



**מדינת ישראל**  
**ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים**

ערר 1538-21

לפני כבוד חברי הוועדה:  
תמר שטיינר, עו"ד - יו"ר  
ברוך ברוכי - חבר

העוררת: **מחסני קוסמטיקה בע"מ מס' 513839399**  
ע"י מר/גברת מכאל הרמן

**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](mailto:corona.ararim@taxes.gov.il)

**החלטה**

**רקע עובדתי**

1. העוררת, חברת מחסני קוסמטיקה בע"מ ח.פ. 513839399, היא חברה העוסקת במתן שירותי ניהול לחברות שונות, העוסקות רובן ככולן בענף התקשורת. החברות המנוהלות ע"י העוררת מפתחות מערכות שונות בתחום התקשורת, אותן הן משווקות לגופים שונים. שירותי הניהול אותן מספקת העוררת, כוללות מתן שירותים במגוון של תחומים משפטיים, מסחריים, כלכליים, בנקאיים ועוד.
2. החברה הרחיבה את תחומי עיסוקיה לתחומים נוספים וכך אף שינתה את שמה מ - "תל אביב אחזקות קפה בר מסעדה (ד.ו.מ.) בע"מ", לשמה הנוכחי "חברת מחסני קוסמטיקה" בראשית שנה"ע 2021.
3. העוררת הגישה בקשות למענקי השתתפות בהוצאות קבועות בגין תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, וכן בגין תקופות מאי - יוני 2020, ויולי - אוגוסט 2020 (להלן: "המענקים"), בהתאם להחלטת הממשלה מס' 5015 (מיום 24.4.2020; להלן – **החלטת הממשלה**), ולהוראות חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התשי"ף-2020 (להלן – **החוק**) בהתאמה.
4. לאחר שהבקשות למענקים סורבו ע"י המשיבה, הגישה העוררת השגות על החלטות אלה, גם הן סורבו בנימוק כי החברה אינה זכאית למענק, שכן החברה דיווחה על אפס בהכנסות במשך 9 חודשים, החל מחודש 09/2019 ועד 06/2020 ולכן מוחרגת מהגדרת "עוסק" בסעיף 7, לפי פסקאות (8) ו-(9) לחוק. בנוסף המשיבה ציינה כי מחזור הבסיס כולל הכנסות מחברה קשורה,



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

וע"פ סעיף 8(2) לחוק, הגדרת "עסקה" שם מחריגה עסקאות עם בעל מניות בחברה או שותף בשותפות. על כן, המשיבה נטרלה את ההכנסות מהחברה הקשורה ומצאה כי מחזור הבסיס החדש הוא אפס. שתיים מתוך שלוש התשובות להשגות ניתנו בשיהוי רב: ההחלטה בהשגה על ההחלטה לתקופת מרץ אפריל – התקבלה לאחר 291 ימים, בגין חודשים מאי יוני 2020 – התקבלה החלטה בהשגה לאחר 249 ימים, ובגין חודשים יולי אוגוסט 2020 התקבלה החלטה בהשגה לאחר 109 ימים מיום הגשת ההשגה.

#### טענות הצדדים

5. לטענת העוררת שגתה המשיבה בקביעתה כי פעילותה הופסקה, ובשל כך בקביעתה כי אינה זכאית למענקים. לטענתה, הפעילות העיסוקית לא הופסקה מעולם, החברה המשיכה להתקיים ולפעול לטובת ייצור הכנסה, ובכלל זאת להעסיק עובדים ולתת שירותים ללקוחות המרכזיים. כמו כן, העוררת המשיכה לדווח כנדרש לרשות המסים במסגרת דוחות חודשיים ולהגיש דוחות שנתיים מבוקרים. לטענתה, העובדה שהחליפה את שמה בראשית שנת 2021, באה להעיד על הרחבת תחומי עיסוקה על מנת לייצר מקורות פרנסה נוספים ותו לאו. בהקשר זה, הוסיפה המערערת כי אין פסול בהרחבת הפעילות העיסוקית וכי אין בכך לשלול את זכאותה למענק.
6. העוררת טוענת כי בחודשים 9-12/2020 עיקר עיסוקה היה ב"עיסוקים שחייבו מעורבות רבה וטיפול אינטנסיבי בנושאים שונים שעל הפרק" כמובא בס' 3ב' לכתב הערר. עיסוקים אלה אשר נמשכו לתוך תקופת חגי תשרי אשר חלה בחודשים 9-10/2020, מהווים לדידה הסבר להיעדר הכנסות בחודשים אלה, אולם אין בכך כדי להעיד על הפסקת הפעילות של העוררת שכן שכר העובדים המשיך להיות משולם, והוצאות החברה לא פסקו.
7. עוד טוענת העוררת כי החלטות המשיבה בהשגות ניתנו בשיהוי רב, ובכך היא הפרה את הוראות החוק והחלטת הממשלה בנושא. יש בכך, לטענתה הטעיה וניסיון להכשיל את ציבור העוסקים.
8. העוררת לא מכחישה את העובדה כי קיימות הכנסות שוטפות מחברת וובנט בע"מ שהיא בעלת מניות בעוררת, החל משנת 2015 עם חתימת הסכם ניהול אשר צורף לכתב התגובה המשלים.
9. מן הצד השני טוענת המשיבה כי העוררת אינה עומדת בתנאי הסף הקבועים בס' 7 לחוק לקבלת המענק. בין אם בשל העובדה כי בדיווחי המע"מ שלה מופיע אפס החל מחודש ספטמבר 2019 והמשך בחודשי הזכאות למענק, ובין אם בשל קיום החזקה כי מדובר בעוסק שסגר את עסקו.
10. לטענת המשיבה, העוררת מוחרגת מהגדרת "עוסק" הקבועה בס' 7(8) ו- (9) לחוק. קרי, מי שחלה ירידה ניכרת בהוצאותיו לצורך ייצור הכנסה, ודיווח מחזור עסקאות אפס בתקופת הזכאות, או מי שדיווח על מחזור עסקאות "אפס" בשלושת החודשים שלפני תקופת הזכאות, אינו עונה על הגדרת "עוסק" שבחוק, ולפיכך מוחרג מזכאות לקבלת המענק.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

11. כמו כן, טוענת המשיבה כי זכאותה של העוררת למענק נשללת גם לאור מחזור עסקאות העומד על אפס לשנת 2020, וכן סך תשומות העומד על אפס במהלך שנת 2019 ובחודשים הרלוונטיים בשנת 2020. בהקשר זה טוענת המשיבה כי לא די בטענה העלומה של העוררת כי המשיכה לשלם שכר לעובדיה, בכדי להעיד על המשך פעילותה העיסוקית, לצורך עמידה בתנאי הזכאות לקבלת המענק. לטענת המשיבה, העוררת לא הציגה כל ראיה המעידה על המשך פעילותה העסקית בחודשים הרלוונטיים, ועל כן לא עמדה בנטל המוטל עליה בהקשר זה.

12. בהמשך לכך, טוענת המשיבה כי גם אם היתה העוררת צולחת את משוכת הגדרת "עוסק" שבחוק, הרי שהעדר ההכנסות של העוררת חודשים רבים לפני תקופת הזכאות, מביאה לכדי מסקנה ברורה כי הירידה במחזורי העוררת לא נגרמה עקב משבר הקורונה, ולפיכך היא אינה עומדת גם בתנאי הקשר הסיבתי המהווה אף הוא תנאי סף לזכאות לקבלת המענק לפי ס' 8(3) לחוק.

13. המשיבה טענה כי יש לראות בעוררת כמי שסגרה את עסקה, לאור ירידה ניכרת בהוצאות שהוציאה בייצור ההכנסה. לטענתה החל משנת 2017 ובדומה גם בשנת 2019 עמד סך התשומות של העוררת על אפס. העוררת לא הביאה כל ראיה המעידה על המשך פעילותה למעט טענותיה בכתב הערר כי המשיכה פעילות בעצם תשלום שכר העבודה לעובדיה, כך לא הוצגו הסכמים עם לקוחות, חוזי מתן שירות וכיוצא"ב. בהמשך לכך, טענה המשיבה כי העוררת לא הראתה בעבור איזו עבודה שולם שכר העבודה וכן לא פרטה את מהות וטיב השירות אשר ניתן בגינה.

14. בנוסף, טוענת המשיבה בפסקאות 28, ו-30 לכתב התשובה כי הכנסות העוררת בשנת 2019 וכן במהלך שנת 2020 התקבלו מחברה קשורה, שהיא בעלת המניות בעוררת. בהקשר זה מפנה המשיבה להוראות ס' 8(2)(א) לחוק אשר לדידה מחריגות עסקאות כגון דא מחישוב מחזור עסקאות לפי החוק.

### דין והכרעה

15. נקדים ונאמר כבר עתה כי החלטנו לדחות את העררים שבכותרת משני טעמים עיקריים. ראשית, הוועדה סבורה כי העוררת מוחרגת מהגדרת "עוסק" שבחוק, וכי אינה עומדת בתנאי הסף בשל דיווחי אפס בחודשים הקודמים לתקופת הזכאות. העוררת דיווחה על הכנסות אפס החל מחודש ספטמבר 2019 ובמהלך שנת 2020, ועל כן צדקה המשיבה בהחלטתה לשלול את הזכאות למענק אך מן עובדה זו שאינה עומדת בהגדרת "עוסק" כקבוע בס' 7(9) לחוק, ובפרט לאור העובדה כי דיווחה אפס בחודשים הרלוונטיים, ולא הרימה את נטל ההוכחה כי פעילותה לא הופסקה גם בהתאם לס' 7(8) להוראות החוק. שנית, ומאחר והירידה בהכנסות העוררת החלו זמן רב בטרם פרצה מגפת הקורונה הרי שהקשר הסיבתי בין משבר הקורונה לירידה בהכנסות העוררת אינו מתקיים, בהיעדרו לא קמה לעוררת זכאות למענקים. העוררת לא הרימה את הנטל ולא הוכיחה לוועדה בכתב הערר ובכתב התגובה המשלים כי המשיכה את



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

פעילותה, וכי הירידה בהכנסותיה נגרמה עקב משבר הקורונה. משכך, החלטתנו לדחות את העררים שבנותרת.

#### החרגת העוררת מהגדרת "עוסק" בס' 7(9) לחוק – דיווח אפס בשלושת החודשים אשר קדמו לפרוץ המגפה

16. בהתאם לסעיף 7 לחוק, "עוסק" הזכאי למענק הוא כל מי ש"חייב במס כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף", ואולם ההגדרה מוסיפה "למעט כל אלה", ומפרטת רשימה של מצבים שונים שבהם עסק לא ייכלל בהגדרת עוסק ולכן לא יהיה זכאי למענק. בהתאם לסעיף 7(9) לחוק, עוסק מוחרג מזכאות לקבלת המענק אם דיווח על מחזור עסקאות בשיעור אפס בחודשים דצמבר 2019 עד פברואר 2020.

17. העוררת דיווחה על מחזור אפס החל מחודש ספטמבר 2019 ברצף ולאורך שנת 2020. משכך, ומשעה שלא הוצגו בפני הוועדה כל ראיות המעידות על הסבר מניח את הדעת לירידה הקבועה בהכנסות לתקופה אשר קדמה לפרוץ מגפת הקורונה, הרי שהעוררת מוחרגת מהגדרת עוסק.

#### החרגת העוררת מהגדרת "עוסק" בס' 7(8) לחוק – קביעת חזקה בדבר סגירת עסק

18. אם לא די בכך הרי שכפי שהמשיבה טוענת העוררת אינה עומדת גם בתנאי ס' 7(8) לחוק הקובע כי:

**"(8) 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;"**

יוער כי נוסח דומה מופיע בהחלטת ממשלה 5015 מיום 24.4.2020 בס"ק 11 להגדרת "עוסק".

(לעניין החרגת "עוסק" ראה והשווה עררים 1442-21 שירי צפנת בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 10.10.21) ו- 1146-21 סליבא אדואר קבלן עבודות בידוד ופח נ' רשות המסים (ניתן ביום 30.9.21).

19. ס"ק (8) קובע שני מקרים בהם תוחרג זכאותו העוסק מקבלת מענקים - הראשון הוא מקרה שבו העוסק דיווח על סגירת פעילותו, והשני הוא מקרה שבו פעילות העסק ירדה. המחוקק קבע



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

כי גם במקרה האחרון לא יהיה העסק זכאי למענק ויראו אותו כאילו נסגר. מדובר בחזקה הניתנת לסתירה כי הגם שהעסק לא דיווח על סגירה בפועל יראו אותו כאילו נסגר.

20. בכתב הערר ציינה העוררת בס' 3ב' לכתב הערר כי: "**בחודשים 9-12/2019 לא התקבלו הכנסות, הן בשל העיסוקים הרבים בטיפול ב- 5 החברות, עיסוקים שחיבו מעורבות רבה וטיפול אינטנסיבי בנושאים שונים שהיו על הפרק והן בשל חגי תשרי....**" (ההדגשה אינה במקור)

21. בכתב התגובה לכתב התשובה אשר הגישה העוררת טענה כי די לשיטתה בהעסקת עובדים לצורך עמידה בנטל השכנוע כי פעילותה לא הופסקה. **את טענה זו אין בידינו לקבל.**

22. ככל שהעוררת אכן המשיכה פעילותה, ניתן היה לגבות את טענותיה בראיות שונות. משלא עשתה כן, לא הרימה את הנטל הנדרש לצורך סתירת החזקה הקבועה כאמור בס' 7(8) לחוק כי היא מוחזקת כמי שסגרה את עסקה.

23. לפיכך, הוועדה הגיעה לכדי מסקנה כי הירידה בהכנסות החלה זמן רב בטרם החלה מגפת הקורונה, ובהתאם להגדרת עוסק בסעיפים 7(8) ו-7(9) היא מוחרגת מהגדרת עוסק הזכאי למענק.

### היעדר קשר סיבתי בין משבר הקורונה לירידה בהכנסות העוררת

24. סעיף 1(ג) להחלטת הממשלה קובע את דרישת הקשר הסיבתי בין ירידת המחזורים לבין התפרצות נגיף הקורונה:

"**ירידת מחזור העסקאות בתקופת המענק נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף covid-19.**" תנאי דומה נקבע גם בסעיף 8(3) לחוק.

להרחבה בנושא דרישת הקשר הסיבתי ראה החלטות בתיקי הערר: ערר 1007-21 יתד טכנולוגיות נ' **רשות המסים**, ניתן ביום 8.3.2021; ערר 1005-21 **טי ג'אט סיסטמס** 2006 נ' **רשות המסים**, ניתן ביום 9.3.2021; ערר 1008-21 **תחנת דלק היצירה בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 24.3.2021; להלן – **עניין תחנת דלק היצירה**), פיסקה 16 להחלטה). כל אלו, ברוח הפסיקה בעניין מסלולי הפיצוי בגין נזקים שנגרמו לעסקים במלחמת לבנון השנייה (ראו רע"א 6540/15 **כתר אחזקות בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים**, פיסקה 3 (ניתן ביום 18.4.2016); רע"א 6948/13 **מנהל מס רכוש וקרן פיצויים נ' קטיף מושב שיתופי**, פיסקה 14 (ניתן ביום 13.12.2015).

25. כמובא לעיל, העוררת דיווחה אפס הכנסות בדיווחיה למע"מ מאז חודש ספטמבר 2019 ובמהלך שנת 2020. בנוסף לכך, העובדה כי הכנסותיה של העוררת פסקו זמן רב – כחצי שנה – בטרם



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

פרצה מגפת הקורונה, ובהתחשב בעובדה כי בנסיבות המקרה לא הביאה העוררת כל בדל ראייה המוכיח כי טעתה המשיבה בקביעתה זו, הרי שפועל יוצא מכך כי העוררת לא עמדה בנטל ההוכחה כי מתקיים קשר סיבתי בין הירידה במחזורי העוררת לבין פרוץ מגפת הקורונה.

#### טענת השיהוי במתן ההחלטות בהשגה

26. המענק לתקופה מרץ-אפריל 2020 הוסדר בהחלטת הממשלה. בהתאם לסעיף 4 להחלטת הממשלה המשיבה נדרשה לקבל את ההחלטה בהשגה בתוך 180 ימים. לעומת זאת, ס' 20(א)(1) לחוק קובע כי על המשיבה לקבל החלטה בהשגה תוך 120 יום מיום הגשת הבקשה. בצד הוראות החוק לא נקבעה כל סנקציה בצד קביעת המועדים למתן ההחלטה ע"י המשיבה.

27. ההחלטה בהשגה על הבקשה למענק בעבור תקופת מרץ אפריל – התקבלה לאחר 291 ימים (באיחור של 111 ימים), בגין חודשים מאי - יוני 2020 – התקבלה החלטה בהשגה לאחר 249 ימים (באיחור של 129 ימים), ובגין חודשים יולי אוגוסט 2020 התקבלה החלטה בהשגה לאחר 109 ימים מיום הגשת ההשגה (ללא איחור במתן התשובה).

28. בערר 1007-20 **נוקראי נ' רשות המסים**, (ניתן ביום 28.4.21) (להלן: "**עניין נוקראי**"), בפס' 34 הובא כי:

"כאשר לא נקבעה בחוק הוראה מפורשת לגבי תוצאות החריגה מן המועד הקבוע בחוק, חזקה כי מדובר בנורמה המגדירה מסגרת זמן לפעולה שהיא בעלת אופי מנחה ומדריך בלבד. יחד עם זאת, גם כאשר מדובר במועד שהוא בעל אופי מנחה בלבד, לחריגה זו עשויה להיות משמעות במסגרת הפעלת הביקורת השיפוטית על סבירותה ותקינותה של הפעולה המינהלית."

להרחבה בעניין זה ראה לעיל את ההוראות המנחות המובאות שם, בין היתר עע"מ 1386/04 **המועצה הארצית לתכנון ובנייה נ' עמותת נאות ראש העין, ע"ר** (פורסם בנבו, 20.5.2008), פסקה 31. לעניין האבחנה בין מועד מחייב לבין מועד מנחה לעשיית פעולה מינהלית ראו בג"צ 1636/92 **העמותה לשמירת איכות החיים והסביבה נ' ועדה מחוזית לתכנון ובנייה**, פד"י מז(5) 573 (1993) ובג"צ 44/68 **מועצה מקומית ראש העין נ' שר הפנים**, פד"י כב(2) 150 (1968).

29. הנה כי כן בשתיים מתוך שלוש תקופות הזכורות בהן עסקינן חרגה המשיבה מהתקופות הקבועות בהוראות הרלוונטיות בהחלטת הממשלה ובחוק. עם זאת, ובהתחשב בעובדה שהעוררת לא עומדת בתנאי הסף לקבלת המענק כפי שפורט לעיל, הרי שאין לקביעה זו משמעות או השלכה על תוצאות הביקורת השיפוטית בעררים דנא.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

#### ביצוע עסקאות בין העוררת לחברה קשורה, והחרגתן מהגדרת "עסקה" בס' 8(2)(א) לחוק

30. המשיבה טוענת כי הכנסות העוררת בשנת 2019 וכן במהלך שנת 2020 התקבלו מחברה קשורה, שהיא בעלת המניות בעוררת, ועל כן הכנסות אלו אינן נכללות בגדרי "עסקה" כהגדרתה בס' 8(2)(א) לחוק.

31. ס' 8(2)(א) לחוק מגדיר:

"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;

32. העוררת אינה מכחישה כי מקור כל הכנסותיה בשנת 2019 הוא בחברה קשורה. בחינה לשונית פורמאליסטית של הוראת החוק, מביאה לכדי מסקנה כי ההחרגה המתוארת בחוק היא בכיוון ההפוך דווקא, קרי עסקה תהא מוחרגת ממחזור העסקאות של העוסק במצב שבו בעל המניות הוא נותן השירות ולא בנסיבות המתוארות בעררים, בהן מקבלת השירות היא בעלת המניות.

33. מאחר ובנסיבות המקרה העוררת ממילא אינה עומדת בתנאי הזכאות למענק כפי שפורטו לעיל הרי שלא מצאנו לנכון להידרש לניתוח סוגיה זו במקרה דנא.

#### סוף דבר

34. חוק התוכנית לסיוע הכלכלי מורה על מתן מענקים לעסקים שנפגעו בחודשים מרץ-אפריל 2020, בגין ההתפשטות של נגיף הקורונה. כפי שעולה מדברי ההסבר להצעת החוק, מענק הוצאות קבועות, הניתן לפי פרק ז' לחוק, נועד לסייע לעסקים שכושר השרידות שלהם נפגע כתוצאה ממשבר הקורונה לממן את ההוצאות שאין ביכולתם להימנע מהן (ראו דברי ההסבר לחוק, ה"ח הממשלה התשי"ף, עמ' 453).

35. תכלית מענק ההוצאות הקבועות הוא לסייע לעסקים אשר פעילותם הצטמצמה/הופסקה עקב פרוץ מגפת הקורונה, לשרוד ולשלם את אותן ההוצאות הקבועות אותן הם חייבים להמשיך ולשלם על מנת לתמוך בהישרדותם העסקית. (ראה והשווה בהקשר זה ערר 1031-21 אי אי סי איי אייזנברג אגר. קומפני ישראל בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 21.6.21)).

36. מתן מענקים לעסקים אשר הירידה בהכנסותיהם החלה זמן רב בטרם פרצה המגפה כאמור, בהיעדר קשר סיבתי בין ירידת המחזורים לפרוץ המגפה, חוטא לתכלית החוק ולרציונאל העומד בבסיסו. זהו המקרה אשר עומד בפנינו בתיקי הערר שבכותרת.

37. כפי שהובא לעיל העוררת אינה עומדת בהגדרת עוסק שבחוק, ובהמשך לכך לא הרימה את הנטל להוכיח כי הירידה בהכנסותיה נגרמה כתוצאה ממשבר הקורונה. העוררת לא הביאה אף בדל ראייה להסבר העלום אשר ניתן מצדה להעדר ההכנסות החל מחודש ספטמבר 2019, ומשכך די בסיבה זו בכדי לקבוע כי אינה זכאית למענקים, ובהלימה לכך לדחות את העררים גופם.



**מדינת ישראל**  
**ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים**

38. העררים נדחים אפוא ללא צו להוצאות.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 45 יום.  
ניתנה היום, כ"א חשון תשפ"ב, 27/10/2021, בהעדר הצדדים.

1538-21

---

ברוך ברוכי, רו"ח  
חבר

---

תמר שטיינר, עו"ד  
יו"ר הוועדה