



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 21-1606

לפני כבוד חברי הוועדה:
ערן עסיס, עו"ד - יו"ר
צבי פרלמוטר, רו"ח - חבר

העוררת: י"ג ביננפלד חברה לבנייה בע"מ, ח.פ. 513499491
באמצעות עו"ד יהודה כהן

נ ג ד

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

החלטה

1. העוררת היא חברת בניה העוסקת בבניה למגורים במגזר הכפרי.
2. העוררת הגישה בקשה למענק הוצאות קבועות, בגין תקופת הזכאות מאי-יוני 2020 בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **החוק**).
3. בקשת העוררת למענק נדחתה, לנוכח חשד שהעוררת ניכתה מס תשומות שלא כדין. לאחר מכן נדחתה גם השגה שהגישה העוררת, ובהשגה נדחתה הזכאות למענק מטעם אחר – נקבע כי בשנת 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתה של העוררת סעיף 8א לפקודת מס הכנסה, בשל עבודה מתמשכת שמשך ביצוע מעל שנה, ולפיכך חל עליה החריג הקובע כי היא אינה זכאית למענק.
4. מכאן הערר שלפנינו.

טענות הצדדים

5. בכתב הערר, הציגה העוררת את הפרויקטים והעבודות שביצעה במהלך השנים 2019-2020, ב-5 קיבוצים שונים ברחבי הארץ. בחלק מהקיבוצים מהות העבודה הייתה תחזוקה שוטפת ושיפוץ מבנים בלבד, ובחלק מהמקרים היו גם עבודות בניה הכוללות הקמת יחידות דיור חדשות.
6. ראשית, טענה העוררת כי עבודות התחזוקה השוטפת והשיפוץ כלל אינן עבודות קבלניות שנכנסות להגדרה של סעיף 8א לפקודת מס הכנסה. לצד זאת, התייחסה העוררת לעבודות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הבניה שהיא קיימה בתקופה הרלוונטית ב-3 קיבוצים – גברעם, יבנה וחולית. לגבי קיבוץ יבנה, טענה העוררת כי גם אם העבודה נמשכה יותר משנה, ניתן להתייחס בנפרד לכל אחד מהמבנים שהוקמו, שכן נערך חוזה אחד ופרטני לכל אחד מחברי הקבוצה, על פי מחיר פאושלי (תוך שנקבעו שלבי תשלום לשלבי הבניה השונים). לגבי קיבוץ חולית, טענה העוררת כי הפרויקט הסתיים בתוך 11 חודשים, וגם בהקשר זה הודגש כי נעשה חישוב פאושלי לכל אחד מהמגוישים בנפרד. על רקע זה, טענה העוררת כי רק הפרויקט בקיבוץ גברעם ארך למעלה משנה, ואין להחריג אותה מן המענק רק מהטעם הזה. כמו כן הדגישה העוררת כי גם בפרויקט זה, שבו בוצעה העבודה לפי הסכם פאושלי, חולקה העבודה לתתי יחידות שתומחרו בנפרד.

7. לגבי קיבוץ גברעם וקיבוץ חולית, הדגישה העוררת את הנזקים שנגרמו לה עקב התפשטות הנגיף – העסקת קבלני משנה שעלותם גבוהה יותר מעובדים פלסטינים שהיא העסיקה עד התפרצות הקורונה ביבנה, וכן הקמת אתר מגורים לעובדים פלסטינים שלא ניתן היה להחזיר למקום מגוריהם, במהלך העבודה בקיבוץ חולית. העוררת הציגה בכתב הערר הערכה כספית של הנזקים שנגרמו לה בהקשר זה. כמו כן, הציגה העוררת הערכה כספית של עלות התקורות שהיו כרוכות בתשלום לרשות האוכלוסין וההגירה בגין רישום עובדים פלסטינים שלא ניתן היה להכניס לעבודה בפועל. בנוסף, הציגה העוררת מסמכים המעידים על הירידה בהיקף ההכנסות מעבודות תחזוקה שוטפת בקיבוץ מעברות. בנוסף, הצביעה העוררת על ההפסדים שנגרמו לה בשנת 2020 בהתאם לדוחותיה הכספיים (תוך השוואה לרווחים שהיא הצליחה להשיג בשנת 2019).

8. לבקשת הוועדה, צירפה העוררת לתיק הערר את הסכמי ההתקשרות ומסמכים שונים המעידים על מועדי תחילת העבודה ומועדי הסיום.

9. בכתב התשובה, טענה המשיבה כי ההחלטה של מי שמבצע עבודות מתמשכות אינה מקנה למשיבה שיקול דעת או אפשרות שלא להחריג מי שעוסק בעבודות מתמשכות רק בחלק מהפרויקטים שלו; זאת מכיוון שההתייחסות בחוק היא למי שמחויב בדיווח לפי סעיף 8א, לאו דווקא לגבי כל הכנסתו, וכן למול ההשוואה לרישאה של הוראת ההחלטה ולנוכח היעדרן של אמות מידה להפעלת שיקול הדעת בהקשר זה. עוד טענה המשיבה כי היה מצופה מהעוררת לציין מה היקף ההכנסות מכל אחד מהפרויקטים שצינו, במיוחד לאחר שפירוט כזה התבקש על ידי נציגי המשיבה. המשיבה טענה כי הדוחות המפורטים של העסקאות המדווחות למע"מ, מלמדים כי עיקר הכנסותיה של העוררת בשנים 2018-2020 הן מקיבוץ גברעם, שבו העבודה נמשכה למעלה משנה.

10. בשולי הדברים, ציינה המשיבה כי הירידה בהכנסות העוררת בין שנת 2019 לשנת 2020, בחישוב ממוצע שנתי, היא בשיעור של פחות מ-12% בלבד, וכי השוואה ספציפית של מחזורי ההכנסות במאי עד דצמבר 2019 לעומת התקופה המקבילה בשנת 2020 מעידה על עליה ניכרת בהכנסות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

11. בדיון שהתקיים באמצעים טכנולוגיים, ציינה העוררת כי בפרויקט גברעם, עיקר ההכנסות הופקו בשנים 2018-2019 ורק מיעוטן במחצית הראשונה של שנת 2020, ולכן, גם אם התקיימה עבודה מתמשכת לפני הקורונה - אין לכך השפעה של ממש על בחינת הפעילות של העוררת בתקופת הקורונה. עוד טענה העוררת כי ההתמחות שלה בבניה במגזר הכפרי מאפשרת לה לבנות וילות למגורים בתוך פחות משנה, ולטענתה אלמלא כן – לא הייתה הצדקה עסקית לקיומה. העוררת הדגישה את העובדה שהפרויקט בגברעם היה מחולק לתתי יחידות – מדובר בבניית 48 יחידות דיור, שכל אחת מהן ארכה כ-11 חודשים בלבד. עוד ציינה העוררת כי בהתאם להסכם העבודה, גם הבניה של כל יחידת דיור הייתה מחולקת לתתי יחידות, לפי שלבי ביצוע של העבודה, כאשר לפי ההסכם נקבעה תמורה מוגדרת עבור כל שלב בנפרד. טענה נוספת שהעלתה העוררת היא כי 48 היחידות שנבנו בקיבוץ גברעם מהוות למעשה 48 פרויקטים שונים, שכן לכל אחת מהן נקבע מחיר פאושלי, וכל אחד מהמתיישבים חתם על ההסכם מול החברה באופן אישי.
12. מנגד, המשיבה עמדה בדיון על עמדתה הכללית בנושא ההחרגה שנובעת מביצוע עבודות מתמשכות, וכן ציינה כי העיוות שנוצר כתוצאה מביצוע עבודות מתמשכות מקשה על קיום בדיקה מהימנה בשאלה האם התקיימה ירידה בהכנסות. בנוסף טענה המשיבה שלא ניתן לחלק פרויקט נתון לחלקים – שכן פרשנות כזו מעקרת מתוכן את הוראות המחוקק. המשיבה הדגישה כי בפרויקט גברעם ההתחשבות נעשתה מול הקיבוץ ולא מול המתיישבים.
13. לעניין ההתחשבות, טענה העוררת בדיון כי הצורך בהתחשבות מרוכזת מול קיבוץ גברעם הוא רק בשל הצורך להבטיח את תשלומי הרוכשים במסגרת חשבון נאמנות שרוכז על ידי הקיבוץ, כאשר למעשה מדובר בפועל ב-48 לקוחות.
14. בתום הדיון, ניתנה לעוררת שהות להצביע על מסמכים המוכיחים את הטענה שהבניה בקיבוץ גברעם מהווה 48 פרויקטים שהתקיימו בנפרד, מתוך מטרה לאפשר למשיבה לבחון מחדש את עמדתה. לאחר שהעוררת הציגה מסמכים נוספים לעניין זה, שבה המשיבה על עמדתה וציינה כי מדובר בעבודה כוללת. המשיבה בחנה באופן מדוקדק את המסמכים שהוגשו ואת הוראות ההסכם, שהדיירים מהווים צד לו, ומצאה כי הקיבוץ הוא הגורם הדומיננטי בהתקשרות עם העוררת. המשיבה טענה כי ההסכם לא הקנה למתיישבים זכות להשפיע על תנאי ההתקשרות ועל מפרטי הבניה, למעט שינויים מסוימים בתוך יחידות הדיר. כמו כן, טענה המשיבה כי העובדה שבגין כל דירה הוצא היתר בניה נפרד היא נגזרת של דיני התכנון והבניה והיא אינה משנה את התמונה הכוללת, המורה על התקשרות של העוררת עם הקיבוץ.
15. בתגובה שהעבירה העוררת, היא ביקשה להדגיש את המסמכים שהוצגו, שכללו אישורים מאת מפקח הבניה אודות מועד הסיום של כל אחת מיחידות הדיר, וכן מכתב מאת מנהל הפרויקט, שמעידים לטענתה על כך שהבניה לא ארכה מעל שנה. לעניין המעמד ההסכמי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

של הקיבוץ, טענה העוררת כי הקיבוץ אינו צד להסכם הקבלני אלא בהיותו בעל הקרקע בלבד, ואין בכך כדי לגרוע מהיחסים החוזיים שיש לה בנפרד עם כל אחד מהמתיישבים. העוררת הדגישה כי הרוכשים הספציפיים הם אלו שמימנו את הפרויקט, כאשר לכל דייר ניתנה גם האפשרות להזדכות על מרכיבים מתוך העבודה לפי ההסכם הפאושלי, ולבצע את העבודות באופן פרטי.

16. נציין כי בתגובה שהעבירה המשיבה בתום הדיון, נטען כי ירידת המחזורים של העוררת אינה נובעת מהתפשטות נגיף הקורונה, אלא מהעובדה שהפרויקט הגדול שאותו ביצעה בקיבוץ גברעם הסתיים בתקופה זו. בתגובתה, העוררת לא התייחסה לטענה זו לגופה, ועמדה על כך שטענה זו נטענה לראשונה בשלב מאוחר ולא הוזכרה במסגרת ההחלטה בהשגה.

דיון והכרעה

17. לאחר ששמענו את טענות הצדדים בדיון ובחנו את כתבי הטענות, באנו לכלל מסקנה כי דין הערר להתקבל, תוך הפחתה קטנה מהמענק שהעוררת טוענת שהיא זכאית לו – כפי שיבואר בהמשך. להלן נעמוד על טעמי החלטנו.

רקע נורמטיבי – ביצוע עבודות מתמשכות

18. החוק מורה על מתן מענקים לעסקים שנפגעו בתקופת ההתפשטות של נגיף הקורונה, וזאת מתוך מטרה לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטות הנגיף. סיוע זה הוא חלק משורת מהלכים שנועדו לשמר ככל הניתן על שרידותו של המגזר העסקי, תחת המגבלות שנקבעו, ובתוך כך לצמצם ככל הניתן את הפגיעה בצמיחה ובמשק בכללותו.

19. החוק קובע כי הזכאות למענק מוקנית ל"עוסק" כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, התשל"ה-1975, ואולם מכלל זה מוחרגים עוסקים בעלי מאפיינים שונים. בכלל זה מוחרגים העוסקים הבאים:

"מי שעיסוקו במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידו או מי שבשנות המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתו סעיף 8א לפקודה [פקודת מס הכנסה], בשל עבודה ממושכת שמשך ביצועה עולה על שנה" (פיסקה (5) להגדרת "עוסק" בסעיף 7 לחוק).

20. תכליתה של הוראת החרגה זו וגבולות התחולה שלה נדונו במספר החלטות קודמות של ועדות הערר (ראו למשל: ערר 1071-21 ק. סלאמה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 22.6.2021; להלן – עניין ק. סלאמה); ערר 1070-21 הגר רם תשתיות בע"מ נ' רשות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

המסים (ניתן ביום 22.6.2021; להלן – **עניין הגר רם**); ערר 21-1286 נ.ע הנדסה ייזמות (2001) **בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 22.8.2021; להלן – **עניין נ.ע הנדסה**); ערר 1185-21 **יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 22.8.2021; להלן – **עניין יגאל חיון**); ערר 21-1195 **מערב אסיה הנדסה** (2005) **בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 14.9.2021); ערר 21-1225 **אלרון קבלני חשמל בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 23.9.2021; להלן – **עניין אלרון**); ערר 21-1187 **בני פאיז שמשום בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 8.12.2021; להלן – **עניין בני פאיז**).

21. ועדות הערר עמדו בעבר על הקושי הפרשני הכרוך ביישום הוראת ההחרגה של מי שסעיף 8א חל בחישוב הכנסתו (כאשר לרוב מדובר על קבלני בניה). בעניין נ.ע הנדסה ובעניין יגאל חיון, עמדנו על ההבחנה המתבקשת בין קבלנים המבצעים עבודה לפי הסכם פאושלי (עבודה שהתמורה הכוללת בגינה נקבעה מראש בהסכם), לבין קבלנים המבצעים עבודה על בסיס כתבי כמויות (עבודה שמתומחרת לפי היקפי הביצוע). ציינו כי אומדן ההכנסות בהתאם להוראות סעיף 8א לפקודת מס הכנסה, רלוונטי רק במקרה של קבלן המבצע הסכם פאושלי, הנדרש בתום כל שנה קלנדרית לאמוד את חלק העבודה שכבר בוצע. ציינו כי במקרה שבו העבודה מחולקת לשלבי ביצוע (כגון התחשבות חודשית הנערכת במקרה של עבודה לפי כתב כמויות, או שלבי ביצוע מוגדרים אחרים), סעיף 8א אינו חל, בין היתר כיוון שניתן להתייחס לכל אחד מהשלבים כעבודה נפרדת (ראו **עניין נ.ע הנדסה**, פסקאות 29-38; **עניין אלרון**, פסקאות 24-33).

22. לצד זאת, נקבע **בעניין ק. סלאמה** כי עבודה לא תיחשב כעבודה ממושכת, אם מתקיימים בה התנאים הבאים: (א) העבודה ניתנת להפרדה לתתי יחידות עבודה, הן חוזית והן בפועל; (ב) הקבלן מדווח עליה למס הכנסה על בסיס הכנסות בפועל ולא על פי אומדנים; (ג) יחידת העבודה אינה נתונה לפרשנות – לכל תת יחידה יש תחילה וסוף מוגדרים; (ד) הקבלן מקבל תמורה בפועל בגין כל תת יחידה בנפרד; (ה) משך הביצוע של כל תת יחידה אינו עולה על שנה (פיסקה 42 להחלטה). **בעניין בני פאיז** עמדנו על כך שגם הסכם פאושלי עשוי להיות מחולק לתתי יחידות, בפרט כאשר התמורה הפאושלית נקבעת בנפרד בגין כל אחד משלבי הביצוע (פיסקה 47 להחלטה).

מן הכלל אל הפרט

23. הצדדים מיקדו את טענותיהם בפרויקט שערכה העוררת בקיבוץ גברעם. העוררת עצמה הודתה כי במסגרת פרויקט זה – ובו בלבד – עבודות הבניה התמשכו למעלה משנה, והמשיבה הדגישה מנגד כי בשנים הרלוונטיות, עיקר הכנסותיה של העוררת היו מפרויקט זה. ההסכם שמכוחו בוצעו עבודות אלו צורף לעיון הוועדה ואין מחלוקת כי מדובר בהסכם פאושלי. בעקבות הדיון, השאלה העיקרית שנתרה להכרעה היא האם עבודות הבניה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- בקיבוץ גברעם היוו יחידת עבודה אחת, לעניין תחולת סעיף 8א לפקודת מס הכנסה, או שמא מדובר ב-48 עבודות נפרדות.
24. עיון בהוראות ההסכם מוביל למסקנה פשוטה. את עבודות הבניה של העוררת ניתן לחלק ממילא לתתי יחידות שנקבעו בהסכם, ואשר בגין כל אחת מהן שולמה לעוררת תמורה ספציפית ונפרדת. במסגרת ההסכם, לא הסתפקו הצדדים בקביעת התמורה הכוללת בגין כל יחידת דיור, ונקבעו אבני דרך לתשלום שהעוררת זכאית לו, בהתאם לשלבי הביצוע. במסגרת נספח 2 להסכם, בנוסח המתוקן שנקבע בתוספת להסכם, זכאית העוררת לאחוז מסוים מהתמורה בגין כל אחד משלבי הביצוע שהוגדרו – 8% בגין יציקת יסודות, 8% בגין יציקת רצפה, וכך הלאה. החלוקה לשלבי הביצוע עונה על הכללים שנקבעו **בעניין ק. סלאמה**, ולכאורה די בכך בכדי להוביל למסקנה שיש לקבל את טענות העוררת.
25. יחד עם זאת, מצאנו כי ניתן להגיע למסקנה דומה גם ללא החלוקה הפנימית, של כל יחידת דיור לחלקיה ולאבני הדרך הספציפיות שנקבעו.
26. ההסכם לביצוע העבודות הוא הסכם משולש – בין העוררת, הקיבוץ והדיירים (המשתכנים). ההסכם נערך עם קליטתם של הדיירים כחברי קיבוץ, ואף מהווה נספח להסכם הקליטה של הדיירים לקיבוץ. מההסכם עולה כי הקיבוץ הוא בעל הזכויות במקרקעין והוא אחראי להוצאת היתרי בניה, ואולם התמורה הכספית שולמה לעוררת על ידי המשתכנים. המשתכנים העבירו את הכספים לחשבון הנאמנות של הפרויקט, ומתוך חשבון הנאמנות הועברו כספים לעוררת, בהתאם לשלבי הביצוע של כל אחת מיחידות הדיור. על יישום ההסכם הופקדה מינהלת, המורכבת בין היתר מחברי הקיבוץ, כולל נציגות של הדיירים, לאחר שנקלטו כחברי קיבוץ. הבניה נערכה על פי דגמים שתוכננו מראש והוגדרו למעשה על ידי הקיבוץ, אולם ההסכם מקנה גם לדיירים אפשרות לערוך שינויים מסוימים.
27. מערכת היחסים המורכבת בין הקיבוץ ובין החברים החדשים, שמממנים את בניית הדירות אגב הליך קליטתם, מותירה ערפול מסוים בשאלה האם הלקוחות הם 48 הדיירים החדשים, או הקיבוץ. מבלי לקבוע מסמרות בכך, נראה כי ישנן אינדיקציות רבות יותר לדומיננטיות של הקיבוץ במסגרת ההסכם, בראש ובראשונה העובדה שהקיבוץ הוא בעל הקרקע. לא מן הנמנע כי הדיירים מימנו את הבניה עבור הקיבוץ, כחלק מההסדר הכספי של קליטתם כחברים בקיבוץ. בשולי הדברים, נציין גם כי בתוספת להסכם, התחייבה העוררת לטפל בשינוי הסיווג הקבלני שלה לסיווג גבוה יותר (ג'4 במקום ג'3), שינוי המגדיל את ההיקף הכספי המקסימלי של העבודות שהיא רשאית לבצע; שינוי זה עשוי להעיד על כך שהצדדים לא ראו את העבודה בקיבוץ כפרויקטים בודדים אלא כפרויקט גדול אחד, שלא היה מתיישב עם הסיווג הקבלני של העוררת אלמלא השינוי.
28. אולם גם אם מדובר בפרויקט אחד, השאלה העיקרית היא האם ניתן לחלק אותו ליחידות עבודה מוגדרות, בהתאם לפסיקות ועדת הערר שעליהן עמדנו לעיל.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

29. **בעניין בני פאיז**, עלתה שאלה לגבי קבלן משנה שביצע עבודות קבלניות עבור הקבלן הראשי באתר בניה, כאשר עבודות אלו חולקו לחלקים שבוצעו בזה אחר זה, ובגין כל חלק נחתם הסכם פאושלי נפרד. המשיבה העלתה תהיות של ממש בשאלה האם אכן מדובר בעבודות נפרדות, ואולם כיוון שנחתמו הסכמים נפרדים, אשר התמורה הפאושלית נקבעה בגין כל אחד מהם בנפרד, מצאנו כי די בכך בכדי לקבוע שסעיף 8 לפקודת מס הכנסה אינו חל על עבודות אלו. גם במקרה שלפנינו, נקודת המוצא היא זהה: התמורה הפאושלית לפי ההסכם נקבעה בסכום נפרד לכל אחד מחלקי הפרויקט, ולא כסכום גלובלי. גם אם מסגרת העבודה הכוללת ארכה מעל שנה, יחידת העבודה הפאושלית היא העבודה המוגדרת בכל יחידת דיור, ולא הפרויקט בכללותו.

30. בקשר לכל אחת מיחידות הדיור, הוצגו לוועדה צווי תחילת עבודה ומסמך המאשר את סיום ביצוע העבודה. בנוסף, הציגה העוררת מסמך מאת מפקח הבניה המעיד על כך שמשך העבודה לא עלה על 12 חודשים. גם המשיבה לא חלקה על נתונים אלו, ומיקדה את טענותיה כאמור בשאלת הפרדה בין החלקים השונים. ניתן לומר שהעוררת הוכיחה כי אף שהיא תמחרה את העבודות השונות בקיבוץ גברעם במתכונת פאושלית, כל אחת מהעבודות לא בוצעה לתקופה העולה על שנה.

דרישת הקשר הסיבתי

31. בשלבים שונים של ההליך, העלתה המשיבה טענות שונות מהן משתמע כי ירידת המחזורים של העוררת לא נבעה מהתפשטות מגפת הקורונה, או שמתעורר ספק לגבי הקשר הסיבתי. בכתב התשובה הצביעה המשיבה, באופן משני אמנם, על נתונים מהם עולה כי בהשוואה שנתית, בין שנת 2019 לשנת 2020, חלה ירידה קלה בלבד בהכנסות העוררת, ובהשוואה בין ההכנסות בחודשים מאי עד דצמבר חלה אף עליה. בתגובה נוספת, שהוצגה במענה למסמכים שהעבירה העוררת לאחר הדיון, הוסיפה המשיבה וטענה כי ירידת המחזורים נבעה מסיום הפרויקט בקיבוץ גברעם, ולא מהתפשטות נגיף הקורונה. הטענה האחרונה הועלתה על ידי המשיבה גם בדיון, אך באופן משני בלבד. מכל מקום ברי כי הקביעה כי ירידת המחזורים לא נבעה מנגיף הקורונה – לא עלתה במסגרת ההחלטה בהשגה.

32. כפי שנקבע בעבר, ועדת הערר אינה אוטמת את אוזניה מפני טענות נוספות, גם אם לא הועלו על ידי הצדדים בשלב ההשגה, אם הן מועילות לצורך בירור אמיתי של הזכאות למענק, תוך שמירה על זכויותיהם הדיוניות של הצדדים (ראו תקנה 22 לתקנות בתי דין מינהליים (סדרי דין), תשנ"ב-1992; ערר 21-1881 טאהא סודקי – קייטרינג רסטל ואח' נ' רשות המסים, ניתן ביום 21.3.2022 (להלן – **עניין סודקי**); ע"א 805/14 ינקו וייס אחזקות (1996) **בע"מ נ' פ"ש חולון**, ניתן ביום 13.10.2015, פסקאות 27-30 להחלטה; ע"א 1830/14 רובומטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פשמ"ג, ניתן ביום 2.4.2015). כפי שצינו **בעניין סודקי**, השיקול המנחה הוא הצורך לערוך בירור אמיתי של הזכאות למענק, וניתן להידרש



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

גם לטענות שונות המועלות בשלב מאוחר, ככל שהוועדה רואה הצדקה לכך. עם זאת, ככל שהטענה מועלית במועד מאוחר יותר, נדרשת הצדקה כבדת משקל ומשמעותית יותר על מנת להידרש אליה (וראו ערר 2039-21 א.ו. שיווק תוצרת חקלאית בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 8.5.2022).

33. סוגיית הקשר הסיבתי עולה לעיתים קרובות בדיוני הוועדה. אחד התנאים למתן המענק בהתאם לחוק הוא כי "הירידה במחזורי העסקאות... נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף covid-19". בחוק התוכנית לסיוע כלכלי לא נקבע כי עוסק המבקש מענק מחויב להוכיח את הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי, וכפי שנקבע בעבר בהקשר זה, ניתן לומר כי יש מעין הנחת מוצא עובדתית לפיה במקום שקיימת ירידת מחזורים, קיים גם קשר סיבתי להתפשטות נגיף הקורונה. יחד עם זאת, במקרים שבהם רשות המסים מצביעה על ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של קשר סיבתי, נטל ההוכחה מוטל על העוררת, ועליה להבהיר את הקשר בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה (ראו עמ"נ 27710-06-21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, לוי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המסים בישראל (ניתן ביום 3.1.2022; להלן – עניין ב.ג. בטחון), פסקה 53 להחלטה).

34. עוד יש להבהיר כי במקרים שבהם נדחית עמדת המשיבה לעניין ביצוע עבודות מתמשכות, עשויה הוועדה ממילא להידרש לסוגיית הקשר הסיבתי גם מיוזמתה (וראו ערר 1059-21 א.ש.ת. עבודות קבלנות בניה נ' רשות המסים (ניתן ביום 12.8.2021); ערר 1770-21 אלראמז בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 3.5.2022)). זאת מכיוון שטעמי ההחרגה של מי שמבצע עבודות מתמשכות קשורים בטבורם לחשש שמא במקרים אלו ממילא לא מתקיים קשר סיבתי (וראו בהרחבה בעניין הגר רם).

35. במקרה שלפנינו, המשיבה העלתה תהיות מסוימות לגבי הקשר הסיבתי – השוואה על פני תקופה ארוכת טווח, בפרט בעסקים המבצעים עבודות מתמשכות, עשויה להיות אינדיקציה טובה לשאלה האם מגפת הקורונה השפיעה על הכנסות העוררת. האפשרות שהעוררת חדלה להפיק הכנסות עם סיום העבודה בקיבוץ גברעם מעוררת גם היא שאלה לגבי השלשות העניינים.

36. יחד עם זאת, לא ניתן לנתק את נתוני ההכנסות השנתיים והתקופתיים שהמשיבה הצביעה עליהם מהנתונים הספציפיים של תקופת הזכאות. עיון בנתוני ההכנסות של העוררת בשנים שקדמו למשבר הקורונה, וכן במהלך שנת 2020, מעיד על כך שחלה ירידה ברורה בהכנסות של העוררת בין החודשים מרץ-יוני 2020. הכנסות העוררת בתקופות רגילות הן אמנם תנודתיות, אך בחודשים מרץ-יוני 2020 חלה ירידה דראסטית לרמה נמוכה, גם בהשוואה לחודשים שבהם הייתה לה הכנסה נמוכה בשנים קודמות. הכנסות נמוכות אירעו מעת לעת בדיווחי העוררת, בחודש זה או אחר, אך רצף ההכנסות הנמוכות על פני ארבעה חודשים, בדיוק בתקופת ההתפרצות של נגיף הקורונה – בוודאי אינו מקרי. העוררת אינה זכאית



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

למענק בתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, בשל התנאים שנקבעו לכך בהחלטת הממשלה, ואולם ניכר כי הכנסותיה של העוררת פחתו באופן ניכר, ואין לכך הסבר סביר אחר מלבד התפשטות מגפת הקורונה.

37. החשש שהעלתה המשיבה שמא הכנסות העוררת פחתו בגלל סיום הפרויקט הועלו בעלמא ואינן מתיישבות עם התמונה הכוללת כמתואר לעיל. לפיכך לא ראינו לנכון להעביר את הנטל לעוררת בהקשר זה, נוכח השלב המאוחר שבו הועלתה הטענה. הלכה למעשה, אין בידינו לקבל את טענת המשיבה לפיה אין קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה.

38. יחד עם זאת, נוכח התנודתיות המובהקת בהכנסות העוררת, ייתכן שאין הצדקה לחשב את ירידת המחזורים לפי ההכנסות הגבוהות שהיו לה בתקופת הבסיס – הכנסות גבוהות במידה מסוימת ממוצע ההכנסות שהיו לה בשנת 2019. בנסיבות העניין, אנו קובעים כי יש לחשב לעוררת מחזור בסיס חלופי, אשר יחושב לפי ממוצע ההכנסות שלה בשנת 2019, כמקובל בנסיבות דומות (ראו ערר 1277-21 נורט' סטאר טכנולוגיות בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 14.10.2021)). חישוב זה מפחית במעט את נתוני תקופת הבסיס של העוררת, ולטעמנו הוא מדויק יותר.

הערות אחרונות וסיכום

39. נציין עוד כי לא ראינו לנכון להתייחס לטענות המשיבה אודות קיזוז מס תשומות שלא כדין – טענות שהועלו על ידי המשיבה בדיון, אף שהיא לא עמדה עליהן בשלב ההשגה ולא הציגה ראיות להוכחתן. ציינו בדיון כי אין לוועדה את הכלים להידרש לטענות אלה, וכי לא היה מקום להעלותן.

40. הערר מתקבל אפוא באופן חלקי. המשיבה תשלום לעוררת את המענק, על פי החישוב החלופי האמור בפיסקה 38 לעיל – מחזור תקופת הבסיס יחושב לפי ממוצע ההכנסות של העוררת בשנת 2019, ולא לפי הכנסותיה בפועל בתקופת הבסיס. המשיבה תערוך את החישוב בהתאם לנתונים שעליהם דיווחה העוררת, ותשלם לה את המענק בתוך 30 יום ממועד מתן החלטה זו.

41. נוכח אופי ההליך והשתלשלות העניינים בערר, איננו עושים צו להוצאות.

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

ניתנה היום, כ"א אייר תשפ"ב, 22/05/2022, בהעדר הצדדים.

1606-21



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

צבי פרלמוטר, רו"ח
נציג ציבור

ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה