



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עריים 2516-2517/22 1118/22 1107-111/22

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

העוררת: **מגנזי תשתיות ב.ג.מ. בע"מ מס' 512332206**
ע"י ב"כ עו"ד סיון הניק ועו"ד אורי סטנסקו

נ ג ד

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

החלטה

1. העררים שלפנינו עוסקים בשלוש שאלות עיקריות: ראשית, האם העוררת עוסקת במכירת זכויות במקרקעין המהוות מלאי עסקי ולפיכך מוחרגת מזכאות למענקים, שנית, האם יש מקום לנטרל מחישוב המענקים הכנסות שקיבלה העוררת מחברה קשורה, ושלישית, האם מתקיים קשר סיבתי בין מגפת הקורונה לבין הירידה שנרשמה בהכנסות העוררת בתקופות הזכאות (בהשוואה לתקופות הבסיס).
2. נקדים ונציין כבר עתה כי לאחר שבחנו את הדברים, הגענו למסקנה כי אין לראות בעוררת כמי שעיסוקה במכירת מקרקעין ועל כן אין להחריגה מזכאות כוללת למענקים, אך יש הצדקה להביא עניין זה בחשבון באופן חישובם. בנוסף לכך מצאנו כי לא מתקיים קשר סיבתי בין מגפת הקורונה לבין הירידה בהכנסותיה של העוררת מחברה קשורה (ועל כן יש לנטרל הכנסות אלו מחישוב המענקים), אך כי קיים קשר סיבתי כאמור ביחס ליתר הכנסותיה, שאינן מחברה זו.

רקע עובדתי ודיוני

3. העוררת היא חברה קבלנית המדווחת לרשויות מע"מ במסגרת איחוד עוסקים, ביחד עם חברה אחות הנמצאת תחת אותם בעלים.
4. העוררת הגישה תחילה בקשות למענקי הוצאות קבועות עבור תקופות הזכאות מאי-יוני 2020 ועד ינואר-פברואר 2021, בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – "החוק"), וזאת בסכומי המענק המרביים (500 אלף ₪) לכל אחת מהתקופות מלבד התקופה נובמבר-דצמבר 2020, שם היה סכום המענק המבוקש 255,717 ₪.
5. העוררת קיבלה מקדמות בסכום כולל של 1,200,000 ₪.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

6. המשיבה דחתה את בקשותיה של העוררת למענקים בנימוק כי היא עוסקת במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי, כפי שעולה מביאור 8 לדו"ח הכספי של העוררת, שבו צוין כי יש לה מלאי קרקעות.
7. בימים 19.5.21 ו-20.5.21 הגישה העוררת השגות על הודעות הדחייה.
8. המשיבה דחתה את השגות העוררת בנימוק דומה לנימוק שניתן בהודעות הדחייה של הבקשות, אך באופן מפורט יותר. מלבד ההפניה לביאור 8 בדו"ח הכספי המתייחס לקרקע שנרכשה בשנת 2008 בסכום של כ-12 מיליון ₪ (יתרת העלות נכון לסוף שנת 2019), הפנתה המשיבה גם לבדיקה שערכה מול מיסוי מקרקעין שממנה עלה כי הוצאו לעוררת מספר רב של שומות בגין מכירת זכויות במקרקעין המוגדרים כמלאי עסקי, וכי היא גם רכשה מלאי מקרקעין באפריל 2020. בנוסף לכך צוין בהחלטה כי לא נמצא קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות לבין מגפת הקורונה, בין היתר מאחר שעל ענף העבודות הקבלניות לא הוטלו הגבלות.
9. מכאן ששת העררים הראשונים שלפנינו (חמש תקופות הזכאות שלעיל וכן ערר ביחס למענק עבור פגיעה ממושכת), שהוגשו בימים 27.1.21 ו-30.1.21.
10. ביום 9.8.22 התקיים דיון בעררים אלו (להלן – "קבוצת העררים הראשונה").
11. במקביל לכך הגישה העוררת בקשות למענקים גם עבור תקופות הזכאות מרץ-אפריל 2021 ומאי-יוני 2021 (בסכום של 414,617 ₪ ו-250,000 ₪ בהתאמה). בקשות אלו נדחו ע"י המשיבה ביום 15.12.21 מנימוקים זהים, ובעקבות זאת הגישה העוררת ביום 30.1.22 השגות על הודעות אלו. ביום 1.8.22 דחתה המשיבה את ההשגות הנוספות, וחזרה על הנימוקים שהופיעו בהחלטותיה הקודמות. לעניין מכירת זכות במקרקעין, המשיבה הוסיפה כי גם אם מדובר על חלק שולי וזניח בהכנסות, העוררת מוחרגת מזכאות למענק בהתאם לחוק. לעניין הקשר הסיבתי, המשיבה ציינה כי הכנסות העוררת ירדו בצורה חדה בשנת 2019 בהשוואה ל-2018, דבר המעיד על ירידות חזקות שאירעו ללא קשר לקורונה.
12. בהמשך לאמור הגישה העוררת ביום 8.9.22 שני עררים נוספים ביחס לתקופות הזכאות הנתרות של שנת 2021 (מרץ-אפריל 2021 ומאי-יוני 2021) וזאת בסכומים של 414,979 ₪ ו-250,000 ₪, בהתאמה (להלן – "העררים הנוספים").
13. סכום המענקים המצטבר שביקשה העוררת הוא 2,920,950 ₪ עבור שבע תקופות הזכאות שבין מאי-יוני 2020 למאי-יוני 2021, וכן מענק פגיעה ממושכת בסכום של 50 אלף ₪.
14. יצוין כי בימים 14.7.22 ו-22.12.22 הורתה הוועדה לעוררת להגיש הבהרות, השלמות ונתונים שונים, וזאת מאחר שהיא מדווחת כאמור על הכנסותיה במסגרת איחוד עוסקים ביחד עם חברה אחות, שממנה אף קיבלה הכנסות לאורך התקופות הרלוונטיות (כפי שיפורט בהרחבה בהמשך), כך שנתוני ההכנסות הנפרדים והמפולחים שלה לא עמדו בפני הוועדה בעת הגשת הערר.
15. עוד יוער כי לנוכח אילוצים שונים, הוחלפו יושבי ראש הוועדה במהלך ניהול ההליך (ראו החלטות מימים 20.6.22 ו-17.11.22).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עיקר טענות הצדדים

16. כפי שצוין לעיל, לאחר פתיחת קבוצת העררים הראשונה, הגשת התשובה בעניינם וקיום הדיון, הגישה העוררת שני עררים נוספים. חלק מהטענות שהועלו בעררים נוספים אלו לא הועלו בקבוצת העררים הראשונה. מאחר שמוקד הטענות השתנה במידה מסוימת לאורך ההליך המאוחד, יובאו להלן הטענות כסדרן ובהרחבה, בהתאם למסגרת שבה נטענו.

קבוצת העררים הראשונה

טענות העוררת בכתבי הערר

17. לעניין קביעת המשיבה בהחלטות כי העוררת עוסקת במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי (ולפיכך מוחרגת מזכאות למענק), נטען בעררים כי עיסוקה המרכזי של העוררת לאורך כל שנות פעילותה הוא במתן שירותים קבלניים ובהשכרת כלים, ולא במכירת זכויות במקרקעין. לפיכך נטען, כי גם אם העוררת החזיקה במקרקעין לפרק זמן ממושך ולבסוף מכרה אותם, הדבר אינו הופך אותה למי שעיסוקה במכירת זכות במקרקעין, כאמור בהוראת ההחלטה שבחוק.

18. העוררת מוסיפה כי מכירת המקרקעין נעשתה בשנים 2018 ו-2021, במהלך תקופות שאינן רלוונטיות לבחינת המענקים, וממילא מדובר בחלק שולי וזניח בלבד מפעילותה העסקית הכוללת בשנים אלו ובכלל. העוררת מוסיפה כי מדובר במיזם עסקי אחד בלבד שאינו בתחום פעילותה העסקית הרגילה, וכי מרבית הזכויות בנכס שרכשה ממילא נמכרו על ידה עוד לפני שנת 2018. העוררת מוסיפה כי גם אם מדובר בעסקאות מכירה נפרדות, הן נעשו ביחס לאותה חטיבת קרקע שנרכשה בעסקה אחת, וכי ממילא לא מדובר במספר רב של עסקאות מכירה. כמו כן מציינת העוררת כי היא רכשה חלק מזערי במקרקעין (חדר שירות קטן) בחודש אפריל 2021 (ולא בחודש אפריל 2020 כפי שנכתב בהחלטות בהשגות), וזאת באותה חטיבת קרקע, על מנת להשלים את עסקת המכירה שנכרתה בסמוך לאותו מועד.

19. העוררת מפנה להחלטות של ועדת הערר שבהן נקבע כי אין הצדקה לפרש את הוראת ההחלטה בחוק באופן גורף כך שתחול על עוסק שהכנסותיו המצדיקות לכאורה החרגה מהוות חלק מזערי בלבד מכלל הכנסתו.

20. העוררת טוענת כי סיווג המקרקעין כמלאי נעשה על פי כללי החשבונאות המקובלים, נוכח כוונתה למכור את המקרקעין בעתיד, אולם אין להסיק מכך כי היא עוסקת במכירת זכויות במקרקעין, לצרכי מס. העוררת מפנה לפסיקה שניתנה בעניין זה בבתי המשפט המחוזיים.

21. לעניין שאלת הקשר הסיבתי, העוררת מבקשת לדחות את טענת המשיבה שלפיה ענף הבנייה הוחרג מהמגבלות שהוטלו על המשק, שכן לטענתה מדובר בגורמים ספציפיים בלבד שהוחרגו, וכי ממילא ענף זה הושפע הן במישרין והן בעקיפין מהמגבלות, כפי שנקבע בהחלטות ועדות הערר. העוררת מוסיפה כי מלבד טענה סתמית להחרגת ענף הבנייה מהמגבלות, המשיבה לא הוכיחה את טענת הקשר הסיבתי.



מדינת ישראל ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

טענות המשיבה בכתב התשובה

22. המשיבה טוענת כי בשנת 2019 היו לעוררת עסקאות בהיקף נרחב עם חברות קשורות, בסכום של למעלה מ-63 מיליון ₪, אך כי היא לא נטרלה עסקאות אלו בעת הגשת הבקשות, על אף שהיה עליה לעשות כן.

23. לטענת המשיבה, החוק כולל הוראה ברורה שלפיה עוסק שעיסוקו במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידו מוחרג מזכאות למענק. המשיבה מוסיפה כי לשון הסעיף אינה מחייבת כי העוסק יבצע את עסקאות המכירה בשנים 2019 או 2020 (בניגוד לחלופה השנייה המוזכרת בסעיף, ביחס לביצוע עבודה מתמשכת מעל שנה בהתאם לסעיף 8א לפקודת מס הכנסה), כך שכל מי שעוסק במכירת מקרקעין ויש לו מלאי עסקי של מקרקעין יוחרג מזכאות. לפיכך טוענת המשיבה כי אין רלוונטיות לטענת העוררת בדבר אי ביצוע עסקאות בפועל בשנים 2019 ו-2020.

24. המשיבה מפנה להחלטות של ועדות הערר שבהן נקבע כי החוק אינו מבחין בין עוסקים שבהם מכירת מקרקעין מהווה את העיסוק המרכזי לבין עוסקים שאצלם מכירת המקרקעין מהווה עיסוק משני. המשיבה מוסיפה כי המחוקק לא קבע כל סייג לגבי עוסק שלו פעילות מעורבת עם סוג אחר, שכן הוא ביקש למנוע את הצורך לבצע בדיקות פרטניות לגבי סוג הפעילות ואופי התפצלותן בכל שנה, וזאת גם לנוכח תכליות היעילות והמהירות העומדות בבסיס החוק.

25. לעניין הקשר הסיבתי, המשיבה טוענת כי העוררת נמנעה מלהתייחס לעיסוקה בפועל ולהשפעת הנגיף על פעילותה. המשיבה שבה ומפנה בעניין זה לכך שהעוררת פועלת בתחום הבנייה שהוחרג מהמגבלות על המשק, וכן כי היא ביצעה עסקאות בהיקף נרחב עם חברה קשורה כאמור, דבר המעיד לטענת המשיבה על קיומו של קושי בהקשר זה.

טענות העוררת בכתב התגובה

26. לעניין החרגתה של העוררת מזכאות למענקים לנוכח מכירת מקרקעין, העוררת חוזרת על טענותיה ומוסיפה כי במהלך שנת 2018, שבה מכרה כ-20% מהמקרקעין בתמורה לכ-20 מיליון ₪, הגיעו הכנסותיה הכוללות לסכום של כ-270 מיליון ₪, כך שהכנסות ממכירת המקרקעין מהוות כ-8% בלבד מכלל הכנסות באותה שנה. העוררת מוסיפה כי בשנים 2019 ו-2020 לא היו לה כל הכנסות ממכירת מקרקעין. העוררת טוענת כי בנסיבות אלו, שבהן לא מכרה מקרקעין במשך למעלה מ-24 חודשים, ושבמהלכם היו לה הכנסות של עשרות מיליוני ₪ ממקורות אחרים, לא ניתן לומר כי היא בגדר עוסק במקרקעין.

27. העוררת מפנה בעניין זה לפסיקת בית המשפט העליון שבה נקבע כי יש לפרש את המונח "עסק" שבחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן – "חוק מע"מ") בהתאם לפירוש שניתן למונח זה בדיני מס הכנסה, ולהחיל לשם כך את המבחנים המבדילים בין הכנסה הונית לבין הכנסה פירותית, המיושמים על פי נסיבותיו של כל מקרה ספציפי. בהמשך לכך



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- מתייחסת העוררת ליישומם של מבחני-העזר השונים שנקבעו בנושא זה בפסיקה על עניינה שלה.
28. העוררת מוסיפה כי החלטת ועדת הערר שאליה הפנתה המשיבה בעניין זה נוגעת לעוררת שבעניינה לא היתה מחלוקת כי היא עוסקת במכירת זכויות במקרקעין, אלא שעיסוק זה היה המשני לעיסוקה העיקרי בהשכרת נכסים. לפיכך טוענת העוררת כי לא ניתן ללמוד מהמסקנה באותו מקרה על ענייננו.
29. לעניין שאלת הקשר הסיבתי, העוררת טוענת כי במספר רב של החלטות נקבע כי קיימת חזקה בדבר קיומו של קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות לבין התפשטות הנגיף, וכי הנטל לסתור חזקה זו מוטל על המשיבה, הנדרשת להצביע על ממצאים קונקרטיים הרלוונטיים לתקופת הזכאות הנבחנת, שבכוחם להצביע על ניתוק הקשר הסיבתי.
30. העוררת טוענת כי במקרה זה, היא ממילא עמדה בנטל להוכיח את קיומו של קשר סיבתי, מעצם העובדה כי נרשמה ירידה משמעותית ועקבית במחזור הכנסותיה בשבע תקופות זכאות רצופות, ובממוצע ירידה של כ-71% לכל תקופה, נתון המהווה אינדיקציה ברורה לפגיעה משמעותית ומתמשכת הנובעת מהתפשטות הנגיף. בנוסף לכך מציינת העוררת כי החל מההכרזה על הסגר הראשון היא נאלצה לצמצם באופן משמעותי את מספר עובדיה, מממוצע של כ-22 עובדים בשנת 2019 לכ-14 עובדים בתקופת הקורונה.
31. לעניין טענת המשיבה לנטרול הכנסות מחברות קשורות, העוררת טוענת תחילה כי מדובר בהרחבת חזית פסולה, שכן עניין זה לא עלה קודם לכן במסגרת הודעות הדחייה או ההחלטות בהשגות.
32. העוררת ממשיכה וטוענת כי יש לדחות טענה אחרונה זו גם לגופה. לטענתה, סעיף 8(2)(א) לחוק מחריג מהגדרת המונח "עסקה", עסקה בין בעל מניות בחברה לבין החברה שבבעלותו, בעוד שבמקרה זה מדובר בעסקאות בין חברות אחיות. העוררת מפנה להחלטות של ועדת הערר שבהן נקבע כי אין הצדקה לנטרל באופן אוטומטי עסקאות כאלו, וניתן להכליל אותן במסגרת נוסחת הזכאות ככל שהיה קיים טעם כלכלי לביצוען.
33. העוררת טוענת כי חלוקת הפרויקטים בינה לבין החברה האחות לא התבצעה באופן שרירותי אלא נבעה מרישיונות הקבלן הנדרשים לביצוע הפרויקטים. בהתאם לכך, החברה האחות השתתפה במרבית המכרזים שאותם ביקשה הקבוצה לבצע, לנוכח רישיונות הקבלן רחבי היקף שבהם החזיקה. עם זכיית החברה האחות במכרז, ככל שדובר היה בפרויקטים הנמצאים בתחום מומחיותה של העוררת (עבודות תשתית), הועברו לביצועה אותם פרויקטים בניכוי של כ-3% מהתמורה לצורך כיסוי הוצאותיה. כך, החברה האחות שימשה כשצינור בלבד להעברת הכנסות. העוררת מוסיפה כי גם החברה האחות זכאית למענקים בגין שבע תקופות זכאות, נתון המעיד על הפגיעה הקשה ששתי החברות חוו ולהיעדר השפעה של יחסייהן המיוחדים על מחזורי ההכנסות שלהן.

העררים הנוספים

טענות העוררת בכתבי העררים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

34. העוררת חוזרת על טענותיה מהעררים הראשונים, ומוסיפה להן מספר נימוקים נוספים. בין השאר מפנה העוררת להחלטה בערר 1986/21 **זמרת הארץ השבחה ושיווק נדל"ן בע"מ נ' רשות המסים – היחידה לטיפול במענקי השתתפות בהוצאות קבועות** (ניתן ביום 13.7.22), העוסקת לטענתה במקרה הדומה לעניינה, ושבמסגרתה נקבע כי עוררת שלא מכרה נכסי מקרקעין במשך מספר שנים ועיקר עיסוקה בתחומים אחרים, אינה מוחרגת מזכאות למענקים.

35. לעניין שאלת הקשר הסיבתי, העוררת טוענת כי בשלהי שנת 2017 הוקפאו חלק מרישיונות הקבלן של חברת האחות שלה (הנמצאת עמה באיחוד עוסקים) שמנעו ממנה לגשת למספר מכרזים חדשים, אולם אין בהקפאה זו כדי לנתק את הקשר הסיבתי. לטענתה, על אף הירידה בהכנסותיה בין שנת 2018 ל-2019, הן התייצבו באותה שנה ובשנת 2020 היא היתה צפויה להכנסות דומות, אלמלא מגפת הקורונה. העוררת מוסיפה כי היא סיימה את שנת 2021 עם מחזור בסכום של כ-54 מיליון ₪, וכי היא צפויה לסיים את שנת 2022 במחזור שלא יפחת מסכום של כ-45 מיליון ₪.

36. בנוסף לכך טוענת העוררת כי המשיבה קיבלה את החלטותיה בהשגות באיחור של כ-63 ימים מהמועד שנקבע לכך בסעיף 20(א) לחוק (120 ימים), ועל כן יש לקבל את ההשגות והעררים. העוררת מפנה בעניין זה אל פסקי הדין בעמ"נ (חיפה) 27710-06-121 **ב.ג. ביטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המסים בישראל**, ניתן ביום 3.1.22, להלן – פס"ד **ב.ג. ביטחון**, ועמ"נ (חיפה) 3720-11-21 **פודולסקי נ' רשות המסים**, ניתן ביום 15.7.22, להלן – פס"ד **פודולסקי (מחוזי)**.

טענות המשיבה בכתב התשובה

37. המשיבה חוזרת על הטענות מתשובתה לקבוצת העררים הראשונה, ומוסיפה להן מספר נימוקים. בכלל זאת מתייחסת המשיבה לירידה במחזורי ההכנסות של העוררת מ-270 מיליון ₪ בשנת 2018 ל-85 מיליון ₪ בשנת 2019, כלומר טרם התפרצות הנגיף. המשיבה מוסיפה כי בעקבות הדיון שנערך נבדקו דיווחי העוררת על העסקת עובדים וקבלני משנה ונמצא כי חלה ירידה משמעותית בהעסקת קבלני משנה כבר בחודש ינואר 2019.

38. בנוגע לטענה בדבר ההחלטה בעניין **זמרת הארץ**, המשיבה מציינת כי הגישה ערעור על החלטה זו, וכי היא עומדת על עמדתה כי אין רלוונטיות להיקף הפעילות של מכירת זכות במקרקעין מתוך סך הפעילות, כך שאין להפרדה זו עיגון לשוני בחוק.

39. לעניין טענות העוררת בדבר איחור בקבלת החלטות בהשגות, המשיבה טוענת בהרחבה כי המועד בחוק לקבלת החלטה בהשגה נקבע ללא סנקציה בצדו, וזאת בשונה מהוראות מקבילות בחוקי מס אחרים, שבמסגרתם נקבעה סנקציה מפורשת (שבהתאם לה, בהיעדר החלטה בתקופה שנקבעה דין ההשגה להתקבל). המשיבה מפנה לפסקי דין שונים שניתנו בעניין זה. עוד טוענת המשיבה כי שיטה זו נבחרה על ידי המחוקק בודיעין, לנוכח ההשלכות חסרות התקדים של מגפת הקורונה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

40. בהמשך לכך מפנה המשיבה לנתונים שונים הנוגעים למספר הבקשות וההשגות, ואף לכך שמספרם של אלו גדל משמעותית רק לאחר חקיקת החוק, כך שלא ניתן היה לצפות אותם בעת החקיקה. לטענת המשיבה, היא עשתה כל שלאל ידה כדי לטפל בהיקף הבקשות חסר התקדים וכי הסיבה שלא עלה בידה לתת את החלטותיה במועד שנקבע נובע מההיקף חסר התקדים של הבקשות וההשגות והסגרים הנוספים שחלו תוך כדי הטיפול, כמו גם אירועי מבצע "שומר חומות" שהתרחש במהלך התקופה ובקשות הפיצוי שהוגשו בעקבותיו. כמו כן טוענת המשיבה כי היא נקטה בגישה ליברלית בנוגע להענקת אורכות כלליות ופרטניות להגשת בקשות למענקים והשגות, וזאת אף במקרים שבהם לא היתה זכאות לפי הנוסחה.

טענות העוררת בתגובתה לתשובה

41. העוררת טוענת כי היא נאלצת להתמודד עם טיעון מתפתח ומשתנה מצד המשיבה לדחיית המענקים, שכן עילות הדחייה השתנו בין ההחלטות בבקשות לבין ההחלטות בהשגות ביחס לעררים הראשונים, ולאחר מכן ביחס לשתי תקופות הזכאות הנוספות. בעניין זה מפנה העוררת לפסק הדין בעמ"נ 43404-09-21 **מדינת ישראל – רשות המסים נ' ק. סלאמה בע"מ** (ניתן ביום 8.11.22), שם נקבע כי הערר אמור לדון בטענות שנכללו בהחלטה בהשגה, והגשת הערר אינה מאפשרת למשיבה להעלות ולפתח טיעונים נוספים שלא בא זכרם בהחלטה זו. בהמשך לכך טוענת העוררת כי אין מקום לדון בטענות שהעלתה המשיבה במסגרת העררים החדשים ביחס לקבוצת העררים הראשונה (כגון הטענה בדבר ירידת מחזורים בין השנים 2018 ל-2019) וכי מדובר בהרחבת חזית אסורה.

42. העוררת מוסיפה, לעניין הקשר הסיבתי, כי בשל התפשטות המגפה וההגבלות השונות שהוטלו על המשק, לא נערכו מכרזים על ידי הגופים המוסדיים שעמם היא עובדת, לא בוצעו סיורי קבלנים, ולקוחות רבים סגרו את אתרי העבודה על מנת לצמצם את התפשטות הנגיף. כל אלו הביאו לטענתה לשיבוש סדרי העבודה ופגעו בהכנסותיה. בנוסף לכך, החל מחודש מרץ 2020 נאסר על פועלים פלסטינים להיכנס לישראל. העוררת מציינת בעניין זה כי בישוב יקר, שבו ביצעה עבודות להקמת גן ילדים, אסר היישוב על כניסת פועלים פלסטינים מחודש מרץ 2020 ועד לחודש יוני 2020, וכי גם לאחר מכן ארעה פגיעה בשרשרת אספקה עולמית שהביאה לחסרים רבים בחומרי גלם, שלא אפשרו את המשך העבודה וגרמו לעיכובים נוספים.

43. העוררת שבה ומדגישה כי על מנת להחריג אותה מזכאות על המשיבה להראות כי מדובר בעסק מסחרי של מכירת זכויות במקרקעין, וכי מדובר בסוגיה מהותית ולא טכנית. העוררת מפנה למבחני המשנה שנקבעו בעניין זה כפי שפורטו בתגובתה לתשובה בעררים הראשונים, ובהמשך לכך טוענת כי אין לתת משקל מכריע לאופן שבו סווגו הזכויות במקרקעין בספריה, אלא יש לערוך בחינה מהותית כאמור, שלא נעשתה.

44. לחילופין טוענת העוררת כי גם אם ייקבע כי פעילותה הכלכלית בנוגע לזכויות במקרקעין עולה לכדי עסק, ממילא מדובר בעסק הבטל בשישים ביחס לעסק העיקרי שהיא מקיימת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

קבלנית בתחום התשתיות, ועל כן אין הצדקה להחריג אותה באופן מלא מזכאות למענקים. העוררת מוסיפה כי טענה זו מקבלת משנה תוקף מאחר שהיא לא מכרה את זכויותיה במקרקעין בתקופות הרלוונטיות לעררים.

45. העוררת טוענת בהרחבה ביחס לשאלת האיחור והשלכותיו לעניין קבלת ההשגות והעררים. בין היתר טוענת העוררת כי גם אם אין באיחורים כדי להביא לקבלת העררים על הסף, הרי שיש בהם כדי להקל על בחינת הקשר הסיבתי, ולהטות את הכף לטובת העוררת במקרים גבוליים שבהם הממצאים העובדתיים אינם מובהקים דים. כמו כן מציינת העוררת כי היא לא קיבלה מקדמות עבור שתי תקופות הזכאות הנוספות, כך שכל טענת המשיבה ביחס להשבת המקדמות אינה נוגעת לעניין.

דין והכרעה

46. לאחר שבחנו את טענות הצדדים, את המסמכים שצורפו ואת המצב המשפטי, הגענו למסקנה כי דין העררים שבקבוצה הראשונה להתקבל באופן חלקי, ואילו דין העררים הנוספים להידחות.

47. המשיבה העלתה שתי טענות עיקריות בעניינה של העוררת: הראשונה היא כי העוררת אינה זכאית למענקים מתוקף הגדרת המונח "עוסק" בסעיף 7 לחוק, המחריגה מזכאות את מי שעיסוקו במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי. השנייה היא כי לא מתקיים קשר סיבתי בין נגיף הקורונה לבין הירידה במחזורי ההכנסות של העוררת (בהשוואה לשנת 2019). נדון בטענות אלו כסדרן. לאחר מכן נידרש לטענת העוררת בנוגע לנפקות שיש ליחס לאיחורים שחלו בקבלת ההחלטות בהשגות, אך זאת ביחס לשני העררים הנוספים בלבד.

מכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי

48. סעיף 7 לחוק מחריג מהגדרת המונח "עוסק" ומזכאות למענק את "מי שעיסוקו במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידו".

49. במקרה שלפנינו, העוררת רכשה בשנת 2008 46.839% מנכס מקרקעין במסגרת קבוצת רכישה, שנרשם בספריה כמלאי עסקי. החל משנת 2008 ועד לשנת 2017 מכרה העוררת כ-71% מהזכויות שרכשה בנכס זה. יתרת זכויותיה של העוררת נמכרו בשש עסקאות מכר שנערכו בשנת 2018 (שבמסגרתן נמכרו כ-20% נוספים, בסכום כולל של כ-40 מיליון ש"ח), ובשנת 2021, שאז נמכרו יתרת הזכויות במקרקעין, בשיעור של כ-9%, בשתי עסקאות, בסכום כולל של כ-15 מיליון ש"ח. לאחר מכירת זכויות אלו בשנת 2021 לא נותרו עוד בידי העוררת זכויות במקרקעין.

50. מאחר שאין מחלוקת כי העוררת מכרה זכויות במקרקעין המהוות מלאי עסקי, השאלה הנשאלת במקרה שלפנינו היא אם מדובר בעיסוקה של העוררת (כאמור ברישא של הסעיף – "מי שעיסוקו").



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

51. יצוין, כי המשיבה הניחה למעשה בתשובותיה לעררים כי אכן מדובר בעיסוקה של העוררת, ובמקום זאת התמקדה בטענה כי **כל מי שעוסק** במכירת מקרקעין המהווים מלאי עסקי מוחרג מזכאות בהתאם לחוק, בין אם מכירה זו היוותה חלק שולי בהכנסותיו ובין אם המכירה לא נעשתה בשנים 2019 או 2020.
52. עמדת המשיבה בעניין זה מניחה אפוא את המבוקש ואין לקבלה. השאלה הרלוונטית היא כאמור אם יש מקום לראות בעוררת כמי שעיסוקה במכירת מקרקעין. מדובר בשאלה מורכבת, הן באופן כללי והן בנסיבות המקרה שלפנינו.
53. בפסק הדין בע"א 4377/17 **גיבשטיין נ' מע"מ רחובות** (ניתן ביום 2.6.2019), שאליו הפנתה העוררת, קבע בית המשפט העליון כי יש לפרש את המונח "עסק" שבחוק מע"מ לפי הפירוש שניתן לו בדיני מס הכנסה, ולהחיל לשם כך את המבחנים המבדילים בין הכנסה הונית לבין הכנסה פירותית. בין המבחנים שבאמצעותם תיבחן השאלה האם הכנסה היא 'עסקית-מסחרית' אם לאו (או 'פירותית' או 'הונית') מצויים: טיב הנכס ואופיו; תדירות העסקאות או הפעולות המבוצעות בו; קיומו של סיכון עסקי; אופן מימון העסקה; קיומו של מנגנון כלכלי – פיתוח, טיפוח, יזמות ושיווק; תקופת החזקה בנכס; ידענותו ובקיאיות של הנישום בתחום שבו מתבצעת העסקה; פעילות קבועה ומתמשכת; היקף כספי נרחב; ומבחן הנסיבות האופפות את העסקה. מדובר ב"מבחני עזר" שאותם יש ליישם בגמישות ובהתאם לנסיבות, תוך בחינת התמונה בכללותה. עוד נקבע, כי במקרים שבהם מבחני עזר שונים ימשכו לכיוונים מנוגדים, יינתן משקל רב ל"מבחן הגג" המשקיף מלמעלה על התמונה בשלמותה.
54. במקרה שלפנינו, קיימים טעמים לכאן ולכאן בבחינת יישומם של מבחני-עזר אלו על עסקאות המכירה שערכה העוררת (יצוין שוב, כי המשיבה, בניגוד לעוררת, לא התייחסה לעניין זה בתשובותיה).
55. מחד, מדובר בעניינינו על מספר לא קטן של עסקאות מכירה נפרדות: שש בשנת 2018 ושתיים בשנת 2021, וזאת רק בשנים האחרונות (כאשר מרבית הזכויות, בשיעור של 71% מזכויות העוררת, נמכרו עוד לפני שנת 2017). בנוסף, מדובר בעסקאות שנערכו לאורך תקופה של למעלה מעשר שנים (בין 2008 ל-2021), ובהיקף כספי גבוה ביותר (עשרות מיליוני ₪). גם מבחינה יחסית, בהשוואה לכלל הכנסות העוררת באותם שנים, מדובר בשיעורים בלתי-מבוטלים: כ-19 מיליון ₪ בשנת 2017 (המהווים כ-7% מהכנסות העוררת באותה שנה), כ-40 מיליון ₪ בשנת 2018 (המהווים כ-13.7% מהכנסות העוררת באותה שנה), וכ-15 מיליון ש"ח בשנת 2021 (המהווים כ-28% מהכנסות העוררת באותה שנה).
56. מאידך, העסקאות נוגעות כולן למכירות מתוך אותו נכס מקרקעין, שהוא בניין משרדים בבני ברק, שאותו רכשה העוררת כחלק מקבוצת רכישה שהובילה חברה אחרת (קבוצת חגי'אג'). במהלך חלק מהשנים, כגון 2016, 2019 ו-2020, לא היו כל עסקאות מכירה, והחל משנת 2021 ועד היום, לאחר מכירת יתרת הזכויות, לא נותרו עוד לעוררת זכויות במקרקעין. בנוסף לכך נראה, כי העוררת לא היתה הגורם המארגן של הרכישה ושל המכירות, וכי היא אינה מתמחה בתחום ההשקעות, הרכישה והמכירה של נדל"ן.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

57. בנסיבות אלו הגענו למסקנה כי לא ניתן לקבוע כי **עיסוקה** של העוררת הוא במכירת זכויות מקרקעין, באופן המצדיק את החרגתה הכוללת מזכאות למענקים. לצד זאת, אין גם מקום להתעלם מההיקף הגבוה של ההכנסות שהתקבלו ממקור זה בשנים האחרונות (כ-74 מיליוני ₪), ויש להביא בחשבון במסגרת חישוב המענקים (ככל שמתקיים קשר סיבתי בין מגפת הקורונה לבין הירידה בהכנסות, נושא שיידון בהמשך).

58. בהקשר זה מצאנו לנכון, בנסיבות המיוחדות שלפנינו, לפרוס לצורך חישוב המענקים את סך הכנסותיה של העוררת ממקרקעין בחמש השנים שבין 2017 ל-2021 באופן ליניארי לאורך התקופה. כלומר, ההכנסות שהתקבלו ממקרקעין בשנים 2017, 2018 ו-2021 נפרסו באופן אחיד לאורך כל החודשים שבין 2017 ל-2021, ובכלל זאת במחזורי הבסיס והזכאות. שיטה זו מביאה להפחתה בסכום המענקים המגיעים לעוררת, ומוצדקת לטעמנו בנסיבות של הכנסות ממכירת מקרקעין, הנפרסות מטבען באופן לא אחיד על פני תקופות ממושכות באופן תנודתי, כך שיש מקום לערוך בעניינן ממוצע של מספר שנים, ולא להתייחס לכל אחת מהשנים בנפרד.

59. תוצאה זו שאליה הגענו, שלפיה אין להחריג לחלוטין את העוררת מזכאות למענק אך יש להביא בחשבון את מכירת המקרקעין במסגרת חישוב המענק, באופן המפחית את הזכאות למענקים, דומה לתוצאה שנקבעה בהחלטה בעניין **זמרת הארץ** שאליה התייחסו הצדדים (אם כי שם נערך חישוב שונה בהקשר זה, ראו פסקאות 57-58 להחלטה. לעניין ההצדקה שלא להחריג לחלוטין מזכאות עוסקים שחלק שולי בלבד מהכנסותיהם מגיע מעיסוק המוחרג לפי החוק, ראו גם ערר 1238/22 **עציון, הנדסת חשמל בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 4.9.22, פסקאות 82-83, ערר 1268/21 **נ.ע הנדסה יזמות (2001) בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 22.8.21, פסקאות 72-73 להחלטה, ערר 1587/21 **אבו עוקסא ובניו – מעיליא בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 19.7.22, פסקאות 94-95).

60. ביחס לערר 1321/22 **אלמוג אילת (מ.ד.ע.) 2000 בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 29.8.21), שעליו ביקשה המשיבה להסתמך בעניין זה, הרי שדובר שם על מקרה שונה למדי שבו לא היתה מחלוקת כי העוררת עוסקת במכירת זכויות במקרקעין, אלא שהיה זה עיסוקה המשני (לצד עיסוקה העיקרי בתחום השכרת דירות). בכך נבדל אותו מקרה מעניינה של העוררת שלפנינו, שביחס אליה לא ניתן לטעמנו לומר כי **עיסוקה** (המשני או העיקרי) הוא במכירת זכויות במקרקעין.

61. לנוכח האמור הגענו למסקנה כי יש לדחות את טענת המשיבה שלפיה העוררת עוסקת במכירת זכויות במקרקעין המהוות מלאי עסקי ולפיכך מוחרגת מזכאות למענקים, אך כי יש להביא הכנסות אלו בחשבון לצורך חישוב המענקים, כפי שתואר לעיל. זאת, ככל שיימצא כי מתקיים קשר סיבתי בין מגפת הקורונה לבין הירידה בכנסות העוררת בתקופות הזכאות (בהשוואה לתקופות הבסיס). נפנה עתה לדון בסוגיה זו.

קשר סיבתי - כללי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

62. התנאי הבסיסי למתן המענקים שלפנינו הוא קיומה של ירידה במחזור ההכנסות בין תקופת הזכאות לבין תקופת הבסיס (היינו – התקופה המקבילה בשנת 2019), וזאת בשיעור המזכה במענק ביחס לכל אחת מהתקופות, כפי שנקבע בחוק. אולם, אין די בירידת מחזורים כשלעצמה. 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 24.4.20.
63. דרישת הקשר הסיבתי עומדת בבסיס החוק והחלטת הממשלה, ומהווה תנאי מקדמי הכרחי לצורך זכאות למענק. בהחלטות הוועדות נקבע כי עצם עמידתו של העסק בשיעור הירידה המזכה במענק בהתאם לנוסחה יוצרת חזקה בדבר התקיימותו של קשר סיבתי, אולם ככל שהמשיבה מצביעה על ממצאים עובדתיים המערערים הנחה זו, יועבר נטל ההוכחה לעוסק להבהיר את הקשר בין התפשטות נגיף הקורונה לבין הירידה במחזורי ההכנסות בתקופת הזכאות (בהשוואה לתקופת הבסיס).
64. גישה זו התקבלה גם על ידי בית המשפט העליון ובתי המשפט המחוזיים. בהתאם לכך נקבע:

"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 (עליון). ראו גם פס"ד ב.ג. ביטחון, פסקאות 52 ו-53 לפסק הדין, עמ"נ 49628-08-22 הגר רם תשתיות בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים, ניתן ביום 2.12.22, פסקאות 9א-9ב, להלן – פס"ד הגר רם).

65. בהחלטות קודמות של ועדות הערר הוזכרו מצבים שונים שבהם ישנה הצדקה להעביר לעורר את הנטל הראייתי להוכחת קיומו של הקשר הסיבתי: לדוגמא, כאשר המשיבה מראה כי חלה ירידה בהיקף ההכנסות של העסק עוד לפני משבר הקורונה (ראו למשל: ערר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

1101/21 מוחמד נ' רשות המסים (ניתן ביום 5.5.2021), ערר 1133/21 מאסטר ביי בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 19.5.2021), ערר 1088/21 ש. שג רפאלו (ניהול מותג) נ' רשות המסים (ניתן ביום 3.6.2021), כאשר חל שינוי באופי הפעילות של העסק ללא קשר למשבר הקורונה (ערר 1130/21 חאלד נ' רשות המסים (ניתן ביום 5.7.2021), ערר 1256/21 א.ס.ף פיתוח - עבודות קבלניות וצמ"ה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 10.10.2021), ועוד (לפירוט הנסיבות המצדיקות העברת הנטל לעורר, ראו ערר 1740/21 אוסט נ' רשות המסים).

קשר סיבתי במקרה שלפנינו – התפתחות המחלוקת והטענה להרחבת חזית

66. במקרה שלפנינו, בטרם נידרש לטענה לגופה, יש להתייחס לאופן שבו התפתחה המחלוקת בעניין זה, וכן לטענות העוררת שלפיה חלק מנימוקי-המשנה שהעלתה המשיבה בעניין זה מהווים החרבת חזית אסורה, כפי שיפורט להלן.

67. הטענה להיעדרו של קשר סיבתי הועלתה תחילה כטענה חלופית בהחלטות בהשגות מושא קבוצת העררים הראשונה, וללא פירוט של ממש, מלבד אזכור לכך שעל ענף העבודות הקבלניות לא הוטלו הגבלות. לפיכך, גם העוררת התייחסה בכלליות בלבד לסוגיה זו במסגרת העררים הראשונים שהגישה. בכתב התשובה שהוגש ביחס לעררים אלו העלתה המשיבה טענה קרובה שלפיה העוררת לא נטרלה משנת הבסיס הכנסות מחברות אחיות בעלות עניין, על אף שהיה עליה לעשות כן בהתאם לחוק. במהלך הדיון שנערך בעררים הראשונים העלתה ב"כ המשיבה לראשונה טענה נוספת, ממוקדת יותר, הנוגעת לירידה בהכנסות העוררת ובפעילותה בין השנים 2018 ל-2019, וזאת לנוכח נתונים שהעלתה העוררת עצמה בתגובתה לכתב התשובה (עמ' 14 לפרוטוקול הדיון). במסגרת החלטותיה בהשגות עבור שתי התקופות הנוספות ציינה המשיבה נתון אחרון זה כנימוק נוסף, וכן חזרה עליו בעמדתה ביחס להצעת הפשרה שהעלתה הוועדה בסיום הדיון שנערך.

68. בקבוצת העררים הראשונה שהגישה התייחסה העוררת בקצרה לטענה הכללית בדבר קשר סיבתי והחרגתו לכאורה של ענף הבנייה מהמגבלות שהוטלו על המשק. לאחר שהמשיבה העלתה בתשובתה את הטענה בנוגע להכנסה מחברות קשורות, טענה העוררת בתגובתה לתשובה כי מדובר בהרחבת חזית אסורה, ולצד זאת התייחסה אליה גם לגופה. בשני העררים הנוספים שהגישה וגם בתגובה לתשובה שהגישה בהם התייחסה העוררת גם לנימוק הנוסף בדבר הירידה במחזורים ובפעילות בין שנת 2018 ל-2019 (שאותה הזכירה המשיבה בהחלטותיה בהשגות ביחס לתקופות אלו בלבד). לצד זאת, העוררת טענה בתגובתה לתשובה כי נימוק אחרון זה מהווה הרחבת חזית אסורה ביחס לתקופות הזכאות הקודמות (מושא קבוצת העררים הראשונה).

69. סוגיית הקשר הסיבתי הועלתה אפוא בכלליות על ידי המשיבה בהחלטותיה מושא קבוצת העררים הראשונה, ולאחר מכן חודדה ונוספו לה טענות משנה בתשובת המשיבה לעררים אלו (לעניין ההכנסות מהחברה הקשורה), וכן בהחלטותיה ביחס לשתי תקופות הזכאות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הנוספות (לעניין הירידה בהכנסות העוררת ובפעילותה כבר בין השנים 2018 ל-2019). העוררת טענה כי נימוקים נוספים אלו מהווים הרחבת חזית אסורה, ולצד זאת התייחסה אליהם גם לגופם, במסגרת תגובתיה לתשובות ובעררים הנוספים שהגישה. 70. תקנה 22 לתקנות בתי דין מינהליים (סדרי דין), תשנ"ב-1992, קובעת:

בשמיעת הערר לא ייזקק בית הדין לעובדה או נימוק שלא הועלו בכתב הערר או בכתב התשובה, לפי הענין, אלא אם כן קבע כי שמיעת העובדה או הנימוק דרושה לשם עשיית צדק, ובלבד שניתנה ליתר בעלי הדין הזדמנות נאותה להגיב עליהם.

מהוראה זו עולה אפוא כי ניתן להעלות טענות חדשות, בין אם עובדתיות או משפטיות, גם לאחר הגשת הערר או כתב התשובה, ככל שהן נדרשות לשם עשיית צדק, ובלבד שניתנה לצד השני ההזדמנות להשיב עליהן. מכאן, שמכוח קל וחומר ניתן להעלות טענות חדשות במסגרת כתב התשובה, גם אם לא פורטו קודם לכן במסגרת החלטות המשיבה (ראו גם ערר 1167/21 ויינשטיין נ' רשות המסים, ניתן ביום 30.8.21, פסקאות 55-57, ערר 1501/22 יאיר חקשורי יזמות ובניה בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 8.1.23, פסקאות 34-46). 71. בנוסף לכך נקבע בפסיקה, כי משנטענה טענה כוללנית במסגרת שלב קודם, ניתן בנסיבות המתאימות להציג פירוט המדגים ותומך בטענה זו (עמ"נ (מרכז) 54772-06-22 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המסים בישראל, ניתן ביום 30.11.22, פסקה 59). לא למותר לציין כי באותו פסק דין נקבע גם כי מאחר שוועדת הערר היא גורם ציבורי שתפקידו לוודא כי מענקי הקורונה משולמים רק למי שזכאי להם, באפשרותה לדרוש נתונים והתייחסות נוספת מהצדדים, כאשר נחזה בעליל כי יש עניין המחייב זאת (פסקה 57 לפסק הדין).

72. במקרה שלפנינו, המשיבה העלתה תחילה את הטענה בדבר היעדר קשר סיבתי בצורה כוללנית במסגרת החלטותיה הראשונות, ולאחר מכן העלתה את הטענה בדבר הצורך לנטרל את הכנסות העוררת מחברה קשורה בתשובתה לאותם עררים. לעוררת ניתנה האפשרות להשיב לטענה זו במסגרת תגובתה לכתב התשובה וכן בדיון שנערך (והיא אף עשתה כן). בנסיבות אלו ולנוכח המפורט לעיל, ברי כי העלאתה של טענה זו אינה בגדר הרחבת חזית פסולה.

73. הנימוק הנוסף הנוגע לירידה בהכנסות ובפעילות העוררת בין השנים 2018 ל-2019, צוין על ידי המשיבה בהחלטותיה בהשגות ביחס לשתי התקופות הנוספות, כך שוודאי שאין כל מניעה להעלותו ביחס לתקופות אלו (ולמעשה גם העוררת לא טענה כי יש לעשות כן). בנוגע להעלאת נימוק זה גם ביחס לקבוצת העררים הראשונה, יש להביא בחשבון, כי מאחר שהעוררת מדווחת במסגרת איחוד עוסקים, נתוני ההכנות הנפרדים שלה לא היו מונחים בפני המשיבה, ולפיכך היא כלל לא היתה יכולה להעלות נימוק זה קודם לכן, ולמעשה הנתונים העומדים בבסיסו התגלו למשיבה רק לאחר שהעוררת עצמה ציינה אותם בתגובתה לתשובה הראשונה (ראו עמ' 14 לפרוטוקול הדיון, שורות 22-23). בנוסף לכך,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לעוררת ניתנה האפשרות, שאף נוצלה, להתייחס בהרחבה לנימוק זה בעררים הנוספים שהגישה וכן בתגובתה לתשובת המשיבה באותם עררים.

74. לנוכח האמור, מאחר שהדיון בעררים אוחד, אין כל הצדקה להגביל בצורה מלאכותית את הדיון בנימוק זה לשני העררים החדשים בלבד, כפי שביקשה העוררת, ויש לדון בסוגית הקשר הסיבתי, על שלושת נימוקיה, ביחס לכל תקופות הזכאות שלפנינו.

קשר סיבתי במקרה שלפנינו – המחלוקת לגופה

75. במקרה שלפנינו, המשיבה הצביעה כאמור על שלושה נימוקים, או אינדיקציות, המעידים לכאורה על היעדר קשר סיבתי בין מגפת הקורונה לבין הירידה בהכנסות בתקופות הזכאות (בהשוואה לתקופות הבסיס). הנימוק הראשון נוגע לעצם השתייכותה של העוררת לענף הבנייה, שהוחרג מהמגבלות שהוטלו על המשק בתקופת המגפה. הנימוק השני היא כי העוררת קיבלה הכנסות בסכום של כ-49 מיליון ₪ מחברות קשורות בשנת 2019, שאותן לא נטרלה מחישוב המענק. הנימוק השלישי היא כי ירידת המחזורים אצל העוררת התחילה עוד לפני התפרצות הקורונה, וכי כבר בין השנים 2018 ל-2019 ירדו הכנסותיה בכ-85 מיליון ₪.

76. בנוגע לנימוק הראשון, אין בכך שהעוררת משתייכת לענף הבנייה כדי להעביר אליה את נטל ההוכחה לעניין קיום של קשר סיבתי. ראשית יש לומר בעניין זה כי המשיבה כלל לא ביססה את טענתה שלפיה ענף הבנייה הוחרג ממגבלות הקורונה, ולא הבהירה אלו הגבלות הוטלו ובמהלך אילו תקופות. די בכך כדי לדחות את טענת המשיבה במישור זה. מעבר לכך יש לומר, כי גם אם נניח כי ענף הבנייה הוחרג ממגבלות ישירות מסוימות במהלך חלק מהתקופות, אין ללמוד מכך כי לא נגרמה לעוסקים בתחום פגיעה של ממש כתוצאה ממגבלות כלליות ועקיפות שהוטלו במהלך התקופה, כגון האיסור על כניסת פועלים מיו"ש, ירידה בהזמנות וביטול חוזים כתוצאה מפגיעה שנגרמה ללקוחות, כניסת עובדים לבידוד וכיוצא"ב (ראו גם ערר 1070/21 הגר רם תשתיות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 22.6.21, פסקה 59).

77. הנימוק השני הוא כי לעוררת היו בשנת 2019 הכנסות מעסקאות עם חברות קשורות בסכום של כ-63 מיליון ₪ שאותן היה עליה (ויש כעת) לנטרל מחישוב הנוסחה.

78. סעיף 8(2)(א) לחוק קובע: "**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.

79. במקרה שלפנינו, מדובר בהכנסות שקיבלה העוררת מחברת מגנזי תשתיות בע"מ (שהיא החברה המדווחת עמה במשולב במסגרת איחוד העוסקים), בסכום כולל של כ-63 מיליון ₪ (49,275,388 ₪ בשנת 2019 ו-13,418,135 ₪ בשנת 2020). במהלך הדיון שנערך הובהר כי מדובר בחברות אחיות, הנמצאות שתיהן בבעלותו המלאה של מר גבי מגנזי (עמ' 2 לפרוטוקול הדיון, שורות 30-34). מכאן, שאין מדובר בעסקה של העוררת עם בעל המניות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- בה, ולפיכך הוראת סעיף 8(2) לחוק שהובאה לעיל אינה חלה עליה במישרין ואינה מחייבת את נטרול העסקאות באופן אוטומטי.
80. לצד זאת, בהחלטות השונות של ועדות הערר אכן נקבע, כי גם עסקאות עם חברות קשורות או עם בעלי עניין שאינם בעלי מניות חשודות בניגוד עניינים, ואף עשויות להיות מלאכותיות, כלומר לא לשקף פעילות כלכלית אותנטית. כתוצאה מכך, עסקאות אלו מעוררות ספק בנוגע לקיומו של קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות לבין התפרצות המגפה, שכן ההכנסות המתקבלות מהן (שעליהן מבוססת נוסחת קביעת המענקים) עשויות לכאורה להיות נתונות למניפולציה כזו או אחרת מצד בעלי העניין, לדוגמא בנוגע לעיתוי קבלת ההכנסות, במיוחד כשמדובר בהכנסות שהתקבלו במהלך תקופת הקורונה (ראו לדוגמא ערר 1008/21 תחנת דלק היצירה בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 24.3.21, פסקה 34, ערר 1947/21 סנסה ייצור נייר בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 2.2.22, פסקאות 42-43, ערר 1973/21 מ. ע. – א. ג. ט. בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 14.4.22, פסקאות 29 ו-31). עוד נקבע, כי ככל שמדובר בבעל עניין שיש לו זיקה משמעותית יותר לעוסק, כך ניגוד העניינים משמעותי יותר, והנטל המוטל עליו להבהיר ולהוכיח את הקשר הסיבתי יהיה כבד יותר (ראו לדוגמא ערר תחנת דלק היצירה, פסקה 38).
81. בעניין שלפנינו, מדובר כאמור בשתי חברות הנמצאות בבעלותו היחידה והמלאה של אותו בעל מניות (ואף מדווחות יחדיו באותו איחוד עוסקים), כך שמדובר בקשר הדוק ביותר, שהוא למעשה כמעט זהה מבחינה מהותית לעסקה הנעשית עם בעל המניות באופן ישיר. לכך יש להוסיף, כי ההכנסות שהתקבלו הן בסכומים גבוהים ביותר: הן מבחינה אבסולוטית (כ-49 מיליון ₪), והן מבחינה יחסית, שכן כלל הכנסות העוררת בשנת 2019 היו כ-85 מיליון ₪, כלומר ההכנסות מהחברה הקשורה היוו כ-58% מכלל הכנסותיה באותה שנה. יוער, כי גם בשנת 2020 עמדו ההכנסות מהחברה הקשורה על כ-13 מיליון ₪, בעוד שכלל ההכנסות היו כ-24 מיליון ₪, כלומר כ-56%. לעומת זאת, בשנת 2021 פחת שיעור ההכנסות מהחברה הקשורה (כ-11.5 מיליון ₪) מתוך סך כל הכנסות העוררת באותה שנה (כ-54 מיליון ₪), כלומר כ-21%.
82. לפיכך, גם אם הוראת סעיף 8(2) לחוק אינה מחייבת את נטרולן האוטומטי של הכנסות אלו מאחר שמדובר בעסקאות עם החברה בבעלות בעל המניות ולא עם בעל המניות עצמו, מדובר בנטל כבד המוטל על העוררת להוכיח את הקשר הסיבתי בין מגפת הקורונה לבין הירידה שחלה בהכנסות אלו במהלך תקופת הזכאות.
83. יוטעם, כי נטל ההוכחה המוטל על העוסק בנסיבות אלו מורכב למעשה משני מישורים: הראשון הוא להבהיר את התשתית הכלכלית של העסקאות עם הצד הקשור, בעוד השני מתייחס לקשר בין מגפת הקורונה לבין הירידה שארעה בהכנסות אלו במהלך תקופת הזכאות בהשוואה לתקופות הבסיס. כך לדוגמא נקבע:

"בשונה מעסקאות בין בעל מניות לחברה או בין שותף לשותפות אליהן מתייחס החוק מפורשות, בעסקאות בין בעלי עניין שלשון החוק אינה מתייחסת אליהן



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

אין מקום לנטרול אוטומטי, ועל העורר מוטל הנטל להוכיח כי אותן עסקאות נעשו במהלך העסקים הרגיל מבלי חשש למעורבות שיקולים זרים, והירידה במחזור העסקאות נובעת מנגיף הקורונה. " (ערר 1327/22 אולימפוס כנסים ותיירות בע"מ נ' רשות המסים, 4.11.22, פסקה 48).

84. בתגובתה לתשובה התייחסה העוררת למישור הראשון, והבהירה כי התשתית הכלכלית בין החברות האחיות מבוססת על כך שהחברה הקשורה היא שניגשת למרבית המכרזים, לאור רישיונות הקבלן רחבי ההיקף שבהן החזיקה הנדרשים לצורך השתתפות וזכייה במכרזים. עם זכייתה של החברה הקשורה במכרז, וככל שמדובר בפרויקטים הנמצאים בתחום מומחיותה של העוררת, החברה הקשורה היתה מעבירה אליה (לעוררת) את ביצוע הפרויקטים (וכן את ההכנסות שקיבלה עבורם מהלקוחות), בניכוי של כ-3% מהתמורה לכיסוי ההוצאות. לפיכך טוענת העוררת כי אופן חלוקת הפרויקטים (וההכנסות) בין החברות לא היה שרירותי, וכי החברה הקשורה שימשה למעשה כצינור בלבד להעברת הפרויקטים לביצוע בתחום מומחיותה.
85. הסבר זה של העוררת לתשתית הכלכלית העומדת בבסיס ההכנסות מהחברה הקשורה נראה משכנע על פניו, אולם לנוכח הנטל המוגבר המוטל עליה כאמור לעיל, היה מקום להציג הוכחות קונקרטיות בכדי לבססו ולתמוך אותו באסמכתאות, בדמות הפניה להסכם שנערך בין שתי החברות, וכן באמצעות השוואה ממוסמכת בין ההכנסות שקיבלה החברה האחות מהלקוחות לבין הסכומים שהעבירה לעוררת (על מנת להראות שאכן מדובר בסכומים זהים בניכוי של 3%), דבר שלא נעשה.
86. המישור השני של ההוכחה נוגע כאמור לירידה בהכנסות אלו ולקשר בינה לבין התפרצות הקורונה. העוררת מיעטה להתייחס לעניין זה, והתייחסותה היחידה לפגיעה שנגרמה לה מהמגפה ניתנה בשולי תגובתה לתשובת המשיבה בעררים הנוספים, שם נטען בקצרה כי לאורך שנת 2020 לא נערכו מכרזים על ידי גופים מוסדיים שעמם היא עובדת, לא בוצעו סיורי קבלנים באופן סדור, לקוחות רבים סגרו את שעריהם בניסיון לצמצם את התפשטות הנגיף, ונאסר על פועלים פלסטינים להיכנס לישראל (החל מחודש מרץ 2020).
87. לצורך הוכחת עניין אחרון זה המציאה העוררת תכתובת בין נציגיה לבין ועדת היישוב יקיר שבו ביצעה עבודות להקמת גן ילדים, שממנה עולה כי אותה ועדה אסרה על כניסת פועלים פלסטינים לתחומה בין 20.3.20 ועד לחודש יוני 2020. לטענת העוררת, גם לאחר פתיחת היישוב לכניסת פועלים פלסטינים, הפגיעה בשרשרת האספקה העולמית עקב המשבר הביאה לחסרים רבים בחומרי גלם שלא אפשרו את המשך העבודה בפרויקט וגרמו לעיכובים נוספים.
88. טענותיה אלו של העוררת הועלו בצורה כוללת למדי, מבלי לציין מיהם הגופים המוסדיים שהפסיקו לפרסם מכרזים, מיהם הלקוחות שסגרו את שעריהם ובאילו זמנים ותקופות. העוררת הפנתה באופן קונקרטי לפרויקט אחד בלבד ביישוב יקיר, שבו נאסרה כניסה של עובדים פלסטינים בין החודשים מרץ ליוני 2020, אולם במכתב הדוא"ל מ-23.6.22 מטעם



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

העוררת עצמה נכתב כי על אף העיכובים, העבודה בו נמשכת וכי בכוונתה להמשיך "להתקדם בכול הכוח ולעמוד בלוחות הזמנים למרות כל המכשולים של כוחות עליונים." (נספח ב' לתגובת העוררת בעררים הנוספים). בכל מקרה, מדובר על מניעת כניסת עובדים לתקופה של כשלושה חודשים בלבד, בעוד שהבקשות למענקים מתייחסות לתקופות זכאות שנמשכו שנה שלמה.

89. נראה, כי גם אם ניתן להניח כי אירעו אי אלו שיבושים ועיכובים בפעילות העוררת במהלך שנת 2020 כתוצאה מהמגפה (על אף שהדבר לא הוכח על ידה במדויק), ספק אם יש בהם כדי להסביר את הצניחה הדרסטית במחזורי הכנסותיה, מסכום של כ-84 מיליון ₪ בשנת 2019 לסכום של כ-23 מיליון ₪ בלבד בשנת 2020 (כולל החודשים ינואר-פברואר 2020 שקדמו להתפרצות המגפה), ובהקשר של ההכנסות מהחברה הקשורה, מסכום של כ-49 מיליון ₪ בשנת 2019 לסכום של כ-13 מיליון ₪ בשנת 2020.

90. נקודה אחרונה זו מתקשרת בענייננו לאינדיקציה הנוספת שהעלתה המשיבה, הנוגעת לירידה הדרסטית בהכנסות העוררת כבר בין השנים 2018 ל-2019, זמן רב טרם התפרצות מגפת הקורונה, מסכום של כ-292 מיליון ₪ בשנת 2018 לסכום של כ-84 מיליון ש"ח בשנת 2019, כלומר ירידה בשיעור של 71%. ירידה זו באה לידי ביטוי, ובמידה רבה נבעה, מהירידה בהכנסות העוררת מהחברה הקשורה, מסכום של כ-168 מיליון ₪ בשנת 2018 לסכום של כ-49 מיליון ₪ בשנת 2019, כלומר בשיעור כמעט זהה של 70.6%.

91. לטענת העוררת, ירידה זו בהכנסות נבעה מכך שחלק מרישיונות הקבלן של החברה האחות הוקפאו בשנת 2017, ובכך נמנעה ממנה האפשרות לגשת למכרזים חדשים. אלא שלטענתה, ירידה זו נבלמה והתייצבה בשנת 2019, ועל כן אלמלא התפרצה המגפה היו מחזורי ההכנסות שלה בשנת 2020 דומים (לכל הפחות) לאלו של שנת 2019. העוררת מסתמכת בעניין זה גם על העלייה הצפויה בהכנסותיה בשנת 2022 (בהשוואה לשנים 2020-2021) לסכום של כ-45 מיליון ₪.

92. מעיון בביאור 1 לדו"ח הכספי של העוררת לשנת 2019 עולה כי החברה האחות קיבלה הודעה כי רשם הקבלנים החליט להורות על ביטול רישומה ברשם הקבלנים, וכי:

"בשלב זה, אין באפשרותה של החברה (העוררת) להעריך את היקף החשיפה כתוצאה מביטול רישומה של החברה (האחות) ברשם הקבלנים. ... נכון למועד פרסום זה החברה (העוררת) פועלת להעלאת הסיווג הקבלני אשר יאפשר לה לגשת למכרזים באופן עצמאי. כמו כן, בוחנת החברה חלופות אחרות לרבות רכישה של חברות עם סיווג קבלני ושיתופי פעולה עם קבלנים בעלי סיווג מתאים."

93. נראה כי נתון זה יכול אפוא להבהיר את הצניחה הדרסטית בהכנסות העוררת בשנת 2019 בהשוואה לשנת 2018, שכן פעילותה מתבססת כאמור (או לכל הפחות התבססה בעבר) על ביצוע מכרזים שבהם זוכה החברה האחות, ומרבית הכנסותיה הגיעו מחברה זו (91% בשנת 2016, 80% בשנת 2017, 57% בשנת 2018 ו-58% בשנת 2019). השאלה הקובעת בעניין זה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- היא האם הכנסותיה של העוררת אמנם התייצבו בשנת 2019 והירידה נבלמה, או שהירידה היתה צפויה להימשך לתוך שנת 2020, גם אלמלא התפרצות הקורונה. שאלה זו מתחדדת לנוכח העובדה כי שיעור הירידה בהכנסות העוררת בין השנים 2019 ל-2020 היה זהה לחלוטין לשיעור הירידה בהכנסות בין השנים 2018 ל-2019 (71%). יתרה מכך, ירידה בשיעור זהה (71.2%) נמשכה גם בחודשים ינואר-פברואר 2020 (בהשוואה לתקופה המקבילה בשנת 2019), על אף שבחודשים אלו הקורונה טרם התפרצה בישראל.
94. בעניין זה אנו מוצאים מקום להבחין בין הירידה בהכנסות מהחברה הקשורה לבין יתר ההכנסות שקיבלה העוררת ממקורות אחרים.
95. אמנם, גם הכנסות העוררת ממקורות אחרים, שאינם מהחברה האחות, ירדו באותו שיעור בין 2018 ל-2019 (מסכום של כ-124 מיליון ₪ בשנת 2018 לסכום של כ-25 מיליון ש"ח בשנת 2019, כלומר בשיעור של 71%, היתה לירידה הכללית בהכנסות ולירידה בהכנסות מהחברה האחות), והירידה בהכנסות האחרות בחודשים ינואר-פברואר 2020 בהשוואה לתקופה המקבילה בשנת 2019 היתה אף היא בשיעור גבוה יותר של 75.95%. יחד עם זאת, יש מקום להביא בחשבון כי בשנת 2021 ירד שיעור ההכנסות היחסי של העוררת מהחברה האחות ל-21% בלבד (בהשוואה לשיעור של בין 56% ל-58% בשנים 2018-2020, ומעל ל-80% בשנים שקדמו לכך, כאמור לעיל), ועל אף זאת סכום הכנסותיה בשנה זו, בנטרול ההכנסות ממקרקעין, עלה לכ-38 מיליון ₪, לעומת כ-24 מיליון ש"ח בשנת 2020.
96. יתרה מכך, בחודשים יולי-דצמבר 2021, לאחר שהוסרו מגבלות הקורונה על המשק, הכנסותיה של העוררת בנטרול הכנסות ממכירת מקרקעין ומהחברה הקשורה, היו כ-18 מיליון ₪, והן עלו בצורה משמעותית בהשוואה להכנסות בתקופה המקבילה בשנת 2019 (14,487,022 ₪). לעומת זאת, הכנסותיה של העוררת מהחברה הקשורה בחודשים אלו (בנטרול ההכנסות ממכירת מקרקעין), **המשיכו לרדת**, מסכום של כ-21 מיליון ₪ ביולי-דצמבר 2019 לסכום של כ-6.5 מיליון ₪ בלבד ביולי-דצמבר 2021.
97. לאור האמור הגענו למסקנה כי העוררת לא עמדה בנטל הכבד המוטל עליה להוכיח כי הירידה בהכנסותיה מהחברה האחות נגרמה כתוצאה ממגפת הקורונה. העוררת אמנם הסבירה את ההיגיון הכלכלי העומד בבסיס ההתקשרות בין החברות, אולם לא תמכה אותו במסמכים ואסמכתאות כנדרש, ובמיוחד, לא הראתה כי המגפה היא שגרמה לפגיעה בהכנסות אלו. נראה כי הסיבה לירידה בהכנסות מהחברה האחות נבעה בעיקרה מכך שזו איבדה את רישיונות הקבלן שלה, ומהנתונים עולה כי הירידה מהכנסות אלו המשיכה גם בחודשים יולי-דצמבר 2021, גם לאחר שמגבלות הקורונה הוסרו. לפיכך, יש לקבל את טענת המשיבה בעניין זה, ולנטרל את ההכנסות שקיבלה העוררת מחברה זו.
98. לעומת זאת, בנוגע להכנסות העוררת ממקורות אחרים, אלו שבו ועלו בצורה משמעותית לאחר הסרת מגבלות הקורונה, ובמקביל העוררת העלתה את הסתמכותה עליהם (משיעור של 42% בלבד בשנת 2019 לשיעור של 51% בשנת 2021, או 70.4% בנטרול ההכנסות ממקרקעין). בנסיבות אלו, יש בסיס לטענת העוררת כי אלמלא התפרצות הקורונה, הכנסותיה בשנת 2019 שאינן מהחברה האחות היו עשויות לחזור על עצמן, פחות או יותר,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

גם במהלך תקופות הזכאות המקבילות. בעניין זה הבאנו בחשבון גם כי הכנסותיה של העוררת ממקורות אחרים בחציון השני של 2021, לאחר הסרת המגבלות, היו כאמור כ- 18.25 מיליון ₪, כלומר ממוצע דו-חודשי של 6.09 מיליון ₪, שהוא גבוה יותר מממוצע ההכנסות הדו-חודשי ממקורות אחרים של שנת 2019, שהוא 5.9 מיליון ₪.

99. לנוכח האמור מצאנו, כי דרישת הקשר הסיבתי מתקיימת ביחס להכנסותיה של העוררת ממקורות אחרים, אך לא ביחס להכנסותיה מהחברה האחות. בהתאם לכך ערכנו חישוב המבוסס על נטרול ההכנסות מהחברה הקשורה (ועל פריסה ליניארית של ההכנסות ממקרקעין, כאמור לעיל). לפי חישוב זה, העוררת זכאית למענקים עבור חמשת העררים שבקבוצה הראשונה (בסכום מצטבר של 1,176,706 ₪), אך אינה זכאית למענקים עבור שתי תקופות הזכאות מושא העררים הנוספים.

100. לפני סיום, נפנה עתה לטענות העוררת בנוגע למשמעות שיש לייחס לאיחור בקבלת ההחלטות במסגרת שני העררים הנוספים.

טענה מקדמית בדבר איחור בקבלת החלטה בהשגות

101. העוררת טענה כזכור כי יש לקבל את ההשגות והעררים הנוספים לנוכח האיחור של 63 ימים שחל בקבלת החלטות המשיבה.

102. סעיף 20(א)(1) לחוק קובע:

הרואה את עצמו נפגע מהחלטת המנהל בנוגע למענק הניתן לפי פרק זה, לרבות בנוגע להטלת קנס בשל הגשת תביעה ביתר, רשאי להגיש השגה לעובד רשות המסים בישראל שהמנהל הסמיכו לשם כך, בתוך 45 ימים מיום קבלת ההחלטה; החלטה בהשגה תהיה מנומקת ותינתן בכתב בתוך 120 ימים;

103. סעיף 4א להחלטת הממשלה מס' 5015 שכותרתה "מענק סיוע לעסקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה", קובע באופן דומה:

4א. הרואה עצמו נפגע מהחלטת רשות המיסים בנוגע למענק, רשאי להגיש השגה לעובד אשר המנהל הסמיכו לשם כך, בתוך 45 ימים מיום קבלת ההחלטה. החלטה בהשגה תהיה מנומקת ותינתן בכתב בתוך 180 ימים.

104. פסק הדין המנחה בנושא הנפקות שיש לייחס להחלטות מנהליות המתקבלות באיחור ניתן בבית המשפט העליון בע"מ 1386/04 המועצה הארצית לתכנון ובניה נ' עמותת נאות ראש העין ע"ר (20.5.2018). בפסק דין זה הבחין בית המשפט העליון בין הסדרים חוקיים שבהם המועד למתן החלטה הוא מחייב, כך שסטייה ממנו גוררת סנקציה שנקבעה בחוק, לבין הסדרים שבהם קביעת המועד היא בעלת אופי מנחה או מדריך בלבד. בית המשפט קבע באותו מקרה כי ההבחנה בין מועד מחייב לבין מועד מנחה תלויה באופי ההסדר ובתכליתו, כאשר במקרים שבהם לא נקבעה בחוק הוראה מפורשת לגבי תוצאות החריגה מן המועד,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- קיימת "חזקה פרשנית... כי מדובר בנורמה המגדירה מסגרת זמן לפעולה שהיא בעלת אופי מנחה ומדריך בלבד, ואיננה בעלת אופי מחייב" (פיסקה 32 לפסק הדין). לצד זאת צוין בפסק הדין כי גם כאשר לא נקבעה סנקציה מפורשת בחוק עשויה להיות לאיחור משמעות במסגרת הפעלת הביקורת השיפוטית על סבירות ועל תקינות החלטה. בנוסף לכך הזכיר בית המשפט העליון באותו עניין את תורת הבטלות היחסית, שלפיה גם אם נפל פגם בהחלטה, יש לבחון את מהותו ולהתאים את הסעד הראוי לכלל נסיבות המקרה.
105. בפרשת **ב.ג. ביטחון**, שעליה ביקשה העוררת להסתמך, דן בית המשפט המחוזי בחיפה (כבוד השופטת א' ויינשטיין) במשמעות שיש לתת לאיחור במתן החלטה בהשגה על מענקים הניתנים לפי החוק שלפנינו (פסקאות 81-98 להחלטה). בית המשפט קבע כי ההבחנה הקיימת בפסיקה בין "מועד מחייב" לבין "מועד מנחה" תלויה בעיקר בתכלית ההסדר החקיקתי, וכי בחוק שלפנינו תכלית ההסדר היא מתן סיוע מהיר ויעיל לעסקים שנפגעו, על מנת לספק להם "חמצן" בתקופת החירום של נגיף הקורונה, כך שספק אם ניתן להתייחס למועד שנקבע כמנחה בלבד.
106. לנוכח האמור נקבע בפסק הדין כי תוצאתו של איחור משמעותי בקבלת החלטה (באותו מקרה דובר על איחור של 68 ימים) תביא עמה, מניה וביה, לקבלת ההשגה (פיסקה 94 לפסק הדין). לצד זאת יש להוסיף כי בית המשפט המחוזי לא הסתפק באותו מקרה בקבלת הטענה המקדמית בנושא האיחור אלא המשיך ודן בטענות הצדדים ביחס לנימוקי ההחלטה המהותיים, כך שהערעור התקבל גם לגוף הטענות המהותיות.
107. בפסק הדין בפרשת **פודולסקי (מחוזי)** שניתן אף הוא בבית המשפט המחוזי בחיפה על ידי אותו מותב, נדחו טענותיה השונות של המשיבה לעניין האיחור בקבלת החלטה, ונקבע פעם נוספת כי המועד שנקבע בחוק הוא מועד מחייב ולא מנחה, וכי איחור משמעותי במתן החלטה בהשגה, שאינו של ימים ספורים, יוביל, בהתאם לנסיבות הפרטניות של כל מקרה, לקבלת ההשגה על הסף ולאישור בקשת המענק (פיסקה 113 לפסק הדין). יצוין כי בדומה למקרה **ב.ג. ביטחון**, גם בפסק דין זה נערך דיון בטענות הצדדים לגוף החלטות, והערעור התקבל גם מנימוק זה, כלומר מכוח העילה העיקרית (בנוסף לקבלת הטענה המקדמית, כאמור).
108. המשיבה לא הגישה ערעור לבית המשפט העליון על פסק הדין בפרשת **ב.ג. ביטחון**, ומכאן שהוא נעשה חלוט, בעוד שעל פסק הדין **פודולסקי (מחוזי)** הגישה המשיבה בקשת רשות ערעור. ביום 22.1.23 ניתן בבית המשפט העליון פסק דין בהמשך לבקשה זו, כמפורט בהמשך.
109. גישה אחרת למשמעות שיש לייחס לאיחור ניתנה על ידי ועדות הערר, וכן על ידי בתי משפט מחוזיים אחרים.
110. ועדות הערר אימצו גישה פרשנית שלפיה עצם קבלת החלטה בהשגה באיחור אינה מצדיקה כשלעצמה את קבלת הערר, אך כי היא עשויה להוות שיקול בבחינת ההשגה לגופה, וכי יש לבחון בעניין זה את מכלול נסיבות המקרה, ובכלל זאת את משך האיחור,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

סכומי המענק שבמחלוקת, המקדמות ששולמו, הנזק שנגרם לעוררת והתנהלות הצדדים. כך לדוגמא נכתב באחת מההחלטות:

"יש לתת את הדעת גם לכך שהליכים רבים מתנהלים בוועדת הערר לאחר שההחלטה בהשגה התקבלה באיחור. החלת כלל אוטומטי לפיו כל החלטה שהתקבלה באיחור מביאה לקבלת הערר, תעמוד גם היא בניגוד לתכליות העומדות ביסוד המענק, ותהא בלתי סבירה באורח קיצוני. כפי שפסק בית המשפט המחוזי בעניין ב.ג. בטחון, הדגש בביקורת השיפוטית על מקרים של איחור במתן החלטה בהשגה, צריך להיות על תכלית ההסדר, תוך איזון בין מכלול ההוראות של החוק, שוועדת הערר נדרשת לשמור על קיומן. ... איחור במתן החלטה בהשגה הוא פגם בהליך המינהלי, והוא מהווה שיקול במסגרת הביקורת השיפוטית על החלטת רשות המסים. ... בבחינת סבירות ההחלטה יש לתת את הדעת למכלול הנסיבות והשיקולים שבגינם התקבלה ההחלטה – ומטעם זה, אין מנוס מן המסקנה כי נפקות הפגם נבחנת בכל מקרה לגופו לפי נסיבותיו. מסקנה זו מתיישבת עם פסיקת בית המשפט העליון בעניין המועצה הארצית לתכנון ובניה, כי יש להתאים את תוצאת הפגם למכלול הנסיבות, בהתאם לתורת הבטלות היחסית." (ערר 1795/21 חיים ישראלי ובניו בע"מ נ' רשות המסים, פסקאות 25, 50, ניתן ביום 18.1.22).

ובהחלטה נוספת של הוועדה בנושא זה נקבע:

"המשמעות שיש לתת לאיחור במתן החלטה בהשגה במסגרת הפעלת הביקורת השיפוטית על סבירותה ותקינותה של התנהלות המשיבה, אינה יכולה להיבחן במנותק משאלת הנזק או העוול שנגרם לעוסק בשל האיחור במתן החלטה בהשגה. במצב בו העיכוב במתן החלטה בהשגה גרם לפגיעה כלכלית בעוסק עקב אי קבלת מענקים/מקדמות להם היה זכאי, הדבר יהווה משקל משמעותי בהחלטה האם לקבל את הערר רק בשל האיחור במתן החלטה בהשגה." (ערר 1834/21 הלל גולנד אחזקות בע"מ נ' רשות המסים, פסקה 71, ניתן ביום 13.3.22, ראו גם ערר 1664/21 ארג'נטרו אחזקות בע"מ נ' רשות המסים, פסקאות 59-82, ניתן ביום 31.1.22, וערר 1539/21 אלדד שיווק פרוייקטים (200) בע"מ נ' רשות המסים, פסקאות 28-33, ניתן ביום 20.3.22).

111. בהמשך לכך ובאופן דומה אימצו ועדות הערר השונות את העמדה כי "יש לייחס משקל משמעותי לשאלה האם התקיים איחור בשלב ההשגה, וכן למשך האיחור, אך לא ניתן לומר כי הפסיקה צריכה להיות אוטומטית, ובכל מקרה יש לדון בעילות הזכאות ובטענות הצדדים כשלעצמן." (ערר 1533/22 ערן מבל ארכיטקטורה ובניו ערים בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 2.8.22; ערר 1030/22 אי.טי.גי מוצרי אופטיקה יוקרתיים בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 6.10.22).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

112. בעמ"נ (מחוזי ת"א) 40318-12-21 פליסידד (פיסגה) בע"מ נ' רשות המסים בישראל (13.11.22, להלן – פס"ד פליסידד) אימץ בית המשפט המחוזי בתל אביב (כבוד השופט גלעד הס) גישה שונה מזו של בית המשפט המחוזי בחיפה בנוגע לנפקות שיש לייחס לאיחור בקבלת ההחלטות בהשגות. יוער, כי בניגוד לפסקי הדין בפרשות ב.ג ביטחון ופודולסקי (מחוזי), שבהן דן בית המשפט הן בטענת האיחור והן בטענות לגוף ההחלטות, המערערות בעניין פליסידד חזרו בהן מטענותיהן המהותיות, כך שהדיון בפסק הדין התמקד כולו בשאלת המשמעות והתוצאות שיש לייחס לאיחור.
113. בפסק דין זה נקבע כי סעיף 20(א) לחוק אינו כולל סנקציה שלפיה אי מתן החלטה במועד תביא לקבלת ההשגה, וכי היעדר הסנקציה בסעיף מהווה הסדר שלילי. בית המשפט בחן בהרחבה את לשון החוק, את תכליותיו ואת העקרונות הכלליים של הדין, והדגיש כי אין מקום לקשור בין ההחלטה לגופה לבין האיחור בקבלתה, כך שיש להעניק את המענק רק למי שזכאי לכך מבחינה מהותית מכוח הוראות החוק. נקבע כי את האיחור יש לבחון בנפרד, וככל שמדובר באיחור משמעותי ניתן לפסוק בגינו הוצאות, וזאת הן למי שנקבע כזכאי למענק והן למי שנקבע שאינו זכאי (מבחינה עניינית).
114. יוער, כי בית המשפט המחוזי דחה בפסק דין זה גם את גישת ועדות הערר שהובאה לעיל ושלפיה האיחור בהשגה עשויה להוות שיקול גם במסגרת בחינת ההחלטה לגופה, בטענה כי אין לפרשנות זו אחיזה בלשון החוק וכי היא מנוגדת לעקרונות הוודאות והיעילות המשפטית. נקבע כאמור, כי יש לערוך הפרדה מלאה בין בחינת הזכאות המהותית למענק לבין שאלת האיחור, שתובא בחשבון רק במסגרת פסיקת ההוצאות בהליך. בהמשך לכך הורה בית המשפט על פסיקת הוצאות בסכום של 55,000 ₪ לכל אחת מהערורות, וזאת בהתחשב במכלול נסיבות ההליך ובעיקר באיחור המשמעותי שחל בקבלת ההחלטה בהשגה, וזאת למרות שהערעורים נדחו למעשה (בניגוד לפסקי הדין בפרשות ב.ג ביטחון ופודולסקי (מחוזי), שם התקבלו הערעורים, הן לגופם והן לנוכח האיחור, כאמור).
115. בעמ"נ (מחוזי מרכז-לוד) 54772-06-22 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים בישראל (30.11.22, להלן – פס"ד מגדלי ברקת) בחן בית המשפט המחוזי (כבוד השופט מנחם גורמן) את הדין הכללי הנוגע לפעולות מנהליות הננקטות בחלוף המועד שנקבע לכך, וכן את החוק שלפנינו, והגיע למסקנה כי היעדרה של סנקציה בהוראה אינה בגדר לקונה אלא מהווה בחירה מכוונת של המחוקק (פיסקה 68 לפסק הדין). עוד נקבע, כי בניגוד לסעיף 20 לחוק שאינו כולל סנקציה, סעיף 13 לחוק מעניק סיוע מהיר ומידי בדמות מקדמה חלקית וזמנית, ככל שהמשיבה אינה מקבלת את החלטתה במועד שנקבע בסעיף זה (פסקאות 70-72).
116. לנוכח האמור קבע בית המשפט המחוזי באותו מקרה כי ככלל, איחור במועד מתן החלטה בהשגה אינו מביא כשלעצמו ובאופן אוטומטי לקבלת ההשגה והערר/ערעור. יחד עם זאת, ובניגוד לפס"ד פליסידד, נקבע כי קבלת ההשגה והערר כתוצאה מהאיחור עשויה בכל זאת להתרחש כאשר מדובר באיחור שהוא חריג באופן ברור ומיוחד, או כאשר קיימים לצד האיחור טעמים כבדי משקל נוספים המציבים את המקרה כמקרה גבולי (פיסקה 74 לפסק



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הדיון). מכאן, שמדובר בשיקול נוסף שעל ועדות הערר להביא בחשבון בעת בחינת השיקולים השונים ומכלול נסיבות העניין.

117. ביום 22.1.23 ניתן כאמור פסק דין בבית המשפט העליון, בהרכב תלתא, בעניין **פודולסקי (עליון)**. בפסק דין זה, שהוא בגדר הלכה מחייבת, נדחתה למעשה העמדה שנקבעה בפסק הדין קמא שלפיה אי-מתן החלטה במועד משמעה קבלה אוטומטית של ההשגה, וזאת בהיעדר קביעה מפורשת בחוק המטילה סנקציה על אי-עמידה במועד זה (פסקה 23 לפסק הדין). בהמשך לכך נקבע כי:

"חריגה מהמועד הקבוע בסעיף 20(א)(1) לחוק הסיוע הכלכלי אינה מחייבת את קבלת ההשגה באופן אוטומטי כאשר אין מדובר בעיכוב משמעותי... לצד זאת, יש בהחלט מקום לייחס משקל נכבד לעיכוב במתן ההחלטה בהשגה, בפרט כאשר מדובר בעיכוב משמעותי... ניתן לומר כי אי-עמידה במועד הקבוע לא תביא אמנם לקבלת ההשגה באופן אוטומטי, ואולם במקרה זה על רשות המסים יוטל נטל הראיה להוכיח כי ההחלטה על דחיית ההשגה היתה נכונה, מבלי שחזקת התקינות המנהלית תעמוד לימינה." (פיסקה 24 לפסק הדין).

118. במקרה שלפנינו, החלטות המשיבה בהשגות מושא העררים הנוספים התקבלו כאמור באיחור של 63 ימים מהמועד האחרון שנקבע לכך בחוק. על אף שאין להקל ראש בכל איחור, לא מדובר באיחור ממושך במיוחד, והוא אף קצר יותר במקצת מהאיחורים שנדונו בפסקי הדין **ב.ג. בטחון ופודולסקי**. בנוסף לכך, מאחר שהגענו למסקנה כי העוררת אינה זכאית למענקים עבור תקופות זכאות אלו, הרי שממילא לא נגרם לה נזק של ממש מהעיכוב שחל בקבלת החלטות אלו. בנסיבות אלו, ודאי שאין באיחורים כשלעצמם כדי להביא לקבלת העררים, אך יש מקום להביא עניין זה בחשבון במסגרת פסיקת ההוצאות בתיק, שתידון להלן.

סיכום ומסקנות

119. לסיכום, הגענו למסקנה כי יש לדחות את טענת המשיבה שלפיה העוררת עסקה במכירת זכויות במקרקעין ולפיכך מוחרגת מזכאות למענקים. לצד זאת מצאנו לנכון לפרוס את ההכנסות ממכירת המקרקעין באופן ליניארי על פני חמש השנים שבין 2017 ל-2021, באופן המפחית את זכאותה של העוררת למענקים בהתאם.

120. בנוגע לסוגיית הקשר הסיבתי, החלטנו לדחות את טענות העוררת להרחבת חזית. לגוף הסוגייה, הגענו למסקנה כי יש מקום לקבל את טענת המשיבה ביחס להכנסות מהחברה הקשורה, ולנטרל אותן מחישובי המענק, אך כי אין הצדקה לקבוע כי לא מתקיים כל קשר סיבתי ביחס לירידה בהכנסות שהתקבלו ממקורות אחרים. בהתאם לכך העוררת זכאית למענקים עבור קבוצת העררים הראשונה, ארבעה מהם בשנת 2020 ואחד נוסף בשנת 2021 (ינואר-פברואר 2021).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

121. סכום המענקים להם זכאית העוררת, לאחר נטרול ההכנסות מחברות קשורות ופריסת ההכנסות ממכירת מקרקעין, מסתכם כאמור ב-1,176,706 ₪.
122. בנוגע לפסיקת הוצאות בתיקים, הרי שלנוכח התוצאה שאליה הגענו ובהתחשב באיחורים שחלו כאמור ביחס להחלטות בשני העררים הנוספים שהוגשו, המשיבה תישא בהוצאות העוררת בסכום של 5,000 ₪.

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

ניתנה היום, ד' שבט תשפ"ג, 26/01/2023, בהעדר הצדדים.

ברוך ברוכי, רו"ח
רו"ח חבר

נדב כנען, עו"ד
יו"ר הוועדה