום לומר כי מדובר בעסק המתאפיין בהכנסות תנודתיות באופן חריג ומובהק.
29. לא למותר לציין בנושא זה כי הכנסות העורר שהיו כאמור הנמוכות ביותר בתקופה מאי-יוני 2019 היו נמוכות יחסית גם בתקופות המקבילות של מאי-יוני 2018 (כ-273 אלף ₪)



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- ומאי-יוני 2022 (כ-197 אלף ₪) ומכאן ייתכן גם שישנו דפוס חוקיות קבוע ועונתי המאפיין את פעילות העורר.
30. עוד יש להביא בחשבון כי בעסקים שבהם ההכנסות החודשיות אינן גבוהות אלא מסתכמות בעשרות או במאות בודדות של אלפי ש"ח (כמו אצל העורר), הפער היחסי בין החודשים הוא גדול גם בעתות שגרה, בניגוד לעסקים שבהם ההכנסות החודשיות הן של מיליוני ₪, שאז הפערים היחסיים הם בדרך כלל קטנים יותר (ראו לדוגמא ערר 1154/22 **שי לוי נ' רשות המסים** (נבו, 13.9.22), פסקאות 34-36, להלן – "**ערר שי לוי**").
31. לנוכח האמור אין די בתנודתיות הקיימת כדי להחליש את הנחת המוצא הקיימת בדבר קשר סיבתי בין הירידה במחזורים לבין התפרצות הקורונה (לעניין זה ראו גם עמ"נ (חיפה) 48298-11-21 **מאגמה ישראל פרוייקטים בע"מ נ' רשות המסים** (נבו, 12.6.22), פסקה 73).
32. טענת המשנה השנייה שהעלתה המשיבה היא כי ירידת המחזורים של העורר החלה טרם הקורונה. בעניין זה הפנתה המשיבה לכך שבפסקה 3(ג) לכתב הערר כתב העורר כי הירידה בפעילותו נראית בבירור מדוחות המע"מ לשנים 2019-2022. אלא שמשפט זה מתייחס בבירור לירידה במחזורים שארעה במהלך תקופת הקורונה וכתוצאה ממנה, ולא לירידה שהחלה קודם להתפרצות המגפה. טענתה זו של המשיבה נעדרת אפוא כל בסיס בנתונים ומעוררת תמיהה.
33. לנוכח האמור יש לדחות את טענותיה אלו של המשיבה ולומר כי אין בהן כדי להעביר את נטל ההוכחה אל כתפי העורר. אולם מעבר לכך נוסף כי הפגיעה שנגרמה לעורר כתוצאה מהקורונה ממילא עולה בבירור מהנתונים. ראשית משום שלעורר היתה ירידה בהכנסותיו בשיעור המזכה במענק בארבע תקופות זכאות נוספות, מעבר לתקופת הזכאות שלפנינו (מרץ-אפריל 2020, יולי-אוגוסט 2020, ספטמבר-אוקטובר 2020 וינואר-פברואר 2021). כזכור, ככל שקיימת ירידה במספר רב יותר של תקופות זכאות, כך מתחזקת המסקנה בדבר קיומו של קשר סיבתי (ראו גם ערר **שי לוי**, פסקה 37). לא למותר לציין כי גם בשתי תקופות זכאות נוספות (מאי-יוני 2020 ומרץ-אפריל 2021) רשם העורר ירידה בהכנסותיו, אלא שהיא לא הגיעה לשיעור המזכה במענק. ירידה מזכה בחמש תקופות זכאות לצד ירידה בשתי תקופות נוספות היא סממן ברור לפגיעה מהקורונה.
34. שנית, מלבד נתוני ההכנסות, העורר הסביר בבירור כיצד פגעה המגפה בפעילותו. בעניין זה הבהיר כי כתוצאה מההגבלות שהוטלו על המשק נמנעה ממנו האפשרות לנסוע לחו"ל על מנת לקיים מו"מ לצורך הצטרפות לדירקטוריונים זרים, כפי שהוא נוהג לעשות בשגרה. העורר הפנה כזכור לנתונים שמהם עולה כי בשנת 2019 יצא מהארץ 15 פעמים לצורך נסיעות עסקיות שהוצאותיהן הסתכמו ב-536 אלף ₪, בעוד שבשנת 2020 יצא את הארץ שלוש פעמים בלבד והוצאותיו הסתכמו בסכום של 177 אלף ₪.
35. לנוכח האמור ברור לחלוטין כי העורר נפגע מהותית מהתפרצותה של מגפת הקורונה, וכי דרישת הקשר הסיבתי מתקיימת בענייננו. עתה יש לפנות ולבחון את טענתה המרכזית של



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

המשיבה הנוגעת למחזור ההכנסות החרגי שהיה לעורר בתקופת הבסיס, על מנת לקבוע אם ניתן להסתמך על תקופה זו לצורך חישוב המענק.

מחזור בסיס חריג – נטרול או פריסה

36. ככלל, המענק שלפנינו נקבע באמצעות השוואה בין מחזור העסקאות שדווחו למע"מ בתקופת הבסיס לבין מחזור העסקאות שדווחו בתקופת הזכאות, על סמך ההנחה כי אלמלא משבר הקורונה, מחזור עסקאותיו של מבקש המענק בתקופת הזכאות היה דומה למחזור עסקאותיו בתקופת הבסיס (ראו גם דברי ההסבר להצעת חוק הקורונה, ה"ח 1341, עמ' 453).

37. אולם, במקרים שבהם ישנו מחזור בסיס חריג בהיקפו (כמו המקרה שלפנינו), באופן שאינו משקף את הכנסותיו של העסק בעת שגרה, ההנחה העקרונית שלעיל מתערערת וההסתמכות המשווה על המחזור החרגי כפי שנקבעה בנוסחה שבחוק יוצרת עיוות בהקשר של בחינת הזכאות למענק. זאת, הן לצורך קביעת עצם זכאותו של העוסק למענק בהתאם לשאלת התקיימותה של ירידה בשיעור מזכה, ובמיוחד (ובהמשך לכך) בהקשר של כימות הקשר הסיבתי, לצורך הערכת מידת הפגיעה הכלכלית שנגרמה לעסק כתוצאה מהמגפה והיקפו הכספי של המענק הנגזר מכך.

38. במקרה ההכנסה בתקופת הבסיס אכן גבוהה באופן חריג, באופן שאינו מאפיין את הכנסותיו של העורר בעת שגרה: בחודש דצמבר 2019 היתה ההכנסה כ-2.75 מיליון ₪, בעוד שממוצע ההכנסות החודשי של העורר ב-11 החודשים הקודמים ינואר-נובמבר 2019 היה כ-315 אלף ₪ בלבד, ובשנת 2023 כ-256 אלף ₪ בלבד. ניתן אף להוסיף כי הכנסה **חודשית** זו בתקופת הבסיס היתה גבוהה יותר מאשר כל הכנסותיו **השנתיות** של העורר בשנים 2021 (כ-2.54 מיליון ₪), ו-2022 (כ-2.36 מיליון ₪), ונמוכה אך במעט מההכנסה הכוללת בשנים 2018 (כ-3.21 מיליון ₪) ו-2023 (כ-3 מיליון ₪).

39. ההכנסה החריגה בגובהה שקיבל העורר בחודש דצמבר 2019 נובעת ברובה מחשבונית בסכום של כ-2.46 מיליון ₪ שקיבל מחברת קמברקס שבה הוא משמש כדירקטור (מכתב הערר עולה כי סכום זה כולל בתוכו תגמול כספי שקיבל העורר בעקבות מכירת מניותיו מחברת קמברקס בסכום של כ-650 אלף דולר וכן החזר הוצאות חד פעמי בסכום של כ-130 אלף ₪).

40. ועדות הערר נדרשו בעבר לשאלה האם ומתי ישנה הצדקה לנטרל ממחזור העסקאות חשבוניות חריגות מעין אלו. כך למשל קבעה הוועדה בערר **נורט' סטאר**, כי ישנה הצדקה לנטרל את אותה הכנסה כאשר היא אינה חלק מהכנסותיו השוטפות של העסק ואינה צפויה לחזור על עצמה:

הכנסה חד פעמית: כאשר הכנסות העסק בנקודת זמן נתונה הן חריגות באופן מובהק ביחס להכנסותיו הרגילות של העסק, ניתן לברר האם מדובר בהכנסה חד פעמית. ככל שמדובר בהכנסה שאינה חלק מהכנסותיו השוטפות של העסק



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

(כגון, הכנסה חד פעמית ממכירת נכס, גביית חוב ללא קשר לפעילות השוטפת ועוד) – נראה כי יש הצדקה לנטרל את אותה הכנסה, ולקבוע את תקופת הבסיס על יסוד חישוב שאינו כולל את ההכנסה זו (אם בדרך של הפחתה של סכום הנקוב בחשבונית החריגה הספציפית, ואם בדרך של עריכת ממוצע הכנסות של חודשים אחרים בשנת הבסיס (ראו 21-1222 ע. עראר ייעוץ והשקעות בע"מ נ' רשות המסים [פורסם בנבו] [ניתן ביום 10.10.2021]; והשוו 21-1005 טי ג' את סיסטמס (2006) בע"מ נ' רשות המסים [פורסם בנבו] [ניתן ביום 9.3.2021]).

(ערר 1277/2 נורט' סטאר טכנולוגיות נגד רשות המסים (נבו, 14.10.21), פסקה 19(ג), להלן – ערר נורט' סטאר).

לכך יש להוסיף כי סעיף 7 לחוק קובע במפורש כי יש לנטרל מכירות הוניות ממחזור העסקאות של העוסק.

41. בהקשר שלפנינו, השאלה הראשונה הנשאלת אפוא היא האם אותה חשבונית היא בגדר הכנסה פירותית שהיא חלק מהכנסותיו השוטפות של העסק, או שמדובר בהכנסה הונית המוחרגת מחישוב מחזור העסקאות בהתאם לסעיף 7 לחוק. בעניין זה הבהיר העורר, לאחר אי-בהירות מסוימת שהתעוררה בנושא (בין השאר משום שהעורר עצמו ציין בכתב הערר כי מדובר בהכנסה חד פעמית הנובעת מתגמול הוני שקיבל), כי מדובר בחלק ממודל התגמול השכרי שלו כדירקטור. העורר פירט כי במסגרת רכיב תגמול זה ניתנו לו מניות חסומות למסחר של החברה או אופציות לרכישת מניותיה, שאותן ניתן לממש בעת מימוש הבשלת התנאים או מכירת החברה, כפי שארע במקרה זה של מימוש האופציות בחברת קמברס בעת שנמכרה (זאת, לצד רכיב שכרי המשולם בשוטרף במזומן בתשלום רבעוני ורכיב של תגמול חד פעמי המותנה בפעילות מסוימת (כגון תשלום בונוסים וכיוצ"ב). מכאן שהתמורה שקיבל העורר בגין מכירת המניות ניתנה לו עבור עבודתו בחברה וכחלק מתשלום שכרו, ואין מדובר בהכנסה הונית אלא בהכנסה עסקית פירותית לכל דבר ועניין (החייבת במע"מ ובמס הכנסה), שאותה אין לנטרל אלא יש להביא בחשבון במסגרת מחזור העסקאות המשמש לחישוב המענק שלפנינו.

42. לצד המסקנה שלעיל כי אין הצדקה לנטרל את החשבונית שלפנינו שכן היא חלק משכרו של העורר וממודל הכנסותיו העסקיות, יש מקום לומר כי מדובר בהכנסה שהיא חריגה גם מבחינה מהותית, ולא רק מבחינת היקפה הכמותי. זאת, משום שמלבד ההכנסה שבחשבונית שלפנינו, שיטת תגמול זו של מימוש אופציות היתה למעשה יחידה או חד פעמית במובן זה שהיא לא יושמה ולא הביאה להכנסה דומה מאז שהעורר נעשה לעוסק עצמאי בשנת 2017 ועד לשנת 2022 לפחות (ראו דבריהם של מייצגי העורר רו"ח זמיר ועו"ד סולומון, עמ' 7 לפרוטוקול הדיון שורות 2-5, 10-12, ודבריו של העורר מר ינאי, עמ' 8 לפרוטוקול הדיון שורות 12-16). בעניין זה הסביר העורר, מר ינאי, כי במהלך שנות כהונתו נהנה הדירקטור מהתגמול הכספי (ברכיב המזומן) בלבד, ומימוש האופציות או



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

המניות נעשה על פי רוב בצורה חד פעמית בעת מכירת החברה ו/או עזיבת הדירקטור, ורק ככל ששווי המניה אמנם עלה (ראו עמ' 7 לפרוטוקול הדיון, שורות 20-36, עמ' 8 לפרוטוקול הדיון, שורות 23-25).

43. לנוכח האמור נראה כי ההכנסה שקיבל העורר בתקופת הבסיס, הגם שהיא חלק משכרו ואין הצדקה לנטרלה כליל, היתה הכנסה חריגה ולא משקפת גם מבחינת היקפה הכספי וגם מבחינת העובדה כי היא תלויה באירוע יוצא דופן יחסית של מכירת החברה, ועל כן לא ניתן להניח כי היא היתה צפויה לחזור על עצמה באותו אופן בתקופת הזכאות גם אלמלא התפרצות הקורונה. לא למותר לחזור ולציין בעניין זה כי גם העורר עצמו התייחס תחילה להכנסה זו כאל חד פעמית (בכתב הערר), ולא הוכיח (ולמעשה גם לא טען), כי היה לו צפי להכנסה או לאירוע מכירת מניות בסדר גודל דומה (שהתרחש כאמור רק פעם אחת מאז שנעשה לעוסק עצמאי), אשר נדחה או התבטל כתוצאה מהתפרצות הקורונה, וזאת דווקא במהלך החודשיים של תקופת הזכאות. ברי אפוא כי הסתמכות על מחזור הבסיס החריג כפי שהוא, בהתאם לנוסחה הקבועה בחוק, יוצרת עיוות ומשבשת את היכולת לבחון כנדרש את היקף הפגיעה שנגרם לעורר כתוצאה מהמגפה.

חישוב מחזור הבסיס החלופי במקרה של הכנסה חריגה

44. ועדות הערר השונות קבעו כי במקרים אלו של הכנסות חריגות בתקופת הבסיס, הדרך הנכונה והמאוזנת יותר לשקף את הכנסותיו הריאליות של העסק אינה באמצעות נטרול ההכנסה החריגה מהחישוב, אלא באמצעות עריכת ממוצע בסיס חלופי שנתי או אחר. שיטה זו מיושמת אפוא באופן תדיר במקרים המתאימים, הן על ידי המשיבה עצמה והן על ידי ועדות הערר (ראו כדוגמא אחת מני רבות את פרשת **נורט' סטאר** שלעיל, פסקה 42). סמכותן זו של המשיבה ושל ועדות הערר לחרוג מהנוסחה המופיעה בחוק ולקבוע תקופת בסיס חלופית במקרים שבהם תקופת הבסיס המקורית אינה מאפיינת את מחזורי העוסק טרום משבר הקורונה, הוכרה גם על ידי בית המשפט העליון (בר"מ 7656/23 **יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' רשות המסים – היחידה לטיפול במענק הקורונה** (נבו, 6.11.23), פסקה 15), בר"מ 3786/24 **א.א.א. הנדסה אזרחית** (2010) **בע"מ נ' מדינת ישראל רשות המסים** (נבו, 20.6.24), פסקה 12, להלן – **פס"ד א.א.א.**), וכן על ידי בתי המשפט המחוזיים (לדוגמא עמ"נ (מחוזי נצרת) 40181-04-22 **סלטי מערכות חשמל 2000 בע"מ נ' רשות המסים**, פסקה 54 (נבו, 23.3.23), עמ"נ (מחוזי ירושלים) **מדינת ישראל נ' י"ג ביננפלד חברה לבנייה בע"מ**, פסקה 29 (נבו, 28.3.23)).

45. במקרים רבים נוהגת ועדת הערר לקבוע את תקופת הבסיס החלופית על פי הממוצע של שנת 2019 כולה. במקרה שלפנינו, מצאנו לנכון להרחיב את התקופה הנכללת בתקופת הבסיס ולקבוע אותה כממוצע הן של שנת 2019 והן של שנת 2018. תקופה זו כוללת אפוא בתוכה הן את ההכנסה החריגה שהתקבלה בחודשי הבסיס (נובמבר-דצמבר 2019), והן את ההכנסות הקודמות של העורר, על מנת לשקף באופן נכון יותר את הכנסותיו הריאליות, שאותן יכול היה לצפות לקבל בתקופת הזכאות אלמלא התפרצות המגפה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- מחזור הבסיס החלופי המתקבל בהתאם לכך (של השנים 2018-2019) הוא בסכום של 785,943 ₪.
46. יודגש כי במקרה זה קיימת הצדקה לבסס את המחזור החלופי לא רק על שנת 2019 אלא גם על השנה הקודמת לה, משום שההכנסה החריגה בחודשי הבסיס מביאה לכך שהשנה כולה (ולא רק חודשי הבסיס) היא חריגה מאוד ולא משקפת את ההכנסות השנתיות המאפיינות את העורר, כפי שכבר פורט בפסקה 38 לעיל.
47. אלא שהסתמכות על הנוסחה שבחוק ביחס לכל שאר תקופות הזכאות וחריגה ממנה באמצעות חישוב ממוצע חלופי באופן סלקטיבי, כלומר רק ביחס לתקופת זכאות אחת שבה ההכנסה בתקופת הבסיס היא גבוהה במיוחד, היו מביאים לקיפוח העורר, שכן הם אינם מביאים בחשבון את סכומי המענקים הנוספים שהיה מקבל לו החישוב החלופי היה מיושם ביחס לכל אותן תקופות זכאות נוספות (הן כתוצאה מהגדלת המענק ביחס לחלק מהתקופות שבהן קיבל העורר מענק, והן כתוצאה מיצירת זכאות חדשה למענק בתקופות נוספות שביחס אליהן לא קיימת זכאות בהתאם לנוסחה).
48. סיטואציה זו של חישוב סלקטיבי נדונה בערר 1083/23 **ימית צורית נ' רשות המסים** (נבו, 22.5.22), שבו עמדה הוועדה על הבעייתיות והעיוות שנוצרים בכל אחד משני התרחישים האפשריים, הן כאשר חישוב המענק מבוסס בהתאם לנוסחה על תקופת בסיס גבוהה במיוחד שאינה מאפיינת את הכנסות העוררת, והן כאשר החריגה מהנוסחה נעשית באופן סלקטיבי ביחס לתקופת זכאות אחת בלבד. לעניין הקיפוח הנגרם לעורר כתוצאה מעריכת חישוב ממוצע בסיס באופן סלקטיבי קבעה הוועדה:

ההיגיון שבבסיס התחשיב החלופי על פי ממוצע, אינו יכול לפעול באופן סלקטיבי. אם בתקופת זכאות מסוימת נמצא שמחזור ההכנסות בשנת 2019 הוא גבוה במיוחד, ניתן "לנרמל" את ההכנסה החריגה ולפרוס אותה על כל השנה, כך שהמענק לתקופה זו יחושב על פי בסיס נמוך יותר, אך בה בעת יש לדאוג לכך שגם יתר תקופות הזכאות יחושבו על פי אותו בסיס. ועדת הערר עמדה בעבר על העיוות העלול להיווצר כתוצאה מהחישוב החלופי הנערך על בסיס ממוצע, שכן אם חישוב כזה נערך ביחס לתקופת זכאות אחת ולא ביחס לכלל התקופות, התוצאה הכוללת עלולה להיות מקפחת עבור העורר.
(ערר ימית צורית, פסקה 33).

49. באותו מקרה החליטה הוועדה כי לנוכח הקיפוח הנגרם לעורר כתוצאה מחישוב ממוצע בסיס חלופי סלקטיבי יש מקום להיצמד לנוסחה הקבועה בחוק ולא לסטות ממנה (על אף שגם היא מביאה כאמור לעיוות כתוצאה מההשוואה להכנסה החריגה, אלא שהוא מצומצם יותר). בעניין **אביגדור קנטי** (ערר 1134/22 **אביגדור קנטי נ' רשות המסים** (נבו, 26.7.22)), החליטה הוועדה, לנוכח הקשיים שלעיל, להותיר בידי העורר מענק בסכום המקדמות שקיבל, שהיה קרוב לסכום המענקים המצטבר לו היה זכאי אם ממוצע הבסיס החלופי היה מיושם ביחס לכל תקופות הזכאות, כלומר שלא באופן סלקטיבי.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

50. בערר **גולדשטיין ביטון מורן**, לעומת זאת, החליטה הוועדה לערוך חישוב ממוצע בסיס סלקטיבי מאחר שגם המענקים עבור תקופות הזכאות האחרות לא חושבו בהתאם לנוסחה מלכתחילה, ובהתחשב גם בכך שתקופת הזכאות שנדונה שם, ושבעניינה יושם החישוב החלופי, היתה התקופה הנפרדת והעצמאית של האומיקרון (ערר 1564/23 **גולדשטיין ביטון מורן נ' רשות המסים** (נבו, 3.3.24), פסקאות 62-64). גם בערר **דרורי-סאלם** (ערר 1143/21 **דרורי-סאלם משרד עורכי דין נ' רשות המסים** (נבו, 1.7.21)) ערכה הוועדה חישוב ממוצע בסיס חלופי באופן סלקטיבי בנימוק כי מבחינה פורמלית לא ניתן לדון במענקים עבור תקופות זכאות שעבורן לא הוגשו בקשות (וממילא השגות ועררים), אך לצד זאת הציעה הוועדה לעוררת להגיש בקשות (ארכה) למענק עבור אותן תקופות נוספות שעבורן היא זכאית למענק בהתאם לחישוב החלופי שנערך (ושהיא לא היתה זכאית להם קודם לכן בהתאם לנוסחה). בערר 1868/22 **שחז שירות ייעוץ וניהול בע"מ / ז'יטניצקי ויינשטיין נ' רשות המסים** (נבו, 21.3.23), הסתמכה הוועדה על החישוב החלופי הסלקטיבי בין היתר מאחר שהסכום שהתקבל היה קרוב לסכום הוצאותיהם הקבועות של העוררת (פיסקה 38).
51. קביעת המענק עבור תקופת זכאות מסוימת באמצעות חישוב חלופי המתייחס גם לתקופות זכאות אחרות מעוררת אמנם קושי מסוים, אולם יש לזכור גם כי מבחינה עקרונית, חישוב המענק תוך הסתכלות רחבה יותר על התמונה הכללית והתחשבות במענקים שכבר ניתנו, נעשה ע"י המשיבה (וועדות הערר) כעניין של יום ביומו, במיוחד במקרים שבהם נעשה שימוש בסמכותה של המשיבה להתערב במקדם ולקבוע את המענק בהתאם לסכום הוצאותיו הקבועות של העוסק בפועל (ראו לדוגמא ערר 2133/21 **אדיר מילר בע"מ נ' רשות המסים** (נבו, 15.2.22)). למעשה, גם במקרה שלפנינו דחתה תחילה המשיבה את בקשת העורר בנימוק כי המענקים הקודמים שכבר ניתנו לו הם גבוהים יותר מסכום הוצאותיו הקבועות בתקופת הזכאות ולפיכך מכסים אותן.
52. בשורה התחתונה נראה כי לנוכח הקשיים והעיוותים שנוצרים בכל אחת מהדרכים והשיטות, יש מקום לבחון כל מקרה לגופו ולהחליט בו בהתאם לנסיבותיו. כך לדוגמא יש לבחון האם העוסק הגיש בקשות למענקים עבור כל תקופות הזכאות שבהן היה זכאי למענק לפי הנוסחה, שכן ברי כי אין מקום לכלול בחישוב מענקים שאותם העורר כלל לא ביקש על אף שהיה זכאי להם.
53. במקרה שלפנינו, העורר אכן הגיש בקשות עבור כל התקופות שבהן היה זכאי למענקים, ובהתאם להחלטות המשיבה (כלומר ללא המענק שלפנינו שאת הבקשה עבורו דחתה המשיבה) קיבל מענקים בסכום מצטבר של 224,920 ₪.
54. ככל שחישוב ממוצע הבסיס החלופי היה מיושם באופן סלקטיבי, כלומר רק על תקופת הזכאות שלפנינו, היה העורר זכאי למענק בסכום של 82,524 ₪, וביחד עם סכום המענקים שכבר אושרו לו כאמור לעיל היה מקבל סכום מצטבר של 307,444 ₪.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

55. אם לעומת זאת ממוצע הבסיס החלופי היה מיושם ביחס לכל תקופות הזכאות, העורר היה זכאי למענקים בסכום מצטבר של 447,988 ₪. מכאן שחישוב ממוצע הבסיס באופן סלקטיבי על תקופת הזכאות שלפנינו בלבד היה מקפח את העורר בסכום של 140,544 ₪.

56. בנסיבות המקרה שלפנינו ובהתאם לסמכות הנתונה לנו לפי סעיף 21(ב) לחוק לשנות את החלטת המשיבה ולקבל אחרת במקומה (ראו גם פס"ד א.א.א., פסקה 12), הגענו למסקנה כי לא יהיה זה מוצדק לערוך חישוב סלקטיבי שיביא לקיפוח זה של העורר, ובמקום זאת יש לקבוע את המענק לתקופה שלפנינו באופן שיביא את סך כל המענקים שיקבל לסכום שאותו היה מקבל אם הממוצע החלופי היה מיושם ביחס לכל תקופות הזכאות (447,988 ₪). סכום המענק עבור תקופת הזכאות שלפנינו הוא אפוא ההפרש שבין סכום אחרון זה לבין סכום המענקים שהעורר היה זכאי להם (ושאותם קיבל) עבור שאר תקופות הזכאות (224,920 ₪ כאמור), כלומר 223,068 ₪.

57. הטבלה שלהלן מסכמת ומציגה את המענקים המגיעים לעורר בהתאם לתרחישים השונים:

מזב נוכחי (החלטות המשיבה)	בהתאם לנוסחה	חישוב סלקטיבי (ממוצע בסיס חלופי ביחס לתקופה נובמבר-דצמבר 19, ולפי הנוסחה ביחס לשאר התקופות)	ממוצע בסיס חלופי (ביחס לכל התקופות)	בהתאם להחלטה זו
מענק נובמבר-דצמבר 2020	0	82,524 ש"ח	82,524	223,068 ש"ח
שאר תקופות הזכאות	224,920 ש"ח	224,920 ש"ח	365,464	224,920 ש"ח
כלל המענקים	224,920 ש"ח	307,444 ש"ח	447,988	447,988 ש"ח



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

סיכום ומסקנות

58. לנוכח המפורט לעיל יש לדחות את טענת המשנה שהעלתה המשיבה בנוגע להיעדר קשר סיבתי, שכן הכנסותיו של העורר (למעט בתקופת הבסיס החריגה) אינן תנודתיות באופן ניכר, ולטענה בדבר ירידה קודמת בהכנסות שהחלה עוד לפני תקופת הקורונה אין בסיס בנתונים. נתוני ההכנסות של העורר מעידים כי הוא נפגע ממגפת הקורונה, והוא אף הבהיר והוכיח כיצד המגבלות שהוטלו הביאו לפגיעה בפעילותו.
59. בנוגע לטענתה העיקרית של המשיבה, ההכנסה החריגה בתקופת הבסיס נובעת מתקבול כספי גדול שקיבל העורר כתוצאה ממכירה של מניות שקיבל עבור תפקידו כדירקטור, כך שמדובר בהכנסה פירותית שהיא חלק מהשכר שקיבל במסגרת עבודתו ואין מקום לנטרלה מהחישוב. לצד זאת יש לומר כי מדובר בהכנסה חריגה הן מבחינת היקפה הכמותי והן מבחינת מהותה, שכן תשלום ברכיב דומה לא נרשם בשנים שלפני או אחרי תקופת הבסיס, כך שלא ניתן להניח כי היה חוזר על עצמו באותו אופן בתקופת הזכאות גם אלמלא התפרצות המגפה. לפיכך יש לערוך חישוב של ממוצע בסיס חלופי המבוסס על השנים 2018-2019 ובכך מביא בחשבון את ההכנסה החריגה תוך פריסתה, לצד הכנסותיו השוטפות והרגילות של העורר, באופן המשקף את הכנסותיו הטיפוסיות בצורה מאוזנת יותר. בניסיונות המקרה שלפנינו אין הצדקה לערוך את החישוב החלופי באופן סלקטיבי, כלומר ביחס לתקופת הזכאות בלבד (חישוב שיביא לקיפוח ממשי של העורר בתמונה הכללית), ובמקום זאת יש להביא בחשבון את סכום המענקים המצטבר שהעורר היה מקבל לו חישוב חלופי זה היה נערך ביחס לכל תקופות הזכאות.
60. לאור האמור לעיל הגענו למסקנה כי יש לקבל את הערר באופן חלקי ולהעניק לעורר מענק בסכום של 223,524 ₪.
61. לנוכח התוצאה שאליה הגענו ובהתחשב במכלול הנסיבות, המשיבה תישא בהוצאות העורר בסכום של 9,000 ₪.

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

ניתנה היום, כ"ו סיון תשפ"ד, 02/07/2024, בהעדר הצדדים.

גרמן פייקין, רו"ח,
רו"ח חבר

נדב כנען, עו"ד
יו"ר הוועדה