



## מדינת ישראל

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

עררים 1238-22 1239-22

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

עציון, הנדסת חשמל בעמ מס' 510540685  
ע"י ב"כ מר רמי אריה

העוררת:

#### נ ג ד

רשות המסים - היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות  
רחוב בן גוריון 38 רמת גן  
דוא"ל: [corona.ararim@taxes.gov.il](mailto:corona.ararim@taxes.gov.il)

המשיבה:

#### החלטה

1. העררים שלפנינו מעלים לדיון שלוש סוגיות עיקריות: החרגתה של העוררת מזכאות למענק לנוכח ביצוע עבודות הנמשכות מעל שנה, שאלת קיומו של קשר סיבתי (בין התפרצות מגפת הקורונה לבין הירידה שנרשמה בהכנסות העוררת במהלך תקופות הזכאות), וההשלכות הנובעות מהאיחורים שחלו בקבלת החלטותיה של המשיבה על עניינים אלו.

#### רקע דינוני

2. העוררת היא חברה פרטית המתמחה בעבודות חשמל, ייצור לוחות בקרה חשמלאים, גנרטורים והגנה קתודית.
3. בימים 27.1.21 ו-23.5.21 הגישה העוררת בקשות למענקים עבור תקופות הזכאות נובמבר-דצמבר 2020 (בסכום של 386,411 ₪) ומרץ-אפריל 2021 (בסכום של 85,725 ₪) לפי חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התשי"ף-2020 (להלן – "החוק").
4. עבור תקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020 קיבלה העוררת מקדמה בסך 231,847 ₪.
5. בימים 27.5.21 ו-28.5.21 דחתה המשיבה את בקשותיה של העוררת, בנימוק כי היא מוחרגת מזכאות למענק מאחר שבחישוב הכנסתה חל סעיף 8א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] בשל עבודה מתמשכת שמשך ביצועה מעל שנה, כך שהיא אינה עונה על ההגדרה בחוק של המונח "עוסק". בנוסף לכך קבעה המשיבה כי מחזורי ההכנסות של העוררת תנודתיים ביותר וכי חלה עלייה בהכנסותיה בשנת 2020 בהשוואה לשנת 2019, ומכאן שלא מתקיים קשר סיבתי בין התפרצות הקורונה לבין הירידה בהכנסות שנרשמה בתקופות הזכאות.
6. ביום 29.6.21 הגישה העוררת השגות ביחס להחלטות המשיבה לדחות את בקשותיה.
7. ביום 9.1.22 החלטה המשיבה לדחות את השגותיה של העוררת (כ-194 ימים לאחר שהוגשו). בהחלטותיה בהשגות שבה המשיבה על הנימוקים שצינו בהחלטותיה לדחות את



## מדינת ישראל

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

- הבקשות, וכן ציינה כי בהתאם לטבלה שצירפה העוררת להשגה שהגישה, קיים מספר רב של פרויקטים שמשך ביצועם עולה על שנה. בנוגע לסוגיית הקשר הסיבתי, שבה המשיבה על טענתה כי הכנסותיה של העוררת, כמו גם הערך המוסף של החברה, עלו במידה ניכרת בשנת 2020 בהשוואה לשנת 2019, וכי הכנסותיה בתקופות הסגרים השונות בשנת 2020 היו גבוהות יותר מהכנסות בתקופות המקבילות בשנת 2019 (שבהן לא חלו סגרים ומגבלות).
8. מכאן העררים שלפנינו, שאותם הגישה העוררת ביום 23.2.22.
9. מכיוון שלעררים שהוגשו לא צורפו אסמכתאות, הודיעה הוועדה לעוררת ביום 24.2.22 כי באפשרותה, לפני משורת הדין, לצרף אסמכתאות לתמיכה בטענותיה. בעקבות החלפת בא כוחה המייצג ביקשה העוררת ארכה להגשת האסמכתאות, ולאחר שזו ניתנה ביום 3.3.22, הגישה ביום 31.3.22 כתב המצאת מסמכים והבהרות, שבמסגרתו אף הרחיבה בצורה ניכרת את טענותיה ואת נימוקי העררים.
10. ביום 12.7.22, לאחר שהוגשו כתב תשובה וכן תגובה לתשובה מטעם העוררת, התקיים דיון בעררים.
11. בסיום הדיון שנערך התבקשה המשיבה להעביר את עמדתה ביחס להצעת הוועדה לצדדים (ראו פרוטוקול הדיון, עמ' 15). המשיבה ניצלה הזדמנות זו, שבה הודיעה כי אין בידה לקבל את ההצעה, על מנת להעלות מחדש את טענותיה השונות בצורה מרחיבה. בתגובה לכך ביקשה העוררת ביום 27.7.22 שלא להתייחס לטענות שהוסיפה המשיבה בתגובתה, אך לשם הזהירות הוסיפה את תגובתה המפורטת לטענות אלו.

### טענות הצדדים

#### עיקר טענות העוררת בכתב הערר (כתב המצאת מסמכים והבהרות)

12. העוררת טוענת תחילה כי בהתאם לסעיף 20(א)(1) לחוק היה על המשיבה לתת את החלטותיה בהשגות בתוך 120 ימים ממועד הגשתן, אולם במקרה זה קיבלה את החלטותיה באיחור תוך חריגה של 72 ימים ממסגרת הזמנים שקבע המחוקק. לטענת העוררת, איחור זה רב ומשמעותי עומד בסתירה לתכלית המענק, שהיא להעניק לעסקים שהכנסותיהם נפגעו סיוע מהיר לצורך תשלום הוצאותיהם הקבועות. העוררת טוענת כי מאחר שהמחוקק אינו משחית מילותיו לריק אין לראות במועד שנקבע בחוק כהמלצה לא מחייבת, ומכאן שלא ניתן להתייחס למועד זה כאל מועד מנחה בלבד. העוררת מפנה למספר פסקי דין שניתנו בהקשר זה, ובכלל זאת לפסק הדין בעמ"נ (חיפה) 27710-06-121 ב.ג. ביטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המיסים בישראל (3.1.22) (להלן – פס"ד ב.ג. ביטחון). לפיכך טוענת העוררת כי יש לקבל את הערר על הסף.
13. לגוף החלטות טוענת העוררת כי היא מתקשרת עם לקוחותיה באמצעות שלוש דרכים עיקריות: מכרזים פומביים, מאגרי מכרזים, ופנייה ישירה ללקוחות. לטענתה, ההתחשבות בינה לבין לקוחותיה נערכת על בסיס חודשי בהתאם לעבודה שבוצעה בפועל ולפי כתיבי כמויות וחשבונות מאושרים על ידי מזמין העבודה. העוררת מוסיפה כי



## מדינת ישראל

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

- הפרויקטים שהיא מבצעת, רובם ככולם, אינם נמשכים מעל לשנה, ומכאן שסעיף 8א לפקודת מס הכנסה אינו חל לגביה.
14. בנוסף לכך טוענת העוררת כי ירידת המחזורים שנרשמה בהכנסותיה בשנת 2020 בהשוואה לשנת 2019 נגרמה אך ורק בשל הקורונה. בעניין זה מבקשת העוררת להפנות לירידה שחלה במחזורי ההכנסות שלה החל מחודש נובמבר 2020 ועד לחודש יוני 2021. לטענתה, החל מפרוץ מגפת הקורונה במרץ 2020 חלה האטה משמעותית בפעילותה, אולם עד לחודש אוקטובר 2020 עוד נגבו על ידה כספים בגין פרויקטים שהסתיימו קודם לכן, ולפיכך ההאטה באה לידי ביטוי רק החל מחודש נובמבר 2020 ואילך.
15. העוררת טוענת כי בעקבות מגפת הקורונה פרויקטים שביצעה בוטלו, מכרזים נעצרו, עבודות אחרות נדחו לתקופה ארוכה, והיא התבקשה להעניק הנחות מיוחדות ללקוחותיה חרף התקשרויות חוזיות. העוררת מוסיפה כי היא נאלצה להוציא עובדים לחל"ת ולפטר עובדים אחרים. העוררת צירפה מכתבים ומסמכים שונים לצורך תמיכה בטענה זו.

#### עיקר טענות המשיבה

16. המשיבה טוענת כי מבדיקת הפרויקטים המבוצעים ע"י העוררת עלה כי קיימים אצלה לפחות ארבעה פרויקטים שנמשכו מעל שנה, ולפיכך היא מוחרגת מהגדרת "עוסק" בהתאם לחוק. לטענת המשיבה, המחוקק בחר להחריג מהגדרת עוסק את כל מי שמחויב לדווח לפי סעיף 8א לפקודת מס הכנסה, בין אם הוא עשה כך בפועל אם לאו. המשיבה מוסיפה כי מדובר בסעיף חובה שאינו נתון לבחירת העוסק. לטענתה, המבחן הקובע בעניין זה הוא משך ביצוע העבודה ולא אופן ביצוע התשלומים וההתחשבנויות.
17. המשיבה מוסיפה כי מסקנה אחרונה זו נכונה גם מבחינה מעשית, שכן לא ניתן לדרוש ממנה לבצע בדיקה פרטנית ודקדקנית לגבי כל עוסק המבצע עבודה ממושכת, לבחון כל עסקה שלו על רכיביה ופרטיה, ובדיוק על מנת למנוע סרבול מעין זה, החותר תחת תכלית היעילות והמהירות שבבסיס החוק, קבע המחוקק החרגה גורפת הכוללת גם את מי שחלק מהכנסותיו חוסות תחת סעיף 8א לפקודה.
18. לטענת המשיבה, עוסקים מסוג זה הוחרגו מאחר שהנזק שנגרם להם משתקף לכל היותר בדחיית הכנסות, שכן את התשלום בגין הפרויקט הם מקבלים לאורך חיי הפרויקט, כפי שנקבע מראש, כך או אחרת. המשיבה מוסיפה כי גם אם היתה דחייה כזו או אחרת של העבודות בעקבות הנגיף, אין הדבר פוגע בהכנסה מהפרויקט ואינו מונע את השלמתו.
19. המשיבה טוענת כי מסקנה אחרונה זו נכונה גם בעניין העוררת שלפנינו, שמציינת בעצמה כי הפרויקטים שעבדה עליהם הסתיימו, נדחו או הוקפאו, וכלל לא העלתה טענה של ביטול עבודות שהוזמנו.
20. לעניין סוגיית הקשר הסיבתי, המשיבה חוזרת ומפנה לאינדיקציות שציינה במסגרת החלטותיה שלעיל, שלפיהן חלה עלייה בהכנסות העוררת ובערך המוסף שלה בשנת 2020 בהשוואה לשנת 2019, וכי גם הכנסותיה בתקופות הסגרים השונות היו גבוהות יותר מאשר בתקופה המקבילה בשנת 2019. בנוסף לכך שבה המשיבה וטוענת כי הכנסותיה של העוררת



## מדינת ישראל

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

- הן תנודתיות ביותר, ומכאן ייתכן שהירידה בהכנסות שנרשמה בשנת 2020 נרשמה מסיבה זו ומקורה אינו בהכרח מהשפעת מגפת הקורונה.
21. המשיבה מוסיפה כי פרויקט גדול של העוררת מול חברת "רציו" (שמשך ביצועו עולה על שנה) הסתיים בחודש ינואר 2021 ועשוי להיות הגורם העיקרי לירידה בהכנסות החברה בחודשים מרץ-אפריל 2021.
22. בנוגע לטענה המקדמית שהעלתה העוררת, שלפיה יש לקבל את הערר על הסף לנוכח האיחור שחל בקבלת החלטה בהשגה, 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 ביודעין, לנוכח ההשלכות חסרות התקדים של מגפת הקורונה. 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.
23. בנוסף לכך טוענת המשיבה בהקשר זה כי המחוקק קבע פתרון אחר לעיכוב האפשרי במתן החלטות בדמות הענקת מקדמות על חשבון המענק (כפי שניתנו לעוררת במקרה שלפנינו), וכי העוררת לא הראתה כי נגרם לה נזק כתוצאה מקבלת החלטות באיחור, ואף לא השיבה את המקדמות שקיבלה, על אף שנדרשה לעשות כן. בהמשך לכך נטען כי ניתן לרפא את הפגם שבאי קבלת החלטה במועד באמצעות סנקציות חלופיות, כגון פסיקת הוצאות.

#### עיקר טענות העוררת בתגובה לתשובה

24. העוררת מבקשת לדחות את טענותיה השונות של המשיבה בנוגע לאיחור שחל בקבלת החלטה בהשגות. לטענתה, המשיבה לא התייחסה כלל לפסק הדין שניתן בפרשת ב.ג. ביטחון, על אף שמדובר בפסק דין מנחה של בית המשפט המחוזי. כמו כן מבקשת העוררת לדחות את הטענה כי היה עליה להגיש ערר מיד עם חלוף המועד שנקבע לכך, שלטענתה מנוגדת להוראות החוק ואינה מעשית, בהיעדר נימוקים להחלטה בהשגה. העוררת מוסיפה כי קבלת טענה זו היתה מביאה להצפת ועדות הערר בעררים רבים שלא כדין ושלא לצורך.
25. בנוסף לכך התייחסה העוררת לטענת המשיבה שלפיה אין להעניק לה סעד בגין האיחור במתן החלטה מאחר שנמנעה מהשבת המקדמות שקיבלה. בעניין זה טענה העוררת כי מדובר בשני עניינים נפרדים ושונים, וכי ככל שהמשיבה סבורה כי עליה להשיב את המקדמות היה באפשרותה לנקוט מולה בהליכי גבייה.
26. לגופו של עניין טוענת העוררת כי אין להחריג אותה מהגדרת עוסק, שכן היא ערכה את דוחותיה לפי ההכנסות שהתקבלו בפועל ולא לפי אומדנים, כך שאין לומר שבחישוב הכנסתה חל סעיף 8א לפקודת מס הכנסה. העוררת מפנה למספר החלטות של ועדת הערר שבהן נקבע כי ההוראה המחריגה בעניין זה רלוונטית רק כאשר מדובר בעבודה העשויה



## מדינת ישראל

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

- מקשה אחת ואינה ניתנת לחלוקה לתתי יחידות עבודה נפרדות, וכי יש להבחין בין קבלנים המבצעים עבודה לפי הסכם פאושלי (שבו התמורה הכוללת נקבעת מראש בהסכם) לבין קבלנים המבצעים עבודה על בסיס כתבי כמויות, כך שהיא מתומחרת לפי היקפי הביצוע.
27. העוררת טוענת כי היא סקרה בהרחבה בהשגה ובערר את שיטת ההתחשבות שלה מול לקוחותיה, והציגה הסכמים ומסמכי התחשבות חודשיים המעידים כי התמורה בגין שירותיה מבוססת על התחשבות חודשית בהתאם ליומני עבודה. לטענתה, המשיבה לא חלקה על מידע זה, אלא ביקשה לסמוך את טענותיה על עמדתה הכללית שכבר נדחתה ע"י ועדות הערר בהחלטות הקודמות, כאמור.
28. העוררת טוענת כי בניגוד לטענת המשיבה, היא ציינה בהשגה שהגישה פרויקט אחד בלבד שעליו דיווחה במסגרת סעיף 8א לפקודה, ושמשיך העבודות בו עולה על שנה (בתי זיקוק באשדוד), המבוסס על הסכם מסגרת שנחתם בחודש אפריל 2018 ומעת לעת מוארך. העוררת מוסיפה כי גם בהסכם מסגרת זה נכתב במפורש כי ההתחשבות תבוצע באופן חודשי בהתאם לכתבי כמויות והמחירים הקבועים בהסכם, וכי היא הגישה חשבונות עבור כל חודש בצירוף יומני עבודה, כך שההתחשבות בוצעה מדי חודש ולא על סמך אומדנים. העוררת אף צירפה מכתב ממנכ"ל לקוח זה המעיד לטענתה על הנזק שנגרם לה בפרויקט זה כתוצאה ממשבר הקורונה שחייב הפחתת 10% ממחיר הסכומים שסוכמו.
29. בנוסף לכך טוענת העוררת כי קיימים פרויקטים שהיא מבצעת התלויים בשלבי התקדמות של קבלנים אחרים, שרק לאחריהם היא יכולה לחדש את עבודותיה, וגם מטעם זה לא ניתן לומר כי מדובר בפרויקט שארך מעל שנה, מאחר שבמרביתו היא נאלצה להמתין לקבלן אחר. העוררת מוסיפה כי גם כשמדובר בפרויקט ארוך טווח, שירותיה אינם נוגעים לפרויקט בכללותו אלא מתמצים בעבודות חשמל לפי הצורך ובהתאם להתקדמות הפרויקט, כך שגם מסיבה זו אין לומר כי מדובר בעבודה מתמשכת שסעיף 8א חל בעניינה.
30. העוררת טוענת כי דחיית הכנסות כמוה כאובדן הכנסות, שכן בזמן שבו היא נתנה שירות ללקוח אחד היא לא יכולה היתה לתת שירות ללקוח אחר, ואלמלא העיכובים בפרויקטים שאירעו כתוצאה מהקורונה היא יכולה היתה לסיים את הטיפול בלקוח אחד ולקבל לקוח נוסף באותה תקופת זמן נתונה. לטענתה, בשל הדחייה והתארכות הפרויקטים נוצר מצב של ואקום בהכנסות בשל הקושי בקידום פרויקטים חדשים, ובו בזמן היא נאלצה להמשיך ולשאת בהוצאות קבועות. יתרה מכך, התקדמות העבודה בפרויקטים קיימים נעצרה כך שהיא לא היתה יכולה לגבות הכנסות, ומאידך היא המשיכה לשלם משכורות לעובדיה ולשאת בהוצאות משמעותיות. לפיכך טוענת העוררת כי מאחר שהכנסותיה נפגעו בתקופת הזכאות והיא לא קיבלה כספים, אין נפקות להכנסות שתקבל בעתיד.
31. בנוסף לכך טוענת העוררת כי אלמלא הקורונה הכנסותיה היו אמורות להיות גבוהות יותר באופן משמעותי, היות וביום 28.12.20 הועלתה רמת הסיווג הקבלני שלה ל-א5.
32. לעניין טענת המשיבה בדבר היעדר קשר סיבתי, העוררת טוענת כי המשיבה לא התייחסה לטענות שהעלתה בערר ולמסמכים התומכים שצירפה בעניין, ובכלל זאת לטענתה כי



## מדינת ישראל

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

- ההגבלות שהוטלו על עובדי הממשלה ושלוחותיה פגעו בהוצאת מכרזים חדשים, וכן לירידה שחלה בהכנסותיה החל מחודש נובמבר 2020.
33. בנוגע לטענת המשיבה שלפיה מחזורי ההכנסות והערך המוסף שלה עלו בשנת 2020 (בהשוואה לשנת 2019), העוררת טוענת כי בחינת שיחור ירידת המחזורים והזכאות למענק מבוססת על השוואה דו-חודשית בין תקופת הזכאות לתקופת הבסיס, ואין כל אזכור לבחינה שנתית של המחזורים. לטענת העוררת, המחוקק ביקש לפצות עסקים שחוו ירידה נקודתית במחזור ההכנסות שלהם לכל תקופת זכאות בנפרד וללא קשר לתקופות זכאות נוספות או להכנסתם השנתית, כך שיש לראות בכל תקופת זכאות עומדת בפני עצמה.
34. לעניין טענת המשיבה לעלייה בהכנסותיה בתקופות הסגרים, העוררת טוענת כי ההכנסות נרשמות בעת קבלת התגמול מהלקוחות ובהתאם להסדר התשלומים עמו, וכי בתקופת הסגרים הראשונים היא גבתה כספים בגין עבודות שבוצעו קודם לכן, כך שהירידה בהכנסות משתקפת רק החל מחודש אוקטובר 2020 ואילך.
35. לבסוף מבקשת העוררת לדחות את טענת המשיבה כי הירידה במחזורי הפעילות שלה נבעה מסיום פרויקט עם הלקוח "רציו". לטענתה, כאשר מסתיים שלב מסוים בפרויקט או כאשר הוא מגיע לסיום בכללותו, היא עוברת לעבוד על השלב הבא או על פרויקטים חדשים, כך שקיימות המשכיות בפרויקטים ובהכנסות.

### דיון והכרעה

36. נקדים ונציין כי לאחר שבחנו את טענות הצדדים, את המסמכים שצורפו ואת המצב המשפטי, הגענו למסקנה כי דין העררים להתקבל (באופן חלקי), מהסיבות שיפורטו להלן.
37. בטרם נבחן את החלטות המשיבה לגופן ואת הנימוקים שהועלו בהן, יש להידרש לטענתה המקדמית של העוררת בנוגע לאיחור שחל בקבלת החלטותיה של המשיבה בהשגות.

### טענה מקדמית בדבר איחור בקבלת החלטות בהשגות

38. 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;**
39. פסק הדין המנחה בנושא הנפקות שיש לייחס להחלטות המתקבלות באיחור ניתן בבית המשפט העליון בע"מ 1386/04 המועצה הארצית לתכנון ובניה נ' עמותת נאות ראש העין ע"ר (ניתן ביום 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



## מדינת ישראל

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

- 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, 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 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.
40. בפרשת **ב.ג. בטחון** 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 בעניין החוק 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. 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 החלטה המהותיים, כך שהערעור התקבל גם לגופו.
41. בפסק הדין בעמ"נ (מחוזי חיפה) 3720-11-21 **פודולסקי נ' רשות המיסים** (15.7.22) שניתן אף הוא על ידי אותו מותב, נדחו טענותיה השונות של המשיבה לעניין האיחור בקבלת החלטה (שאותן העלתה גם בעררים שלפנינו), 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). עוד נקבע כי מאחר שהמשיבה לא הגישה ערעור על פסק הדין שניתן בעניין **ב.ג. בטחון**, הרי שהוא הפך לפסק דין מנחה החל על המשיבה (פיסקה 91 לפסק הדין). יצוין כי בדומה למקרה **ב.ג. בטחון**, גם בפסק דין זה נערך דיון בטענות הצדדים לגוף החלטות, והערעור התקבל גם מנימוק זה, כלומר מכוח העילה העיקרית (בנוסף לקבלת הטענה המקדמית, כאמור).
42. אין צורך לומר כי פסקי דין אלו, שבמסגרתם נדחו כאמור טענותיה השונות של המשיבה בנוגע לאיחור בקבלת החלטות בהשגות (שאותן העלתה גם בערר שלפנינו) הם פסקי דין המנחים את ועדת הערר (וכן את המשיבה). בהקשר זה יצוין, כי המשיבה לא הגישה ערעור לבית המשפט העליון על פסק הדין בפרשת **ב.ג. ביטחון**, ומכאן שהוא נעשה לחלוט.
43. להשלמת התמונה בנושא זה יצוין כי בעמ"נ (מחוזי ת"א-יפו) 68282-03-22 **המבורג הפקות תל אביב בע"מ נ' רשות המיסים בישראל** (ניתן ביום 10.7.22) אישר בית המשפט המחוזי את החלטת ועדת הערר, שבמסגרתה נקבע כי טענת ההתיישנות שהעלתה העוררת באותה



## מדינת ישראל

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

מקרה מצדיקה הטלת הוצאות על המשיבה, אך לא את קבלת הערר על הסף. לצד זאת יש לומר כי בית המשפט לא דן באותו מקרה בטענת האיחור ולא קבע קביעות פוזיטיביות בנושא, שכן פסק הדין ניתן בעקבות הסכמה דיונית שאליה הגיעו הצדדים, שלתוכה יצק בית המשפט תוכן.

44. במקרה שלפנינו, המשיבה קיבלה את החלטותיה ביחס להשגות שהגישה העוררת באיחור של 72 ימים מהמועד שנקבע לכך בסעיף 20(א)(1) לחוק. מדובר על איחור דומה בהיקפו לאיחור שנדון בפס"ד **ב.ג. בטחון** (68 ימים), שביחס אליו נקבע כאמור כי יש בו כשלעצמו כדי להצדיק את קבלת הערר על הסף.

45. להשלמת התמונה יש לציין כי העוררת קיבלה מקדמות בשיעור של כ-60% מסכומי המענקים המבוקשים, ביחס לשתי תקופות הזכאות שבהן הוגשו הבקשות.

46. בנסיבות המקרה שלפנינו כאמור לעיל, הגענו למסקנה כי יש להביא בחשבון את האיחורים שחלו בקבלת ההחלטות בהשגות במסגרת הדיון לגופן של המחלוקות והנימוקים, כפי שיפורט להלן.

#### החלטות המשיבה בהשגות

47. החלטותיה של המשיבה לדחות את ההשגות שהגישה העוררת מבוססות כזכור על שני נימוקים עיקריים: הראשון נוגע להחרגתה של העוררת מהגדרת המונח "עוסק" שבחוק (וכתוצאה מכך מזכאות למענק), וזאת מאחר שהיא עוסקת בעבודות הנמשכות מעל לשנה, כך שסעיף 8א לפקודת מס הכנסה חל בעניינה. הנימוק השני (שהוא נימוק חלופי) נוגע להיעדר קשר סיבתי בין התפרצות מגפת הקורונה לבין הירידה שנרשמה במחזורי העוררת בתקופת הזכאות (בהשוואה לתקופת הבסיס), וזאת גם בהנחה כי העוררת אינה מוחרגת מזכאות למענקים. נדון בנימוקים אלו כסדרם.

#### עבודות הנמשכות מעל שנה

48. סעיף 7(5) לחוק שלפנינו קובע כי מי שחל בחישוב הכנסתו בשנות המס 2019 ו-2020 סעיף 8א לפקודה, בשל עבודה מתמשכת שמשך ביצועה עולה על שנה, מוחרג מהגדרת עוסק ואינו זכאי למענק מכוח החוק.

49. סעיף 8א' לפקודת מס הכנסה מגדיר "עבודה ממושכת" כך:

א. (א) **בסעיף זה –**

"עבודה ממושכת" – עבודה שמשך ביצועה עולה על שנה, לרבות עבודות בניה בבנין בידי מי שמבצע את העבודה על פי הזמנתו של אדם אחר ולמעט בניית בנין בידי בעלו;

"הכנסות מעבודה ממושכת" – הכנסות מעבודה ממושכת שהן הכנסות לפי סעיף 2(1), בין מביצוע ובין ממכירה.





## מדינת ישראל

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

50. ועדות הערר דחו בשורה ארוכה של החלטות את עמדת המשיבה שלפיה יש להחריג באופן גורף מזכאות למענק את כל מי שהכנסתו או חלק מהכנסתו היא בגין עבודה שמשך ביצועה עולה על שנה (ראו למשל: ערר 1071-21 ק. סלאמה בע"מ נ' רשות המסים (החלטה מיום 22.6.21, להלן: "ערר ק. סלאמה"); ערר 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 22.8.21, להלן – "ערר נ.ע הנדסה"; ערר 1185-21 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' רשות המסים מיום 22.8.21; ערר 1195-21 מערב אסיה הנדסה (2005) בע"מ נ' רשות המסים מיום 14.9.21; ערר 1225-21 אלרון קבלני חשמל בע"מ נ' רשות המסים מיום 23.9.21; ערר 1189-21 הרי הצפון לסלילה ובנייה בע"מ נ' רשות המסים, מיום 27.9.21 (כל החלטות פורסמו באתר הוועדה)).

51. בעניין ק. סלאמה צוינו מספר מבחנים שנועדו לקבוע האם העבודה שביצע העוסק היא בגדר עבודה ממושכת הנכנסת תחת הגדרת ההחרגה, ונקבע כי:

מתוך תכלית החקיקה אשר פורטה לעיל בהרחבה, הרי שניתן להצביע על מספר תנאים אשר בהתקיימם, ניתן לקבוע שאין מדובר בעבודה ממושכת של "קבלן מבצע" העולה על שנה: ראשית, העבודה אשר מבצע הקבלן ניתנת להפרדה הן חוזית והן בפועל לתתי יחידות עבודה נפרדות. שנית, הקבלן המבצע מדווח למס הכנסה על בסיס הכנסות והוצאות בפועל ולא ע"פ שיטת אומדנים. שלישית, לתתי יחידות העבודה יש התחלה וסוף מוגדרים, קרי היקף תתי יחידות העבודה הוא מוגדר ואינו נתון לפרשנות. רביעית, הקבלן המבצע מקבל תמורה בפועל בעבור כל תתי יחידות עבודה בנפרד. חמישית, פרק הזמן שבו בוצעה תתי יחידות העבודה אינו עולה על שנה. מובן כי אין בתנאים אלה בכדי להוות רשימה סגורה, ובמקרים מסוימים תנאים אלה עשויים להשתנות בהלימה למאפייני העבודה בה עסקינן". (פסקה 42 להחלטה, ההדגשות במקור).

52. במקרה שלפנינו קבעה המשיבה עוד בהחלטותיה בבקשות כי העוררת מוחרגת מזכאות למענק בשלב ביצוע עבודה מתמשכת שמשך ביצועה עולה על שנה. יצוין, כי כל שנכתב בעניין זה בהחלטות המשיבה שניתנו בבקשות הוא: "הנד עוסק במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידך או שבשנת המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתך סעיף 8א לפקודה, בשל עבודה מתמשכת שמשך ביצועה מעל שנה." מכאן, שהמשיבה לא התייחסה בהחלטות אלו באופן קונקרטי לעבודה או לפרויקט מסוימים שביצעה העוררת ושנמשכו מעל שנה, ובכך יצרה עבודה קושי להתמודד עם נימוק כוללני זה, שהועלה כאמור בעלמא ולא כל פירוט, ביסוס או תימוכין.

53. במהלך הדיון שנערך בעררים נשאלה ב"כ המשיבה על עניין זה והשיבה כי בשלב זה לא ניתן לדעת מהן העבודות הספציפיות שעמדו בבסיס החלטות שניתנות בבקשות: "אני לא יודעת על מה ביססו את החלטה הראשונית עכשיו, אבל באותו שלב יכלו לבדוק את



## מדינת ישראל

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

החשבוניות שיוצאות מאותו לקוח ומה משך הזמן שהן יוצאות ממנו, מתאריך מסוים ועד תאריך מסוים. אם בשלב הבקשה לא צירפה העוררת מסמכים או ראיות אחרות, אז כל מה שאבדוק זה האם היו עסקאות כאלו שנמשכו. בודקים את החשבוניות מאותו לקוח, כמה זמן הן נמשכות. .... ניתנו עשרות החלטות כאלה ולא ניתן לבדוק כעת. " (עמ' 10 ו-11 לפרוטוקול, שורות 26-31, 8).

54. במסגרת ההשגות שהגישה למשיבה התייחסה העוררת בהרחבה לנימוק זה, והיא אף צירפה להשגותיה טבלה מפורטת ובה סיכום של עבודותיה השונות, משך הזמן שבו בוצעה כל עבודה והאם דווחה לרשויות המס תחת סעיף 8א לפקודה. יצוין כי בהשגות ובטבלה טענה העוררת כי ישנו רק פרויקט אחד שביצעה העונה לגדרי סעיף 8א לפקודה (כפי שיפורט להלן).

55. המשיבה נשענה על הטבלה שהגישה העוררת על מנת לחזור על הנימוק שהעלתה כאמור בהחלטות בבקשה ולבססו, מבלי שהדבר נעשה קודם לכן בהחלטותיה בבקשות, כאמור, ואף מבלי להצביע על עבודות אחרות או על פרטים נוספים מעבר לאלו שאותן ציינה העוררת בהשגותיה. בעניין זה נקבע בהחלטות בהשגה: "**לחברה פרויקטים אשר משך ביצועם עולה על שנה כך עולה ממכתב ההשגה של החברה כאשר נאמר בסעיף 1.2 להשגה ... כמו כן בהתאם לטבלה אשר צורפה להשגה, קיים מספר רב של פרויקטים אשר משך ביצועם עולה על שנה.**" עוד יוער, כי המשיבה לא פנתה ביוזמתה לעוררת וביקשה ממנה את המסמכים השונים הנדרשים לבחינת השאלה, ובמקום זאת הסתפקה בטבלה שסיפקה לה העוררת במסגרת ההשגה, כפי שהוגשה, והסתמכה עליה (ועליה בלבד), ככתבה וכלשונה.

56. לטעמנו, התנהלותה זו של המשיבה אינה תקינה מבחינה מנהלית. החלטותיה המקוריות של המשיבה בהקשר זה התבססו כאמור על נימוק כוללני שנטען בעלמא, ללא כל פירוט והוכחה. ברי כי החלטות אלו כשלעצמן אינן מנומקות כנדרש, והמשיבה למעשה נדרשה להשגות שהגישה העוררת כדי לספק להן את הביסוס והפירוט שלא היו קיימים בהן קודם לכן. במילים אחרות ניתן לומר, כי המשיבה העבירה אל כתפי העוררת את נטל ההוכחה בעניין זה, על אף שלא עמדה בו בעצמה. למעשה, העוררת יכולה היתה לטעון בהשגות שהגישה כי המשיבה העלתה את טענתה בכלליות וללא תימוכין ובכך להשיב אליה את נטל ההוכחה, שלא היה אמור לעבור אליה (לעוררת) מלכתחילה.

57. יובהר, כי אין מניעה עקרונית כי המשיבה תוסיף במסגרת החלטותיה בהשגות ביסוס ותימוכין לנימוקים שאותם קבעה קודם לכן בהחלטותיה בבקשות (ואף תעלה נימוקים חדשים שלא הוזכרו קודם לכן), אלא שבמקרה זה הנימוק שצוין בהחלטה בבקשה נעדר כל ביסוס שהוא (ולפיכך לא צריך היה להיקבע מלכתחילה), ואילו הביסוס החסר ניתן רק באמצעות ההשגות עצמן שהגישה העוררת (ולא כחלק מבדיקה יזומה של המשיבה).

58. השלכותיו של פגם מנהלי זה יובאו להלן בחשבון במסגרת בחינת הסוגיה לגופה, להלן.



## מדינת ישראל

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

59. לגוף הדברים יוער תחילה, כי גם בכתב התשובה שהגישה ציינה המשיבה רק כי אין חולק שהעוררת ביצעה בשנים 2019-2020 עבודות שמשכן מעל שנה לפחות בארבעה פרויקטים, כפי שעולה מההשגה שהגישה, וזאת מבלי להפנות לפרויקט כזה או אחר. לצד זאת, בהחלטות שניתנו בהשגות ציינה המשיבה כאמור כי קיימים מספר רב של פרויקטים שמשך ביצועם עולה על שנה, ונקבה בשמותיהם של חמישה פרויקטים שכאלו: חיל אוויר נבטים (ממרץ 2019 ועד דצמבר 2020), נובל אנרגי (מפברואר 2019 עד מאי 2020), נובל חגית (יולי 2019 ועד אוגוסט 2020), בז"א שנתי (מינואר 2015 ועד דצמבר 2020), וחמו אהרון (אוקטובר 2018 ועד אוגוסט 2020).
60. בטבלה שצירפה העוררת להשגות מפורטות כל העבודות שביצעה בשנים האחרונות, ובין היתר מוזכרים בה חמשת הפרויקטים שלעיל וכן אותם פרקי הזמן של התחלה וסיום (כאמור בהחלטות בהשגות). אולם, תחת הקטגוריה בטבלה של "עבודות מתמשכות", פרויקטים אלו אינם מסומנים, למעט פרויקט אחד (עם חברת פז בתי זיקוק אשדוד, שבו נדון להלן), וזאת על אף שהפרויקטים שהוזכרו לעיל בהחלטות נמשכו לכאורה למעלה משנה (בהתאם למועדי תחילת העבודה וסיום העבודה שמצוינים בטבלה, כאמור).
61. ב"כ המשיבה נשאל על עניין זה במהלך הדיון והבהיר כי בניגוד לעבודה בפרויקט בז"א שנתי, שההכנסות ממנה אכן דווחו כאומדן בהתאם לסעיף 8א, ההכנסות מהפרויקטים האחרים דווחו לרשויות המס בעת שהתקבלו ועל בסיס חלוקתן למקטעים וביצוען מדי חודש בחודשו (עמ' 5 לפרוטוקול). במילים אחרות נטען, כי הקטגוריה של "עבודות מתמשכות" המופיעה בטבלה משמעה עבודות שעליהן דיווחה העוררת במסגרת סעיף 8א לפקודה, וכי קטגוריה זו כוללת למעשה את פרויקט בז"א בלבד.
62. בהמשך לכך צירפה העוררת לערר מספר הסכמי מסגרת עם לקוחותיה השונים, שמהם עולה כי העבודה עמם מבוססת על כתבי כמויות שבהם נקבעת התמורה בגין החומרים והעבודות, כך שהיא זכאית לקבל תמורה אחת לחודש בהתאם לחשבון ביניים המפרט את העבודות שביצעה. העוררת צירפה בהקשר זה הסכמים משש חברות שונות, ובכלל זאת גם מהחברות נובל אנרגי ואהרון חמו, שהוזכרו כאמור בהחלטות המשיבה בהשגות. כך לדוגמא נכתב בהסכם מיום 30.5.18 עם חברת אהרון חמו, כי "**הקבלן (העוררת) יהיה רשאי להגיש לחמו לאישור מדי חודש בתאריך 28 לחודש, חשבון חלקי בגין העבודות שבוצעו על ידו, חשבון חלקי בגין העבודות שבוצעו על ידו באותו חודש.**" (נספחים 12 ו-13 לכתב המצאת המסמכים וההבהרות מטעם העוררת). בהמשך לכך צורפה חשבונית לדוגמא עם חברה זו המשקפת עבודה חלקית בחודש נובמבר 2018. כמו כן צורפו חשבוניות לחברת נובל אנרגי, יומני עבודה יומיים שהעבירה העוררת לחברה זו בדבר עבודות שבוצעו וחשבונית תואמת (נספחים 13-15 לכתב המצאת המסמכים וההבהרות).
63. ממסמכים מפורטים אלו ניתן אפוא ללמוד כי העבודות שאותן מבצעת העוררת אינן מבוססות על הסכמים פאושליים, וכי הן ניתנות להפרדה ואף מופרדות בפועל לפעילות בהתאם לביצוען בפועל, על פי כתבי הכמויות הנקבעים בהסכם המסגרת. התשלומים החלקיים עבור כל אחת מפעילות ביצוע אלו משולמים לעוררת בעת סיום כל שלב ושלב,



## מדינת ישראל

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

שאינו נמשך יותר משנה. בנוסף, ההכנסות המתקבלות מעבודות אלו מדווחות לרשויות המס בעת קבלתן (וללא שימוש באומדנים). כל זאת, כאמור, ביחס לפרויקטים וללקוחות שאותן ציינה המשיבה בהחלטותיה בהשגות.

64. מעבר לכך, מנהלה של העוררת טען בדיון כי רישום מועדי התחילה והסיום בטבלה שהוגשה מתייחס לפרויקטים בכללותם, ולא לחלקה של העוררת בעבודות, שהוא קצר הרבה יותר:

**דבר נוסף שרציתי להגיד לגבי הטבלה שהן לכאורה עבודות מעל שנה, זה פרויקטים שמבחינתנו נמשכו כחודש-חודשיים, אבל לכאורה נמשכו מעל שנה כי זה עבור קבלני צנרת, עשינו תחנה קטנה בעבודת הצנרת שלהם, אבל העבודה עצמה שלנו היתה חודש-חודשיים, הפרויקט שלהם לקח מעל שנה, אבל אצלנו זה היה חודש-חודשיים ולא מעל שנה. ... גם מבחינת ההתחשבות, הפרויקט חייב לאורך כל התקופה, אבל בפועל הביצוע שלנו הוא לפי דיווחים חודשיים. (עמ' 14-13 לפרוטוקול, שורות 25-30, 1-2, ההדגשה הוספה).**

65. לנוכח האמור נראה כי העבודות שעליהן הצביעה המשיבה בהחלטותיה (מלבד עם חברת בז"א, שבה נדון להלן) נמשכו ממילא מספר חודשים בלבד ולא למעלה משנה, וכבר מסיבה זו הן אינן עונות להוראת סעיף 8א. יצוין, כי המשיבה יכולה היתה לפנות לעוררת ולקבל ממנה מידע זה, אולם במקום זאת בחרה להסתמך על הטבלה כפי שהוגשה, מבלי לקבל הסברים על הכתוב. בהמשך לכך יצוין כי המשיבה לא הציגה אסמכתאות כלשהן, כגון חשבוניות לאותן חברות, שמהן ניתן היה להגיע למסקנה אחרת וללמוד כי העבודות נמשכו למעלה משנה, אלא הסתפקה כאמור בטבלת העוררת בלבד.

66. אולם גם אם נניח כי העבודות בכללותן נמשכו למעלה משנה, הרי שהן בוצעו במקטעים חלקיים לפי אבני דרך והתשלום עבורן ניתן מדי חודש, כשבהתאם לכך ההכנסות מהן דווחו על ידי העוררת מדי חודש בחודשו וללא שימוש באומדנים. מכאן שאין לומר כי עבודות אלו עונות לגדרי הוראת ההחגרה, בהתאם למבחנים שנקבעו בעניין ק. סלאמה לעיל, וראו לעניין זה גם החלטה בעניין נ.ע הנדסה שלעיל, שם נקבע:

**קבלן המבצע עבודה לפי שלבי ביצוע עורך את דוחותיו לפי ההכנסות שלו בפועל ולא על פי אומדנים, בדומה לכל נותן שירותים אחר, ולכן בעסק כזה לא ניתן לומר שבחישוב ההכנסה חל [סעיף 8א לפקודת מס הכנסה](#). מבחינה פרשנית, כיוון [סעיף 8א](#) מתייחס ל"עבודה" שמשך ביצועה עולה על שנה, ולא מגדיר מהי יחידת העבודה, ניתן לומר שכל אבן דרך שהוסכם לתת בגינה תמורה בחוזה היא יחידת עבודה נפרדת. אפשרות אחרת היא לומר שגם אם [סעיף 8א](#) חל, מבחינה פורמלית, אזי "אומדן ההכנסות" מבוסס על ההכנסות שנצמחו בפועל, ולכן [סעיף 8א](#) אינו חל "בחישוב ההכנסה", במובן זה שהוא אינו משנה את חישוב ההכנסה, והוא מוביל, דה פקטו, לאותו חישוב הכנסה שהיה מתבקש גם בלעדיו. (פסקאות 34-38 להחלטה).**



## מדינת ישראל

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

67. לנוכח האמור יש לומר כי העבודות שעליהן הצביעה המשיבה בהחלטותיה אינן מצדיקות את החרגתה של העוררת מזכאות למענק, בין אם משום שהן נמשכו פחות משנה, ובין אם משום שהן דווחו על פי ההכנסות בפועל ולא על פי אומדנים.

68. לעומת עבודות אלו, הפרויקט עם פז בתי זיקוק אשדוד (בז"א) שונה מהפרויקטים האחרים שעליהם הצביעה המשיבה בהחלטותיה בהשגה, שכן גם העוררת עצמה ציינה בטבלה כי היא מדווחת עליו במסגרת סעיף 8א לפקודה, כאמור. יתרה מכך, בהשגה עצמה ציינה העוררת כי מדובר בפרויקט העונה על ההגדרה של עבודה מתמשכת (אלא שלטענתה מדובר בפרויקט בהיקף נמוך מסך הכנסותיה). בעניין זה ציין ב"כ העוררת במהלך הדיון: **"הפרויקט היה מ-2015 עד 2020, לכן שם היה את שיעור ההשלמה, והחברה סימנה כעבודה שעליה חל 8א, בעוד שהעבודות האחרות דווחו חודש בחודשו ולא לפי 8א."** (עמ' 5 לפרוטוקול, שורות 25-28).

69. בהמשך לכך גם נכתב בדו"ח הכספי של העוררת לשנת 2020 כי בהתאם לתקן 4 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות, החברה מכירה בהכנסה מעבודות על פי חוזה ביצוע לפי שיטת "שיעור ההשלמה", בהתקיים התנאים המפורטים (ראו ביאור 2 לדו"ח הכספי, סעיף ה'), וכן כי **"בעריכת הדוחות הכספיים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים נדרשת ההנהלה להשתמש באומדנים והערכות המשפיעים על הנתונים המדווחים של נכסים התחייבויות, ועל הנתונים בדבר נכסים מותנים והתחייבויות תלויות שניתן להם גילוי בדוחות הכספיים וכן על נתוני הכנסות והוצאות בתקופת הדיווח."** (סעיף ז' לביאור 2 לדו"ח).

70. לפיכך, גם אם נקבל את טענותיה של העוררת שלפיה מדובר בפרויקט המבוסס על הסכם מסגרת המוארך מעת לעת לתקופות שאינן עולות על שנה, וכי ההתחשבות בין הצדדים מבוססת על מחירון (סעיף 9.1 להסכם) ומבוצעת מדי חודש בחודשו (כאמור בסעיף 9.4 להסכם), הרי שהיא עצמה הכירה בכך שסעיף 8א לפקודה חל על הפרויקט, וכך גם דיווחה עליו למס הכנסה. בנסיבות אלו, ממילא לא ניתן לומר כי ביחס לפרויקט זה מתקיים התנאי השני שנקבע בעניין ק. **סלאמה** (לעניין עבודות מתמשכות שההחרגה לא תחול עליהם), שלפיו העוסק מדווח למס הכנסה על בסיס הכנסות והוצאות בפועל.

71. יצוין, כי בנסיבות דומות שבהן דובר על עוסק שדיווח בפועל למס הכנסה בהתאם לסעיף 8א לפקודה, דחתה ועדת הערר את הערר שהוגש (ראו ערר 1753/21 **קבוצת ברכת יזמות והקמת מבנים בע"מ נ' רשות המסים**, פסקאות 16-20, ניתן ביום 13.12.21).

72. לצד זאת הגענו למסקנה כי בנסיבות המקרה שלפנינו, אין די בדיווח שניתן בהתאם לסעיף 8א לפקודה ביחס לפרויקט זה כדי להצדיק את החרגת העוררת מזכאות למענק, וזאת משלוש סיבות שונות.

73. ראשית, מדובר כאמור בפרויקט אחד בלבד שדווח לפי סעיף 8א לפקודה, מתוך שורה ארוכה של פרויקטים שאותן מבצעת העוררת, שלא דווחו בהתאם לסעיף זה (שנמשכו כפי



## מדינת ישראל

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

- הנראה מתחת לשנה ובכל מקרה עונים לתנאים השונים שפורטו בהחלטה בעניין ק. **סלאמה**, כך שאינם נכנסים לגדרי ההחרגה, כאמור לעיל).
74. בהמשך לכך, גם מבחינת ההיקף הכספי של הפרויקט, שיעור ההכנסות המיוחסות לעבודות מתמשכות בהתאם לסעיף 8א לפקודה בהתאם לכלל הכנסות העוררת הוא נמוך ביותר, ועומד על 6.4% בשנת 2019 ועל 4.9% בשנת 2020 (זאת, בהתאם לתחשיב שהציגה העוררת בסעיף 1.3 להשגות שהגישה, ושלא נסתר על ידי המשיבה שממילא לא התייחסה אליו. יצוין, כי נתונים אלו תואמים בעיקרם לסכומי ההכנסות מהפרויקטים השונים שאותם הציגה העוררת בטבלה המפורטת שצירפה להשגות).
75. שיעור ההכנסות הנמוך מהפרויקט ביחס לכלל הכנסותיה של העוררת נלמד גם מהדו"ח השנתי שהגישה לשנת 2020: במסגרת באור 6 לדו"ח שכותרתו "מלאי עבודות בביצוע, נטו" צוין סכום של 85,895 ₪ לשנת 2019, שהוא כ-1% בלבד לעומת ההכנסות מכלל לקוחותיה של העוררת לשנת 2019 (7,350,084 ₪) כפי שמופיע בביאור 4 (לקוחות) לדו"ח.
76. בפרשת נ.ע הנדסה נקבע בעניין זה:

פרשנות דווקנית של הוראת ההחרגה, כאילו היא חלה כבר בעת ביצוע של עבודה ממושכת אחת שחל עליה **סעיף 8א לפקודת מס ההכנסה**, אף אינה עולה בקנה אחד עם תכליתה. עמדנו על כך שהחרגת עסקים שמבצעים עבודות מתמשכות וחל בחישוב הכנסתם **סעיף 8א לפקודת מס הכנסה**, כוונה לעסקים שמתאפיינים ביכולת הכלה של מצבי דחק תזרימיים. לא מדובר באירוע ספציפי של עבודה מתמשכת, שהופך את העסק לבלתי ראוי למענק, אלא בהיבט שמאפיין את העסק. עוסקים אלו אינם זכאים למענק כי הם נמנים על סוג מסוים של עוסקים, ולא בגלל שביצעו עבודה כזו או אחרת, או בגלל שערכו את הדיווח לרשויות המס באופן כזה או אחר.

יוער כי גם אם היינו מקבלים את עמדת המשיבה באשר לתכלית של הוראת ההחרגה, לא היה מקום לפרשנות המחמירה שהוצעה בהקשר זה. אין חולק כי החרגת בעניין עבודות מתמשכות נקבע בשל מאפיינים מיוחדים של עסקים מסוג זה, וכי מאפיינים אלו אינם מתקיימים כאשר מדובר במקרה בודד של עבודה מתמשכת, שיש לו הסבר בשל נסיבות חריגות. (פסקאות 72-73 להחלטה).

77. בהמשך לכך נקבע בהחלטה בעניין אבו עוקסא ובניו (הדומה למדי בנסיבות למקרה שלפנינו) כי "גם במידה ועל העוררת היו חלים הוראות **סעיף 8א לפקודה על חלק קטן מעבודותיה** (מה שלא כך), ספק רב אם היה מקום להחריגה מזכאות למענק", וכי "עמדת המשיבה להחרגה קטגורית, לפיה כל עוסק שביצע עבודה שמשכה מעל שנה מוחרג מזכאות למענק, ללא קשר לנסיבות כגון: עיכובים בביצוע העבודות שהביאו להימשכותן מעבר לשנה, סך ההכנסות מעבודות שנמשכו מעל שנה מסך ההכנסות הכולל, אופן ההכרה ורישום ההכנסות בפועל, אופן ההתחשבות מול מזמין העבודה, ההכנסות מעבודה מתמשכת ביחס לסך הכולל של ההכנסות, בחינת אפשרות עריכת תחשיב של המענק בהתעלם מהכנסות המדווחות על בסיס הערכה ואומדן, אינה מתיישבת עם תכלית



## מדינת ישראל

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

- החקיקה ואינה ראויה." (ערר 1587/21 אבו עוקסא ובניו – מעיליא בע"מ נ' רשות המסים, 19.7.22, פסקאות 94-95).
78. מכאן, שבנסיבות המקרה שלפנינו אין הצדקה להחריג את העוררת מזכאות למענקים אך בשל העובדה שבמסגרת אחד מהפרויקטים הרבים שהיא מבצעת היא דיווחה על הכנסות בהתאם לסעיף 8א לפקודה, וזאת בשיעור נמוך ביותר מתוך כלל הכנסותיה.
79. שנית, יש מקום להביא בחשבון בעניין זה את הפגם המנהלי שנפל בהתנהלות המשיבה, כפי שפורט לעיל. בנסיבות אלו שבהן המשיבה לא ביססה כלל את החלטתה בבקשות בסוגיה זו, העבירה את נטל ההוכחה בהקשר אל כתפי העוררת ללא הצדקה ולבסוף הסתמכה על הנתונים שצוינו בהשגות שהגישה העוררת מבלי לערוך כל בדיקה משל עצמה, לא יהיה זה נכון להחריג את העוררת מזכאות מוחלטת למענק מנימוק זה, במיוחד כאשר מדובר בפרויקט אחד בלבד שדווח בהתאם לסעיף 8א לפקודה, כאמור.
80. שלישית, יש להביא בחשבון את האיחורים שחלו כאמור במתן החלטות בהשגות. לכאורה, ניתן היה לקבוע כי די באיחורים אלו כדי להצדיק את קבלת העררים מנימוק זה כשלעצמו (כפי שנעשה בפסקי הדין **ב.ג. בטחון ופודולוסקי**), אולם גם מבלי לקבל טענה זו במלואה ברי יש לאיחור משקל בבחינת סבירות החלטתה של המשיבה, כך שניתן להחשיבו כמשתנה מכריע המצדיק את מתן המענקים במקרים גבוליים שאינם מובהקים (לעניין זה ראו ערר 1795-21 **חיים ישראלי ובניו בע"מ נ' רשות המסים**, 18.1.22, פסקאות 49-54, ערר 1947-21 **סנסה ייצור בע"מ נ' רשות המסים**, 2.2.22, פיסקה 38, להלן – עניין **סנסה ייצור**, ערר 1409-22 **הגר רם תשתיות בע"מ נ' רשות המסים**, 6.7.22, פיסקה 58, ערר 1305-22 **פ.ר פרונט נ' רשות המסים**, 9.8.22, פסקה 70).
81. לנוכח כל האמור הגענו למסקנה כי בנסיבות המקרה שלפנינו, אין מקום להחריג את העוררת מזכאות למענק נוכח ביצוע עבודות מתמשכות ודיווח לפי סעיף 8א לפקודה. רוב רובן של העבודות שאותן מבצעת העוררת, ושאליהן הפנתה המשיבה בהחלטותיה בהשגות, נמשכו פחות משנה, וממילא ההכנסות מהן דווחו בפועל ולא על בסיס אומדנים, כך שהן אינן מצדיקות את הכללתן של העוררת בגדרי החריג להגדרת "עוסק" בחוק, בהתאם לתנאים שנקבעו בעניין זה בהחלטות הוועדה. עבודתה של העוררת עם חברת בז"א אמנם שונה בהקשר זה, משום שהיא דווחה בפועל בהתאם לסעיף 8א לפקודה, אולם בנסיבות המקרה המיוחדות הגענו למסקנה כי אין הדבר מצדיק את החרגתה של העוררת מזכאות, וזאת לנוכח ההיקף הנמוך של הכנסות אלו מתוך כלל הכנסות העוררת, ובהתחשב בפגמים המנהליים שנפלו בהתנהלות המשיבה: מתן החלטות לא מנומקות בבקשות והסתמכות מלאה על השגות העוררת לצורך תיקון החלטות הקודמות (ללא כל בירור נוסף), כמו גם קבלת החלטות בהשגות באיחורים ניכרים.
82. לצד זאת אנו סבורים כי גם אין מקום להתעלם מכך שחלק מהכנסותיה של העוררת הן מעבודות מתמשכות שדווחו לפי אומדן בהתאם לסעיף 8א לפקודה, ולפיכך יש להפחית שיעור זה מכלל ההכנסות גם משיעור המענקים המגיע לעוררת (למקרה דומה ראו ערר



## מדינת ישראל

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

83. 21-1986 זמרת הארץ השבחה ושיווק נדל"ן בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 13.7.22, פסקאות 57-58).
84. מאחר ששיעור זה עמד 6.4% בשנת 2019 ועל 4.9% בשנת 2020 (בהתאם לסעיף 1.3 להשגה כאמור), הרי שבממוצע מדובר על שיעור של 5.6%, שאותו יש כאמור להפחית מסכום המענקים הכולל.
84. משהגענו כאמור למסקנה כי אין מקום להחריג את העוררת מעצם הזכאות למענק, נפנה עתה לבחון את טענתה החלופית של המשיבה, שלפיה אין קשר סיבתי בין התפרצות הקורונה לבין הירידה במחזורי ההכנסות של העוררת בתקופות הזכאות (בהשוואה לתקופת הבסיס).

### קשר סיבתי

85. התנאי הבסיסי למתן מענק 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, שלפיו "הירידה במחזורי העסקאות כאמור בפסקה (2) נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש". תנאי דומה נקבע גם במסגרת סעיף 1(ג) להחלטת הממשלה.
86. דרישת הקשר הסיבתי עומדת בבסיס החוק והחלטת הממשלה, ומהווה תנאי מקדמי הכרחי לצורך זכאות למענק. סוגיית הקשר הסיבתי נדונה במספר רב של החלטות שניתנו על ידי ועדות הערר, שבהן עמדו הוועדות על חשיבותו ומרכזיותו של תנאי זה (ראו למשל: ערר 21-1030 א.ל. ניהול אולמות חתונה נ' רשות המסים (ניתן ביום 24.3.2021); ערר 21-1007 יתד טכנולוגיות נ' רשות המסים (ניתן ביום 8.3.2021)).
87. בהחלטות הוועדות נקבע כי עצם עמידתו של העסק בשיעור הירידה המזכה במענק בהתאם לנוסחה יוצרת חזקה בדבר התקיימותו של קשר סיבתי, אולם המשיבה יכולה להצביע על ממצאים המערערים הנחה זו, ואז יועבר נטל ההוכחה אל העוסק להבהיר את הקשר בין הירידה במחזורי ההכנסות לבין התפשטות נגיף הקורונה (ראו למשל: ערר 21-1005 טי ג'אט סיסטמס 2006 נ' רשות המסים, ניתן ביום 9.3.2021; ערר 21-1185 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 22.8.2021).
88. גישה זו התקבלה גם על ידי בית המשפט המחוזי, ובפסק הדין בעניין ב.ג. ביטחון נקבע בעניין זה:

"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." (פסקאות 52 ו-53 לפסק הדין).





## מדינת ישראל

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

89. בפסיקות קודמות של ועדות הערר הוזכרו מצבים שונים שבהם יש הצדקה להעביר לעורר את הנטל הראייתי להוכחת קיומו של הקשר הסיבתי: כאשר חלה ירידה בהיקף ההכנסות של העסק עוד לפני משבר הקורונה (ראו למשל: ערר 1101-21 זידאן מוחמד נ' רשות המסים (ניתן ביום 5.5.2021), ערר 1133-21 מאסטר ביף 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 חיאדרה 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 זורון אוסט נ' רשות המסים).

90. בהמשך לאמור ובמקרה שלפנינו, המשיבה הצביעה על מספר אינדיקציות המערערות לטענתה את ההנחה הראשונית בדבר קיומו של הקשר הסיבתי, הנובעת מעצם קיומה של הירידה בשיעור המזכה.

91. האינדיקציה הראשונה והעיקרית שהעלתה המשיבה נוגעת לעלייה שנרשמה במחזורי ההכנסות השנתיים של העוררת בשנת 2020, וכן בערך המוסף שרשמה (בהשוואה לשנת 2019). אינדיקציה נוספת היא העלייה בהכנסות העוררת בהשוואה לתקופות המקבילות בשנת 2019 דווקא בתקופות שבהן חלו סגרים ומגבלות. בנוסף לכך טענה המשיבה כי פרויקט גדול של העוררת מול חברת "רציו" הסתיים בחודש ינואר 2021, והוא הגורם העיקרי לירידה בהכנסותיה בחודשים מרץ-אפריל 2021. כמו כן הצביעה המשיבה על התנודתיות במחזורי ההכנסות של העוררת, וזאת גם בעת שגרה, כלומר במהלך שנת 2019 שקדמה לקורונה.

92. האינדיקציה הראשונה שאליה הפנתה המשיבה היא כאמור העלייה במחזורי ההכנסות של העוררת בשנת 2020 בהשוואה לשנת 2019, וזאת באופן משמעותי ביותר, מסכום של 15,902,224 ₪ בשנת 2019 לסכום של 21,644,502 ₪ בשנת 2020. עלייה נרשמה גם בערך המוסף שעליו דיווחה העוררת, מסכום של 3.9 מיליון ₪ בשנת 2019 לסכום של 13.8 מיליון ₪ בשנת 2020.

93. עלייה שנתית במחזורי ההכנסות או בערך המוסף עשויה להוות אינדיקציה בעלת משקל מסוים להיעדר קשר סיבתי, שכן היא יכולה להעיד, במקרים מסוימים, כי הירידה המזכה שהתרחשה בחלק מתקופות הזכאות במהלך אותה שנה היא למעשה נקודתית או מקרית, ובכל מקרה לא נובעת מהשפעות הקורונה.

94. לצד זאת יש להדגיש כי מדובר באינדיקציה בלבד (כשמה כן היא), ואין בה די כשלעצמה כדי להוות נתון מכריע המסיים את הדיון. המחוקק ביסס את הנוסחה לקבלת מענק על השוואה בין תקופות דו-חודשיות ולא על השוואה שנתית, ולפיכך ייתכנו מצבים שונים שבמסגרתם תירשם עלייה שנתית בהכנסות, כשלצידה תתרחש בחודשים מסוימים פגיעה בהכנסות כתוצאה מהתפרצות הקורונה, שתזכה במענק. בעניין זה נקבע בהחלטה אחרת של הוועדה: " אין בידינו לקבל את טענת המשיבה לפיה בעליית המחזוריים בשנת 2020



## מדינת ישראל

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

- יש כדי לנתק את הקשר הסיבתי או אף לתמוך בנייתו הקשר הסיבתי במקרה שבפנינו ; החלטת הממשלה והחוק אינם קובעים תנאי הבוחן את מחזורי העסקאות השנתיים." (ערר 1845/21 ג.י.אן.סי החזקות בע"מ נ' רשות המיסים, פורסם באתר הוועדה, 10.2.22, וכן ערר 2018/21 לוסטיגמן, לפלר – עורכי דין נ' רשות המיסים, פסקה 29). מדובר אפוא בנתון מסייע לבחינת הקשר הסיבתי, אך לא בנתון מכריע.
95. עוד יש לזכור בעניין זה, כי ההשוואה בין שנת 2019 לשנת 2020 כולה עלולה להטעות, שכן שנת 2020 כוללת בתחילתה מספר חודשים שבהם טרם התפרצה המגפה, ולפיכך הכללתם בחישוב המשווה משבשת את היכולת לבדוד את מידת הפגיעה של העסק מהמגפה.
96. במקרה שלפנינו, מדובר בעלייה משמעותית ביותר בהכנסות, מסכום של כ-15.9 מיליון ₪ בשנת 2019 לסכום של 21.64 מיליון ₪ בשנת 2020 (כלומר, עלייה של כ-36%). גם אם ננטרל מהחישוב את החודשים ינואר-פברואר 2020, שבמהלכם טרם הוטלו הגבלות וסגרים בישראל, נראה כי עדיין קיימת עלייה בהיקף מחזור הכנסות החודשי הממוצע, מסכום של 1.325 מיליון ₪ בשנת 2019 לסכום ממוצע של 1.871 מיליון ₪ בשנת 2020.
97. העוררת טענה בהקשר זה כי הירידה במחזוריה החלה רק בחודש נובמבר 2020, שכן בחודשים הקודמים (שכבר במהלכם כבר התפרצה הקורונה והוטלו מגבלות וסגרים), היא גבתה כספים בגין פרויקטים שנחתמו טרם הקורונה. העוררת הוסיפה כי הכנסותיה נרשמות בעת קבלת התקבלות מהלקוח ובהתאם להסדר התשלומים עמו, וכי חולף פרק זמן של 4-5 חודשים ממועד ביצוע העבודה ועד למועד שבו מתקבל התשלום ומונפקת חשבונית, לאור הצורך להעביר כתב כמויות חלקי למפקח מטעם הלקוח, לערוך בירורים ודיונים, ולהעביר את התשלום.
98. עיון בנתוני ההכנסות של העוררת לשנת 2020 מספק תמיכה מסוימת לטענתה זו של העוררת. עולה מהם כי עד לחודש מאי 2020, כלומר בחמשת החודשים הראשונים של השנה, עמדו הכנסותיה של העוררת על סכום של 14.485 מיליון ₪, שהם כ-66% (שני שלישי) מכלל הכנסותיה לשנה זו (21.644 מיליון ₪). מתוך סכום זה, 4.510 מיליון ₪ התקבלו בחודש מאי 2020 (כלומר כחמישית מהמחזור השנתי כולו בחודש אחד).
99. בעוד שכל מחזורי ההכנסות החודשיים של העוררת בחמשת החודשים הראשונים היו מעל ל-2.2 מיליון ₪ בכל אחד מהחודשים, החל מחודש יוני 2020 נרשמה ירידה ניכרת במחזורי העוררת, וזאת למעשה עד לסוף חודש דצמבר 2021, כלומר כשנה וחצי לאחר מכן. במהלך תקופה זו של 19 חודשים, מחזורי ההכנסות החודשיים של העוררת לא עלו על מיליון ₪, למעט שלושה חודשים בלבד: יולי 2020 (1.262 מיליון ₪), ספטמבר 2020 (2.843 מיליון ₪) וש"ח, ופברואר 2021 (1.012 מיליון ₪).
100. הסתכלות דו-חודשית על מחזורי ההכנסות של העוררת מעלה תמונה דומה. בכל שלושת התקופות הדו-חודשיות של שנת 2020 עלו הכנסותיה של העוררת על ההכנסות בתקופות המקבילות בשנת 2019, וזאת בשיעורים ניכרים ביותר. לעומת זאת, החל מהחודשים יולי-אוגוסט 2020 ועד לסוף שנת 2021 ההכנסות הדו-חודשיות של העוררת היו נמוכות בצורה



## מדינת ישראל

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

- משמעותית מההכנסות בתקופות המקבילות של שנת 2019, וזאת למעט שתי תקופות בלבד: ספטמבר-אוקטובר 2020 וינואר-פברואר 2021.
101. יצוין, למעשה בניגוד לטענת העוררת, כי הירידה במחזוריה החלה כבר בחודש יוני 2020, ולא רק בחודשים אוקטובר-נובמבר 2020 כפי שטענה (אם כי החל מחודשים אחרונים אלו הירידה אכן היתה רציפה יותר). למעשה נראה כי כבר בתקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020 נרשמה ירידה בהכנסותיה בשיעור של 47% המזכה במענק (על אף שהעוררת לא הגישה ערר ביחס לתקופה זו).
102. מנתונים אלו עולה אפוא כי מספר חודשים לאחר הטלת המגבלות המלאות הראשונות בישראל (בחודש מרץ 2020) החלה ירידה ניכרת בהכנסות העוררת, שלמעשה נמשכה עד לסיום הדיווח לשנת 2021. ירידה זו עולה בקנה אחד עם ההסבר שהעלתה העוררת שלפיו הפגיעה שנגרמה לה מהקורונה לא באה לידי ביטוי בהכנסותיה באופן מיידי, וזאת מאחר שבמהלך החודשים הראשונים למגפה היא קיבלה עדיין תשלומים בגין פרויקטים קודמים, ובהתחשב בפער של כ-4-5 חודשים ממועד ביצוע העבודות לבין מועד קבלת התשלום בגינן.
103. יצוין כי יש בהסברה זה של העוררת, הנתמך כאמור בנתונים, כדי לשמש מענה גם לאינדיקציה הנוספת שהעלתה המשיבה בהקשר זה, שלפיה דווקא בחודשי הסגרים והמגבלות רשמה העוררת הכנסות גבוהות. בהינתן הפער הקיים של מספר חודשים בין ביצוע העבודות לבין מועד קבלת התשלום והדיווח, הנובע מאופי עבודתה של העוררת (ולמעשה משותף לעוסקים רבים בתחום העבודות הקבלניות), ודאי שלא ניתן לצפות כי הפסקת העבודות תבוא לידי ביטוי מיידי בהכנסות, וכי תהיה התאמה מוחלטת בין חודשי המגבלות והסגרים לבין החודשים שבהם יירשמו הכנסות נמוכות.
104. בנוסף לכך, לא יהא זה למותר לציין כי העוררת רשמה עלייה ניכרת בהכנסותיה גם בין השנים 2018 (7.29 מיליון ₪) לשנת 2019 (15.9 מיליון ₪), ומכאן שהעלייה בהכנסותיה בשנת 2020 היתה טבעית והמשיכה את אותה מגמה.
105. בנקודה זו יש להידרש לשתי הטענות הנוספות, או האינדיקציות, שהעלתה המשיבה לעניין הקשר הסיבתי. הטענה הראשונה היא כי פרויקט גדול שביצעה העוררת מול חברת רציו הסתיים בחודש ינואר 2021, וכי הוא הגורם העיקרי לירידה בהכנסות שנרשמו בתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2021.
106. ראשית ניתן לראות כי מדובר בטענה שממילא רלוונטית לכל היותר לתקופת הזכאות השנייה שלפנינו (מרץ-אפריל 2021) והיא ממילא אינה רלוונטית לתקופת הזכאות הראשונה (נובמבר-דצמבר 2020). בהמשך לכך יש לדחות את הטענה גם לגופה, שכן הירידה בהכנסות העוררת החלה כאמור עוד בחודש יוני 2020, וביתר שאת החל מחודש אוקטובר 2020, כלומר זמן רב לפני חודש ינואר 2021 שבו הסתיים לטענת המשיבה הפרויקט מול חברת רציו. יש כאמור בסיס לטענה כי ירידה זו נגרמה כתוצאה מהקורונה, וזאת לנוכח סמיכות הזמנים והסברי העוררת בנוגע לאופי עבודתה כאמור. ייתכן אמנם כי סיום הפרויקט עם חברת רציו הביא לירידה נוספת בהכנסות העוררת, אולם באותה מידה ניתן גם להניח כי אלמלא השלכותיה של מגפת הקורונה היא יכולה היתה למצוא לקוחות ופרויקטים אחרים במקום



## מדינת ישראל

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

הפרויקט שהסתיים, כפי שנעשה דרך קבע בעולם העסקים, וכי אפשרות זו נמנעה ממנה לנוכח חזרת המגפה והטלת המגבלות.

107. הטענה השנייה שהזכירה המשיבה, בלי פירוט של ממש, היא כי מחזורי ההכנסות של העוררת היו תנודתיים ביותר כבר בשנת 2019, טרם התפרצות מגפת הקורונה, ולפיכך הירידה שנרשמה במחזוריה בתקופת הזכאות אינה נובעת בהכרח ממגפת הקורונה.

108. במענה לטענה זו יש לומר, ראשית, כי במקרה שבו נרשמת ירידה בשיעור מזכה בארבע תקופות זכאות שונות, ממילא נחלשת מאליה הטענה בדבר תנודתיות, שכן אין מדובר בירידה אחת שעשויה אמנם להיות נקודתית, אלא במגמה מתמשכת. מעבר לכך, ניתן אכן לומר כי בשנת 2019 נעו מחזורי ההכנסות החודשיים מסכום של 407,234 ₪ בחודש פברואר 2019 לסכום של 2,255,094 ₪ בחודש דצמבר 2019 וכי אמנם מדובר בפער ניכר, אולם לצד זאת ניתן גם לראות מגמה מסוימת של עלייה בהכנסות החל מחודש מאי 2019 ועד לחודש יוני 2020 שבו החלה ירידה (כאמור לעיל). אין מדובר במחזורי הכנסות העולים ויורדים מדי חודש ללא כל חוקיות ברורה, וגם אם קיים פער משמעותי בין החודש עם ההכנסות הנמוכות ביותר לבין החודש עם ההכנסות הגבוהות ביותר (כאמור), הרי שמדובר בתוצאה טבעית לעולם העסקים וודאי שאין לראות בכך תנודתיות חריגה המעידה על היעדר קשר סיבתי. לפיכך יש לדחות טענה זו.

109. לצד זאת יש לומר כי הירידה במחזורי ההכנסות של העוררת, שהחלה כאמור כבר בחודש יוני 2020 (אך לא לפני כן), לא היתה לחלוטין עקבית ומתמשכת, שכן בחודשים יולי 2020 (1.262 מיליון ₪), פברואר 2021 (1.012 מיליון ₪) ובמיוחד ספטמבר 2020 (2.843 מיליון ₪) היא קיבלה הכנסות גבוהות למדי, ולפיכך, בשתיים מתקופות זכאות אלו, ספטמבר-אוקטובר 2020 וינואר-פברואר 2020 היא רשמה דווקא עלייה במחזוריים לעומת תקופות הבסיס המקבילות ב-2019, ומשכך גם לא היתה זכאית בהם למענק.

110. בשורה התחתונה נראה כי אין באינדיקציות השונות שהעלתה המשיבה בהקשר זה כדי לשלול את ההנחה בדבר קיומו של קשר סיבתי, וכי נתוני ההכנסות של העוררת עולים בקנה אחד עם המסקנה בדבר קיומו של קשר סיבתי בין הירידה בהכנסותיה לבין התפרצות המגפה, גם אם לא באופן מובהק וחד-משמעי. על כל פנים, אפילו אם נניח כי הנתונים הכספיים כשלעצמם אינם מצביעים באופן נחרץ על קיומו של קשר סיבתי, הרי שהעוררת סיפקה במקרה שלפנינו הסברים וראיות המחזקים בבירור את המסקנה בדבר הפגיעה שנגרמה לה כתוצאה מהמגפה וקיומו של קשר סיבתי, כפי שיפורט להלן.

*הוכחת הקשר הסיבתי במקרה שלפנינו*

111. לערר שהגישה צירפה העוררת מספר מכתבים ומסמכים אחרים המעידים על הפגיעה שנגרמה לה ממגפת הקורונה. כך צירפה העוררת מכתב דוא"ל מיום 20.10.20 ממר משה פישר, קניין התקשוריות אחזקה ברשות שדות התעופה, שבו נכתב: "**כידוע לכם לאור משבר הקורונה מצב הרשות לא טוב (בלשון המעטה...) ויש הוראה חד משמעית מצד ההנהלה לרדד ולצמצם חוזים גם במחיר של ביטולם (בחוזים רבים במידה ולא מגיעים להסכמות**



## מדינת ישראל

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

**עם הספק.** " לנוכח האמור המליץ מר פישר לעוררת להציע הנחה משמעותית במחירי החוזה על מנת שניתן יהיה להאריך את ההתקשרות עמה (נספח 19 לכתב המצאת מסמכים מטעם העוררת). להשלמת התמונה יצוין כי במכתב התשובה של מנהל העוררת למר פישר, הוא הודיע כי אין באפשרותו להוזיל את מחירון ביצוע העבודות, בין היתר לנוכח הפגיעה שגרמה הקורונה לעוררת.

112. כמו כן צירפה העוררת מכתב מיום 22.9.20 ממר עמית כרמל, מנכ"ל פז בתי זיקוק, שבו הודיע על הפחתה חד צדדית של 10% בתשלומים לקבלנים, לנוכח משבר הקורונה:

**כידוע, בשל משבר הקורונה העולמי, מזה כחצי שנה, התעשייה הישראלית בכלל ותעשיית הזיקוק בפרט, מצויה במשבר כלכלי, אולי הקשה והארוך בתולדותיה. בתקופה זו נקטה פז"א בפעולות רבות על מנת למזער את נזקיה מהמשבר. למרבה הצער, עם כניסתנו לתקופה שנייה של סגר, לא נותרה עוד ברירה אלא לנקוט בפעולות דרסטיות יותר על מנת לשמר את שרידותה של החברה המהווה מקור פרנסה לאלפי משפחות במעגל הראשון והשני, עליו גם אתם נמנים. לפיכך, החליטה הנהלת החברה להפחית באופן מיידי, לרבות מחשבונות שכבר הוגשו וטרם שולמו, 10% ממחירי היחידה להם התחייבה פז"א במסגרת ההסכם שנחתם בין הצדדים. פז"א רואה בקבלנים ונותני השירותים, עימם היא מתקשרת, שותפים לדרך ולפיכך תדון מחדש בהחלטה זו לאחר שהנסיבות הכלכליות תחתן פועלת פז"א, ישתנו. (נספח 18 לכתב המצאת מסמכים מטעם העוררת).**

113. בהתייחס למכתב אחרון זה טענה המשיבה (במהלך הדיון בלבד) כי מדובר בקיזוז שיכול היה להתבצע מכל סיבה אחרת ולא בהכרח כתוצאה מהקורונה (עמ' 8 לפרוטוקול, שורות 17-18, עמ' 12 לפרוטוקול, שורות 18-20). מדובר בטענה תמוהה הסותרת בבירור את לשונו הברורה של המכתב ואת הנסיבות הידועות. במכתב מוסבר בפירוט רב ובצורה מנומקת כי ההפחתה בתשלומים נובעת אך ורק מהנזקים שנגרמו לחברת פז בתי זיקוק כתוצאה מהקורונה, ולא מכל סיבה אחרת.

114. בנוסף לכך טענה המשיבה במהלך הדיון כי המכתב אינו מעיד בהכרח על פגיעה שנגרמה לעוררת מהקורונה שכן פתוחה בפניה הדרך לנקוט בהליכים כנגד הלקוחה חברת פז"א בגין הפרת חוזה (עמ' 12 לפרוטוקול, שורות 20-21). במענה לטענה זו יש לומר, ראשית, כי לא ניתן כלל לדעת מעיון במכתב האם אמנם מדובר בצעד המנוגד להסכם שנחתם בין הצדדים, באופן המאפשר לעוררת לנקוט בצעדים משפטיים כנגד אותה חברה. שנית, מבחינה מעשית, עשוי להתעורר קושי ברור מבחינת העוררת לנקוט בהליך משפטי נגד החברה הלקוחה שעשוי להביא להפסקת העבודה עמה בהמשך הדרך, שגם אותו מוצדק להביא בחשבון. שלישית, וזה למעשה העיקר, גם אם נניח כי אכן מדובר בצעד המנוגד להסכם בין הצדדים, אין בכך שיש לעוררת תרופה חוזית אפשרית כדי לאיין את המסקנה כי היא נפגעה בפועל כתוצאה מההפחתה החד-צדדית שביצעה אותה לקוחה.



## מדינת ישראל

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

115. בנוסף למכתבים אלו, שהם כאמור מזמן אמת (כלומר מתקופת הקורונה), צירפה העוררת מכתב נוסף מיום 9.3.22 ממר שמשון ראובן מרשות שדות התעופה, שבו נכתב כי העוררת היתה מוכנה לביצוע העבודה שהזמינה ממנה הרשות כבר בסוף חודש פברואר 2020 לאחר שסיימה את ההכנות הנדרשות והזמינה את החומרים המתאימים, אך כי לנוכח התפרצות הקורונה הוחלט לעצור את הפרויקטים בנמל התעופה ולעבור למתכונת חירום, כך שרק בסוף חודש דצמבר 2020 העוררת נתבקשה להתארגן מחדש לצורך ביצוע העבודה, שאותה החלה בפועל בסוף חודש ינואר 2021 (נספח 17 לכתב המצאת המסמכים).

116. בעניין זה טענה המשיבה כי מדובר במכתב שנכתב בדיעבד, וכי הוא מצביע על דחיית עבודות (והכנסות) בלבד ולא על ביטולן. לעניין הטענה הראשונה, מדובר במכתב רשמי שניתן על ידי רשות ממשלתית, ואין כל סיבה להטיל ספק בנכונות הדברים המובאים בו, גם אם נכתבו בדיעבד ואף לבקשת העוררת לצורך הגשת ההשגה. מדובר בסיכום של השתלשלות האירועים לאורך תקופת הקורונה, שמטבע הדברים לא יכול היה להיכתב בזמן אמת, אלא רק עם שוך האירועים.

117. יש לדחות גם את הטענה הנוספת שהעלתה המשיבה בעניין זה בנוגע לדחיית הכנסות. ראשית יש לומר, כי טענה זו אינה עולה בקנה אחד עם נתוני ההכנסות של העוררת, שכן אלו רשמו כאמור ירידה מתמשכת החל מהמחצית השנייה של שנת 2020 ועד לסוף שנת 2021. לו היה מדובר במקרה של דחיית הכנסות, היינו מצפים לראות את אותן הכנסות שנדחו במהלך תקופת הקורונה שבות ומופיעות לאחר הסרת המגבלות, במחצית השנייה של שנת 2021, דבר שכאמור אינו מתקיים במקרה שלפנינו.

118. שנית יש לומר כי מבחינה עקרונית, דחיית הכנסות כמוה כאובדן הכנסות בעסקים מסוימים – שכן בזמן שבו העסק נותן שירות ללקוח אחד, הוא אינו יכול לתת שירות ללקוח אחר, ואלמלא דחיית ההכנסות הוא יכול היה לקבל לקוח נוסף באותה תקופת זמן נתונה (ראו ההחלטה בעניין **נ.ע הנדסה**, פסקה 51). גם במקרה שלפנינו ניתן ללמוד ממכתבו של מר ראובן, כי העוררת נאלצה להמתין כשנה עד לביצוע העבודה שהוזמנה ממנה, וזאת לאחר שכבר ביצעה את ההכנות הנדרשות והזמינה את חומרי העבודה, ולבסוף נאלצה להתארגן מחדש לצורך ביצוע העבודה. ודאי שיש בהתנהלות זו כדי להסב נזק לעוררת, שנאלצה במהלך כל אותה תקופת המתנה ארוכה להמשיך ולשלם את הוצאותיה הקבועות.

119. מכתבים נוספים ששלחה העוררת עצמה בזמן אמת מעידים אף הם על הפגיעה שנגרמה לה. בהקשר זה צירפה העוררת מכתב ששלחה ביום 8.6.20 למכון התקנים הישראלי להקפאה זמנית של ההיתר שברשותה (שניתן מהמכון), וזאת "בשל המצב במשק והקיפאון בהזמנות הפרויקטים." (נספח 20 לכתב המצאת מסמכים). בנוסף לכך צירפה העוררת מספר מכתבים לקראת פיטורין של עובדיה, שבהם נכתב כי אין מנוס מצד זה "בשל צמצומים אשר נאלצת החברה לבצע, בשל הפגיעה במצבה הכלכלי והעסקי, הנובעת מהשלכות התפשטות נגיף הקורונה, ואשר כוללים הוצאת עובדים לחופשות ללא תשלום וכן פיטורי עובדים." (נספחים 22-23 לכתב המצאת מסמכים).



## מדינת ישראל

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

120. המכתבים השונים שהובאו לעיל מלמדים כי העוררת נפגעה בדרכים שונות ממגפת הקורונה: החברות הלקוחות שאיתן היא עובדת ביקשו ממנה להפחית את מחיריה ואף קיזזו באופן חד צדדי את התשלומים המגיעים לה, היא נדרשה לדחות עבודות מסוימות למשך תקופה ארוכה, וכתוצאה מהפגיעות שנגרמו לה, שעליהן העידה ודיווחה גם במסמכים שנכתבו בזמן אמת, היא אף נאלצה לפטר עובדים ולהוציא אחרים לחל"ת.
121. מכתבים אלו מחזקים אפוא בצורה משמעותית את המסקנה בדבר קיומו של קשר סיבתי בין התפרצות המגפה לבין הירידה שנרשמה במחזורי העוררת. בהתחשב גם בכך שנתוני ההכנסות של העוררת תומכים, לכל הפחות במידה מסוימת ולא מבוטלת, במסקנה בדבר קיומו של קשר סיבתי, ובכך שהירידה במחזוריה החלה כבר בחודש יוני 2020 ונמשכה ברובה גם לאחר מכן (כפי שפורט לעיל), באופן שהביא לזכאות למענק בארבע תקופות זכאות שונות (המתייחסות לארבע תקופות בסיס שונות), יש מקום לומר כי העוררת עמדה בנטל שהועבר אליה בהקשר זה, ועל כן יש לדחות גם את טענתה החלופית של המשיבה להיעדר קשר סיבתי.
122. לכך ניתן להוסיף, למעשה מעבר לצורך, כי גם אם נלך כברת דרך לכיוון המשיבה ונניח כי שאלת הקשר הסיבתי במקרה שלפנינו היא גבולית (על אף שאין מקום לעשות כן, כאמור), הרי שניתן להביא בחשבון את האיחורים הממושכים שאירעו בהחלטות שקיבלה המשיבה כמעין נתון מכריע המטה את הכף. בעניין זה נקבע בהחלטות קודמות של הוועדה כי לאיחורים משמעותיים עשוי להיות משקל גם בביקורת על סבירות ההחלטה לגופה, וזאת במיוחד במקרים שבהם הממצאים העובדתיים בשאלת הקשר הסיבתי אינם מובהקים דיים (ראו ערר **סנסה ייצור** וההחלטות הנוספות שכבר הוזכרו בפסקה 80 לעיל).

### סיכום

123. לנוכח כל האמור לעיל הגענו אפוא למסקנה כי אין מקום להחריג את העוררת מזכאות למענק לנוכח ביצוע עבודות הנמשכות מעל שנה, וכן כי מתקיים קשר סיבתי בין הירידה בהכנסותיה במהלך תקופות הזכאות (בהשוואה לתקופת הבסיס בשנת 2019) לבין התפרצות מגפת הקורונה. לפיכך זכאית העוררת למענקים המבוקשים בעררים.
124. לצד זאת יש לטעמנו מקום בנסיבות המקרה שלפנינו להפחית מהמענקים המגיעים לעוררת סכום של 26,440 ₪, שהוא 5.6% מסכום המענקים הכולל, וזאת בשיעור הכנסותיה של העוררת שעליהן דיווחה במסגרת סעיף 8א לפקודת מס הכנסה, כאמור לעיל. מכאן, שסכום המענקים הכולל יעמוד על 445,706 ₪.
125. המשיבה תשלם לעוררת הוצאות בסכום של 6,500 ₪ עבור כל אחד משני העררים, וזאת לנוכח התוצאה שאליה הגענו ובהתחשב בעלויות הייצוג, והתנהלותה של המשיבה במסגרת טיפולה בבקשות, בהשגות ובערר, שלא היתה נקייה מפגמים, כפי שפורט לעיל.


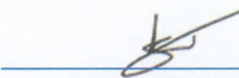


**מדינת ישראל**  
**ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים**

126. סוף דבר, העררים מתקבלים באופן חלקי, כך שהמשיבה תשלם לעוררת מענקים בסכום של 445,706 ₪ בתוספת ריבית והצמדה, וכן הוצאות בסכום כולל של 13,000 ₪.

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

ניתנה היום, ח' אלול תשפ"ב, 04/09/2022, בהעדר הצדדים.

 גרמן פייקין, רו"ח, חבר	 נדב כנען, עו"ד יו"ר הוועדה
--	--