



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1632-21

לפני כבוד חברי הוועדה:
אורית בר לוי, עו"ד - יו"ר
וסאם עזאם, רו"ח - חבר

העוררת: לביא (ב.י.) חברה להנדסה ובנין בע"מ מס' 512039215
ע"י ב"כ מר/גברת עמיחי רוזנברג

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

הקדמה

1. ענייננו בערר לפי סעיף 20(ב) לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) תש"ף – 2020 (להלן: "חוק התכנית לסיוע כלכלי" או "החוק"), על החלטת המשיבה בהשגה מיום 14.7.21, במסגרתה נדחתה בקשת העוררת למענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה, עבור החודשים מאי – יוני 2020 (להלן: "המענק").
2. בהחלטה בהשגה נקבע כי לא מתקיים קשר סיבתי בין הירידה במחזורי העוררת בתקופת הזכאות לבין ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה. עוד נקבע כי מדובר בחברה המבצעת עבודות אשר משך ביצוען עולה על שנה ולכן מוחרגת מהגדרת עוסק.
3. ביום 30.8.21 הוגש הערר וביום 5.10.21 הוגש כתב תשובה מטעם המשיבה. לבקשת הוועדה, הגישה העוררת ביום 26.10.21 תגובה משלימה.
4. לאחר עיון בטענות העוררת ובטענות המשיבה, כפי שבאו לידי ביטוי בכתבי הטענות ובנספחים, החליטה הוועדה לדון ולהחליט בערר על פי הטענות והראיות שהוגשו בכתב בלבד. זאת מכוח הוראות סעיף 9(1) לתקנות התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) (סדרי הדין והמינהל בוועדת הערר) התשפ"א – 2020, ולאחר שהוועדה הגיעה לכלל מסקנה כי אין בכך כדי לפגוע בעשיית צדק בעניינם של הצדדים.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

טיעוני העוררת

5. בכתב הערר כללה העוררת מספר נימוקים עיקריים שעניינם: הרחבת חזית מטעם המשיבה, חריגה מהמועדים שנקבעו בחוק למתן החלטה בהשגה, שאלת החרגתה של העוררת מהגדרת "עוסק" ושאלת הקשר הסיבתי בין הירידה במחזורים בתקופת הזכאות לבין ההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה.
6. לעניין הרחבת חזית מטעם המשיבה טענה העוררת כי הנימוק בהחלטת המשיבה בהשגה מיום 14.7.21 לא הופיעו בהחלטת המשיבה בבקשה למענק מיום 15.10.20, בה נקבע כי "ישנה ירידה טבעית בין 7-12/18 ל-7-12/19 בשיעור של 68% מחזור הבסיס המתוקן הינו 8,597,926 ש. גם סכום החל"ת תוקן". לטענת העוררת, ישנו פגם בהתנהלות המשיבה אשר רק בשלב ההשגה בדקה לעומקה את בקשת העוררת למענק ודחתה אותה בנימוק שלא צוין בשלב ההחלטה בבקשה למענק. התנהלות זו מהווה הרחבת חזית אסורה המצדיקה קבלת הערר על הסף.
7. לעניין החריגה מהמועדים שנקבעו בחוק למתן החלטה בהשגה טענה העוררת כי במקרה זה, ההחלטה בהשגתה התקבלה בחלוף 252 יום, כלומר תוך חריגה משמעותית של 132 ימים מהמועד הקבוע בחוק. העוררת טענה כי לא מדובר בהוראה מנחה אלא בהוראה מחייבת, והפנתה לסעיף 11(ב) לחוק, הקובע את המועדים להגשת תביעה למענק. לטענת העוררת, עוסק המבקש להגיש תביעה למענק ולא עשה כן במועדים הקבועים בחוק, מנוע מלעשות זאת ועליו לפנות למשיבה בנימוק מיוחד תוך המתנה ארוכה לתגובתה. לטעמה של העוררת, אין כל הבדל בין ההוראה המחייבת את העוסק להגיש בקשתו במועדים הקבועים בחוק, לבין ההוראה המחייבת את המשיבה להגיש החלטתה במועד. נטען כי בשל האיחור החריג במתן החלטה בהשגה, דין הערר להתקבל על הסף.
8. לעניין הטענה כי העוררת מוחרגת מהגדרת "עוסק" כיוון שהיא עוסקת במקרקעין וחל בחישוב הכנסתה סעיף 8א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] תשכ"א-1961 (להלן: "**פקודת מס הכנסה**"), טענה העוררת כי היא נותנת שירותים כ"קבלן ביצוע" שאינו מוחרג מהגדרת עוסק בחוק מאחר שהיא מקבלת תשלומים קבועים ומדודים עבור עבודתה, מדי חודש בחודשו על פי אבני דרך שנקבעו מראש לפרקי זמן קצרים. העוררת זכאית להכנסותיה ובהתאם גם מפיקה חשבוניות על בסיס חודשי בהתאם לעבודה שבוצעה באותו חודש. בעניין זה הפנתה העוררת לקביעות ועדת הערר בערר 1071-21 ק. **סלאמה נ' רשות המסים** (החלטה מיום 22.6.21, פורסמה בנבו) (להלן: "**ערר ק.סלאמה**") וטענה כי היא עומדת בתנאים שנקבעו בהחלטה המצביעים על כך שמדובר בעוסק שאינו מבצע עבודה ממושכת המצדיקה החרגתו ממענק.
9. לעניין סוגיית הקשר הסיבתי, טענה העוררת כי יש לדחות את קביעת המשיבה כי מדובר בירידה נקודתית בהכנסות, שאינה קשורה להשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה. נטען כי ההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה היא גלובלית והשפיעה על כל מגזר במשק, על כל עובד, על כל מקצוע ועל כל פרויקט. עובדים רבים של העוררת נכנסו לתקופות ארוכות של "בידוד"



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ולמרות זאת העוררת המשיכה לשלם את שכרם המלא על אף היעדרותם. בנוסף, נותני שירות וספקים שהעוררת עובדת עמם נפגעו אף הם בתקופה זו, דבר שפגע בשגרת פועלה של העוררת. נטען כי לא ניתן לשלול את הקשר הסיבתי כאשר ההשפעה היא כה רחבה, כלל עולמית ולתקופה כה ארוכה. כאנלוגיה למשבר הקורונה, נטען כי "כשירוד גשם כולם נרטבים" וגם העוררת, כמו כולם, נפגעה ממשבר הקורונה, גם אם נפלה בחלקה הזכות שהפגיעה בה הייתה בתקופת זכאות אחת בלבד. העוררת הפנתה ל"מכתב בנדל" המצביע באופן ברור על פגיעה בהכנסות החברה בהיקף של כ-10 מיליון ₪ כמקיים את דרישת הקשר הסיבתי.

10. נטען כי על המשיבה להיצמד לנוסחה הקבועה בחוק ומשעה שלעוררת הייתה ירידה בהכנסותיה בתקופת הזכאות בשיעור הנדרש בחוק, בהשוואה לתקופת הבסיס, זכאית היא למענק השתתפות בעד הוצאות קבועות. בהקשר זה נטען כי יש לדחות את טענת המשיבה כי הגידול השנתי בהכנסות העוררת בשנת 2020 מול שנת 2019 מעיד על היעדר קשר סיבתי, מאחר שהמחוקק קבע תקופות זכאות דו חודשיות, העומדות בפני עצמן ואינן תלויות אחת בשנייה. כך ביקש המחוקק לפצות עסקים שחוו ירידה נקודתית במחזור ההכנסות שלהם, ללא קשר להכנסותיהם השנתיות. נטען כי לצורך פיצוי עוסקים שנפגעו באופן ממושך, ייחד המחוקק את "מענק פגיעה ממושכת".

11. בתגובתה המשלימה שהוגשה לבקשת הוועדה טענה העוררת כי הראיות שהציגה במסגרת כתב הערר מצביעות באופן חד משמעי, ממוקד וספציפי על פגיעה וירידת מחזורים שנגרמה אך ורק בשל משבר הקורונה ודי בכתב הכמויות שצרפה כדי ללמד על היקף העבודה שבוטלה עקב הקורונה, גם אם לא צורף הסכם חתום. נטען כי יש לדחות את טענת המשיבה לכך שענף הבנייה היה מוחרג מהמגבלות שהוטלו על המשק, מכיוון ש"כפר המכבייה", עמו עובדת העוררת, הפסיק את כל פעילותו ועצר את כל התקציבים.

תגובת המשיבה לערר

12. המשיבה בתגובתה סקרה בהרחבה את הבסיס החוקי מכוחו נקבע מנגנון המענקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות ואת תכלית המענקים.

13. נטען כי תנאי מקדמי לזכאות למענק הוא כי ירידת המחזורים בין תקופת הבסיס לתקופת הזכאות למענק נגרמה בעקבות ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה ולא מגורמים אחרים וכי הנטל להוכחת תנאי זה מוטל על שכמי מבקש המענק.

14. עוד נטען כי בבדיקת בקשתה של העוררת למענק עבור תקופת הזכאות מאי – יוני 2020 נמצא כי קיימת ירידה טבעית בהכנסותיה בטרם השפעות נגיף הקורונה וזאת בהשוואה לחציון השני של שנת 2018 והחציון השני של שנת 2019 ובשיעור משמעותי של 68%. לאחר הגשת ההשגה על ידי העוררת נערכה בדיקה מעמיקה, התבקשו מסמכים נוספים והתקיימה פגישה עם מייצגי העוררת. לאחר בדיקות נוספות שנערכו, כמו גם דיווחי העוררת למע"מ בחודשים 10-12/2021 (הנחת הוועדה היא כי הכוונה לשנת 2020) שהתבררו כגבוהים מאוד וכן המחזור השנתי של שנת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

2020 שהתברר שהנו גבוה מהמחזור בשנת 2019 – נתונים שלא עמדו לנגד עיני המשיבה בעת בחינת הבקשה ובעת הפגישה עם נציגי העוררת, נדחתה ההשגה הן בשל היעדר קשר סיבתי והן בשל החרגתה של העוררת מהגדרת עוסק.

15. לעניין טענת העוררת בדבר הרחבת חזית בשלב ההשגה טענה המשיבה כי שלב ההשגה נועד בדיוק לצורך בחינה מעמיקה ומקיפה יותר, ולכן אך טבעי שיימצאו נימוקי דחייה נוספים במסגרת שלב זה. הוער כי קיימים מקרים שבהם בעקבות אותה בדיקה מקיפה יותר מוצאת המשיבה לנכון לקבל את ההשגות. נטען כי העוררת בעצמה הפנתה לכך שבשלב ההשגה בוצעה בעניינה בחינה מקיפה ויסודית ובדחיית ההשגה אין כדי לבטל את אותה בדיקה יסודית. בהקשר זה הפנתה המשיבה להחלטת הוועדה בערר 1167-21 **אפרים וינשטיין עורכי דין נ' רשות המסים** (החלטה מיום 30.8.21, פורסמה בנבו), בה נקבע כי גם בשלב התשובה לכתב הערר ניתן להעלות טענות חדשות.

16. לעניין טענת האיחור במתן ההחלטה בהשגה טענה המשיבה כי לא נקבעה כל סנקציה בחוק הקובעת שכאשר חל איחור בתשובה להשגה, דינה להתקבל, וכי לא בכדי לא נקבעה סנקציה כאמור, בשל היקפן הרב של הבקשות וההשגות שיהא על המשיבה לטפל בהן. המשיבה הפנתה להוראות חוק מיסוי אחרות, שבצדן סנקציה ולפסיקה בעניין זה. נטען כי מדובר בהוראה מנחה, אך לא מצווה וכי המשיבה אינה מקלה ראש בהנחיה, ועושה כל שאלל ידה במגבלות הקיימות לעמוד בפרק הזמן הנדרש. בהקשר זה הפנתה המשיבה להחלטות הוועדות בערר 1023-21 **כ.מ. סלאמה יזמות עסקית בע"מ נ' רשות המסים** (מיום 4.5.21, פורסמה בנבו, להלן "ערר כ.מ. סלאמה") ובערר 1060-21 **ב.ג. ביטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המסים** (מיום 28.4.21, פורסמה בנבו, להלן: "ערר ב.ג. ביטחון"). בעניינה של העוררת נטען כי היא לא הצביעה על נזק ספציפי שנגרם בעקבות האיחור למעט טענה כללית וכי המשיבה ביצעה בדיקות מקיפות בשלב ההשגה. נטען כי אין מקום להשוות בין סדי זמנים החלים על העוסקים לבין סדי זמנים החלים על המשיבה, שכן בעוד כל עוסק מגיש בקשה ביחס לעסק שלו, על המשיבה מוטלת החובה לטפל במאות אלפי בקשות בו זמנית.

17. בנוגע להיעדר קשר סיבתי נטען כי העוררת נאחזת בירידת המחזורים הנוצרת במקטע הרלוונטי מהפעלת הנוסחה, אך מתעלמת מנקודה מהותית והיא כי מדובר בתנאי מצטבר לזכאות למענק. תנאי סף למענק הוא כי ירידה זו נגרמה במלואה בעקבות משבר הקורונה ולא מגורמים אחרים, ואין די בקיומה של ירידת מחזורים כשלעצמה כדי לזכות במענק. הדבר נקבע בשורה ארוכה של החלטות ועדות הערר ואף נקבע כי הנטל להוכיח קשר סיבתי כאשר קיימות אינדיקציות להיעדרו, מוטל על שכמו של מבקש המענק.

18. נטען כי מבחינת נתוניה של העוררת קיימות אינדיקציות ממשיות לכך שהיא לא סבלה פגיעה במחזוריה בעקבות נגיף הקורונה. ראשית, חלה אצלה עליית מחזורים ניכרת בין שנת הבסיס לשנת הקורונה. שנית, לא הוציאה עובדים לחל"ת בתקופה בגינה מבוקש המענק ולכל אורך השנה. טענת העוררת כי הדבר נבע מחמלה כלפי העובדים, אינה מתיישבת עם קיומן של



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

חשבוניות של קבלני משנה שקוֹזְזו בשלב מאוחר יותר ולא עם העובדה שבכל החודשים הסמוכים לחודש זה ישנם מחזורים גבוהים ביותר, דבר המצביע על המשך פעילות. שלישית הצביעה המשיבה על נתוני חודש ספטמבר 2019, בו דווח מחזור זניח בדומה למחזור שדווח בחודש יוני 2020 בתקופת הזכאות. לטענת המשיבה דיווח בסכום זה עשוי להיות חלק מההתנהלות השוטפת של העוררת, ואינו בהכרח מצביע על קשר סיבתי לקורונה. לעניין הדיווח הנמוך בחודש ספטמבר 2019 נטען כי למרות דיווח נמוך זה, העסיקה העוררת 30 עובדים בחודש זה, כך שאין ללמוד על היעדר עבודה מחודש בו דווחה הכנסה נמוכה.

19. נטען כי ענף הבנייה אליו משתייכת העוררת, הוחרג מכל המגבלות שהוטלו על המשק ואף עבד ביתר שאת. עובדה זו עולה בקנה אחד עם כך שלא חלה ירידה במספר העובדים המועסקים, לא בתקופת הזכאות ולא בתקופות האחרות, וכן עם עליית המחזורים השנתית, שהעוררת לא נתנה לה הסבר. העוררת לא הסבירה כיצד העבודה שבוטלה בעקבות משבר הקורונה גרמה לירידה דווקא בחודש יוני 2020 ורק בחודש זה, בעוד שבשאר החודשים חלה עלייה. בהקשר זה הפנתה המשיבה להחלטת ועדת הערר בתיק 1389-21 **אהוד לויטן הכנסה בע"מ נ' רשות המסים** (החלטה מיום 12.9.21, פורסמה בנבו, להלן: "**ערר לויטן**"), שם נקבע כי קיומה של ירידת מחזורים בתקופת זכאות אחת בלבד, בעוד ביתר התקופות לא חלה ירידה, הוא עניין היכול להוות אינדיקציה להיעדר קיומו של קשר סיבתי ומצריך התייחסות והסבר נקודתיים מהעוררת. העוררת סיפקה אמירות כלליות בלבד ולא הסבירה ספציפיים והתעלמה מחובתה להוכיח עמידה בתנאי הסף בדבר קשר סיבתי.

20. עוד נטען כי העוררת בעצמה מציינת כי מחזוריה תנודתיים ואינם משקפים את החודש בו בוצעו העבודות. במצב דברים זה, נוצר עיוות מהפעלת הנוסחה. בנוסף, מאחר שהעוררת מבצעת פרויקטים ארוכי טווח, קיימת בעניינה הצדקה לבחינת ירידת המחזורים ברמה השנתית, כפי שקבעה הוועדה **בערר לויטן** לעיל. היעדר ירידת מחזורים ברמה השנתית ואף עלייה שלהם, הוא נתון משמעותי שלא ניתן להתעלם ממנו והעוררת לא נתנה לו כל הסבר.

21. לעניין ביטול הפרויקט הנטען, טענה המשיבה כי העוררת לא הוכיחה כי מדובר היה בפרויקט שהיה צפוי להניב לה הכנסה של 10 מיליון ₪, וכל שהוצג הוא הצעת מחיר ולא הסכם סופי עם סכום התמורה. אין מדובר בראייה המצדיקה ביסוסו של קשר סיבתי, כל זאת בנוסף לעליות המחזורים השנתית.

22. בנוגע להחרגתה של העוררת מהגדרת עוסק שכן חל בחישוב הכנסתה סעיף 8 לפקודת מס הכנסה טענה המשיבה כי אין חולק שהעוררת ביצעה בשנים 2019-2020 פרויקטים שמשכם מעל לשנה. נטען כי המבחן הינו משך ביצוע העבודה, ולא אופן ביצוע התשלומים וההתחשבנויות. מאחר שהעוררת מחויבת לדווח לפי סעיף 8 לפקודה, היא מוחרגת מהגדרת עוסק לעניין הזכאות למענק.

דין והכרעה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

23. הוועדה תקדים ותציין כי דין הערר להידחות ותפרט טעמיה.
24. במרץ 2020 התפשט בישראל נגיף הקורונה ולצורך צמצום ההדבקה והתמודדות עמו, הוטלו הגבלות שונות על המשק הישראלי. כדי לסייע למשק להתמודד עם המשבר שנוצר בשל התפשטות הנגיף, יצאה הממשלה בתכנית כלכלית נרחבת וביום 24.4.20 פורסמה החלטה 5015 במסגרתה החליטה ממשלת ישראל להעניק "מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה" (להלן: "**החלטת הממשלה**"), עבור תקופת הזכאות מרץ – אפריל 2020. ביום 29.7.20 פורסם חוק התוכנית לסיוע כלכלי אשר במסגרתו נקבעו תנאים דומים לזכאות למענק עבור תקופות זכאות נוספות.
25. מטרת החלטת הממשלה והחוק הייתה לסייע לעסקים אשר פעילותם העסקית נפגעה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה, בכך שיינתן מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות. תנאי הזכאות למענק הוגדרו בסעיף 1 להחלטת הממשלה ובסעיף 8 לחוק התכנית לסיוע כלכלי, כאשר רק בהתקיימות כולם יהא העוסק זכאי למענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות. אחד מתנאי הסף היא הדרישה כי הירידה במחזור העסקאות בתקופת המענק נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף Covid-19 (להלן: "**דרישת הקשר הסיבתי**").

דרישת הקשר הסיבתי

26. דרישת הקשר הסיבתי עומדת בבסיס תכלית החלטת הממשלה והחוק ומהווה תנאי מקדמי לזכאות למענק. בכל תקופת זכאות, קבלת המענק מותנית בכך שהירידה במחזור העסקאות, בהשוואה לתקופה מקבילה בשנת 2019, היא כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה.
27. דרישת הקשר הסיבתי עוגנה בעבר בחקיקה דומה – חוק מס רכוש וקרן הפיצויים, התשכ"א – 1961 (להלן: "**חוק מס רכוש**"). בפרק הפיצויים בחוק מס רכוש וכן בהוראות השעה שניתנו מכוחו מעת לעת, הוגדרו מענקי סיוע כתוצאה מנזקי מלחמה לרכוש, או כתוצאה מנזקי מלחמה עקיפים. בשורה של החלטות במסגרת ערעורים לפי חוק מס רכוש, נקבע כי יש הכרח בקיומו של קשר סיבתי בין נזק המלחמה לבין הירידה במחזור עסקאותיו של העוסק. נקבע כי דרישת הקשר הסיבתי עולה בקנה אחד עם תכלית החוק (ראו לעניין זה האמור ברע"א 6540/15 **כתר אחזקות בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים** (מיום 18.4.16, פורסם בנבו); בע"מ 20479-05-10 **חן מרגלית השקעות וסחר בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים** (מיום 22.11.10, פורסם בנבו); בע"מ 1120/09 **יעקב פאר נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים** (מיום 25.12.11, פורסם בנבו)).
28. עוד נקבע בפסיקה בהקשר לחוק מס רכוש, כי הנטל להוכחת קיומו של קשר סיבתי בין הנזק הכלכלי שנגרם לבין נזק המלחמה מוטל על מבקש הפיצוי (ראו לעניין זה האמור בע"מ 23693-12-13 **נגב מינרלים תעשייתיים נ' מס רכוש באר שבע** (מיום 18.2.16, פורסם בנבו)).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

29. בשונה מהמענקים שניתנו במסגרת חוק מס רכוש, אשר התמקדו באזורים נקודתיים שנפגעו כתוצאה מנזקי המלחמה, ההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה הייתה כלל ארצית, חוצה אזורים גאוגרפיים, חוצה מגזרים וחוצה סוגי עוסקים. לרוב, די לעוסק בהוכחת הירידה הנדרשת במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופה המקבילה בשנת 2019 כתוצאה מההגבלות שהוטלו על המשק, כדי לעמוד בנטל הנדרש לצורך קבלת המענק.
30. עם זאת, כאשר קיימים נתונים אובייקטיביים, כדוגמת דיווח למע"מ או מאפיינים ספציפיים של העוסק, המערערים את ההנחה כי הירידה במחזורי העסקאות בתקופת הזכאות היא כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה, מוטל על מבקש המענק הנטל להוכחת קיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזורים לבין ההשפעה הכלכלית של התפשטות הנגיף.
31. סוגיית הקשר הסיבתי בהקשר מענקי הקורונה והנטל המוטל על מבקש המענק נדונה במספר רב של החלטות ועדות הערר שהוקמו מכוח חוק התכנית לסיוע כלכלי. נקבע כי בבסיס תכלית החלטת הממשלה ובבסיס תכלית החוק עומדת דרישת הקשר הסיבתי, לפיה הפיצוי יינתן בשל השפעת נגיף הקורונה ולא עקב קיומו של פער טכני בדיווחים בין תקופת הבסיס לבין תקופת הזכאות למענק (ראו לדוגמה ערר 1030-21 א.ל ניהול אולמות חתונה נ' רשות המסים מיום 24.3.21; ערר 1008-21 תחנת דלק היצירה בע"מ נ' רשות המסים מיום 24.3.2021; ערר 1007-21 יתד טכנולוגיות נ' רשות המסים מיום 8.3.2021; ערר 1005-21 טי ג'אט סיסטמס 2006 נ' רשות המסים מיום 9.3.2021. כל ההחלטות פורסמו בנבו).
32. אין חולק כי העוררת חוותה ירידת מחזורים בתקופת הזכאות בשיעור הנדרש לצורך קבלת המענק. האם די בכך? הוועדה סבורה שלאור מאפייניה של העוררת, לאור היותה חברה העוסקת בפרויקטים ארוכי טווח, לאור דיווחיה התנדודתיים וכן לאור עליית המחזורים השנתית בשנת 2020 בסך 10 מיליון ₪ בהשוואה לשנת 2019, דחיית השגתה בנימוק לפיו לא קיים קשר סיבתי בין הירידה במחזוריה בתקופת הזכאות לבין ההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה, בדין יסודה.
33. העוררת, אשר משתייכת לענף הבנייה, מבצעת עבודות ארוכות טווח ודיווחיה החודשיים למע"מ מאופיינים בתנדודתיות מסוימת. צודקת העוררת בטענתה כי בחוק נקבעו תקופות זו חודשיות וכי בחינת הזכאות למענק נעשית בהתאם לנתונים הדו חודשיים של העוסק. עם זאת, בעוסקים מסוג עסקה של העוררת המבצעים עבודות ארוכות טווח ודיווחיהם מאופיינים בתנדודתיות, כאשר מתעורר ספק בדבר שאלת הקשר הסיבתי, ישנה הצדקה לבחון את נתוניהם ברמה השנתית ובחינה כזו עשויה לספק תמונה מהימנה בשאלת קיומו של קשר סיבתי או היעדרו.
34. בכך מצטרפת הוועדה לקביעות הוועדה בערר לוינתן ובערר 1268-21 נ.ע הנדסה יזמות 2001 נ' רשות המסים מיום 22.8.21 (מפורסמות בנבו). במצב דברים זה, הסבריה של העוררת צריכים להיות ממוקדים, ולא ניתן להסתפק באמירות כלליות לפיהן כל ענף וענף ניזוק כתוצאה ממשבר הקורונה. הסבריה של העוררת לעניין פגיעה בהכנסות בתקופת הזכאות הסתכמו בהפניה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ל"מכתב בנדל" כהגדרתה. מדובר במסמך מיום 8.4.20 החתום על ידי יגאל בנדל, מנכ"ל "בנדל ניהול פרויקטים", המודיע לעוררת כי "לאור המצב התזרימי הבעייתי שנוצר בפרויקט שבנדון, כתוצאה מהתפרצות נגיף הקורונה, ביצוע הפרויקט לא ימשיך בהתאם למתכונת שתוכננה בעבר, ולפיכך לצערי איננו עוד נדרשים לשירותכם. אנו מודים לכם מאוד על ביצוע השלב הראשון. בתקווה לשיתופי פעולה נוספים בעתיד". מכתב זה צורף לכתב הערר. בנוסף צורף חוזה מיום 4.3.20 שעניינו "כתב כמויות מכרז מוזיאון מכבי 2020" בסך כולל של כ-10 מיליון ₪".

35. מ"מכתב בנדל" הנ"ל עולה כי הפרויקט בכפר המכביה אמנם לא המשיך במתכונתו המקורית, אך במקביל עולה ממנו כי העוררת השלימה את ביצוע השלב הראשון בו. לא הובאו ראיות להפסד הכספי שנגרם לעוררת כתוצאה מביטול הפרויקט לאחר סיום השלב הראשון ולא ברור איזו הכנסה נצמחה לעוררת כתוצאה מביצוע שלב זה ומתי היא דווחה.

36. מנתונה המדווחים של העוררת למע"מ ניתן לראות כי מדובר בעוררת המתאפיינת בדיווחים תנודתיים. בנוסף, במהלך כל שנת 2020 חוותה העוררת ירידת מחזורים בחודש אחד בלבד – הוא חודש יוני 2020. בחודש זה, דיווחה העוררת על מחזור עסקאות בסך 26,826 ₪ בלבד. לשם השוואה, בחודש הקודם אליו – הוא חודש מאי 2020, דיווחה העוררת על מחזור עסקאות בסך 7,297,344 ₪ ובחודש העוקב - הוא חודש יולי 2020, דיווחה העוררת על מחזור עסקאות בסך 5,237,287 ₪. עוד יוער, כי במהלך החודשים בהם הוטל בישראל סגר הדוק בשנת 2020, דיווחה העוררת לעתים אף על מחזורים הגבוהים מהמחזורים שדווחו בחודשים המקבילים בשנת 2019. גם בשנת 2019 חוותה העוררת ירידת מחזורים קיצונית בחודש אחד בשנה, הוא חודש ספטמבר 2019. בחודש זה דיווחה העוררת על מחזורים דומים לדיווח שבחודש יוני 2020.

37. נתונים אובייקטיביים אלה, הנובעים כולם ממאפייני העוררת וממחזוריה המדווחים למע"מ, מעלים ספק כבד בדבר הקשר הסיבתי בין הירידה הדרסטית במחזורי העוררת בחודש יוני 2020 לבין השפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה. קביעת המשיבה אם כן, כי מדובר בירידה נקודתית שמאפיינת את פעילותה השוטפת של העוררת ואינה נובעת ממשבר הקורונה, היא קביעה סבירה בנסיבות העניין. העוררת לא סתרה ספק זה ואין ב"מכתב בנדל" שצרפה כדי ליישב את התמיהות העולות בתיק בדבר שאלת קיומו של אותו קשר סיבתי.

האם חל בחישוב הכנסתה של העוררת סעיף 8 המצדיק החרגתה מזכאות למענק

38. מאחר שמצאנו כי החלטת רשות המסים לדחות את השגתה של העוררת מהטעם כי לא מתקיים קשר סיבתי, החלטה סבירה היא, לא ראינו לנכון להידרש לשאלה האם חל בחישוב הכנסתה של העוררת סעיף 8 לפקודת מס הכנסה, המצדיק החרגתה מהגדרת "עוסק".

39. מדובר בסוגיה רוחבית שנדונה במספר עררים מכוח החוק. בסוגיה זו מצטרפת הוועדה לקביעות ולמתווה שנקבעו בערר ק. סלאמה.

הרחבת חזית ואיחור במתן החלטה בהשגה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

40. נימוקי דחיית השגתה של העוררת אכן שונים מנימוקי דחיית בקשתה למענק. האם מדובר בהרחבת חזית אסורה המצדיקה לכשעצמה קבלת הערר? הוועדה סבורה כי התשובה המתבקשת לשאלה זו היא שלילית.

41. צודקת העוררת כי ראוי היה שהבדיקה המעמיקה שנערכה בשלב ההשגה, תיערך כבר בשלב הבקשה למענק. עם זאת, אין בעובדה זו כדי לקבוע כי מדובר בהרחבת חזית אסורה. נהפוך הוא, טוב עשתה המשיבה כאשר ערכה בדיקה מקיפה ויסודית בשלב ההשגה, בדיקה שכעולה מכתב הערר כללה פגישה פרונטלית עם מנהל קרן הפיצויים מר אמיר דהן, תכתובות המשך עמו והעברת הטיפול לגורמים נוספים במשרדי המשיבה. הגם שהבדיקה בשלב ההשגה העלתה כי הנימוק לדחיית ההשגה שונה מהנימוק בבקשה, הרי שלא היה בכך כדי לקפח את זכויותיה של העוררת, מאחר שבהליך ההשגה עצמו דנו הצדדים בהרחבה בשאלת הקשר הסיבתי, שהיווה בסיס לנימוק הדחייה בהחלטה בהשגה (ראו לעניין זה, בשינויים המחויבים, פסקאות 19-20 בע"א 32/18 חברת לון אורן אריזות 2005 בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2 (מיום 20.06.2021, פורסם בנבו).

42. לעניין האיחור במתן ההחלטה בהשגה - מהנתונים עולה כי השגתה של העוררת טופלה בידי גורמים בכירים במשרדי המשיבה ונבחנה לעומק. הוועדה סבורה כי גם השגתה של העוררת נבחנה בצורה מקיפה, אין כל הצדקה כי בחינה זו תחרוג מהמועדים הקבועים בחוק ואין כל הצדקה לקבלת ההחלטה בהשגה בחלוף למעלה משמונה חודשים, באיחור של 132 יום מהמועד הקבוע בחוק. בהחלטת הממשלה 5105, העוסקת בתקופת הזכאות מרץ - אפריל 2020, ניתנו למשיבה 180 ימים לקבל החלטה בהשגה. בתקופת ההמשך שנקבעו מכוח החוק, קיצר המחוקק תקופה זו ל-120 ימים על מנת לאפשר לציבור העוסקים סעד מהיר וודאות בתקופת המשבר המתמשכת. כל חריגה ממועדים אלה, ולו הקצרה ביותר, אינה ראויה והביקורת המופנית כלפי המשיבה בהקשר זה מוצדקת היא.

43. בעניינה של העוררת, מדובר בחריגה משמעותית ביותר מסד הזמנים הקבוע בחוק, חריגה שאין להשלים עמה. עם זאת, מאחר שלא נקבעה בצד המועד הקבוע בחוק כל סנקציה, וזאת בשונה מחוקי מס אחרים, צודקת המשיבה כי אין באיחור במתן ההחלטה כדי לקבל את ההשגה במלואה. עם זאת, כפי שקבעו ועדות הערר בהקשר זה, יש באיחור זה כדי להשפיע על סבירות ההחלטה (ראו לעניין זה קביעות הוועדות בערר ק.סלאמה, ערר ב.ג. בטחון הצפון וערר כ.מ. סלאמה).

44. בעניינה של העוררת, אין באיחור החריג כדי להשפיע על סבירות ההחלטה. שקלנו בכובד ראש אם בשל האיחור החריג במתן ההחלטה בהשגה יש מקום להטיל על המשיבה הוצאות לטובת העוררת, אך במכלול השיקולים לא מצאנו כי המשיבה פעלה ברשלנות או באופן בלתי סביר. מצאנו כי דווקא בעניינה של העוררת, הליך ההשגה היה מקיף ונערכה בו בדיקה מעמיקה של נתונה. בנוסף, העוררת לא טענה כי נגרם לה נזק כלשהו בשל האיחור, מלבד הציון כי מדובר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בחריגה משמעותית מסד הזמנים הקבוע בחוק וההכבדה על עבודתו של ב"כ העוררת. הוועדה לא מקלה ראש בטיעונים אלה, אך כאמור אין בהם כדי להצדיק קבלת הערר מטעם זה בלבד.

סוף דבר

45. הערר נדחה. החלטת המשיבה לדחות את בקשת העוררת למענק בשל היעדר קשר סיבתי, היא החלטה סבירה שאינה מצדיקה התערבות הוועדה.

46. בנסיבות העניין ולאור האיחור החריג במתן ההחלטה בהשגה, בקשת המשיבה לחיוב העוררת בהוצאות הליך זה בצירוף שכ"ט עו"ד ומע"מ כחוק, נדחת.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 45 יום.
ניתנה היום, ד' כסלו תשפ"ב, 08/11/2021, בהעדר הצדדים.

1632-21

וסאם עזאם, רו"ח
חבר הוועדה

אורית בר לוי, עו"ד
יו"ר הוועדה