



## מדינת ישראל

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

ערר 1322-22  
ערר 1323-22  
ערר 1324-22  
ערר 1325-22  
ערר 2185-22  
ערר 2187-22  
ערר 2188-22

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

העוררת: א. רוזנטל עבודות חשמל בע"מ מס' 511541641  
באמצעות עו"ד יואב חיים הריס

#### נ ג ד

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

#### החלטה

1. ביום 03/03/2022 הגישה העוררת את עררים מספר 1322-22, 1323-22, 1324-22 ו- 1325-22, שעניינם החלטות המשיבה מיום 16/01/2022 בהשגות בעניין זכאותה למענקי השתתפות בהוצאות קבועות עבור תקופות הזכאות מאי יוני 2020, יולי אוגוסט 2020, ספטמבר אוקטובר 2020 ונובמבר דצמבר 2020 (להלן: "עררי 2020"). העררים הוגשו בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התשי"ף-2020 (להלן: "החוק").
2. ביום 22/05/2022 הגישה המשיבה את כתב התשובה בעררי 2020, וביום 28/06/2022 התקיים דיון בעררים.
3. ביום 07/07/2022 הגישה העוררת את עררים מספר 2185-22, 2187-22 ו- 2188-22, שעניינם החלטות המשיבה מיום 22/05/2022 בהשגות בעניין זכאות העוררת למענקי השתתפות בהוצאות קבועות עבור תקופות הזכאות ינואר פברואר 2021, מרץ אפריל 2021 ומאי יוני 2021 (להלן: "עררי 2021").
4. בתגובה להחלטת יו"ר הוועדה מיום 11/07/2022, הבהירה העוררת ביום 14/07/2022 כי אין בכתבי הערר בעררי 2021 טענות חדשות, למעט צירוף הזמנות נוספות מהמזמין "מלונות דן" שלא יצאו אל הפועל כתוצאה ממשבר הקורונה. כן נתנה העוררת את הסכמתה לכך שעררי 2021 יוכרעו על בסיס כתבי הטענות שהוגשו בעררי 2020 והדיון שהתקיים בעניין עררים אלה.
5. בתגובה להחלטת יו"ר הוועדה מיום 17/07/2022, הודיעה המשיבה ביום 30/07/2022 כי היא מפנה לטענות שהציגה בכתבי הטענות ובדיון שהתקיים ביחס לעררי 2020. כן חזרה על עיקרי טענותיה כפי שיפורט להלן.



## מדינת ישראל

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

6. בנסיבות אלה ולמען הסר הספק נציין כי ביחס לעררי 2021, ובהתאם להסכמת הצדדים הגענו לכלל מסקנה כי ניתן לקבל החלטה על פי הטענות והראיות שהוגשו בהתאם לסמכותנו לפי תקנה 9(1) לתקנות התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) (סדרי הדין והמינהל בוועדת הערר), התשפ"א – 2020.
7. הסעד המבוקש על ידי העוררת הוא סך המענקים המלאים, בהתאם לנוסחה, בסך הכולל של 852,043 ₪ ביחס לעררי 2020 ובסך הכולל של 786,584 ₪ ביחס לעררי 2021, בצירוף תשלום הוצאות המשפט.

### החלטות המשיבה

#### החלטות בהשגות – תקופות הזכאות בשנת 2020

8. כאמור לעיל, ביום 16/01/2022 ניתנו החלטות המשיבה בהשגות שהוגשו ביחס לתקופות הזכאות של שנת 2020. הנמקת המשיבה בכל אחת מההחלטות הללו היתה אחידה, והתבססה על שלושה נימוקים.
9. ראשית, לעוררת עבודות שמשך ביצוען עולה על שנה – על כן, לאור הגדרת "עוסק" שבסעיף 7 לחוק, המחריג מגדרי העוסק הזכאי למענק את מי ש"בשנות המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסות סעיף 8 לפקודה (פקודת מס הכנסה – הח"מ), בשל עבודה ממושכת שמשך ביצועה עולה על שנה" (להלן: "ההחרטה" ו"הפקודה"), העוררת אינה זכאית למענק. נימוק זה נסמך על עבודת העוררת עם הלקוחות הבאים:
- א. "ישרוטל" – על סמך בדיקה עם הלקוח, העבודה בפרויקט החלה בשנת 2018 והסתיימה בשנת 2020. כמו כן, העוררת הפיקה עבור אותו הלקוח בגין אותו פרויקט חשבונית ראשונה בשנת 2018 וחשבונית אחרונה בחודש ינואר 2020, בהתאם לחשבון חלקי מספר 17, כלומר מדובר בעבודה שהסתיימה לפחות 17 חודשים לאחר תחילתה;
- ב. "מיקרופוינט" – נמצא כי הפרויקט החל בחודש מאי 2018 והסתיים בחודש אוגוסט 2019. גם כאן, מפירוט החשבוניות עולה כי הופקו יותר מ-12 חשבוניות וגם בכך היה לדעת המשיבה כדי לתמוך בכך שמדובר בעבודה שנמשכה יותר משנה;
- ג. "דקל אחר" – פרויקט אגמון החולה- צוין כי הפרויקט החל בשנת 2017 והסתיים בחודש מאי 2020.
- ד. בחוזה אחר שנחתם עם הלקוח "דקל אחר" בשנת 2016, צוין כי הקבלן מתחייב לסיים את העבודות בתוך 18 חודשים. לא הובהר מדוע יש בכך כדי להשפיע על שאלת העבודות הממושכות בשנים 2019 ו-2020, מקום בו לא נטען כי העבודה נמשכה עד לשנת 2019.
10. שנית, לא מתקיימת זרישת הקשר הסיבתי בין ירידת המחזורים לבין משבר הקורונה, ובמילותיה של המשיבה "הירידה הנקודתית בהכנסות נובעת מסיום של פרויקטים כגון פרויקט ישרוטל אשר הסתיים בחודש 01/2020 – לפני תחילת הסגר הראשון". כן צוין כי נטרול ההכנסות מהפרויקטים שהסתיימו מתוך תקופת הבסיס לא מזכה את העוררת במענק.



## מדינת ישראל

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

11. **שלישית**, נכתב כי "מבדיקת הדיווח המפורט – לא נתגלו הוצאות קבועות". מכתב התשובה עולה כי ככל הנראה כוונת המשיבה היתה כי סך הוצאותיה הקבועות של העוררת עומד על 0 ש"ח ועל כן ממילא יש מקום לקבוע את מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות על סך של 0 ש"ח. יוער כי בהתאם למכתב התשובה, העוררת נשאה בהוצאות קבועות אך בסכומים נמוכים משמעותית מסך המענקים המבוקשים.

#### החלטות בהשגות – תקופות הזכאות בשנת 2021

12. כאמור לעיל, ביום 22/05/2022 ניתנו החלטות המשיבה ביחס לתקופות הזכאות של שנת 2021.
13. נימוקי המשיבה בהחלטות אלה דומים לנימוקיה ביחס לתקופות הזכאות של שנת 2020 בכפוף להבדלים שיפורטו להלן.
14. באשר ל**נימוק הראשון**, **בדבר קיומן של עבודות ממושכות**, נקבע בהחלטה כי "החברה מתעלמת בהשגתה מנתוני הפרויקטים אשר משך ביצועם עולה על שנה, ולכן ההשגה נדחתה על הסף". בהמשך לכך חוזרת המשיבה ומפרטת אודות הלקוחות שהוזכרו בהחלטות בתקופות הזכאות של 2020, תוך הוספת ההתייחסויות הבאות:
- א. "ישרוטל" – ההשגה אינה מתייחסת לפרויקט זה.
- ב. "מיקרופוינט" – הוסף ונטען כי ההתחשבות היא במצטבר, כך לדוגמה בחשבון חלקי מס' 20 נרשם כי בחודש דצמבר 2019 היקף ביצוע העבודה הוא 59.8% מסך הפרויקט.
- ג. "דקל אחר" – אגמון החולה – העוררת לא התייחסה לפרויקט.
15. באשר ל**נימוק השני בדבר קיומו של קשר סיבתי**, המשיבה לא חוזרת עליו במפורש אך מצוין כי "בהתייחס לפרויקט מול מלונות דן – במידה ופרויקטים בוטלו ו/או נדחו, הדבר בא לידי ביטוי בדיווחי הכנסות החברה לרשות המסים בשנים 2020-2021- מחזורים אשר לא שונו במכתבי ההחלטה, כך שאין צורך להתייחס אליהם".
16. באשר ל**נימוק השלישי בדבר העדרן של הוצאות קבועות**, מציינת המשיבה כי "גם במידה והחברה לא הייתה מוחרגת מהגדרת עוסק, היה צורך לבדוק את ההוצאות הקבועות של החברה". כן מוזכרות שתי דוגמאות, המתבססות על הפער בין סך המענק המבוקש בתקופות הזכאות ינואר-פברואר 2021 ומאי יוני 2021 (342,482 ש"ח ו-541,398 ש"ח, בהתאמה) בעוד שדיווחי התשומות עומדים על סכום נמוך יותר (78,411 ש"ח ו-228,176 ש"ח, בהתאמה). באשר לחודשים מאי יוני 2021, מצאה המשיבה לנכון גם לציין כי העוררת דיווחה על הכנסות העולות על 300,000 ש"ח בחודשים אלה.
17. כן המשיכה המשיבה ופירטה בהחלטתה כי בהתאם לאמור בהשגה, לעוררת הוצאות קבועות בסעיפי הנהלה וכלליות ומימון. בהתאם למאזן בוחן 2020 (על אף שכאמור מדובר בתקופות זכאות בשנת 2021), סך ההוצאות בגין שני הסעיפים הללו עומד על סך של 374,304 ש"ח למעט פחת ושירותים מקצועיים. כן צוין כי יש לכפול את סכום ההוצאות בשיעור ירידת המחזורים, וכי "סכום זה היה מאושר כקבועות במידה והחברה לא...". יצוין כי נוסח ההחלטה נקטע ולא



## מדינת ישראל

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

ניתן לקרוא את השורה האחרונה בהחלטה אך מהקשרם של דברים דומה כי הכוונה היתה לכך שזה היה הסכום שהיה צריך לאשר אילו העוררת היתה זכאית למענק. נציין כבר עתה כי התרשמנו שאין בחוסר בהירות זה כדי לפגוע בעוררת וביכולתה להציג את טיעוניה ועל כן לא נתעכב על כך.

18. על החלטות אלה הגישה העוררת את ערריה.

### טענות הצדדים

#### טענות העוררת

#### **האם העוררת מוחרגת מגדרי הזכאים למענק על רקע ביצוע עבודות ממושכות**

19. בערריה, עמדה העוררת בהרחבה על הפרשנות שהוענקה על ידי הוועדה לתכלית ההחרגה המתייחסת לעוסקים המבצעים עבודות ממושכות ולתחולת ההחרגה. בפרט, עמדה העוררת על כך שבהתאם לפסיקות הוועדה, מקום בו ניתן לחלק את העבודה לתתי יחידות עבודה וכאשר ההתקשרות מבוססת על כתבי כמויות, כך שההתחשבות מבוצעת באופן שוטף עבור עבודות שבוצעו בפועל, אין לראות את ההתקשרות כעבודה ממושכת. זאת, בין היתר מפני שהדיווח אודות ההכנסות אינו מבוסס על אמדן אלא על שווי הפעילות בפועל.

20. זאת, בשונה מהתקשרות על בסיס פאושלי, בה הקבלן נוטל על עצמו סיכונים נוספים בעת תמחור העבודה, וייתכן שגם אופן ההתחשבות אינו משקף את היקף הפעילות בפועל בפרק זמן נתון.

21. לגופו של עניין, העוררת הסבירה כי היא עוסקת בביצוע תת עבודות חשמל למיניהן, מפולחות ומאובחנות בכתבי כמויות ולא באופן פאושלי. המדובר בעבודות נפרדות המופרדות הן בכתב הכמויות עצמו והן בביצוע בפועל. תקופת הביצוע של כל יחידה מובחנת שכזו אורכת פרק זמן הנע בין מספר שעות למספר ימי עבודה. התקופה בה שוהה העוררת באתר מסוים יכולה להיות מספר חודשים או יותר או פחות מכך, והדבר מושפע בעיקר מקצב העבודות שקובע המזמין, לרבות קצב ההתקדמות של יתר הקבלנים המבצעים את עבודותיהם באתר.

22. במסגרת העבודות, העוררת מגישה למזמין מדי חודש או חודשיים (בדרך כלל), חשבון הכולל את העבודות שביצעה במהלך חודש הביצוע נושא החשבון. החשבונות נבדקים על ידי נציג מטעם המזמין ומשולמים לעוררת על פי אישור היקף כמויות הביצוע שניתן, בהתאם למועדי התשלומים בהסכמים. בנסיבות אלה אין משמעות למספר החשבוניות שהופקו במסגרת פרויקט מסוים שכן כל חשבונית מבטאת את העבודה שבוצעה באותם החודשים.

23. העוררת מדווחת למס הכנסה דיווחים על פי הכנסותיה השוטפות בפועל, עבור ביצוע בפועל של כמויות תתי היחידות (ולא על סמך אמדנים). העוררת מדווחת הן על הכנסותיה לפי חשבוניות מס וקבלות שערכה עבור התשלומים שהתקבלו, ואילו במצבים בהם הוגש חשבון אך



## מדינת ישראל

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

- טרם שולם (למשל בחשבונות שעבור חודשי הביצוע האחרונים בשנה הקלנדרית), מדווחת העוררת על סכומי החשבונות כהכנסותיה, וזאת תחת סעיף בשם "הכנסות לקבל".
24. בנסיבות אלה, לא חל על העוררת סעיף 8א לפקודה. לגופו של עניין, הבהירה העוררת כי בכל אחד מהפרויקטים שהוזכרו בהחלטות המשיבה, העוררת התקשרה בחוזה לביצוע תתי עבודות מוגדרות על פי כתב כמויות, והתשלום לו היתה זכאית התבסס על היקפי הביצוע בפועל אחת לחודש או חודשיים. המשיבה קיבלה את דיווחי העוררת מדי שנה ולא העלתה מעולם כל טענה בדבר בעיה באופן הדיווח.
25. בתגובה לכתב התשובה, עמדה העוררת על כך שאין כל ביטוי וזכר בהוראות הדין לתכלית ההחגרה ולרציונלים להחרגת מבצעי עבודות ממושכות להם טוענת המשיבה.
26. באשר לטענת המשיבה בדבר החשבונות בפרויקט מיקרופוינט, העוררת מפנה לסעיף 6(א) להסכם ממנו עולה כי ההתחשבות תבוצע בהתאם לכתב כמויות. כך, חשבון חלקי מספר 7 נוקב בכמויות מתוך כתב הכמויות. העובדה כי החשבון מציג כנתון גם את היקף החוזה המשוער ואת היקף הביצוע עד אותו שלב, אין בו דבר וחצי דבר המאיין את העובדה כי ההתקשרות היא לביצוע חודשי על פי כתב כמויות.
27. הדברים האמורים הובהרו גם ביחס לעבודת העוררת מול המזמין ישרוטל ולעניין זה ביקשה העוררת להפנות לערר 1268-21 נ.ע. הנדסה ייזמות (2001) בע"מ נ' רשות המסים (22/08/2021), פורסם באתר הוועדה – כמו יתר ההחלטות שיוזכרו) (להלן: "ערר 1268-21") בו נדונה עבודה אחרת של קבלן אחר באותו הפרויקט ולגביה נקבע כי סעיף 8א אינו חל.
28. לבקשת הוועדה, ביום 04/09/2022 העוררת הגישה לתיק הוועדה עותק מההסכם עם הלקוח דקל אחר, הוא הלקוח השלישי לגביו צוין בהחלטה בהשגה כי מדובר בעבודה ממושכת.

### דרישת הקשר הסיבתי

29. באשר לטענה בדבר ירידה "נקודתית" בהכנסות העוררת, טוענת העוררת כי החוק מתייחס לתקופות זכאות בנות חודשיים ועל כן אין מקום לבחינה אחרת.
30. כן עמדה העוררת על פסיקות הוועדה לפיהן ישנה הנחה עובדתית בדבר קיומו של קשר סיבתי בין ירידת המחזורים למשבר הקורונה, וכי נימוקיה של המשיבה אינם עולים כדי ממצא עובדתי מהימן הסותר את ההנחה העובדתית.
31. העוררת אף הסבירה כי בכל שנה היא מסיימת פרויקטים מסוימים ומתחילה אחרים, ולכן לא היה מקום לטענת המשיבה כי יש לנטרל את ההכנסות מהעבודות שהסתיימו בבחינת ירידת המחזורים.
32. בכתב עררה פירטה העוררת אודות זהות לקוחותיה העיקריים, שרבים מהם הם בעלי ומפעילי מלונות וכן גופים מוסדיים מסחריים.
33. לטענת העוררת, במהלך השנים 2020 ו-2021, עקב משבר הקורונה, חלה ירידה בהיקף ביצוע העבודות והזמנות העבודות מלקוחותיה של העוררת. כך למשל, "מלונות דן" שהיא אחת



## מדינת ישראל

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

- מלקוחותיה של העוררת החליט שלא לבצע עבודות שיפוצים למיניהן ולעצור את העבודות, לרבות עצירת עבודות שהוזמנו בסוף שנת 2019. בתמיכה לטענתה צירפה עותק מהודעת דוא"ל שנשלחה מסמנכ"ל הלקוחה המודיע על עצירת כל הפרויקטים. כן צוין כי במרוצת המשבר, חלק מבתי המלון של רשת דן הפכו ל"מלוניות קורונה" וגם מסיבה זו לא ניתן היה לבצע עבודות במלונות אלה.
34. ביתר פירוט, הזכירה העוררת פרויקט שהמגעים עבורו החלו בתחילת חודש מרץ 2020, וביום 12/03/2020 אף התקיים סיור מקדים לקראת תחילת ביצוע העבודות. ואולם, על רקע עצירת העבודות העוררת לא החלה בביצוע עבודות אלה, אלא רק חודשים מאוחר יותר, בחודשים ספטמבר ודצמבר 2021.
35. רק בחודש יולי 2020 הודיעה הלקוחה על חזרה לביצוע חלק מהעבודות, וזאת תחת מגבלות הקורונה. בתמיכה לטענותיה צירפה העוררת עותקים מהודעות הדוא"ל שהתקבלו בנושא.
36. ביחס ל"ישרוטל", הבהירה העוררת כי בשונה מהמצוין בהחלטת המשיבה בהשגות 2020, העבודה על הפרויקט לא הסתיימה בחודש ינואר 2020 אלא נמשכה עד לפרוץ המשבר. טענה זו נתמכה ביומני עבודה של העוררת באותו האתר בחודשים פברואר ומרץ 2020 וחשבונות המעידות על ביצוע עבודות לאחר חודש ינואר 2020.
37. כן טענה העוררת כי למעשה פגיעתה חמורה יותר משניתן לזהות בבחינת ההכנסות ברמה השנתית, שכן הכנסותיה בחודשים הראשונים של שנת 2020 משקפות פעילות מסוף שנת 2019. במישור אחר, לטענת העוררת פגיעתה התעצמה שכן בלמה מגמת גידול.
38. העוררת אף טענה כי בעצם העלאת הטענה בדבר העדר קיומו של קשר סיבתי בשלב ההשגה יש משום "הרחבת חזית" אסורה.
39. באשר לטענת המשיבה, שהועלתה בדיון ובהודעה המשלימה בעררי 2021, לפיה מחזור העסקאות של העוררת בשנת 2019 הוא מחזור עסקאות חריג ועל כן לא ניתן היה לצפות למחזור עסקאות דומה בשנת 2020, במעמד הדיון טען ב"כ העוררת כי העוררת היתה במגמת גידול והמשבר הרס את המגמה. מעבר לכך, הפנה ב"כ העוררת לעצירת העבודות של שניים מלקוחותיה של העוררת, ופירט כיצד עבודות שהתקבלו בתחילת השנה לא התקדמו. כן עמד על כך שאין בכך כדי להוות ממצאים עובדתיים מהימנים המעבירים את הנטל להוכחת קשר סיבתי לעוררת (עמ' 6 לפרוטוקול, שורות 1-13).
40. כמו כן, בתגובתה מיום 04/09/2022, הפנתה העוררת למחזורי עסקאותיה בשנים 2012 עד 2019, מהן עולה כי לפחות בשתי שנים (2012 ו-2014) היו לעוררת מחזורי עסקאות דומים למחזור העסקאות בשנת 2019 ובכך יש כדי להעיד שלא מדובר במחזור עסקאות חריג. לעניין זה הופנתה תשומת הלב לכך שמשנת 2016 עד לשנת 2019 ניתן לראות מגמת גידול, שנקטעה בשנת 2020. לעניין זה חזרה העוררת והפנתה לכך שמחזור עסקאותיה בתחילת שנת 2020 (ינואר עד מאי 2020) היה גבוה וירידת המחזורים נצפתה החל מאמצע שנת 2020.
41. כן עמדה העוררת על כך שטענת המשיבה בדבר חריגות מחזור העסקאות בשנת 2019 נטענה לראשונה רק בדיון וכלל אינה מופיעה בהחלטות המשיבה בהשגות.



## מדינת ישראל

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

#### בחינת ההוצאות הקבועות של העוררת

42. בכתב עררה טענה העוררת כי המשיבה כלל לא היתה רשאית לבחון את ההוצאות הקבועות וכי זהו אינו אחד מהתנאים לבחינת הזכאות למענק.
43. לגופו של עניין, ציינה העוררת כי נשאה בהוצאות קבועות, והדבר אף קיבל ביטוי בדו"חות שהוגשו למשיבה בשלב ההשגה.
44. בתגובה לכתב התשובה, עמדה העוררת על פסיקות הוועדה שהתייחסו לכך שהחלטה להתערב במקדם צריכה להתבסס על סיבה נאותה. כן עמדה על כך שהבקשות למענק נדחו על סמך הנימוק בדבר תחולת סעיף 8א בלבד, מבלי להתייחס להוצאות העוררת. רק בשלב ההחלטה בהשגה נכלל הנימוק בדבר ההוצאות הקבועות, ורק בכתב התשובה פירטה המשיבה אודות סכומי ההוצאות הקבועות של העוררת. זאת, בניגוד לפסיקה הוועדה לפיה אין להשתמש בטיעון ההוצאות הקבועות כטיעון משנה (ערר 1137-21 מ. מוזיקה פלוס בע"מ נ' רשות המסים (12/07/2021)) (להלן: "ערר 1137-21").
45. בהמשך לכך עמדה העוררת על פסיקת הוועדה בערר 1750-21 אינקוגניטו מוזיקה (2002) בע"מ נ' רשות המסים (13/02/2022) (להלן: "ערר 1750-21") שם נקבע כי הסמכות להתערב צריכה להישמר למקרים יוצאי דופן, בהם מדובר בפער קיצוני ומופרז. באותו המקרה, נמצא כי כאשר ההוצאות הקבועות מהוות כ- 30% מהמענקים לא מדובר בפער קיצוני המצדיק התערבות בנסיבות אותו המקרה. כן הזכירה את תכלית המענק בהתאם לאותה ההחלטה, שאינה מתמצה בנשיאה בהוצאות הקבועות.
46. העוררת אף עמדה על כך שהחוק לא הגדיר מה הן ההוצאות אותן יש לכלול בחישוב ההוצאות הקבועות, והפנה להחלטת הוועדה שהציעה פרשנות לפיה יש לראות בכלל ההוצאות שלא ניתן להימנע מהן (בין אם נועדו לייצור הכנסה ובין אם לאו) כהוצאות קבועות, כגון הוצאות בהן נשא העסק כדי לקיים את המחויבות החוזית שהעסק נטל על עצמו.
47. כן הפנתה להחלטת הוועדה בערר 1629-21 מ.ג.ב שירותי ניקיון בע"מ נ' רשות המסים (08/12/2021) (להלן: "ערר 1629-21") שהכירה בהוצאות שכר מנהל החברה כהוצאה קבועה.
48. ביתר פירוט, הוסבר כי העוררת היא חברת מעטים בבעלות מנהל החברה ובעלות רעיתו. על רקע המשבר העוררת צמצמה באופן ניכר את מצבת עובדתי ואת מצבת קבלני המשנה.
49. העוררת פירטה בתגובה לכתב התשובה בעררי 2020 ובכתבי עררי 2021 את סך ההוצאות אותן יש לכלול לדעתה בסך ההוצאות הקבועות. כדי שלא להכביד שלא לצורך, נציג כבר כעת את ההוצאות הקבועות תוך חלוקה בין ההוצאות אשר גם לטענת המשיבה יש לראותן כהוצאות קבועות לבין ההוצאות שבמחלוקת. יוער כי טענות הצדדים התמקדו בגיליונות המפרטים את ההוצאות הקבועות בשנת 2020 ובשנת 2021 שצורפו כנספח י"ג לכתבי העררים ולא בדו"ח הכספי לשנת 2020 או במאזן הבוחן לשנת 2021 ובהתאם גם דיוננו כעת יתבסס על גיליונות אלה. כן יוער כי כתב התשובה של המשיבה בעררי 2020 כולל התייחסות לפער בין ההוצאות הקבועות של שנת 2020 המחושבות ביחס לכל תקופות הזכאות שבמחלוקת בשנים 2020 ו-2021. ואולם, בעררי 2021 נכלל פירוט מקביל של ההוצאות הקבועות לשנת 2021 והמשיבה לא



## מדינת ישראל

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

העלתה טענות לגביו. משכך, בחישוב ההוצאות הקבועות לתקופות הזכאות שבשנת 2021 ניישם את טיעוניה המהותיים ביחס לנתוני ההוצאות שהוצגו על ידי העוררת ושלמשיבה לא היו טענות לגביהם.

50. ההוצאות שלגביהן אין מחלוקת ביחס לשנת 2020 הן ההוצאות הבאות:

- א. חלק מהוצאות הנהלה וכלליות בסך כולל של 453,143 ₪, הכוללות הוצאות שהמשיבה לא העלתה טענות לגביהן גם בכתב התשובה וגם במעמד הדיון, ובכלל זאת: אחזקת משרד, אחזקת מחשבים, שמירה וניקיון, חשמל ומים, דואר ומשלוחים, הנהלת חשבונות, מסים, אגרות ודמי חבר, שירותים מקצועיים, משפטיות, נסיעות, ספרות והשתלמות מקצועית, פרסום, הוצאות מחסן (שכ"ד, ארנונה וביטוח), תקשורת (טלפונים, סלולריים ואינטרנט);
- ב. הוצאות מימון - בסך 22,347 ₪;
- ג. ביטוח עסק - בסך 56,757 ₪;
- ד. אחזקת רכב (למעט ליסינג, פחת והוצאות אחזקה שוטפת שפורטו בנפרד מהוצאות רישוי וביטוחים) - 30,674 ₪;

51. כלומר, סך כל ההוצאות הקבועות לגביהן אין מחלוקת מסתכם ב- 562,921 ₪ לכל שנת 2020, כלומר 375,280 ש"ח לארבע תקופות זכאות. נציין כבר עתה, כי לטענת המשיבה יש לכפול את סך ההוצאות הקבועות בשיעור ירידת המחזורים השנתית (32%), כך שסך ההוצאות הקבועות עבור ארבע תקופות הזכאות מסתכם בסך של 120,089 ₪.

52. נוסף על הוצאות אלה, טוענת העוררת כי יש להכיר גם בהוצאות הבאות כהוצאות קבועות ביחס לשנת 2020:

- א. הוצאות הנהלה וכלליות: כיבודים למשרד ומי עדן, אירוח, מתנות, מנוי עיתון הוצאות פחת הנהלה וכלליות - בסך 42,331 ₪;
- ב. פחת מכונות וציוד - בסך 4,622 ₪. לעניין זה טענה העוררת כי הוצאות הפחת נגרמות בגין חלוף הזמן מדי שנה ולא ניתן להימנע ממנה, בין אם העוררת מקיימת פעילות ובין אם לא;
- ג. הוצאות שכר מנהל - בסך 254,616 ₪. נטען כי אין לעוררת אפשרות קיום ללא העסקתו. הובהר כי למנהל החברה לא שולם מענק הסיוע לשכירים בעלי שליטה בחברת מעטים;
- ד. שכר עובדי ליבה - בסך 1,219,962 ₪ (יוער כי סכום זה שנטען על ידי העוררת עודכן ביחס לתחשיב שהציגה המשיבה בכתב התשובה ובו נטען להוצאות שכר עובדי ליבה בסך 423,370 ₪ בלבד); המדובר בהוצאות השכר עבור רשימת עובדים ספציפיים, כדלקמן: עובדת הניקיון, מזכירה ומנהלת חשבונות פנימית, שני מרכזי פרויקטים, מהנדס חשמל וסמנכ"ל הנדסה, מזכירה ופקידת רכש, מנהלת חשבונות פנימית ושני מנהלי פרויקטים. נטען כי העסקת עובדים אלו היתה חיונית לצורך עצם השמירה על העוררת ושימורה והימנעות מהפסקת פעילות החברה. המשך ההעסקה נבעה משיקולים כלכליים עסקיים של שימור החברה ופעילותה.





## מדינת ישראל

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

- במעמד הדיון הובהר כי העובדים המשיכו לעבוד (ובכך ייצרו הכנסה) אך הוצאות השכר הנטענות אינן כוללות את כל הוצאות העובדים שכן חלקם לא נחשבו לעובדי ליבה (פרוטוקול, עמ' 4, שורות 33-34).
- ה. הוצאות אחזקת רכב (ליסינג, פחת ושליש מהוצאות האחזקה השוטפת) – 518,225 ₪;
53. סך כל ההוצאות הנוספות עומד על 2,039,756 ₪ עבור כל שנת 2020, ועבור ארבעת תקופות זכאות – 1,359,837 ₪.
54. בנסיבות אלה, לטענת העוררת סך ההוצאות הקבועות (1,922,758 ₪) עולה על סך המענקים המבוקשים עבור שנת 2020 בסך 852,043 ₪, וממילא לא מתקיים פער קיצוני ומופרז המצדיק את ההתערבות במקדם.
55. באשר לטענת המשיבה בדבר הכפלת ההוצאות בשיעור ירידת המחזורים, במעמד הדיון טענה העוררת כי למשיבה אין סמכות לכפול את ההוצאות הקבועות בשיעור ירידת המחזורים, וזאת מפני שיש בכך התרחקות נוספת מחישוב המענק בהתאם לנוסחה (עמ' 5 לפרוטוקול, שורות 9 עד 28).
56. באשר לעררי 2021, ההוצאות לגביהן אין מחלוקת הן ההוצאות הבאות (וזאת בהתאם לרכיבים אליהם התייחסה המשיבה בכתב התשובה לעררי 2020):
- א. חלק מהוצאות הנהלה וכלליות בסך כולל של 471,699 ₪; הכוללות בין היתר אחזקת משרד, אחזקת מחשבים, שמירה וניקיון, חשמל ומים, דואר ומשלוחים, הנהלת חשבונות, מסים אגרות ודמי חבר, שירותים מקצועיים, משפטיות, נסיעות, ספרות והשתלמות מקצועית, פרסום, הוצאות מחסן (שכ"ד, ארנונה וביטוח), תקשורת (טלפונים, סלולריים ואינטרנט);
- ב. הוצאות מימון - בסך 23,499 ₪;
- ג. ביטוח עסק - בסך 47,188 ₪;
- ד. אחזקת רכב (למעט ליסינג, פחת והוצאות אחזקה שוטפת שפורטו בנפרד מהוצאות רישוי וביטוחים) – 18,671 ₪;
57. כלומר, סך ההוצאות שאינן במחלוקת ביחס לשנת 2021 הוא 561,057 ₪, וביחס לשלוש תקופות זכאות מדובר בסך של 280,528 ₪; לאחר הכפלה בשיעור ירידת המחזורים במחצית הראשונה של שנת 2021 (בדיווחים למע"מ שהוצגו לנו לא נכלל מחזור העסקאות של דצמבר 2021 ועל כן לא ניתן לערוך חישוב שנתי), מתקבל סכום של 175,330 ₪ וזאת בשים לב לחישוב המשיבה לפיו עבור תקופת הזכאות מאי יוני 2021 יש לחשב רק מחצית מסכום ההוצאות (ועל כך ראו להלן).
58. נוסף על הוצאות אלה, העוררת טוענת להוצאות נוספות שיש לראותן כקבועות כדלקמן:
- א. הוצאות נוספות הנכללות בהוצאות הנהלה וכלליות הכוללים כיבודים למשרד ומי עדן, אירוח, מתנות, מנוי עיתון הוצאות פחת הנהלה וכלליות - בסך 28,753 ₪;
- ב. פחת מכונות וציוד - בסך 4,343 ₪ (ראו פירוט לעיל);
- ג. שכר מנהל - בסך 244,696 ₪ (ראו פירוט לעיל);



## מדינת ישראל

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

ד. שכר עובדי ליבה – בסך 935,510 ₪; כלל את עובדת הניקיון, מזכירה ומנהלת חשבונות פנימית, מרכז פרויקטים, מהנדס חשמל וסמנכ"ל הנדסה ושני מנהלי פרויקטים.  
ה. הוצאות אחזקת רכב (ליסינג, פחת ושליש מהוצאות האחזקה השוטפת) – בסך 401,312 ₪;

59. כלומר, העוררת טוענת כי יש לכלול בהוצאותיה הקבועות סך נוסף של 1,614,614 ₪, כך שסך הוצאותיה הקבועות בשנת 2021 עומדות על 2,175,671 ₪, ובשלוש תקופות הזכאות – 1,087,835 ₪. זאת, בעוד שסכום המענקים המבוקש עבור שלוש תקופות הזכאות שבשנת 2021 עומד על סך של 786,584 ₪.

#### טענות המשיבה

60. בכתב תשובתה, עמדה המשיבה על רקע לחקיקת החוק. בתוך כך, עמדה על תכלית המענק, שהיא כיסוי ההוצאות הקבועות, וזאת בשונה מפיצוי בגין היעדר רווח או הפסד או בהשבת המצב לקדמותו.

61. כן עמדה המשיבה על התנאי לזכאות, הקבוע בסעיף 8(3) לחוק, שהוא דרישת הקשר הסיבתי, והזכירה את פסיקת בית המשפט המחוזי, לפיה ישנה הנחה עובדתית ניתנת לסתירה בדבר קיומו של הקשר הסיבתי, וזאת אלא אם המשיבה מצביעה על ממצאים עובדתיים מהימנים שיש בהם כדי לערער את ההנחה. במצב זה, הנטל עובר לכתפי מבקש המענק, להראות כי ירידת המחזורים נבעה ממשבר הקורונה ולא מסיבות אחרות (וראו עמ"נ 27710-06-21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, לוי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המסים בישראל (ניתן ביום 03/01/2022, פורסם בנבו)(להלן: "פס"ד בטחון הצפון")).

#### **האם העוררת מוחרגת מגדרי הזכאים למענק על רקע ביצוע עבודות ממושכות**

62. לעמדת המשיבה, החוק כולל הוראה ברורה ושאינה משתמעת לשתי פנים, לפיה עוסק שחל סעיף 8א לפקודה בחישוב הכנסתו בשל עבודה ממושכת שמשך ביצועה מעל לשנה מוחרג מזכאות.

63. באשר לתחולת סעיף 8א, עומדת המשיבה על כך שסעיף 8א לפקודה הוא סעיף חובה והדיווח לפיו אינו נתון לשיקול דעתו של הנישום. יתר על כן, לשון החוק מתייחסת למי שסעיף 8א "חל בחישוב הכנסתו" וזאת להבדיל מלשון כגון "מדווח בפועל לפי סעיף 8א". באשר להיקף העבודות עליהן חל סעיף 8א לפקודה, המשיבה טוענת כי לא נדרש היקף מינימלי כלשהו לעבודות עליהן חל סעיף 8א כדי להיכנס לגדרי ההחרגה. זאת מסיקה המשיבה מהשוואה לרישא של ההחרגה, המתייחסת ל"מי שעיסוקו במכירת זכות במקרקעין", ממנה ניתן ללמוד כי הכוונה ברישא היתה שלא לכלול את כל מי שמכר זכות במקרקעין אלא את מי שזהו עיסוקו



## מדינת ישראל

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

- בלבד. המשיבה תומכת את פרשנותה בהסבר מעשי והוא הרצון לייצר את הצורך לערוך בדיקה פרטנית ביחס לכל עסקה ועסקה מה משכה והאם חל לגביה סעיף 8א או לא.
64. ההצדקה שבהחרגה האמורה היא שעסקים הפועלים במתכונת שכזו מוגנים בהסכם ולכל היותר יחוו דחיית הכנסות עקב משבר הקורונה שכן בסופו של דבר העבודה תושלם והתמורה תתקבל. במצב זה, העוסק אינו חווה חסרון כיס אלא לכל היותר דחייה בהכנסות.
65. במצב דברים זה, עוסק מסוג זה שהיקף הכנסתו כלל לא נפגעה ובכל זאת יקבל מענק, יסיים את תקופת החוזה הן עם מלוא התמורה בגין החוזה והן עם מענק- ולא זו היתה כוונת המחוקק בקביעת המענק.
66. רציונל נוסף העומד לדעת המשיבה בבסיס ההחרגה הוא כי במקרה של עבודה ממושכת, לא ניתן לייחס את ההכנסות למחזורי הבסיס והזכאות. זאת, מפני שלא ניתן לקבוע בוודאות מה הם מחזורי תקופת הבסיס ותקופת הזכאות. ההכנסות שדווחו אינן משקפות הכנסות נכונות לחודשי הבסיס או הזכאות ולא מן הנמנע שהן משקפות התחשבנויות ביניים. בהתאם לכך, אף לא ניתן לצפות חזרה על ההכנסות ובהתאם לא ניתן לייחס את ירידת המחזוריים למשבר הקורונה, כעולה מדרישת הקשר הסיבתי. זאת, מפני שהדיווחים של קבלנים לא מקיימים סדירות ואין צפי חוזר להכנסותיהם אלא הם קשורים בטבורם להתקדמות הפרויקטים. העובדה שבחודש הבסיס דווחה הכנסה מסוימת אין פירושה שיש צפי להכנסה דומה בשנה הבאה, אלא הדבר הוא אקראי וקשור להתקדמות הפרויקט.
67. לגופו של עניין, חזרה המשיבה על הנימוקים שפורטו בהחלטות בהשגה. נוסף על כך צוין בחשבון חלקי מס' 20 בפרויקט מיקרופוינט בחודש דצמבר 2019 נרשם כי היקף ביצוע העבודה הוא 59.8% מכלל הפרויקט. כן נטען כי עיון בחשבונות העלה כי החשבון החלקי מחושב לפי אחוז התקדמות בפרויקט. לדוגמא, חשבון חלקי מס' 7 בהתקשרות עם מיקרופוינט. בחשבונות מס' 6 של מצפה הימים ניתן לראות כי קיים חשבון מדצמבר, לפיו אין האישור מעיד על כמויות ונתוני החשבון.
68. במעמד הדיון התבקשה ב"כ המשיבה להבהיר את טיעונה בדבר דחיית הכנסות, וזאת לאחר שמעיון בדיווחי העוררת למע"מ ניתן לראות כי ירידת המחזוריים נמשכה גם בשנת 2021 כך שלא הובהר לאן נדחתה ההכנסה. תשובת המשיבה היתה כי ירידת המחזוריים ב-2020 לא נבעה ממשבר הקורונה אלא מסיבה אחרת – ראו להלן.
69. במצב דברים זה, התבקשה המשיבה להבהיר כיצד הטענה בדבר דחיית הכנסות מתיישבת עם הטענה לפיה ירידת המחזוריים נגרמה מסיום התקשרות (שכן במצב דברים זה, לכאורה אין הכנסות צפויות ועל כן הן גם לא יכולות להידחות). לעניין זה הבהיר נציג המשיבה כי מדובר בשתי טענות נפרדות. כלומר שהעוררת מוחרגת מזכאות למענק מפני שחל על הכנסותיה סעיף 8א לפקודה ונוסף על כך לא מתקיים קשר סיבתי בין ירידת המחזוריים לבין משבר הקורונה (עמ' 2 לפרוטוקול, שורות 4-9).



## מדינת ישראל

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

#### דרישת הקשר הסיבתי

70. בכתב התשובה לעררי 2020 לא נכללה כל התייחסות קונקרטי לטענה בדבר היעדר קשר סיבתי בין ירידת המחזורים לבין משבר הקורונה.
71. במרוצת הדרך הציגה המשיבה שני נימוקים בעניין זה, וזאת נוסף על הטעון כי מעצם קיומן של עבודות ממושכות מתערערת ההנחה בדבר קשר סיבתי בין ירידת המחזורים לבין משבר הקורונה.
72. הנימוק הראשון היה כי ירידת המחזורים נבעה מסיוס התקשרות ספציפית במהלך שנת 2019 ועל כן לא היתה ציפיה לכך שמחזור העסקאות של שנת 2019 יחזור על עצמו בשנת 2020 (עמ' 1 לפרוטוקול, שורות 30 ואילך). כך, נטען כי בשנת 2020 הסתיימו שלושה פרויקטים גדולים של החברה- ישרוטל, מיקרופוינט ודקל אחר (ההשלמה לכתב התשובה שהוגשה בעררי 2021).
73. המשיבה אף מצאה תמיכה לטענה זו בכך שגם בשנת 2021, בה כמעט ולא היו סגרים, ניתן לראות ירידת מחזורים משמעותית וגם בכך יש כדי לתמוך בטענה כי ירידת המחזורים לא נגרמה ממשבר הקורונה (עמ' 5 לפרוטוקול, שורות 29-34).
74. נימוקה השני של המשיבה, כפי שהועלה בדיון שהתקיים וכן בהשלמה לכתב התשובה שהגישה המשיבה ביחס לעררי 2021, הוא כי מחזור עסקאותיה של העוררת בשנת 2019 היה חריג ביחס להכנסותיה בשנים קודמות, ועל כן ירידת המחזורים היא למעשה חזרה למחזורי העסקאות הרגילים ואינה משקפת פגיעה בשל משבר הקורונה.

#### התערבות במקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות

75. המשיבה עמדה על הסמכות הנתונה לה להתערב במקדם וזאת בהתאם להגדרת "מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות" שבסעיף 7 לחוק. לטענת המשיבה, סמכות זו נועדה למקרים חריגים בהם מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות המתקבל לפי הנוסחה אינו נותן ביטוי נכון להוצאות הקבועות של העסק כאשר העסק מנוע מלפעול או פועל באופן חלקי בלבד.
76. לטענת המשיבה, בסמכות זו יש כדי לתמוך בעמדתה בדבר תכלית המענק שהיא כיסוי ההוצאות הקבועות.
77. לגופו של עניין, וככל שיימצא שמדובר בעבודות שמשכן פחות משנה, טענה המשיבה כי יש מקום לבחון את ההוצאות הקבועות ולהתערב במידת הצורך במקדם. זאת, ככל הנראה מפני שמדובר בעוסקת עם פרויקטים מתמשכים ובעלת תנודתיות במחזורים.
78. מפירוט המשיבה בכתב התשובה לעררי 2020 עולה כי עבור שבע תקופות הזכאות הגישה העוררת מענקים בסכום המסתכם ב- 1,909,328 ₪, ומתוכם שולמו לה מקדמות בסך של 970,057 ₪. נעיר כי על פני הדברים מדובר בסכום שגוי, הנובע מחישוב שגוי של המענק לתקופה מאי יוני 2021, שכן בהתאם לכתב התשובה בקשת העוררת עמדה על סך של 541,398 ₪. זאת, על אף שתקרת המענק לכל תקופת זכאות עומדת על סך של 500,000 ₪ ועל אף שביחס לתקופת הזכאות מאי יוני 2021 נקבע כי המענק יעמוד על מחצית הסכום המחושב בהתאם לנוסחה –



## מדינת ישראל

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

וראו סעיף 9(ג) לחוק. כך, הסכום הנכון הוא הסכום לו טענה העוררת, המסתכם בסך של 1,693,584 ₪. לעניין זה אף נעיר כי שאלה היא מה היחס בין ההוראה הקובעת את תקרת המענק על סך של 500,000 ₪ לבין ההוראה הקובעת כי המענק עבור מאי יוני 2021 יהא מחצית מסך המענק, ואולם משהצדדים לא העלו טענות לעניין זה, ומשהפער בין הסכומים הוא שולי (כ- 20,000 ₪) - ההבדל בין מחצית תקרת המענק העומדת על 500,000 ₪ לבין מחצית המענק ללא מגבלת תקרת המענק) איננו מכריעים בשאלה זו כעת ומתייחסים לסכום המענק כפי שנטען על ידי העוררת.

79. לטענת המשיבה, מנתוני מאזן הבוחן שסיפקה העוררת, עולה כי סך הוצאותיה הקבועות בשנת 2020 מסתמכות ב- 1,806,088 ₪. ואולם, סכום זה כולל הוצאות שיש לראותן כמשתנות, כגון הוצאות פחת, הוצאות שכר מנהל ועובדי ליבה, כיבודים, אירוח, מתנות וליסינג – המסתכמות בסך של כ- 780,000 ₪ (ראו פירוט בפסקאות 50 עד 52 לעיל). יוער כי ישנו פער מסוים בכתב התשובה בין הנטען בגוף כתב התשובה לבין ההוצאות שסומנו כהוצאות שאין לראות בהן הוצאות קבועות לדעת המשיבה כמפורט בנספח. עמדת המשיבה בפסקאות 50 עד 52 שלעיל הוצגה בהתאם להוצאות שסומנו כהוצאות שאינן קבועות בנספח שצורף לכתב התשובה. סכימת הוצאות אלה מגיעות לסך של 1,243,165 ₪ וכמובן שיש בכך כדי להקצין את הפער לו טוענת המשיבה.

80. כלומר, בהתאם לכתב התשובה בעררי 2020, סך ההוצאות הקבועות (המקובלות על המשיבה) מסתכמות בכ- 1,083,000 ₪ וזאת בהתבסס על 6.5 תקופות זכאות, ככל הנראה לאור הוראת סעיף 9(ג) לחוק הקובעת כי סכום המענק עבור תקופת הזכאות מאי-יוני 2021 יעמוד על מחצית מסכום המענק לפי הנוסחה.

81. נוסף על כך לטענת המשיבה יש לכפול את ההוצאות בשיעור ירידת המחזורים וזאת בהתאם להחלטה בערר 21-1629. כפי שפורט לעיל, משהוגשו נתונים ספציפיים ביחס לשנת 2021, והמשיבה לא העלתה טענות לגביהם, ערכנו חישוב חלופי בהתאם לעקרונות טענותיה של המשיבה – לעיל.

82. במצב זה, סך המענקים עולה באופן ניכר על ההוצאות הקבועות בהן נשאה העוררת ומכאן שישנה הצדקה להתערב במקדם.

83. במעמד הדיון התבקשה המשיבה לבהיר מדוע הוחלט לבחון את ההוצאות הקבועות של העוררת. לעניין זה הבהירה ב"כ המשיבה כי לטענתה, אין מקום לבחון את ההוצאות הקבועות, וזאת על אף שבכתב התשובה נטען כי יש לבחון את ההוצאות הקבועות ככל שטענת המשיבה בדבר תחולת סעיף 8א לא תעמוד (עמ' 2 לפרוטוקול, שורות 26 ואילך). בפי המשיבה לא היה נימוק קונקרטי מדוע הוחלט לבחון את ההוצאות הקבועות.

84. באשר להוצאות השכר של עובדי הליבה, טען נציג המשיבה כי מדובר בהוצאות ששייכות למכר ולא להוצאות קבועות. לשם כך הפנה למחזור העסקאות בשנת 2018, הדומה למחזור העסקאות בשנת 2020 (עמ' 3 לפרוטוקול, שורות 16-18).



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

### דיון והכרעה

85. לאחר בחינת טענות הצדדים, כפי שהוצגו בכתבי הטענות ובדיון שהתקיים, הגענו לכלל מסקנה כי דין העררים להתקבל. להלן נפרט טעמינו.

### התשתית המשפטית

#### **תכלית המענק**

86. כמפורט בדברי ההסבר להצעת חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש)(הוראת שעה), התש"ף-2020, הצ"ח הממשלה, 1341, בעמ' 453 (להלן: "**הצעת החוק**"), מטרת המנגנון שהוקם בהחלטת הממשלה ובהמשך בחוק היא לסייע לעסקים שפעילותם נפגעה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה באמצעות חלוקת המענק. מדברי ההסבר להחלטת הממשלה ניתן ללמוד כי מטרתה לסייע לעסקים, אשר להם כושר שרידות נמוך מלכתחילה.

87. כפי שנדרשנו בעניין אחר, לעמדתנו תכלית המענק היא רחבה יותר מנשיאה בהוצאות הקבועות גרידא, וסכום ההוצאות הקבועות נועדו לשמש כמעין אבן בוחן אך לא כרף מקסימלי הכרחי (וראו ערר 1061-22 **הולילנד סיילינג בע"מ נ' רשות המסים** (11/08/2022) (להלן: "**ערר** - 1061-22"), וכן ערר 1750-21, פסקאות 22-44, ערר 2304-21 **ד"ר א. ויסמן אחזקות בע"מ נ' רשות המסים** (07/08/2022) (להלן: "**ערר** 2304-21"), פסקאות 32 עד 36).

#### **דרישת הקשר הסיבתי**

88. סעיף 8(2) לחוק קובע כי אחד מתנאי הזכאות למענק הוא כי חלה ירידת מחזורים בהכנסותיו של מבקש המענק, בשיעור הקבוע באותו הסעיף. ככלל, שיעור ירידת המחזורים נבחן באמצעות השוואה בין מחזור העסקאות שדווחו למע"מ בתקופת הזכאות (החודשים עבורם מבוקש המענק) לבין מחזור העסקאות שדווחו למע"מ בתקופת הבסיס (החודשים המקבילים בשנת 2019).

89. תנאי זכאות נוסף הרלבנטי לענייננו הוא דרישת הקשר הסיבתי הקבועה בסעיף 8(3) לחוק, שהיא הדרישה כי "הירידה במחזורי העסקאות כאמור בפסקה (2) **נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש**"; (ההדגשה הוספה). כלומר, הדרישה היא כי יש קשר סיבתי בין ירידת המחזורים לבין משבר הקורונה, וכי ירידת המחזורים לא נגרמה מסיבות אחרות.

90. בפס"ד בטחון הצפון נקבע כי הנחת המוצא היא כי דרישת הקשר הסיבתי מתקיימת, ונדרשים ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי (פסקאות 52-53 לפסק הדין).



## מדינת ישראל

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

91. מקום בו התערערה ההנחה בדבר קשר סיבתי, נטל ההוכחה עובר למבקש המענק ועליו להוכיח כי ירידת המחזורים נגרמה ממשבר הקורונה (וראו למשל ערר 1268-21 נ.ע. הנדסה ייזמות (2001) בע"מ נ' רשות המסים (22/08/2021), פסקה 28 להחלטה), והנטל שיוטל על מבקש המענק ייגזר מעוצמת האינדיקציות שיש בהן לערער את הקשר הסיבתי (וראו ערר 1640-21 מי קומפני ישראל בע"מ נ' רשות המסים (06/02/2022), פסקאות 25 ו-34).

### החרגה מהגדרת "עוסק" – סעיף 8 לפקודת מס הכנסה

92. סעיף 7 לחוק מגדיר מיהו "עוסק" הזכאי למענק. בהתאם להגדרה, "עוסק" הוא "חייב במס" כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, למעט עוסקים מסוגים שונים המפורטים בגוף ההגדרה, וביניהם ההחרגה "מי שעיסוקו במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידו או שבשנת המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתו סעיף 8 לפקודה, בשל עבודה ממושכת שמשך ביצועה מעל שנה".

93. סעיף 8 לפקודה עוסק בעבודות ממושכות שהן עבודות שמשך ביצוען עולה על שנה וקובע הוראות בדבר אופן הדיווח למס הכנסה על הכנסות מעבודות אלה.

94. הרכבים שונים של הוועדה נדרשו לשאלת תחולת ההחרגה במקרים שונים ובתוך כך לרצינות העומד בבסיס ההחרגה ולמשמעות המעשית מקום בו היא מתקיימת (וראו למשל ערר 1071-21 ק. סלאמה בע"מ נ' רשות המסים (22/06/2021) (להלן: "ערר 1071-21"), ערר 1070-21 הגר רם תשתיות בע"מ נ' רשות המסים (22/06/2021) (להלן: "ערר 1070-21").

95. בהחלטת הוועדה בערר 1071-21, נקבע כי יש לפרש את המונח "עבודה ממושכת" ככזה שמתייחס לעבודה העשויה מקשה אחת שאיננה ניתנת לחלוקה לתת יחידות עבודה נפרדות, שמשך ביצועה עולה על שנה. כלומר, אם ניתן לחלק את העבודה ליחידות נפרדות (בהתאם לתנאים שפורטו בהחלטה) לא ניתן יהיה לומר כי מדובר בעבודה ממושכת ובהתאם לכך שמבקש המענק נכנס לגדרי ההחרגה (וראו פסקאות 40-42 להחלטה האמורה).

96. בעניין אחר, קבעה הוועדה כי יש לפרש את ההחרגה כך שתחולתה אינה משתרעת מקום בו עוסק פועל על בסיס כתב כמויות, ומדווה על הכנסותיו בהתאם למועד התשלום בפועל. זאת מפני שבמצב זה, מאופן ההתחשבות ניתן ללמוד כי מבקש המענק לא לקח על עצמו את הסיכונים הכרוכים בהתמשכות הפרויקטים (בשונה מבהסכם פאושלי), ומנגד במקרה כזה אף לא שורר חוסר הוודאות הכרוך בהסכם פאושלי בו נדרשת הערכה של היקף הביצוע (ערר 1268-21).

97. זאת, בשונה מעסקים המתאפיינים באורך נשימה עסקי גבוה, כך שהסיכון לעיכובים הוא מרכיב רגיל בפעילותם השגרתית, ובתוך כך עוסקים הפועלים במסגרת הסכמים פאושליים (ראו ערר 1268-21, פסקאות 55-58).



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

### התערבות במקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות

98. סכום המענק נקבע בהתאם לסעיף 9 לחוק. ביחס לעוסקים שמחזור עסקאותיהם בשנת 2019 עלה על 300,000 ₪, דוגמת העוררת, המענק מחושב בהתאם לנוסחה. אחד מרכיבי הנוסחה הוא מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות שאף הוא מוגדר בנוסחה (ראו סעיף 7 לחוק). למנהל נתונה סמכות להתערב ולקבוע מקדם אחר, בהתקיים תנאים מסוימים.
99. לאור תכלית המענק ומהאמור לעיל עולה כי דרך המלך לחישוב המענק היא באמצעות הנוסחאות שנקבעו בחוק, כך שסמכות המשיבה להתערב במקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות צריכה להיות מופעלת רק במקרים חריגים ומוצדקים (וראו למשל ערר 21-1750, פסקאות 57 עד 62), בהם גם לאחר איזון בין התכליות השונות של החוק (ובהן הסיוע לעסקים וקיומו של מנגנון מהיר ויעיל) ההחלטה להתערב במקדם תהיה מוצדקת.
100. עד כה נדרשו הרכבים שונים של הוועדה בהחלטותיהם למספר שיקולים מרכזיים בבחינת ההצדקה להתערב במקדם, ובהם קיומה מראש של סיבה לעריכת בדיקת ההוצאות הקבועות; מידת הפער בין סך ההוצאות הקבועות שנמצאו לבין גובה המענק המתקבל בהתאם לנוסחה, מועד קבלת ההחלטות בהשגה ועוד (וראו ערר 22-1061, פסקה 57).

### מן הכלל אל הפרט

101. בפתח חלק זה נבקש להתייחס לטענות העוררת בדבר טענות שהועלו בשלב מתקדם של ההליך; זאת, ביחס לכך שהמשיבה הוסיפה בשלב ההחלטה בהשגה נימוק נוסף והוא הנימוק בדבר העדרן של הוצאות קבועות, וכן ביחס לטענת המשיבה בדבר חריגות מחזור העסקאות בשנת 2019 לעניין הקשר הסיבתי.
102. אמנם, טוב היה אילו המשיבה היתה פורשת את כל טיעוניה ונימוקיה כבר בשלב ההחלטה בבקשה; ואולם, אין זה בלתי סביר כי בשלבים מתקדמים יותר, כגון שלב ההשגה והגשת כתב התשובה לערר, יתבררו נימוקים נוספים. לעניין זה נפנה להוראות חוק בתי דין מינהליים, התשנ"ב-1992, והתקנות שהותקנו מכוחו, מהם ניתן להסיק כי המועד האחרון להעלאת טענות הוא בשלב כתבי הטענות (וראו ערר 21-1167 אפרים ויינשטיין עורכי דין נ' רשות המסים (30/08/2021), פסקה 55).

### האם העוררת מוחרגת מגדרי הזכאים למענק על רקע ביצוע עבודות ממושכות

103. בהחלטותיה בהשגות, הפנתה המשיבה אל שלושה פרויקטים שנמשכו יותר משנה, ושהיה בהם כדי להכניס את העוררת לגדרי ההחרגה המתייחסת לעוסק המבצע עבודות ממושכות.
104. העוררת טענה לעניין זה כי עבודותיה מבוצעות על בסיס כתבי כמויות ולא בסיס פאושלי, ועל כן בהתאם לפסיקות הוועדה אין לראותה כמי שנכנסת לגדרי ההחרגה.





## מדינת ישראל

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

105. המשיבה בכתב התשובה וגם בדיון לא התייחסה לטענה העובדתית שבפי העוררת לפיה עבודותיה מבוצעות בהתאם לכתבי כמויות ואינן פאושליות, ואף לא התייחסה לפסיקות הוועדה עליהן נסמכה העוררת. במקום זאת, בחרה המשיבה לחזור על נימוקים שונים אותם העלתה גם במקרים קודמים, אשר נדחו על ידי ההרכבים השונים של הוועדה.
106. באשר לעצם התחולה של סעיף 8 לפקודה, המשיבה עמדה על כך שמדובר בסעיף מחייב שאינו וולנטרי, ואולם לא הבהירה מדוע יש לראותו כחל במקרה של כתב כמויות בשונה מהסכם פאושלי.
107. באשר לטענת המשיבה כי ההצדקה להחרגה היא דחיית הכנסות, הרי שטיעון זה נדחה בעבר (וראו ערר 21-1070, פסקה 45). על כל פנים, גם לגופו של עניין, נראה שאין בטענה זו ממש ביחס לעוררת, וזאת נוכח המשך הירידה בהכנסות גם במהלך שנת 2021. נזכיר כי המשיבה התבקשה להתייחס לכך, והבהירה כי בפיה טענה חלופית כי ירידת המחזורים נגרמה מסיום התקשרויות משמעותיות, שלא היה צפי לחזרתן (כלומר, טענה בדבר ניתוק הקשר הסיבתי). ניתן לתהות האם אין בטענות אלה של המשיבה משום טענות עובדתיות סותרות. משאין בידינו לקבל אף לא אחת משתי טענות אלה של המשיבה, איננו נדרשים למשמעות העלאתן במקביל.
108. בנסיבות אלה אף קשה להבין את טענת המשיבה בדבר חוסר המהימנות של דיווחי העוררת למע"מ, וזאת לאור הסברה של העוררת לפיו הכנסותיה מדווחות ברמה החודשית או הדו חודשית והמשיבה לא סתרה טענה זו. במישור זה אין הבדל משמעותי בין העוררת לבין עוסקים אחרים (וראו ערר 21-1070, פסקה 57).
109. ואמנם, מהמסמכים שהגישה העוררת עולה כי כל שלושת ההסכמים עליהם הצביעה המשיבה קובעים מנגנון התחשבות על בסיס כתב כמויות, באופן חודשי או דו חודשי, והמשיבה לא טענה או הצביעה על מקרה בו ההתחשבות לא נעשתה על בסיס יחידות העבודה כפי שנטען על ידי העוררת.
110. סיכומו של דבר, הגענו לכלל מסקנה כי אין לראות את העוררת כמי שמוחרגת מזכאות למענק בשל ביצוע עבודות ממושכות.
111. בשולי חלק זה נציין כי מקובלת עלינו תגובת העוררת לטענת המשיבה כי באחת החשבוניות צוין הסכום היחסי מסך ההתקשרות, ואין בכך כדי להעיד על הסכם פאושלי.

### דרישת הקשר הסיבתי

112. כזכור, בהחלטות המשיבה בעררי 2020 טענה המשיבה כי ירידת המחזורים נגרמה מסיום פרויקטים בתחילת שנת 2020, ולא ממשבר הקורונה. הדוגמה שניתנה בהחלטה היתה פרויקט ישרוטל, שלטענת המשיבה הסתיים בחודש ינואר 2020.
113. המשיבה לא חזרה על נימוק זה באופן מפורש בהחלטות עררי 2021, ואף לא התייחסה לטענת הקשר הסיבתי בכתב התשובה בעררי 2020.



## מדינת ישראל

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

114. במעמד הדיון שבה המשיבה וטענה כי ירידת המחזורים נבעה מסיומם של פרויקטים שהושלמו ללא קשר למשבר הקורונה. תמיכה נוספת לטענה זו מצאה המשיבה בכך שגם בשנת 2021, בה כמעט ולא הוטלו מגבלות תנועה, ניתן לראות את המשך ירידת המחזורים.
115. בהשלמה לכתב התשובה שהוגש בעררי 2021 הציגה המשיבה את הטיעון באופן מעט שונה, וטענה כי הכנסותיה של העוררת בשנת 2019 היו הכנסות חריגות בגובהן ובחזרתה של העוררת למחזורי העסקאות ה"רגילים" שלה אין קשר למשבר הקורונה.
116. אין בידנו לקבל את טענות המשיבה בעניין זה. לעניין סיום הפרויקטים, ראשית יושם אל לב כי לטענת העוררת אחד מבין שלושת הפרויקטים אליהם הפנתה המשיבה כלל לא הסתיים בחודש ינואר 2020 כפי שנטען על ידי המשיבה – וראו פסקה 36 לעיל.
117. יתר על כן, גם אם הושלמו שני פרויקטים בתחילת שנת 2020, אין בכך כדי לנתק את הקשר הסיבתי בין ירידת המחזורים למשבר הקורונה, במיוחד ביחס לתקופות הזכאות המאוחרות. לעניין זה, יושם אל לב כי עם שניים מתוך שלושת הלקוחות עימם הסתיימה (לטענת המשיבה) הפרויקטים בתחילת שנת 2020, נמשכה העבודה לאורך שנת 2020 וכן בשנת 2021. כלומר, גם אם פרויקט מסוים הושלם, לא היה בכך כדי להעיד על סיום יחסי העבודה עם לקוחות אלה, ועל כן ניתן להעריך כי העבודות היו נמשכות אלמלא המשבר (והעוררת אף ביססה טענה זו ביחס לאחד הלקוחות), וסברנו שדי בכך.
118. גם בהמשך ירידת המחזורים בשנת 2021 אין כדי לנתק את הקשר הסיבתי; מעבר לכך שכפי שהוער לעיל יש בטענה זו סתירה מסוימת לטענת 8 שבפי המשיבה (לפיה ירידת המחזורים לא מעידה על פגיעה אלא על דחיית הכנסות בלבד), הרי שניתן להעריך שעם פרוץ המשבר והאטה בעבודות לא החלו עבודות חדשות. לעניין זה אף נעיר כי טענת המשיבה מתבססת על הנחה לפיה עם "סיום" המשבר ניתן היה לצפות לחזרה במתכונת ובהיקפי העבודה שהיו ערב המשבר, אך הנחה זו לא נתמכה בעובדות או בהסברים, ולדעתנו חזרה איטית והדרגתית להיקף העבודות הקודם היא סבירה באותה המידה (לעניין רף ההוכחה הנדרש ראו עמ"נ 3720-11-21-21 פודולסקי נ' רשות המסים (ניתן ביום 15/07/2022, פורסם בנבו), פסקאות 77 עד 82).
119. באשר לטענת המשיבה בדבר חריגות ההכנסות בשנת 2019, מקובלת עלינו תגובת העוררת לפיה להכנסות דוגמת הכנסותיה יש תקדימים בשנים קודמות, וכי מחזור העסקאות הגבוה בשנת 2019 היווה חלק ממגמת גידול בפעילותה. זאת, בייחוד על רקע מחזורי העסקאות העקביים גם בתחילת שנת 2020.



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

### ההצדקות להתערב במקדם

120. משמצאנו שהעוררת אינה מוחרגת מהגדרת "עוסק" בהתאם לסעיף 7 לחוק, ומשמצאנו כי מתקיימת דרישת הקשר הסיבתי, אנו נדרשים לטיעונה השלישי של המשיבה והוא כי היה מקום להתערב במקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות.
121. בפי המשיבה היו שני נימוקים המצדיקים לדעתה את בחינת ההוצאות הקבועות: הראשון הוא תנודתיות ההכנסות על רקע קיומם של פרויקטים מתמשכים; שנית, בהחלטות עליהן הוגשו עררי 2021 ניתן נימוק נוסף והוא פער בין סך המענק המבוקש לבין התשומות שדווחו באותם החודשים בשתיים מתקופות הזכאות (ינואר-פברואר 2021 ומאי יוני 2021).
122. באשר לטיעון המשיבה בדבר תנודתיות ההכנסות, נציין כי לא מצאנו בטיעון זה ממש; לעניין זה נסב את תשומת הלב לכך שמעיון בדיווחי העוררת לשנת 2019 ניתן לראות כי הכנסותיה אינן תנודתיות באופן דרמטי; כך, היחס בין מחזור ההכנסות הדו חודשי הגבוה ביותר למחזור ההכנסות הדו חודשי הקטן ביותר עומד על פי 2. לשם השוואה, בערר 21-2206 **עלמה קיי. בע"מ נ' רשות המסים** (14/04/2022) נמצא כי תנודתיות של כפי 2.5 בין המחזור הגבוה לנמוך בשנת 2019 אינו מצדיק חריגה מדיווחי העוררת למע"מ בחישוב תקופת הבסיס. ממילא, מקום בו נמצאה תנודתיות, ניתן להתמודד עימה בדרכים פשוטות יותר, כגון עריכת חישוב חלופי לתקופת הבסיס.
123. באשר לנימוק המשיבה בדבר הפער בין התשומות שדווחו בשתיים מתקופות הזכאות לבין המענקים המבוקשים, ראשית נזכיר ונעמוד על הקושי שבהסתמכות על דיווחי התשומות כאינדיקציה מהימנה, וזאת לאור האפשרות לדחות את דיווחי התשומות למועד מאוחר יותר (וראו סעיף 38(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975).
124. מעבר לכך, לגופו של עניין, מבחינת התשומות שדיווחה העוררת בתקופות הזכאות השונות עולה כי סך תשומותיה המדווחות למע"מ עולה על סך המענקים המבוקשים (2,712,040 ₪ לעומת 1,638,627 ₪).
125. כן יושם אל לב כי מבין כל שבע תקופות הזכאות שבנדון, שתי תקופות הזכאות אליהן הפנתה המשיבה הן התקופות היחידות בהן סך התשומות עולה על סך המענק המבוקש.
126. בנסיבות אלה, גם בפער זה אין ממש כדי להצדיק התערבות במקדם. נעיר כי לא נעלם מעינינו כי התשומות כוללות גם הוצאות שאינן הוצאות קבועות, אך מעיון בדו"ח הכספי של העוררת לשנת 2020 ניתן לראות כי גם בניכוי ההוצאה לקבלני משנה (שניתן להעריך שהיא התשומה המשמעותית ביותר שאינה הוצאה קבועה) עדיין סך המענקים אינו מכסה את סך התשומות. בנסיבות אלה, גם אם בכך שהמענקים עלו על התשומות היה כדי להצדיק את בחינת ההוצאות הקבועות בחלק מתקופות הזכאות, ספק בעינינו האם היה בכך כדי להצדיק את בחינת ההוצאות הקבועות ביחס ליתר תקופות הזכאות.
127. הנה כי כן, מצאנו כי המשיבה לא הצביעה על הצדקות משמעותיות לבחינת ההוצאות הקבועות. בנסיבות אלה אנו נדרשים לבחון האם הפער בין סך הוצאותיה הקבועות של העוררת לסך המענקים מהווה פער מופרז וקיצוני המצדיק התערבות במקדם.



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

### חישוב ההוצאות הקבועות

#### חישוב ההוצאות הקבועות המקובלות על המשיבה

128. כזכור, לעמדת המשיבה הוצאותיה הקבועות של העוררת עמדו על סך 120,089 ₪ לכל ארבע תקופות הזכאות שבשנת 2021, ועל סך של 175,330 ₪ ביחס לשלוש תקופות הזכאות שבשנת 2021. זאת, לעומת מענקים מבוקשים בסך של 1,638,627 ₪ (וראו הערתנו בדבר חישוב המענק על ידי המשיבה בפסקה 78 לעיל).

129. לעניין זה, ראשית נעיר כי אין בידינו לקבל את חישוב המשיבה, שנטען ללא הסבר, לפיו עבור תקופת הזכאות מאי יוני 2021 יש לחשב רק מחצית מסכום ההוצאות הקבועות; אמנם, סעיף 9(ג) לחוק קובע כי המענק המחושב בהתאם לנוסחה בתקופת זכאות זו יעמוד על מחצית המענק המחושב ביחס לתקופות האחרות, אך מקום בו המענק מחושב שלא בהתאם לנוסחה הקבועה בחוק, המשיבה לא הציגה כל הסבר או טעם "לאמץ" הוראה זו גם ביחס לחישוב ההוצאות הקבועות בפועל. משמעות הדבר היא כי גם בהתאם לכלילת ההוצאות שהיו מקובלות על המשיבה לבדן, סך ההוצאות הקבועות עבור תקופת הזכאות של שנת 2021 עומד על 210,396 ₪.

130. שנית, חישוב המשיבה נסמך על הכפלת ההוצאות הקבועות בשיעור ירידת המחזורים השנתי, וזאת בהתבסס על ההחלטה בערר 1629-21. בנסיבות אותו המקרה, העוררת לא התנגדה לעצם קביעת המענק בהתאם לגובה ההוצאות הקבועות, והמחלוקת ניטשה ביחס לגובה ההוצאות הקבועות (ובכלל זאת להכפלה בשיעור ירידת המחזורים – וראו פסקה 12 להחלטה).

131. לעומת זאת, בנסיבות המקרה שבפנינו נטען כי כלל לא קמה הצדקה להתערב במקדם; נוסף על כך, המסקנה אליה הגיעה הוועדה באותו המקרה נסמכה על ראיית המענק ככזה שנועד לכסות את ההוצאות הקבועות בלבד, בעוד שבפסיקות מאוחרות יותר של הוועדה נמצא כי מטרת המענק אינה מתמצה בכיסוי ההוצאות הקבועות בלבד (וראו פסקה 87 לעיל וההחלטות המוזכרות בה). על אף הבדלים אלה, המשיבה לא פירטה או ציינה מדוע יש להקיש מאותו המקרה גם לענייננו.

132. יתר על כן, הכפלה בשיעור ירידת המחזורים מניחה כי עלויות הייצור נותרו קבועות באופן ששמר על אותו יחס בין סך ההוצאות לבין סך ההכנסות. ואולם במקרים רבים המשבר הוביל לעלייה בעלויות הייצור, כך שקיצוץ ההוצאות הקבועות (שלעיתים צומצמו ככל הניתן עוד קודם לכן) בהתאם לשיעור ירידת המחזורים עלול להוביל לתת כיסוי של ההוצאות הקבועות.

133. בנסיבות המקרה שבפנינו, מהנתונים שהוצגו בפנינו עולה הרושם כי בצד ירידת המחזורים בשל משבר הקורונה, חלה עליה בעלות העבודות; כך למשל, בעוד שבשנת 2019 הרווח התפעולי (לפני הוצאות מימון) עמד על 16.5% מסך ההכנסות מביצוע העבודות, בשנת 2020 הרווח התפעולי עמד על 7.3%. באשר לשנת 2021, העוררת לא הגישה את הדו"ח הכספי (ואף לא נדרשה לכך),



## מדינת ישראל

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

אך מעיון בדיווחה השנתי למע"מ ניתן לראות כי שיעור הערך המוסף הכולל ירד באופן משמעותי ביחס לשנים קודמות – מה שיש בו כדי להעיד על גידול בהוצאות ביחס להכנסות.

134. נוסף על כך, בעוד שבנסיבות אותו המקרה צוין כי ירידת המחזורים לא עלתה על 43%, שיעור ירידת המחזורים הממוצע בתקופות הזכאות שבפנינו עומד על 64%; גם בהיקף הפגיעה יש כדי להחליש את ההצדקה להכפיל בשיעור ירידת המחזורים.

135. יודגש כי ההתייחסות לרווחיות נועדה אך כדי להמחיש את הקושי שבהכפלה בשיעור ירידת המחזורים בכל מקרה ומקרה, ואיננו נדרשים למשמעות הירידה ברווחיות בפני עצמה. אך נעיר כי גם בחישוב המענק בהתאם לנוסחה יש ביטוי לרווחיות העסק (שכן המקדם נסמך, בין היתר, על היחס בין התשומות השוטפות לבין סך ההכנסות) ומקום בו נמצא כי מטרת המענק היא להושיט סיוע שאינו מתמצה בהכרח רק בסך ההוצאות הקבועות, בנסיבות המקרה שבפנינו נראה כי הכפלה בשיעור ירידת המחזורים מנוגדת לתכלית זו.

136. בנסיבות אלה, סברנו כי אין מקום לכפול את סך ההוצאות הקבועות בשיעור ירידת המחזורים. משמעות הדבר היא כי סך ההוצאות הקבועות לדעת המשיבה, יעמוד על סך של 375,280 ₪ ביחס לעררי 2020 וסך של 280,528 ₪ ביחס לעררי 2021.

### הוצאות קבועות נוספות להן טענה העוררת

137. באשר להוצאות הקבועות הנוספות להן טענה העוררת, נציין כי לא מצאנו לנכון להכיר בהוצאות ההנהלה והכלליות להן טענה ושלא הוכרו על ידי המשיבה (כיבודים למשרד ומי עדן, אירוח, מתנות, מנוי עיתון הוצאות פחת הנהלה וכלליות), שכן העוררת לא הסבירה מדוע יש לראותן כהוצאות שלא ניתן היה להימנע מהן ועל כן כהוצאות קבועות.

138. באשר לטענה בדבר הוצאות פחת, גם אותה אין בידינו לקבל. לעניין זה נזכיר כי במקרים קודמים אליהם נדרשה הוועדה, היא סברה כי ככלל לא ניתן יהיה להכיר בפחת כהוצאה קבועה, וזאת אלא בהתקיים תנאים מיוחדים – שהעוררת בהליך שבפנינו לא הצביעה על קיומם (וראו למשל ערר 22-1061, פסקאות 82-80).

139. באשר להוצאות שכר המנהל – מקום בו המנהל הוא גם בעלי החברה (גם אם באופן עקיף, כבענייננו), אנו מוצאים קושי בהכרה בהוצאות שכרו כהוצאה קבועה, וזאת בשל החשש כי ההחלטה להמשיך ולהעסיקו בשכר מלא נבעה משיקולים שאינם שיקולים עסקיים גרידא של החברה (וראו – ערר 21-2304, פסקאות 70-67).

140. באשר לשכר עובדי הליבה – מקובלת עלינו טענת העוררת כי נדרשה העסקה של עובדים מסוימים לצורך שמירה על המשך פעילות החברה; במסגרת זו, נחה דעתנו כי היתה הצדקה להעסקה של מזכירה המשמשת גם כמנהלת חשבונות פנימית ושל סמנכ"ל ההנדסה בחברה וכן של עובדת הניקיון (סך עלויות שכרם בשנת 2020 עמד על 420,644 ₪ בשנת 2020 ועל סך 209,386 ₪ בשנת 2021), שכן יש בהם הכרח לצורך התפעול השוטף של החברה ו"שמירת הקיים", בייחוד מקום בו לא הוכר שכרו של מנהל החברה כהוצאה קבועה.



## מדינת ישראל

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

141. באשר ליתר העובדים לגביהם נטען כי היו עובדי ליבה, הרי שמתיאור התפקיד של חלקם ניתן להבין כי המשך העסקתם היתה קשורה באופן ישיר בהמשך פעילות החברה (כגון מנהלי ומרכזי פרויקטים), וביחס לאחרים ניתן לראות כי ישנה חפיפה בין תפקידם לבין אחד התפקידים שצוין לעיל (כגון מזכירה ופקידת רכש, מנהלת חשבונות פנימית). בהתחשב בכך שלא כללנו את כל עובדי הליבה, ומנגד בשים לב לכך ששוכנענו כי היתה הצדקה עסקית מלאה להמשך העסקתם של שלושת העובדים האמורים, הכפלת הוצאה זו בשיעור ירידת המחזורים תוביל לכפל קיזוז. על כן, סכום זה לא הוכפל בשיעור ירידת המחזורים (וזאת נוסף על ההסבר שלעיל). משמעות הדבר היא כי לסך ההוצאות הקבועות של שנת 2020 נוסף סכום של 280,429 ₪ ולסך ההוצאות הקבועות של שנת 2021 נוסף סכום של 209,386 ₪.

142. באשר להוצאות אחזקת רכב (ליסינג, פחת ושליש מהוצאות האחזקה השוטפת), הרי שהמשיבה לא טענה מדוע אין לראות סכום זה כהוצאה קבועה פרט לאמירה כללית כי הוצאות הליסינג הן הוצאות משתנות. בתגובתה לכתב התשובה פירטה העוררת מדוע יש לראות את סך הוצאות אחזקת הרכב כהוצאה קבועה: ביחס לליסינג הסבירה כי היא קשורה מזה שנים בהסכם לשכירות רכבים, אך לא הסבירה האם תנאי ההסכם מנעו ממנה להשיב את הרכבים או לעצור את התשלומים. באשר להוצאות אחזקת הרכב, נוכח סך ההוצאות הקבועות אליהן הגענו עד כה, איננו נדרשים להכריע בעניין, אך נציין כי המשיבה לא טענה לעניין זה, וזו במקרים אחרים המשיבה עצמה סברה שיש לראות בהוצאות אחזקת רכב הוצאה קבועה (וראו, למשל, ערר 1748-21 אחים ניסנבוים בע"מ נ' רשות המסים (23/12/2021)).

143. סיכומו של חלק זה, סך ההוצאות הקבועות בהן היתה נכונה המשיבה להכיר (בחישובן המתוקן), בצירוף הוצאות שכר עובדי הליבה בהן מצאנו להכיר כמפורט לעיל, מוביל לכך שסך ההוצאות הקבועות עבור תקופות הזכאות של שנת 2020 עומד על סך של 655,709 ₪, ועבור תקופות הזכאות של שנת 2021 עומד על סך של 489,914 ₪.

### הפער

144. בהתאם לנתונים שפורטו לעיל, ההוצאות הקבועות אליהן הגענו עומדות על סך של 1,145,623 ₪. לעומת זאת, סך המענקים המבוקשים עומד על 1,638,627 ₪. כלומר, ההוצאות הקבועות מהוות כ- 69% מסך המענקים, וסך המענקים עולה על סכום ההוצאות הקבועות בסכום של 493,004 ₪. זאת, מבלי שנכללו הוצאות מסוימות שניתן היה לראותן כקבועות, לפחות בחלקן, כגון הוצאות הליסינג.

145. בנסיבות המקרה שבפנינו לא מצאנו בפער זה כדי להצדיק התערבות במקדם, וזאת מהסיבות הבאות.

146. ראשית, כפי שפורט לעיל, המשיבה לא הצביעה על סיבה ממשית לבחינת ההוצאות הקבועות ביחס לחמש מתוך שבע תקופות הזכאות שבפנינו. בנסיבות אלה, נדרש פער מופרז וקיצוני כדי להצדיק התערבות במקדם.



## מדינת ישראל

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

147. לעניין זה, פער של כ- 30% (כלומר שההוצאות הקבועות מהוות 70% מהמענקים) אינו פער מופרז כאמור, וגם מבחינת הסכום לא מדובר בפער מופרז כאמור, בהתחשב בכך שמדובר בפער מצטבר ביחס לשבע תקופות זכאות.

#### סוף דבר

148. לאחר בחינת טענות הצדדים, מצאנו כי אין לראות את העוררת כמי שמבצע עבודות ממושכות, ובהתאם ההחלטה שבפסקה (5) להגדרת "עוסק" שבסעיף 7 לחוק אינה חלה בעניינה.

149. כמו כן, לא מצאנו לנכון לקבל את טענת המשיבה כי ירידת המחזורים נגרמה מסיבות שאינן קשורות למשבר הקורונה ובהתאם נמצא כי דרישת הקשר הסיבתי מתקיימת.

150. לבסוף, מצאנו כי לא היה מקום להתערב במקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות; זאת, בהעדר הצדקה מספקת לבחינה מלכתחילה, ובשים לב להוצאותיה הקבועות של העוררת כפי שנמצאו בהליך שבפנינו ולפער בין סך המענקים לסך ההוצאות הקבועות.

151. בנסיבות אלה, העררים מתקבלים במלואם. המשיבה תשלם את יתרת המענקים, בהתאם להוראות סעיף 17 לחוק, בתוך 30 יום מהחלטתנו זו.

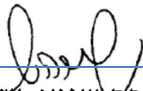
152. לקראת סיום נציין כי בפי העוררת היו טענות שהתייחסו לאיחור במתן ההחלטות בהשגות בעררי 2020, כמצדיקים את קבלת העררים. לאור התוצאה אליה הגענו לא מצאנו לנכון להרחיב בנקודה זו, אך איחורים אלה (מאי יוני 2020 - 241 ימים; יולי אוגוסט 2020 - 223 ימים; ספטמבר אוקטובר 2020 - 68 ימים; נובמבר דצמבר 2020 - 68 ימים) הובאו בחשבון בעת פסיקת ההוצאות.

153. לאור התוצאה אליה הגענו, בשים לב לאיחור בהחלטות בהשגות בעררי 2020, בהתחשב בכך שהסוגיות שבמחלוקת היו משותפות לכל העררים מאידך גיסא (באופן שאיפשר לעוררת לטעון באופן מרוכז ולמעשה לנהל הליך אחד) והסתכמו בהגשת כתבי ערר, כתב תגובה והשתתפות בדיון אחד המשיבה תישא בהוצאות העוררת בסך 30,000 ₪.

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

ניתנה היום, י"א תשרי תשפ"ג, 06/10/2022, בהעדר הצדדים.

  
אילן עזרא, דו"ח  
חבר

  
שירז שגיא, עו"ד  
יו"ר הוועדה