



## מדינת ישראל

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

ערר 22-1434  
ערר 22-1435  
ערר 22-2478  
ערר 22-2479

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

העוררת: **צינורית אש בע"מ מס' ח"פ 514138445**  
ע"י ב"כ עו"ד עבד אלעזיז אברהים

נ ג ד

המשיבה: **רשות המיסים**  
באמצעות היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות  
רחוב בן גוריון 38 רמת גן  
מייל: [corona.ararim@taxes.gov.il](mailto:corona.ararim@taxes.gov.il)

### החלטה

עררים על החלטות המשיבה בהשגות שהגישה העוררת על דחיית בקשותיה לקבלת מענקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות מכוח חוק הסיוע (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), תש"ף-2020 (להלן – **החוק או חוק הסיוע**).

רקע והחלטות המשיבה בהשגה

1. העוררת היא חברה פרטית העוסקת בביצוע עבודות אינסטלציה והתקנת מערכות גילוי וכיבוי אש. העוררת הגישה מספר בקשות לקבלת מענקים לפי החוק, ובין היתר כמפורט להלן:

א. בקשה מספר 58021936 עבור ינואר-פברואר 2021 (ערר 22-1434).

ב. בקשה מספר 57430782 עבור מרץ-אפריל 2021 (ערר 22-1435).

ג. בקשה מספר 57320907 עבור ספטמבר-אוקטובר 2020 (ערר 22-2478).

ד. בקשה מספר 57350446 עבור נובמבר-דצמבר 2020 (ערר 22-2479).

2. בהתאם לפלט פירוט תשלומים לעוסק שהפיקה המשיבה ושהוגש במסגרת הערר, במהלך החודשים ינואר-מרץ 2021 אושרו הבקשות עבור החודשים ספטמבר-



## מדינת ישראל

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

אוקטובר ונובמבר-דצמבר 2020 (להלן- בקשות 2020 או מענקי 2020) ושולמו לעוררת תשלומים סופיים בסך מלוא המענקים שהתבקשו.

3. לעומת זאת, הבקשות המתייחסות לתקופות הזכאות ינואר-פברואר 2021 ומרץ-אפריל 2021 (להלן- בקשות 2021 או מענקי 2021) נדחו במהלך החודשים מאי ויולי 2021. בדוא"ל של המשיבה מיום 28.5.2021 נמסר כי הטיפול בבקשה מספר 57430782 (מרץ-אפריל) הסתיים ונמצא כי העוררת אינה זכאית למענק שכן היא עוסקת במכירת זכויות במקרקעין המהווה מלאי עסקי או שבשנות המס 2019-2020 חל בחישוב הכנסתה סעיף 8א לפקודת מס הכנסה בשל ביצוע עבודה מתמשכת שמשך ביצועה מעל שנה. נימוק זהה ניתן במכתב דחייה ששלחה המשיבה לעוררת ביום 19.7.2021 ביחס לבקשה מספר 58021936 (ינואר-פברואר).

4. העוררת לא השלימה עם דחיית בקשות 2021 והשיגה עליהן בטענה כי החברה עוסקת בביצוע עבודות אינסטלציה וכיבוי אש כקבלן משנה, ואינה עוסקת במכירת זכות מקרקעין המהווה מלאי עסקי בידיה. על כן התבקשה המשיבה לבטל את החלטת הדחייה ולאשר את המענקים שהתבקשו.

5. ביום 26.1.22 נתנה המשיבה החלטותיה בהשגות העוררת ביחס לבקשות 2021. יצוין כי ההחלטות ניתנו בחריגה מ-120 הימים שנקצבו בחוק למתן החלטות המשיבה בהשגה. כך, ההחלטה בהשגה בבקשה 57430782 ניתנה בחלוף 208 ימים וההחלטה בהשגה בבקשה 58021936 ניתנה בחלוף 153 ימים. בהחלטותיה, שנוסחן זהה, זנחה המשיבה את הנימוק שהופיע בהחלטות המקוריות, בדבר מכירת זכויות במקרקעין המהוות מלאי עסקי או ביצוע עבודות מתמשכות וקבעה תחתיו כי השוואה של הכנסות העוררת בחודשים ינואר-פברואר 2020 אל מול החודשים המקבילים בשנת 2019 מלמדת כי קיימת ירידה חדה בהכנסות עוד טרם התפרצות המגפה בארץ וללא קשר אליה. עוד נקבע כי קיימת ירידה "חדה והדרגתית" בהכנסות העוררת החל מחודש מאי 2019. המשיבה מצאה כי הייתה קיימת ירידה בפעילות העוררת בשל סיום עבודת עם לקוחות עיקריים וכי הערך המוסף של החברה עלה מ-6.67 מיליון ₪ בשנת 2019 ל-8 מיליון ₪ בשנת 2020. לאור האמור החליטה המשיבה לסטות מהנוסחה הקבועה בחוק ולחשב את המענקים לפי מחזור בסיס חלופי שנקבע לפי ממוצע הכנסות העוררת בין החודשים מאי 2019 עד פברואר 2020. לבסוף נטען בלקוניות וללא כל פירוט כי סך ההוצאות הקבועות של העוררת זניח ביחס לסכומי המענקים שהתבקשו.

6. המשיבה לא הסתפקה בדחיית בקשות 2021 של העוררת, ובו ביום שבו ניתנו ההחלטות בהשגות בבקשות 2021, שלחה לעוררת "הודעת דחיה" אף ביחס לבקשות 2020, שכאמור אושרו ושולמו במלואן כאמור כבר בראשית שנת 2021. העוררת



## מדינת ישראל

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

נתבקשה להשיב את כל סכומי המענקים שאושרו ושולמו (117,021 ₪ עבור ספטמבר-אוקטובר ו-131,044 ₪ עבור נובמבר-דצמבר). החלטות אלה חזרו על אותם נימוקים בהשגות בבקשות 2021 והוסיפו כי מחזורי העוררת תנודתיים. אין בהחלטות הדחייה כל אזכור של העובדה כי בגין שתי תקופות אלו שולמו לעוררת תשלומים סופיים כשנה קודם לכן או כי מדובר בתיקון החלטות שניתנו זה מכבר. עוד אין בהן כל נימוק שעניינו החרגת העוררת מהגדרת עוסק בשל ביצוע עבודות מתמשכות.

7. ביום 24.2.2022 הגישה העוררת השגות על דחיית בקשות 2020 וביום 21.7.2022 (קרי, בחלוף 146 ימים) ניתנו החלטות המשיבה הדוחות את ההשגות. בהחלטות אלה קבעה המשיבה כי העוררת מוחרגת מן הזכאות למענק שכן יש לה פרויקטים אשר משך ביצועם עולה על שנה. בעניין זה הפנתה המשיבה לשני פרויקטים – פרויקט אחוזת האומנים ופרויקט שכונת אולגה בחדרה. עוד הוסיפה המשיבה וקבעה כי גם ללא ההחרגה, הירידה בהכנסות העוררת נובעת מסיום פרויקט "ענק" של החברה באפריל 2020, כי קיימת ירידה בהכנסות החל בחודש מאי 2019 וירידה בפעילות מול לקוח עיקרי בשם "אחוזת אריה" החל ביוני 2019.

#### טענות הצדדים

8. בהודעות הערר המתייחסות לבקשות 2021 (עררים 1434-22 ו-1435-22) טענה העוררת כי לא מתקיימים בעניינה טעמים מיוחדים המצדיקים את בחינת ירידת המחזורים שלא בהתאם למחזור העסקאות המדווח בתקופת הבסיס, בהתאם לנוסחה הקבועה בחוק. בהקשר זה טענה העוררת כי קיימת מגמה של עלייה עקבית בהכנסותיה בין השנים 2015-2019 שהתהפכה בשנים 2020-2021 עם פרוץ המגפה ובעקבותיה. עוד נטען כי מבנה פעילות החברה מבוסס על ביצוע פרויקטים ומשכך ניתן לראות פער מסוים בהכנסות בין חודשים עוקבים בהתאם להשלמת אבני דרך בביצוע הפרויקטים, ואולם לא מדובר בפערים חריגים מהמגמה המתמשכת של עלייה בהכנסות. העוררת סבלה מדחייה, הקפאה או עיכוב בביצוע פרויקטים, אשר ניכרו בהכנסותיה עם הזמן כפי שהשתקף בירידה השנתית בהכנסותיה.

9. העוררת הוסיפה וטענה כי הירידה בהכנסות בין החודשים ינואר-פברואר 2020 לתקופה המקבילה בשנת 2019 אינה מצביעה על שינוי מגמה אלא נבעה ממבנה הפעילות הרגיל שלה, במסגרתו יתכנו חודשים בהם מסתיים ביצוען של אבני דרך משמעותיות בפרויקטים המבוצעים. העוררת טענה כי נתוני ההכנסות החל במאי 2019 אינם מצביעים על שינוי מגמה בפעילות החברה והם היו דומים למחזורי ההכנסות בחודשים אחרים למשל בשנת 2018 (שבה עמדה ההכנסה השנתית של העוררת על כ-29 מיליון ₪). העוררת טענה כי מספר העובדים במאי 2019 ואילך היה



## מדינת ישראל

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

בשיאו ומשקף את העלייה בפעילות. לנימוק של המשיבה בדבר סיום ההתקשרות עם הלקוח "אחוזה אריה" טענה העוררת כי אין לה "לקוחות" קבועים אלא שהיא מבצעת פרויקטים מתחלפים. לא הייתה כל חריגות בפעילות עבור אחוזת אריה ביחס לפרויקטים אחרים שביצעה וההכנסות מפרויקט של אחוזת אריה הוחלפו בהכנסות מפרויקטים אחרים, כחלק מפעילות החברה השוטפת.

10. לחילופין טענה העוררת כי אם ייקבע כי יש מקום לחשב את זכאותה למענק לפי מיצוע הכנסותיה בתקופת הבסיס, הרי יש לעשות זאת לפי ממוצע של שנת 2019 כולה ולא לפי ממוצע ההכנסות בחודשים מאי 2019 עד פברואר 2020. מנגד, נטען כי אין כל הצדקה לבצע ממוצע של מחזורי העוררת בתקופת הזכאות לפי ממוצע ההכנסות בשנת 2020. הכנסות העוררת אינן תנודתיות באופן חריג ואינן כוללות סטיות חדות אלא משקפות מגמות מתמשכות. עצם קיומם של חודשים עם הכנסות גבוהות לעומת חודשים סמוכים נובע ממבנה הפעילות הפרויקטלי של העוררת ואינו מלמד על תנודתיות או שינוי מגמה.

11. לנימוק המשיבה בדבר עלייה ברווחיות העוררת בשנת 2020 דווקא, טענה העוררת כי רווחיות העוררת בשנת 2020 הייתה נמוכה ביחס לשנים קודמות כך שבשנת 2020 הרווחיות קטנה באופן משמעותי והייתה נמוכה אף יותר מהרווחיות בשנת 2015. לא נכון להסתכל על הערך המוסף כשלעצמו ללא בחינת רכיבים אחרים שאינם חייבים במע"מ. בניגוד לנטען, הוצאותיה הקבועות של העוררת הן בסכומים משמעותיים ולא כפי שנטען על ידי המשיבה.

12. בהודעות הערר המתייחסות לבקשות 2020 (עררים 22-2478 ו-22-2479) הוסיפה העוררת וביקשה לקבל את העררים על הסף בשל איחור במתן ההחלטה בהשגה. בהקשר זה טענה העוררת כי נימוקי המשיבה בהחלטתה בהשגה הם נימוקים שהופיעו זמן רב קודם לכן במסגרת ההחלטות בבקשות 2021 ועל כן לא הייתה כל הצדקה לאיחור במתן ההחלטה.

13. עוד טענה העוררת ביחס לטענה בדבר החרגתה מזכאות למענק בשל ביצוע עבודות מתמשכות מעל שנה ותחולת סעיף 8א לפקודת מס הכנסה, כי טענה זו הועלתה על ידי המשיבה בהחלטת הדחייה המקורית ביחס לבקשות 2021 ונזנחה במסגרת ההשגה שם, כך שהעלאתה בשלב זה מהווה הפרה של חובת ההגינות. עוד טענה העוררת כי מעולם לא החילה בדיווחיה את סעיף 8א לפקודה ואף המשיבה מעולם לא דרשה ממנה לעשות כן טרם בחינת בקשותיה לקבלת מענקים. לאור האמור טענה העוררת כי המשיבה מושתקת מלהעלות טענה כאמור כעת.



## מדינת ישראל

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

14. לגופה של הטענה הסבירה העוררת כי הפרויקטים אליהם הפנתה המשיבה אמנם נמשכו בכללותם למעלה משנה אך הם היו מורכבים מתתי עבודות שהוגדרו במפורש, התמורה עבורם הוגדרה מראש ונמשכו כל אחד פחות משנה, כך שלא נדרשו כל הערכה ואומדן של ההכנסות המדווחות. להוכחת טענותיה הפנתה העוררת לכרטסות ההכנסות מהפרויקטים שאוזכרו על ידי המשיבה ואשר צורפו לעררים. עוד טענה העוררת כי בסוף שנת 2022 נחתם בינה לבין המשיבה הסכם שומות עד וכולל שנת 2020 שבמסגרתו לא נדרשה על ידי המשיבה לקבוע את הכנסותיה בהתאם לסעיף 8א.
15. בתשובתה לעררים 1343-22 ו-1435-22 עמדה המשיבה בהרחבה על הרקע לחקיקת החוק, תכלית המענקים ונוסחת חישובם כמבטאת תכליות אלו. עוד עמדה המשיבה בהרחבה על תנאי הסף שנקבע בחוק לגבי קיומו של קשר סיבתי בין ירידת המחזורים למגפת הקורונה.
16. המשיבה טענה כי הנטל להוכחת הקשר הסיבתי מוטל על כתפי העוררת וזו לא השכילה להרימו. המשיבה חזרה על הנימוקים שניתנו במסגרת ההחלטות בהשגה והוסיפה כי גם חישוב לפי מחזור בסיס ממוצע של כל שנת 2019 אינו מוביל לזכאות למענקים. נטען כי "באופן כללי" חברות העוסקות בענף הבנייה ובענפים נלווים לו, דוגמת העוררת, לא הפסיקו את פעילותן בתקופת הקורונה.
17. בהמשך להחלטת יו"ר הוועדה מיום 26.5.2022 במסגרתה התבקשה השלמת טיעון מטעם המשיבה, הגישה המשיבה כתב תשובה משלים. נטען כי הכנסותיה של העוררת תנודתיות מאוד, אף בראייה שנתית. כך בשנת 2015 עמדו ההכנסות השנתיות על סך 13,585,943 ₪, בשנת 2016 – 24,094,101 ₪, בשנת 2017 – 20,322,881 ₪, בשנת 2018 – 29,211,804 ₪ ובשנת 2019 – 27,822,153 ₪. בהתאם נטען כי בניגוד לנטען על ידי העוררת אין מגמה עקבית של עלייה בהכנסות. ייתכן כי חלו דחיות או עיכובים בפרויקטים המבוצעים על ידי העוררת אך לא נראה כי הפרויקטים בוטלו. הירידה בהזמנות מספקים, עליה הצביעה העוררת, מלמדת על הירידה בפעילות אך לא על קיומו של קשר סיבתי לקורונה.
18. בכתב התשובה לעררים 2478-22 ו-2479-22 הוסיפה המשיבה על האמור והתייחסה לטענת העוררת כי יש לקבל את העררים על הסף בשל איחור במתן ההחלטה בהשגה. נטען כי המועד לקבלת ההחלטה בהשגה נקבע בחוק "ללא סנקציה בצדו" וזאת בכוונת מכוון ובשונה מהוראות מקבילות בחקיקת המיסים. מכך למדה המשיבה כי מדובר במועד שהוא בעל אופי מנחה ולא מחייב. עוד עמדה המשיבה על היקפן חסר התקדים של הבקשות לקבלת מענקים תוך הבאת נתונים מספריים רבים בהקשר זה



## מדינת ישראל

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

וכי היקפי הטיפול בבקשות ובהשגות הן חסרות תקדים אף בהשוואה ליחידות אחרות ומרובות משאבים בתוך רשות המיסים. פורטו המאמצים שהושקעו בתוך רשות המיסים על מנת לעמוד באתגר בזמן קצר וסדרי כוח האדם שהועמדו לצורך העניין על רקע שאר המשימות שעומדות לפתחה של המשיבה. המשיבה המשיכה וטענה בעניין זה כי תשלום מקדמות על חשבון הבקשה למענק, טרם בחינת הבקשות לגופן, נותן מענה לעסקים לאור עיכובים אפשריים במתן החלטות בבקשות ובהשגות. לבסוף נטען כי חלף סעד של קבלת הערר על הסף, קיימת סנקציה חלופית ומידתית יותר כגון פסיקת הוצאות.

19. לגופם של העררים חזרה המשיבה על טענותיה בעררים הקודמים, וכן טענה כי העוררת מוחרגת מהגדרת "עוסק" בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי, בהיותה עוסק שסעיף 8א לפקודה חל בחישוב הכנסתו בשנות המס 2019-2020, זאת לאחר שנמצא כי חלק מהפרויקטים בהם עסקה העוררת בתקופה הרלוונטית נמשכו מעל שנה: פרויקט אחוזת אריה (כונה גם "אחוזת האומנים כורדני") אשר נחתם ביולי 2017 ונמשך עד חודש אפריל 2020 ופרויקט שכונת אולגה אשר נחתם בינואר 2018 ונמשך עד לחודש מרץ 2021. עוד נטען כי בשני הפרויקטים דובר בהסכמים "פאושליים". המשיבה טענה כי אבן הבוחן אינה אם העוסק מדווח בפועל לפי סעיף 8א לפקודה אלא אם הוא מחויב לעשות כן. נטען כי כל מי שמבצע עבודה ממושכת מחויב לדווח לפי סעיף 8א לפקודה וכי לא מדובר בבחירה.

20. ביום 2.8.2022 התקיים דיון בעררים 1434-22 ו-1435-22 וביום 25.10.2022 התקיים דיון בעררים 2478-22 ו-2479-22. הצדדים חזרו על עיקרי טענותיהם והשיבו לשאלות הוועדה.

21. ביום 4.9.22 הגישה העוררת בקשה בעררים 1434-22 ו-1435-22 כי וועדת הערר תתייחס בהחלטתה לאיחור המשיבה במתן ההחלטה בהשגות מושא העררים, טענה שלא הועלתה בהודעת הערר ואף לא בדיון שהתקיים. העוררת טענה כי איחורים אלו מחייבים את קבלת הערר על הסף וביטול ההחלטות בהשגה. בו ביום ניתנה החלטה המורה למשיבה להגיב לבקשה עד ליום 11.9.2022, אך תגובה כאמור לא הוגשה.

### דיון והכרעה

22. לאחר ששקלנו את טענות הצדדים בכתבי הטענות ובדיון שנערך לפנינו, מצאנו כי דין עררים 2478-22 ו-2479-22 להתקבל באופן מלא, ואילו דין עררים 1434-22 ו-1435-22 להתקבל באופן חלקי, כך שזכאותה של העוררת למענקים עבור תקופות אלו תחושב לפי מתזור בסיס חלופי של ממוצע הכנסותיה בשנת 2019 כולה.



## מדינת ישראל

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

משמעות האיחוד במתן ההחלטה בהשגה

23. ראשית עלינו להכריע בטענה המקדמית שהעלתה העוררת כי דין ההשגות להתקבל על הסף בשל איחורה של המשיבה במתן החלטותיה בהשגות העוררת, מעבר למועד בן 120 ימים שנקבע בסעיף 20(א)(1) לחוק הסיוע.

24. כמפורט לעיל, טענה זו הועלתה בהודעות הערר שהוגשה במסגרת עררים 22-2478 ו-22-2479. ואולם, בעררים 22-1434 ו-22-1345 הועלתה הטענה רק לאחר תום הדיון בהם במסגרת בקשה להוספת טיעון. שקלנו אם יש מקום להידרש לטענה שהועלתה לאחר תום הדיון בעררים וטרם מתן ההחלטה הסופית בהם. סעיף 22 לתקנות בתי דין מינהליים (סדרי דין), תשנ"ב-1992 קובע:

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

25. כאמור, למשיבה ניתנה הזדמנות נאותה להגיב על הבקשה להוספת הטענה אך זו בחרה שלא לנצל אותה. זאת ועוד, אין המדובר בטענה מפתיעה שכן היא הועלתה בעררים הנוספים של העוררת והמשיבה השיבה לטענה זו באריכות בכתב התשובה שם. לפיכך, משסבורים אנו כי יש בטענה לתרום לעשיית צדק ובהעדר התנגדות מטעם המשיבה, אנו נעתרים לבקשת העוררת להוספת טיעון מיום 4.9.2022.

26. סעיף 20(א)(1) לחוק התכנית לסיוע כלכלי קובע:

20(א)(1). ”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;”

27. אין חולק כי כל החלטות המשיבה בהשגות מושא העררים שלפנינו ניתנו באיחור: ההחלטה בהשגה מספר 58021936 (ערר 22-1434) ניתנה 153 ימים לאחר הגשת ההשגה, קרי – באיחור של 33 ימים. ההחלטה בהשגה מספר 57430782 (ערר 22-1435) ניתנה 208 ימים לאחר הגשת ההשגה, קרי – באיחור של 88 ימים. החלטות המשיבה בהשגות מספר 57320907 ו-57350446 (עררים 22-2478 ו-22-2479) בהתאמה) ניתנו 146 ימים לאחר הגשת ההשגות, קרי – באיחור של 26 ימים.



## מדינת ישראל

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

28. כאמור, בעוד העוררת ביקשה לקבל את העררים על הסף בשל האיחור במתן ההחלטות בהשגות, המשיבה התנגדה לכך וטענה, בין היתר, כי קיימות סנקציות חלופיות ומידתיות יותר מאשר קבלת הערר על הסף.

29. בסוגיה זו נפסקה לאחרונה הלכה של בית המשפט העליון בבר"מ 7502/22 **רשות המיסים נ' בוריס פודולסקי** (22.1.2023) (להלן - **עניין פודולסקי**). בית המשפט קבע כי איחור הרשות במתן החלטה בהשגה אינו מוביל לקבלה "אוטומטית" של ההשגה מקום שבו לא נקבע הדבר מפורשות בחוק וכי תוצאה כאמור תהיה קיצונית ובלתי מוצדקת. לצד זאת, נקבע כי יש מקום לייחס "משקל נכבד" לעיכוב במתן ההחלטה בהשגה, בפרט כאשר מדובר בעיכוב משמעותי. במקרה כזה יוטל על רשות המיסים "נטל מוגבר" להוכיח את טענותיה ומבלי שחזקת התקינות המינהלית תעמוד לימינה.

30. אין צורך להכביר מילים בדבר חובתה של רשות מינהלית לקבל את החלטותיה ולבצע את הפעולות שבאחריותה, בתוך פרק זמן סביר וזאת לשם הבטחת האינטרס הציבורי (ראו לעניין זה בע"מ 1386/04 **המועצה הארצית לתכנון ובניה נ' עמותת נאות ראש העין ע"ר** (20.5.2008) (להלן - **עניין ראש העין**). חובה כללית זו מתחדדת ומתעצמת כאשר מדובר בהחלטה לפי חוק סוציאלי שמטרתו להיטיב את מצבם של מי שמוגדרים בחוק באמצעות מתן הטבות או תגמולים. כזה הוא חוק הסיוע. מטרתו של החוק הייתה לסייע לעסקים שנקלעו לקושי כלכלי חמור בשל התפרצות מגפת הקורונה, לצלוח את המשבר באמצעות מענקים שיסייעו להם לעמוד בתשלום ההוצאות הקבועות שהעסק לא יכול להימנע מהן גם במסגרת צמצום פעילותו. מכאן החשיבות המיוחדת שיש לקיומו של מנגנון מהיר ויעיל שאינו חורג מפרקי הזמן שנקבעו בחוק.

31. בעניין **ראש העין הנ"ל**, נקבע כי גם כאשר לא נקבעה סנקציה מפורשת בחוק, עשויה להיות לאיחור משמעות במסגרת הפעלת הביקורת השיפוטית על סבירות ועל תקינות ההחלטה:

"קביעת מועד לעשיית פעולה מינהלית עשויה להיות בעלת אופי מדריך בלבד, במובן זה שסטייה ממנה אינה פוגעת, בהכרח, בתוקף הפעולה, אף שהיא עשויה לגרור ביקורת בין במישור המשפטי, ובין במישור המינהלי. לעומת זאת, קביעת מועד לעשיית פעולה מינהלית עשויה להיות בעלת אופי מחייב במובן זה, שסטייה ממנה עלולה לגרור תוצאה משפטית שהוגדרה בחוק או הנובעת מעקרונות כלליים של המשפט הציבורי. הפרת מסגרת המועדים החלה על הרשות המינהלית עשויה להיבחן גם במסגרת בדיקת תקינותה וסבירותה של פעולת





## מדינת ישראל

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

הרשות, על פי עקרונות כלליים כאמור, שכן "על רשות מוסמכת לפעול בסבירות. סבירות משמעה גם עמידה בלוח זמנים סביר..."

32. ובבג"ץ 5992/97 שוש ערער נ' ראש-עיריית נתניה צבי פולג (30.12.1997) נקבע כך:

"כאשר קוצב המחוקק זמן לעשייתה של פעולה אין הרשות יכולה ליטול לעצמה חירות להתייחס אליה כאל "עצה טובה" בלבד, ומן הראוי כי תקפיד על לוח הזמנים שנקבע על-ידי המחוקק כדי להבטיח סדרי מינהל תקינים. היותה של הוראה בבחינת "הוראה מנחה" אינה מפחיתה מאופייה המצווה כלפי הרשות שעה שהיא מכלכלת את צעדיה ואת דרך פעולתה."

33. הנה כי כן, אף שחריגה מפרק הזמן שנקבע בחוק הסיוע למתן החלטה בהשגה אינה מובילה כשלעצמה לקבלת ההשגה והערר על הסף, היא בוודאי גורם שניתן וראוי להתחשב בו ולייחס לו משקל. כאשר המשיבה אינה עומדת בהוראות החוק באשר לפרק הזמן העומד לרשותה לצורך מתן החלטתה, היא פועלת בניגוד לחוק ובאופן שאינו מתיישב עם מינהל ציבורי תקין.

34. כמפורט לעיל, החלטות המשיבה בהשגות ניתנו באיחור. גם אם אין מדובר באיחורים חריגים או קיצוניים במשכם, הרי שהם חותרים תחת תכליתו של חוק הסיוע, שהיא, בין היתר, להעניק לעסקים סיוע כלכלי דחוף לנוכח הירידה המשמעותית בהכנסותיהם בעקבות משבר הקורונה. בהקשר זה, תשלום מקדמות על ידי המשיבה אכן מספק מענה חלקי אך זה אינו מאיין לחלוטין את הפגיעה הפוטנציאלית במבקש מענק שהשגתו או הערר עליה יתקבלו בסופו של יום, באיחור רב.

35. לאור כל האמור אנו דוחים את בקשת העוררת לקבל את העררים על הסף בשל האיחור במתן החלטות המשיבה בהשגות, אך הדבר יובא במניין שיקולינו בעת בחינת תקינות וסבירות החלטות המשיבה בהשגות מושא העררים וכן בשלב פסיקת הוצאות בהליך.

תיקון החלטה (עדרים 2478-22 ו-2479-22)



## מדינת ישראל

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

36. כפי שפורט לעיל, המענקים עבור החודשים ספטמבר-אוקטובר ונובמבר-דצמבר 2020 אושרו ושולמו כבר בראשית שנת 2021. כעבור כשנה, ביום 26.1.2022, ובד בבד עם מתן ההחלטות בהשגות בתקופות הנוספות (ינואר-אפריל 2021), הוציאה המשיבה החלטה חדשה הדוחה את זכאותה של העוררת גם ביחס למענקי 2020. החלטות דחייה מתוקנות אלו, התייחסו אך לסוגיית הקשר הסיבתי ולא עלתה בהן כל טענה בדבר החרגה בשל ביצוע עבודות מתמשכות. העוררת הגישה השגה על ההחלטות המתוקנות ורק בהחלטה בהשגות אלה, הועלה הנימוק של החרגה בשל ביצוע עבודות מתמשכות ותחולת סעיף 8א לפקודה.
37. כלומר - המשיבה אישרה את המענקים, כשנה לאחר מכן הוציאה החלטה מתקנת השוללת את הזכאות להם, ורק בהשגה על ההחלטה המתקנת, הוסיפה את הטענה בדבר ביצוע עבודות מתמשכות. ספק בעינינו אם התנהלות מינהלית מעין זו יכולה לעמוד בנסיבות דנן.
38. סעיף 12(ב) לחוק הסיוע עוסק בסמכותה של המשיבה לתקן החלטות בעניין זכאות למענק:
- ”(ב) המנהל רשאי, ביוזמתו או לפי דרישת העוסק, לתקן את קביעתו כאמור בסעיף קטן (א), אם התגלו עובדות חדשות או אם מצא כי נפלה טעות בקביעה זו.”
39. אין חולק על סמכותה של המשיבה לתקן את החלטותיה בהתאם לסעיף המצוטט לעיל. ואולם, קיומה של סמכות אינו פוטר את הרשות מלהפעיל שיקול דעת לעניין הפעלתה של אותה הסמכות, שנאמר – סמכות לחוד – שיקול דעת לחוד. אין מדובר בסמכות בלתי מוגבלת ובלתי מסויגת. על המשיבה להפעיל את הסמכות בשיקול דעת, תוך התחשבות באינטרס ההסתמכות ובמכלול השיקולים הנוגעים לעניין.
40. בערר 1626-22 יורם ברק – שמאות מקרקעין בע”מ נ’ רשום המסים (18.7.2022) עמדה הוועדה על הרקע הנורמטיבי של הסמכות לתיקון החלטה מינהלית בכלל ובתיקון החלטה של המשיבה למתן מענקים לפי חוק הסיוע בפרט. עוד קבעה הוועדה רשימה בלתי סגורה של שיקולים שראוי כי המשיבה תשקול בבואה לבחון את הפעלת הסמכות לתקן החלטות. ביחס לעילות התיקון נקבע כי גיליון של עובדות חדשות יצדיק תיקון ההחלטה בעיקר מקום שבו היו העובדות החדשות בלתי ידועות למשיבה ולא בהישג ידה קודם מתן ההחלטה המקורית. לגבי קיומה של טעות בהחלטה המקורית נקבע כי לא כל טעות תצדיק תיקון החלטה ובפרט כאשר העובדות הנכונות עמדו בפני המשיבה עם קבלת ההחלטה המקורית והיא מוצאת כי טעתה בשיקול הדעת. עוד מנתה הוועדה שיקולים כגון חלופ הזמן מאז מתן ההחלטה המקורית



## מדינת ישראל

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

(וכפועל יוצא ההסתמכות עליה), על מי רובצת האחריות לטעות, כאשר ברי כי אם הטעות מקורה במתן מידע לא נכון על ידי העוררת תהיה הצדקה חזקה יותר לתיקון הטעות ולהפך, וכן שיקולים הקשורים בתכלית המענק ומתן זכות הטיעון טרם תיקון ההחלטה.

41. בחינת הודעות הדחייה המתקנות מיום 26.1.2022 מלמדת כי כלל לא צוין בהן כי הן מתקנות החלטות קודמות ולא צוין שהן ניתנות לפי סעיף 12(ב) לחוק הסיוע. אמנם הנימוקים שניתנו בהחלטות אלו זהים במהותם לנימוקים שניתנו בהחלטות בהשגות בתקופות הנוספות, אולם אין דין מתן החלטה בשלב הדיון בבקשה או בהשגה כדין תיקון החלטה סופית שניתנה זה מכבר. למעשה, מקריאת נימוקי החלטות הדחייה המתוקנות, לא עולה מהן כי בוצע כל תהליך של הפעלת שיקול דעת בשאלה האם יש מקום לתקן את ההחלטות הסופיות שניתנו בגין תקופות אלו ולא פורטו הנימוקים המצדיקים תיקון החלטה מעבר לנימוקי הדחייה עצמם. לטעמנו, מקום בו ניתנו החלטות סופיות בגין הזכאות למענקים, לא ניתן לדון בהם מחדש סתם כך, מבלי לציין כי מדובר בהחלטות המתקנות החלטות סופיות קודמות, מבלי לפרט את הנימוקים והטעמים שהובילו לתיקון ההחלטה וללא מתן זכות טיעון קודם למתן ההחלטה המתקנת.

42. יובהר - זכות טיעון זו צריכה שתהיה גם בשאלת התיקון עצמו (ועל כן לא די בהשגות שהוגשו לגבי המענקים האחרים). מדובר בהחלטות סופיות ובמענקים ששולמו במלואם, והעוררת הייתה רשאית להסתמך עליהם. החלטה על תיקון החלטות קודמות שהתקבלו אינה אפשרית בכל מקרה שהוא, אלא במקרים חריגים ולאחר הפעלת שיקול דעת זהיר הנותן ביטוי לכלל השיקולים הרלוונטיים, כפי שפורטו לעיל. כאמור, הליך התיקון מחייב את המשיבה לתת הזדמנות למבקש להשמיע טענות וגם מהלך זה לא נעשה במקרה דנן.

43. זאת ועוד, לאחר קריאת נימוקי החלטות המתקנות לא השתכנענו כי היה בסיס איתן לתיקון. החלטות המשיבה התבססו על הנימוק כי קיימת ירידה בהכנסות העוררת עוד טרם פרוץ מגפת הקורונה וללא קשר אליה. נימוק זה התבסס על ירידה בהכנסות העוררת בחודשים ינואר-פברואר 2020 בהשוואה לתקופה המקבילה בשנת 2019 וכן לירידה מסוימת בהכנסות החל בחודש מאי 2019 וסיום פעילות עם לקוח מרכזי של העוררת. כפי שיפורט בהמשך בפרק הקשר הסיבתי, לא מצאנו משקל ממשי בנימוקים אלו. ברי כי כאשר מדובר בהליך של תיקון החלטה, שבו נדרשים נימוקים כבדי משקל אפילו יותר, אין נימוקים אלו מהווים בסיס איתן או בכלל, לתיקון. יתר על כן, אין מדובר במידע חדש שהמשיבה לא יכולה הייתה לעמוד עליו בשלב מתן החלטות המקוריות. נתוני ההכנסות של העוררת היו גלויים למשיבה



## מדינת ישראל

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

בכל אחד משלבי ההחלטות הקודמות. כלומר, אין המדובר בטעות "אובייקטיבית" ואף לא במידע חדש שהתגלה אלא לכל היותר ב"טעות" בשיקול הדעת גרידא (אם בכלל). ודוקו, גם אם אושרו המענקים במקור בהליך "אוטומטי" כפי שנטען לעתים, אינן בכך לסייע. אם המשיבה הייתה סבורה כי ירידה קודמת בהכנסות בתקופת 2019 מהווה ממצא חריג המצריך בחינה מיוחדת, היה עליה להחריג מצבים אלו מן ההליך האוטומטי של מתן המענק. לא נטען וממילא לא בוסס כי העוררת הגישה את בקשותיה על בסיס נתונים שאינם משקפים את דיווחיה האמיתיים למע"מ ואלו ממילא קיימים בידי המשיבה.

44. נימוקי המשיבה לשלילת הזכאות בשל ירידה מוקדמת בהכנסות העוררת, נטענו בכלליות וללא בדיקה מעמיקה. כפי שיפורט בהמשך, אנו סבורים כי אותה ירידה נטענת מקורה בתנודתיות הטבעית שהיא תוצאה של אופי פעילותה והכנסותיה של העוררת וכן בעלייה נקודתית בהכנסות בסוף שנת 2018 ותחילת 2019. אלו אינן מעידות בהכרח על ירידה בפעילות העוררת טרם פרוץ המגפה ואין בהן כדי ללמד על טעות שנעשתה או לשלול את קיומו של קשר סיבתי בין הירידה בתקופת הזכאות לבין הקורונה. ירידה בהכנסות טרם הקורונה אינה שוללת בהכרח את הזכאות למענק ודורשת בדיקה מעמיקה של דפוס מחזורי הכנסותיו של העוסק בעבר כדי ללמוד על משמעותה של הירידה הנטענת (ראו: בעמ"נ 40181-04-22 **סלטי מערכות חשמל 2000 בע"מ נ' רשות המיסים - מדינת ישראל** (23.3.2023) להלן - **עניין סלטי מערכות**). הדברים נכונים ביתר שאת מקום שמדובר בתיקון החלטות סופיות שניתנו. אין די באינדיקציות כלליות שכן המשיבה כבר החליטה על מתן המענק, ועתה היא מבקשת לתקן את החלטתה ולשלול אותה. בנסיבות אלו, מוטל עליה נטל גבוה ביותר. במקרה כזה אין די עוד ב"אינדיקציות" או ב"ראיות לכאורה" המערערות את קיומו של קשר סיבתי אלא נדרשות ראיות של ממש, שיש בהן משקל הוכחתי משמעותי, השוללות את הקשר הסיבתי באופן ברור.

45. גורם נוסף שנדמה כי לא ניתן לו משקל כלשהו בהחלטות המשיבה המתקנות הוא גורם הזמן שחלף מאישור הבקשות ועד לתיקון ההחלטה. המענקים הסופיים שולמו לעוררת עוד בראשית שנת 2021 ואילו ההחלטות המתקנות ניתנו בסוף ינואר 2022, כשנה מאוחר יותר. ברי כי העוררת הייתה רשאית להסתמך על כספי מענקים אלו ויש להניח כי עשתה בהם שימוש. תיקון ההחלטה ודרישה להשבת כספי המענקים ששולמו צריכה אם כן להיות מבוססת היטב בראיות חד משמעיות וברורות בדבר טעות שנעשתה או עובדות חותכות חדשות שנתגלו, ואין די באינדיקציות או ממצאים כלליים המעלים אפשרות לטעות בשיקול הדעת גרידא. הנטל המוטל על המשיבה בשלב תיקון הטעות הוא גבוה בהרבה, ולא די בהצגת נתונים כלליים של תנודתיות



## מדינת ישראל

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

או ירידה מסוימת בהכנסות, כדי להצדיק את "פתיחת" תקופות הזכאות שכבר נסגרו.

46. על כל האמור, הוסיפה המשיבה, ולאחר שהעוררת הגישה השגה על ההחלטות המתקנות, נתנה החלטה בהשגות ובה טיעון חדש, בדבר החרגת זכאותה של העוררת בשל ביצוע עבודות מתמשכות ותחולת סעיף 8 לפקודה. נימוק זה כלל לא הופיע בהחלטות המתקנות, ואינו יכול להימנות כשיקול שהצדיק את תיקון ההחלטות. הליך תיקון החלטה אינו מהווה הזדמנות לעריכת מקצה שיפורים, ובפרט לא בהשגה על ההחלטה המתקנת. ספק בעינינו אם המשיבה כלל רשאית להוסיף נימוקים בשלב ההשגה בהליך של תיקון טעות, חלף מתן החלטה מתקנת נוספת. גם אם אפשרי הדבר, הרי שהוא בוודאי צריך להיות חריג שבחריגים.

47. לבסוף מצאנו לציין גורם נוסף הקשור בעיתוי מתן ההחלטות המתקנות בגין מענקי 2020, בד בבד עם מתן ההחלטות בהשגה בגין מענקי ינואר עד אפריל 2021. בקשותיה של העוררת עבור תקופות הזכאות בשנת 2021 נדחו והיא הגישה עליהן השגות במטרה למצות את זכויותיה וטענותיה בתקופות אלו. תוצאה לפיה בשל מיצוי זכות ההשגה בתקופה מסוימת נגרעת מהעוררת הזכאות למענק שאושר כבר בתקופה אחרת, אינה פשוטה. אמנם, בשלב ההשגה מתגלה לעיתים מידע חדש שלא ניתן להתעלם ממנו. לעתים מידע זה עשוי להצדיק גם תיקון החלטות סופיות שניתנו בתקופות קודמות, ובפרט כאשר אלו ניתנו על בסיס טעויות ממשיות בנתונים או למשל על בסיס מצג שווא. יחד עם זאת, מצב שבו בחינת עניינה של העוררת החל בעקבות ההשגה שהיא הגישה על תקופה מסוימת מחייב זהירות יתרה במתן החלטות מתקנות ביחס לתקופות סגורות אחרות, שמא יהווה הדבר משום גורם מרתיע או שיש בו אפקט מצנן מלהגיש השגות כלל, דבר שיש בו משום פגיעה פוטנציאלית בזכות ההשגה וזכות הגישה לערכאות.

48. התוצאה של כל האמור היא שאנו קובעים כי הליך מתן ההחלטות הדחיה המתקנות מיום 26.1.2022 בעררים 2478-22 ו-2479-22 פגום מיסודו, נעשה ללא ציון דבר התיקון בגוף ההחלטה, ללא הפעלת שיקול דעת ראוי, ללא מתן זכות טיעון, ללא נימוקים כלל לעצם התיקון וללא נימוקים מספקים לגופה של ההחלטה. הדברים נכונים ביתר שאת לגבי ההחלטות בהשגה מיום 21.7.2022 אשר הוסיפו לתיקון ההחלטה נימוק שכלל לא הופיע בהחלטות המתקנות המקוריות ולא עמד בבסיס תיקון ההחלטות. לפיכך מצאנו לבטל את החלטות הדחיה מיום 26.1.2022 וההחלטות בהשגה מיום 21.7.2022 ולהותיר את זכאותה של העוררת למענקים עבור תקופות הזכאות ספטמבר-אוקטובר ונובמבר-דצמבר 2020 כפי שנקבעה קודם לכן על כנה.



## מדינת ישראל

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

החלטה מהגדרת "עוסק" בשל ביצוע עבודות מתמשכות וסעיף 8א לפקודה

49. חרף הכרעתנו לעיל ובבחינת למעלה מן הצורך, מצאנו להתייחס אף לגופה של טענת המשיבה בדבר החלטת העוררת מן הזכאות למענקים בשנת 2020 בשל ביצוע עבודות מתמשכות ותחולת סעיף 8א לפקודה בעניינה.

50. כאמור, טענה זו נטענה בכתב התשובה רק בעררים 22-2478 ו-22-2479 לגבי תקופות הזכאות ספטמבר-דצמבר 2020. ודוקו, נימוק זה הופיע בהחלטות הדחייה הראשונות גם ביחס לתקופות שבין ינואר לאפריל 2021 אך נזנח במסגרת ההחלטות בהשגה ביחס לתקופות אלו. אף בכתבי התשובה שהגישה המשיבה בעררים אלו (22-1434 ו-22-1435) ובמהלך הדיון בהם, לא ביקשה המשיבה להוסיף טענה ולפיה יש להחריג את העוררת מזכאות למענק על בסיס ביצוע עבודות מתמשכות.

51. סעיף 7 לחוק הסיוע (בדומה לסעיף 5 להחלטת הממשלה) 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:

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

52. חריג זה מוציא מגדר תחולת הזכאות את מי שעיסוקו המסחרי במכירת זכויות במקרקעין או את מי שבחישוב הכנסתו "חל" סעיף 8א לפקודת מס הכנסה שכותרתו "חלוקת הכנסה מעבודות שמשך ביצוען עולה על שנה" ושמגדיר "הכנסה ממושכת" כך:

"א8. (א) בסעיף זה –

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

[...]

(ב) נישום העוסק בעבודה ממושכת ידווח על הכנסותיו ממנה כך:

(1) בשנת המס שבה גמר לבצע 25% לפחות מההיקף הכספי של העבודה, כפי שהוא מחושב לאותה שנה, או מההיקף הכמותי של העבודה, לפי



## מדינת ישראל

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

בחירתו, ידווח על ההכנסה שנצמחה לו, על פי אומדן, מחלק העבודה שביצע, ובכל שנת מס שלאחר מכן ידווח על ההכנסות שנצמחו לו, על פי אומדן, בהתאם לחלק העבודה שביצע באותה שנה כשהוא מחושב לפי הבסיס שבו לדאשונה בחר לחישוב היקף הביצוע; בשנת המס שבה סיים את העבודה ידווח על התוצאה העסקית בשלמותה בניכוי ההכנסות שעליהן דיווח בשנים הקודמות;”

53. כלומר, במקרים שבהם נפרסת עבודה על פני למעלה משנה, קובע סעיף 8א את אופן חישוב ההכנסה והדיווח עליה על בסיס אומדן החלק היחסי של העבודה שבוצע בכל שנה ושנה. בסיום הפרויקט מדווח אותו נישום על התוצאה העסקית הכוללת בניכוי ההכנסות וההוצאות עליהן דיווח בשנים הקודמות (ראו גם עמ”נ 54772-06-22 **מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע”מ נ’ רשות המיסים בישראל** (30.11.2022), פסקה 48, להלן- **עניין מגדלי ברקת**).

54. יוסבר כי סעיף 8א לפקודה נחקק במסגרת תיקון מספר 54 לפקודת מס הכנסה, התשמ”ב – 1982, במטרה להתאים את דיווחי המס של נישומים שעסקו בביצוע עבודות מתמשכות לאינפלציה שגאתה באותה העת ולשפר את היכולת להעריך ולאמוד את הכנסותיהם בכל שנת מס. ברקע חקיקת הסעיף עמד הקושי לקבוע את תוצאותיהם העסקיות של נישומים כאלו, כל זמן שלא סיימו את ביצוע העבודה, ובמיוחד בתקופת אינפלציה (ראו: עמ”נ (חיי) 43404-09-21 **מדינת ישראל – רשות המיסים נ’ ק. סלאמה בע”מ** (8.11.2022) (להלן- **עניין סלאמה**) בפסקה 24). לפיכך קובע הסעיף מנגנון דיווח על הכנסות המתבסס על אומדן החלק היחסי של העבודה שהושלם בשנת מס נתונה. כלומר, תחולת סעיף 8א לפקודה כרוכה באופן מובנה בדיווח על בסיס הערכה ואומדן.

55. בהקשר של חוק הסיוע ניתן למנות שני טעמים עיקריים להחרגה של עוסקים שבחישוב הכנסתם חל סעיף 8א לפקודה. בעניין **מגדלי ברקת**, עמד בית המשפט המחוזי על הטעמים להחרגה של עוסקים המבצעים עבודות מתמשכות כאמור מן הזכאות למענקים. נקבע כי ביחס לעסקים המבצעים עבודות מתמשכות, קיימת הנחה כי אלו מושפעים פחות מתנודתיות ארעית וזמנית בהכנסותיהם, כי מידת הפגיעה בהם מצומצמת או שתצטמצם מאליה תוך פרק זמן וכי קיים סיכוי רב כי העסק יוכל לאזן את התוצאות העסקיות על פני תקופה ממושכת אף ללא קבלת המענק (סעיף 46 לפסק הדין). (ראו גם: עניין **סלאמה** בפסקה 36). טעם נוסף שניתן למנות להחרגת עוסקים שחל בחישוב הכנסתם סעיף 8א לפקודה הוא שדיווח על סמך אומדנים אינו משקף בהכרח את הנזק שנגרם לעוסק, נזק שעל פי הנוסחה שנקבעה בחוק, אמור להתבטא בירידת המחזורים כפי שהתרחשה בפועל, בין מחזורי הבסיס



## מדינת ישראל

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

לבין מחזורי הזכאות. (ראה: עמ"נ (מחוזי מרכז) 49628-08-22 הגר רם תשתיות בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המיסים (2.12.2022) בפסקה 9.ד).

האם סעיף 8א "חל בחישוב הכנסה" של העוררת?

56. כאמור, המשיבה ציינה בהחלטותיה שני פרויקטים ממושכים אותם ביצעה העוררת: פרויקט "אחוזת אריה" אשר נטען כי נחתם לפי הסכם מיום 4.7.2017 כהסכם "פאושלי" בסך של 12.2 מיליון ₪ והעבודות בגינו נמשכו עד לחודש אפריל 2020, ופרויקט שכונת אולגה אשר נחתם לפי הסכם מיום 1.1.208, גם הוא כהסכם "פאושלי", והעבודה בגינו הסתיימה בחודש מרץ 2021.

57. חרף האמור לא המשיבה ולא העוררת הגישו את ההסכמים המתייחסים לשני הפרויקטים המדוברים. אנו מוצאים לזקוף את החסר הראייתי לחובתה של המשיבה אשר היא שהעלתה את טענת ההחרגה ועליה הנטל לבססה בראיות. יתר על כן, נדמה כי המשיבה לא העמיקה בבדיקה של אותם פרויקטים ולא התייחסה בהחלטתה ובתשובתה למהותם של הפרויקטים, לתחום עיסוקה הספציפי של העוררת בקשר לתחולת סעיף 8א' (העוררת אינה קבלן בניין מבצע אלא עוסקת בהתקנת מערכות אינסטלציה ומערכות כיבוי אש). המשיבה לא פרטה למשל אם חברות העוסקות בתחומי פעילות דומים נדרשות לדווח על הכנסותיהן לפי סעיף 8א לפקודה) וליישום המבחנים שנקבעו בפסיקה בהקשר זה, בכלל זאת לאפשרות להפרידם מבחינה חוזית ומעשית לחלקים עצמאיים, לאופן שבו נקבעה בהם התמורה ולדרך שבו ההכנסות בגינם מתקבלות ומדווחות למע"מ בפועל.

58. אין מחלוקת בין הצדדים כי העוררת אכן מבצעת עבודות שמשכן הכולל הוא מעל שנה. ראו סעיף 52 להודעת הערר בתיקים 2478-22 ו-2479-22:

**"...אמנם משך ההכנסות מכל פרויקט הינו עולה על שנה, אבל כל פרויקט מורכב מכמה וכמה פריטי שירות שהוגדרו במפורשו והתמורה בגינן הוגדרה מראש, כאשר הזכאות לתמורה אינה מחייבת כלל ביצוע הערכות ואמודנים, באשר נקבע במפורש כי הזכאות לתמורה הינה רק ביצוע וסיום השלב בו מדובר. ודוק, משך ביצועו של כל רכיב מתוך 15-17 הרכיבים, בין אם בפרויקטים שהוזכרו על ידה, ובין אם בפרויקטים אחרים, לא עולה וגם לא יכול לעלות על שנה" (הטעויות במקור, א.ס.).**

59. מן הדברים האמורים עולה כי בפי העוררת שתי טענות עיקריות: הראשונה, כי דיווחה על הכנסותיה לפי תקבולים בפועל ולא על בסיס הערכה ואומדן שכן כלל לא נזקקה לאלו. השנייה, כי הפרויקטים אותם היא מבצעת בנויים מתתי יחידות





## מדינת ישראל

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

שאורכה של כל אחת מהן פחות משנה ושנקבעה לה תמורה חוזית נפרדת. על כן אין להחריגה מן הזכאות למענק בטענה כי היא מבצעת עבודות שמשכן עולה על שנה.

60. בגוף הודעת הערר בעררים 22-2478 ו-22-2479, העתיקה העוררת את סעיף התמורה ואת נספח התשלומים בפרויקט "שכונת אולגה". סעיף התמורה קובע כי עבור ביצוע הפרויקט בכללותו תשלם המזמינה לעוררת "סכום פאושלי סופי בסך של 4,896,000 ₪" וכך: **"בכל עת שלדעת הקבלן הוא השלים את ביצוע אחד משלבי העבודה המפורטים בנספח התשלומים, יודיע על כך הקבלן בכתב למפקח, ויזמין אותו לבדיקת השלב שבוצע לדעתו...לאחר שהקבלן ישלים את ההשלמות והתיקונים שנדרשו ע"י המפקח (ככל שידרשו) יבצע המפקח בדיקה כי מלוא הוראותיו בוצעו, ולאחר ביצוע מלוא הוראותיו כאמור – יאשר בכתב למזמין לשלם לקבלן את התמורה עבור אותו שלב-ביצוע, כמפורט בנספח התשלומים. התמורה עבור שלב הביצוע שאושר ע"י המפקח תשולם לקבלן בתוך 30 ימי עבודה...מובהר בזאת כי למעט תשלום עבור שינויים... ככל שיאושרו על ידי המזמין...לא יהיה הקבלן זכאי לכל תמורה נוספת מכל סיבה שהיא לרבות...במקרה של התייקרות כלשהי לרבות של: חומרים, שכר עבודה, או תשומות בניה. כמו כן מובהר, כי מחיר התמורה לא ישתנה עקב שינויי מחירי עבודה ו/או הובלה ו/או חומרים ו/או ציוד וכיו"ב..."**

61. נספח התשלומים שצורף ביחס לאותו פרויקט קובע שלבים שעם השלמתם ישולם חלק מהתמורה הכוללת שנקבעה לפרויקט בשיעור שנקבע עבור אותו שלב. כך למשל: **"גמר הכנת צנרת רצפה עד קומת קרקע כולל – 5%", "מים חוץ – 3%" ו"מסירת סופית – 4%".**

62. בתמיכה לטענתה הפנתה העוררת למספר החלטות של וועדות הערר. העיקרית שבהן היא בערר 21-1071 ק. **סלאמה בע"מ נ' רשות המיסים** (22.6.2021). שם קבעה ועדת הערר מבחנים או תנאים לקביעה האם מדובר ב"עבודה מתמשכת" המחריגה מן הזכאות למענק או שניתן לחלק את הפרויקט לתתי יחידות מובחנות שכל אחת מהן תהווה עבודה נפרדת, ואם אינן נמשכות מעבר לשנה, לא תבאנה להחרגת העוסק. אלו המבחנים שנקבעו: (א) העבודה ניתנת להפרדה לתתי יחידות – הן מבחינה חוזית והן בפועל; (ב) הקבלן מדווח למס הכנסה על פי הוצאות והכנסות בפועל ולא לפי אומדנים; (ג) לתתי יחידות העבודה יש הגדרה ברורה, תחילה וסוף מוגדרים והיא אינה נתונה לפרשנות; (ד) הקבלן המבצע מקבל תמורה בנפרד בגין כל תת יחידה; (ה) פרק הזמן שבו בוצעה כל תת יחידה אינו עולה על שנה. תנאים אלו אף אושרו על ידי בית המשפט המחוזי בערעור שהוגש (עניין **סלאמה** לעיל) אשר מצא אותם נכונים וסבירים לצורך הקביעה אם מדובר ב"עבודה ממושכת", אם לאו (פסקה 34 לפסק הדין).



## מדינת ישראל

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

63. עיון בסעיף התמורה ובנספח התשלומים בפרויקט אולגה שצוטט בגוף הערר וכן בהסכמים הנוספים שהוגשו על ידי העוררת מעלה קושי להפריד את העבודות שבוצעו לתתי יחידות שכל אחת מהן עומדת בפני עצמה ושהיקפה ברור, מוגדר ואינו נתון לפרשנות. מדובר בהסכמים "פאושליים", קרי – הסכמים שבהם נקבע המחיר הסופי של העבודה בכללותה. בהסכמים כאלו, נוטל הקבלן המבצע על עצמו את מלוא הסיכונים בדבר היקף החומרים והעבודה שיידרשו ומתמחר אותם בהתאם, ואינו מבסס את התמורה החוזית על כתבי כמויות או מדדי משנה אחרים. מדובר בעבודות מתמשכות שהתמורה בגינן נקבעה באופן כללי ומראש ביחס לכלל הפרויקט והיא משולמת בתשלומים בהתאם לקצב התקדמות העבודות.

64. בהקשר זה נדמה כי נספחי התשלומים המחולקים לפי שלבי ביצוע באים לקבוע לוח תשלומים - אבני דרך לפיהן תשולם התמורה הכוללת שנקבעה לפרויקט בשלבים, ולא חלוקה ברורה לתתי עבודות נפרדות ונבדלות. כך למשל, בנספח התשלומים בפרויקט שכונת אולגה שצוטט בגוף הערר, נכללו, בין היתר, סעיפים כגון "קולטנים", "מים חוץ", "גמר דלוחין", "גמר חדר משאבות", "גמר מים" ו"מסירה סופית". יש קושי לראות באלו תתי יחידות שיש להן הגדרה ברורה, שמבטאות עבודות נפרדות ומובחנות שיש להן התחלה וסוף מוגדרים ושניתן להפרידן בפועל. נספח התשלומים אינו קובע פרק זמן מוגדר לביצוע כל שלב ושלב. זאת ועוד, ברור כי חלק משלבי הביצוע אינם מבטאים עבודה או פעילות אלא נקודת זמן במהלך חיי הפרויקט שבה סוכם כי יתבצע תשלום יחסי כלשהו. כך למשל נדמה כי "מסירה ליועצים ולפיקוח" או "מסירה סופית" אינם מבטאים עבודה קונקרטית, והתשלום אינו על עצם המסירה אלא על השלמת אבן הדרך בפרויקט כולו.

65. אלא שמנגד, אין מחלוקת שהעוררת דיווחה על הכנסותיה בהתאם לתקבולים שקיבלה בפועל וללא שנדרשה כלל לביצוע הערכה ואומדן. הכנסותיה בכל שנה קלנדרית הן ההכנסות בפועל ולא הכנסות שנאמדו ו"חושבו" בהתאם להוראות סעיף 8א לפקודה. קיימת ודאות לגבי ההכנסות שנצמחו לה עם השלמת כל אבן דרך חוזית, וממילא אין צורך להעריך מהו "החלק היחסי" של העבודה שהושלם בכל אחת מהשנים הקלנדריות בהן בוצעה.

66. עוסק המבצע עבודה לפי שלבי ביצוע ועורך את דוחותיו בהתאם להכנסותיו בפועל ולא על פי אומדנים, אינו שונה מכל עסק אחר, ולכן ספק אם ניתן לקבוע כי סעיף 8א לפקודה "חל" בחישוב הכנסתו. הלכה למעשה, הכנסתו של עסק כאמור לא חושבה בהתאם לאופן החישוב הקבוע בסעיף 8א אשר הובא לעיל, אלא הסתמכה על ההכנסות האמיתיות שנתקבלו.



## מדינת ישראל

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

67. זאת ועוד, העוררת טענה כי בסוף שנת 2022 נחתם בינה לבין המשיבה הסכם שומות עד וכולל שנת 2020 ובמסגרת דיוני השומה וההסכם עצמו לא הועלתה כלפיה הטענה כי היא נדרשת לדווח לפי סעיף 8א לפקודה. ראו למשל בפרוטוקול הדיון מיום 7.11.2022 (עמ' 1 שורות 25-27):

**"...לאחרונה העוררת חתמה על הסכם שומות עד וכולל שנת 2020 ולא נטען שם שיש להחיל את סעיף 8א בחישוב הכנסותיה. טענו בהרחבה בעניין זה גם בפן המנהלי של חוסר החוקיות בהעלאת טענה מסוג זה בחלוף שנה למעשה לאחר שחזרו מאותה טענה ודיווחי העוררת אושרו..."**

68. המשיבה לא הכחישה את טענות העוררת ואף לא סתרה אותן. למעשה, מתגובתה עולה כי אינה חולקת על קיומו של הסכם כאמור. ראו בפרוטוקול הדיון מיום 7.11.2022 (עמ' 2 שורות 3-6):

**"העובדה כפי שעו"ד איברהים ציין, שיש שומות סגורות מול מס הכנסה זה בסדר גמור רק (ש)בכתב התשובה הוסבר שהסעיף מדבר על מי שחל, כלומר גם מי שלא מדווח בפועל גם אם הגיש שומות..."**

69. לעניין ההשתק המינהלי הנוצר ביחס לטענת החרגה לפי סעיף 8א משעה שהמשיבה מאשרת את דיווחי העוסקים שלא בהתאם לסעיף זה, ראו ערר 1587/21 אבו עוקסא ובניו – מעיליה בע"מ נ' רשות המסים (19.7.2022), פסקאות 98-100. הדברים יפים מקל וחומר מקום שבו אין מדובר בדיווח העוסק גרידא אלא בהסכם שומות שהוא תוצאה של דיוני שומה בין העוסק לבין פקיד השומה.

70. המשיבה גורסת כי השאלה אינה כיצד דיווחה העוררת על הכנסותיה בפועל אלא האם היה עליה לדווח על הכנסותיה לפי סעיף 8א לפקודה. אלא שבשאלה זו, סבורים אנו כי לעובדה שהעוררת מדווחת על הכנסותיה באותו אופן במשך שנים, ולא נדרשה מעולם לדווח אחרת, בפרט כאשר בשנת 2022 נחתם מולה הסכם שומות ספציפי (שחל בשנים 2019 ו-2020), ושיש להניח שאושר פוזיטיבית על ידי הגורם המוסמך בפקיד השומה, צריך להינתן משקל ניכר.

71. כאמור, העוררת דיווחה על הכנסותיה בפועל ולא נזקקה כלל לחישוב הקבוע בסעיף 8א לפקודה המבוסס על אומדן, ולפיכך ספק רב אם היה מקום לקבוע כי סעיף 8א **"חל בחישוב הכנסתה"**.

72. זאת ועוד, המשיבה העלתה את הטענה בדבר ההחרגה לפי 8א רק לגבי 2 תקופות זכאות מתוך 4 התקופות שלפנינו וזנחה אותו בעררים המתייחסים למענקי 2021, ואף בכך יש קושי.



## מדינת ישראל

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

73. כאמור, דיון זה הוא בבחינת למעלה מן הצורך משקבענו כי דין ההחלטות המתקנות בעררים 2478-22 ו-2479-22 וההחלטות בהשגות עליהן להתבטל. ואולם מצאנו לציין כי גם לולא היה מדובר בתיקון החלטה, איננו סבורים כי הונחה תשתית עובדתית ומשפטית מספקת לטענת ההחרגה ועל כן דינה היה לדחייה.

#### דרישת הקשר הסיבתי

74. פרק ו' בחוק הסיוע (והחלטת הממשלה מספר 5015 מיום 24.4.2020 לפניו) מסדיר מתן מענקי סיוע לעסקים שנפגעו בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה לתקופות ובתנאים שנקבעו בחוק. סעיף 8 לחוק עוסק בתנאי הזכאות ל"מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות" וסעיף 14א עוסק בתנאי הזכאות ל"מענק פגיעה ממושכת". תנאי סף לזכאות למענקים הוא קיומה של ירידה במחזור העסקאות בשיעור העולה על זה שנקבע בחוק, לפי תקופות הזכאות השונות (סעיפים 8(2) ו-14א(ב) לחוק). שיעור זה מחושב על פי השוואה בין תקופת הזכאות לתקופת הבסיס, שהינה התקופה המקבילה בשנת 2019. תנאי יסודי נוסף לקבלת המענק הוא כי הירידה במחזורי העסקאות נגרמה בשל ההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה (סעיף 8(3) לחוק וסעיף 1 להחלטת הממשלה). דהיינו כי קיים קשר סיבתי בין הירידה במחזור עסקאותיו של המבקש לבין ההשפעות של התפרצות המגפה.

75. בעניין **פדולסקי**, קבע בית המשפט העליון כי אמנם נטל ההוכחה הראשוני בדבר קיומו של קשר סיבתי בין ירידת המחזורים להתפשטות המגפה רובץ על מבקש המענק, אך די בכך שזה מצביע על ירידה במחזורי העסקאות שלו בשיעור המזכה במענק כדי להרים נטל ראשוני זה. במקרה כזה, אם מבקשת רשות המיסים לסתור את החזקה, עליה להציג ראיות לכאורה לכך. אם עשתה כן, יחזור הנטל לכתפי העוסק להוכיח אחרת.

76. לשון אחר, נטל ההוכחה רובץ על כתפי מבקש המענק, אך זה יוצא ידי חובתו בעצם ההצבעה על ירידת מחזורי העסקאות בשיעור המזכה. או אז עובר נטל הבאת הראיות אל כתפי רשות המיסים להציג ממצאים אובייקטיביים, מהימנים ובעלי משקל המערערים ומעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי. אם מוצגים ממצאים ונתונים כאלו, שוב חוזר נטל הראיה אל מבקש המענק ועליו לבסס קיומו של קשר זה.

77. בהחלטות קודמות של ועדת הערר, בהרכבים שונים, עמדה הוועדה על ממצאים שונים שעשויים להצדיק את העברת נטל הראיה להוכחת קיומו של הקשר הסיבתי בחזרה אל העורר. כך למשל כאשר המשיבה מצביעה על כך שחלה ירידה ניכרת



## מדינת ישראל

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

בהכנסות העסק עוד טרם פרוץ מגפת הקורונה, כאשר מוצגות ראיות לכאורה לכך שחל שינוי באופי הפעילות של העסק ללא קשר למשבר הקורונה, כאשר קיימת הכנסה חריגה בתקופת הבסיס, כאשר מדובר בעבודות מתמשכות ועוד (לפירוט בלתי ממצה של נסיבות המצדיקות העברת הנטל לעורר, ראו: ערר 1740-21 **דורון אוסט נ' רשות המיסים** (21.12.2021) והמובאות שם).

78. בתשובתה לעררים, עמדה המשיבה על מספר "ממצאים" אשר לשיטתה מעידים כי לא מתקיים קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות העוררת לבין מגפת הקורונה או שמקימים ספק בדבר קיומו של קשר שכזה. לפיכך נטען כי נטל ההוכחה בהקשר זה מוטל על העוררת וזו לא השכילה להרימו.

79. הממצא העיקרי עליו מבססת המשיבה את מסקנתה הוא כי חלה ירידה חדה בהכנסות העוררת עוד טרם פרוץ המגפה בארץ וללא קשר אליה. בהקשר זה טענה המשיבה כי בינואר-פברואר 2020 חלה ירידה של כ-34% בהכנסות העוררת ביחס לתקופה המקבילה בשנת 2019, וכי למעשה ניתן להבחין בירידה בהכנסות החברה החל בחודש מאי 2019.

80. בעניין **סלטי מערכות** נקבע בהקשר זה:

"ירידה בהכנסות טרם משבר הקורונה יכולה אמנם ללמד על שינוי בעסקו של העוסק והיא יכולה ללמד, כי הירידה בהכנסותיו בשנת הזכאות אינה קשורה למגפת הקורונה. עם זאת, לא די בירידה בהכנסות טרם התפרצות מגפת הקורונה כשלעצמה כדי ללמד על ניתוקו של הקשר הסיבתי. לא די באמור כדי ללמד, כי עלה בידי המשיבה להרים את הנטל המוטל על כתפיה ולשלול קיומו של קשר סיבתי. בעניין זה יש לבחון, בין היתר, את דפוס מחזורי הכנסותיו של העוסק בעבר כדי ללמוד על משמעותה של הירידה הנטענת. קרי, האם היא חלק מדפוס קודם או שמא היא חריגה וניתן ללמוד ממנה על ניתוקו של הקשר הסיבתי."

(קו תחתון הוסף)

81. בחינה של מחזורי ההכנסות החודשיים של העוררת מלמדת על קיומה של תנודתיות טבעית בהכנסותיה, דבר שאף העוררת עצמה אינה חולקת עליו. כך למשל, בשנת 2016 התנודתיות הייתה בין הכנסה חודשית בגובה 920,753 ₪ באוקטובר ל-4,859,991 ₪ במרץ. בשנת 2017 בין הכנסה חודשית בגובה 1,087,274 ₪ במרץ ל-2,396,642 ₪ בדצמבר. בשנת 2018 בין הכנסה חודשית בגובה 1,104,738 ₪ בינואר ל-3,776,329 ₪ באוקטובר ובשנת 2019, שנת הבסיס, בין 1,678,992 ₪ באוגוסט ל-3,169,781 ₪ בינואר.



## מדינת ישראל

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

82. אף בחינה של מחזורי ההכנסות בהסתכלות דו-חודשית מלמדת על קיומה של תנודתיות לא מבוטלת. כך למשל, בחודשים ינואר-פברואר 2018 עמד המחזור הדו חודשי על כ-2.8 מיליון ש"ח, בחודשים שלאחר מכן, מרץ-אפריל 2018 על כ-4.4 מיליון ש"ח ובנובמבר-דצמבר אותה שנה על כ-7.3 מיליון ש"ח. בינואר-פברואר 2019 דיווחה העוררת על הכנסות בסך של כ-6 מיליון ש"ח, אך ביולי-אוגוסט על כ-3.8 מיליון ש"ח בלבד. בנובמבר-דצמבר 2019 קפץ המחזור לכ-4.6 מיליון ש"ח.

83. ראו את מחזורי העוררת הדו-חודשיים בין השנים 2018 ועד חודש יוני 2021:

2018	2019	2020	2021	
2,815,472	6,032,921	4,005,233	3,295,283	1-2
4,438,234	4,940,664	4,611,845	3,670,409	3-4
4,108,033	4,368,382	2,712,804	3,936,847	5-6
5,182,425	3,803,220	4,528,982		7-8
4,814,183	4,076,892	2,962,194		9-10
7,310,698	4,600,074	3,330,845		11-12
<b>28,669,045</b>	<b>27,822,153</b>	<b>22,151,903</b>		<b>סה"כ שנתי</b>
<b>4,778,174</b>	<b>4,637,026</b>	<b>3,691,984</b>	<b>3,482,513</b>	<b>ממוצע דו-חודשי</b>

84. כאמור, המשיבה מצאה אחיזה לעמדתה בירידה בהכנסות העוררת בחודשים ינואר-פברואר 2020 ביחס לתקופה המקבילה ב-2019. ודוקו, מחזור ההכנסות הדו-חודשי הממוצע של העוררת החל מינואר 2018 ועד פברואר 2020 עומד על כ-4.6 מיליון ש"ח. אכן, כחלק מתנודתיות הכנסות העוררת, מחזור ינואר-פברואר 2019 הוא אכן גבוה באופן יחסי בהשוואה למחזור הממוצע ואף בהשוואה למחזור של אותם החודשים בשנה הקודמת (2018), ואילו מחזור ינואר-פברואר 2020 נמוך מעט מהממוצע. ואולם נדמה כי הבדלים אלו נובעים מאותה תנודתיות בהכנסות העוררת ולא דווקא מעידים על ירידה בפעילות העוררת. המחזור בינואר-פברואר 2020 בסך כ-4 מיליון ש"ח אינו נמוך באופן חריג בהסתכלות רחבה על מחזורי העוררת. כך ניתן לראות כי מחזור ינואר-פברואר 2018 עמד על כ-2.8 מיליון ש"ח, מחזור מאי-יוני 2018 עמד על כ-4.1 מיליון ש"ח ויולי-אוגוסט 2019 3.8 מיליון ש"ח. הנה כי כן, לא מצאנו שיש בירידת



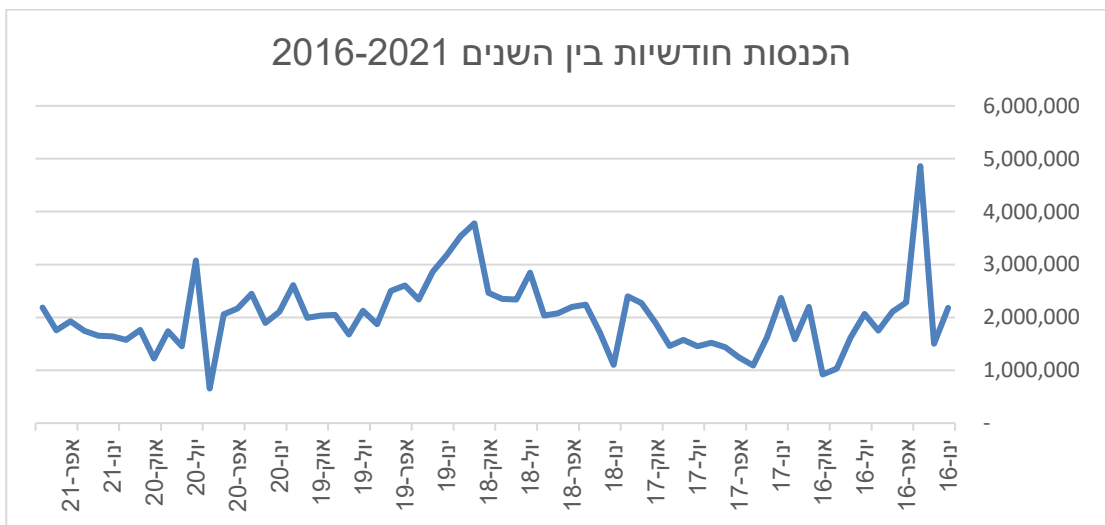
## מדינת ישראל

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

המחזור בינואר פברואר 2020 בהשוואה לתקופה המקבילה בשנת 2019 להביא למסקנה על ירידה בפעילות שהחלה טרם תקופת הקורונה.

85. עוד טענה המשיבה כי ניכרת ירידה בהכנסות העוררת החל מחודש מאי 2019. כך למשל, המחזור החודשי הממוצע מינואר 2018 ועד אפריל 2019 היה כ-2.477 מיליון ₪, וממאי 2019 ועד פברואר 2020 כ-2.085 מיליון ₪. אלא שנדמה שאותה ירידה נחזית, אף היא על רקע המחזורים הגבוהים מהרגיל בסוף שנת 2018 ותחילת 2019 ולא בשל ירידה חריגה במהלך שנת 2019. כך, המחזור החודשי הממוצע מינואר 2018 ועד אוקטובר 2018 הוא 2.135 מיליון ₪ ודומה מאוד למחזור הממוצע בחציון השני של 2019 שהובא לעיל.

86. ראו גם בגרף הבא, המדגים את גובה ההכנסות החודשיות מינואר 2016 ועד יוני 2021:



87. עיון בתרשים מגלה כי מחזורי ההכנסות בחצי השני של שנת 2019 אינם חסרי תקדים ואינם נמוכים באופן חריג ביחס לתקופות אחרות, כמו למשל בכל התקופה בין אפריל 2016 ועד יוני 2018. איננו סבורים כי מדובר ברצף מחזוריים נמוך באופן החורג מהתנודתיות הרגילה בהכנסות העוררת, וכפועל יוצא, אין בכך כדי לערער את שאלת קיומו של הקשר הסיבתי.

88. בערר 21-1311 נ.ע. הנדסה ייזמות (2001) בע"מ נ' רשות המיסים (22.8.2021) סברה הוועדה כי בעסקים המבצעים עבודות מתמשכות, יש מקום להשוות בין מחזורי ההכנסות משנה לשנה וככל הניתן אף בפרספקטיבה רב-שנתית, ואם היקף ההכנסות השנתי של העסק הוא יציב, ובשנת 2020 שבה חל משבר הקורונה חלה ירידה מובהקת, ניתן להניח שירידת המחזוריים נובעת ממשבר הקורונה.



## מדינת ישראל

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

89. בחינה כזו מלמדת על מגמת ירידה בולטת בהכנסות העוררת בתקופת הקורונה ביחס לתקופה שקדמה לה. כך, בעוד שהעוררת שמרה על מחזור הכנסות שנתי יציב באופן יחסי בשנים 2018-2019 בסך כ- 27-28 מיליון ₪, בשנים 2020 ו-2021 ירד המחזור השנתי לכ-21-22 מיליון ₪. זאת ועוד, המחזור הדו-חודשי הממוצע של העוררת טרם הקורונה (מינואר 2019 עד פברואר 2020) עמד על 4,546,769 ₪ ואילו בתקופת המענקים (ממרץ 2020 עד יוני 2021) על 3,631,151 ₪ בלבד.

90. עוד יש לציין, כי במקרה שלפנינו נרשמה ירידה בהכנסות העוררת (בהשוואה לתקופות המקבילות בשנת 2019) ב-7 תקופות דו-חודשיות מתוך 8 תקופות זכאות דו-חודשיות הכלולות בחוק הסיוע. מתוכן, ב-5 תקופות דו-חודשיות מדובר בירידות משמעותיות כאשר 4 תקופות רצופות הן מושא העררים דנן. כך, בספטמבר-אוקטובר 2020 נרשמה ירידה בשיעור 27.3%, בנובמבר-דצמבר 2020 – 27.6%, בינואר-פברואר 2021 – 45.4% ובמרץ-אפריל 2021 – 25.7%. קיומן של ירידות מחזוריים בשיעור ניכר (גם אם לא בכולן בשיעור מזכה במענק) במהלך מספר רב של תקופות זכאות ובפרט שהן תקופות רצופות, מחזק את ההנחה בדבר קיומו של קשר סיבתי ומחליש את הטענה כי ירידת המחזוריים היא תוצאה של תנודתיות בהכנסות העוררת גרידא.

91. הנה כי כן, אנו סבורים, כי המשיבה לא העמידה בסיס ראיתי מספק לטענה כי קיימת ירידה בהכנסות העוררת החל מחודש מאי 2019 המלמדת על ירידה בפעילות העוררת עוד טרם פרוץ משבר הקורונה ומנתקת את הקשר הסיבתי. אנו סבורים כי הירידה המסוימת בהכנסות העוררת החל מאמצע 2019, כטענת המשיבה, אינה חריגה ואינה מבטאת בהכרח ירידה בפעילות העוררת אלא שהיא חלק מהתנודתיות הטבעית המשתקפת בהכנסות העוררת בשנים קודמות.

92. ואולם, בכך לא הסתיים מסענו. אותה תנודתיות המסבירה את הירידה בהכנסות במהלך שנת 2019, מעלה קושי בהסתמכות על נוסחת חישוב המענקים שנקבעה בחוק, שכן קיומה של תנודתיות משמעותית כאמור, עשויה ליצור עיוות בהפעלת נוסחת המענקים ולהביא לזכאות למענק בסכום שאינו משקף את שיעור הירידה האמיתי שקשור במגפת הקורונה.

93. נדמה כי אף העוררת ערה לקושי בקביעת זכאותה למענקים בהתבסס על מחזורי ההכנסות המדווחים למע"מ לאור קיומה של תנודתיות ניכרת בהכנסותיה. לפיכך, טענה העוררת, גם אם באופן חלופי, כי

**”...ככל שייקבע כי יש מקום לקבוע את תקופת הבסיס בסטייה מהמחזוריים המדווחים בתקופה המקבילה בשנת 2019, כי במצב הדבר כאמור, יש לקבוע**





## מדינת ישראל

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

זאת לפי ממוצע שנת 2019 ולא כפי שעשתה המשיבה – לפי ממוצע החודשים

5/19 עד 2/20."

94. עמדה זו מקובלת עלינו.
95. נקבע כבר כי מקום שבו קיימת תנודתיות ניכרת בהכנסות, קיים חשש שמחזורי ההכנסות בתקופת הבסיס אינם משקפים נכונה את היקף הפעילות הרגיל של העסק. במקרה כזה, המשיבה רשאית לערוך חישוב חלופי כגון ממוצע וביחס אליו לבחון את ירידת המחזורים. בערר 1133-21 מאסטר ב"פ נ' רשות המסים (19.5.2021), הובעה העמדה כי מדובר למעשה בפרשנות מיטיבה שכן ללא עריכת החישוב החלופי, מסקנת המשיבה עשויה להיות כי לא מתקיים כלל קשר סיבתי ועל כן מבקש המענק אינו זכאי למענק.
96. כפי שפורט לעיל, החלטת המשיבה הייתה לחשב את הזכאות למענקים על מחזור בסיס שהוא ממוצע של ההכנסות בחודשים מאי 2019 עד פברואר 2020. לפי חישוב זה, נמצא כי שיעור ירידת המחזורים אינו מזכה במענק.
97. אנו סבורים כי צדקה המשיבה כשהחליטה לערוך חישוב של מחזור בסיס חלופי לצורך בחינת הזכאות למענק. נחדד, כי ההצדקה לעריכת החישוב החלופי היא תנודתיות מחזורי העוררת, ובמסגרתה של תנודתיות זו, קיומם של מחזורים גבוהים בתחילת שנת 2019 אשר אינם משקפים את פעילותה ה"רגילה" של העוררת ועל כן הסתמכות עליהם תוביל לתוצאה מעוותת.
98. לנוכח האמור ביחס לתקופות הזכאות ינואר-פברואר ומרץ-אפריל 2021, הגענו למסקנה כי יש לקבל את טענת המשיבה בדבר תנודתיות במחזורי העוררת, באופן המצדיק חריגה מנוסחת חישוב המענק שנקבעה בחוק וחישובו על בסיס ממוצע הכנסות בתקופת הבסיס. לצד זאת אנו סבורים כי החישוב החלופי שביצעה המשיבה, המתבסס על ממוצע ההכנסות מחודש מאי 2019 ועד פברואר 2020 אינו מוצדק, ובמקום זאת יש לפנות לחישוב המקובל במקרים של תנודתיות, המבוסס על ממוצע בסיס חלופי, שהוא ממוצע של שנת 2019 כולה.
99. כאמור, איננו סבורים כי קיימת ירידה בפעילות העוררת החל מאמצע 2019, ממנה ניתן ללמוד כי העוררת לא יכולה הייתה לצפות להכנסות דומות בשנים 2020 ו-2021. משכך לא מצאנו הצדקה לממוצע אותו בחרה המשיבה לערוך, המוציא מתוכו את החודשים הראשונים בשנת הבסיס, בהם היו לעוררת הכנסות נאות ולהותיר בתוכו אך את החודשים בהם ההכנסות היו נמוכות באופן יחסי.



## מדינת ישראל

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

100. עריכת ממוצע בסיס חלופי שנתי, מהווה חלופה מקובלת שאושרה זה מכבר בפסיקה במקרים של הכנסות חריגות או במקרים של מחזורים תנודתיים. שיטת חישוב זו משקפת בצורה נכונה יותר את ההכנסות הריאליות של העסק בתקופת הבסיס בכך שהיא מפחיתה את ההשפעה היתרה שיש למחזורי ההכנסות הגבוהים בתחילת 2019 על חישוב ירידת המחזורים, אך אינה מנטרלת הכנסות אלו כליל. חישוב הממוצע השנתי אף מביא לנטרול התנודתיות הבולטת במחזורי ההכנסות של העוררת ולתוצאה מאוזנת ומדויקת יותר, שאינה מחריגה אותה מזכאות למענק אך מתגברת, ככל האפשר, על העיוות שנוצר בחישוב המענק לאור אותה תנודתיות. לבסוף, חישוב ממוצע כאמור מהווה אמצעי פשוט ויעיל המגשים את תכליתו של החוק שלפנינו.

ראו בעניין **סלטי מערכות**:

“סבורני, כי אין הצדקה לקבוע את תקופת הבסיס החלופית כך שהיא תכלול רק את החודשים בהם חלה ירידה בהכנסת המערערת טרם התפרצות נגיף הקורונה. קביעה כאמור מתעלמת מכך שהתנודתיות בהכנסות המערערת הייתה לאורך כל שנות פעילותה, דבר המלמד, כי זהו אופי עבודתה הרגיל וכי אין בירידת ההכנסות בסוף שנת 2019 כדי ללמד, כי זו ההכנסה אשר הייתה צפויה למערערת אלמלא התפרצות נגיף הקורונה. שוכנעתי, כי אופי העבודה האמור צפוי היה לחזור על עצמו בשנת 2020, אלמלא התפרצות נגיף הקורונה והשפעותיה של ההתפרצות האמורה. **את ההכנסות שהיו צפויות למערערת בשנת 2020 אלמלא נגיף הקורונה יש ללמוד מהכנסותיה בשנת 2019 ולא מההכנסות בחודשים דצמבר 2019- פברואר 2020.**”

והדברים יפים כפי שהם לעניינינו.

101. למעלה מן הצורך נציין כי בעניין **סלטי מערכות** מצא בית המשפט המחוזי כי קיימת תנודתיות המצדיקה חריגה מהנוסחה שבחוק ועריכת חישוב חלופי. ואולם, שם ביסס בית המשפט המחוזי את החישוב החלופי על מיצוע הכנסות שנתי הן של תקופת הבסיס (2019) והן של תקופת הזכאות (2020). משהדבר לא נטען ולא התבקש בעררים שלפנינו, איננו נדרשים להכריע בו, אך מצאנו לציין כי איננו סבורים כי יש מקום לחישוב כאמור בנסיבות המקרה דנן.

102. בעוד שחישוב המענק בהסתמך על מחזור בסיס ממוצע של שנת 2019 הוא אמצעי שנעשה בו שימוש במקרים המתאימים של הכנסות חריגות או מחזורים תנודתיים בתקופת הבסיס, הרי שבתקופת הזכאות, ככלל, איננו סבורים כי יש מקום לעריכת ממוצע כזה. אין דין תנודתיות בתקופות הבסיס, הנובעת מאופי העסק בלבד, כדין



## מדינת ישראל

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

תנודתיות בתקופות הזכאות, הנובעת הן מאופי העסק והן מהשפעת מגפת הקורונה. עריכת ממוצע הכנסות הן בשנת הבסיס והן בשנת הזכאות מייצר, הלכה למעשה, תנאי חדש בדבר ירידת הכנסות שנתית בשיעור מינימלי. לדידנו, תנאי כזה, שלא בא זכרו בלשון החוק, חותר תחת המנגנון הדו-חודשי שנקבע על ידי המחוקק והרציונלים העומדים בבסיסו. עסק נתון עשוי היה להיפגע בתקופות מסוימות במהלך השנה (בשל הגבלות שהוטלו) אך לא בתקופות דו-חודשיות אחרות. כך למשל, חנות מכולת, עשויה הייתה לספוג פגיעה אנושה בהכנסותיה בחודשים בהם חלו סגרים מחמירים והגבלות על המרחב הציבורי, אך בחודשים בהם לא הוטלו מגבלות כאלו, היו הכנסותיה עשויות דווקא לעלות, דבר שאינו מבטל את הקושי התזרימי אותו חוותה. לטעמנו, קביעת מנגנון דו-חודשי מבטא את כוונת המחוקק שאין מקום לשלול מעסק כאמור את הזכאות למענקים בחודשים בהם נפגעו הכנסותיו והוא נאלץ להמשיך ולשאת בהוצאותיו הקבועות, רק משום שבחודשים העוקבים או בראייה שנתית הכנסותיו לא ירדו באותו השיעור. זאת ועוד, חישוב ממוצע הכנסות בשנת הזכאות (שלא כמו בשנת הבסיס) עשוי אף להביא לזכאות למענקים בתקופות דו-חודשיות בהן לא חלה ירידה בהכנסות אך בשל חישובם לפי ממוצע של כל השנה.

103. עוד מצאנו להתייחס לטענת המשיבה ולפיה הירידה בהכנסות העוררת היא על רקע סיום פרויקטים בהיקפים משמעותיים, ובפרט פרויקט "קריית אריה". איננו סבורים כי טענה זו בוססה כדבעי. אין המדובר בעסק שיש לו לקוחות קבועים או מקרה בו לקוח משמעותי הודיע על סיום ההתקשרות עמו אלא על השלמת פרויקטים המבוצעים לפי חוזה. סיום ביצועו של פרויקט הוא דבר רגיל וצפוי בעסקים מסוג זה ואין בכך כדי לשלול התקשרויות חדשות שהיה בידי המערערת להתקשר בהן בשנים 2020 ו-2021. אין די בהצבעה על סיום ביצועו של פרויקט כזה או אחר כדי ללמד על ירידה צפויה בהכנסות העוררת. ממסמכים שהגישה העוררת ניכר גם כי פרויקט "אחוזה אריה" לא היה פרויקט יוצא דופן וחריג בהיקפו באופן שיש להסיק ממנו כי לעוררת לא הייתה ציפייה סבירה לביצוע פרויקטים בהיקפים דומים בהמשך. זאת ועוד, גם אם מדובר בפרויקט בקנה מידה גדול, ההנחה היא שבשלב כזה או אחר, העוררת הייתה צפויה לבצע פרויקטים נוספים דומים. זהו המנגנון שנקבע בחוק הסיוע, ולפיו אנו למדים על הכנסותיו הצפויות של עסק לפי הכנסותיו בשנה הקודמת. ואם מבקשת המשיבה לבסס טענה כי דובר בפרויקט חריג שבלתי סביר בעליל כי העוררת תבצע פרויקט דומה לו בהיקפיו, עליה לבסס טענה זו ולנמקה. עסק שמסיים אחת לזמן מה פרויקטים גדולים, צריך ליהנות מן האפשרות לקבל מענק בעד ירידת המחזורים שנגרמה מהיעדרם של פרויקטים גדולים, ולא ניתן לנטרל מחישוב ההכנסות דווקא את הפרויקטים הללו.

ואף בעניין זה ראו בעניין סלטי מערכות:



## מדינת ישראל

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

“סיומם של קשרים עסקיים עם לקוחות ואף ירידה במספר העובדים אין בהם כדי ללמד בהכרח על ניתוק קשר סיבתי. אין בסיומם של קשרים עסקיים כדי לשלול התקשרויות שהיה בידי המערערת להתקשר בהן בשנת 2020, אלמלא השלכות נגיף הקורונה.”

סוף דבר

104. עררים 2478-22 ו-2479-22 מתקבלים. אנו סבורים כי נפל פגם בהליך תיקון החלטות הסופיות שניתנו ביחס לתשלום המענקים מושא עררים אלו שלא התרפא במסגרת הדיון בעררים. שיקולי הסתמכות מחד גיסא, אל מול חולשתן של טענות המשיבה בעררים אלו, כפי שפורטו לעיל, וכן בצירוף האיחור במתן החלטות המשיבה בהשגות אלו, מביאנו למסקנה כי דין החלטות המשיבה להתבטל. עוד יצוין כי ביחס לתקופות זכאות אלו, גם לא ניכרה תנודתיות משמעותית ועל כן העוררת זכאית למענקים עבור תקופות הזכאות ספטמבר-אוקטובר ונובמבר-דצמבר 2020, בהתאם לנוסחה שבחוק וכפי ששולמו כבר בראשית שנת 2021.

105. עררים 1434-22 ו-1435-22 מתקבלים בחלקם במובן זה שזכאותה של העוררת למענקים תקבע על בסיס עריכת ממוצע חלופי לתקופות הבסיס שהוא ממוצע הכנסות העוררת בשנת 2019 כולה.

106. לאור התוצאה אליה הגענו, בהתחשב בעובדה שמדובר בארבעה עררים, באיחורים במתן החלטות המשיבה בהשגות וכן בפגמים המינהליים עליהם הצבענו לעיל, אנו קובעים כי המשיבה תישא בהוצאות העוררת בסך 14,000 ₪ לכל העררים גם יחד.

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

ניתנה היום, כ"ט אדר תשפ"ג, 22/03/2023, בהעדר הצדדים.



**מדינת ישראל**

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

ברוך ברוכי, רו"ח  
חבר

אורי סירוטה, עו"ד  
יו"ר הוועדה