



## מדינת ישראל

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

ערר 22-2910  
ערר 22-2911  
ערר 22-2912

לפני כבוד חברי הוועדה:  
סגן ראשת בית הדין, ד"ר ערן בר, עו"ד - יו"ר  
חאג' יחיאל ראאד, רו"ח - חבר

העוררת: גל גיא בע"מ מס' 512708744  
ע"י ב"כ עוה"ד ממשרד ד"ר שמואל סעדיה

#### נ ג ד

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

#### החלטה

1. העוררת היא חברה העוסקת ביבוא וסחר במתכות. מניות העוררת מוחזקות בחלקים שווים על ידי מר רוזה רפאל ומר סלמון בנימין.
2. מר רוזה רפאל ומר סלמון בנימין הם בעלי המניות בחברת "צבר ברזל" שיווק והספקת מתכת בע"מ (להלן: "חברת צבר" ו/או "החברה הקשורה") ובחברת בר בר השקעות בע"מ (להלן: "חברת בר").
3. בתקופה שבין החודשים 11/2020-06/2021 הגישה העוררת בקשות לקבלת מענקי הוצאות קבועות לתקופות הזכאות מאי-יוני 2020, ספטמבר-אוקטובר 2020, וינואר-פברואר 2021, בהתאם להוראות חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) תש"ף-2020 (להלן: "החוק" ו/או "חוק התכנית לסיוע כלכלי").
4. ביום 23.2.21 דחתה המשיבה את בקשת העוררת למענק לתקופת זכאות מאי-יוני 2020. המשיבה קבעה כי בהתאם להוראת סעיף 28(2) לחוק יש להחריג עסקאות שנעשו מול בעלי מניות או שותף בשותפות לבין חברה שהוא בעל מניות בה. מאחר וכל העסקאות שדווחו על ידי העוררת הן עסקאות שנערכו מול בעלי מניות משותפים הוחלט על דחיית הבקשה למענק.
5. ביום 1.3.21 נדחתה בקשה העוררת למענק לתקופת זכאות ספטמבר-אוקטובר 2020. בהחלטה נקבע כי שני הלקוחות המרכזיים של העוררת הן החברות צבר ובר שהינן חברות קשורות ועל כן יש להורות על דחיית הבקשה למענק.
6. ביום 2.11.21 נדחתה בקשת העוררת למענק לתקופת זכאות ינואר-פברואר 2021. בהחלטה נקבע כי 90% ממחזור העסקאות של העוררת מורכב מעסקאות שנערכו מול החברות צבר ובר שהינן חברות קשורות. בנוסף, כל הדיווחים בתקופות הבסיס והזכאות הן מחשבוניות שניתנו לחברת צבר.



## מדינת ישראל

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

7. בין התאריכים 28.3.22-28.4.21 הגישה העוררת השגות על החלטות המשיבה בבקשות למענקים.
8. ביום 25.8.22 נדחו כל השגות העוררת. בהחלטות בהשגות נקבע כי ההשגות הוגשו באיחור ולכן נדחו על הסף. המשיבה פירטה בהחלטות נימוקים נוספים לדחיית ההשגות:
  - הכנסות העוררת התקבלו מחברה קשורה ובהתאם להוראות סעיף 8(2) לחוק יש לנטרל הכנסות אלו.
  - בניגוד לדיווחי העוררת הכנסות החברה הקשורה לא נפגעו בשנת הקורונה ואף עלו משמעותית בשנת 2021, כאשר הירידה הנקודתית בהכנסות נובעת מהפעילות מול החברה הקשורה.
  - קיים פער בין מועדי ייבוא הסחורות לבין המועדים בהם העוררת קיזזה תשומות באופן שהשפיע על דיווחיה.
  - היעדר קיומו של קשר סיבתי ולראייה, ההכנסות בשנת 2019 הסתכמו בסך 35.9 מיליון ₪, בשנת 2020 בסך של כ- 31 מיליון ₪ ובשנת 2021 ההכנסות עלו לסך של כ- 38.9 מיליון ₪.
  - היעדר קיומו של קשר סיבתי ולראייה, הירידה הנקודתית בהכנסות נובעת מאופי פעילותה התנדודת של העוררת. עוד לפני תחילת משבר הקורונה חלה ירידה בהכנסות. בחודשים מסוימים ההכנסות היו נמוכות בשיעור של 60%-75 לעומת חודשים קודמים. ממצא זה מעיד כי הירידה החדה בהכנסות אינה קשורה לקורונה.
  - היעדר קיומו של קשר סיבתי ולראייה, בחודש 12/2020, חודש שהושפע ממגבלות וסגרים בתקופת הקורונה, העוררת דיווחה על המחזור הכי גבוה שהיה לה מאז שנת 2010. הדו"ח לתקופת זכאות זו מכיל תשומות יבוא מחודשים קודמים.
  - העוררת דחתה תשומות לחודש דצמבר 2020 על מנת להציג ירידה לכאורה בפעילות. התנהלות זו חזרה על עצמה גם בחודש מרץ 2021.
9. בין התאריכים 17-23.11.22 הגישה העוררת שלושה עררים על החלטות המשיבה בהשגות. ביום 24.11.22, לאחר פתיחת תיקי הערר, הורינו למשיבה להגיש כתבי תשובה בתוך 30 ימים.
10. ביום 11.12.22 קבענו שככל ויידרש לקיים דיון בעררים אלו הדיון יתקיים באמצעים טכנולוגיים בתאריך 5.1.23.
11. בהתאם להחלטתנו, טרם מועד הדיון על העוררת היה להגיש תגובה משלימה המתייחסת לטענות המשיבה שפורטו בכתב התשובה. העוררת לא מילאה אחר החלטת הוועדה ולא נערכה כראוי לדיון (לעניין השתלשלות האירועים והתנהלות העוררת ראו בהרחבה סעיפים 1-26 בהחלטתנו מיום 7.3.23).



## מדינת ישראל

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

12. ביום 5.1.23 התקיים דיון באמצעים מקוונים (להלן: "הדיון"). במהלך הדיון ב"כ העוררת העלו טענות כלפי המשיבה והוועדה בכל הנוגע להעברת כתבי בית דין והחלטות. העוררת טענה כי לא הספיקה לעבור על כתבי התשובה והיא מעוניינת שייקבע דיון נוסף אליו יוזמנו עדים. כתבי בית הדין וההחלטות הומצאו לעוררת כדין בהתאם להוראות החוק והתקנות. חרף התנהלות העוררת שהביאה לבזבוז זמן שיפוטי יקר ולהימשכות ההליכים שלא לצורך אפשרנו לעוררת להגיש תגובה משלימה לאחר הדיון.
13. ביום 3.2.23 הגישה העוררת תגובה לכתב התשובה ובקשה לקיים דיון פרונטלי ולהעיד מומחה ומצהירים מטעמה. העוררת צירפה לתגובה 24 עמודי נספחים כאשר מסמכים אלה לא הומצאו למשיבה בשלב ההשגה. העוררת לא ביקשה אישור מהוועדה להגשת מסמכים אלה בשלב מאוחר של ההליך ואף לא פירטה מהם הטעמים להגשתם, וזאת בניגוד לתקנה 2(ה) לתקנות התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) (סדרי הדין והמינהל בוועדת הערר), תשפ"א-2020 (להלן: "התקנות").
14. ביום 13.2.23 הגישה העוררת בקשה לקיים דיון פרונטלי ולהעיד מומחה ומצהירים או לחילופין, מתן פסק דין נוכח אי הגשת התגובה מצד המשיבה במועד.
15. ביום 14.2.23 הורינו לעוררת להבהיר האם היא מבקשת מהוועדה להכריע בעררים על סמך כתבי הטענות והראיות בכתב בהתאם לתקנה 9(1) או שהיא מבקשת לקבוע מועד דיון לשם חקירת המומחה והמצהירים.
16. עוד באותו היום הגישה העוררת הודעה נוספת על הוספת מסמכים לנספח א' לכתב התשובה. גם מסמכים אלה הוגשו ללא קבלת אישור הוועדה ומבלי שניתן הסבר המניח את הדעת מדוע מסמכים אלה מוגשים בשלב מתקדם של הליך זה. העוררת טענה בעלמא כי לאור הארכה שניתנה למשיבה היא מגישה כרטסת חשבונות וחשבוניות שניתנו לחברת חברת שחקים טכנולוגיות רב חבל בע"מ (להלן: "חברת שחקים") המעידים על פעילותה מול לקוחות שאינם בבעלות אותם בעלי מניות. המדובר בקובץ הכולל 15 עמודים שלא הועברו לקבלת התייחסות המשיבה.
17. ביום 16.2.23 הודיעה המשיבה כי היא מתנגדת לקיום דיון פרונטלי. המשיבה הפנתה לתקנה 10 וטענה כי עררים אלו אינם יוצאי דופן ואינם שונים מאלפי עררים שנדונו בפני הוועדה באמצעים טכנולוגיים. המשיבה התנגדה להגשת התצהירים וחוות דעת.
18. חרף התנהלות העוררת, ביום 7.3.23 התרנו הגשת תצהירים וחוות הדעת שהעוררת הגישה בתאריכים 3.2.23 ו-14.2.23. עוד קבענו, שבמידה והמשיבה תודיע שאין בכוונתה לחקור את המצהירים או המומחה אנו נדון ונחליט בעררים על פי הטענות והראיות שהוגשו בכתב.
19. ביום 13.3.23 הודיעה המשיבה שהיא אינה מעוניינת לחקור את המצהירים ועורך חוות הדעת מטעם העוררת. המשיבה ביקשה שהוועדה תקבל החלטה על בסיס המסמכים שהוגשו.
20. לאור עמדת הצדדים קבענו כי נדון ונחליט בעררים על פי הטענות והראיות שהוגשו בכתב בהתאם לתקנה 9(1).



## מדינת ישראל

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

21. ביום 11.4.23 הוגשו הסיכומים מטעם העוררת וביום 2.5.23 הוגשו סיכומים מטעם המשיבה.

22. ביום 4.5.23 הגישה העוררת בקשה להגשת סיכומי תשובה. אנו נעתרנו לבקשה זו וסיכומי התשובה מטעם העוררת הוגשו ביום 21.5.23.

#### טענות העוררת

23. בכתב הערר נטען כי לא היה מקום להורות על דחיית ההשגות על הסף בשל האיחור בהגשתן. אף במידה וחל איחור בהגשת ההשגות אין הצדקה לתת משקל רב לסדרי דין נוקשים. עוד נטען כי ההחלטות בבקשות למענקים ניתנו בחלוף המועד הקבוע בחוק ובהתאם לפסיקת בית המשפט בעמ"נ 27710-06-21 **ב.ג. ביטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים בישראל**, (פורסם בנבו, 03.01.2022) (להלן: "**עניין ב.ג. ביטחון**") על המשיבה היה לאשר את הבקשות למענקים.

24. בתגובה לכתב התשובה נטען כי ההחלטה בבקשה למענק ניתנה באיחור של 4 ימים מעבר למועד הקבוע בחוק. מאחר והחוק אינו מאפשר לתת החלטות בבקשות למענקים באיחור על המשיבה היה לאשר את הבקשות למענקים. המשיבה הפנתה לפסיקה שלעמדתה תומכת בטענה שיש לקבל את העררים נוכח האיחור במתן החלטות בבקשות ובהשגות.

25. לגופו של עניין, נטען כי המשיבה שגתה במסקנותיה לגבי הפעילות מול החברה הקשורה וליישום הוראת סעיף 8(2) לחוק. לפי הוראות החוק יש לנטרל הכנסות עסקאות בין בעל מניות בחברה לחברה שהוא בעל מניות בה. מאחר וחברת צבר אינה בעלת מניות בעוררת לא היה מקום לנטרל עסקאות אלו. העוררת וחברת צבר הן חברות "אחיות" המוחזקות על ידי שני בעלי מניות משותפים. בהתאם לכך, על המשיבה היה לפרש את הוראות החוק באופן דווקני ולא להחריג עסקאות אלו. במידה והמחוקק היה מעוניין להחריג עסקאות בין "חברות" "אחיות" הוא היה מורה זאת במפורש.

26. יתרה מכך, בהחלטות ועדות הערר בנושא עסקאות עם חברות קשורות נקבע שעל המשיבה מוטל הנטל להציג ממצאים המעמידים בספק את קיומו של קשר סיבתי והעוסק יכול להרים נטל זה ולהוכיח כי מתקיים קשר סיבתי. מלבד הצבעה על זהות בעלי המניות המשיבה לא הציגה ממצאים המעידים על היעדר קיומו של קשר סיבתי.

27. העוררת הבהירה כי היא והחברה הקשורה פועלות בתחומים שונים. העוררת פועלת ליבוא ברזל מחו"ל ואילו חברת צבר פועלת להספקת ברזל במדינת ישראל. חברת צבר אינה בעלת רישיונות יבוא והיא רוכשת רק 30% מהברזל מהעוררת. העוררת הוקמה לרכישות סחורות רק במקרים בהם יש לה הזדמנות טובה מבחינת כדאיות כלכלית ולכן מחזוריה תנודתיים. העוררת והחברה הקשורה פעלו ביושר כאשר הדיווחים ביניהן משקפים את מהלך העסקים הרגיל ולפיכך, מקרה זה שונה בנסיבותיו ממקרים בהם נקבע כי יש להורות על החרגת עסקאות בין חברות המוחזקות על ידי בעלי מניות משותפים.



## מדינת ישראל

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

28. לעניין הקשר הסיבתי נטען כי בתקופת הקורונה נפגעה יכולת היבוא של העוררת עקב משבר בסחר הבינלאומי. במקרה זה אין כל נפקות אם החברה הקשורה רוכשת את הברזל מהעוררת או מחברה אחרת. הירידה בהכנסות השנתיות עקב הירידה בפעילות הנמלים מעידה על הפגיעה שנגרמה לה בעקבות התפשטות נגיף הקורונה. העוררת הבהירה כי משיקולים עסקיים החליטה לרכוש ברזל מחו"ל עד אשר חברת צבר תוכל לרכוש אותו ממנה. המדובר בשיקול עסקי שנועד לאפשר את קיומו של העוסק.
29. העוררת טענה כי בניגוד להחלטת הוועדה בערר 1836-21 **חלפון רפי אחזקות** (1993) בע"מ נ' **רשות המסים** (פורסם בנבו, 27.12.2021) (להלן: "**עניין חלפון**"), במקרה זה המשיבה לא הצביעה על ראיות שיש בהן לקעקע את הירידה במחזור העסקאות. לאור זכות היסוד של העוררת וחברת צבר לעצב את אופי הפעילות ביניהן בהתאם לשיקול דעתן, לא היה מקום לשלול את זכאותן למענקים בשל כך.
30. לעניין ה"תנודתיות" נטען כי העוררת מנצלת הזדמנויות עסקיות. מאחר וחברת צבר רוכשת ברזל מהעוררת ומחברות אחרות, אין בתנודתיות בהכנסות בכדי לשלול כי הירידה בהכנסות בתקופת הזכאות נגרמה בשל משבר הקורונה.
31. לתמיכה בטענות אלו העוררת צירפה תצהיר כללי לתמיכה בעררים מטעם מר בני סלומון ותצהיר מטעם רו"ח קידר המטפל בענייניה החשבונאיים של העוררת. יוער כי תצהירו של רו"ח קידר מהווה חזרה שיטתית של עיקר הטענות שהועלו בתגובת העוררת מיום 3.2.23 וזאת כאשר מדובר בעניינים משפטיים.
32. העוררת הגישה לוועדה חוות דעת מטעם מר דן אברהמי, בעל משרד לייעוץ פיננסי. בחוות הדעת הועלו טענות לגבי הפעילות העסקית בין העוררת לחברת צבר. בחוות הדעת נקבע כי קיים קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות למשבר הקורונה וזאת לנוכח אי הגעת עובדים וסגרים בנמלים. העוררת פעלה להמשיך בייבוא ברזל ככל שיכלה, הגם שנדרשה לשלם מחיר גבוה יותר עבור הברזל. מנגד, חברת צבר נאלצה להפחית את רכישת הברזל מהעוררת וחברות אחרות עקב ההאטה בפעילות העסקית בתקופת משבר הקורונה.
33. העוררת בסיכומיה העלתה טענות כנגד מותב זה, נוכח ההוצאות שנפסקו נגדה במהלך הדיון. העוררת טענה כי היא סבורה שחוות הדעת היא עניין שבמומחיות ועל הוועדה לאמץ את חוות הדעת במצב דברים בו המשיבה לא טרחה להציג חוות דעת מטעמה או מסמך נגדי. לעמדת העוררת, הוועדה אינה מעל המומחה החשבונאי והיא "אנוסה" לקבל את עמדותיו.
34. העוררת שבה בסיכומיה על טענותיה בדבר קבלת העררים נוכח האיחור במתן ההחלטות בבקשות ובהשגות והפירוש הדווקני שיש לתת לסעיף 8(2) לחוק. שימוש בסעיף זה, באופן שמחריג עסקאות עם בעלי מניות, חל לרעת האזרח ועל פי מדיניות הפסיקה הנוהגת חריגים מעין אלה יש לפרש לטובת האזרח.



## מדינת ישראל

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

35. העוררת טענה כי בערר 1008-21 תחנת דלק היצירה בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 24.03.2021) (להלן: "עניין דלק היצירה") נקבע שאין מקום להחריג עסקאות בין חברות אחיות. לכל היותר, נקבע בהחלטה כי יש להטיל על העוסק נטל מוגבר להוכחת קשר סיבתי והיא בכל מקרה עמדה בנטל זה. העוררת צירפה כרטסת הנהלת חשבונות שלעמדתה תומכת בכך שהעוררת פעלה במשך שנים מול לקוחות אחרים שאינם תחת אותם בעלי מניות.

36. בסיכומי התשובה נטען כי המשיבה לא הוכיחה בשום ראייה כי נפל פגם בהתקשרות בין העוררת לחברת צבר. חוות דעת המומחה לא נסתרה והמומחה כלל לא נחקר על קביעותיו. אשר לפסיקה שאוזכרה בסיכומי המשיבה, נטען כי במקרים אלה הוצגו ראיות פוזיטיביות המעידות על התנהגות לא כשרה או מחשידה מצד אותם עוסקים. לעמדת העוררת היא עמדה בנטל הכבד להוכיח קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות לבין מגפת הקורונה ואילו המשיבה לא הראתה כל ממצא המעיד על פעילות חריגה בין העוררת לחברת צבר.

#### טיעוני המשיבה

37. בכתב התשובה המשיבה סקרה את הרקע לחקיקת חוק התכנית לסיוע כלכלי, תכלית המענק, פירוט את תנאי הזכאות למענק, והדגישה את התנאי בדבר קיום קשר סיבתי בין הירידה במחזור העסקאות לבין ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה.

38. אשר לטענה כי יש לקבל את הערר לתקופת זכאות מאי-יוני 2020 נוכח האיחור במתן החלטה בבקשה למענק, נטען כי מדובר באיחור בן יומיים בלבד. העוררת קיבלה מקדמה בשיעור של 60% מגובה המענק המבוקש, כך שהיא קיבלה מענה שהיה בו לסיוע לה. המשיבה הפנתה לפסקי דין בהם נקבע שאין מקום להורות על קבלת עררים רק בשל חל איחור במתן החלטות. בהתאם לפסיקה זו, אין מקום להורות על קבלת ערר בשל איחור ניכר במתן ההחלטה בהשגה, קל וחומר במצב בו מדובר באיחור בן יומיים בלבד.

39. המשיבה חזרה על עמדתה בהשגות שיש להורות על נטרול העסקאות בין העוררת לחברת צבר. אמנם, בסעיף 8(2) לחוק נקבע כי יש לנטרל עסקאות בין בעל מניות בחברה לחברה שהוא בעל מניות בה אך בערר דלק היצירה נקבע כי תכלית זו חלה גם בעסקאות המתקיימות בין בעלי עניין משותפים. המשיבה הפנתה להחלטות ועדות הערר התומכות בטענה שכאשר מתקיימות עסקאות בין בעלי עניין החברה ומנהליה עשויים לשלוט על היקף העסקאות בתקופת הזכאות. אף במקרים בהם הוראת נטרול העסקאות לא חלה באופן מפורש עדיין קיים חשש שדרישת הקשר הסיבתי אינה מתקיימת מאחר והירידה במחזורים לא הושפעה ממשבר הקורונה.

40. המשיבה טענה כי בעלי המניות בעוררת הם אותם בעלי מניות בחברת צבר. בין השנים 2019-2021 העוררת הוציאה 369 חשבוניות מתוכן 365 חשבוניות הוצאו לחברת צבר ושתיים מהחשבוניות הנותרות הוצאו לחברת בר שגם מניותיה מוחזקות על ידי אותם בעלי מניות. נוכח הבעלות המשותפת במניות מתעורר חשש ממשי כי העסקאות הושפעו



## מדינת ישראל

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

משיקולי בעלי המניות לקבלת המענקים. העוררת לא הציגה מידע שיש בו להוכיח את אמיתות העסקאות בינה לבין חברת צבר ולא עמדה בנטל הנדרש להוכחת קשרי ספק-לקוח.

41. המשיבה טענה שבערר 21-2516 מגנזי תשתיות ב.ג.מ בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 26.01.20223) (להלן: "עניין מגנזי") נקבע כי במקרה בו ההכנסות בתקופת הזכאות מקורן בעסקאות עם חברה קשורה על העוררת מוטל נטל כבד להוכחת הקשר הסיבתי. במקרה זה הנטל מורכב משני מישורים. האחד, הבהרת התשתית הכלכלית בין העוסק לצד הקשור. השני, הוכחת קשר סיבתי בין מגפת הקורונה לבין הירידה במחזור העסקאות. המשיבה טענה כי העוררת לא צירפה כל התכתבות בינה לבין חברת צבר ממנה ניתן ללמוד על צמצום הפעילות בעקבות משבר הקורונה.

42. המשיבה הוסיפה שבמקרה זה לא מתקיים קשר סיבתי בין הירידה בעסקאות למשבר הקורונה. מחזורי העוררת מאופיינים בתנודתיות רבה כאשר ההכנסות בחודש פברואר 2019 (לפני משבר הקורונה) נמוכות ב-60% מההכנסות שדווחו בחודש ינואר 2019. פערים דומים התגלו בחודשים נוספים לפני משבר הקורונה. אשר לטענת העוררת כי התנודתיות בהכנסות נובעת מהשפעת משבר הקורונה, נטען כי התנודתיות בהכנסות מתבטאת בדיווחי העוררת בשנים 2018-2019, עוד טרם התפשטות נגיף הקורונה.

43. המשיבה צירפה העתק מדוחות ESNA לשנים 2018-2021 מהם עולה כי ההכנסות השנתיות של העוררת בשנת 2021 (שנה שהושפעה מנגיף הקורונה) הסתכמו בסך של כ-38.9 מיליון ₪ בעוד שבשנת 2019 (טרם משבר הקורונה) ההכנסות הסתכמו בסך של כ-35.9 מיליון ₪ בלבד.

44. המשיבה העלתה אינדיקציה נוספת לכך שדיווחי העוררת למע"מ לא הושפעו רק מהתפשטות הנגיף והיא הפער בין עסקאות היבוא למועד הדיווח על התשומות ("שיפטינג של התשומות"), באופן שעיוות את הנתונים לקבלת המענק.

45. ממצאים אלה מעידים על היעדר קשר סיבתי או למצער, מעמידים בספק את קיומו. להוציא טענות כלליות ובלתי מבוססות לא עלה בידי העוררת להוכיח שהירידה בהכנסות נגרמה בשל התפשטות נגיף הקורונה. המשיבה טענה שלא רק שהעוררת לא עמדה בנטל המוגבר להוכחת קשר סיבתי, אלא שמטענותיה ניתן ללמוד שמחזוריה כלל לא הושפעו ממשבר הקורונה.

46. אשר לטענה כי העוררת מכרה ברזל לחברות נוספות שאינן קשורות, נטען כי החשבוניות שהוגשו לתמיכה בטענה זו בעניינה של חברת שחקים (נספח א' לתגובה לכתב התשובה) מתייחסות לשנים 2009-2013. מחשבוניות אלה ניתן ללמוד כי לא נערכה כל עסקה בין העוררת לחברת שחקים בשנים שלפני שנת הבסיס. העסקאות מול חברת שחקים בוצעו בטווח זמנים של 6-10 שנים לפני שנת הבסיס, כך שאינן רלוונטיות כלל למחלוקת העומדת בעררים אלו.



## מדינת ישראל

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

47. אשר לחוות הדעת שצורפה לתגובה המשלימה, נטען שהיא אינה ערוכה כחוות דעת מקצועית והיא אינה מתייחסת לעניין שבמומחיות. המדובר בהבעת דעה לגבי פעילות העוררת והתנהלותה.
48. אשר לטענות העוררת בדבר קבלת התצהירים ואישור תוכן חוות הדעת נוכח וויתור המשיבה על חקירת המצהירים ועורך חוות הדעת, המשיבה טענה כי בחרה שלא לחקור את עורכי המסמכים נוכח היעדר רלוונטיות.
49. אשר לפרשנות שהעוררת הציגה ביחס להחלטה בעניין דלק היצירה, נטען כי העוררת התעלמה מהרציונל העומד מאחורי ההוראה בדבר נטרול עסקאות אשר מתקיים גם בעסקאות בין בעלי עניין ואין מקום לפרש את הוראת סעיף 8(2) לחוק באופן דווקני כפי שנקבע בהחלטות שונות של ועדות הערר.
50. המשיבה הדגישה שחרף החלטת הוועדה מיום 5.1.23, העוררת נמנעה בודיעין מלהתייחס לניכוי תשומות בחודשים מאוחרים לחודשי הזכאות ולכן יש לקבל את טענותיה בעניין זה.
51. המשיבה הוסיפה שאין כל רלוונטיות לכך שהעוררת פעלה להשבת המקדמות או שילמה מסים כחוק במשך שנים, מאחר ומטרת המענק היא לסייע לעסקים שנפגעו בשל משבר הקורונה. המשיבה בסיכומיה דחתה את טענות העוררת לגבי דרך ניהול ההליך והשיבה כי לעוררת ניתנו הזדמנויות להציג טיעונים ולהשלים מסמכים.

### דין והכרעה

52. לאחר שבחנו את טענות הצדדים כפי שבאו לידי ביטוי בכתבי הטענות, בדיון, ובמסמכים שהוגשו על ידם, החלטנו כי דין העררים להידחות.
- הגם שהצדדים טענו בהרחבה לגבי תחולת סעיף 8(2) לחוק בסוגיית עסקאות בין בעלי עניין משותפים, מהראיות שהובאו בפנינו ניתן לקבוע בבירור כי במקרה זה לא מתקיים תנאי הסף בדבר קשר סיבתי בין הירידה במחזור העסקאות לבין ההשפעה שנגרמה בשל התפשטות נגיף הקורונה.
- נבהיר כי קביעותינו בסוגיות עסקאות בין בעלי עניין משותפים ואיחור במתן החלטות בבקשות למענקים ובהשגות הן בבחינת למעלה מן הצורך. המדובר בנימוקים עצמאיים נוספים לכך שהעוררת אינה זכאית למענקים ומחזקים את קביעתנו שלא נפל פגם בהחלטות המשיבה בהשגות באופן המצדיק התערבותנו.

### תכלית המענק ותנאי הסף בדבר קיומו של קשר סיבתי

53. בחודש מרץ 2020 התפשט בישראל נגיף הקורונה ולצורך צמצום ההדבקה והתמודדות עמו הוטלו הגבלות שונות על המשק הישראלי. בין היתר הוטלו הגבלות על פעילותם של מקומות ועסקים. כדי לסייע למשק להתמודד עם המשבר שנוצר בשל התפשטות הנגיף, יצאה הממשלה בתכנית כלכלית נרחבת וביום 24.4.20 פורסמה החלטת ממשלה מס' 5015, במסגרתה החליטה ממשלת ישראל להעניק "מענק בעד השתתפות בהוצאות





## מדינת ישראל

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

קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה" (להלן: "החלטת הממשלה"), עבור תקופת הזכאות מרץ – אפריל 2020. ביום 29.7.20 פורסם חוק התוכנית לסיוע כלכלי אשר במסגרתו נקבעו תנאים דומים לזכאות למענק עבור שבע תקופות זכאות נוספות. מטרת החלטת הממשלה הייתה לסייע לעסקים אשר פעילותם העסקית נפגעה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה, בכך שיינתן מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות. במסגרת החלטת הממשלה נקבעה תקופת מענק לחודשים מרץ – אפריל 2020, לעוסקים העומדים בתנאי הזכאות למענק. 54. בסעיף 8(3) לחוק נקבע תנאי הסף בדבר קיומו של קשר סיבתי:

**"הירידה במחזורי העסקאות כאמור בפסקה (2) נגרמה מההשפעה הכלכלית של**

**התפשטות נגיף הקורונה החדש";**

55. תכלית החלטת הממשלה והחוק היא מתן פיצוי בגין השפעת נגיף הקורונה ולא רק בעקבות ירידה בין מחזורי תקופת הבסיס למחזורי תקופת הזכאות. דרישת הקשר הסיבתי עומדת בבסיס תכלית החלטת הממשלה והחוק ומהווה תנאי מקדמי לזכאות למענק. בכל תקופת זכאות קבלת המענק מותנית בכך שהירידה במחזור העסקאות, בהשוואה לתקופה מקבילה בשנת 2019 היא כתוצאה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה.

56. דרישת הקשר הסיבתי עוגנה בעבר בחקיקה דומה – חוק מס רכוש וקרן הפיצויים, התשכ"א – 1961 (להלן: "חוק מס רכוש"). בפרק הפיצויים בחוק מס רכוש הוגדרו מענקי סיוע כתוצאה מנזקי מלחמה לרכוש, או כתוצאה מנזקי מלחמה עקיפים. בשורה של החלטות במסגרת ערעורים לפי חוק מס רכוש נקבע כי יש הכרח בקיומו של קשר סיבתי בין נזק המלחמה לבין הירידה במחזור עסקאותיו של העוסק. נקבע כי דרישת הקשר הסיבתי עולה בקנה אחד עם תכלית החוק (ראו רע"א 6540/15 **כתר אחזקות בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים** (פורסם בנבו, 18.04.2016); בע"מ 20479-05-10 **חן מרגלית השקעות וסחר בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים** (פורסם בנבו, 22.11.2010); בע"מ 1120/09 **יעקב פאר נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים** (פורסם בנבו, 25.12.2011)).

57. סוגיית הקשר הסיבתי בהקשר מענקי הוצאות קבועות נדונה במספר רב של החלטות ועדות הערר שהוקמו מכוח חוק התכנית לסיוע כלכלי ובהן נקבע כי מתן המענק מותנה בקיומו של קשר סיבתי (ראו ערר 21-1030 **א.ל. ניהול אולמות חתונה נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 24.03.2021); ערר 21-1008 **תחנת דלק היצירה בע"מ נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 24.03.2021); ערר 21-1007 **יתד טכנולוגיות נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 08.03.2021) וערר 21-1005 **טי ג'את סיסטמס 2006 נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 09.03.2021).



## מדינת ישראל

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

58. בתי המשפט המחוזיים שדנו בערעורים על החלטת הועדות שבו והדגישו כי ירידה במחזור העסקאות לכשעצמה אינה מקנה זכאות למענק (עמ"נ (מרכז) 37303-02-22 בסמרקט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל (פורסם בנבו, 02.06.2023), פס' 9 ועמ"נ (מרכז) 49628-08-22 הגר רם תשתיות בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים (פורסם בנבו, 02.12.2022), פס' 9).

#### התנודתיות בהכנסות העוררת

59. בחינת דיווחי העוררת למע"מ מגלה כי דיווחיה מאופיינים בתנודתיות רבה לפני משבר הקורונה, במהלכו ולאחריו. על התנודתיות בהכנסות ניתן ללמוד מהפערים בין ההכנסה הנמוכה להכנסה הגבוהה בכל שנה.

הכנסה הנמוכה ביותר	ההכנסה הגבוהה ביותר	הפער בין ההכנסה הנמוכה ביותר לגבוהה ביותר	
973,025 ₪	5,000,082 ₪	למעלה מפי 5	2018
1,180,345 ₪	4,570,004 ₪	פי 3.87	2019
1,145 / 0 ₪	9,229,844 ₪	למעלה מפי 8000!	2020
456,895 ₪	8,332,171 ₪	למעלה מפי 18	2021
667,309 ₪	6,141,478 ₪	למעלה מפי 9	2021
(מחצית שניה- לאחר משבר הקורונה)			

60. נקדים ונאמר שאין כל מחלוקת בין הצדדים כי דיווחי העוררת מאופיינים בתנודתיות. העוררת טענה כי התנודתיות בהכנסות נובעת מאחר והיא פועלת "לנצל הזדמנויות עסקיות". כלומר, רק במצב בו עומדת בפני העוררת הזדמנות עסקית לרכישת ברזל מחו"ל בתנאים טובים היא מבצעת עסקאות (סעיפים 94-95 לתגובה לכתב התשובה).

#### הצורך בעריכת ממוצע וקביעת תקופות בסיס זכאות חלופיות

61. במקרים של תנודתיות ניכרת בהכנסות נקבע כי הדרך הנכונה לבחינת זכאות למענק היא לקבוע תקופת זכאות חלופית כך שהזכאות למענק תיבחן בהתאם לממוצע מחזור העסקאות בשנת 2019 אל מול ממוצע מחזור העסקאות בשנת 2020 (עמ"נ (נצרת) 40181-04-22 סלטי מערכות חשמל 2000 בע"מ נ' רשות המיסים (פורסם בנבו, 23.03.2023), פס' 58-59) (להלן: "עניין סלטי"); ערר 1167-21 אפרים וינשטיין משרד עורכי דין נ' רשות המיסים (פורסם בנבו, 30.8.2021); ערר 1138-21 אגרולייט נ' רשות המיסים (פורסם בנבו, 31.05.2021); וערר 1093-21 1094-21 ח.כ. אייר שופ בע"מ נ' רשות המיסים (פורסם בנבו, 26.05.2021).



## מדינת ישראל

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

62. בתי המשפט שבו והדגישו כי חישוב ממוצע הכנסות שנתי מהווה כלי חיוני המסייע בבחינת מכלול הנתונים ושאלת הקשר הסיבתי (עמ"נ ב"ש) 44553-07-22 אי.וי.אי פרויקטים פיתוח ובניה בע"מ נ' מדינת ישראל, (פורסם בנבו, 26.02.2023), פס' 16; ועמ"נ ב"ש) 21078-10-22 תעשיות פלוקטקס בע"מ נ' רשות המיסים-מע"מ (ניתן ביום 27.8.2023).

63. בחינת ממוצע הכנסותיה של העוררת מראה כי לעוררת לא נגרמה ירידה מחזורים המזכה במענק או שלא נגרמה לה ירידת מחזורים כלל. על היעדר קיומו של קשר סיבתי ניתן ללמוד מהשוואת הכנסות העוררת בתקופות זכאות נוספות. בחודשים נובמבר-דצמבר 2019 הכנסות העוררת הסתכמו בסך 3,266,845 ₪. בתקופה המקבילה בשנת 2020, במהלך משבר הקורונה, העוררת דיווחה על הכנסות בסך 9,229,844 ₪. כלומר, במהלך תקופת הקורונה העוררת הכפילה את הכנסותיה בכמעט מפי 3 בהשוואה להכנסותיה לפני משבר הקורונה.

64. גם השוואת הכנסות העוררת בתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2021 מראה כי דווקא בתקופת הקורונה חלה עלייה בהכנסות בסך שלמעלה מ- 4 מיליון ₪ בהשוואה לשנת הבסיס. עלייה בהכנסות בתקופת משבר הקורונה בשיעור של 87% מובילה למסקנה כי הירידה בהכנסות בשלושת תקופות הזכאות נשוא עררים אלו היא תוצאה של התנודתיות בהכנסות ולא הושפעה ממשבר הקורונה.

65. נימוק נוסף המצדיק עריכת ממוצע וקביעת תקופות בסיס וזכאות חלופיות הוא העובדה שבחודשים מסוימים לפני משבר הקורונה חלה ירידה משמעותית בהכנסות ביחס לחודשים קודמים. בחודש פברואר 2019 חלה ירידה בשיעור שלמעלה מ- 60% בהכנסות ביחס לחודש ינואר 2019, כשאינן מחלוקת שירידה זו התקיימה בתקופה שלפני התפשטות נגיף הקורונה. ההפך מכך, בחודש 03/2020, לאחר התפשטות נגיף הקורונה בישראל והטלת סגרים ומגבלות, דווקא חלה עלייה בהכנסות העוררת בשיעור של כ- 58% בהשוואה להכנסות העוררת בחודש פברואר 2019.

66. גם בחודשים 04/2019 ו-11/2019 חלה ירידה בשיעור של כ-67% בהשוואה להכנסות שדווחו בחודש שקדם להם. ממצא זה מעיד על ירידה בהכנסות ללא כל השפעה של נגיף הקורונה ולתנודתיות בהכנסות המאפיינת את פעילות העוררת.

67. בנסיבות העניין, ניתן לקבוע כי התנודתיות בהכנסות העוררת יוצרת עיוות ולא ניתן לקבוע כי נגרמה ירידה במחזור העסקאות בהתאם לשיעור הקבוע בחוק, בוודאי לא ירידה שנגרמה בעקבות ההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה (ראה גם ערר 1413-21 אכרם מחאג'נה, משרד עורכי דין נ' רשות המיסים (פורסם בנבו, 27.10.2021). הערעור לבית המשפט המחוזי נמחק בהסכמת הצדדים).



## מדינת ישראל

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

#### היעדר ירידה מזכה במענק ברמה השנתית

68. בשנת 2019 (שנת הבסיס) הכנסות העוררת הסתכמו בסך 35,969,801 ₪. ממוצע ההכנסות הדו חודשי בשנת הבסיס עומד על סך 5,994,966 ₪. בשנת 2020 הכנסות העוררת הסתכמו בסך 31,161,427 ₪. ממוצע ההכנסות בדו חודשי בתקופת הזכאות עומד על 5,193,571 ₪. השוואת ממוצע הכנסות העוררת בתקופת הבסיס לתקופת הזכאות מגלה כי העוררת חוותה ירידה בהכנסות בשיעור של כ-13.5% בלבד.

69. בחוק התוכנית לסיוע כלכלי נקבע שעוסק יהיה זכאי למענק אם חלה ירידה בשיעור של לפחות 25%-40% במחזור העסקאות (תלוי תקופת זכאות). השוואת ממוצע הכנסות העוררת בין תקופות הבסיס לתקופות הזכאות מראה כי העוררת אינה זכאית למענקים כלל בשנת 2020.

70. בשנת 2021 הכנסות העוררת הסתכמו בסך 38,970,365 ₪. ממוצע ההכנסות הדו חודשי בשנת 2021 הוא 6,495,060 ₪. בשנת 2021 לא רק שלא חלה ירידה שנתית בהכנסות העוררת, אלא שממוצע הכנסותיה עלה בשיעור של כ-8% בהשוואה לשנת 2019, לפני משבר הקורונה.

71. התנודתיות המאפיינת את דיווחי העוררת והעלייה בהכנסות בחלק מתקופות הזכאות תומכים בקביעת המשיבה בדבר היעדר קיומו של קשר סיבתי.

#### עלייה בהכנסות העוררת בתקופת משבר הקורונה

72. במקרה זה המשיבה ביססה את קביעתה בדבר היעדר קיומו של קשר סיבתי על סמך אינדיקציות נוספות וביניהן, העלייה המשמעותית בהכנסות במהלך תקופת הקורונה בהשוואה לשנת הבסיס.

73. הכנסות העוררת בשנת 2019 הסתכמו בסך 35,969,801 ₪. במהלך שנת 2021 הוטלו מגבלות תנועה והתקהלות בעקבות התפשטות נגיף הקורונה. נוכח הפגיעה בעסקים המחוקק אף קבע שלוש תקופות זכאות בין החודשים ינואר-יוני 2021.

74. במהלך שנת 2021 לא רק שהכנסות העוררת לא הושפעו מהתפשטות נגיף הקורונה, אלא שחלה עלייה משמעותית בהכנסות. בשנת 2021 העוררת דיווחה על הכנסות בסך 38,970,365 ₪. המדובר בעלייה בהכנסות בסך שלמעלה מ-3 מיליון ₪ בהשוואה לשנת 2019. העובדה שחלה עלייה משמעותית בהכנסות העוררת בתקופת משבר הקורונה מראה כי הירידה בהכנסות בשלושת תקופות הזכאות נגרמה בשל התנודתיות בהכנסות ולא בשל סיבות אחרות.

75. אינדיקציה נוספת התומכת בכך היא שבחודש דצמבר 2020 העוררת דיווחה על הכנסות בסך שלמעלה מ-9.2 מיליון ₪!



## מדינת ישראל

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

עיון בדוחות ESNA לשנים 2018-2019 מראה כי ההכנסה החודשית הגבוהה ביותר שדווחה בשנים אלה עמדה על סך כ-5 מיליון ₪. העובדה שבמהלך משבר הקורונה העוררת דיווחה על הכנסה הגבוהה בלמעלה מ-4.2 מיליון מההכנסה הגבוהה שדווחה בשנים שלפני משבר הקורונה מחזקת את קביעת המשיבה בדבר היעדר קשר סיבתי. 76. ראוי לציין כי בהחלטות בהשגה צויין כי ההכנסה בחודש דצמבר 2020 מהווה ההכנסה הגבוהה ביותר שדווחה מאז שנת 2010, עובדה שהעוררת לא חלקה עליה. עלייה בהכנסות העוררת בתקופות זכאות ודיווח על הכנסה הגבוהה ביותר במהלך עשור, בשיא משבר הקורונה, מהווה אינדיקציה נוספת להיעדר קיומו של קשר סיבתי.

#### הירידה בהכנסות לא הושפעה מירידה בפעילות החברה הקשורה

77. בהחלטות בהשגות המשיבה ציינה אינדיקציה נוספת להיעדר קיומו של קשר סיבתי והיא שעיקר הכנסות העוררת בתקופות הבסיס והזכאות הן מהחברה הקשורה. בתגובה המשלימה העוררת טענה כי בשל משבר הקורונה והאטה בפעילות העסקית בישראל, החברה הקשורה נאלצה להפחית את הרכש מהעוררת וזאת "מתוך שיקולים עסקיים שלא "להתקע" עם רכש גדול או מלאי גדול והאטו את הרכישה מהעוררת" (סעיף 69 לתגובה המשלימה). טענה זו אינה מתיישבת עם ממצאים שהמשיבה פירטה בהחלטה בהשגה לפיהם, דווקא בחודשים 05/2020, 09-10/2020, 01-02/2021, חודשים בהם חלה ירידה חדה בהכנסות העוררת, הכנסות החברה הקשורה לא ירדו ואף עלו בהשוואה לשנת 2019 (פס' 2 להחלטות בהשגות). יוער כי העוררת לא חלקה על ממצאים אלו.

78. העובדה שחלה עלייה בהכנסות החברה הקשורה בשיא משבר הקורונה מעידה על ביקוש לברזל בתקופה זו. עובדה זו דווקא מחזקת את טיעוני העוררת שהיא הוקמה רק כדי לזהות הזדמנויות ייבוא, היכן שיש קנייה זולה ורווחית (סעיף 52 לתגובה המשלימה).

79. טענת העוררת שרכשה ברזל עד אשר חברת צבר תוכל לרכוש אותו ממנה עומדת בסתירה מוחלטת לעובדה שחברת צבר חוותה עלייה בהכנסות בתקופת משבר הקורונה, ראיה שלא נסתרה על ידי העוררת. העלייה בהכנסות חברת צבר בתקופת משבר הקורונה, בהיותה הלקוח המרכזי של העוררת, מהווה אינדיקציה נוספת התומכת בקביעת המשיבה בדבר היעדר קיומו של קשר סיבתי.

#### העוררת לא הציגה ראיות התומכות בקיומו של קשר סיבתי

80. חרף קביעות המשיבה בדבר תנודתיות והיעדר קיומו של קשר סיבתי, העוררת לא הציגה ראיות התומכות בכך שהירידה בהכנסות בתקופת הזכאות הושפעה מהתפשטות הנגיף. העוררת העלתה טענות כלליות בדבר אי הגעת עובדים בעולם, מגבלות וסגרים בעבודת הנמלים בעולם כגורמים שהשפיעו על ייבוא הברזל מחו"ל. מעבר לעובדה שהעוררת לא המציאה ראיות לתמיכה בטענות אלו, אין חולק שהעוררת המשיכה לייבא ברזל בתקופת הקורונה.



## מדינת ישראל

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

81. העובדה שבמהלך שנת 2021 חלה עלייה משמעותית בהכנסות העוררת ובחודש דצמבר 2020 העוררת דיווחה על ההכנסה הגבוהה ביותר במהלך העשור האחרון תומכת בכך שלא היה במגבלות אלה בכדי להשפיע על פעילות העוררת באופן מהותי. יש לתת את הדעת לכך שחלה ירידה מזכה במענקים רק ב-3 מבין 8 תקופות הזכאות שנקבעו בחוק, כשבחלק מתקופות הזכאות אף חלה עלייה במשמעותית בתקופת הקורונה בהשוואה לתקופת הבסיס.

82. במקרה זה היה מצופה שהעוררת תמציא ראיות כגון, חוזים, התכתבויות מול גורמים שונים, תיעוד על עיכובים במשלוחי ברזל, הזמנות סחורה שנדרשו על ידי לקוחות, לתמיכה בכך שהירידה בחודשי הזכאות נגרמה בשל משבר הקורונה.

83. העובדה שהעוררת לא המציאה ראיות כלשהן לתמיכה בקיומו של קשר סיבתי מחזקת את המסקנה שהירידה הנקודתית בשלושת תקופת הזכאות לא הושפעה ממשבר הקורונה.

#### חוות דעת המומחה והתצהירים שהוגשו מטעם העוררת

העוררת צירפה חוות דעת המומחה מר דן אברהמי, בעל משרד ליעוץ פיננסי (להלן: "המומחה"). אנו קובעים כי חוות הדעת אינה מהווה ראיה לקיומו של קשר סיבתי מהטעמים הבאים:

84. ראשית, קביעת קיומו של קשר סיבתי נלמדת מראיות המובאות על ידי הצדדים ואינה עניין שבמומחיות. בחינת הקשר הסיבתי נלמדת מדיווחי ESNA של העוסק, דוחות כספיים חומרי הנה"ח ועוד. בנסיבות העניין, לא מצאנו כל מקום להיזקק לקביעות המומחה בסוגיה שאינה עניין שבמומחיות. נעיר כי לא מצאנו כל היגיון בטענת העוררת כי ועדת הערר "אנוסה" לקבל את מסקנות המומחה במצב בו המשיבה לא הגישה חוות דעת מטעמה. כלל הוא שבית המשפט הוא זה המחליט אם לתת אמון בחוות דעתו של המומחה, איזה משקל לתת לה, אם בכלל, ומה המסקנה הסופית העולה משקלול חוות הדעת בצירוף שאר הראיות בתיק (ע"א 5293-90 **בנק הפועלים בע"מ נ' שאול רחמים בע"מ**, מז(3) 240).

85. שנית, המסקנות שנקבעו בחוות הדעת הועלו מבלי שהמומחה טרח לציין על סמך מה קבע מסקנות אלו ואילו מסמכים הונחו בפניו בעת עריכת חוות הדעת.

86. שלישית, על אף קביעותיו הנחרצות (שכאמור, אינן עניין שבמומחיות), בחוות הדעת אין כל הסבר או התייחסות לטענות המשיבה ולמצאים מהותיים שהועלו על ידה בשלב ההשגה וביניהם:

- העלייה המשמעותית בהכנסות בשנת 2021.
- דיווח על הכנסה הגבוהה ביותר בעשור האחרון, בחודש דצמבר 2020.
- עלייה בהכנסות בחלק מתקופות הזכאות שנקבעו בחוק התוכנית לסיוע כלכלי.
- היעדר זכאות למענק בבחינת ממוצע הכנסות שנתי בין תקופות הבסיס והזכאות.



## מדינת ישראל

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

- דחיית דיווחי תשומות לחודשים מאוחרים לחודשי הזכאות באופן שהשפיע על אופן חישוב המענקים.
- היעדר קיומן של ראיות המעידות על עיכובים קונקרטיים בייבוא סחורות לישראל באופן שהשפיע על הכנסות העוררת.
- התייחסות לחוזים/הסכמים מהם ניתן ללמוד על עיכוב בייבוא סחורות.
- תיעוד על עיכובים ומגבלות בעבודת הנמלים שטיפלו במשלוחי הסחורות של העוררת.

87. מומחה המחווה דעתו בהתנהלות הרשות והחלטותיה נדרש לבחון את מלוא התשתית העובדתית שעמדה בפני הרשות בהליכים קודמים. על המומחה להתייחס בחוות הדעת למלוא הטיעונים והקביעות שהועלו בשלב ההשגה. לאחר בחינת חוות הדעת והראיות שצורפו על ידי הצדדים מצאנו כי התשתית העובדתית עליה נשענה חוות הדעת חסרה ביותר ולא היה מקום לבסס את מסקנות המומחה על סמך מסכת עובדתית חלקית. היעדר התייחסות המומחה לעובדות וקביעות מהותיות שהועלו על ידי המשיבה מטילה ספק בקביעותיו. במקרים בהם מתברר כי התשתית העובדתית המפורטת בחוות הדעת אינה מהימנה או חלקית, בית המשפט רשאי שלא לסמוך על חוות-דעתו של המומחה וראוי כי לא יבסס מסקנתו על חוות הדעת, כך מצאנו שיש לנהוג במקרה זה (ע"א 2160/90 שרה רז נ' פרידה לאץ, פ"ד מז(5) 170).

88. רביעית, בחוות הדעת המומחה ערך ניתוחים ופרשנויות בנושאים משפטיים שהועלו בהחלטות הועדות בערר 21-1609 מפעלי אחים עמאר מרצפות ושיש בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 25.01.2022) (להלן: "עניין עאמר"); בעניין דלק היצירה ועניין חלפון, עניין עמאר. הגם שהכרעה בסוגיות משפטיות נתונה לערכאה המשפטית, במקרה זה לא מצאנו כי לעורך חוות הדעת מומחיות בנושאים אלה.

89. חמישית, לחוות הדעת לא צורפו בדל ראיה או אסמכתא התומכים בקביעות המומחה. ההפך מכך, המומחה הפנה לחשבוניות שסומנו כ"נספח א" מהן ניתן ללמוד כי העוררת מכרה סחורה לא רק לחברה הקשורה. המדובר בעסקאות שנערכו בין העוררת לבין חברת שחקים. לא רק שהמומחה בחר שלא התייחס להיקפי העסקאות מול חברת שחקים, אלא שמדובר בחשבוניות המעידות על עסקאות בין העוררת לחברת שחקים בשנת 2009, כעשור לפני שנת הבסיס.

90. בשלבים מתקדמים של ההליך אף התרנו לעוררת להגיש מסמכים נוספים המעידים על עסקאות שביצעה מול חברות שאינן קשורות. גם במסגרת זו העוררת הגישה חשבוניות נוספות שניתנו לחברת שחקים בין השנים 2013-2009. המדובר בעסקאות שבוצעו לפחות שש שנים לפני שנת הבסיס. לא רק שקביעת המומחה נסמכה על מסמכים ישנים שאינם רלוונטיים למחלוקת העומדת בבסיס עררים אלה, אלא שהמומחה התעלם מטענת המשיבה, שבשנים הרלוונטיות לעררים אלו (2019-2021) העוררת הוציאה 369 חשבוניות מתוכן 367 שהוצאו לחברות צבר וחברת בר שהינן חברות קשורות.



## מדינת ישראל

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

91. העובדה שהעוררת לא הציגה למומחה חשבוניות מהשנים האחרונות המעידות על עסקאות שבוצעו בינה לבין צדדים שאינם בעלי עניין ומאידך, העובדה שלמעט שתי חשבוניות כל החשבוניות הוצאו לצדדים קשורים, הייתה צריכה להוביל את המומחה למסקנה אחת ויחידה כי העוררת מבצעת עסקאות מול בעלי עניין.

92. בנסיבות בהן המומחה התעלם מנתונים מהותיים אלה וביסס את קביעותיו על סמך מסמכים שנערכו מלפני שנים רבות, מובילה לכך שלא ניתן להסתמך על מסקנותיו. עם כל הכבוד לקביעותיו של המומחה והניסיון להכריע בטענות הצדדים, ההכרעה בטענות עובדתיות ומשפטיות נתונה לערכאה השיפוטית גם אם היא קשורה היא בשאלה מקצועית. במקרים אלה אין חובה לאמץ את חוות דעת המומחה, כשהלכה היא שביט המשפט הינו הפוסק האחרון גם בשאלות מקצועיות ובידיו ההכרעה אילו דברים לאמץ ואילו לדחות (ע"א 402/85 מרקוביץ' נ' עיריית ראשון לציון, פ"ד מא(1) 433, 439 (1987); ע"א 680/87 המגן חברה לביטוח בע"מ נ' אליהו, פ"ד מו(4) 154, 160 (1992); ע"א 1986/92 מדינת ישראל נ' אבו סלאח פ"ד נ(1) 199, 508 (1997); ת"א (מרכז) 8765-08-14 פלוני נ' המאגר הישראלי לביטוח רכב- "הפול" (פורסם בנבו, 30.07.2018).

#### תצהירו של רו"ח קידר

93. תצהירו של רו"ח קידר רובו ככולו מהווה העתקה של הטיעונים שפורטו בתגובה לכתב התשובה שהגישה העוררת. כלל ידוע הוא כי התצהיר הוא מסמך אשר משמש לצורך הוכחת עובדות במסגרת הליכים משפטיים. תצהירו של רו"ח קידר מהווה העלאת טענות משפטיות, ניתוח פסקי דין וסעיפי חוק שאין כל מקום להעלותם בתצהיר.

94. עיון בתצהיר על 98 סעיפיו מראה כי לא ניתן לבסס עליו כל ממצא המעיד על קיומו של קשר סיבתי. מלבד טענות ואמירות כלליות, אין בתצהיר כל מידע קונקרטי המעיד על הפגיעה שנגרמה לעוררת בחודשי הזכאות בעקבות משבר הקורונה.

95. העוררת מטעמים השמורים עמה בחרה שלא להביא ראיות כלשהן המעידות על הפגיעה בפעילותה בתקופת הזכאות ואף לא הציגה ראיות מהן ניתן ללמוד כי העסקאות בינה לבין החברה הקשורה לא הושפעו מיחסי בעלי המניות המשותפים כפי שנקבע בעניין מגנזי לעיל.

#### סוגיות עסקאות שנערכו בין בעלי עניין

96. סוגיה מרכזית שעמדה לדיון בעררים אלו היא האם היה מקום לנטרל את העסקאות בין העוררת לחברה הקשורה בהתאם להוראות סעיף 8(2)(א) לחוק.

97. סעיף 8(2)(א) לחוק מחריג מהגדרת "עסקה" עסקאות שנערכו בין בעל מניות בחברה לחברה שהוא בעל מניות בה:

"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;





## מדינת ישראל

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

98. סוגיית עסקאות בין בעלי מניות משותפים ותכלית החרג להגדרת "עסקה" הקבוע בסעיף 1025-21(א) לחוק נדונו בהרחבה במספר רב של החלטות של ועדות הערר (ראו ערר 1025-21 אלה ר. רחל ובניה בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 22.04.2021); ערר 1012-20 רוטשילד 57 ראשל"צ יזמות בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 10.05.2021); ערר 1068/21 ג'ו לגנד- ישראל בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 19.08.2021); ערר 1589-21 פליסיידד (פיסגה) בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 04.11.2021) (להלן: "עניין פליסיידד"); ערר 1186-21 ש.מ. משאלי ניהול והשקעות בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 15.07.2021) (להלן: "עניין משאלי"); ערר 1947-21 סנסה ייצור נייר בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 02.02.2022) (להלן: "עניין סנסה"); ערר 1157-21 סימונה שרם הפקות ואירועים בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 10.03.2022); עניין חלפון, עניין עאמר ועניין דלק היצירה הנ"ל.
99. בהתאם להוראות החוק יש לנטרל עסקאות שנערכו בין בעל מניות בחברה לחברה שהוא בעל מניות בה מבלי לבחון האם עסקאות אלו אכן הושפעו מיחסי בעלי המניות המשותפים. די בכך שהעסקאות בוצעו בין בעלי מניות משותפים על מנת שאלה יוחרגו ממחזור העסקאות. הרציונל העומד מאחורי הוראה זו הוא שעסקאות אלו כרוכות בניגוד עניינים וייתכן מצב שבעל השליטה המשותף יכול לתמרן את העסקאות בין החברות הקשורות באופן שיכול להשפיע על מחזורי העסקאות שדווחו בתקופות הבסיס והזכאות (ערר 1664-21 ארג'נטרו אחזקות בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 31.01.2022) (להלן: "עניין ארג'נטרו") ועניין חלפון לעיל).
100. הוראת נטרול עסקאות נועדה להתמודד עם מקרים בהם מתעורר חשש ששיקולים שאינם עסקיים השפיעו על שווי העסקאות המדווחות בין החברות הקשורות, עיתוי הדיווח על העסקאות או הוספה/הפסקה של תשלומים (ערר 1973-21 מ.ע. - א.ג.ט. בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 14.04.2022) (להלן: "עניין מ.ע."); פס' 33, וערר 1833-21 הלל גולנד אחזקות בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 13.03.2022) (להלן: "עניין גולנד").
101. ההוראה בדבר נטרול עסקאות היא הוראה קטגורית שתחולתה אינה מוגבלת לאחזקת מניות בשיעור מינימלי כלשהו, כפי שאף אינה מוגבלת ליחסים ספציפיים בין החברות הקשורות (ערר 1929-21 עמוס נעים נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 23.11.2022) פס' 24; עניין משאלי פס' 29 ועניין מ.ע.).
102. העוררת וחברת צבר הן שתי חברות "אחיות" הנמצאות בבעלות משותפת של אותם בעלי מניות. על פניו, אין מדובר בעסקה שנערכה בין העוררת לבעל המניות בה, כך שהוראת סעיף 1025(א) לחוק אינה חלה עליה במישרין ואינה מחייבת את נטרול העסקאות באופן אוטומטי.
103. יחד עם זאת, בהחלטות רבות של ועדות הערר נקבע כי עסקאות עם חברות קשורות או עם בעלי עניין חשודות בניגוד עניינים ואף עשויות להיות מלאכותיות. עסקאות אלו מעוררות ספק בנוגע לקיומו של קשר סיבתי נוכח האפשרות למניפולציה כזו או אחרת מצד בעלי



## מדינת ישראל

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

העניין אשר יכולים להשפיע על עיתוי קבלת ההכנסות וסכומן, במיוחד כשמדובר בהכנסות שהתקבלו במהלך תקופת הקורונה (ראו ערר 22-1704 קטניה בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 15.12.2022); ערר 22-2365 ימבה גרופ אינט. בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 26.09.2023); עניין דלק היצירה, פס' 34; עניין סנסה בפס' 42-43; עניין מגנזי ועניין שרם.

104. ברמה המעשית עסקאות בין בעלי עניין שלשון החוק אינה חלה עליהן במפורש אין מקום לנטרלן באופן "אוטומטי", אלא הדבר מהווה אינדיקציה המעבירה אל כתפי העוסק נטל מוגבר להוכחת הקשר הסיבתי. במצב זה על העוסק מוטל הנטל להוכיח כי אותן עסקאות נעשו במהלך העסקים הרגיל מבלי חשש למעורבות שיקולים זרים. על העוסק להוכיח כי הירידה במחזור העסקאות אינה נובעת מהקשר שבין הצדדים, אלא נגרמה בעקבות משבר הקורונה בלבד (ראה לדוגמא ערר 22-2929 טי ג' את סיסטמס 2006 בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 25.03.2023), פס' 17).

105. הנטל להוכחת הקשר הסיבתי המוטל על העוסק הוא נטל מוגבר, אך לעוסק ישנה אפשרות להרים את נטל הראיה אם יוכיח שהעסקאות הינן אותנטיות ודווחו בשווי הוגן ובמועד הנדרש (ערר 22-2458 פאי נפט לישראל בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 27.03.2023), פס' 31).

106. מדיניות ופרשנות זו מתיישבות גם עם הוראת סעיף 2(3) לחוק מענק סיוע לעסקים בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות זן אומיקרון של נגיף הקורונה החדש (הוראת שעה), התשפ"ב-2022 (להלן: "חוק האומיקרון").

107. בסעיף 2(3) לחוק האומיקרון נקבעה הוראה המקבילה להוראת סעיף 8(2)(א) לחוק התכנית לסיוע כלכלי):

**"בפסקה זו, "עסקה" - למעט מכר טובין או מתן שירות מאת עוסק לקרובו אלא אם כן המנהל אישר, לבקשת עוסק, כי לגבי מכר או שירות כאמור מקרובו מתקיימים אותם מאפיינים המתקיימים לגבי מכר או שירות כאמור הניתן לעוסק מאדם שאינו קרובו";**

108. במקרה זה המחוקק החיל את הוראת נטרול העסקאות בהרחבה על כל עסקה בין עוסק "לקרובו" כהגדרתו בפקודת מס הכנסה, אולם ככל שאישר המנהל כי מדובר בעסקה "רגילה" שאינה מושפעת מהקרבה בין הצדדים, עסקאות אלו לא ינוטרלו (ראה ערר 1245-22 אולימפוס כנסים ותיירות בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 04.11.2022)).

109. כאשר חברות קשורות פועלות יחדיו במארג עסקי שלוב תוך התחשבות בגין פעילות המועברת מחברה אחת לאחרת, עלול להתעורר ספק לגבי השפעת פעילות זו על דיווחי העוררת בכל הקשור למענקי הקורונה (ערר 22-3033 ד. אתגר ביצוע ואחזקות (2002) בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 15.05.2023) פס' 20).



## מדינת ישראל

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

110. במקרה שבפנינו העוררת אמנם לא קיימה עסקאות עם בעלי מניותיה, אך אין חולק כי היא קיימה עסקאות עם חברות שבשליטתם המלאה של אותם בעלי המניות. כיוון שמדובר בחברה קשורה נקבע כי נקודת המוצא הפוכה כלומר, ההנחה היא שהעסקאות בין החברות אינן דומות לעסקאות אחרות ולכל הפחות, העוררת נדרשת להציג ראיות המפריכות הנחה זו כפי שנקבע בעניין עאמר לעיל:

**"בנסיבות כאלו, אין די בהצגת החשבונות עצמן כדי להוכיח שהתקיימה עסקה – בין צדדים שהם גופים קשורים, שפעילותם מכוונת על ידי בעלי מניות משותפים, ניתן בקלות להעביר כספים "מיד ליד", ולרשום עסקאות בין הצדדים גם אם עסקאות אלו לא התקיימו – מבלי שתהיה לכך השלכה עסקית על אף אחד מהצדדים (שהרי החיוב במע"מ בחברה אחת מתקזז עם זיכוי התשומות בחברה השניה). באותה מידה, גם עסקאות אותנטיות שאכן התקיימו, יכולות להיות מדווחות במחיר שונה ממה שהיה מתבקש לפי נסיבות העניין, משיקולים שונים. כמו כן, גם אם המחיר מדווח באופן מדויק – מועד הדיווח עשוי להיות שרירותי. החששות בהקשר זה גוברים במיוחד בכל הנוגע לתקופת משבר הקורונה – שבה עסקים היו מודעים לכך שזכאותם למענק מותנית בירידה במחזורי הכנסות בשיעורים שנקבעו. בנסיבות כאלה, יש צורך להפריך את החשש שירידת המחזורים נובעת מהחלטה מכוונת שלא לדווח על עסקאות מול בעלי עניין." (פס' 26 בפסק הדין- ההדגשות אינן במקור)**

111. במקרה שבפנינו העוררת לא הציגה ראיות התומכות בטענתה בדבר קיומו של קשר סיבתי והיעדר השפעה של בעלי המניות על העסקאות שבוצעו מול החברה הקשורה. טענת העוררת כי היא אחראית רק על 30% מאספקת הברזל לחברה הקשורה מתעלמת מהעובדה ש- 99.4% מהעסקאות שהעוררת ביצעה בשנים 2019-2021 הן מול חברות קשורות (367 חשבונות מתוך 369).

112. גם אם הוראת סעיף 28(2) לחוק אינה מחייבת את נטרולן האוטומטי של הכנסות אלו מדובר בנטל כבד המוטל על העוררת להוכיח את הקשר הסיבתי בין מגפת הקורונה לבין הירידה בהכנסותיו בתקופות הזכאות.

113. העוררת טענה כי התשתית הכלכלית בין החברות מבוססת על כך שהעוררת מייבאת ברזל ואילו החברה הקשורה רוכשת אותו ממנה לשם סחר בברזל. הסבר העוררת לתשתית הכלכלית העומדת בבסיס ההכנסות מהחברה הקשורה אין בה להאיר על מועד העסקאות בין החברות, היקפן ודיווחן. לנוכח הנטל המוגבר המוטל על העוררת היה עליה להציג הוכחות קונקרטיות בכדי לבססו. במקרה מעין זה, על העוררת היה להפנות להסכם שנערך בין החברות, לערוך השוואה ממוסמכת בין ההכנסות שקיבלה החברה הקשורה מלקוחותיה לבין הסכומים שהעבירה לעוררת, דבר שלא נעשה בשלב ההשגה ואף לא בשלב הערר (ראה עניין מגנזי, פס' 85).



## מדינת ישראל

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

החשד לדחיית דיווחי תשומות והתעלמות המשיבה ממצאים שנקבעו בהחלטות בהשגות  
114. כאמור, נוכח הבעלות המשותפת במניות על העוררת מוטל נטל כבד להוכיח כי דיווחיה לא הושפעו מהיחסים עם החברה הקשורה. במקרה זה המשיבה אף העלתה חשד ממשי לכך שהעוררת דחתה תשומות לחודשים מאוחרים על מנת להציג ירידה בפעילות. בסעיף 5-6 להחלטות בהשגה צוין:

"למרבית הפלא, דו"ח 12/2020, מכיל תשומות של יבוא ותשומות אחרות מחודשים קדומים (טעות במקור).

לא ידוע לנו אם החברה בכוונה או לא בכוונה (התיק מועבר לחקירות אשר יבדקו נושא זה), החברה דחתה תשומות לחודש 12/2020, כדי להציג לכאורה ירידה בפעילות !!!  
ההפתעה חזרה על עצמה בחודש 03/2021 !!!!"

115. גם בגוף ההחלטה המשיבה התייחסה לכך שהעוררת קיזזה תשומות במועדים המאוחרים למועדי היבוא בפועל:

"כמו כן בחודש 05/2020 החברה יבאה סחורות בהיקפים גדולים, אך קיזזה את התשומות ב 06/2020, כנ"ל בחודשים 09/20-11/20, קיזזה את התשומות ב 12/2020, וגם ב 03/2021 קוזזו תשומות בגין 01+02/2021"

116. חרף ממצאים חמורים אלה, אשר יש בהם להטיל ספק בדיווחי העוררת ואף מעלים חשד לניסיון לקבלת מענקים/הגדלת מענקים שלא כדין, העוררת לא התייחסה כלל לממצאים אלה.

117. למרות ההזדמנויות הרבות שניתנו לעוררת (בכתב הערר, בתגובה המשלימה, בדיון, בסיכומים, בתשובה לסיכומים), העוררת נמנעה ביודעין להתייחס לממצאים אלה ולא נתנה כל הסבר לפער בדיווחי התשומות.

118. יוער כי המשיבה בכתב התשובה שבה וטענה כי "העוררת ביצעה שיפטינג של התשומות באופן המעוות את הנתונים לקבלת המענק" (סעיף 37 לכתב התשובה). נוכח טענה מהותית זו, בהחלטה שניתנה במהלך הדיון קבענו באופן מפורש כי ראוי שהעוררת תתייחס לטענות בדבר ניכוי תשומות בחודשים מאוחרים:

"אנו קובעים כי העוררת תגיש בתוך 14 יום מהיום כתב תגובה מפורט. העוררת תגיב בצורה מפורטת לכל טענות המשיבה שפורטו בכתב התשובה. ראוי שהעוררת תיתן דעתה הן לסוגיית הקשר הסיבתי והן לטענות בדבר ניכוי תשומות בחודשים מאוחרים. למרות שנושאים אלה צוינו בהחלטות בהשגה, העוררת בחרה שלא להציג ראיות לגבי ניכוי התשומות בחודשים מאוחרים כפי שנקבע מספר פעמים בהחלטות בהשגות. (עמ' 35 לפרוטוקול, ש' 3-8)



## מדינת ישראל

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

119. העוררת התעלמה מהחלטתנו בדיון ולא נתנה כל הסבר לדחיית דיווחי התשומות. המשיבה בסיכומיה ביקשה מהוועדה לקבל את טענותיה בדבר ניכוי תשומות בחודשים מאוחרים:

"חרף האמור בהחלטה שניתנה בתום הדיון מיום 5.1.2023, ועל אף שהעוררת נדרשה להתייחס בתגובתה לכתב התשובה לניכוי תשומות בחודשים מאוחרים לתקופות בגינן ביקשה העוררת מענקים, העוררת כלל לא התייחסה לעניין זה בתגובתה לכתב התשובה או בסיכומיה. בהתאם לכך, יש לקבל את טענות המשיבה בעניין זה, כפי שפורטו בהחלטותיה בהשגות" (סעיף 15 לסיכומי המשיבה).

120. העוררת הייתה מודעת לטענה זו ולראייה, ביום 4.5.23 הגישה בקשה להגשת סיכומי תשובה. גם במסגרת סיכומי התשובה לא ניתנה כל התייחסות לטענה זו.

121. לאור קביעות המשיבה בהשגות והיעדר התייחסות העוררת, הרי שאין מחלוקת ביחס לקביעה שהעוררת דחתה דיווח תשומות לחודשים דצמבר 2020 ומרץ 2021, באופן שיש בו להציג ירידה לכאורית בפעילות בחודשי הזכאות.

122. במצב דברים בו העוררת לא הציגה ראיות התומכות בקיומו של קשר סיבתי, לא הציגה ראיות כלשהן התומכות בטענתה שהעסקאות בינה לבין החברה הקשורה לא הושפעו מזהות בעלי המניות, הרי שלא נפל כל פגם בהחלטת המשיבה. זאת ועוד, היעדר התייחסות העוררת לטענה בדבר דחיית דיווח על תשומות מחזקת את ההחלטה להחלת החרג להגדרת "עסקה". נוכח הממצאים שעמדו בפני המשיבה, הרי שבצדק נטרלה המשיבה את העסקאות שנערכו בין העוררת לחברה הקשורה. כאמור, המדובר בקביעה שלמעלה מן הצורך. אף במידה והיינו קובעים שלא היה מקום לנטרל את העסקאות בין העוררת לחברה הקשורה, נוכח קביעתנו בדבר היעדר קשר סיבתי, הרי שהעוררת אינה זכאית למענקים כלל.

#### איחור המשיבה במתן ההחלטות בבקשה למענק/השגות

123. טענה מרכזית שהעלתה העוררת היא שיש להורות על קבלת העררים וזאת לנוכח האיחור במתן ההחלטות בהשגות ובבקשה למענק לתקופת זכאות מאי-יוני 2020

124. בסעיף 12(א)(2) לחוק נקבע כי המנהל יקבע בהחלטה מנומקת את זכאותו של העוסק למענק ואת סכום המענק בתוך 100 ימים ממועד הגשת התביעה (ואם ביקש מהעוסק פרטים נוספים – רשאי הוא להאריך את המועד האמור בתקופה נוספת אחת בלבד של 20 ימים). בסעיף 20(א)(1) לחוק נקבע כי החלטה בהשגה תינתן בתוך 120 ימים.

125. ההחלטה בבקשה למענק לתקופת זכאות מאי-יוני 2020 ניתנה בחלוף 104 ימים קרי, באיחור של 4 ימים מעבר למועד הקבוע בחוק. ההחלטות ביתר הבקשות למענקים ניתנו בתוך המועד הקבוע בחוק. החלטות המשיבה בהשגות ניתנו בחלוף המועד הקבוע בחוק כמפורט להלן:



## מדינת ישראל

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

תקופת זכאות	מניין הימים ממועד הגשת ההשגה ועד למועד מתן החלטה בהשגה	משך האיחור בהחלטה בהשגה	במתן
מאי-יוני 2020	484	364	
ספטמבר-אוקטובר 2020	483	363	
ינואר-פברואר 2021	150	30	

126. במקרה שבפנינו המשיבה קיבלה החלטות בהשגות באיחור שנע בין 30-364 ימים. בחוק התכנית לסיוע כלכלי לא נקבעה סנקציה בשל אי עמידה במועדים שנקבעו בחוק. ועדות הערר במספר רב של החלטות ערכו הבחנה בין הוראות חוק שקבעו סנקציה לצדן לבין אלו שלא וקבעו כי משלא נקבעה סנקציה בשל אי עמידה במועד שנקבע בחוק למתן החלטה בהשגה, הרי שמדובר בהוראה בעלת אופי מנחה בלבד, ואין באיחור במתן החלטה בהשגה להביא לקבלתה [ראו ערר 1140-21 הקבלן בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 21.06.2021); ערר 1023-21 כ.מ. סלאמה יזמות עסקית בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 04.05.2021) עניין פליסייד; ערר 1060-21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שרותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 28.04.2021); ערר 1538-21 מחסני קוסמטיקה בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 27.10.2021); וערר 1632-21 לביא (ב.י.) חברה להנדסה ובנין בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 08.11.2021)].
127. בעניין ב.ג. ביטחון אליו הפנתה העוררת נקבע כי על אף שלא נקבעה בחוק סנקציה בשל איחור במתן החלטה בהשגה, אין לפרש את הוראות החוק לפיהן איחור משמעותי לא יביא לתוצאה המשפטית של קבלת ההשגה. במקרה זה בית המשפט הורה על קבלת הערר כשאחד מהנימוקים לכך הוא האיחור במתן החלטה בהשגה.
128. מאידך, בעמ"נ 40318-12-21 פליסייד (פיסגה) בע"מ נ' רשות המסים בישראל ועמ"נ 32134-03-22 ארג'נטרו אחזקות בע"מ נ' רשות המסים בישראל (פורסם בנבו, 13.11.2022), בית המשפט קבע שאין מקום לקשור בין האיחור בקבלת החלטה בהשגה לבין קבלת או דחיית ההשגה לגופה. בית המשפט קבע כי הפתרון הראוי הינו מתן סנקציה ספציפית לאיחור בדרך של חיוב בהוצאות.
129. בעמ"נ 62994-01-22 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 30.11.2022) נקבע שככלל, חריגה מהמועד שנקבע למתן החלטה בהשגה לא תביא לקבלתה. רק במקרים חריגים במיוחד עצם האיחור במועד מתן החלטה בהשגה עלול כשלעצמו ובעיקר בהצטרף לטעמים נוספים ובהתאם לנסיבות המקרה, להביא לכך שערר שהוגש יתקבל. המדובר במקרים בהם האיחור חריג באופן ברור ומיוחד בהשוואה לתיקי ערר אחרים ולצד זאת, יש טעמים כבדי משקל נוספים המצדיקים קבלת הערר.



## מדינת ישראל

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

130. לאחר פסקי דין אלו, בית המשפט העליון בבר"מ 7502/22 רשות המיסים נ' פודולסקי (פורסם בנבו, 22.01.2023), פס' 24 (להלן: "עניין פודולסקי"), קבע כי מתן החלטה בהשגה תוך חריגה מהמועד הקבוע בסעיף 20(א)(1) לחוק הסיוע הכלכלי אינה מחייבת את קבלת ההשגה באופן אוטומטי, וזאת כאשר אין מדובר בעיכוב משמעותי. במקרים של איחור במתן ההחלטות בהשגות על המשיבה מוטל נטל הראייה להוכיח כי ההחלטה על דחיית ההשגה הייתה נכונה מבלי שחזקת התקינות המנהלית תעמוד לה.
131. בית המשפט העליון שב על המדיניות שנקבעה בעניין פודולסקי לפיה, איחור במתן החלטות בהשגות אין משמעו קבלת ההשגות, אלא מטיל נטל על רשות המסים להוכיח כי ההחלטה על דחיית ההשגה הייתה נכונה מבלי שחזקת התקינות המנהלית תעמוד לטובתה (בר"מ 903/23 הגר תשתיות בע"מ נ' מדינת ישראל רשות המיסים (פורסם בנבו, 21.06.2023); בר"מ 1692-23 קבוצת ברקת יזמות והקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים (פורסם בנבו, 27.07.2023), פס' 20 ובר"מ 7656-23 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים היחידה לטיפול במענק הקורונה (פורסם בנבו, 06.11.2023)).
132. במקרה שבפנינו מדובר באיחור משמעותי במתן ההחלטות בהשגות. יחד עם זאת, בפסיקה נקבע כי איחור במתן ההחלטה בהשגה אינו מצדיק קבלת העררים באופן אוטומטי. במצב דברים בו לא מתקיים תנאי הסף בדבר קשר סיבתי ואף יש מקום להחיל את החריג להגדרת עסקה בהתאם לסעיף 8(2)(א) לחוק, הרי שמלכתחילה העוררת אינה זכאית למענקים ולכן אין מקום להורות על קבלתם רק בשל האיחור במתן ההחלטות בהשגות.
133. נדגיש כי החלטתנו אינה מסתמכת על חזקת התקינות המנהלית. במקרה זה בחנו את הטענות העובדתיות והמשפטיות שהועלו על ידי הצדדים וקביעותנו בסוגיות של שבמחלוקת הן לגופו של עניין (ראו עמ"נ (באר שבע) 28990-09-22 י. ע. פ. - יצחק עפר ופיתוח בע"מ נ' רשות המיסים בישראל (פורסם בנבו, 26.02.2023), פס' 16).
134. נוסף ונציין כי המשיבה החליטה להורות על דחיית ההשגות מפאת איחור בהגשתן. נראה כי העוררת אינה חולקת על כך וטענה שאין מקום להיצמד לסדרי דין נוקשים. יש טעם רב בטענות המשיבה שהעוררת לא הציגה טעמים המצדיקים הגשת ההשגות באיחור ומכאן שדין העררים להידחות. יחד עם זאת, נוכח קביעותנו והנימוקים הרבים המצדיקים דחיית העררים לגופם לא מצאנו להידרש להחלטת המשיבה לדחות את ההשגות על הסף מפאת איחור בהגשתן מטעם זה בלבד.



## מדינת ישראל

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

#### סוף דבר

135. אנו מורים על דחיית העררים. אנו קובעים כי לא נפל כל פגם בהחלטות המשיבה בהשגות הקבועות כי העוררת אינה זכאית למענקי הוצאות קבועות לתקופות הזכאות מאי-יוני 2020, ספטמבר-אוקטובר 2020, וינואר-פברואר 2021.

136. מטיעוני הצדדים עולה כי העוררת פעלה להשבת המקדמות ששולמו לה עבור המענקים נשוא עררים אלו. ככל שהמקדמות לא הושבו במלואן, היתרה תוחזר למשיבה בתוך 30 ימים מהיום בצירוף הפרשי הצמדה ממועד קבלת המקדמות ועד למועד התשלום בפועל.

137. זה המקום להעיר על התנהלותה החריגה של העוררת לאורך ניהול העררים. העוררת נמנעה מלהתייחס לראיות וטענות מרכזיות שהועלו על ידי המשיבה. במספר מקרים העוררת התעלמה מסדרי הדין, הגישה ראיות ללא קבלת אישור הוועדה ואף התעלמה מהחלטותינו. יתרה מכך, לאורך ניהול ההליך ב"כ העוררת התבטאו כלפי נציגי המשיבה וחברי הוועדה באופן שאינו ראוי, תוך העלאת טענות חסרות בסיס שהיה ראוי להימנע מהן.

138. אשר לפסיקת הוצאות לקחנו בחשבון בקשות ותגובות שהוגשו על ידי העוררת שלא לצורך באופן שהביא להימשכות ההליכים ולהשקעת משאבים מצד המשיבה. כתבי הטענות והאסמכתאות שצורפו להם כללו טיעונים וראיות שכלל לא היו רלוונטיים למחלוקת שעמדה בבסיס עררים אלו.

בנסיבות העניין, אנו קובעים כי העוררת תישא בהוצאות המשיבה בסך 20,000 ₪. סכום זה ישולם למשיבה בתוך 30 ימים מהיום, שאם לא כן, לסכום זה יתווספו הפרשי הצמדה וריבית עד למועד התשלום בפועל.

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

**ניתנה היום, ו' אדר א תשפ"ד, 15/02/2024, בהעדר הצדדים.**

חאג' יחיא ראאד, רו"ח  
חבר הוועדה

ד"ר ערן בר, עו"ד  
יו"ר הוועדה