



## מדינת ישראל

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

ערר 1619-22  
ערר 1621-22  
ערר 1627-22  
ערר 1628-22

לפני כבוד חברי הוועדה:  
ערן עסיס, עו"ד - יו"ר  
טניה חכמוב, רו"ח - חברה

העוררת: **א.א.א הנדסה אזרחית (2010) בע"מ, ח.פ. 514452325**  
באמצעות אדם עדי איוב

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](mailto:corona.ararim@taxes.gov.il)

### החלטה

1. העוררת היא חברה קבלנית המבצעת עבודות בניה ושיפוצים במבני תעשייה, מסחר ומשרדים. העוררת הגישה בקשות למענקי הוצאות קבועות במספר תקופות זכאות, בהתאם להחלטת הממשלה מס' 5015 (מיום 24.4.2020) ובהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"פ-2020 (להלן – **החוק**). לשם הבהירות, נעמוד על השתלשלות העניינים בנוגע לתקופות הזכאות השונות.
2. ביום 6.9.2020 דחתה המשיבה את בקשת העוררת למענק לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020. בהחלטת הדחיה נקבע כי ירידה בהכנסות החברה החלה בחודש 09/2019, ומטעם זה נקבע מחזור הבסיס על פי ממוצע ההכנסות בחודשים 09/2019 עד 02/2020 – כאשר לפי השוואה למחזור בסיס זה העוררת אינה זכאית למענק. מאוחר יותר, ניתנו החלטות דחיה ברוח זו, ובנוסחים שונים, בנוגע לשתי בקשות מענק, לתקופות זכאות נוספות לשנת 2020 (ספטמבר-אוקטובר ונובמבר-דצמבר 2020, שאינן נדונות בהחלטה זו).
3. העוררת הגישה השגות כנגד כלל החלטות שהתקבלו עד לאותה עת. נציגת המשיבה הודיעה לעוררת כי ההשגות התקבלו, אלא שהעוררת קיבלה מכתבים בדבר אישור המענק רק לשתי תקופות הזכאות הנוספות, וסברה – לפי פירוט שצורף להחלטה אחרת – כי אושרה גם ההשגה לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020.
4. במקביל, הגישה העוררת בקשות לתקופות זכאות נוספות בשנת 2021 – ינואר-פברואר, מרץ-אפריל ומאי-יוני. בקשות העוררת לתקופות הזכאות ינואר-פברואר ומרץ-אפריל



## מדינת ישראל

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

2021 נדחו משני טעמים שונים: נקבע כי היא מוחרגת מהזכאות למענק בשל ביצוע עבודות מתמשכות, וכן נקבע כי הירידה במחזורים בשנת 2021 נובעת מסיום פרויקטים במהלך שנת 2020 ולא מנגיף הקורונה. לעומת זאת, הבקשה למענק לתקופת הזכאות מאי-יוני 2021 נדחתה בשל ירידת המחזורים שהחלה בחודש 09/2019 (כפי שצוין בהחלטות לשנת 2020), וכן בטענה שהירידה בשנת 2021 נובעת מסיום פרויקטים במהלך שנת 2020 ולא מנגיף הקורונה. גם על החלטות אלו הגישה העוררת השגות.

5. בשלב זה העלתה המשיבה הצעת פשרה, ולאחר שזו נדחתה על ידי העוררת, קיבלה המשיבה החלטה בהשגות לכל תקופות הזכאות שבנדון – מרץ-אפריל 2020, וכן שלושת תקופות הזכאות לשנת 2021 – בזו הלשון:

**מהשוואת הכנסות 01+02/20 אל מול תקופה מקבילה ב-2019 נמצא כי קיימת ירידה חדה מאוד בהכנסות בשיעור של 65%.**

**ירידה זו החלה לפני הקורונה ולא קשר לקורונה.**

**בדיקה נוספת העלתה כי הירידה בהכנסות החלה מחודש 09/2019 (ניתן לראות זאת בבירור מהשוואת ההכנסות הדו חודשיות, ראה לדוגמה 01+02/2019 לעומת 03+04/2019, לעומת 05+06/2019,.....).**  
**כמו כן קיימת ירידה בכמות העובדים המועסקים בחברה בשנת 2019, הכמות ירדה מ-7 עובדים ל-4 בלבד (כמות העובדים הזרים לא ירדה)..**

**ולכן לאור כל האמור קיימת ירידה בפעילות החברה.**

**מחזורי 2019 לא רלוונטיים לקביעת מחזור הבסיס.**

**מחזור הבסיס נקבע ע"פ הכנסות 01+02/2020.**

**לאור האמור הוחלט לדחות את השגתך.**

6. מכאן הערר שבפנינו.

### טענות הצדדים

7. העוררת טענה כי יש לקבל את השגותיה ואת הערר ולו מהטעם שרוב ההחלטות בהשגות ניתנו באיחור ניכר (איחור של 366 ימים לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, ואיחור של 51 ימים לתקופות הזכאות ינואר-פברואר ומרץ-אפריל 2021). העוררת הזכירה כי בגוף ההשגה כבר עמדה על מצוקותיה ועל הנזק שנגרם לה כתוצאה מהקורונה, ואף על פי כן לא טופלה ההשגה במועד. כן הוזכר פסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה בעמ"נ



## מדינת ישראל

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

- 21-06-27710 ב.ג בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים בישראל (ניתן ביום 3.1.2022; להלן – עניין ב.ג בטחון).
8. העוררת טענה באופן כללי כי המשיבה לא התייחסה לנימוקים שהוזכרו בשלב ההשגה, וחזרה עליהם בקווים כלליים. בנוסף, טענה העוררת כי נימוקי הרשות בהחלטה בהשגה אינם מצביעים על ממצאים המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי.
9. לטענת העוררת, לא ניתן ללמוד דבר מהכנסה זו חודשית של החודשים ינואר-פברואר 2020, שכן יש שונות גבוהה בין ההכנסות בחודשים השונים, בהתאם למועדי ההשלמה של אבני דרך לתשלום. עוד צוין כי בחודשים מרץ עד יוני 2020 ההכנסות היו גבוהות אף יותר, ונטען כי הבחירה בחודשי ינואר-פברואר 2020 היא שרירותית כך שהיא אינה צריכה לשמש בסיס לחישוב המענק.
10. לעניין הטענה כי הירידה החלה מחודש ספטמבר 2019, טענה העוררת כי המשיבה לא הסבירה את הפער בין ההחלטות השונות שהתקבלו בעניינה בתקופות זכאות קודמות ובשלבם קודמים – שכן השגות שנסובו על נושא זה כבר נבדקו ועמדת העוררת כבר אושרה על ידי המשיבה.
11. לעניין הירידה בכמות העובדים (ירידה מ-4 ל-7 עובדים) טענה העוררת כי מדובר בנימוק מקומם, שכן לא צוינו מספר העובדים הפלסטינאים (11 עובדים שנתרו ללא שינוי), ולא צוינו עובדים זרים שהועסקו באמצעות קבלני משנה. העוררת הדגישה כי הפסקת העבודה של 3 העובדים הספציפיים לא נבעה מצמצום פעילות אלא מנסיבות אישיות שפורטו בערר (כאבי גב, מגורים במקום מרוחק, ואי התאמה לתפקיד).
12. בנוסף, טענה העוררת כי לגבי מענק מרץ-אפריל 2020 כבר התקבלה החלטה בהשגה, והמענק אושר (לפי האמור בפירוט שצורף להחלטה שנמסרה לה בשלב קודם), כך שלא הייתה למשיבה סמכות לדון בה מחדש.
13. בכתב התשובה, הציגה המשיבה את נתוני ההכנסות הדו-חודשיים של העוררת משנת 2019 – המצביעים על ירידה ניכרת מחודש ספטמבר-אוקטובר (מרמה של כמיליון וחצי בחודשיים לרמה של כמיליון בחודשיים עד סוף 2019, וסכום נמוך אף יותר בחודשים ינואר-פברואר 2020). מכאן הודגש כי מחזור הבסיס הנכון הוא זה שהיה לעוררת בחודשים ינואר-פברואר 2020, אז התייצבו הכנסות העוררת.
14. המשיבה טענה כי מחזורי שנת 2021, שלא חלה בהם התאוששות שהייתה צפויה בתקופה זו, מעידים על כך שהירידה אינה נובעת מהקורונה. לגבי הטענה שבשלב הקורונה לא הייתה העוררת יכולה לקבל פרויקטים חדשים, או שחלו עיכובים – נטען כי טענות אלו לא בוססו כנדרש. כל שצורף הוא פוליסת ביטוח לעבודות בהיקף של 4 מיליון ש"ח, ונטען כי הדבר שאינו מעיד על היקף העבודה הצפוי בפועל.



## מדינת ישראל

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

15. המשיבה דחתה את הטענות לגבי היקפי הביצוע החודשי של העסקאות שלהם טענה העוררת – ועמדה על כך שהנתון הרלוונטי הוא ההכנסות המדווחות למע"מ בלבד. עוד הדגישה המשיבה כי אין לייחס חשיבות לאמירות שנאמרו בעל פה, וציינה כי בכתב לא ניתנה החלטה בנוגע למרץ-אפריל 2020 בשלב מוקדם כנטען – אלא במסגרת ההחלטה הנדונה. המשיבה הדגישה כי גם אם נפלה החלטה בשלב קודם, יש לה סמכות לתקן את החלטותיה.

16. לעניין האיחור בשלב ההשגה טענה המשיבה כי העוררת מושתקת מלטעון נגד האיחור כיוון שלא הגישה ערר מיד עם חלוף המועד; כי המועד לקבלת החלטה נקבע ללא סנקציה בצידו – כך שבהתאם לפסיקת בתי המשפט, מדובר במועד מנחה שאי קיומו אינו מוביל לפסילת ההחלטה; כי המחוקק נמנע במכוון מלקבוע סנקציה, בשל העומס חסר התקדים המוטל על המשיבה; כי העוררת קיבלה מקדמות ולא הצביעה על נזק שנגרם לה עקב האיחור; וכי ניתן לרפא את הפגם שבאיחור באמצעות פסיקת הוצאות או הימנעות מפסיקת הוצאות במקרה שבו הערר אינו מוצדק.

17. בתגובה לכתב התשובה חזרה העוררת על טענותיה, והוסיפה כי מסרה למשיבה את כל המסמכים שהיא ביקשה כך שאין מקום לטעון שלא הגישה ראיות לביסוס טענותיה. לעניין האיחור בהשגה טענה העוררת כי אין לקבל את טענת העומס, שכן המשיבה לא הבהירה אם התנהלה באופן יעיל; כי טיעוני המשיבה עומדים בניגוד להצהרות נציגיה בדיוני ועדת הכספים; כי הטיעון בדבר קבלת מקדמות אינו מדויק; וכי לא ניתנה הודעה על כוונת המשיבה לקבל החלטת באיחור.

18. בדיון שהתקיים באמצעים טכנולוגיים ביום 25.7.2022, עמדנו על קשיי ההוכחה העומדים בפני העוררת. בתום הדיון הוצע לצדדים מתווה פשרה, ואולם משדחתה העוררת את הפשרה המוצעת, ניתנה לה אפשרות למסור השלמת טיעון ומסמכים נוספים. ביום 16.8.2022 מסרה העוררת מסמכים מסוגים שונים: א. נתונים לגבי התחלות הבניה בתקופות שונות, במגזרי התעשייה, המסחר והמשרדים; ב. מכתבים (שנערכו לאחר הדיון) מאת שני לקוחות פוטנציאליים של העוררת המתארים התקשרויות פוטנציאליות שנדחו או בוטלו עקב מגפת הקורונה; ג. מסמכים המעידים על הצעות מחיר שהגישה העוררת (נטען כי העבודות בוטלו עקב מגפת הקורונה); ד. מסמכים המעידים על המגבלות שהוטלו על ניוד עובדים בין אתרי העבודות בתקופות הסגרים; ה. מסמכים לעניין עבודות בניה שביצעים החל בסוף שנת 2021 ובמהלך 2022 ועשויים להעיד על התאוששות העסקית של החברה.

19. בתגובת המשיבה מיום 21.9.2022 נטען כי הנתונים הסטטיסטיים שצירפה העוררת הם כלליים ואינם מספקים, וגם הם מורים על ירידה בשיעור נמוך בלבד; נטען כי המכתבים מהלקוחות הפוטנציאליים נכתבו במועד מאוחר, לבקשת העוררת, כי מדובר על הצהרת כוונות כללית בלבד, וכי לא צורפו חוזים או תכתובות מזמן אמת שיכולות להעיד על



## מדינת ישראל

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

הביצוע הצפוי; כי אחת אחת מהצעות המחיר שצורפה נועדה להיות מבוצעת כבר בסוף 2019, וכי מכרז אחר שהוגשה הצעה ביחס אליו פורסם אחרי הקורונה; לגבי העבודות שצורפו חוזים בעניינן – מדובר בחוזים לסוף 2021 ולתחילת 2022 שאינם רלוונטיים לתקופות המענק. המשיבה העירה באופן כללי כי אין הסבר לכך שב-2021, שבה המשק למד לחיות עם הקורונה, לא שבה העוררת להיקפי העבודה שהיו בעבר. עוד טענה המשיבה כי לא ניתנה התייחסות לירידה בכמות העובדים, וציינה כי העוררת לא השיבה את המקדמות שקיבלה.

### דין והכרעה

20. לאחר ששמענו את טענות הצדדים ועיינו בכתבי הטענות ובמסמכים שהוגשו, באנו לכלל מסקנה כי דין הערר להתקבל באופן חלקי. להלן נעמוד על טעמי ההחלטה ונסביר באילו מובנים ראינו לנכון לקבל את טענות העוררת, גם אם באופן חלקי.

### רקע נורמטיבי – דרישת הקשר הסיבתי

21. נקודת המוצא היא כי המענקים לפי חוק התוכנית לסיוע כלכלי נועדו לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטות של נגיף הקורונה. בהתאם להחלטת הממשלה ולחוק, לא די בעובדה שחלה בעסק ירידת מחזורים בהשוואה לשנת 2019, אלא יש להראות כי "ירידת מחזור העסקאות בתקופת המענק נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף covid-19" (סעיף 8(3) לחוק). במילים אחרות, המענק יינתן רק אם קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה.

22. בחוק התוכנית לסיוע כלכלי לא נקבע כי עוסק המבקש מענק מחויב להוכיח את הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי, וכפי שנקבע בעבר בהקשר זה, ניתן לומר כי יש מעין הנחת מוצא עובדתית לפיה במקום שקיימת ירידת מחזורים, קיים גם קשר סיבתי להתפשטות נגיף הקורונה. יחד עם זאת, במקרים שבהם רשות המסים מצביעה על ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של קשר סיבתי, נטל ההוכחה מוטל על העוסק, ועליו להבהיר את הקשר בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה (ראו עניין ב.ג. בטחון, פסקה 53 לפסק הדין).

23. בעניין ב.ג. בטחון 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 (עניין ב.ג. בטחון, שם; ולפירוט אודות מקרים נוספים ראו ערר 1740-21



## מדינת ישראל

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

דורון אוסט נ' רשות המסים, ניתן ביום 21.12.2021, בפיסקה 17 להחלטה, ובמובאות שם).

24. במקרים רבים, ספק לגבי קיומו של קשר סיבתי מתעורר גם לנוכח תנודתיות בהכנסות העסק. כאשר קיימת תנודתיות בהכנסות, ההשוואה בין תקופה זו חודשית אחת לאחרת אינה מעידה באופן מהימן על השינויים במצבו של העסק, וייתכן מאוד שירידת המחזורים המצטיירת מהשוואה כזו היא אקראית ואינה נובעת ממגפת הקורונה (ראו ערר 1277-21 נורט' סטאר טכנולוגיות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 14.10.2021). במקרים כאלו, מן ההכרח לבדוק אם מתקיימת ירידת המחזורים היא עקבית והאם היא נצפית על פני תקופה ארוכה יותר; במקרים המתאימים, ניתן לקבוע את מחזור תקופת הבסיס על פי חישוב חלופי של ממוצע הכנסות העוסק על פני תקופה ארוכה (כגון שנה קלנדרית) במקום נתוני ההכנסות האקראיים בתקופת הבסיס (ראו למשל ערר 1026-21 נתי זיו – סטודיו זיו בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 5.5.2021).

25. במקרים שבהם עולות שאלות לגבי הקשר הסיבתי, העברת הנטל הראייתי לעורר אינה עשויה מקשה אחת, והמשמעות של העברת הנטל משתנה ממקרה למקרה. לאחר שהמשיבה מציגה ממצאים המעוררים חשש לגבי קיומו של קשר סיבתי, העורר נדרש להפריך את החשש, והנטל הראייתי המוטל עליו נגזר מאופי הממצאים שהציגה המשיבה ומהמשקל הראייתי שלהם; כאשר הממצאים שהציגה המשיבה הם כלליים או מעוררים שאלות קלות בלבד באשר לקיומו של קשר סיבתי, גם הנטל הראייתי מצטמצם בהתאם (ראו עניין דורון אוסט, פיסקה 32 להחלטה; ערר 1187-21 בני פאיז שמשום בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 8.12.2021, פיסקה 23 להחלטה; להשוואה לפסיקה בהקשר זה בעניין פיצוי בגין נזק מלחמה לפי תקנות מס רכוש, ראו ע"מ (ת"א) 16032-04-14 עדירן פיורה השקעות (1996) בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים (ניתן ביום 8.1.2015)).

### ירידת המחזורים של העוררת

26. אין מחלוקת כי במחזורי ההכנסות של העוררת חלה ירידה משמעותית. בשנת 2019 הכנסות העוררת עמדו על למעלה מ-8 מיליון ₪, בעוד בשנת 2020 ההכנסות ירדו לסך של כ-3.7 מיליון ש"ח, ולאחר מכן לסך של כ-2.04 מיליון ₪ בשנת 2021. על מנת לבדוק אם ירידת המחזורים נבעה ממגיפת הקורונה ואם לאו, נבקש לעמוד בנפרד על כל אחת מטענותיה של המשיבה.



## מדינת ישראל

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

#### א. ירידת מחזורים מוקדמת

27. מהנתונים עולה כי מחזורי ההכנסות הגבוהים של שנת 2019 לא היו עקביים לאורך השנה כולה. בחודשים ינואר עד אוגוסט 2019 ההכנסות הדו חודשיות של העוררת היו גבוהות, ונעו בין כ-1.2 מיליון ש"ח ל-1.7 מיליון ש"ח לכל תקופה דו חודשיות. מנגד ההכנסות בחודשים ספטמבר 2019 ואילך היו נמוכות באופן עקבי – הכנסות דו חודשיות שהסתכמו בכ-968 אלף ש"ח, 1.08 מיליון ש"ח בסוף 2019 (בהתאמה לסדר החודשים, והגיעו לשפל של כ-592 אלף ש"ח בחודשים ינואר-פברואר 2020).

28. נתונים אלו מצטרפים לספקות המתעוררים לנוכח התמונה הרחבה יותר – בשנים קודמות היו הכנסות העוררת נמוכות בהרבה – בשנת 2018 עמד המחזור השנתי על כ-2 מיליון ש"ח בלבד. תחילת שנת 2019 התאפיינה בזינוק משמעותי בהכנסות, שלאחר מכן התמתן במידה מסוימת. העובדה שהחודשים הראשונים של שנת 2019 הם החודשים היחידים שבהם הופקו הכנסות בסדר גודל דומה, יכולה לעורר סימני שאלה מסוימים – האם מדובר בהיקף ההכנסה הטבעי של העוררת, שהיה צפוי להיות לה ממילא, או שמא מדובר בנתונים חריגים.

29. בהקשר זה, תשובותיה של העוררת היו חלשות ולא סיפקו תמונה משכנעת וברורה. ראשית, העוררת ביקשה לטעון כי בחודשים ספטמבר עד דצמבר 2019 חלה עליה ולא ירידה, וזאת בהשוואה לחודשים המקבילים בשנת 2018. קביעה זו נכונה אך אינה רלוונטית. השאלה העיקרית העומדת לדיון היא האם נתוני שנת 2019 יכולים לשמש כפי שהם נתוני בסיס לחישוב הזכאות למענק בהשוואה אליהם, או שחלו במהלך שנת 2019 שינויים שמחייבים התייחסות מיוחדת. אין מחלוקת ששנת 2019 בכללותה הייתה טובה משנת 2018, אך השאלה היא האם מחזורי ההכנסות של תחילת 2019, שהיו גבוהים באופן יוצא דופן, היו צפויים להימשך, או שמדובר באפיזודה חריגה. על כך לא ניתן מענה מטעם העוררת.

30. בה במידה, לא רלוונטית טענת העוררת שבמהלך חודשים אלו חלה עליה. אין לייחס כל משמעות לעליה הקלה שחלה בין חודש אוקטובר 2019 לחודש נובמבר 2019, שכן מדובר בפערים זניחים בהשוואה לצניחה המשמעותית שחלה בהכנסות – בהשוואה בין חודשים יולי אוגוסט 2019 לחודשים שאחריהם. המגמה הכללית של הכנסות שנת 2019 היא מגמת ירידה, והשינוי הקטן שחל בחודש אוקטובר הוא זניח בכל קנה מידה.

31. העוררת הוסיפה כי סכום של כ-143 אלף ש"ח, בגין חשבון סופי שהוגש בחודש יולי 2019 – שולם רק בחודש מאי 2020, כך שכביכול ההכנסה בסוף 2019 הייתה אמורה להיות גבוהה יותר. גם לטענה זו משקל נמוך ביותר אם בכלל. ראשית, מדובר בסכום נמוך שהשפעתו על התמונה הכללית היא נמוכה מאוד; גם אם חשבון זה הובא על דרך הדוגמה, העובדה שבדוגמה המוצלחת ביותר להוכחת טענת העוררת, זהו הסכום שצריך



## מדינת ישראל

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

לייחס לתקופה זו – מדברת בעד עצמה. שנית, ייתכן מאוד שגם בפרויקטים אחרים חלה דחייה באישור החשבון הסופי והמסכם, והסטות דומות מתקיימות בין חודשים כאלו ואחרים בכל מקרה – וכמובן שהתמונה המלאה אינה בפנינו.

32. למעשה, טענתה העיקרית של העוררת הייתה שנושא ירידת המחזורים המוקדמת כבר נדון על ידי המשיבה כאשר היא דנה בהשגות אחרות שהוגשו על ידה, בנוגע לתקופות זכאות בשנת 2020 (ספטמבר-אוקטובר ונובמבר-דצמבר). העוררת טוענת כי בהחלטה בהשגה לא הובהר הפער בינה ובין ההחלטות הקודמות. אולם לטעמנו, העובדה שהמשיבה אישרה מענקים בתקופות זכאות אחרות אינה מעלה ואינה מורידה. ברי כי אין לתקן עוול בעוול, ואם התקבלה החלטה שגויה אין הכרח להנציח אותה בתקופות זכאות נוספות.

33. להתרשמותנו, ירידת המחזורים המוקדמת היא מובהקת, והעוררת לא סיפקה לה הסברים. ההנחה המתבקשת היא כי ההכנסות הגבוהות של תחילת 2019 היו בבחינת אפיזודה חולפת, וההכנסות מספטמבר 2019 ואילך משקפות בצורה מהימנה יותר את ההכנסות הרגילות של העוררת.

34. כפי שנקבע בעבר, במקרים מסוג זה יש מקום לקבוע את מחזור ההכנסות בתקופת הבסיס לפי חישוב חלופי. צודקת העוררת בטענתה שהבחירה בחודשים ינואר-פברואר 2020 מהווה בחירה שרירותית ומקרית. כבר עמדנו לא אחת על כך שלצורך בחינת מחזור ההכנסות בעסק תנודתי יש לבחון ממילא תקופות ארוכות יותר. לכן לטעמנו בתקופות הזכאות הנדונות לפנינו, יש לחשב מחזור ההכנסות בתקופת הבסיס לפי ממוצע ההכנסות בחודשים ספטמבר 2019 עד פברואר 2020 – דהיינו, הכנסה זו חודשית ממוצעת של 879,558 ש"ח.

### ב. ירידה במספר העובדים

35. המשיבה ציינה את הירידה שחלה במספר העובדים של העוררת – שירדו מ-7 ל-4. עם זאת, המשיבה לא ציינה את כמות העובדים הפלסטינאים שמעסיקה העוררת – 11 במספר. מדובר אפוא בירידה מ-18 ל-15 עובדים, שאינה מעידה בהכרח על שינוי בהיקפי הפעילות של החברה. העוררת מסרה הסברים נקודתיים לסיום ההעסקה של העובדים במהלך החודשים אפריל-יוני 2019 – אחד הפסיק לעבוד בשל בעיות גב; עובד אחר, שמתגורר בדרום הסתיימה העסקתו עקב סיום פרויקט באזור מגוריו; ועובד אחר הסתיימה העסקתו בשל חוסר התאמה.





## מדינת ישראל

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

36. ניתן להצטער אפוא שהמשיבה לא זנחה את קו הטיעון הזה וחזרה גם לאחר הדיון על טענותיה בשלב ההשגה, תוך שהיא מתעלמת מהסברים שהציגה העוררת – שלא נסתרו על ידה.

37. לא מצאנו אפוא שיש בירידה במספר העובדים בכדי לשנות את התמונה העובדתית, לכאן או לכאן.

### ג. סיום פרויקטים

38. בהחלטות המשיבה בנוגע לשנת 2021 הועלתה טענה נוספת ולפיה העבודה מול שני לקוחות גדולים של העוררת – יוסי בנין תקשורת בע"מ וקבוצת עזריאלי בע"מ – הסתיימה במהלך שנת 2020 בשל סיום פרויקט ולא בשל התפשטות נגיף הקורונה. אמנם המשיבה לא חזרה על טענה זו בשלב ההשגה, אולם נראה כי היא עמדה ברקע להחלטתה, וגם בכתב התשובה הוזכרו טענות דומות.

39. טענה זו נקשרת לשאלה כללית שעלתה בדיון, בצורה רחבה יותר – מדוע לא חזרה העוררת בשנת 2021 לרמת ההכנסות שהייתה לה בשנת 2019. המשיבה העירה כי בשנת 2021 כמעט ולא חלו מגבלות על ביצוע עבודות קבלניות מהסוג שהעוררת מבצעת, וכי ניתן היה לצפות להתייצבות ולעליה מחודשת ברמת ההכנסות של העוררת. למרות זאת, ההכנסה בשנת 2021 כולה עמדה על כ-2.04 מיליון ש"ח, והייתה נמוכה אף יותר מההכנסה בשנת 2020.

40. טענה העיקרית של העוררת בהקשר זה הייתה כי בשל מגפת הקורונה חלה ירידה בהיצע העבודות הזמינות, שכן לא היו כמעט התחלות בניה של פרויקטים בתחומי המסחר, התעשייה והמשרדים. אלא שבמועד הדיון, העוררת לא הציגה מסמכים וראיות לטענה זו והיא הועלתה באופן כללי ללא תימוכין. מנגד, עמדה התהייה המובנת של המשיבה – הכיצד נפגע העסק, בתקופה שבה לא חלו כל מגבלות על פעילותו.

41. במצב זה מתעוררת שאלה לא פשוטה בנוגע לנטל ההוכחה המוטל על העוררת. כפי שהודגש לא אחת בפסיקות הוועדה, במקרים שבהם יש הצדקה לדון בסוגיית הקשר הסיבתי, נטל ההוכחה מוטל על העוררת. לעיתים מבקשת המשיבה לקבוע כי על העוררת להציג ראיות חד משמעיות ומובהקות בנוגע לאופן המדויק שבו השפיעה מגפת הקורונה על העסק. אלא שהניסיון מלמד שלא את כל נזקי הקורונה ישנה אפשרות להוכיח באמצעות ראיות חותכות וחד משמעיות.

42. בהליך נזיקי, נדרש התובע להוכיח כיצד מעשה או מחדל של הנתבע גרם לו לנזק, וככל שיש ספק בדבר – מוטל עליו הנטל להראות כיצד בדיוק גרם המעשה לנזק. באופן דומה, גם הליכי הפיצוי מכוח חוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א-1961, ומכוח התקנות והוראות השעה שנקבעו לאירועי מלחמה ספציפיים, מתייחסות לנזקים שנגרמו כתוצאה



## מדינת ישראל

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

ממלחמה או ממעשי איבה, והנטל המוטל על העורר הוא להוכיח את אופן הגרימה – כיצד גרמה המלחמה או מעשה האיבה לנזק.

43. לעומת זאת, מענק הוצאות קבועות הניתן מכוח החוק הוא מענק מינהלי, שאינו ניתן בגין נזק. בשונה מאירוע מלחמה ומעשי איבה ספציפיים, מגפת הקורונה היא אירוע מתמשך, שהיו לו השפעות רחבות, ישירות ועקיפות, שלעיתים קשה להתחקות אחריהן. במקרים שבהם הוטלו מגבלות ספציפיות שמנעו את הפעלת העסק, או במקרים שבהם בוטלו עסקאות או פרויקטים בשל הקורונה – קל להצביע על הקשר הסיבתי, וניתן לצפות לראיות מתאימות. אולם במקרים אחרים הקשר הסיבתי הוא מפותל יותר.

44. ניטול לשם הדוגמה יועץ עסקי שמתמחה בסיוע לעסקים בהקמת מסעדות. ניתן להבין בנקל שעסק היפותטי שכזה נפגע באופן דרמטי ממגפת הקורונה – אלא שאם עסק כזה יתבקש להציג ראיות לכך שנפגע עקב מגפת הקורונה, הוא עלול להתקשות בכך. כל שניתן לומר הוא כי לקוחות חדשים לא הגיעו, והייתה פחות התעניינות בתחום ההתמחות של בעל העסק. מניין לנו שאכן הייתה ירידה בהיצע העבודות כפי שיטען בעל העסק? הדוגמה היא כמובן קלה, אך היא ממחישה כי אין ברירה לעיתים אלא לבסס את הוכחת הקשר הסיבתי גם על הערכות והשערות, או על ראיות שאינן מוצקות וחד משמעיות (וראו למשל ערר 1640-21 מי קומפני ישראל בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 6.2.2021, פסקה 42 להחלטה).

45. על רקע זה, איננו סבורים שניתן לקבוע באופן קטגורי מהו היקף הנטל הראייתי שמוטל על העוסק בבואו להוכיח את דרישת הקשר הסיבתי. התשובה לכך נגזרת מההסברים של העוררים לגבי הקשר הסיבתי – במקרים שבהם ניתן לצפות לראיות חד משמעיות, על העורר להציג אותן, אך במקרים אחרים, אין מנוס מלהסתפק בהסבר קוהרנטי, הנתמך בראיות נסיבתיות כלליות. בחלק מהמקרים, ניתן לבחון את מהימנות ההסברים של העורר על פי הנתונים והדיווחים הכספיים, ככל שיש בהם כדי להוות אינדיקציה לכאן או לכאן.

46. הערה זו רלוונטית במיוחד שעה שעומדת על הפרק מחלוקת בנוגע לקשר הסיבתי בתקופות זכאות מאוחרות יותר. בתחילת תקופת מגפת הקורונה היו למגפה השפעות כלכליות מטלטלות ומאוד קונקרטיות; ככל שחלף הזמן השפעותיה של המגפה אמנם התמתנו בחלקן, אך במישורים אחרים השפעות המגפה נעשו סמויות יותר וקשות להוכחה. בחלק מהמקרים הפגיעה הייתה ענפית והשלכותיה נמשכו זמן רב, ולעיתים קשה לאמוד את טיב הפגיעה ואת תקופת ההימשכות שלה.

47. בענייננו, טענתה העיקרית של העוררת לגבי שנת 2021 הייתה שהיצע הפרויקטים ירד, ולא הזמינו ממנה עבודות. אין דרך ריאלית להתחקות אחרי מספר הפניות שהעוררת קיבלה או המכרזים שבהם הייתה לו או לא הייתה הזדמנות להשתתף. כמאמר הביטוי, העוררת נדרשת כביכול "להוכיח שאין לה אחות".



## מדינת ישראל

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

48. בדיון שהתקיים בין הצדדים, תהינו האם אכן הייתה סיבה לכך שלא יהיו לעוררת פרויקטים בשנת 2021. לאחר הדיון הגישה העוררת נתונים סטטיסטיים מהלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, המעידים על היקף התחלות הבניה בתקופות השונות – בחלוקה לרבעונים (נתונים מתחילת 2019 עד סוף הרבעון הראשון של 2022). הנתונים שהציגה העוררת כוללים חלוקה למגזרים ספציפיים – בניה לתעשייה, בניה למסחר ובניה למשרדים. נתוני שנת 2020 אינם מפתיעים – הם מעידים כי חלה ירידה ניכרת בהתחלות הבניה עם פרוץ מגפת הקורונה, אלא שמהנתונים עולה כי הרמה הנמוכה נשמרה גם במהלך שנת 2021. אין צורך לחזור ולפרט את כל הנתונים שצורפו – רק נציין באופן כללי את הממצאים הבאים העולים בנקל מקריאת הנתונים:

(א) התחלות הבניה במגזר התעשייה ירדו מהרבעון השני של שנת 2020 וחזרו לרמתן המקורית רק ברבעון השלישי של שנת 2021.

(ב) התחלות הבניה במגזר המסחר ירדו באופן דרמטי מהרבעון השני של שנת 2020, וניתן לראות עליה מסוימת ברבעון האחרון של שנת 2021, וככל הנראה מגמת התייצבות וחזרה לשגרה בתחילת שנת 2022 בלבד.

(ג) במגזר המשרדים התמונה פחות ברורה. נתוני שנת 2019 עצמם הם מעורבים, וחלו בהם עליות ומורדות ללא קשר לנגיף הקורונה; בנתוני שנת 2020 ניכרת ירידה מסוימת מהרבעון השני, עם עליה מתונה ברבעון השלישי. ככל הנראה ההתייצבות והחזרה לרמה שאפיינה את נתוני שנת 2019 אירעה ברבעון הראשון או השני של שנת 2021 (אולם כאמור הנתונים בהקשר זה פחות מובהקים).

49. נתונים אלו מחזקים את עמדת העוררת, שגם בשנת 2021 החלו פחות פרויקטים חדשים. העוררת הציגה מכתבים של לקוחות בדבר כוונות כלליות שהיו להם להתקשר עם העוררת בשנת 2021 – בפרויקטים שלא יצאו אל הפועל לבסוף. אין מדובר בראיות חד משמעיות וחותרות, אך הן מצטרפות לנתונים הסטטיסטיים. לכך מצטרפים גם הסבריה של העוררת בנוגע להתאוששות שחלה במהלך שנת 2022 והמסמכים שצורפו להוכחת עניין זה. המכלול הראייתי הנסיבתי מתיישב אפוא באופן קוהרנטי עם ההסברים שמסרה העוררת. בנסיבות כאלו, אין מנוס מהמסקנה שהעוררת אכן נפגעה ממגפת הקורונה בשנת 2021, גם אם הדברים לא הוכחו בצורה ישירה.

### משמעות האיחור במתן החלטה בהשגה

50. העוררת טענה כי יש לקבל את מרבית העררים רק מן הטעם שהחלטה בהשגה התקבלה בחלוף המועד שנקבע לכך בחוק. בנוגע לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 מדובר באיחור עצום של 366 ימים, ובנוגע לתקופת הזכאות ינואר-פברואר ומרץ-אפריל 2021 האיחור



## מדינת ישראל

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

הוא של 51 ימים. את טענתה ביססה העוררת על פסק הדין בעניין ב.ג. ביטחון, שקבע כי איחור משמעותי במתן החלטה בהשגה עשוי להביא לקבלת הערר על הסף.

51. פסק הדין המנחה בסוגיה זו ניתן בבית המשפט העליון – ע"מ 1386/04 המועצה הארצית לתכנון ובניה נ' עמותת נאות ראש העין (ניתן ביום 20.5.2018); בית המשפט העליון הבחין בין הסדרים שנקבע להם מועד מחייב, שבהם אי עמידה במועד מביאה לסנקציה הקבועה בחוק, לבין הסדרים שנקבע להם מועד מנחה, שבהם הפגם של אי עמידה במועד נבחן בהתאם לתורת הבטלות היחסית.

52. בעניין ב.ג. ביטחון יושמה גישה מחמירה הרואה במועד הקבוע בחוק מועד מחייב; גישה דומה יושמה על ידי אותו מותב גם בעמ"נ (חיפה) 3720-11-20 בוריס פודולסקי נ' רשות המסים (ניתן ביום 15.7.2022). מנגד, בתי משפט מחוזיים אחרים, וכן מרבית ועדות הערר, אימצו גישה מקלה יותר; לפי גישה זו, האיחור מהווה פגם מנהלי, שאמנם אין להקל בו ראש, אך אין לרפא אותו בדרך של קבלת הערר על הסף. בעמ"נ (תל אביב יפו) 40318-12-21 פליסיידד (פיסגה) בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 13.11.2022); להלן – עניין פליסיידד) נקבע לאחרונה כי במקרה של איחור בהשגה אין לקבל את הערר על הסף, אך יש לפסוק הוצאות נגד המשיבה – גם במקרה שבו הערר נדחה לגופו של עניין. ברוח דומה, נקבע בעמ"נ (מרכז) 54772-06-22 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 1.12.2022); להלן – עניין ברקת), כי ככלל, איחור בהשגה אינו מביא לקבלת המענק, וכן כי במקרה שבו עמדת המשיבה התקבלה, אין מקום בהכרח לפסוק הוצאות נגדה. ברוב פסיקותיהן של ועדות הערר אומצה הגישה המקלה, שנשקפת גם מפסקי הדין המאוחרים בעניין פליסיידד ובעניין ברקת (ראו ערר 1593-22 ירבוט בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 18.9.2022, פיסקה 17 ואילך וההפניות שם).

53. איננו סבורים כי יש לחרוג מן המגמה שאומצה בעבר בפסיקות ועדת הערר. ככלל, איחור בהשגה אינו מהווה שיקול מכריע לגופו של הערר – וכך גם בענייננו – ואולם יש צורך לייחס לו משקל מסוים בעת פסיקת הוצאות הצדדים. בנסיבות שלפנינו, כיוון שמצאנו שהערר שהגישה העוררת היה מוצדק – ולו באופן חלקי – דומה כי גם לפי הגישה המקלה ביותר של בית המשפט בעניין ברקת, יש מקום לפסוק הוצאות לחובת המשיבה.

54. אשר לגובה ההוצאות, בעניין פליסיידד נפסקו הוצאות על הצד הגבוה אף שבקשת המענק נדחתה לגופו של עניין, ובית המשפט תיאר את פסיקת ההוצאות כסנקציה קבועה ונוקשה יחסית. מנגד, בעניין ברקת, נפסקו הוצאות לחובת מבקש המענק, ומשתמע כי פסיקת ההוצאות אינה צריכה להיות נוקשה (אולם ייתכן שהכוונה היא דווקא להליכים שבהם הערר נדחה לגופו של עניין). בענייננו, הערר התקבל באופן חלקי, ויש להביא בחשבון גם את השונות לגבי האיחור בתקופות הזכאות השונות – איחור קיצוני וחמור בתקופה אחת, לעומת איחור לא משמעותי בשתי תקופות (והחלטה נוספת שהתקבלה במועד).



## מדינת ישראל

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

55. עוד יש להעיר כי בתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, שבה חל איחור משמעותי, לא נמצאה העוררת זכאית למענק לפי מסקנתנו (כפי שיפורט להלן). נציין מנגד כי בשונה מקביעות המשיבה בשלב ההשגה, מצאנו כי בתקופה זו סבלה העוררת מירידת המחזוריים לא מבוטלת (אך בשיעור של כ-23.7% שאינו מזכה במענק). בהתאם להערות **בעניין ברקת** בנוגע למקרים מסוג זה, לא נראה כי הליך הערר היה מיותר, ולטעמנו יש הצדקה להטלת הוצאות על המשיבה, תוך מתן משקל מתאים לנסיבות העניין.

56. בהזדמנות זו יוזכר כי נפל פגם נוסף בהתנהלות המשיבה לעניין תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 – לא זו בלבד שהחלטה התקבלה באיחור, אלא שגם במועד קודם שבו נדונו ההשגות לשנת 2020, הטיפול בהשגה זו נשמט. נסיבות ההשמטה לא הובהרו עד תום, ובשלב מסוים אף נוצר אצל העוררת הרושם (המוטעה) שההשגה התקבלה, כמו יתר ההשגות לשנת 2020. ליקוי זה תוקן רק בשלב מאוחר, עת טופלו ההשגות לשנת 2021, והשגה זו נסגרה יחד עימן – תוך מסקנה שונה מזו שנקבעה קודם לכן. כאמור לעיל, בשלבי ההשגה השונים המשיבה אינה כבולה בהחלטותיה הקודמות, אולם הרושם שנוצר משלבי הטיפול השונים היה תמוה ומבלבל.

57. בשולי הדברים נציין כי בנושא האיחור בהשגה הדגישה המשיבה את העובדה שהעוררת לא השיבה את המקדמות שאותם נדרשה להשיב בהחלטות הדחיה, אולם לא ראינו לנכון לכלול שיקול זה בין מכלול השיקולים לעניין פסיקת ההוצאות. לטעמנו, כל עוד מתנהלים הליכי השגה וערר, יש היגיון רב בשמירת המצב על כנו, וניתן אף להסתפק בשאלה אם החובה להשיב את המקדמות בכלל חלה בעת שמתקיימים הליכי השגה וערר (ראו ערר 1112-22 ש.ס שאמא עבודות פיתוח ובניה נ' רשות המסים, ניתן ביום 16.10.2022, פסקאות 29-34 להחלטה). מכל מקום המשיבה לא נקטה בהליכים לגביית החוב, ולא מן הנמנע שביצוע ההשגה היה מעוכב ממילא אילו הייתה מוגשת בקשה לעיכוב ביצוע. מסקנה זו נכונה ביתר שאת בעררים שבפנינו, שכן לפי תוצאת הדברים, חלק גדול מסכומי המקדמות ממילא צריך היה להיוותר בידי העוררת.

### סיכום ומסקנות

58. להלן הכרעתנו בסוגיות שהיו שנויות במחלוקת בעררים שבנדון:

- (א) בניגוד לעמדת המשיבה – אנו סבורים כי העוררת הרימה את נטל הראיה הנדרש על מנת להוכיח כי נפגעה עקב מגפת הקורונה בשנת 2021.
- (ב) מקובלת עלינו קביעת המשיבה בהחלטה בהשגה כי מחזורי ההכנסה בתחילת שנת 2019 היו חריגים, וכי לנוכח הירידה בהכנסות במהלך שנת 2019 עצמה יש לקבוע מחזור בסיס חלופי.



## מדינת ישראל

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

(ג) בשונה מקביעת המשיבה – התקופה הרלוונטית לחישוב מחזור הבסיס החלופי הינה בין החודשים 09/2019 – 02/2020, ומחזור הבסיס החלופי יעמוד על 879,558 ש"ח. למען הסדר הטוב, יובהר כי מקדם ההוצאות הקבועות יעמוד בעינו.

59. תוצאות קביעות אלו הן כדלהלן:

(א) בתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 – ירידת המחזורים של העוררת, בהשוואה למחזור הבסיס החלופי, אינה עולה על 25% והיא לא תהא זכאית למענק. בהתאם ערר 1621-22 יידחה.

(ב) ביתר תקופות הזכאות הנדונות – ירידת המחזורים של העוררת היא במדרגה שבין 60% ל-80%; בהתאם, יתר העררים יתקבלו באופן חלקי, והעוררת תהא זכאית למענקים הבאים:

(1) בתקופת הזכאות ינואר-פברואר 2021 – מענק בסך של 92,354 ש"ח;

(2) בתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2021 – מענק דומה בסך של 92,354 ש"ח;

(3) בתקופת הזכאות מאי-יוני 2021 – מענק בסך של 46,177 ש"ח.

60. נוכח התוצאה שאליה הגענו, וכן לנוכח השיקולים שנזכרו בפיסקאות 50-57, תישא המשיבה בהוצאות העוררת בסך כולל של 10,000 ש"ח.

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

ניתנה היום, י"ט כסלו תשפ"ג, 13/12/2022, בהעדר הצדדים.

1628-22, 1627-22, 1621-22, 1619-22

טניה חכמוב, רו"ח  
נציגת ציבור

ערן עסיס, עו"ד  
יו"ר הועדה