



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1521-22

לפני כבוד חברי הוועדה:
ליאת קציר-מרגלית, עו"ד - יו"ר
ברוך ברוכי, רו"ח - חבר

העוררת: **סמט-גראונדוטר טכניקס מס' 560021479**
ע"י ב"כ מר/גברת אלעד 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

רקע עובדתי

1. העוררת היא חברה זרה הרשומה ברשם החברות הישראלי, העוסקת בתחום מתן שירותי השפלת מי תהום.
2. בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **החוק** או **חוק התכנית לסיוע כלכלי**), הגישה העוררת בקשות למענקי הוצאות קבועות לתקופות זכאות שונות, ביניהן לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020, נשוא הערר שבנדון. בגובה 202,895 ₪. בקשת העוררת לתקופה זו נדחתה בנימוק כי העוררת מוחרגת מהגדרת "עוסק" בהתאם להוראות החוק בשל ביצוע פרויקטים שמשך ביצועם מעל שנה.
3. העוררת הגישה השגה על החלטת הדחיה. ההשגה נדחתה אף היא מאותו נימוק תוך פירוט דוגמאות לפרויקטים שביצעה העוררת ושמשך ביצועם עלה על שנה: פרויקט "רכבת תחתית" שבוצע על פי הסכם עם חברת "ציינה סיביל ודניה מיזם שותף" ופרויקטים עם חברת "אשטרום". בהחלטה צוין כי הממצאים עלו מבידיקה מדגמית בלבד. בנוסף לעילת דחיה זו הוסיפה המשיבה עילת דחיה נוספת וציינה כי לא נמצא קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות לנגיף הקורונה, מכיוון שלא הוטלו מגבלות על ענף הבניה וכן מפני שחלק מהירידה בהכנסות נובעת מסיום פרויקטים לפני הקורונה.
4. על החלטה זו הגישה העוררת את הערר שבפנינו.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עיקר טענות הצדדים

5. בכתב הערר ציינה העוררת כי היא פעילה בישראל למעלה מעשרים שנה ומספקת שירותים באמצעות עובדים זרים, בעיקר מבלגיה, וכן באמצעות מספר מצומצם של עובדים ישראלים. העוררת טענה כי מגיפת הקורונה גרמה לה לנזקים של ממש, שכן בשל ההגבלות שהוטלו נמנע ממנה להכניס עובדים לישראל, לרבות חברי הנהלה, וכן לקיים מפגשים פיזיים לצורך חתימה על פרויקטים חדשים או לצורך קידום פרויקטים קיימים. צוין כי במשך תקופות ארוכות נחשבה בלגיה "מדינה אדומה" ממנה לא ניתן היה להיכנס לישראל.
6. העוררת הפנתה להחלטת ועדת הערר בערר 1070/21 **הגר רם תשתיות בע"מ נ' רשות המיסים** (ניתן ביום 22.6.2021; להלן – **עניין הגר רם**) וציינה כי בהתאם לפסיקת ועדות הערר על המשיבה לבחון לעומק את התקיימות תחולת ההחרגה להגדרת "עוסק" בהתאם לתכלית החוק. העוררת טענה כי בהחלטתה התעלמה המשיבה מתכלית החוק ומהפגיעה הכלכלית שנגרמה לעוררת וכן מהעובדה שהעוררת עומדת בתנאי הזכאות לקבלת המענק.
7. בעניין הקשר הסיבתי נטען כי נימוק זה הועלה לראשונה בהחלטה בהשגה ומשכך נפגעה זכותה של העוררת להתגונן באופן סדור כנגד נימוקיה המשתנים של המשיבה. בנוסף, נטען כי בהתאם לפס"ד ביטחון הצפון, קיימת חזקה בדבר קיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזורים להתפשטות נגיף הקורונה ועל המשיבה מוטל הנטל להוכיח אחרת. העוררת ציינה כי בניגוד לטענת המשיבה, לא מדובר ב"ירידה נקודתית" אלא בירידה נמשכת וכן שהעוררת אינה חברה קבלנית אלא מספקת שירותי השפלת מים. צוין כי גם אם לכאורה לא הוטלו הגבלות על ענף הבניה, הלכה למעשה הוטלו הגבלות בענף ובפרט על העוררת בהיותה חברה זרה המספקת שירותים בעיקר באמצעות עובדים זרים מומחים בתחומם, שכניסתם לארץ הוגבלה.
8. בנוגע לטענה כי העוררת מבצעת עבודות שמשכן מעל שנה, הדגישה העוררת כי היא אינה מדווחת לפי סעיף 8א' לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן – **פקודת מס הכנסה** או **הפקודה**) ודי בכך כדי לדחות את נימוק המשיבה. בנוסף צוין כי תכלית הוראת החוק היא למנוע מניפולציות של קבלנים המדווחים על פי אומדן ואילו העוררת מוציאה ללקוחותיה דרישות תשלום תקופתיות בסיום שלבי ביצוע ו/או מדי חודש ועל כן אין מדובר באומדנים ואין חשש למניפולציות.
9. **בכתב התשובה** התייחסה המשיבה באריכות לעניין האיחור במתן ההחלטה בהשגה וטענה כי היה על העוררת להגיש ערר מיד עם חלוף המועד ומשלא עשתה כן היא מושתקת מלטעון נגד האיחור. המשיבה ציינה כי המועד לקבלת החלטה בהשגה נקבע ללא סנקציה בצדו, בשונה מהוראות מקבילות בחוקי מס אחרים, וכי הדבר נעשה בכוונת מכוון. הודגש כי המשיבה מטפלת במספר רב של השגות, הרבה מעל הצפי וההיערכות הראשונית, כאשר היקפי הטיפול בבקשות ובהשגות הוא חסר תקדים ופורטו נתונים שונים הנוגעים לעניין זה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עוד נטען כי המחוקק קבע פתרון אפשרי אחר לעיכוב אפשרי במתן ההחלטות בדמות תשלום מקדמות על חשבון המענק, כפי ששולם לעוררת במקרה זה. המשיבה הוסיפה כי העוררת לא השיבה את המקדמה כנדרש ותחת זאת היא מבקשת סעד מוועדת הערר. בנוסף נטען כי ניתן לרפא את הפגם בסנקציות חלופיות כגון פסיקת הוצאות או הימנעות מפסיקת הוצאות במקרה שהבקשות נמצאו לא מוצדקות.

10. לגופו של עניין טענה המשיבה כי העוררת מבצעת מספר פרויקטים הנמשכים מעל שנה ועל כן היא מוחרגת מזכאות למענק בהתאם לסייג מפורש שנקבע בחוק. המשיבה הדגישה כי הוראת ההחרגה בחוק היא הוראה חד משמעית המתייחסת לכל מי שאמור לדווח לפי סעיף 8א לפקודה, בין אם הוא עושה זאת בפועל ובין אם לאו. המשיבה ציינה כי סעיף 8א לפקודה הוא סעיף חובה, המחייב את כל מי שנכנס להגדרת "עבודה ממושכת" לדווח באופן המפורט בסעיף. נטען כי המבחן הרלוונטי לעניין זה הוא משך ביצוע העבודה ולא אופן ביצוע התשלומים וההתחשבות, ומטבע הדברים כאשר העבודה נמשכת מעל שנה יהיו אבני דרך להתקדמות בעבודה ולהתחשבות מידי מספר חודשים, אולם הדבר אינו מבטל את טיב העבודה כעבודה נמשכת.

11. המשיבה עמדה על תכלית הוראת ההחרגה בחוק וציינה כי ככל שנגרם נזק לעוסקים מסוג זה עקב נגיף הקורונה הוא אינו משתקף בירידת מחזורים אלא, לכל היותר, בדחיית הכנסות. לטענת המשיבה, כך קרה בעניינה של העוררת אשר ציינה כי הפרויקטים עליהם עבדה הסתיימו ולא טענה לביטול עבודות שהוזמנו. המשיבה ציינה כי העוררת עוסקת בענף הנלווה לענף הבניה שהוחרג מהמגבלות שהוטלו על המשק, ולא הוכיחה כי חוותה אבדן הכנסה עקב הקורונה אלא לכל היותר דחיית הכנסה.

12. עוד טענה המשיבה כי טענת העוררת שיש להתחשב בירידה הגבוהה שחלה במחזורי הכנסותיה בעייתית, ומשמעותה בדיקה פרטנית ודקדקנית של כל עסקה ועסקה. בדיקה כזו עומדת בניגוד לתכלית היעילות והמהירות שבבסיס החוק ואינה ישימה ועל כן קבע המחוקק החרגה גורפת הכוללת גם את מי שחלק מהכנסותיו חוסה תחת סעיף 8א לפקודה.

13. לבסוף ציינה המשיבה כי מבחינת מחזורי העסקאות של העוררת ניכרת תנודתיות בהכנסותיה גם בשנים 2018 ו-2019 ולכן התנודתיות הניכרת במחזור ההכנסות בשנת 2020 אינה נובעת בהכרח מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה.

14. בתגובתה לכתב התשובה שבה העוררת על טענתה כי סעיף 8א לפקודה לא חל עליה הן בשל העובדה שאינה מדווחת לפי סעיף זה בפועל, והן מבחינה תכליתית, שכן העוררת אינה קבלנית, אינה עוסקת בבניה ואינה בעלת סיווג קבלני והדיווח אודות הכנסותיה נעשה על פי התחשבויות מפורטות שהוצאו בזמן אמת, לפי דרישות תשלום סדורות שהוצאו מדי תקופה ולפיכך אין כל חשש למניפולציות בעניינה ואין רלוונטיות להוראת סעיף 8א לפקודה. העוררת הפנתה להחלטת ועדת הערר בעניין זה בערר 1584-21 פני הבניין עבודת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בניה בע"מ נ' רשות המיסים, ניתן ביום 13.3.2022; להלן – עניין פני הבניין). העוררת הדגישה כי במסגרת ההחלטה בהשגה הודתה המשיבה כי העוררת מנפיקה חשבונות תקופתיים ולפיכך אישרה את עצם פיצול הפרוייקט לתקופות קצרות, תוך פירוט מלא ומדויק ביחס לכל תקופה, דבר המצדיק את מתן המענק. לטענת העוררת, פרשנותה הדווקנית של המשיבה לתחולת סעיף 8א לפקודה מרוקנת מתוכן את תכלית החוק שכן בהתאם לפרשנות זו כל נותני השירותים המעניקים שירותים מתמשכים ללקוחות, לא יהיו זכאים למענקים.

15. עוד טענה העוררת כי טענת המשיבה בדבר תנודתיות בהכנסות העוררת נטענה לראשונה בכתב התשובה ומהווה הרחבת חזית אסורה. בנוסף נטען כי יש לדחות את הטענה גם לגופה שכן הטענה נטענה בעלמא וללא ניתוח ענייני כלשהו של הכנסות העוררת. בנוסף, טענה זו עומדת בסתירה לכאורה לטענתה של המשיבה בהחלטה בהשגה לפיה מדובר ב"ירידה נקודתית" בהכנסות. העוררת עמדה על כך שבהתאם לאמור בפס"ד בטחון הצפון, החוק מקים חזקה בדבר קשר סיבתי בין הירידה במחזורים למגפת הקורונה והנטל לסתור זאת רובץ על המשיבה, שלא עשתה כן.

16. ביום 11.5.2022 התקיים דיון בערר, באמצעים טכנולוגיים. בדיון הסבירה העוררת כי מדובר בחברה בעלת תחום מומחיות ייחודי של השפלת מים הדורש מומחיות מיוחדת ולשם כך נעזרת החברה בעובדים מומחים מבלגיה. במענה להערת הוועדה למשיבה כי טענתה לעניין הקשר הסיבתי מעוררת קושי, השיבה המשיבה כי הנימוק העיקרי לדחיית ההשגה הוא החרגתה של העוררת מהגדרת עוסק בשל ביצוע עבודות שנמשכו מעל שנה. בהקשר זה הסבירה העוררת כי הפרוייקטים אותם מבצעת העוררת הם פרויקטים גדולים המחולקים לשלבים שניתן להבחין ביניהם בקלות: בדיקה, חציבת בארות שאיבה, חציבת בארות החדרה, קבלת רישיון לשאיבה מרשות המים ולאחר מכן שאיבה. בנוסף צוין כי העוררת מגישה חשבונות מידי חודש בהתאם להתקדמות העבודה בפועל. נקודה נוספת עליה עמדה הוועדה בדיון היא קיומו של פער בין מחזור ההכנסות בתקופת הבסיס לזה שצוין בהגשת הבקשה למענק, שנובע מהכנסה פטורה חריגה לכאורה בסך של כ- 4 מיליון ₪, שדווחה בחודש דצמבר 2019.

17. בסיום הדיון הציעה הוועדה לצדדים הצעה לפשרה המבוססת על חישוב חלופי, בנטרול ההכנסה הפטורה מדצמבר 2019. הצדדים הסכימו לחישוב אולם לא הגיעו להסכמה בשאלת תחולתו של החישוב לגבי תקופות זכאות נוספות שלגביהן נדחו ההשגות שהוגשו. בהיעדר הסכמה ביחס לפשרה כוללת לגבי כל תקופות הזכאות שלגביהן הגישה העוררת בקשות למענקים, ביקשה העוררת כי תינתן הכרעת הוועדה.

18. בהמשך ולבקשת הוועדה, צירפה העוררת העתקים מההסכמים שנחתמו בינה לבין חברת "ציינה סיביל ודניה מיזם משותף" בעניין פרויקט הרכבת התחתית שצוין בהחלטת המשיבה בהשגה.



מדינת ישראל ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

דין והכרעה

19. לאחר בחינת טענות הצדדים ושמיעתם, באנו לכלל מסקנה כי דין הערר להתקבל באופן חלקי. נפרט להלן את הטעמים להחלטתנו.

ביצוע עבודות מתמשכות – רקע נורמטיבי

20. בסעיף 7 לחוק נקבעו חריגים שונים להגדרת "עוסק" הזכאי למענק לפי החוק. בין החריגים שאינם זכאים למענק, מצוי זה הקבוע בפסקת משנה (5), כדלקמן:

"(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";

סעיף 8א' לפקודת מס הכנסה (להלן – הפקודה או פקודת מס הכנסה) מגדיר "עבודה ממושכת":

"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";

21. תכליתה של הוראת החרגה זו וגדרי תחולתה נדונו בהחלטות רבות של ועדות הערר. בהחלטות אלו נדחתה עמדת המשיבה לפיה יש להחריג מזכאות למענק, באופן גורף, כל עוסק שהכנסתו או חלק ממנה היא מעבודה שמשך ביצועה עולה על שנה (ראו למשל: ערר 1071-21 ק. סלאמה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 22.6.21, להלן – עניין ק. סלאמה); עניין הגר רם; ערר 1268-21 נ.ע הנדסה יזמות (2001) בע"מ בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 22.8.21, להלן – עניין נ.ע הנדסה); ערר 1185-21 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 22.8.21, להלן – עניין יגאל חיון); ערר 1225-21 אלרון קבלני חשמל בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 23.9.21, להלן – עניין אלרון); ערר 1189-21 הרי הצפון לסלילה ובנייה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 27.9.21); עניין פני הבניין.

22. בעמ"נ (מרכז) 62994-01-22 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 30.11.2022) (להלן – פס"ד מגדלי ברקת), עמד בית המשפט המחוזי על הטעמים להחרגה של עוסקים המבצעים עבודות מתמשכות כאמור מזכאות 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



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

תקופה ממושכת אף ללא קבלת המענק (סעיף 46 לפסק הדין). טעם נוסף שניתן 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. (ראו עניין הגר רם וכן בעמ"נ (מחוזי מרכז) 22-08-49628 הגר רם תשתיות בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המיסים (פורסם בנבו, 2.12.2022), פסקה 9 לפסק הדין).

23. תחולת סעיף 8א לפקודה על קבלן מבצע כרוכה בדיווח על בסיס הערכה ואומדן ההכנסות. כיוון שכך, ועדות הערר עמדו על ההבחנה בין קבלן ביצוע הפועל על פי "הסכם פאושלי" – הסכם בו נקבעת התמורה מראש בכללותה, לבין קבלן ביצוע המקבל תמורה על פי אבני דרך או שלבי ביצוע; קבלן המבצע עבודה הנמשכת מעל שנה, על פי הסכם פאושלי, נדרש בתום שנה קלנדרית להעריך מהו חלק העבודה שכבר בוצע ולדווח בהתאם על הכנסתו. לעומת זאת, קבלן המבצע עבודה על פי אבני דרך ושלבי ביצוע אינו נדרש לערוך אומדן, שכן הכנסותיו בכל שנה משקפות את שלבי העבודה שבוצעו בפועל. למעשה, קבלן המבצע עבודה לפי שלבי ביצוע עורך את דוחותיו לפי הכנסותיו בפועל ולא על פי אומדנים, בדומה לכל נותן שירות אחר, ולכן בעסק כזה לא ניתן לומר שבחישוב ההכנסה חל סעיף 8א לפקודת מס הכנסה (ראו עניין נ.ע. הנדסה, פסקאות 36-33). כאשר העבודה מופרדת לחלקים קצרי מועד, העסק אינו נדרש לדווח על בסיס אומדן. במקרה כזה סעיף 8א לא "חל" בחישוב ההכנסה, שכן אין לו כל השפעה על חישוב ההכנסה. מהטעם הזה, נכון יותר לראות כל תת יחידה בפרויקט כ"עבודה" נפרדת לעניין סעיף 8א. עוד נקבע כי כאשר הפרויקט אינו 'פאושלי' ואינו מתומחר לפי עלות כוללת אלא לפי כתב כמויות והתחשבות חודשית, ניתן לראות בעבודות השונות שבגינן מבוצעת התחשבות אחת לחודש כיחידות עבודה נפרדות (עניין נ.ע. הנדסה, פסקאות 29-38; עניין יגאל חיון; עניין אלרון).

24. בעניין ק. סלאמה נקבע כי עבודה לא תיחשב כעבודה ממושכת, אם מתקיימים בה התנאים המעידים על כך שהיא ניתנת להפרדה: (א) העבודה ניתנת להפרדה לתתי יחידות עבודה, הן חוזית והן בפועל; (ב) הקבלן מדווח עליה למס הכנסה על בסיס הכנסות בפועל ולא על פי אומדנים; (ג) יחידת העבודה אינה נתונה לפרשנות – לכל תת יחידה יש תחילה וסוף מוגדרים; (ד) הקבלן מקבל תמורה בפועל בגין כל תת יחידה בנפרד; (ה) משך הביצוע של כל תת יחידה אינו עולה על שנה (פיסקה 42 להחלטה).

25. עמדה זו התקבלה על ידי בית המשפט המחוזי, בעמ"נ 43404-09-21 מדינת ישראל – רשות המיסים נ' ק. סלאמה בע"מ (ניתן ביום 8.11.2022, להלן – פס"ד ק. סלאמה (מחוזי)). בפסק הדין קבע בית המשפט:

"על כן, בפרויקטים אשר קיימים בהם שלבים מופרדים וברורים, אבני דרך, אשר בהשלמתם זכאי הקבלן המבצע על פי החוזה לתשלום – והוא אכן מקבל את התשלום ומדווח למנהל מע"מ בהתאם לזכאותו זו ולפקיד השומה בהתאם לסך



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

כל הכנסותיו המדווחות בפועל באותה שנה – הרי ככל שכל אבן דרך ושלב כזה בביצוע העבודה אינו עולה על תקופה של שנה – אין כל סיבה עובדתית או חשבונאית או משפטית, כי הוראת סעיף 8א' לפקודה תחול על קבלן שכזה. מנייה וביה, במצב דברים כזה, לא קיימת כל עילה לקבוע כי קבלן מבצע כזה אינו בגדר "עוסק" לפי חוק הסיוע הכלכלי או החלטת הממשלה באופן שישלול ממנו את האפשרות להגיש בקשה לקבלת מענק". (פסקה 33 לפסק הדין)

ובהמשך נקבע:

"יתר על כן, סבורני כי גישה זו של ועדת הערר עולה בקנה אחד גם עם תכליתו של חוק הסיוע הכלכלי. ככל שמדובר בעבודה ממושכת, הנחת היסוד של המחוקק היא כי הפגיעה הכלכלית בשל התפשטות נגיף הקורונה "נבלעת" בתוך "פרויקט" הכולל והשלם, אשר ממילא הינו ממושך מטבעו ולפיכך נתון במידה פחותה להשפעות הנגרמות בשל השפעות כלכליות שהן זמניות באופיין.

לעומת זאת, כאשר מדובר בפרויקט, שהוא עצמו מורכב מ"פרויקטים" נבדלים ומובחנים, שאף מתומחרים ומשולמים באופן פרטני ונפרד, הרי שהללו בהחלט יכולים להיות מושפעים ממשבר כלכלי במשק, גם אם הוא זמני, ולפיכך ראוי ליתן מענק בגין השפעות אלה בהתקיים התנאים הקבועים לכך בחוק הסיוע הכלכלי והחלטת הממשלה. " (פסקה 36 לפסק הדין)

26. לסיכום חלק זה, לאור פסיקות בית המשפט המחוזי ו-ועדות הערר, מקובלת ההנחה לפיה ביצוע עבודות ממושכות אינו שולל את הזכאות למענק באופן קטגורי ויש לבחון האם חלה הוראת ההחרגה על המקרה שבפנינו בהתאם למבחנים שנקבעו ופורטו לעיל.

ביצוע עבודות ממושכות – בחינת נתוני העוררת

27. בענייננו, ציינה המשיבה בהחלטה בהשגה שני פרויקטים שמבצעת העוררת שנמשכים מעל שנה, וציינה כי נערכה "בדיקה מדגמית". הפרויקטים שצוינו הם פרויקט "רכבת תחתית" על פי הסכם מיום 10.9.2017 עם חברת "ציינה וסיביל ודניה מיזם משותף" (להלן – חברת סיביל ודניה) וחווה נוסף עם חברת "אשטרום". המשיבה ציינה כי החווה עם "אשטרום" לא התקבל אך מבדיקתה לעוררת פרויקטים הנמשכים מעל שנה גם עם לקוח זה.

28. יצוין כי המשיבה לא צירפה לכתב התשובה את הסכם ההתקשרות עם חברת סיביל ודניה אליו התייחסה בהחלטתה. לצורך מתן ההחלטה הורתה הוועדה לעוררת להמציא את ההסכם המדובר. בתגובה הבהירה העוררת כי מדובר בחמישה הסכמים שונים שנערכו בקשר לאותו פרויקט, וצירפה שלושה הסכמים וכן חשבוניות וחשבונות לתשלום בקשר עם



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הסכמים אלו. בהמשך צירפה העוררת הסכם נוסף ונספחים שונים. ההסכמים והנספחים כולם נערכו בשפה האנגלית.

29. מבדיקת ההסכמים (לרבות ההסכם מיום 10.9.2017 אליו התייחסה המשיבה) והנספחים השונים שצורפו, עולה בבירור כי לא מדובר בהסכמים 'פאושליים' וכי העבודה בפרויקט מבוססת על כתבי כמויות בהם נקבעו תעריפי החומרים והעבודות. בהסכמים נקבע כי התמורה תשולם מדי חודש לפי חשבון שתגיש העוררת בהתאם לביצוע העבודה בפועל. כך, בסעיף התמורה נקבע כי התמורה תשולם לעוררת בהתאם לכמויות ולביצוע העבודה בפועל (סעיף 3.1 להסכם), וכי התמורה עבור מספר הבאות מבוססת על הערכת ואישור הגורמים המתכננים וככל שיחולו שינויים בכמויות תשולם התמורה בהתאם לביצוע בפועל (סעיף 3.2 להסכם). עוד נקבע בסעיף 6 להסכם כי תשלום התמורה יבוצע בכפוף להתקדמות העבודה.

30. העוררת צירפה חשבונות וחשבוניות לדוגמא המשקפות תשלומים חודשיים בסכומים שונים, וכן צורפו מספר חשבונות חלקיים הכוללים את פירוט העבודה שבוצעה בפועל לעומת הכמות החוזית, ואת התמורה ששולמה בגינה בהתאם למחיר היחידה בכתב הכמויות (לדוגמא, חשבון חלקי 30 לתאריך 30.6.2020 ביחס לפרויקט "הקו האדום – תחנת בן גוריון"). כמו כן, מפירוט סעיפי העבודה השונים בחשבון זה ניתן לזהות שלבי עבודה שונים: בארות שאיבה; מבחן שאיבה; התארגנות; התקנת פיזומטר ולאחר מכן תוספות ושינויים. נציין כי שלבים אלו תואמים את דברי ב"כ העוררת בדיון לעניין החלוקה לשלבי העבודה: "סמט מתעסקת בפרויקטים גדולים, והם מחולקים לכמה שלבים גדולים שאפשר להבדיל בקלות. בדיקה, שנית חציבת בארות שאיבה, חציבת בארות החדרה, לאחר מכן, רישיון לשאיבה מרשות המים – כולנו יודעים כמה זמן לוקח לקבל רישיון. לאחר עיכוב ניכר, מתחילים לבצע, לאחר מכן יש בדיקה. העבודה במובהק תקופתית. רשות המסים רואה את זה באופן ברור, זה שירותים חודשיים ברמה החודשית. אפילו ברמה החוזית, בכתב הכמויות והתקופות". (פרוטוקול הדיון, עמ' 5, שורות 12-5)

31. הנה כי כן, מההסכם ומהנספחים שצורפו עולה כי העוררת לא נטלה על עצמה את סיכוני הפרויקט ולא קבעה מחיר סופי לעבודותיה. ההסכם לא התנה את התמורה בהשלמת אבני דרך כאלו או אחרות, והוא הקנה לעוררת תמורה בגין עבודותיה בפועל על בסיס חודשי, בהתאם לכתב כמויות; החישוב לפי כתב כמויות הוא חישוב מדויק, שאינו כולל אומדנים ובנסיבות אלו לא חל אומדן בחישוב ההכנסה השנתי של העוררת (ראו גם: עניין נ.ע. הנדסה, פסקה 43; עניין אלרון, פסקאות 41-42; עניין יגאל חיון, פסקה 40; ערר 1238-22/2022, עניין הנדסת חשמל בע"מ נ' רשות המיסים (ניתן ביום 4.9.2022), פסקאות 23-62). אם כן, בהתאם לפסיקות הוועדה ובית המשפט המחוזי, מסקנתנו היא כי לא מדובר בעבודה ממושכת שחל בחישוב הכנסתה סעיף 8א לפקודה ולפיכך לא חלה על העוררת הוראת ההחרגה הקבועה בסעיף 7(5) לחוק.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

32. כאמור, ההסכם הנוסף שצוין בהחלטת המשיבה, עם הלקוח "אשטרום", לא נבדק על ידי המשיבה ולא צורף, אפוא, לתיק הערר. בנסיבות אלו ולאור מסקנתנו מבחינת הפרויקט עם חברת סיביל ודניה אליו התייחסה המשיבה, לא ראינו מקום לבחון גם את ההסכם הנוסף.
33. על רקע האמור לעיל, נפנה לבחון את טענת המשיבה להיעדר קשר סיבתי בשל התנודתיות בהכנסות העוררת.

דרישת הקשר הסיבתי – רקע נורמטיבי

34. חוק התכנית לסיוע כלכלי מורה על מתן מענקים לעסקים שנפגעו בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה, בתקופות שנקבעו בחוק. כעולה מהוראות החוק ומדברי ההסבר להצעת החוק, מטרת המענקים היא לסייע לעסקים שפעילותם העסקית נפגעה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה. 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.
35. תנאי סף לקבלת המענק הוא כי חלה ירידה במחזור ההכנסות של העסק בשיעור שנקבע בחוק. שיעור הירידה מחושב על פי השוואה בין ההכנסות בתקופת הזכאות להכנסות בתקופת הבסיס, שהיא התקופה המקבילה בשנת 2019. תנאי נוסף הוא כי הירידה במחזורי העסקאות "נגרמה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה החדש" (ראו סעיף 8(3) לחוק); כלומר, רק אם קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה.
36. החוק אינו קובע כי על מבקש המענק להוכיח את הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי. כפי שנקבע בעבר בהקשר זה, קיימת מעין הנחת מוצא עובדתית בדבר קיומו של קשר סיבתי בין ירידת המחזורים להתפשטות נגיף הקורונה ואין דרישה להצגת ראיות לקיומו. עם זאת, מקום בו מצביעה המשיבה על ממצאים עובדתיים מהימנים המערערים הנחה זו ומעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי, עובר נטל ההוכחה לכתפי מבקש המענק ועליו לבסס קיומו של קשר זה (ראו עמ"נ 27710-06-21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, לוי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המסים בישראל (ניתן ביום 3.1.2022); להלן – פס"ד בטחון הצפון), פסקה 53).
37. עמדה זו אושרה לאחרונה על ידי בית המשפט העליון. כך, בבר"מ 22/7502 רשות המסים נ' פודולסקי (פורסם בנבו, 23.1.2023) נקבע:

"סעיף 8(3) לו קובע, כזכור, תנאי לקבלת המענק, והוא כי הירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס "נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש". הלכה למעשה, הדרך להוכיח עמידה בתנאי זה היא הצבעה על נתונים של ירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הבסיס. הא – ותו לא. אכן, ייתכן שגרמו לירידה במחזורי העסקאות נסיבות אחרות, אך אין דרכו של המשפט לדרוש הוכחת יסודות שליליים (במקרה זה, אי-קיומם של גורמים אחרים לירידה במחזורי העסקאות). גם בחיי המעשה, רשות המיסים אינה דורשת הוכחה כאמור מכל עוסק הפונה בבקשה בהתאם לחוק. הדברים אף עולים בקנה אחד עם תכליתו של החוק, שהיא מתן מענה יעיל ומהיר למשבר הכלכלי שאליו נקלעו עסקים רבים על רקע מאורעות השעה (ראו: דברי הסבר להצעת חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020, ה"ח 432, 453). ככל שלטענת רשות המיסים נותק הקשר הסיבתי בין הירידה במחזור ההכנסות של העוסק לבין השלכותיו של נגיף הקורונה – קרי, כי לא מתקיים התנאי הקבוע בסעיף 8(3) לחוק – על רשות המיסים לבסס טענתה זו ולסתור את החזקה באשר לכך שמגפת הקורונה הייתה הגורם הדומיננטי לשינוי. אם אכן תציג ראיות לכאורה לכך – או אז יעבור הנטל לכתפי העוסק להוכיח אחרת." (פסקה 22 לפסק הדין)

38. בפס"ד בטחון הצפון ובפסיקות קודמות של ועדות הערר הוזכרו ממצאים שונים שהוכרו ככאלו שמעבירים לעורר את הנטל הראייתי להוכחת קיומו של הקשר הסיבתי. בין היתר נקבע כי העורר נדרש להוכיח את הסיבה לירידת המחזורים כאשר חלה ירידה בהיקף ההכנסות או בהיקף הפרויקטים שלו, עוד לפני משבר הקורונה, או שחל שינוי אחר בעסק לפני פרוץ המגפה (פס"ד בטחון הצפון, שם; ולפירוט אודות מקרים נוספים ראו ערר 1740-21 דורון אוסט נ' רשות המיסים, ניתן ביום 21.12.2021, בפסקה 17 להחלטה, ובמובאות שם). עוד נקבע כי ביצוע עבודות שמשך ביצוען עולה על שנה עשוי להיות אינדיקציה העלולה להעיד על היעדר קשר סיבתי (ראו עניין הגר רם).

קשר סיבתי – בחינת נתוני העוררת

39. תחילה נציין כי איננו מקבלים טענת העוררת להרחבת חזית מטעם המשיבה בנוגע לטענת הקשר הסיבתי. כפי שנקבע בעבר בהקשר זה, שינוי או הוספת נימוקים בהחלטה בהשגה הינם פועל יוצא של עריכת בדיקה מעמיקה ומקיפה יותר בשלב ההשגה. נקבע כי השיקול המנחה הוא בירור אמיתי של הזכאות למענק וניתן להידרש גם לטענות המועלות בשלב מאוחר יותר, ככל שהוועדה רואה הצדקה לכך ותוך שמירה על זכויותיהם הדיוניות של הצדדים (ראו תקנה 22 לתקנות בתי דין מינהליים (סדרי דין), תשנ"ב-1992; ע"א 805/14 ינקו וייס אחזקות 1996 בע"מ נ' פ"ש חולון (ניתן ביום 13.10.2015), פסקאות 25-30; ערר 21-1881 טאהא סודקי נ' רשות המיסים (ניתן ביום 21.3.2022); ערר 21-1830 סיגנל איי או בע"מ נ' רשות המיסים (ניתן ביום 28.12.2022)). בענייננו, לעוררת ניתנה הזדמנות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

נאותה להתגונן מפני טענה זו, כפי שאכן עשתה בכתב הערר, במסגרת הדיון ובתגובותיה לאחר מכן.

40. המשיבה טענה כי התנודתיות בהכנסות העוררת הניכרת גם במחזורי הכנסותיה בשנים 2018, 2019 מערערת את הקשר הסיבתי בין הירידה בהכנסות העוררת לנגיף הקורונה. נציין כי בדיון ציינה ב"כ המשיבה כי הנימוק העיקרי לדחיית ההשגה הוא טענת ההחרגה בשל ביצוע עבודות ממושכות (פרוטוקול הדיון, עמ' 3, שורה 2) אולם בתגובתה מיום 26.5.2022 שבה ועמדה המשיבה על טענה זו.

41. מעיון בדיווחי ההכנסות של העוררת למע"מ עולה כי אכן קיימת תנודתיות משמעותית בהכנסות העוררת בשנת 2019; כך, מחזורי העוררת בשנה זו נעים בין 30,271 ₪ בחודש אוגוסט, 2,650,258 ₪ בחודש יוני ועד ל- 5,871,651 ₪ בחודש דצמבר. כפי שנקבע בעבר בהקשר זה, תנודתיות משמעותית בהכנסות עשויה לעורר ספק באשר לקיומו של קשר סיבתי שכן במצב כזה ייתכן שירידת המחזורים הנובעת מהשוואה בין תקופה דו-חודשית אחת לאחרת היא אקראית ואינה נובעת ממגיפת הקורונה (ראו למשל: ערר 1277-21 נורט' סטאר טכנולוגיות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 14.10.2021; ערר 1026-21 נתי זיו – סטודיו זיו בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 5.5.2021; ערר 1593-22 ירבוט בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 18.9.2022; ערר דחפורי הבקעה). במקרים כאלו נקבע לא אחת כי קיימת הצדקה לבחינת מצבו של העסק על בסיס תמונה רחבה יותר. במקרים המתאימים ניתן לקבוע את מחזור תקופת הבסיס על פי חישוב חלופי של ממוצע הכנסות העסק על פני תקופה ארוכה כגון שנה קלנדרית או תקופה ארוכה אחרת לפי נסיבות העניין.

42. בנוסף לתנודתיות, בחודש דצמבר 2019 קיימת לעוררת הכנסה פטורה חריגה בגובהה, שעיקרה נובע מחשבונית בסך של 4,135,240 ₪. הכנסה זו מהווה חלק ניכר ממחזור העסקאות הכולל בחודש זה. במענה לשאלתנו בדיון לפשרה של ההכנסה ציין רואה החשבון מטעם העוררת כי על פי הרישומים שלפניו מדובר ב"השתתפות בהוצאות לאומי קארד 2018" (פרוטוקול הדיון, עמ' 4, שורות 25-27), כלומר לא מדובר בהכנסה הנובעת מפעילותה השוטפת של החברה.

43. בענייננו, קיימת ירידה משמעותית ומובהקת בהכנסות העסק החל מפרוץ מגיפת הקורונה ועד לסוף שנת 2020. העוררת הסבירה את השפעתה של המגיפה על פעילותה בהתחשב במגבלות שחלו על כניסת עובדיה הזרים לארץ בתקופה זו. עם זאת, כפי שצינו בדיון, סוגיית התנודתיות בהכנסות וההכנסה החריגה - שנראה שאינה קשורה לפעילותה השוטפת של העוררת - רלוונטיות לעניין חישוב גובה המענק. בהתחשב באמור לעיל, אין בסיס להנחה שהייתה צפויה לעוררת בתקופת הזכאות הכנסה דומה לזו שהייתה בתקופת הבסיס.

44. בנסיבות העניין וכפי שצינו בדיון, אנו סבורים כי קיימת הצדקה לחישוב מחזור בסיס חלופי שהוא הממוצע הדו-חודשי של הכנסות העוררת בשנת 2019, בנטרול ההכנסה החריגה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מחודש דצמבר. בהתאם לחישוב זה, מחזור הבסיס החלופי עומד על 1,988,894 ₪ והמענק המחושב בהתאם לנוסחה לתקופת הזכאות שבנדון (בחישוב הוצאות שכר נחסכות בגובה 650,697 ₪ כפי שהצהירה העוררת בהגשת בקשת המענק), עומד על 119,334 ₪.

סיכום

45. סוף דבר, הערר מתקבל באופן חלקי. סכום המענק לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020 נשוא הערר שבנדון, יעמוד על סך של 119,334 ₪. העוררת תשיב את סכום המענק ששולם לתקופה זו ביתר, תוך 90 ימים מהיום, כשהוא נושא הפרשי הצמדה בהתאם להוראת סעיף 16(א) לחוק.

46. בהתחשב בתוצאת הערר, המשיבה תישא בהוצאות העוררת בסך של 5,000 ₪. סכום זה יקוזז מסכום ההחזר של העוררת.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 60 יום.
ניתנה היום, כ' שבט תשפ"ג, 11/02/2023, בהעדר הצדדים.

1521-22

ברוך ברוכי, רו"ח

חבר

ליאת קציר-מרגלית, עו"ד

יו"ר הוועדה