



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1501-22
ערר 1526-22
ערר 1527-22
ערר 1528-22
ערר 1529-22
ערר 1530-22

לפני כבוד חברי הוועדה:
אורי סירוטה, עו"ד - יו"ר
אריאל ז'יטניצקי, רו"ח עו"ד - חבר

העוררת: **יאיר חקשורי יזמות ובניה בע"מ מס' 515897718**
ע"י ב"כ מר שלמי כהן

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

עררים על החלטות המשיבה מיום 17.2.22 בהשגות שהגישה העוררת על דחיית בקשותיה לקבלת מענקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות מכוח חוק הסיוע (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), תש"ף-2020 (להלן – **חוק הסיוע**).

רקע והחלטות המשיבה בהשגה

1. העוררת, חברה קבלנית העוסקת בביצוע פרויקטים בתחום הבנייה, הגישה מספר בקשות לקבלת מענקים לפי החוק וכמפורט להלן:

- בקשה מספר 57207509 עבור יולי-אוגוסט 2020 (ערר 1501-22)
- בקשה מספר 57365188 עבור נובמבר-דצמבר 2020 (ערר 1526-22)
- בקשה מספר 57308932 עבור ספטמבר-אוקטובר 2020 (ערר 1527-22)
- בקשה מספר 58006607 עבור ינואר-פברואר 2021 (ערר 1528-22)
- בקשה מספר 57436641 עבור מרץ-אפריל 2021 (ערר 1529-22)
- בקשה מספר 57980474 עבור מענק פגיעה ממושכת (ערר 1530-22)



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

2. ביום 7.7.21 נתנה המשיבה החלטות הדוחות את בקשות העוררת לקבלת המענקים (להלן - **החלטות הדחייה**). נוסחן של החלטות הדחייה היה זהה ובזו הלשון:

"הנך עוסק במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידך או שבשנת המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתך סעיף 8א לפקודה, בשל עבודה מתמשכת שמשך ביצועה מעל שנה". לאור האמור, בקשתך אינה עומדת בתנאים שנקבעו בחוק, ולפיכך הוחלט על דחייתה".

בהמשך לדחיית הבקשה נדרשה העוררת להשיב מקדמות ותשלומים ששולמו לה עד אותו מועד.

3. ביום 21.7.21 הגישה העוררת השגה על החלטות הדחייה. בהשגה נטען כי אין לפסול את זכאותה של העוררת למענקים בשל עבודה מתמשכת בלבד וכי יש לערוך בחינה של "רמת הפגיעה של הארגון" עקב מגפת הקורונה. הוסבר כי בעקבות המשבר, חלו עיכובים משמעותיים בכל הפרויקטים בהם החברה מעורבת לאור עיכובים באספקת סחורה, קבלני משנה שנכנסו לבידוד, הקפאת הליכי ביקורת וטיפולים במועצות המקומיות וכיו"ב'. עוד נטען כי החברה מבצעת את הפרויקטים שבטיפול בליווי בנקאי כך שהיא מקבלת תשלומים לפי סיום שלבים בבנייה. עוד נטען כי פרויקט אחד שביצעה העוררת היה מתוכנן להמשך פחות משנה ורק עקב נגיף הקורונה התמשכה העבודה מעבר לשנה.

4. ביום 17.2.22 דחתה המשיבה את השגות העוררת. את החלטתה ביססה המשיבה על נימוק אחר מזה שהופיע בהחלטות הדחייה המקוריות ולפיו "ירידת המחזוריים שיסודה בעסקאות עם בעלי עניין עלולה לעמוד בניגוד לדרישת הקשר הסיבתי...במקרה שבו משלם דמי ניהול הוא בעל עניין בחברה, יש חשש של ממש שדרישת הקשר הסיבתי אינה מתקיימת...". לעומת זאת, מקומו של הנימוק המקורי שעניינו החרגת העוררת מזכאות למענקים בשל ביצוע עבודות מתמשכות ותחולת סעיף 8א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן - **פקודת מס הכנסה** או **הפקודה**) נפקד מן ההחלטה.

עיקרי טענות הצדדים בכתבי הטענות

5. במסגרת "מכתב הסבר" שצורף כנספח להודעת הערר, טענה העוררת כי לא ביצעה כל עסקה עם בעל עניין או נושא משרה בחברה וכי בין לקוחות החברה אין ארגונים או עסקים המוחזקים בצורה ישירה או עקיפה על ידי בעל המניות בחברה או נושא משרה בה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

6. עוד טענה העוררת כי אין רישומים בדוחותיה על הוצאות דמי ניהול, לרבות לבעלי העניין שלה. נטען כי הכנסות החברה הן מפעילות של הקמת מבנים וביצוע פרויקטים לפי קצב ההתקדמות בפרויקט וכי הכספים המתקבלים בחברה מלקוחותיה הינם לפי אבני דרך ברורים. החברה מפיקה חשבוניות מס בהתאם לכספים שמועברים אליה מהליווי הבנקאי ואינה שולטת במועד העברתם.
7. לבסוף טענה העוררת כי המשיבה נתנה את ההחלטה בהשגות העוררת באיחור ניכר, 211 ימים לאחר הגשת ההשגות והפנתה בעניין זה לפסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה בעמ"נ 27710-06-21 ב. ג. **ביטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המיסים** (ניתן ביום 3.1.2022; להלן – **עניין ב.ג. ביטחון**). לפיכך ביקשה העוררת לקבל את הערר ולאשר את המענקים שביקשה.
8. המשיבה הגישה כתב תשובה מאוחד לעררים. בתשובתה, עמדה 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.
9. חלקו הארי של כתב התשובה הוקדש לטענה בדבר איחור במתן ההחלטה בהשגות העוררת. 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 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 לטובת העוררת.
10. לגופם של העררים טענה המשיבה שלוש טענות עיקריות. הראשונה בדבר ביצוע עסקאות עם צדדים קשורים. ביתר פירוט טענה המשיבה כי אחד משני הפרויקטים בהם עסקה העוררת בתקופה הרלוונטית היה עבור חברת חקשורי תפ השקעות בע"מ המוחזקת על ידי חברת חקשורי אופטימום יזום בע"מ וי.א.ל.א. תפ השקעות בע"מ. בהקשר זה נטען כי אחיו של בעל המניות היחיד בעוררת הוא בעל מניות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בחברת אופטימוס יזום. לפיכך ובנטרול אותה עסקה, לא קמה לעוררת זכאות לקבלת מענקים.

11. טענה שנייה שטענה המשיבה היא 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 שני הפרויקטים בהם עסקה העוררת בתקופה הרלוונטית נמשכו מעל שנה: פרויקט מול חברת חקשורי תפ השקעות מאוגוסט 2018 שנמשך עד נובמבר 2020 ופרויקט נוסף לפי חוזה שנחתם ביוני 2019 והוצאו בגיננו חשבוניות עד 2021. 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. נטען כי גם אם "שיטת ההתחשבות" היא בהתאם להתקדמות העבודה, היא אינה מבטלת את טיבה של העבודה כעבודה נמשכת, לאור כך שמשך העבודה כולה הוא למעלה משנה.

12. טענתה השלישית של המשיבה עסקה בהעדר קשר סיבתי בין הירידה הנטענת בהכנסות העוררת לבין השפעות נגיף הקורונה. בהקשר זה נטען בתמציתיות כי מפירוט דיווחי העוררת למע"מ, עולה כי היקף העסקאות המדווח על ידה היה כמעט וזהה בין השנים 2019 ו-2020. עוד נטען כי שני הפרויקטים בהם עסקה העוררת בתקופה המדוברת הושלמו, כי העוררת לא העלתה כל טענה של ביטול עבודות שהוזמנו וכי מטרת המענק אינה לפצות על דחיית הכנסות אלא לסייע בגין אבדן הכנסה. לבסוף טענה המשיבה כי לא הובאו על ידי העוררת ראיות כלשהן כי הירידה בהכנסותיה נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של מגפת הקורונה.

13. העוררת הגישה תגובה לכתב התשובה. בה חזרה ופרטה את טענותיה. בתוך כך חזרה על הטענה כי לאור האיחור ראוי לקבל את הערר. בהתייחס לטענה בדבר עסקה עם צדדים קשורים טענה כי סעיף 8(2) לחוק הסיוע אינו חל על קרבת אחים וכי אין בחוק הגדרה של צדדים קשורים או הגדרה של קרוב. בהתייחס לטענה בדבר העדר קשר סיבתי טענה כי לא הובאו אינדיקציות שיש בהן לשלול את הקשר הסיבתי והפנתה לירידה בהכנסות העוררת. נטען כי אין מקום לבחינה שנתית של מחזורי העוררת שכן בחודשים ינואר-פברואר 2020, טרם פרוץ מגפת הקורונה היו מחזוריה של העוררת גבוהים והם מהווים יותר ממחצית מהמחזור השנתי. לבסוף התייחסה העוררת לטענה בדבר קבלן מדווח לפי סעיף 8א לפקודה. בהקשר זה הפנתה להחלטות ועדת הערר 1189-21 **הרי הצפון לסלילה ובניה בע"מ נ' רשות המיסים** (החלטה מיום 28.9.2021, להלן - **עניין הרי הצפון**) וערר 1070-21 **הגר רם תשתיות בע"מ נ' רשות המיסים** (ניתן ביום 22.6.2021; להלן - **עניין הגר רם**) מהן למדה כי על רשות המיסים לבחון כל עסקה לגופה ולא להחריג את המדווחים לפי סעיף 8א מתכולת החוק.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

14. עוד טענה העוררת כי המציאה למשיבה כל מסמך שנדרשה, כי עיכובים בפרויקטים שמקורם במגפת הקורונה מנעו מהעוררת להתקדם לפרויקטים נוספים וגררו הוצאות נוספות, כי למרות שנקבע כי ענף הבנייה מוחרג מההגבלות שהוטלו על המשק עדיין סבל הענף מעיכובים, ביטולים, דחיות היעדרויות של עובדים. נטען כי העוררת כפופה לליווי בנקאי וכי לפיכך המחזורים המדווחים תואמים את קצב התקדמות העבודה.

הדיון בעררים

15. ביום 27.7.22 התקיים דיון מאוחר בעררים בהיוועדות חזותית. העוררת טענה כי בהחלטות בהשגה זנחה המשיבה את הטענה בדבר היות העוררת קבלן מבצע שבחישוב הכנסתו חל סעיף 8א לפקודת מס הכנסה, ולא בכדי. ב"כ העוררת תאר את שני הפרויקטים בהם עסקה העוררת בתקופה הרלוונטית: פרויקט של בניין מגורים בגבעתיים משנת 2018 ופרויקט נוסף, אף הוא בגבעתיים מיוני 2019. לשאלת הוועדה הבהיר ב"כ העוררת כי שני הפרויקטים דווחו הלכה למעשה לרשות המיסים לפי סעיף 8א לפקודת מס הכנסה. ב"כ העוררת הצביע על הירידה בהכנסות העוררת, והסביר את הפגיעה מהקורונה בדחיות בפרויקטים אשר גרמו לעלויות נוספות של ביטוחים ועלויות עובדים. נטען כי כתוצאה מכך נגרם לעוררת הפסד אך לא "הפסד גדול". ב"כ העוררת חזר והפנה להחלטות ועדת הערר בעררים 1070-21 ו-1189-21 בהם לדידו קבעה הוועדה שראוי לא לדחות זכאות למענקים על סמך טענה לקיומם של פרויקטים מתמשכים וביקש כי הוועדה תפעל באותו אופן בעניינה של העוררת.

16. בפתח דבריה הודיעה ב"כ המשיבה כי זו אינה עומדת על הטענה לגבי נטרול העסקה עם צדדים קשורים לאחר שהמשיבה בדקה שוב את הנושא לעומק. לפיכך מסרה ב"כ המשיבה כי זו מבססת את החלטתה על קיומם של פרויקטים שנמשכו מעל שנה (8א) ועל העדר קשר סיבתי. לשאלות הוועדה בקשר לכך שהנימוק של ביצוע עבודות מתמשכות כלל לא הופיע בהחלטות בהשגה השיבה ב"כ המשיבה כי הטענה נזכרת בכתב התשובה וכי קיימת פסיקה לפיה בכתב התשובה ניתן להרחיב ולהסביר נימוקים לגבי קביעת ההשגה וכי קיומם של פרויקטים שנמשכו למעלה משנה אינו שנוי במחלוקת.

17. בתום הדיון, הורינו לעוררת להגיש מסמכים נוספים לרבות דו"חות התאמה למס, ניירות עבודה ואת החוזים לגבי שני הפרויקטים בהם עבדה. העוררת הגישה את המסמכים יחד עם השלמת טיעון קצרה ובה מסרה כי "במסגרת הדוחות לשנת 2020 כל הפרויקטים של החברה נרשמו לפי סעיף 8א", כי בשנת 2019 רשמה העוררת רווחים של כמאתיים ושמונים אלף ש"ח ואילו שנת 2020 הסתיימה בהפסד של



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

כארבעים אלף ש"ח, גם לאחר ששולמו המענקים. כן טענה כי אף טענת העדרו של קשר סיבתי לא נזכרה בהחלטות קודמות של המשיבה בעניינה של העוררת וכי הנטל לערער את קיומו של הקשר הסיבתי הוא על כתפי המשיבה.

18. המשיבה אף היא הגישה השלמת טיעון מטעמה במסגרתה חזרה על טענותיה. המשיבה הדגישה כי עיון בחוזים שהוגשו מעלה כי החוזה הראשון, ביחס למקרקעין ברחוב בועז בגבעתיים הוא חוזה "פאושלי" כאמור בסעיפים 8 ו-25 לחוזה. גם בחוזה השני ביחס למקרקעין ברחוב קק"ל דובר בפועל בחוזה בו התמורה משולמת באופן כללי בהתייחס לעבודה שבוצעה וללא מדידת כמויות או רכיבים נפרדים. המשיבה אף חזרה וטענה ביחס לאיחורה במתן החלטותיה בהשגות העוררת תוך התייחסות לפסיקת בתי המשפט המחוזיים בסוגיה.

דיון והכרעה

19. לאחר ששקלנו את טענות הצדדים בכתבי הטענות ובדיון שנערך לפנינו, מצאנו כי דין העררים להידחות. כפי שיפורט להלן, העוררת אינה חולקת על כך שבשני הפרויקטים שביצעה בתקופה הרלוונטית היא שימשה כקבלן מבצע וכי בשניהם דיווחה בפועל על הכנסותיה בהתאם לסעיף 8א לפקודת מס הכנסה. לפיכך, בהתאם לחוק הסיוע העוררת מוחרגת מן הזכאות למענקים, כפי שיפורט להלן.

בלגי

20. חוק הסיוע (והחלטת הממשלה מספר 5015 לפניו) קובע זכאות למענקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות עבור עסקים שנפגעו בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה, בתקופות הזכאות שנקבעו בהחלטת הממשלה ובחוק. מטרת המענקים, כנלמד מהוראות החוק ומדברי ההסבר להצעת החוק, היא לסייע לעסקים שפעילותם העסקית נפגעה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה על ידי השתתפות בכיסוי הוצאותיהם הקבועות. סיוע זה הוא חלק משורת מהלכים שנועדו לשמור ככל הניתן על שרידותו של המגזר העסקי, תחת המגבלות שנקבעו, ובתוך כך לצמצם ככל הניתן את הפגיעה בצמיחה ובמשק בכללותו.

21. לא כל פגיעה כלכלית כתוצאה מנגיף הקורונה מזכה במענק לפי החוק, אלא בכפוף לתנאים ותנאי סף שנקבעו בחוק ובהחלטת הממשלה. אלו נקבעו לאור הצורך לאזן בין הרצון לסייע לעסקים לבין אילוצים תקציביים ואחרים, והכל בהתאם למדיניות שהתווה המחוקק (ראו: עמ"נ (מרכז) 54772-06-22 מגדלי ברקת חברה להקמת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מבנים בע"מ נ' רשות המיסים בישראל (30.11.2022, להלן- עניין מגדלי ברקת),
סעיף 45 לפסק הדין).

22. תנאי מרכזי לזכאות למענק הוא קיומה של ירידה במחזור העסקאות של מבקש המענק בשיעור מינימלי, העולה על זה שנקבע בחוק, לפי תקופות הזכאות השונות. 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 מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה החדש. דהיינו כי קיים קשר סיבתי בין הירידה במחזור עסקאותיו של המבקש לבין ההשפעות של התפרצות המגפה (וראו גם בסעיף 1(ג) להחלטת הממשלה). תנאי סף נוספים לזכאות למענק הוצבו על ידי המחוקק באמצעות הגדרה מצמצמת למונחים "עוסק" ו"עסקה" בחוק.
23. להלן נעמוד על תנאים אלו ועל יישומם בעניינה של העוררת.

נטרול עסקאות בין צדדים קשורים

24. סעיף 8(2)(א) לחוק מגדיר מהי "עסקה" לצורך בחינת הזכאות לקבלת מענק כד: "עסקה" – למעט מכר טובין או מתן שירות מאת בעל מניות בחברה או שותף בשותפות לחברה שהוא בעל מניות בה או לשותפות שהוא שותף בה, לפי העניין;
25. משמעות הסעיף היא שכאשר העסקה מתקיימת בין בעל מניות בחברה לבין החברה עצמה, יש לנטרל את העסקה ולא להביא אותה בחשבון במחזורי העסקאות של המבקש לצורך בחינת זכאותו למענק וחישובו. הטעם לכך הוא כי עסקה של חברה עם בעל מניות בה כרוכה בניגוד עניינים מובנה המעורר חשש שמא לא מדובר בעסקה בתנאי שוק או כי הדיווחים לרשויות המס אינן משקפים באופן נאות את האינטראקציה העסקית בין הצדדים.
26. כפי שפורט לעיל, הנימוק היחיד שהופיע בהחלטות המשיבה בהשגות שהגישה העוררת הוא כי "ירידת מחזורים שיסודה בעסקאות עם בעלי עניין עלולה לעמוד בניגוד לדרישת הקשר הסיבתי... ובמקרה שבו משלם דמי ניהול הוא בעל עניין בחברה, יש חשש של ממש שדרישת הקשר הסיבתי אינה מתקיימת, ושהירידה במחזורים אינה נובעת מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה".
27. כאמור, בפתח הדיון בעררים הודיעה המשיבה כי לאחר שבדקה את הטענה לעומק, היא אינה עומדת על טענה זו. יש לתמוה על כך שחרף משך הזמן הארוך של כ-7



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

חודשים שלקח למשיבה לתת את החלטתה בהשגות העוררת, נעשתה אותה בדיקה מעמיקה רק לקראת הדיון בערר באופן שבסופו של יום, המשיבה חזרה בה מן הנימוק היחיד שהופיע בהחלטתה בהשגות.

28. עוד מצאנו לנכון לציין כי אף לולא הייתה המשיבה חוזרת בה מן הטענה, סבורים אנו כי היה דינה לדחייה. משעה שסוגיה זו אינה עומדת עוד במחלוקת יובאו הדברים בתמצית בלבד.

29. כאמור, סעיף 8(2)(א) לחוק הסיוע מחרגי מחישוב הזכאות למענק עסקאות בין בעל מניות בחברה, לחברה שהוא בעל מניות בה (ובהתאמה גם בשותפות). בערר 1008-21 תחנת דלק היצירה בע"מ נ' רשות המיסים (ניתן ביום 24.3.2021; להלן – עניין תחנת דלק היצירה), נדונה בהרחבה החובה לנטרל עסקאות עם בעלי עניין. בין היתר נקבע שם כי כאשר מדובר בעסקה עם בעלי מניות, אליה מתייחסת לשון החוק במפורש, קיימת "חזקה חלוטה" שיש לנטרל את אותה העסקה. עוד נקבע שם כי כאשר מדובר בעסקה עם בעלי עניין או צדדים קשורים אחרים, שאינם באים בגדרי סעיף 8(2)(א), עשוי להיות לדבר משקל במסגרת בחינת הקשר הסיבתי בין הירידה בהיקף עסקאותיו של מבקש המענק לבין מגפת הקורונה.

30. בעניינה של העוררת, לא דובר בעסקה בין בעל מניות לחברה שהוא בעל מניות בה ואף לא בתשלום דמי ניהול על ידי בעל עניין בחברה כפי שנכתב בהחלטה בהשגה. כפי שהובהר, אחיו של בעל המניות בעוררת מחזיק בעקיפין במניות של חברה איתה התקשרה העוררת בחוזה לביצוע פרויקט בנייה. קשר שכזה, מובן שאינו בא בגדר הוראת "נטרול העסקאות" שבסעיף 8(2)(א) לחוק.

31. אמנם, נקבע כאמור כי עסקה שמעורבים בה צדדים קשורים, עשויה להיבחן במסגרת שאלת הקשר הסיבתי, ואולם, המשיבה לא העלתה כל טענה בהקשר זה ביחס לעסקה המדוברת, לא הניחה בסיס ראיתי כלשהו כי מדובר בעסקה שאינה משקפת עסקה רגילה בתנאי שוק וממילא חזרה בה מן הטענה האמורה במלואה.

32. לאור עמדתה של המשיבה ובהתחשב כי נימוק זה הוא היחיד שנכלל במסגרת החלטות המשיבה בהשגה, מצאנו להבהיר כי היה בסיס להגשת העררים וכי דינה של טענת העוררת בנקודה זו, להתקבל.

33. לפיכך אנו קובעים כי סעיף 8(2)(א) לחוק לא חל על עסקאותיה של העוררת בתקופה הרלוונטית וכי אין מקום לנטרל את העסקה בין העוררת לבין חברת חקשורי תפ השקעות בע"מ ממחזור עסקאותיה של העוררת לצורך חישוב זכאותה למענקים לפי החוק.



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הרחבת חזית

34. כפי שפורט לעיל, טענת המשיבה כי יש להחריג את העוררת מזכאות למענקים בשל היותה קבלן מבצע שלו עבודות המתמשכות למעלה משנה וכי חל בחישוב הכנסתה סעיף 8 לפקודת מס הכנסה, כלל לא נזכרה בהחלטות המשיבה בהשגה. משאלו פני הדברים, שקלנו אם יש מקום להידרש לטענה שכלל לא בא זכרה במסגרת ההחלטות בהשגה שעליהן הוגשו העררים.

35. נקדים ונאמר כי חרף מחדלה של המשיבה והפגם שנפל בנימוקי המשיבה בהחלטות בהשגה, באיזון הכולל של השיקולים, נחה דעתנו כי יש לבכר תשלום מענקי אמת, וכי מחדלה הדיוניים של המשיבה, כפי שעלו בהליך זה, אינם מצדיקים כשלעצמם תשלום מענקים בסכומים ניכרים מקום שבו לא קמה זכאות מהותית לקבלת המענקים בהתאם לחוק. להלן נבאר את נימוקינו.

36. סעיף 20(ב) לחוק הסיוע קובע:

(ב) **על החלטה בהשגה** לפי סעיף קטן (א) ניתן לערור לפני ועדת ערר כאמור בסעיף 21, בתוך 45 ימים מיום שנמסרה לעורר ההחלטה בצירוף הודעה על זכות הערר ועל המועד להגשתו.

(הדגשה הוספה)

37. סמכותה של ועדה זו לדון בערר על החלטת המשיבה בהשגה והיא אינה יושבת כערכאה ראשונה, דבר שיש בו לרוקן מתוכן את הליך בחינת הבקשה לקבלת מענק ובתוכו ההשגה (ראו בשינויים המחויבים: רע"א 777/14 ליבוביץ נ' פקיד שומה גוש דן (6.3.2014)).

38. כלל ידוע ופסוק הוא שאין בעל דין רשאי לטעון לפי ערכאת ערעור טענה שלא נטענה קודם לכן לפני הערכאה המבררת, אלא במקרים חריגים. בשורה של הלכות נפסק כי כלל זה נכון אף ביחס לערעורי מס כך שככלל, אין להעלות במסגרת ערעור על שומת מס טענה חדשה אשר לא הועלתה קודם לכן בשלב ההשגה. (ראו למשל: ע"א 9838/17 גבעות דוד השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב-יפו (11.11.2020)). לעניין תחולתו של הכלל גם בהליכים שלפני ועדה זו, ראו בעניין **מגדלי ברקת** הנזכר לעיל.

39. זהו הכלל, אך קיים לו חריג. ברע"א 7034/19 פלוני נ' פקיד שומה ירושלים (3) (31.12.2019, להלן - **עניין פלוני**) נפסק בהקשר זה:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

"בית משפט זה כבר פסק כי בשונה מערעור אזרחי רגיל, "בדונו בערעור מס, יושב בית המשפט המחוזי לא רק כמכריע בסכסוך בין שני בעלי דין ... אלא שמוטלת עליו חובה לוודא שהשומה תהא שומת אמת" ... לאור כך, נקבע כי הצדדים לערעור מס רשאים להעלות לפני בית המשפט טענות חדשות אשר לא נטענו בשלבים קודמים יותר של הליך השומה או שנטענו באופן חלקי בלבד, לשם בירור מס אמת, בכפוף לשיקול דעתו של בית המשפט המחוזי ובלבד שאפשרות זו לא תנוצל לרעה".

(קו תחתון הוסף)

וראו גם: ע"א 805/14 ינקו וייס אחזקות (1996) בע"מ נ' פ"ש חולון (13.10.2015); ע"א 1830/14 רובמטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פשמ"ג (2.4.2015).

40. בעניין **מגדלי ברקת** הפנה בית המשפט לפסק הדין בעניין **פלוני** וקבע כי בדומה לתפקידים של בתי המשפט המחוזיים בערעורי מס, אין תפקידה של ועדה זו אך להכריע במחלוקת שבין הצדדים אלא שמוטל עליה תפקיד ציבורי לוודא כי מענקי הקורונה משולמים אך למי שזכאי לכך. לפיכך, כאשר מתעורר עניין המחייב את התייחסות הצדדים, אפילו אם לא הועלה ביוזמת הצדדים עצמם, יש מקום לדרוש התייחסות אליו (סעיף 57 לפסק הדין).

41. עוד נקבע בעניין פלוני כי השיקולים המנחים את בתי המשפט בבואם להפעיל סמכות זו הם כי לא ייגרם נזק דיוני לצד שכנגד; לא תיפגע היעילות הדיונית; וכן לא יפגעו תוקפו וחשיבותו של הליך ההשגה על שומת המס. דברים אלו נכונים ויפים גם להליכים הנדונים לפנינו. במקרים חריגים, ניתן במסגרת הערר להעלות טענות חדשות שלא נטענו בשלבים קודמים יותר של הליך בכפוף לשיקול דעתה של הוועדה ובלבד שכאמור הדבר לא ינוצל לרעה ותוך שמירה על כללי הצדק הטבעי.

42. הסמכות להידרש לטענות שלא עלו במסגרת ההליכים הקודמים לערר מעוגנת אף בתקנות בתי דין מינהליים (סדרי דין), תשנ"ב-1992, החלות על ועדה זו. סעיף 22 לתקנות 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.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

43. בהתאם להוראת סעיף 22 המובא לעיל, המועד האחרון להעלאת עובדה או נימוק הוא בכתבי הטענות בערר, אף אם לא הועלו בהליכים שקדמו לערר וכי לבית הדין שמכות להידרש לטענה אף אם לא הועלתה בכתבי הטענות משיקולי עשיית צדק ובלבד שניתנה לצדדים הזדמנות נאותה להגיב.

44. אף בהחלטות ועדות הערר נקבע זה מכבר כי ניתן להידרש לטענות ונימוקים גם אם לא הועלו על ידי הצדדים בשלב ההשגה, אם יש בהן לתרום לירידה לחקר האמת של שאלת הזכאות למענק, תוך שמירה על זכויותיהם הדיוניות של הצדדים (ראו: ערר 1881-21 טאהא סודקי – קייטרינג רסטל ואח' נ' רשות המיסים, (21.3.2022); ערר 1770-21 אלראמז בע"מ נ' רשות המיסים (3.5.2022)).

45. ודוקו, אין משמעות הדברים כי בכל מקרה יהיה מקום להידרש לטענות שלא הועלו על ידי הצדדים בהליכים שטרם הגשת הערר. גישה כזו תרוקן מתוכן את הליך ההשגה באופן שאינו מתיישב עם לשונו של חוק הסיוע ועם תכליתו וכן בניגוד לכללים שנקבעו בפסיקה. עורר שיש בידו ובידיעתו טענה טובה והוא נמנע מלהעלותה בשלבי הבקשה וההשגה, חוטא למנגנון שנקבע בחוק ולפיו נתון שיקול הדעת בבחינת הבקשה למנהל רשות המיסים. רק במקרים חריגים יהיה מוצדק שוועדה זו תידרש לטענות ולטעמים המועלים בפעם הראשונה במסגרת הדיון בערר ושלא ניתנה למשיבה ההזדמנות נאותה לבררן ולהכריע בהן (בהקשר זה יש להבחין בין טענה המקימה עילה חדשה לבין טענה שנטענה באופן גולמי בשלבים מוקדמים ומפורטת ומודגמת בערר, ראו בעניין **מגדלי ברקת**, סעיפים 59-60 לפסק הדין). מקום בו לא פרס מבקש המענק את מלוא טענותיו בפני המשיבה בשלבי הבקשה וההשגה, קיים קושי לקבוע כי נפל פגם בהחלטות המשיבה המצדיק את התערבות ועדת הערר.

46. הוא הדין אף ביחס למשיבה. לא בכדי ניתנה בחוק תקופה משמעותית בת 120 ימים למתן החלטות בהשגה, זאת בין היתר על מנת למצות את בחינת הבקשה וליתן בה החלטה מנומקת כדבעי המבוססת על תשתית עובדתית מלאה ה"מספקת בידי הנמען הסבר לדחייה או לא" (ראו: עניין **מגדלי ברקת**, סעיף 58 לפסק דין). מקום בו ניתנת החלטה לקונית, חסרה או שגויה עשוי הדבר להוביל למסקנה כי בדין הוגש הערר וכי דינו להתקבל (אם במובן של קבלת החלטה חדשה על ידי ועדת הערר ואם בדרך של החזרת ההליך לשלב ההשגה למתן החלטה חדשה על ידי המשיבה).

47. מן הכלל אל הפרט - הנימוק שעניינו ביצוע עבודות מתמשכות לפי סעיף 8 לפקודה הועלה בשלבים מוקדמים של ההליך ונכלל בהחלטת הדחייה המקורית של הבקשות למענקים אך לא הועלה במסגרת החלטה בהשגה. במובן זה, אין מדובר בנימוק מפתיע שהעוררת כלל לא הייתה מודעת אליו ולא יכולה הייתה לצפות אותו. אמנם העוררת רשאית הייתה לסבור כי המשיבה זנחה טיעון זה במסגרת החלטתה בהשגה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

אך אין מדובר בטענה חדשה שלא נזכרה כלל עובר להליך הערר שלפנינו. העוררת ידעה קיומה של הטענה ואף התייחסה אליה במסגרת השגתה.

48. זאת ועוד, המשיבה חזרה והעלתה את הטענה באריכות ובפירוט במסגרת כתב התשובה לערר. כפי שפרטנו לעיל, לעוררת ניתנה זכות להגיב לכתב התשובה וזו אכן מימשה אפשרות זו. במסגרת תגובתה התייחסה העוררת לטענה "באשר לקבלן מדווח לפי 8א לפקודה". אף בדיון ניתנה לעוררת מלוא האפשרות להתייחס לכלל טענות המשיבה לרבות הטענה בדבר ביצוע עבודות מתמשכות כפי שתואר לעיל. לאחר הדיון, ניתנה לעוררת האפשרות להגיש מסמכים נוספים שהתבקשו על ידי הוועדה וכן השלמת טיעון נוספת. בין היתר התבקשה העוררת להגיש את ניירות העבודה שמצביעים על אופן החלוקה בין הפרויקטים ככל שישנו פיצול בדיווח העוררת בין פרויקטים שדווחו לפי סעיף 8א לבין פרויקטים שלא דווחו כך, וכן את החוזים לגבי שני הפרויקטים שביצעה העוררת בתקופה הרלוונטית. העוררת אכן הגישה מסמכים אלו והשלמת טיעון מצידה במסגרת התייחסה גם לטענה של 8א והודתה כי שני הפרויקטים המדוברים דווחו בפועל לפי סעיף 8א.

49. הנה כי כן, לא מדובר בטענה חדשה ומפתיעה שלא הועלתה בשלב מוקדם יותר בהליכים שבין העוררת למשיבה ולעוררת ניתנה האפשרות המלאה להתייחס לטענה האמורה ולהגיש בגינה מסמכים נוספים. בנסיבות אלו, אנו סבורים כי מקרה זה נמנה עם אותם מקרים בהם ראוי להתיר את העלאת הטענה במסגרת הערר חרף העובדה שלא נזכרה במסגרת ההחלטות בהשגה. לא מצאנו כי בכך ייגרם לעוררת נזק דיוני או כי נפגעה יכולתה להתגונן מפני הטענה.

50. זאת ועוד, העוררת ידעה כי בתקופה הרלוונטית לעררים היא ביצעה שני פרויקטים בסך הכול וכי שניהם נמשכו למעלה משנה ודווחו על ידה לפי סעיף 8א לפקודה. ידיעה זו נובעת מהיכרותה של העוררת את פעילותה, שלא השתרעה על פרויקטים רבים אלא על שני פרויקטים בלבד, וכן עקב העובדה כי נימוק זה עמד במרכז דחיית בקשתה לקבלת מענקים טרם הליך ההשגה. משכך, חרף הפגם בהנמקה שנפל מלפני המשיבה בהחלטה בהשגה, איננו סבורים כי יש לעצום עיניים ולהתעלם מן הטענה שנטענה כאמור בתחילת ההליך ופורטה במסגרת כתב התשובה בערר.

51. נדגיש – מוטב ונכון היה אם המשיבה הייתה מפרטת את נימוקיה בהשגה כדבעי ובאופן מלא, ולא לשיעורין, כך שנימוק אחד הוזכר בהחלטת הדחייה, נימוק אחר בהשגה, ובערר שוב השתנתה התמונה והמשיבה חזרה לנימוק הראשון, חזרה בה מן הנימוק השני והוסיפה טענות חדשות בדבר היעדר קשר סיבתי שלא פורטו כדבעי קודם לכן. לא מצאנו צורך להאריך בדבר חובת ההנמקה מעבר לדברים שנכתבו לעיל. די לנו בהבעת מורת רוחה של הוועדה מדרך הילוכה של המשיבה במקרה זה. בנסיבות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

אחרות, אפשר בהחלט כי היה ראוי להגביל את טיעוניה של המשיבה לאלו שהופיעו במסגרת ההחלטה מושא הערר, ומתן האפשרות למשיבה לתקן את נימוקיה במסגרת הערר ולהתבסס על טעם אחר לחלוטין מכפי שנזכר בהחלטה אינו ברור מאליו.

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

52. 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;

53. חריג זה מוציא מגדר תחולת הזכאות את מי שעיסוקו המסחרי במכירת זכויות במקרקעין או את מי שהכנסתו מחושבת לפי הוראות סעיף 8א לפקודת מס הכנסה שכותרתו "חלוקת הכנסה מעבודות שמשך ביצוען עולה על שנה" ושמגדיר "הכנסה ממושכת" כך:

8א. (א) בסעיף זה –

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

54. לעניין עבודות בנייה, סעיף 8א מבחין בין "קבלן בונה" המבצע עבודות בנייה במקרקעין שבבעלותו ועוסק במכירתם (הנכנס בגדר החריג הראשון בסעיף 7(5) לחוק הסיוע), לבין "קבלן מבצע" המבצע את עבודות הבנייה עבור אדם אחר. בכל הקשור ל"קבלן בונה" - הדיווח על הכנסותיו ייעשה עם תום הבנייה ובשנה הראשונה שבה הבניין ראוי לשימוש. לעומת זאת, ביחס ל"קבלן מבצע" (כדוגמת העוררת), עליו לדווח על הכנסותיו לפי אומדן - החל משנת המס שבה הושלמו 25% מההיקף הכספי או הכמותי של העבודה ובכל שנת מס לאחר מכן, על החלק היחסי של ההכנסות וההוצאות שנצמחו לו לפי אומדן בהתאם לשיעור העבודה שביצע באותה שנה. בסיום הפרויקט מדווח אותו קבלן על התוצאה העסקית הכוללת בניכוי ההכנסות וההוצאות עליהן דיווח בשנים הקודמות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

55. 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 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 (חי') 43404-09-21 **מדינת ישראל – רשות המיסים נ' ק. סלאמה בע"מ** (8.11.2022) (להלן- **עניין ק. סלאמה**) בפסקה 24).

56. הנה כי כן, ככל שמדובר בקבלן מבצע, תחולת סעיף 8א לפקודה כרוכה באופן מובנה בדיווח על בסיס הערכה ואומדן.

57. ולעניין חוק הסיוע - 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 **ק. 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 לבין מחזורי הזכאות. (ראה: עניין **הגר רם** הנזכר לעיל וכן בערעור עליו - עמ"נ (מחוזי מרכז) 49628-08-22 **הגר רם תשתיות בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המיסים** (2.12.2022) בפסקה 9.ד.).

58. מן הכלל אל הפרט - העוררת עצמה מסרה הן בעל פה והן בכתב כי בשני הפרויקטים בהם עסקה בתקופה הרלוונטית פעלה כ"קבלן מבצע" וכי אכן החילה על עצמה דיווח לפי סעיף 8א לפקודה. בהשלמת הטיעון מטעמה ציינה העוררת מפורשות:

"במסגרת הדוחות לשנת 2020 כל הפרויקטים של החברה נרשמו לפי 8א".

59. ואף בדיון שנערך לפנינו, השיב רואה החשבון של העוררת, מר שלומי כהן, לשאלת הוועדה:

"אין מחלוקת שהעסקה של 2018 יועדה להיות עסקה של למעלה משנה והיא דווחה לרשות המסים על פי סעיף 8א. לגבי הפרויקט השני, בתוך התחלה היא לא דווחה כעסקה לפי 8א לאור העובדה שהחזרה היה לפחות משנה, אבל בגלל



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שהגענו לוורוס הקורונה וראינו שזה נגרר ליותר משנתיים החלטנו בסוף להגיש לפי 8א."

60. מעבר להודאה מפורשת זו ביחס לאופן שבו דיווחה העוררת על הכנסותיה בפועל – בהתאם לסעיף 8א לפקודה, התייחס בעלי העוררת, מר גיל חקשורי, לטיבם של שני הפרויקטים המדוברים:

"הפרויקט הראשון בשנת 2018 היה של בניין מגורים בגבעתיים, שאנחנו נכנסנו אליו באמצע שלד הבניין במקום קבלן אחר שפשט את הרגל ולמעשה סיימתי את הפרויקט הזה. הייתי אמור לסיים אותו עד הסוף, סיימתי אותו עד הסוף בדצמבר 2020. היקף הפרויקט היה בהיקף של כ-17 מיליון ₪ מהשלב בו אני לקחתי אותו.

...הפרויקט השני היה במצב יותר מתקדם כשנכנסתי אליו, גם פה היה נושא של קבלן שפשט רגל, אני לקחתי את הפרויקט הזה והייתי אמור לסיים אותו תוך 8 חודשים והוא התארך למשהו כמו שנה וחצי. זה פרויקט שההיקפים שלו מבחינתי היו הרבה יותר קטנים כי נכנסתי אליו בשלב יותר מתקדם, כשהפרויקט היה בערך ב-70% ביצוע. היקף הפרויקט היה 4.5-5 מיליון ₪."

מהאמור עולה כי הפרויקט הגדול מבין השניים, משנת 2018 התפרס על פני השנים 2018-2020, וכי אף הפרויקט השני, התארך משך תקופה של כשנה וחצי.

61. לאחר הדיון ביקשנו מהעוררת להגיש מסמכים נוספים לרבות את חווי העבודה לגבי שני הפרויקטים שביצעה. ביחס לפרויקט 2018 צרפה העוררת הסכם מיום 1.8.18 שעניינו ביצוע פרויקט תמ"א 38 (הריסה ובנייה) בבניין ברחוב קק"ל בגבעתיים. בסעיף 5 להסכם נקבע כי:

5.1 בתמורה לקיום התחייבויות הקבלן על פי הסכם זה, במלואן ובמועדן, ולהשלמת העבודות שנתרו לאחר יציאת הקבלן הקודם, ישלמו המזמינים לקבלן סך כולל וסופי בסך של 18,351,000 ₪...

5.2 התמורה תשולם לקבלן בתשלומים חודשיים אשר יבוצעו באופן כדלקמן: תשלומים אלה ישולמו לקבלן בהתאם להתקדמות הבניה ועל פי לוח התשלומים הרצ"ב המסומן כנספח ה'...

5.3 תנאי נוסף לביצוע התשלומים נשוא ס' 5.2 דלעיל הוא כי מפקח מטעם הבנק, יקבע כי הקבלן ביצע בחודש אשר קדם לביצוע התשלום חלק



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מהעבודות לפי הסכם זה המשקף לפחות, ביחס לכל תמורת הסכם זה, הסכום שהקבלן זכאי לקבל באותו חודש כמפורט בסעיף 5.2 לעיל

[...]

5.9 שום תנודות בשכר עבודה, צווי הרחבה, הצמדות ו/או תוספות יוקר, מחירי ציוד וחומרים, מחירי הובלה ו/או כל מרכיב אחר לא ישנו את סכום התמורה.

5.10 חשבון סופי – לאחר סיום כל העבודות עפ"י החוזה ומסירת תעודת השלמה, יגיש הקבלן למפקח חשבון סופי מצטבר..."

62. ובהסכם שהוגש ביחס לפרויקט 2019 נקבע כי מדובר בהסכם "פאושלי" כך שבתמורה לביצוע הפרויקט על ידי העוררת יישלם מזמין העבודה לעוררת "מחיר פאושלי כולל וסופי (להלן: "המחיר הכולל") כנקוב בנספח ב' מבלי שסכום זה יהיה צמוד למדד" (סעיף 8 להסכם). עוד נקבע כי "המחיר הכולל מהווה תמורה מלאה וסופית לקבלן בגין ביצוע העבודות בהתאם לכל הוראות החוזה ולכל הפרטים המסומנים בתוכניות, במפרטים, בתנאים הכלליים ולביצוע העבודה ובשאר מסמכי החוזה, והוא לא ישתנה מכל סיבה שהיא, לרבות, ומבלי לפגוע בכלליות האמור לעיל, כתוצאה משינוי בשכר העבודה, במחירי החומרים, בהוצאות ההובלה..." (סעיף 8.6 להסכם). בהמשך ההסכם נקבע מפורשות "ההסכם הינו פאושלי ובצוע העבודות מבוסס על החוזה ועל נספחיו" (סעיף 25 להסכם).

63. הנה כי כן, מדובר בהסכמים "פאושלים", קרי – הסכמים שבהם נקבע המחיר הסופי של העבודה בכללותה, מבלי לתמחר כל חלק בה ואת החומרים המרכיבים אותה. 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.

64. כאשר מדובר בקבלן הפועל על פי הסכם "פאושלי" והעבודה נמשכת מעל לשנה, אזי הוא נדרש בתום השנה הקלנדרית לאמוד את חלק העבודה שבוצע ולדווח בהתאם לסעיף 8א לפקודה על הכנסתו לצורך תשלום המס. מדובר אם כך בדיווח על בסיס הערכה ואומדן.

65. עיון בכלל תנאי ההסכמים שצורפו, לרבות סעיפי התמורה, לוחות הזמנים, הבדק והביטחונות מלמדים כי המדובר בעבודות מתמשכות שהתמורה בגינן נקבעה באופן כללי ומראש ביחס לכלל הפרויקט והיא משולמת בתשלומים חודשיים בהתאם לקצב



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

התקדמות העבודות אך ללא מדידת כמויות בכל שלב בנפרד. מדובר בהסכמים שכל אחד מהם מהווה מקשה אחת שלא ניתנת להפרדה לתתי יחידות וכל ניסיון להציגם כאוסף של עבודות שאינן תלויות בהכרח האחת בשנייה הוא ניסיון מלאכותי ומוקשה. התשלום אף מותנה בכך שמפקח מטעם הבנק המלווה את הפרויקט יאשר כי הקבלן ביצע בחודש הקודם לתשלום חלק יחסי מכלל העבודה המשקף את התמורה לאותו חודש, קרי אף זאת לפי הערכה.

66. יצוין כי העוררת לא הגישה את נספחי התשלומים ביחס לשני ההסכמים. במובן זה, העוררת הציגה תשתית עובדתית חסרה, ממנה עולה כי שני הפרויקטים בהם עסקה בוצעו לפי הסכמים גלובליים ו"פאושליים" ולא הציגה תשתית כלשהי המלמדת שעבודות אלו ניתנו לחלוקה בהתאם למבחנים שנקבעו בהחלטות וועדה זו ובפסיקה. ממילא ספק רב אם היה בכך לשנות מקום שבו אין מחלוקת כי העוררת דיווחה על הכנסותיה בפועל לפי סעיף 8א לפקודה, בכל הפרויקטים בהם עסקה בתקופות הרלוונטיות.

67. מכל האמור עולה כי ביחס לשני הפרויקטים בהם עסקה העוררת בשנים 2019-2020, היא החילה על עצמה את הוראות סעיף 8א לפקודה. לפיכך, ולפי לשון החוק הברורה, חל על העוררת החריג שנקבע בסעיף 7(5) לחוק הסיוע.

68. העוררת טענה, הן בתגובתה לכתב התשובה והן בדיון שנערך לפנינו, כי יש להחיל בעניינה את קביעות ועדות הערר בעניין **הרי הצפון** ובעניין **הגר רם** וכי בהתאם להן יש לבחון את עניינה "לגופו של עניין ולא להחריג את המדווחים לפי סעיף 8א מתכולת החוק לצורך בחינת הזכאות". בטענה זו העוררת מבקשת לבחון את הפרויקטים השונים לגופם, במנותק מאופן הדיווח על ההכנסות מהם בפועל, ואם ניתן להפרידם לתתי יחידות שאורכה של כל אחת מהן פחות משנה ושהיה ניתן להתחשב עליהן בנפרד, אזי אין להחריג את העוררת מן הזכאות למענק בשל ביצוע עבודות מתמשכות.

69. הן בעניין **הרי הצפון** והן בעניין **הגר רם** התבססה ועדת הערר על החלטה קודמת שניתנה בערר 1071-21 ק. **סלאמה בע"מ נ' רשות המיסים** (22.6.2021). שם, קבעה ועדת הערר מבחנים או תנאים לבחינה האם מדובר ב"עבודה מתמשכת" המחריגה מן הזכאות למענק: (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; (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 בעניין ק.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

סלאמה הנזכר לעיל אשר מצא אותם נכונים וסבירים לצורך הקביעה אם מדובר ב"עבודה ממושכת", אם לאו (פסקה 34 לפסק הדין).

70. העוררת אינה עומדת במרבית התנאים שנקבעו. כפי שהוסבר לעיל, עיון בהסכמים שהוגשו מעלה קושי של ממש להפריד את העבודות שבוצעו לתתי יחידות שכל אחת מהן עומדת בפני עצמה ושהיקפן ברור ומוגדר ואינו נתון לפרשנות. אין כל מחלוקת כי העוררת דיווחה בפועל לפי אומדן (א8). התמורה נקבעה באופן גלובאלי בתשלומים חודשיים לפי קצב ההתקדמות ולא כתשלום בפועל עבור כל תת יחידה בנפרד וממילא העוררת לא הגישה את נספחי התשלומים מהם ניתן ללמוד אחרת על אף שניתנה לה ההזדמנות לכך.

71. זאת ועוד, בעניין **הרי הצפון** נדון עניינה של חברה קבלנית שאמנם ביצעה שני פרויקטים שמשכם עולה על שנה. ואולם, שם נקבע כי החברה דיווחה על הכנסותיה בפועל ולא בשיטת האומדן לפי סעיף 8א. עוד נקבע כי שיטת ההתחשבות הייתה על בסיס חשבונות חלקיים מצטברים מפורטים לפי כתבי כמויות. החברה שם צרפה את החשבונות החלקיים המאושרים מהם למדה הוועדה כי ההתחשבות בין הצדדים הייתה בהתאם לביצוע עבודות בפועל באותו חודש (ולא כחלק יחסי מסך כל התמורה בפרויקט). החברה שם הגישה חשבוניות מס הנתמכות בחשבונות עבודה מאושרים, כרטסת הנהלת חשבונות ומאזני בוחן לקוחות מהם למדה הוועדה כי יחידות העבודה ניתנות להפרדה ולא היוו מקשה אחת של עבודה מתמשכת. כאמור, ובכך העיקר – הוועדה קבעה כי על בסיס הדו"חות הכספיים שהוגשו לה ובהתאם לדיווחי החברה למס הכנסה ניתן לראות כי החברה דיווחה לרשויות המס על בסיס הכנסות והוצאות בפועל, ולא על בסיס אומדן.

72. אף בעניין **הגר רם** נדון עניינה של חברה שלא דיווחה על הכנסותיה בהתאם לסעיף 8א לפקודה והצדדים נחלקו בשאלה אם במקרה כזה חלה ההחרגה מן הזכאות למענק. הוועדה קבעה כי יש לראות את ההחרגה כמקימה חזקה ניתנת לסתירה בדבר העדר קיומו של קשר סיבתי (וראו פסקאות 40-47 להחלטה האמורה).

73. בכך שונה עניינה של העוררת מעניינן של חברות אלה אשר לא החילו על עצמן שיטת דיווח לפי סעיף 8א לפקודה, וועדות הערר קבעו כי בשל אופי התנהלותן העסקית, החוזית והכספית, ההחרגה אינה חלה עליהם. לעומתן, העוררת אכן החילה על עצמה שיטת דיווח זו ביחס לכל הפרויקטים בהם עסקה בתקופה הרלוונטית.

74. ודוקו, בעניין **מגדלי ברקת** דחה בית המשפט המחוזי טענה ופרשנות דומה שביקשה המערערת להחיל וקבע בין היתר כי הדבר סותר את לשון החוק הברורה וכן את תכלית החקיקה. בשל דמיונם של הדברים, נביאם כלשונם (סעיף 50 לפסק הדין):



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

"המערערת טוענת כי מה שצריך לקבוע לצורך החלת החריג שבחוק הסיוע, אינו אופן הדיווח בפועל בדו"ח הכספי ולפקיד השומה, אלא יש לבחון את הפרויקטים השונים לגופם, ואם מתברר כי דרך ההתחשבות מול הלקוח הייתה באמצעות תחנות ביניים במרוצת השנה – כך שמבחינה עקרונית ניתן היה שלא ליישם את סעיף 8א לפקודה, אין להחיל את החריג...

הצעת המערערת אינה עולה בקנה אחד עם לשון החוק, אשר קבעה באופן פשוט וברור כי החוק אינו חל על - "מי שבשנות המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתו סעיף 8א לפקודה, בשל עבודה ממושכת שמשך ביצועה עולה על שנה". לשון החוק ברורה, אין בה ולו רמז לכך כי החריג לא יחול על מי שאולי היה יכול לנקוט בדרך דיווח שונה מזו שבחר ליישם בפועל במשך שנים.

[...]

הצעת המערערת אינה עולה עם תכלית החקיקה. תכלית החקיקה הייתה להעמיד בידי המשיבה מבחן פשוט ליישום, המתאים לנסיבות בהן נחקק חוק הסיוע. עמדת המערערת תחייב עריכת בדיקות שאינן פשוטות כל עיקר, ושתכליתן לאתר מתכונת דיווח שונה מזו שיישם הנישום – המכיר את פעילותו טוב מכולם ובחר כאמור לדווח תוך יישום סעיף 8א. איני סבור כי יש לכך מקום וכי אימוץ גישה שכזו תואם את תכלית החקיקה ונסיבותיה.

[...]

לאור האמור, מקום בו בעל עסק מדווח בפועל על הכנסותיו לפי סעיף 8א לפקודה, חל החריג שקבע המחוקק, ואין מקום להידרש לשאלה מה יכול היה אולי בעל העסק לעשות והאם יכל לדווח באופן שונה מדרך הדיווח בה בחר לנקוט.

75. סיכומו של דבר - במקרים שבהם דיווחה החברה בפועל על הכנסותיה לפי סעיף 8א לפקודה, קיימת בחוק הוראה קוגנטית כי יש להחריג את החברה מהגדרת עוסק לפי סעיף 7 לחוק. רק במקרים בהם חברה ביצעה אמנם עבודה מתמשכת אך לא דיווחה על הכנסותיה לפי סעיף 8א לפקודה, אז ניתן לבדוק אם היה על אותה חברה להחיל על עצמה את סעיף 8א לפקודה ועל כן היא מותרת מן הזכאות למענקים או שמא ניתן לחלק את העבודות שביצעה לתתי יחידות מוגדרות שההתחשבות עליהן נפרדת וההכנסות מדווחות בפועל ולא לפי שיטת האומדן.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שאלת הקשר הסיבתי

76. כאמור, טיעון נוסף שהעלתה המשיבה כשולל את זכאותה של העוררת לקבלת המענקים הוא היעדר קיומו של קשר סיבתי בין הירידה בהכנסותיה של העוררת בתקופות הזכאות לבין מגפת הקורונה. יצוין כי אף טענה זו לא נטענה ולא פורטה במסגרת החלטות המשיבה בהשגה ואף בכתב התשובה היא הועלתה באופן תמציתי. המשיבה טענה כי היקף העסקאות המדווח על ידי העוררת בין השנים 2019 ו-2020 "כמעט וזוהה" וכי העוררת לא העלתה כל טענה של אבדן הכנסות אלא לכל היותר של דחיית הכנסות, שכן היא השלימה את שני הפרויקטים בהם עסקה באותה התקופה עד תומם.

77. העוררת מנגד טענה כי המשיבה לא הציגה אינדיקציות השוללות את קיומו של קשר סיבתי בין הירידה בהכנסותיה לבין מגפת הקורונה וכי החל מפרוץ המגפה ירדו מחזורי ההכנסות שלה בצורה חדה. העוררת שללה את ההשוואה השנתית שערכה המשיבה שכן לפי החוק בחינת הזכאות למענקים צריכה להיעשות על בסיס תקופות דו חודשיות ולא שנתית. עוד נטען בהקשר זה כי הכנסותיה בחודשים ינואר-אפריל 2020, טרם שהושפעה מהמגפה, מהוות 51.4% מכלל הכנסותיה בשנת 2020 כך שביתר חודשי השנה הכנסותיה ירדו בצורה משמעותית. העוררת צרפה לתגובתה מסמכים שונים לרבות התכתבויות ויומני עבודה המלמדים על עיכובים וקשיים שנתקלה בהם עקב מגבלות שונות הקשורות בהתפשטות הנגיף, אם בייבוא חומרים ואם בהתייצבות עובדים וקבלנים.

78. משהגענו למסקנה כי העוררת מוחרגת מהגדרת עוסק לפי סעיף 7(5) לחוק הסיוע ומשטענות הצדדים בהקשר זה הועלו בלשון רפה בלבד, לא מצאנו להאריך את הדיון בהקשר זה אלא מעבר להערות הבאות, ולו למעלה מן הצורך.

79. הגם שככלל נטל ההוכחה רובץ על מבקש המענק, נקבע בהחלטות רבות של ועדות הערר כי די בירידת המחזורים בשיעור המזכה כדי להרים את הנטל הראשוני בדבר קיומו של קשר סיבתי בין ירידת המחזורים להתפשטות נגיף הקורונה. במקרה כזה, מועבר נטל הבאת הראיות אל כתפי המשיבה, להציג נתונים אובייקטיביים בעלי משקל המערערים ומעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי. אם מוצגים נתונים ואינדיקציות כאלו, שוב חוזר נטל הראיה אל מבקש המענק ועליו לבסס קיומו של קשר זה (לעניין זה ראו: ערר 1007-21 יתד טכנולוגיות נ' **רשות המיסים** (8.3.2021); ערר 1005-21 **טי ג'אט סיסטמס** 2006 נ' **רשות המיסים** (9.3.2021); ערר 1277-21 **נורט' סטאר טכנולוגיות נ' רשות המיסים** (14.10.2021); עניין **תחנת דלק היצירה**).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

80. בערר בעניין הגר רם ציינה ועדת הערר כי כאשר עסק מבצע עבודות שמשך ביצוען עולה על שנה, קיים חוסר ודאות בדבר גובה הכנסותיו של העסק בחודש נתון ובכלל, באופן שמקשה להסיק אם קיימת ירידה בהכנסות העסק ואם זו נגרמה כתוצאה ממגפת הקורונה. לפיכך קבעה הוועדה שם כי די בקיומן של עבודות מתמשכות כדי להחזיר את נטל ההוכחה לקיומו של קשר סיבתי אל כתפי מבקש המענק.

בערעור שהוגש על החלטת הוועדה באותו עניין (עמ"נ 49628-08-22 הגר רם תשתיות בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המיסים (2.12.2022)) נקבע:

"המענק לא ניתן בגלל הירידה במחזוריים או הירידה ברווחים, אלא בגין הצורך להוציא הוצאות קבועות חרף הירידה בפעילות...כאמור, איחור בתשלום, אינו מצדיק כשלעצמו קבלת מענק...

מסיבה זו, כך נראה, סבר המחוקק כי אין מקום לתת מענק לעוסק שהכנסתו נובעת מעבודה ממושכת, או לכל הפחות עליו הנטל לשכנע כי הירידה במחזוריים מקורה במשבר הקורונה...בעסק כזה קשה ללמוד על קיומה של פגיעה שמקורה במשבר הקורונה, אך ורק מעצם העובדה כי חלה ירידה במחזוריים בתקופת הזכאות, שכן לא קיימת דרך כלל "חפיפה" בין הפעילות המתבצעת על ידי העסק לבין התשלומים שהוא מקבל בגין אותה פעילות. יתר על כן, בעסק מסוג זה, התשלום משולם בגין הפרויקט בכללותו, או על פי "אבני דרך", ולפיכך גם אם קיימת הפסקת פעילות בתקופת הזכאות, מדובר, דרך כלל, בהפסקה זמנית שתתחדש לאחר מכן, והעוסק יקבל את מלוא התשלום (כמובן בתנאי שהחוזים עם הלקוחות לא בוטלו או צומצמו).

81. עיינו במסמכים שהגישה העוררת והגם שלפי התרשמותנו עולה מהם שהעוררת אכן הושפעה ממגפת הקורונה וחלו עיכובים ודחיות בביצוע הפרויקטים בהם עסקה כתוצאה מהמגפה, ספק בעניינו אם יש בהם כדי להסביר את מלוא הירידה בהכנסות העוררת. כאמור, העוררת לא טענה לביטול או צמצום התקשרויותיה אלא לעיכובים בהשלמתם בלבד. לא הוצגו כל משאים ומתנים שנדחו או שהעוררת חזרה מהם בשל מגפת הקורונה. יתר על כן, חרף העובדה שהפרויקט המרכזי בו עסקה הסתיים בשלהי שנת 2020, חלה ירידה משמעותית בהכנסותיה דווקא בשנת 2021, כאשר פרויקט זה לא עמד לה עוד לרועץ ולא מנע ממנה לקחת על עצמה עבודות נוספות.

82. בערר 1311-21 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



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

השנתי של העסק הוא יציב, ובשנת 2020 שבה חל משבר הקורונה חלה ירידה מובהקת, ניתן להניח שירידת המחזורים נובעת ממשבר הקורונה.

83. בעניינה של העוררת שבפנינו, חלה ירידה ניכרת בהכנסותיה החל בחודש מאי 2020. כך, ממוצע הכנסותיה החודשי של העוררת החודשי בין ינואר 2019 ועד אפריל 2020 עמד על סך של כ-800 אלף ₪, ואילו ממוצע הכנסותיה בין החודשים מאי-דצמבר 2020 עמד על סך של כ-500 אלף ₪ בלבד. במובן זה, איננו מקבלים את טענת המשיבה כי מחזורי העוררת בשנים 2019 ו-2020 כמעט זהים. טענה זו מתעלמת מהפיזור התוך שנתי של המחזורים מהם עולה דפוס של ירידה ברורה בהכנסות החל מחודש מאי 2020 באופן שמתיישב עם הטענה כי למגפת הקורונה חלק ניכר בפגיעה בהכנסות העוררת. יצוין כי בשנת 2021 עמדו הכנסותיה הממוצעות על כ-60 אלף ₪ לחודש בלבד כאשר במרבית חודשי השנה לא דיווחה על הכנסות כלל. אין באמור כדי לקבוע כי כלל הירידה בהכנסות העוררת היא כתוצאה ממגפת הקורונה, ובפרט כאשר עסקינן בעוררת שביצעה עבודות ממושכות ובחודשים בהם לא דווחה הכנסה כלשהי. כאמור, העוררת הגישה מסמכים שונים שיש בהם ללמד אכן על דחיות ועיכובים שונים בביצוע הפרויקטים בהם עסקה אולם ספק אם יש באלו כדי להסביר את מלוא הירידה בהכנסותיה.

84. הנה כי כן, אף לולא דיווחה העוררת בפועל על הכנסותיה לפי סעיף 8א לפקודת מס הכנסה, די בכך שהיא ביצעה פרויקטים שמשכם למעלה משנה כדי להעביר את נטל הבאת הראיות אליה. יחד עם זאת, היות שהדבר לא נדרש לשם הכרעתנו לא מצאנו לקבוע מסמרות בדבר קיומו או העדרו של הקשר הסיבתי אלא להאיר על הקשיים המתגלים אף בהיבט זה.

האיחור במתן ההחלטה בהשגה

85. כאמור בין נימוקיה טענה העוררת כי המשיבה נתנה את החלטותיה בהשגות בחריגה ניכרת מסד הזמנים שנקבע בחוק למתן החלטות בהשגותיה. העוררת לא הרחיבה טיעון בעניין משמעותו וטיבו של המועד שנקבע בחוק, תוצאות ההפרה ומה הוא הסעד שהיא מבקשת הגין ההפרה. למעשה הועלתה הטענה בלשון רפה בלבד. בתגובתה לכתב התשובה טענה העוררת כי העיכוב במתן החלטת רשות המיסים "מנע מהעוררת להגיש בקשה למענק עבור החזר הוצאות בגין תקופה נוספת (מאי-יוני 2021) ובכך פגע בזכותה הבסיסית למענק".

86. כפי שפורט בתיאור העובדות לעיל, החלטות המשיבה בהשגות העוררת ניתנו 211 ימים לאחר הגשת ההשגות, קרי באיחור של 91 ימים מן המועד שנקבע בחוק.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

87. סעיף 20(א)(1) לחוק הסייע קובע:

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

88. המשיבה לא חלקה על הפגם שנפל מלפניה באיחור הרב במתן ההחלטה בהשגה. המשיבה טענה באריכות ותוך הפנייה לפסיקה ממנה היא למדה כי המועד שנקבע בחוק הוא בעל אופי "מדריך" וכי אי קביעת סנקציה ביחס לחריגה מן המועד, שלא בדומה לחקיקת מס אחרת, נעשתה על ידי המחוקק בכוונת מכוון. עוד טענה המשיבה כאמור כי תשלום מקדמות על ידי המשיבה מאיין, למצער בחלקה, את הפגיעה באינטרס ההסתמכות של העוררת וכי קיימות סנקציות חלופיות ומידתיות יותר מאשר קבלת הערר על הסף כגון חיוב בהוצאות.

89. נקודת המוצא לדיון היא 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)). 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 הסייע. 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.

כאשר המשיבה אינה עומדת בהוראות החוק באשר לפרק הזמן העומד לרשותה לצורך מתן החלטה, היא פועלת בניגוד לחוק ובאופן שאינו מתיישב עם מינהל ציבורי תקין.

90. בעניין ב.ג. בטחון ובעמ"נ 3720-11-21 **בוריס פודולסקי נ' רשות המיסים** (15.7.2022) (להלן - **עניין פודולסקי**) שניתנו שניהם על ידי בית המשפט לעניינים מינהליים בחיפה, נדחו טענותיה השונות של המשיבה לעניין האיחור בקבלת ההחלטה (שאותן העלתה גם בערר שלפנינו) ובית המשפט קבע כי המועד למתן החלטה בהשגה הוא מועד מחייב ולא מנחה. עוד נקבע כי הגם שלא כל איחור במתן ההחלטה בהשגה משמעו קבלה אוטומטית של ההשגה, כאשר מדובר באיחור משמעותי במתן ההחלטה בהשגה, בשים לב לנסיבותיו הפרטניות של כל מקרה, צריך



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הדבר להוביל לקבלת ההשגה על הסף ולאישור בקשת המענק. יצוין כי לצד קביעות אלו, בית המשפט מצא לדון בערעורים אלו לגופם ולקבל אותם לאחר דיון ממצה וארוך בטענות הצדדים לגופם של דברים.

יצוין על פסק הדין בעניין **פודולסקי תלויה ועומדת** בקשת המשיבה למתן רשות ערעור לפני בית המשפט העליון (בר"ם 7502/22 **רשות המיסים נ' בוריס פודולסקי**).

91. לאחרונה, ניתן פסק דינו של בית המשפט לעניינים מינהליים בתל אביב בעמ"נ 40318-12-21 **פליסידד (פיסגה) בע"מ נ' רשות המיסים בישראל** (13.11.22) שנדון במאוחד עם עמ"נ 32134-03-22 **ארג'נטרו אחזקות בע"מ נ' רשות המיסים** (13.11.2022) (להלן- **עניין פליסידד**) בשני ערעורים על החלטות ועדת הערר שהדיון בהם אוחד. פסק הדין דן אך ורק בשאלת המשמעות שיש לתת לאיחור במתן ההחלטות בהשגה, לאחר שהצדדים ויתרו על שאר טענותיהם. בית המשפט סקר באריכות וביסודיות את הוראות החוק והפסיקה הרלוונטית וקבע כי אינו מסכים לפרשנות שניתנה לסעיף 20(א)(1) בפסקי הדין בעניין **ב.ג. ביטחון ופודולסקי**. נקבע כי אי עמידה במועד למתן החלטה בהשגה אין משמעותה קבלה אוטומטית של ההשגה וכי יש לערוך "הפרדה ברורה" בין שאלת הזכאות המהותית של מבקש המענק לבין שאלת המשמעות של איחור במתן החלטה. זאת ועוד, נקבע:

"אין לטעמי מקום לקשור בין ההשגה לגופה לבין האיחור בקבלת החלטה. כך, שאת ההשגה יש לבחון לגופה ולשלם את המענק רק למי שזכאי מכוח החוק, ואת האיחור יש לבחון לגופו, וככל שיש איחור משמעותי ניתן לפטוק בגינו הוצאות, הן למי שזכאי למענק והן למי שאינו זכאי.

[...]

אני סבור כי הפתרון הראוי הינו מתן סנקציה ספציפית לאיחור לאור נסיבותיו של כל מקרה ומקרה. כאשר הסנקציה המתאימה לדעתי הינה תשלום הוצאות. לטעמי, הטלת תשלום הוצאות על המשיבה מהווה הכוונת התנהגות ראויה והולמת למשיבה, כך שהיה עליה להיערך כראוי ליתן החלטה בהשגות במועד הקבוע בחוק, וכאשר לא עשתה כן, חשופה המשיבה לסנקציה כספית."

92. ובעניין **מגדלי ברקת** אימץ בית המשפט לעניינים מינהליים מרכז את הגישה כי ככלל, אי מתן החלטת המשיבה בהשגה במועד אינו מביא לקבלת הערר וההשגה על הסף אלא במקרים "חריגים במיוחד". וכך נקבע:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

"אני סבור כי המחוקק באופן מודע ומכוון לא קבע כי איחור במתן החלטה בהשגה, יביא לכך שיראו את ההשגה כאילו התקבלה. מדובר למיטב הבנתי בעמדה עקרונית, המשתלבת בנקודת האיזון אותה בחר המחוקק לאמץ. לאור זאת ולמעט במקרים חריגים במיוחד, אין די בעצם האיחור כדי להביא לקבלת ההשגה והערר. לצד זאת, איחור משמעותי במיוחד, עשוי להצטרף לטעמים אחרים ולהצדיק את קבלת הערר."

93. דבריו אלו של בית המשפט בעניין **מגדלי ברקת** וניתוחו המעמיק והמרחיב בסוגיה מקובלים עלינו. כלל, אין באיחור כשלעצמו, כדי להביא לקבלת הערר, אלא במקרים חריגים ביותר, אליהם התייחס בית המשפט בעניין **מגדלי ברקת** כך:

"מקרים מסוג זה יכולים להיות כאשר יהיה מדובר באיחור שהוא חריג באופן ברור ומיוחד אף בהשוואה לתיקי ערר אחרים, וחשוב ושכיח יותר – כאשר לצד האיחור יש טעמים כבדי משקל נוספים המצדיקים את קבלת הערר או המציבים את המקרה כמקרה גבול."

94. כלומר, כאשר מדובר באיחור חריג ביותר ובעיקר כשהוא מצטרף לטעמים נוספים המציבים את המקרה כמקרה גבול, עשוי להינתן לאיחור משקל במסגרת מכלול השיקולים בעת שהוועדה בוחנת אם המשיבה פעלה כדין והאם יש מקום להתערבות שיפוטית בהחלטתה.

95. מן הכלל אל הפרט – המשיבה איחרה איחורים משמעותיים וניכרים במתן החלטותיה בהשגה. איחור בן 91 ימים הוא ממושך אף יותר מהאיחור שנדון בפסק הדין בעניין **ב.ג. ביטחון** (68 ימים), קצר מעט מהאיחור שנדון בעניין **פודולסקי** (126 ימים) ודומה לאיחורים בעניין **פליסיידז** (86 ו-105 ימים). ואולם, משהגענו למסקנה כי העוררת מוחרגת מהגדרת "עוסק" לפי סעיף 7(5) לחוק הסיוע וממילא לא קמה לה זכות מהותית לקבלת המענקים, הרי שלא מדובר ב"מקרה גבול" ואין אנו סבורים כי מחדלה של המשיבה צריך להביא לשינוי התוצאה במובן של קבלת העררים. בנסיבות שתוארו לעיל, לא יכולה העוררת לטעון להסתמכות ממשית על הסברה כי תשלום המענקים יאושר לה בניגוד להוראה ברורה ומפורשת בחוק. יחד עם זאת, לאור קביעתנו לעיל כי בדין הוגש הערר בשל הפגמים שנפלו בהחלטות המשיבה בהשגה ובנימוקיה שם, נחה דעתנו כי יש לחייב את המשיבה בהוצאות העוררת, זאת בין היתר בשל האיחור במתן החלטותיה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

96. העוררת אינה בגדר "עוסק" לפי חוק הסיוע וזאת בשל החריג שעניינו "מי שבשנות המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתו סעיף 8א לפקודה, בשל עבודה ממושכת שמשך ביצועה עולה על שנה", ועל כן אינה זכאית למענקים שהתבקשו. **העררים נדחים.**

97. פסיקת הוצאות – כפי שתואר באריכות לעיל, המשיבה לא כללה בהחלטותיה בהשגות את הנימוק בדבר החרגת העוררת בשל ביצוע עבודות ממושכות, שעל בסיסו מצאנו לדחות את העררים, וביססה את החלטותיה בהשגה על טענה של נטרול עסקאות עם צדדים קשורים, טענה שהמשיבה עצמה זנחה לאחר מכן. בנסיבות אלו לא ניתן לומר כי לא היה מקום להגיש את העררים כלל, אלא להפך. הפגמים שנפלו בהנמקת ההחלטות בהשגה הובילו במידה רבה להגשת העררים והעובדה כי ניתנה למשיבה האפשרות לשנות את החזית במסגרת הדיון בערר, אינה מובנת מאליה. לשון אחר – אם היו העררים נדונים על בסיס נימוקי ההחלטות בהשגה בלבד, היה דינם להתקבל ובכך יש ללמד לא רק כי אין המדובר בהליך סרק אלא שבדין הוגשו העררים לאור נימוקי ההחלטות בהשגה.

98. אם הייתה המשיבה מפרטת את טעמיה בהחלטות בהשגה כדבעי, אפשר והיה נמנע הליך הערר לרבות עלויות ניהול ההליך שהעוררת נשאה בהן. לכך יש להוסיף את עניין האיחור במתן ההחלטות בהשגה כאשר מדובר בשש בקשות שונות.

99. בשים לב לפגמים אלו שנפלו בדרך התנהלות המשיבה מצאנו לחייב את המשיבה בהוצאות העוררת, בסך 20,000 ₪ לכל ששת העררים יחד. סכום ההוצאות ישולם תוך 30 ימים, והחל מיום זה יישא הפרשי הצמדה וריבית כדין.

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

ניתנה היום, ט"ו טבת תשפ"ג, 08/01/2023, בהעדר הצדדים.


אריאל ז'יטניצקי, רו"ח עו"ד
חבר


אורי סירוטה, עו"ד
יו"ר הוועדה