



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה וחרבות ברזל – מסלול ארצי

ערר 1206-23
1207-23
1208-23
1209-23
1210-23
1211-23
1212-23

לפני כבוד חברי הוועדה:
תמר שטיינר, עו"ד - יו"ר
אילן עזרא, רו"ח - חבר

העוררת: **קיסר הנדסה ופתוח בע"מ, מס' 511201600**
ע"י ב"כ מר/גברת יונתן גדלוב

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

רקע להגשת העררים

1. העוררת הגישה בקשה למענקי השתתפות בהוצאות קבועות בגין שבע תקופות זכאות: מאי - יוני 2020, יולי - אוגוסט 2020, ספטמבר - אוקטובר 2020, נובמבר - דצמבר 2020, ינואר - פברואר 2021, מרץ - אפריל 2021 ומאי - יוני 2021 (להלן: "**הבקשות**" ו- "**תקופות הזכאות**"), בהתאם להוראות חוק התוכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"פ-2020 (להלן: "**החוק**" או "**חוק הסיוע**").
2. בקשות העוררת נדחו כולן ע"י המשיבה בתמצית מפאת החרגת העוררת מהגדרת "עוסק" לפי ס' 7 לחוק הסיוע, קרי כי חל בחישוב הכנסתה ס' 8א' לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "**הפקודה**"), וכן מטעמי היעדר קשר סיבתי בין משבר הקורונה לבין הירידה במחזורי העוררת.
3. על החלטות המשיבה בבקשות למענקים הגישה העוררת השגות, חלקן הוגשו באיחור, אשר נדחו אף הן מכמה טעמים עיקריים: האיחור בהגשת ההשגה; החרגה מהגדרת "עוסק" שבס' 7 לחוק; והיעדר קשר סיבתי בין הירידה במחזורי העוררת לבין משבר הקורונה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

פירוט הבקשות וההשגות אותן הגישה העוררת

4. למען בהירות התמונה יפורטו להלן בקשות העוררת ובצדן החלטות המשיבה:
- 4.1. **תקופות הזכאות מאי - יוני, יולי - אוגוסט, וספטמבר - אוקטובר לשנת 2020** - המשיבה דחתה על הסף את ההשגות בעבור תקופות אלו במכתב החלטה מיום 3.8.2022 מן הטעמים הבאים: חל איחור בהגשת ההשגות; העוררת מוחרגת מהגדרת "עוסק" אשר בס' 7 לחוק שכן חל עליה ס' 8א' לפקודת מס הכנסה שכן לעוררת עבודות אשר נמשכות למעלה משנה; לא נמצא קשר סיבתי בין ירידת המחזורים של העוררת לבין משבר הקורונה וזאת מפאת הפסקת התקשרות עם לקוח עיקרי אשר אינה קשורה למשבר הקורונה.
- 4.2. **תקופות הזכאות נובמבר - דצמבר 2020, וינואר - פברואר 2021** - בקשות אלו נדחו ע"י המשיבה ביום 4.4.2021. השגות העוררת הוגשו באיחור עקב נסיבות רפואיות של העובדת אצל ב"כ העוררת אשר טיפלה בהגשת ההשגות:
- 4.2.1. לטענת העוררת, ההשגות הוגשו ביום 27.6.2021 לתיבת המייל hasaga.corona@taxes.gov.il (להלן: "תיבת המייל") בהתאם להנחיה במכתב הדחיה מאת המשיבה את הבקשה.
- 4.2.2. לתימוכין בעמדתה צרפה העוררת כנספח ב' לכתב הערר העתק הדוא"ל אשר נשלח למשיבה ביום 27.6.2021 מאת רו"ח טל דננברג (להלן: "רו"ח"), וכן נספח לכתב התגובה לכתב התשובה הצהרה מאת רו"ח לתמיכה בפרטים בעטיים הוגשו ההשגות באיחור מצורף אף הוא לכתב הערר כנספח (להלן: "הצהרת רו"ח") (ס' 3.6 להצהרה).
- 4.2.3. ע"פ האסמכתאות השגות אלו הוגשו באיחור של כ-39 יום. אין מחלוקת בדבר האיחור בהגשת ההשגות, אולם לטענת המשיבה השגות אלה כלל לא התקבלו אצלה, זאת למרות העתק הדוא"ל אשר הוצג כאמור מטעם העוררת.
- 4.3. **תקופות הזכאות מרץ - אפריל, ומאי - יוני 2021** - ההחלטות בבקשות לתקופות אלו ניתנו ביום 5.12.2021. השגות העוררת הוגשו באיחור אף הן ביום 24.2.2022, ונדחו על סף בהחלטה מיום 3.8.2022. בבחינת למעלה מן הצורך, דחתה המשיבה גם את ההשגה לגופה מן אותם טעמים אשר פורטו על ידה ביתר החלטות בהשגות: אי עמידה בתנאי ס' 7 לחוק הסיוע, וכן מפאת היעדר קשר סיבתי.
- 4.3.1. העוררת הגישה את ההשגות לתיבת המייל, כפי שעשתה בהגשת ההשגות לתקופות הזכאות המוקדמות יותר, על אף שבמקרה זה הנחיית המשיבה מציינת קישורית **אחרת** להגשת ההשגה (בלחיצת כפתור ולא דרך כתובת דוא"ל כפי שהיה נהוג בהחלטות קודמות).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

4.3.2. גם כאן אין מחלוקת כי ההשגות הוגשו באיחור, אלא באשר להיקף האיחור כאשר לטענת העוררת האיחור עומד על כ-36 ימים, ולטענת המשיבה האיחור עומד על כ-40 ימים.

4.4. השגות אלו כולן הוגשו שוב במאוחד ע"י ב"כ העוררת ביום 28.2.2022 ונדחו כולן בהחלטת המשיבה מיום 3.8.2022.

פניות העוררת אל המשיבה טרם הגשת העררים

5. לטענת העוררת, פנתה אל המשיבה במספר הזדמנויות שונות אך לא נענתה:
- 5.1. רו"ח דב הלבץ פנה אל מוקד השגות קורונה מטעם העוררת בכתב מיום 3.8.2021 ובו הוא מלין על שלא נתקבלו החלטות בהשגות בעבור ההשגות אשר הוגשו על החלטת המשיבה בתקופות הזכאות, מאי-יוני, יולי-אוגוסט, נובמבר-דצמבר לשנת 2020, וכן ינואר-פברואר 2021 (נספח ג1 לכתב הערר). דא עקא,
- 5.2. ביום 30.1.2022 פנה רו"ח דב הלבץ שוב אל מוקד השגות קורונה אצל המשיבה בכתב כולל בו הוא מבקש להשיג על "כלל המענקים", קרי על תקופות הזכאות דנא, אליה צורפה גם הפניה הראשונה לה לא קיבלה העוררת מענה (ראה נספח ג2 לכתב הערר).
- 5.3. דא עקא, אין בידי העוררת כל אסמכתא המעידה על שליחתן אל המשיבה, זאת מאחר ובשעתו יוצגה העוררת על ידי מייצג אחר. (פרוטוקול הדיון הראשון לעיל, בעמ' 2 שורות 1-30).
- 5.4. בשלב מאוחר יותר, הצליחה העוררת ליצור קשר עם גורמים מאת המשיבה עמם סיכמה ביום 14.9.2022 כי כלל ההשגות יוגשו מחדש לבחינה, וכי המועדים בהם מתקיימת הבחינה מחדש לא יבואו במניין הימים להגשת ערר.
- 5.5. ביום 22.12.2022 הוציא נציג המשיבה תשובה לעוררת על פיה כלל ההחלטות אשר ניתנו בהשגות הינן מנומקות ומפורטות ועל כן אין צורך להידרש לבחינה מחדש של ההשגות (נספח א' לכתב הערר).
6. לסיכום חלק זה, אין מחלוקת באשר למועד הגשת ההשגות לתקופות הזכאות מאי-יוני, יולי-אוגוסט, ספטמבר – אוקטובר לשנת 2020. אולם, באשר ליתר תקופות הזכאות שני הצדדים מחזיקים כל אחד בעמדתו. מכאן העררים אשר בפנינו.

ההליכים בפני וועדת הערר

7. העררים שבכותרת הוגשו לאחר שהמשיבה דחתה כאמור את כל ההשגות בעבור תקופות הזכאות דנא, ולאחר שהצדדים לא צלחו להגיע להסכמות טרם הגשת העררים.
8. לאחר הגשת כתבי הטענות על ידי הצדדים, קיימה הוועדה שלושה דיונים:
- 8.1. הדיון הראשון התקיים ביום 17.7.2023 (להלן: "הדיון הראשון") אשר בסופו זימנה וועדת הערר את העד מר אבי מור, מנכ"ל קבוצת מור (להלן: "העד"), למתן עדות בפני



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- הוועדה לאחר שמצאה שעדותו נדרשת לצורך באור הפרטים העובדתיים הנוגעים לקיומו של הקשר הסיבתי בין משבר הקורונה לבין ירידת המחזוריים אצל העוררת.
- 8.2. ביום 31.7.2023 קיימה הוועדה דיון שני ובו העיד העד ונחקר ע"י הצדדים (להלן: "הדיון השני"). בתום הדיון השני הורתה הוועדה לעד להשלים מסמכים התומכים בעדותו.
- 8.3. בהתאם לכך, צרפה העוררת לתיקי הערר שבכותרת ביום 6.8.2023 את תצהיר היועץ המשפטי של קבוצת חנן מור - אחזקות בע"מ, עו"ד איתן שור (להלן: "תצהיר היועמ"ש").
- 8.4. ביום 22.5.2024 קיימה הוועדה דיון נוסף בו שיקפה לצדדים את התרשמותה מכלל הראיות אשר הובאו בפניה בתיקי הערר שבכותרת (להלן: "הדיון השלישי").
9. כאמור, משעה שלא עלה בידי הוועדה לסיים את המחלוקות ביניהם בדרכי פשרה, עברו התיקים שבכותרת לכתובת החלטה סופית.

תמצית טענות העוררת

10. **ראשית**, העוררת טוענת כי אינה מוחרגת מהגדרת "עוסק" בס' 7 לחוק הסיוע, שכן עבודותיה אינן נמשכות מעבר לשנה ולפיכך אין להחריגה מהזכאות למענק.
11. **שנית**, רכיב הקשר הסיבתי מתקיים בעניינה שכן פעילות העוררת נפגעה קשות כתוצאה מהמגבלות אשר הוטלו על המשק בעקבות נגיף הקורונה: הפסקת ההתקשרות עם הלקוחה העיקרית שלה נבעה כתוצאה ממשבר הקורונה; היתה פגיעה ביכולתה של העוררת לגייס כ"א לטובת ביצוע חוזים אליהם התחייבה; העוררת נתקלה בקשיים להתקשר חוזית מול גורמים ממשלתיים אשר צמצמו עד מאד את המכרזים אשר פרסמו;
12. **שלישית**, העוררת אינה חולקת על האיחורים שחלו בהגשת ההשגות לתקופות הזכאות נובמבר - דצמבר 2020 וכן ינואר-פברואר, מרץ-אפריל, ומאי-יוני לשנת 2021, אולם לטענתה ישנו צידוק בצד האיחור, וכי כל פניותיה למשיבה בנושא זה לא נענו. עוד טוענת העוררת כי רק לאחר התערבות נציג לשכת רואי החשבון, הצליחה העוררת לקבל ראשית מענה מהמשיבה וכך ביום 14.9.2022 הגישה העוררת את כלל ההשגות לבחינה מחודשת,

תמצית טענות המשיבה

13. המשיבה דחתה את ההשגות שהגישה העוררת בתקופות הזכאות דנא בעיקר מן הטעמים הבאים:
- 13.1. **ראשית**, העוררת איחרה בהגשת ההשגות לתקופות הזכאות נובמבר - דצמבר 2020, ינואר - פברואר, מרץ-אפריל ומאי-יוני לשנת 2021, איחורים משמעותיים כאשר כבר מסיבה זו יש לדחות את ההשגות על הסף. עוד מציינת המשיבה בהקשר זה כי מעולם לא הסכימה לבקשת העוררת לבחינה מחודשת של כלל ההשגות אלא לבדוק שהתייחסות המשיבה בהודעות הדחייה היו מנומקות וענייניות וכך עשתה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- 13.2. **שנית**, להשגות גופן טוענת המשיבה כי העוררת מוחרגת מהגדרת עוסק, שכן בשנת 2019 ושנת 2020 ביצעה עבודות אשר משכן עולה על שנה, ועל כן חל בדיווח ההכנסה שלה סעיף 8א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "**הפקודה**").
- 13.3. **שלישית**, הירידות בהכנסות העוררת בתקופות הרלוונטיות לא נגרמו עקב משבר הקורונה כי אם בעקבות ירידה בהיקפי התקשרות עם לקוח עיקרי, "קרן פז", אשר היה צפוי ומתוכנן מבעוד מועד. בהקשר זה הוסיפה המשיבה וטענה כי מאחר ו"קרן פז" רכשה חברה קבלנית מבצעת הרי שלא נזקקה עוד לשירותי העוררת, ויש בכך לנתק את הקשר הסיבתי בין ירידת המחזורים של העוררת לבין משבר הקורונה.

רקע עובדתי אודות פעילות העוררת בתקופות הרלוונטיות

14. העוררת היא חברה העוסקת בביצוע עבודות פיתוח ועבודות הנדסיות כחלק מביצוע פרויקטים שונים, זאת בהתאם להסכמים עיתיים הנכרתים עמה לצורך ביצוע העבודות, בהתאם לצרכי מזמין העבודה.
15. במהלך 2017 הוגשה ע"י החברה בקשה להקפאת הליכים לצורך הבראה אשר אושרה ע"י ביהמ"ש (ראה באור 1 לדוחות הכספיים המבוקרים לשנת 2020 (נספח ט' לכתב הערר)). הסדר הנושים אושר בחודש מאי 2018, ובחודש דצמבר 2019 אישר ביהמ"ש את ביטול החובות שעילתם הבשילה בטרם ניתן הצו להקפאת ההליכים ביום 19.7.2017.
16. במהלך שנת 2023 נעצר לחקירה מנכ"ל העוררת בחשד לביצוע עבירות מסויימות, באופן אשר השפיע על מהלך העסקים הרגיל של העוררת וגרם לעצירה של הפעילות (**פרוטוקול הדיון השלישי לעיל, בעמ' 2, שורות 22-33**).
17. מן הדוחות הכספיים של העוררת ניתן להיווכח כי אינה מדווחת ע"פ שיטת האומדנים הקבועה בס' 8א' לפקודה (באור 2 לדוחות הכספיים המבוקרים לשנים 2019-2020 (נספח ט לכתב הערר)) (להלן: "**הדוחות הכספיים**"). עוד יצויין בהקשר זה כי באור 3 לדוחות הכספיים מעיד כי שיעור רכיב "הכנסות לקבל" מסך ההכנסות הינו זניח יחסית (4% בשנת 2019, ו - 15% בשנת 2018).
18. מפילוח הכנסות העוררת בין השנים 2018 - 2020 ניתן להיווכח כי הלקוחה העיקרית של העוררת היא "קרן פז" (להלן: "**קרן פז**") ממנה נגזר החלק העיקרי של הכנסות העוררת בשנת 2019 (93% מסך ההכנסות בשנים 2018-2019 ו - 96% בשנת 2020) (ראה ס' 3.109 לכתב הערר, וכן פילוח הלקוחות בנספח ו1 לכתב התשובה).
19. בשנים הרלוונטיות, התקשרה העוררת עם קרן פז לביצוע פרויקט חריש המורכב ממספר בניינים כפי שיפורט להלן: (נספחים ב' -ה' לכתב התשובה):



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- 19.1. פרוייקט חריש 23 – ההסכמים בעבור ביצוע פרוייקט חריש 23 (בנינים 1+2) ולביצוע פרויקט חריש 23 (בניינים 3+4+5) (הסכמים זהים בכללם), נחתמו בחודש אוקטובר 2018 (ייקראו להלן: "**פרוייקט חריש 23**"). נספח התמורה להסכם מעיד כי התמורה בהסכם נקבעה כתמורה פאושלית, כאשר אופן ההתחשבות הוגדר בהסכם ע"פ חשבונות חלקיים אותם ממציאה העוררת למזמין מדי חודש ע"פ קצב התקדמות העבודות בפועל. בהלימה לכך, הוגדרו אבני דרך לביצוע הפרוייקט והתמורה אשר תינתן לצד ביצוע כל שלב ושלב. משך הפרוייקט הוגדר לכ-15 חודשים (ס' 11.1 בעמ' 33 להסכם).
- 19.2. פרוייקט חריש 26 – ההסכמים בעבור ביצוע פרוייקטים אלו נחתמו אף הם באוקטובר 2018 להקמת בניינים 6,7,8,9 (ייקראו יחד להלן: "**פרוייקט חריש 26**"). התמורה הוגדרה כפאושלית ע"פ שלבי ביצוע מוגדרים מראש וע"פ התקדמות העבודות בפועל, באמצעות חשבונות חודשיים חלקיים המאושרים ע"י המפקח. משך הזמן לביצוע הפרוייקט הוגדר כאן כ-24 חודשים לפרוייקט חריש 26 (בניינים 6+7) (ס' 11.1 בעמ' 33 להסכם), ו-34 חודשים לפרוייקט חריש 26 (בניינים 8+9) (ס' 11.1 בעמ' 33 להסכם).
20. ההתקשרות עם קרן פז פסקה בחודש ספטמבר 2020 (ראה נספח ט' לכתב התגובה לכתב התשובה, תצהיר מר אבי מאור, מנכ"ל קבוצת חנן מור אחזקות בע"מ, חברת האם של חברת "קרן פז" (100% בבעלות) (להלן: "**מר מאור**" ו- "**התצהיר**" בהלימה).
21. במקביל לכך, התקשרה העוררת גם עם משרד הביטחון לצורך ביצוע עבודות בינוי שונות וזאת ע"פ הסכם מחירים לעבודות הבינוי במחנות צה"ל מחודש נובמבר 2019 (להלן: "**הסכם המסגרת**") (ראה נספחים 5-6 לכתב ההשגה אשר צורף כנספח לכתב הערר). בהסכם מסגרת זה לוח הזמנים לביצוע של כל אחת מהעבודות הוגדר בס' 00.08 בין 5-7 חודשים כאשר התמורה משתנה בהלימה למשך ביצוע הפרוייקט.

דיון והכרעה

22. לאחר שעמדנו בהרחבה על הרקע הכללי והעובדתי אודות הגשת העררים שבכותרת, והרקע העובדתי לפעילותה של העוררת נעבור לדיון והכרעה בסלעי המחלוקת שבין הצדדים.

איחור העוררת בהגשת ההשגות ודרישת "הטעמים המיוחדים"

23. ס' 20(א)(1) לחוק קובע את המועד להגשת השגה על החלטת המנהל בבקשה למענק, תוך 45 ימים מיום קבלת ההחלטה בבקשה למענק, אולם אין בחוק הוראה אשר מסדירה את המצבים שבהם המשיגה מבקשת אורכה להגשת השגה למנהל.
24. הסמכות למתן אורכה להגשת השגה אינה קבועה מפורשות בחוק, אולם ניתן לראות בסמכות זו כסמכות טבועה של המשיגה להאריך מועד כאמור (ערר 1611-22 א.ד.א. 23 **שירותי שיווק נ' רשות המסים**, (ניתן ביום 2.8.22) (להלן: "**עניין אדא**"), פס' 11-12; וכן ערר 2870-22 א.ס. **שחאדה נ' רשות המסים**, (ניתן ביום 18.4.2023), בפס' 25-35, 42-45).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

25. תקנה 6 לתקנות התכנית לסיוע כלכלי (נגיף קורונה החדש) (הוראת שעה)(סדרי הדין והמינהל בוועדת הערר), התשפ"א – 2020 (להלן: "התקנות") קובעת:

(א) עורר המבקש להאריך מועד להגשת ערר מעבר למועד הקבוע בסעיף 20(ב) לחוק, יגיש לוועדת הערר בהקדם בקשה בצירוף הצהרה שבה יאומתו העובדות שביסוד בקשתו, ויפרט בבקשה את טעמיו המיוחדים.

(ב) לא תינתן הארכת מועד כאמור בתקנת משנה (א) אלא לאחר שניתנה למשיב הזדמנות להגיב.

(ג) הארכת מועד להגשת ערר תינתן מטעמים מיוחדים שיירשמו.

(ההדגשות אינן במקור ש.ת.)

26. המועדים הקבועים בחוק להגשת ערר ובכלל זאת להגשת השגה, משקפים את האיזון הראוי בין זכות הגישה לערכאות לבין אינטרסים אחרים כגון אינטרס סופיות הדיון, עיקרון השוויון, אינטרס ההסתמכות של הצדדים [ראה בהקשר זה בר"מ 6094/13 **מדהנה נ' המשרד לקליטת עליה**, פסקה 11 לפסק הדין של כבוד השופט פוגלמן (ניתן ביום 10.12.13)] להלן: "**עניין מדהנה נ'**"; רע"א 3776/16 **שמעון גנים נ' דרור רחל**, (ניתן ביום 15.08.2016), בפסקה י (להלן: "**עניין גנים**"); רע"א 4474/13 **אסולין נ' מדינת ישראל**, פסקה ט' (ניתן ביום 20.8.13); ע"מ 46275-04-22 **אל הואשלה נ' מס הכנסה** (ניתן ביום 15.06.2022), עמ"נ 17082-07-23 **אדר מערכות מיזוג אויר בע"מ נ' רשות המיסים בישראל**, (ניתן ביום 14.8.2023) להלן: "**עניין אדר לעיל**"; ערר 2783-22 **עמוס י.ח. ייעוץ וניהול מסחר בע"מ נ' רשות המיסים**, (ניתן ביום 13.12.22) (להלן: "**עניין עמוס**");

27. כך נקבע בהקשר זה:

"אכן, מועדים אינם חזות הכל, ובמקרים בהם יש טעמים מיוחדים המצדיקים זאת, יש סמכות ברורה לסטות מהמועדים שנקבעו. אולם, כדי שהמסגרת אשר חשיבותה ברורה לא תיפרץ, יש להקפיד כי הארכת המועדים תיקבע רק במקרים שאכן מצדיקים לקבוע כאמור" (ההדגשות אינן במקור ש.ת.) (**עניין אדר לעיל**, בפס' 13)

28. **בעניין גנים** קבע המשנה לנשיאה (דאז) כב' השופט א' רובינשטיין:

"על הטעמים המיוחדים שיירשמו להיות טעמים אובייקטיביים שאינם בשליטתו או בתחום ציפיותו של מבקש הארכה (כגון מוות או מחלה), ומקורם בגורם חיצוני".

ובהמשך:

"קיומו של "טעם מיוחד" נבחן לפי נסיבותיו של כל מקרה, והרקמה מטבעה פתוחה, באופן מתון; בבוא בית המשפט להחליט על בקשה להארכת מועד עליו להביא בחשבון, בין היתר, את הסיבה לעיכוב בהגשת ההליך, את משך האיחור, את השאלה האם ישנו הליך תלוי ועומד, את מהות ההליך, את מידת ההסתמכות של בעל הדין שכנגד, וכן את סיכויי ההליך שלגביו מוגשת הבקשה.. (ההדגשים אינם במקור ש.ת.)"



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

29. ניתן לסכם ולומר כי על פי ההלכה הפסוקה על הצד שמבקש לסטות מהכלל בדבר סופיות הדיון להציג אינטרסים כבדי משקל על מנת להטות את כף המאזנים לטובתו, וכן להצביע על סיכויי ערר גבוהים.

האיחור בהגשת ההשגות שבמחלוקת ודרישת הטעמים המיוחדים

30. כפי שהובא לעיל המשיבה זנחה את טענת האיחור באשר להשגות אשר הוגשו בגין תקופות הזכאות מאי-יוני, יולי-אוגוסט וספטמבר – אוקטובר לשנת 2020.

31. אולם באשר ליתר תקופות הזכאות דנא, עומדת המשיבה על טענת האיחור בהגשת ההשגה והיעדר טעמים מיוחדים המצדיקים מתן אישור להגשת ההשגה באיחור.

32. נזכיר כי באשר לתקופות הזכאות **נובמבר-דצמבר 2020** וכן **ינואר-פברואר 2021** אין מחלוקת כי ההשגות הוגשו באיחור אולם ע"פ התצהיר שהגיש רו"ח של העוררת מדובר באיחור של כ-39 יום (קרי ההשגה הוגשה ביום 27.6.2021) ואולם מן העבר השני המשיבה טוענת שכלל לא קיבלה את ההשגות במועד זה, כי אם במועד מאוחר יותר קרי ביום 28.2.2022. העוררת המציאה העתק מן הדוא"ל אשר נשלח ביום 27.6.2021 לתיבת המייל (נספח ב' לכתב הערר) ובנוסף לכך את הצהרת רואה החשבון מטעם העוררת (ראה נספח ההצהרה לכתב הערר).

33. עד לתקופת הזכאות ינואר-פברואר 2021 נדרש היה להגיש את ההשגות לתיבת המייל ע"פ ההנחיה במכתב הדחייה גופו (**פרוטוקול הדיון הראשון לעיל**, עמ' 2-1 שורות 36-38, וכן 10-1 בהתאמה). מן האמור לעיל, הוועדה סבורה כי די היה באסמכתא אשר הוגשה ע"י העוררת להגשת ההשגות בעבור תקופות אלו בכדי לאמת כי ההשגות הוגשו ע"פ הנחיית המשיבה לתיבת הדוא"ל באיחור של כ-39 ימים.

34. באשר לתקופות הזכאות **מרץ-אפריל 2021**, וכן **מאי-יוני 2021** אין מחלוקת כי ההשגות הוגשו באיחור (ההחלטה מאת המשיבה ניתנה ביום 5.12.2021), אך המחלוקת נעוצה כאמור בהיקף האיחור כאשר לגישת העוררת ההשגות הוגשו ביום 24.2.2022 קרי באיחור של כ-36 ימים ולגישת המשיבה ההשגות הוגשו רק ביום 28.2.2022. גם כאן לטענת העוררת הגישה את ההשגות לתיבת המייל זאת על אף שהחלטת המשיבה בה נדחו בקשות אלו מציינת קישורית **אחרת** להגשת ההשגה (בלחיצת כפתור ולא דרך כתובת מייל כפי שהיה נהוג בהחלטות קודמות עד לתקופת הזכאות ינואר-פברואר 2021) (**פרוטוקול הדיון הראשון לעיל**, עמ' 2 שורות 25-32).

האם הנסיבות המתוארות ע"י העוררת עונה על דרישת הטעמים המיוחדים בראי ההלכה הפסוקה?

35. הוועדה סבורה כי העוררת הרימה את הנטל להוכחת הטעמים המיוחדים בנוגע לתקופות הזכאות נובמבר-דצמבר 2020, וינואר-פברואר לשנת 2021 אך לא צלחה את המשוכה באשר לתקופות הזכאות מרץ-אפריל, ומאי-יוני 2021. נפרט להלן את הטעמים בבסיס מסקנתנו:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

35.1. הנסיבות בעטיין איחרה העוררת בהגשת ההשגות אשר פורטו בפני הוועדה, הן קבלת טיפול רפואי דחוף של רו"ח מאת העוררת. בהתאם להצהרת רו"ח של העוררת, הלה עברה פרוצדורות רפואיות דחופות במחצית הראשונה של שנת 2021, אשר מנעו ממנה את המשך הטיפול בהשגות אלו. בדוא"ל אשר שלחה ביום 27.6.2021 לתיבת המייל (נספח ב' לכתב הערר, להלן: "**הדוא"ל**") ציינה בפתח דבריה כי:

"השגה זו מוגשת באיחור עקב כך שהמייצגת לעניין השגות עברה ניתוח חירום אשר זמן ההתאוששות ממנו היה רב. אסמכתאות יוצגו ע"פ דרישה."

35.2. פניה זו לא נענתה ע"י המשיבה שאף הכחישה את דבר קבלתה, למרות האסמכתאות אשר הציגה העוררת וב"כ בהקשר זה. הוועדה סבורה כי די היה בנסיבות המתוארות ע"י רו"ח מטעם העוררת על מנת להרים את נטל קיום "הטעמים המיוחדים" באשר לתקופות הזכאות נובמבר-דצמבר 2020 וינואר-פברואר 2021.

35.3. לא כך הדבר באשר לתקופות הזכאות מרץ-אפריל ומאי-יוני 2021:

35.3.1. בהצהרת רו"ח מטעם העוררת, הלה ציינה מפורשות כי נבצר ממנה למלא תפקידה **במחצית הראשונה של שנת 2021**. אולם, ההשגות בעבור תקופות זכאות אלו נדרשו להיות מוגשות בראשית שנת 2022, ומכאן שאין כל טעם העומד בבסיס האיחור בהגשת השגות אלו.

35.3.2. אין בידי העוררת כל ראיה המעידה על שליחת ההשגות לתיבת המייל כפי שטענה. כך טען ב"כ העוררת:

"המשרד שטיפל בהגשות של העוררת הוא משרד אחר, לא אנחנו." (פרוטוקול הדיון הראשון לעיל, עמ' 2 שורה 12)

ובהמשך כשנשאלו לגבי הגשת ההשגות לתקופות הזכאות הללו:

"לא יודעים, זה טופל ע"י משרד אחר. כנראה שהם שגו בעניין שתי התקופות" (פרוטוקול הדיון הראשון לעיל, עמ' 2 שורה 29-30)

35.4. מכל המובא לעיל ובהתייחס לדרישת הטעמים המיוחדים הוועדה סבורה כי העוררת הוכיחה קיומם של טעמים מיוחדים בנוגע לתקופות הזכאות נובמבר-דצמבר 2020 וינואר-פברואר 2021, אך לא הצליחה להוכיח קיומו של כל טעם קל וחומר טעם מיוחד בעטיו נגרם האיחור בהגשת ההשגות לתקופות הזכאות מרץ-אפריל, ומאי יוני 2021.

36. מכל המובא לעיל, ניתן לומר כבר בשלב הזה, כי מאחר והעוררת לא הרימה את הנטל לקיומם של טעמים מיוחדים העומדים בבסיס האיחור בהגשת ההשגות לתקופות הזכאות מרץ-אפריל ומאי-יוני 2021, דין עררים אלו להידחות כבר עתה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

טענת החרגת העוררת מהגדרת "עוסק" בחוק מפאת תחולת ס' 8א' לפקודת מס הכנסה

37. סעיף קטן 5 להגדרת "עוסק" שבסעיף 7 לחוק מוציא מגדר הגדרת "עוסק":

"מי שעיסוקו במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידו או מי שבשנות המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתו סעיף 8א לפקודה, בשל עבודה ממושכת שמשך ביצועה עולה על שנה;"

38. הוראת החוק קובעת כי מי שדיווח למס הכנסה בשנות המס 2019 ו-2020 לפי סעיף 8א לפקודה, בשל עבודה ממושכת שמשך ביצועה עולה על שנה, מוחרג מהגדרת עוסק ואינו זכאי למענק מכוח החוק. הגדרה דומה קיימת גם בהחלטת הממשלה.

39. בערר ק.סלאמה ובערעור אשר הוגש עליו, נדונה הסוגיה ביתר פרוט, שם נקבעו תנאים אשר בהתקיימם לא יוחרג העסק מהגדרת עוסק אשר בחוק ויהא זכאי למענק (ערר 1071-21 ק.סלאמה נ' רשות המסים, (ניתן ביום 22.6.2021) (להלן: "ערר ק.סלאמה") וכן עמ"נ 43404-09-21 רשות המסים נ' ק. סלאמה בע"מ (ניתן ביום 8.11.2022) (להלן: "עניין ק.סלאמה") (להחלטות נוספות בהקשר זה ראה עוד החלטות וועדות הערר בערר 1070-21 הגר רם תשתיות ובניה בע"מ נ' רשות המסים מיום 22.6.2021; ערר 1268-21 נ.ע הנדסה יזמות (2001) בע"מ בע"מ נ' רשות המסים מיום 22.8.2021, להלן – "ערר נ.ע הנדסה"; ערר 1185-21 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' רשות המסים מיום 22.8.2021; ערר 1195-21 מערב אסיה הנדסה (2005) בע"מ נ' רשות המסים מיום 14.9.2021; ערר 1225-21 אלרון קבלני חשמל בע"מ נ' רשות המסים מיום 23.9.2021; ערר 1189-21 הרי הצפון לסלילה ובנייה בע"מ נ' רשות המסים, מיום 27.9.2021; ערר 1238-22 עציון הנדסת חשמל בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 4.9.22).

40. בערר ק.סלאמה מנינו תנאים אשר בהתקיימם ניתן לקבוע כי אין להחריג את העורר מהגדרת "עוסק" שבחוק: העבודה ניתנת להפרדה הן חוזית והן בפועל לתתי יחידות עבודה נפרדות; שיטת הדיווח למס הכנסה אינה על בסיס שיטת אומדנים; כי היקף תת יחידת העבודה מוגדר ואינו נתון לפרשנות; התמורה המתקבלת בפועל הינה בעבור כל תת יחידת עבודה בנפרד; פרק הזמן שבו בוצעה תת יחידת העבודה אינו עולה על שנה (ערר ק.סלאמה לעיל בפס' 42).

41. מבחנים אלו, אומצו ע"י בימ"ש המחוזי בעניין סלאמה (ראה עניין סלאמה לעיל בפס' 34):

"אקדים ואציין כבר עתה, כי מקובלת עליי פרשנותה של ועדת הערר לפיה בגדר המונח "עבודה ממושכת" תיכלל רק עבודה שהינה מקשה אחת ואינה ניתנת לחלוקה לתת-יחידות, אשר משך הזמן של כל אחת מהן אינו עולה על שנה."
(עניין סלאמה לעיל, בפס' 26)



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ובהמשך קבעה:

"על כן, בפרויקטים אשר קיימים בהם שלבים מופרדים וברורים, אבני דרך, אשר בהשלמתם זכאי הקבלן המבצע על פי החוזה לתשלום – והוא אכן מקבל את התשלום ומדווח למנהל מע"מ בהתאם לזכאותו זו ולפקיד השומה בהתאם לסך כל הכנסותיו המדווחות בפועל באותה שנה – הרי ככל שכל אבן דרך ושלב כזה בביצוע העבודה אינו עולה על תקופה של שנה – אין כל סיבה עובדתית או חשבונאית או משפטית, כי הוראת סעיף 8א' לפקודה תחול על קבלן שכזה. מניה וביה, במצב דברים כזה, לא קיימת כל עילה לקבוע כי קבלן מבצע כזה אינו בגדר "עוסק" לפי חוק הסיוע הכלכלי או החלטת הממשלה באופן שישלול ממנו את האפשרות להגיש בקשה לקבלת מענק.

לאור כל האמור לעיל, סבורני כי התנאים שקבעה ועדת הערר בפסקה 42 להחלטתה, בכדי לבחון אם מדובר ב"עבודה ממושכת" של קבלן מבצע, אם לאו – דהיינו: האם העבודה ניתנת להפרדה הן מבחינה חוזית והן מבחינה מעשית לתתי-יחידות עבודה נפרדות; האם הקבלן העוסק מדווח לפקיד השומה על בסיס הכנסות והוצאות בפועל ולא על פי אומדן; האם היקפה של כל תת-יחידת עבודה הוא מוגדר ואינו נתון לפרשנות; האם הקבלן העוסק מקבל תמורה בפועל בעבור כל תת-יחידת עבודה בנפרד; וככל פרק הזמן שבו בוצעה כל תת-יחידת עבודה אינו עולה על שנה – רשימת תנאים זו, שאיננה רשימה סגורה – נראית בעיני נכונה וסבירה לצורך ביצוע הקביעה אם מדובר ב"עבודה ממושכת" אם לאו. (עניין ק. סלאמה לעיל, בפס' 34-33) (ההדגשות אינן במקור ש.ת.); (לאימוץ הפרשנות הנ"ל ע"י ערכאות נוספות בבתי המשפט המחוזיים ראה למשל עמ"נ 62994-01-22 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים (פורסם בנבו, 30.11.2022) (להלן: "עניין ברקת"); עמ"נ (ירושלים) 22833-07-22 מדינת ישראל - רשות המיסים נ' י"ג ביננפלד חברה לבנייה בע"מ (פורסם בנבו, 28.03.2023), (להלן: "עניין ביננפלד"), פס' 18).

42. הוועדה סבורה כי נוכח מכלול הראיות אשר הונחו בפניה בעררים שבכותרת, העוררת אינה מוחרגת מהגדרת "עוסק" שבחוק בשל תחולת ס' 8א' לפקודה. זאת, משום שהעוררת עונה על התנאים אשר קבענו זה מכבר בערר ק. סלאמה ביתר שאת:

42.1. העוררת אינה מדווחת ע"פ שיטת האומדנים אלא לפי ביצוע העבודות בפועל. זאת ניתן ללמוד הן מהדוחות הכספיים, הן מההסכמים כפי שהובא לעיל, והן מהחשבוניות אשר הומצאו כאמור.

42.2. הפרויקטים העיקריים הרלוונטיים לענייננו הם: פרויקט חריש 23 ופרויקט חריש 26 אותם ביצעה עבור קרן פז וכן הסכם המסגרת אשר נחתם מול משהב"ט:

42.2.1. אין חולק כי השלמת ביצוע פרויקט חריש 23 ופרויקט חריש 26, וכן הגדרת משך זמן ההתקשרות עם קרן פז עולה על שנה. יחד עם זאת, בבחינת ההסכמים גופם ניתן להיווכח כי כל פרויקט ופרויקט מורכב משלבי עבודה תחומים רבים, כאשר כל שלב עומד על רגליו הוא, מתומחר בנפרד, כאשר עבור ביצוע יוצאת חשבונית עם סעיף ביצוע נפרד. אין ספק כי ביצוע כל שלב לכשעצמו אינו עולה על שנה.

42.2.2. ע"פ הסכם המסגרת מול משהב"ט משך ביצוע העבודות המוזמנות אינו עולה על שנה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

42.3. התמורה לביצוע העבודות ע"פ ההתקשרויות עם קרן פז נקבעה בהסכמים כתמורה פאושאלית, העבודות אותן אמורה לבצע העוררת מוגדרות בהסכמים כאמור ע"פ שלבי ביצוע, על בסיס התחשבות חודשית כוללת של ביצוע העבודות בפועל. בכל ההסכמים ניתן לראות כי ישנה הלימה גבוהה בין קצב העבודות בפועל לתשלום שמקבלת העוררת עבור ביצוע העבודות.

43. מכל האמור לעיל, הוועדה סבורה כי במקרה דנא העוררת אינה מוחרגת מהגדרת "עוסק" שבחוק בשל ביצוע עבודות ממושכות או בשל תחולת ס' 8א' לפקודה.

44. נעבור כעת לבחינת רכיב הקשר הסיבתי בין ירידת המחזורים בהכנסות העוררת לבין משבר הקורונה.

דרישת הקשר הסיבתי כתנאי בלעדיו אין לקבלת המענק

45. תנאי הכרחי לזכאות לקבלת מענק לפי חוק הסיוע הוא קיומו של קשר סיבתי בין התפשטות נגיף הקורונה לבין ירידת המחזורים של מבקש המענק בתקופת הזכאות הרלוונטית, בשיעורים שונים אשר נקבעו בהוראות החוק. ס' 8(3) לחוק הסיוע קובע:

"ירידת מחזור העסקאות בתקופת המענק נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף covid-19" (ההדגשות אינן במקור ש.ת.)

46. המחוקק היה מוכן להניח כי ירידת המחזורים לכשעצמה מעידה על קיומו של קשר סיבתי. מכאן כי הוקמה למבקשי המענק חזקה הניתנת לסתירה על פיה ירידת המחזורים נגרמה כתוצאה ממשבר הקורונה. מבקש המענק לא נדרש להוכיח באופן פוזיטיבי את הקשר הסיבתי בין ירידת המחזורים לבין משבר הקורונה. ההנחה היא כי המגבלות אשר הוטלו על המשק ע"י ממשלת ישראל, השפיעו במישרין ובעקיפין על ירידת מחזורי העסקאות של העוסק כהגדרתו בס' 7 לחוק (ראה עוד בהקשר זה עמ"נ 12-61-01772 ב.ג. ביטחון הצפון אבטחת מוסדות נ' רשות המסים בישראל (ניתן ביום 3.1.22) (להלן: "עניין ב.ג. בטחון"), בפסקה 35; ערר 21-1133 מאסטר ביף בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 19.5.2021); ערר 21-2153 אבו זהרה למסחר כללי נ' רשות המסים (ניתן ביום 23.2.2022).

47. עם זאת, ומאחר ומדובר בחזקה הניתנת לסתירה הרי שבמקרים שבהם המשיבה מצביעה על ממצאים המעמידים בספק את קיומו של קשר סיבתי, נטל ההוכחה עובר לכתפי העוסק, באופן שעליו להוכיח באופן פוזיטיבי את קיום הקשר הסיבתי (ראו ערר 21-1007 יתד טכנולוגיות נ' רשות המסים, ניתן ביום 8.3.2021; ערר 21-1005 טי ג'את סיסטמס 2006 נ' רשות המסים, ניתן ביום 9.3.2021); ערר 21-1008 תחנת דלק היצירה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 24.3.2021), פסקה 16 להחלטה); ערר 21-1277 נורט'סטאר טכנולוגיות בע"מ נ' רשות המסים, (ניתן ביום 14.10.21) בפס' 18).

48. כך נקבע בהקשר זה בעניין ב.ג. בטחון:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

"העוסק אינו נדרש להוכיח את קיומו של קשר סיבתי זה, ובכלל זאת אין כל דרישה בלשון החוק כי העוסק יציג מסמכים או ראיות לכך. חוק הסיוע הכלכלי למעשה קובע הנחה עובדתית בדבר קיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזורים לבין התפשטות נגיף הקורונה. על כן, ככל שרשות המסים מבקשת לטעון כי תנאי הקשר הסיבתי אינו מתקיים במלואו, עליה מוטל הנטל להצביע על ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי".

49. סוגיית הקשר הסיבתי ונטלי ההוכחה הגיעה כידוע אף לפתחו של בית המשפט העליון, כך קבעה כב' השופטת דפנה ברק ארז **בעניין פודולסקי**:

"...סעיף 8(3) לו קובע, כזכור, תנאי לקבלת המענק, והוא כי הירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס "נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש". 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)."

(בר"מ 7502/22 **רשות המיסים נ' פודולסקי** (פורסם בנבו, 22.01.2023) (להלן: "**עניין פודולסקי**"), פס' 22), (ראה גם בר"מ 2275/23 **אבו זהרה למסחר כללי בע"מ נ' רשות המיסים**, ניתן ביום 23.3.2023; בר"מ 903/23 **הגר רם תשתיות בע"מ נ' מדינת ישראל רשות המיסים** (ניתן ביום 21.06.2023))

50. במקום שבו המשיבה סבורה כי הקשר הסיבתי נשלל, היא **נדרשת להציג תשתית ראייתית לכאורית המבוססת על ממצאים עובדתיים מהימנים אשר יש בה לערער את יסודות הקשר הסיבתי**, אך במקרה שבו הרימה המשיבה את הנטל כאמור, יעבור נטל ההוכחה לכתפי העוסק (עמ"נ 44553-07-22 **אי.וי.אי פרויקטים פיתוח ובניה בע"מ נ' מדינת ישראל**). (פורסם בנבו, 26.02.2023), פס' 8; **עניין פודולסקי לעיל**, בפס' 22 לפסק הדין).

51. בהינתן התשתית הראייתית אשר הונחה בפנינו, הוועדה סבורה כי רכיב הקשר הסיבתי מתקיים במקרה דנא אולם על אף קיומו, הוועדה סבורה כי בנסיבות דנא, ישנו קושי ממשי לקבוע את שיעור ירידת המחזורים אשר מקורו במשבר הקורונה ומכאן גם את גובה המענק לו זכאית העוררת, ומשכך הוועדה סבורה כי יש להורות למנהל במקרה דנא לעשות שימוש בסמכותו לפי ס' 7 לחוק ולבחון את הוצאותיה הקבועות של העוררת על מנת לקבוע את שיעור הפגיעה בהכנסות העוררת אשר מקורן במשבר הקורונה. נפרט להלן את הטעמים העומדים בבסיס החלטתנו:

א. ניתוח הכנסות חודשיות ושנתיות של העוררת

52. בבחינת התפלגות ההכנסות השנתית של העוררת בין השנים 2017-2022 ניתן לצפות כי הכנסות העוררת בשנת הבסיס 2019, היא גבוהה באופן חריג ביחס לשנים שלפניה, וגם ביחס להכנסות העוררת בשנים שלאחר מכן, חריגות זו נצפית גם זמן רב לאחר תום משבר הקורונה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

2022	2021	2020	2019	2018	2017	
18,388,655	8,796,555	14,370,151	46,745,264	13,244,046	7,520,700	סך ההכנסות השנתי
16,535,789	9,142,617	14,167,105	46,528,265	13,285,077	6,468,677	תשומות – שנתי
גידול פי 2	ירידה של כ-40%	ירידה של 70%	גידול פי 3.53	גידול פי 1.76	----- -	שיעור שינוי בהכנסות (שנתי)

53. העוררת נכנסה להקפאת הליכים החל משנת 2017, עד למתן הצו ע"י ביהמ"ש בחודש דצמבר 2019, ומשכך ישנו קושי להעריך מהו היקף ירידת המחזורים ההכנסות המייצגות את "מהלך העסקים הרגיל" של העוררת ממנו ניתן ללמוד על שיעור ירידת המחזורים אשר נגרם כתוצאה ממשבר הקורונה. מכאן, שהקשיים העיסקיים - כלכליים של העוררת החלו שנים רבות לפני פרוץ משבר הקורונה.

54. במבט שנתי ניתן לצפות כי ישנה ירידת הכנסות **שנתית** בשנים 2020-2021, וכי גם לאחר תום משבר הקורונה בשנת 2022 העוררת לא הצליחה לשוב להיקף ההכנסות אשר נצפה בשנים שלפני המשבר. לכך יש להוסיף, כי ההכנסות העוררת בשנת 2023 היו נמוכות במיוחד ועמדו על סך של 4,633,184 ₪, בעקבות מעורבות לכאורה של מנכ"ל העוררת בפרשה פלילית – עובדה אשר הביאה להפסקת פעילות העוררת בשנת 2023 (ראה דברי ב"כ העוררת **פרוטוקול הדיון השלישי לעיל**, עמ' 2 שורות 27-33).

55. מכל המובא לעיל, ניכר כי הכנסות העוררת בשנים 2017-2023 אינן מייצגות את מהלך העסקים הרגיל של החברה, כל שנה והנסיבות העומדות בצדה. כנגזרת לכך, יש קושי ממשי לקבוע מהם מחזורי הבסיס המייצגים את מהלך העסקים הרגיל של העוררת, ומכאן גם את גובה המענק בהתבסס על הנוסחה הקבועה בחוק.

ב. תנודתיות בהכנסות העוררת

56. בחינת התפלגות ההכנסות של העוררת במשך חודשי השנה ולאורך השנים הנצפות מראה כי הכנסות העוררת הינן תנודתיות, וכי אין מגמה יציבה של הכנסות לאורך חודשי השנה במשך השנים שנבחנו להלן:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים



57. הכנסות העוררת לאורך חודשי השנה תנודתיות ללא כל מגמה יציבה הנצפית לאורך השנים. תנודתיות נצפית זאת, מעוררת חשש לאקראיות בנתוני ההכנסות ומקשה אף היא לקבוע מהו שיעור ירידת המחזורים של העוררת אשר נוצר בעקבות משבר הקורונה.
58. וועדות הערר דנו רבות במקרים מסוג זה וקבעו בין היתר כי במצב דברים זה יש מקום לערוך חישוב חלופי לתקופת הבסיס, כדי לחתור לחישוב מענק אמת אשר מגשים את התכליות העומדות בבסיס חוק הסיוע, קרי - מתן פיצוי בגין השפעת משבר הקורונה ולא עקב עצם קיומו של פער בין תקופת הבסיס לתקופת המענק (ראה למשל החלטת וועדת הערר בערר 1026-21, **נתי זיו - סטודיו זיו בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 5.5.2021; וכן החלטת בתי המשפט המחוזיים בעמ"נ 48298-11-21 **מאגמה ישראל פרוייקטים בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 12.06.2022) (להלן: "**עניין מאגמה**") בפס' 77), עניין סלטי לעיל; לעניין סמכות וועדת הערר לקבוע מחזורים חלופיים ראה בנוסף קביעת ביהמ"ש העליון בבר"מ 3786/24 **א.א.א. הנדסה בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 20.6.2024, וכן בר"מ 7656/23 **יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 6.11.2023).
59. במקרה אחר קבעה כב' השופטת הוד:

"כאמור, מצאתי, כי התנודתיות בהכנסות המערערת מצדיקה קביעת תקופת בסיס חלופית, **בשים לב לכך שאין מדובר בתנודות קבועות כשל עסק עונתי**. לפיכך, יש לבחון את זכאות המערערת לפי חישוב ממוצע בשנת הזכאות אל מול חישוב ממוצע בשנת הבסיס. יש בחישוב זה כדי לנטרל, ככל האפשר, את השלכות התנודתיות בהכנסותיה. כאמור, במסגרת החישוב האמור אין לכלול את החלק מההכנסות שהתקבלו בחודש ינואר 2019 אשר שהיו אמורות להתקבל בשנת 2018." (ההדגשות אינן במקור ש.ת.) (עניין סלטי לעיל, פס' 69).

60. הנה כי כן, לכאורה במקום שבו התנודתיות בהכנסות העוררת אינן מבטאות מגמתיות כלשהיא הן לאורך השנים, הרי שעל פניו נדרש היה לחשב את זכאות העוררת למענקים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בהתבסס על מחזור בסיס חלופי, בדומה לחישוב המענקים בעניין סלטי לעיל (ראה והשווה הקביעה בעמ"נ 21078-10-22 פלוקטקס בע"מ נ' רשות המיסים, (ניתן ביום 27.8.2023), בפס' 21 (להלן: "עניין פלוקטקס")) באופן אשר מגשים ביתר שאת את התכליות העומדות בבסיס חקיקת חוק הסיוע.

61. המקרה שבפנינו הוא מקרה חריג בו תקופות הבסיס והזכאות אינן משקפות מהימנה את הפגיעה בהכנסות העוררת בעקבות משבר הקורונה וכל שכן, את גובה המענקים להם זכאית העוררת. מעבר לתנדטיות המאפיינת את דיווחי העוררת לא ניתן לערוך חישוב חלופי על דרך ממוצע, נטרול הכנסות או השוואה לדיווחים לפני או אחרי משבר הקורונה. חרף קביעתנו בדבר קיומו של קשר סיבתי והשפעה של משבר הקורונה על הירידה במחזור העסקאות, במקרה דנא לא ניתן לקבוע מהם מחזורי הבסיס המהווים את מהלך העסקים הרגיל של העוררת, ומכאן גם את גובה המענקים.

ג. הפסקת ההתקשרות עם הלקוחה העיקרית - קרן פז

62. סלע המחלוקת העיקרי בין הצדדים נגע לנסיבות בעטיין הופסקה ההתקשרות עם הלקוחה העיקרית, קרן פז במהלך המחצית השניה של שנת 2020. מחד, העוררת טענה כי ההתקשרות עם קרן פז צפויה היתה להמשך שנים רבות, ומן העבר השני המשיבה טענה כי ההתקשרות עם קרן פז פסקה מטעמים עיסקיים אשר אינם קשורים במשבר הקורונה וכי הפסקת ההתקשרות עם העוררת במחצית השניה של שנת 2020, נבעה מסיוס ביצוע פרויקטים כמתוכנן מראש.

63. מן העדות והמסמכים אשר הובאו בפנינו עולה כי החל מתחילת שנת 2020, קרן פז פעלה לרכישת זרוע ביצועית עצמאית על מנת שתבוא בנעלי העוררת לביצוע פרויקטים. במקביל לכך, הסתיימו מספר פרויקטים גדולים אותם ביצעה העוררת (נספח ח' לכתב התשובה).

64. בתצהיר מנהל קרן פז תוארו הנסיבות להפסקת ההתקשרות עם העוררת:

"בתחילת שנת 2020 עם התפרצות מגפת הקורונה עלה מחדש הצורך העסקי של החברה להקים את זרוע הביצוע של החברה. מגפת הקורונה הציפה לא מעט חששות לגבי ענף הביצוע בנדל"ן כגון: בעיות בשרשרת אספקה, עובדים, לו"ז, התייקרויות ועוד. לאור זאת במאי 2020 החברה רכשה מכונס נכסים את חברת אורתם סהר בעלת סיווג קבלני ג-5 הגבוה ביותר.

בעקבות רכישת אורתם סהר החליטה החברה לצמצם את ההתקשרות עם חברתך כל שבספטמבר 2020 הודיעה החברה לחברתך על הפסקת הפעילות והעברת ביצוע הפרוייקטים לביצוע עצמי באמצעות אורתם סהר." (תצהיר מר אבי מאור מנהל קרן פז מיום 23.5.2023 והמכתבים הנלווים לעוררת מיום 18.8.2022, ומיום 7.9.2022, נספח ט' לכתב התגובה לכתב התשובה)



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

65. בעדות אשר מסר מנהל קרן פז מר אבי מאור, פרט כי ההחלטה על הפסקת ההתקשרות עם העוררת נבעה משיקולים עיסקיים אשר הבשילו בתקופת משבר הקורונה:

"כשהחלה הקורונה, ובמיוחד כשהיא חצתה את היבשת והגיעה לאירופה, והתחלנו לראות את הדברים שקורים באיטליה, ואחרי זה, לא בדקתי עד כדי כך, אני חושב שהיא פרצה בנוב' 2019 בסין, הגיעה לאירופה באמצע פב', הבנו שאנחנו הולכים כאן לאירוע מאוד מאוד משמעותי כחברה, והבנו שיש לנו אלפי מאות חוזים, גם עם דיור למשתכן, שבהם יש לנו התחייבות למועדי מסירה, וידענו שהנושא של ביצוע ועמידה בזמנים לצד האתגרים המשמעותיים, היום זה גם חוכמה שבדיעבד, אני יכול הלגיד בדיעבד שלולא זה היינו היום בקטסטרופה/טוטלית, הבנו שאנחנו הולכים לחוות קשיים, בבעיות של שרשרת האספקה, של כוח אדם, וידענו שצריך להיכנס למוד עבודה אחר, ביצוע, למוד של משמרות כפולות וכו'. את זה לא יכלנו לעשות כאשר אנחנו קשורים עם קבלן, טוב ככל שהוא יהיה, והוא היה קבלן טוב עבורנו וסידור מעולה – אני אומר את זה כאן ועכשיו." (פרוטוקול הדיון השני לעיל, בעמ' 3-2 שורות 19-36, 1-2)

ובהמשך:

"היה רגע שיצר את האקשן, אקשן אייטס, אנחנו הבנו, הבנו שאנחנו הולכים להתמודד עם אירוע גדול, משמעותי, והדרך שאנחנו בחרנו בה זה לקחת את גורלנו בידנו, ולהיכנס לעולם ביצוע, שנמנענו לעשות את זה במשך שנים, למרות שתמיד היתה אפשרות. ידענו שאם נצטרך לעבוד בלילות, לצמצם את פיגורי הזמנים, היום אני חווה אותם על בשרי, אני צריך לנייד עובדים מאתר אחד לאחר, רק אם אני זרוע ביצועית של עצמי אני יכול להתמודד עם האירוע הזה, ואף אחד לא הבין כמה זמן הקורונה הזאת הולכת להיות וכמה זמן היא תלך. אז מה קרה? אנחנו עוקבים אחרי זה, הכול ידוע לנו כאנשי מקצוע, ואכן איפהשהו, אני לא זוכר בדיוק, אבל כשהתחלתי לחפש ושאלו אותי מתי, ראיתי את המייל הראשון כשהתחלנו להניע את התהליך, זה היה ב-8 למרץ, כשפנינו לאותו גורם שהציע את האופציה של רכישה של חברה קבלנית, בסוף זה הסתיים במאי, הקורונה, סגרים וכו', אבל לא עשינו שום פעולה אקטיבית בנושא של רכישת זרוע ביצועית לפני שהבנו שיש לנו אירוע מז'ורי לפנינו שמצריך מענה, והמענה שבחרנו בו זה לקחת את גורלנו בידנו ולבצע את כל הפרויקטים שאנחנו אמורים לבצע ולספק את הדירות לדיירים בעצמנו, וזה הסיפור." (פרוטוקול הדיון השני לעיל, בעמ' 3 שורות 9-25)

66. העד תאר כי אמנם הדיונים האסטרטגיים בדבר רכישת זרוע ביצועית החלו משנת 2015, אך קרן פז לא נקטה בכל צעד עד לפרוץ משבר הקורונה בעולם, כאשר רק החל מחודשים פברואר-מרץ 2020 החלה החברה הלכה למעשה להתעניין ברכישה כאמור (שם, עמ' 5 שורות 9-5).

67. הוועדה התרשמה ממהימנותו של העד ומצאה טעם רב בהסברים אשר נתן לוועדה, ובכלל זאת גם לסיבה בגינה הופסקה ההתקשרות עם העוררת, קרי משבר הקורונה אשר הציף את הצורך לשקול שיקולים עיסקיים נוספים שלא היו רלוונטיים עד אז.

68. מן המובא לעיל, ומפאת היותה של קרן פז לקוחה מרכזית של העוררת, הרי שלהפסקת ההתקשרות עמה היתה השפעה משמעותית על הכנסות העוררת בשנים 2020-2021. יודגש בהקשר זה, כי הפסקת ההתקשרות עם קרן פז החלה אך בחודש ספטמבר 2020 (ראה תצהיר מר אבי מאור כפי שהובא לעיל).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

69. מכל הטעמים אשר הובאו לעיל, הוועדה שוכנעה כי למשבר הקורונה היתה השפעה על הירידה בהכנסות העוררת, אולם אין בידיה לקבוע מהו שיעור ירידת מחזורי העוררת וזאת מן הטעמים אשר פורטו לעיל: מחזור בסיס חריג בהיקפו בשנת 2019; הליכי חדלות פרעון אשר החלו שנים רבות לפני פרוץ משבר הקורונה; משבר נוסף אשר פקד את העוררת בשנת 2023; האופי התנודתי אשר נצפה לאורך השנים בהכנסות העוררת.

סמכות המנהל לבחון הוצאות קבועות לפי ס' 7 לחוק

70. אמנם דרך המלך לקביעת הזכאות של העוסק למענק מכוח חוק הסיוע היא הנוסחה אשר קבועה בחוק. עם זאת, ייתכנו מקרים שבהם חישוב גובה המענק ע"פ הנוסחה יוצר עיוות, ומביא לכך שהמענק אשר ניתן אינו בא בגדר "מענק אמת". דוגמה לכך היא במקרה שבו גובה המענק עולה משמעותית על גובה ההוצאות הקבועות של העוסק (עניין אינקווגניטו לעיל, בפס' 31-36 וכן בפס' 45-46; ערר 2562-22 אנוס פאשן נ' רשות המיסים, ניתן ביום 6.7.2023, בפס' 50-52; ערר 1431-21 הקשר הישראלי תיירות נ' רשות המיסים (ניתן ביום 7.4.2022) ערר 2254-21 סקופוס וורלד טרבל בע"מ נ' רשות המיסים (ניתן ביום 19.2.2023); ערר 1402-22 מ.ק.ת.ש קונסלטינג בע"מ נ' רשות המיסים (ניתן ביום 19.10.2022) (פסקאות 29-34).

71. בהקשר זה נקבע בעמ"נ 37303-02-22 בסמרקט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל (ניתן ביום 2.6.2023) (להלן: "עניין בסמרקט") כי:

"בהקשר הרחב יותר יש להעיר כי החוק, שמטרתו לסייע לעוסקים הנאלצים להוציא הוצאות קבועות חרף הירידה או ההפסקה בפעילות בתקופת הקורונה, כגון דמי שכירות, חשבונות חשמל ומים, לא רק שאינו כולל הגדרה של הוצאות קבועות, אלא שנוסחת המענק אף היא אינה מתייחסת באופן מפורש להוצאות אלו, אלא לתשומות השוטפות כפי שדווחו למע"מ (במכפלת 0.9) והוצאות השכר הנחסכות וביחס בינו לבין המחזור השנתי בשנת 2019, כאשר מקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות נגזר מכך (המקדם הוא 1 פחות היחס האמור).

ולמרות זאת, כמו הוועדה, אף אני איני סבור כי קיימת מניעה לבחון את גובה הוצאותיו הקבועות של העסק הספציפי. בחינה זו עשויה להיות רלוונטית לאור הצורך בקיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזורים ובין משבר הקורונה, כמו גם לאור מטרת החוק, הנלמדת הן משמו והן מדברי ההסבר להצעת החוק (ראו בעניין זה הניתוח המפורט שערכה ועדת הערר בערר 1750-21 אינקווגניטו נ' רשות המיסים [פורסם בנבו] (13.2.2022)), לסייע לעוסקים הנאלצים להוציא הוצאות קבועות חרף הירידה בפעילות בשל הקורונה. בחינה זו יכולה להיות רלוונטית גם בשל הסמכות הנתונה למנהל לשנות את מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות... (עניין בסמרקט לעיל, בפס' 17-18)

72. כפי שהובא לעיל במקרה דנא, הוועדה סבורה כי על המנהל לעשות שימוש בסמכותו ולבחון את הוצאותיה הקבועות של העוררת, על מנת לבסס את רכיב הקשר הסיבתי ובחינת שיעור ירידת המחזורים אשר מקורה במשבר הקורונה – זאת בהלימה לתכלית החקיקה העומדת בבסיס המענקים דנא.



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

סוף דבר

73. העררים לתקופות הזכאות מרץ אפריל, ומאי יוני לשנת 2021 נדחים בזאת.
74. יתר העררים שבכותרת יוחזרו למנהל על מנת שהלה יעשה שימוש בסמכותו לפי ס' 7 לחוק ויבחן הלכה למעשה את הוצאותיה הקבועות של העוררת, לצורך קביעת גובה המענקים.
75. לאור השבת חמשת עררים לשלב ההשגה לצורך בחינת גובה המענק תוך דחיית טענות המשיבה בדבר היעדר זכאות למענקים ומנגד, דחיית העררים לתקופות הזכאות מרץ אפריל, ומאי יוני לשנת 2021, האיחורים בהגשת ההשגות והתנהלות הצדדים בעררים אלו, לא מצאנו לנכון לפסוק הוצאות לטובת מי מהצדדים.

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

ניתנה היום, ו' אלול תשפ"ד, 9 בספטמבר 2024, בהעדר הצדדים.

אילן עזרא, רו"ח, רו"ח
חבר

תמר שטיינר, עו"ד
יו"ר הוועדה