



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

ערר 1769-21

לפני כבוד חברי הוועדה:  
שירה שגיא, עו"ד - יו"ר  
אילן עזרא, רו"ח - חבר

העוררת: **אבן השדה בע"מ מס' 512976168**  
באמצעות עו"ד אורי שדה

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. בפנינו ערר על החלטת המשיבה מיום 01/08/2021 לפיה העוררת אינה זכאית למענק השתתפות בהוצאות קבועות עבור החודשים מאי יוני 2020, המחולק מכוח חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן: "החוק").
2. בהתאם להחלטה, העוררת אינה זכאית למענק על בסיס הנימוק הבא:  
"הנד 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".
3. על החלטה זו הגישה העוררת ערר זה.

**השתלשלות העניינים בתיק**

**טענות העוררת בכתב הערר**

4. בכתב הערר, עומדת העוררת על כך שאין לה כל מקרקעין המהווה מלאי עסקי, כאמור בחלק הראשון של נימוק ההחלטה בהשגה.
5. באשר לחלקו השני של הנימוק, לפיו בשנת המס 2019 או 2020 חל בחישוב הכנסתה של העוררת סעיף 8א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה"), טוענת העוררת כי מבדיקה של כל הפרויקטים שהחלה לבצע החל מיום 01/01/2019 ועד ליום 31/12/2020 נמצא שאורכם אינו עולה על שנה אחת. בתמיכה לכך צירפה העוררת טבלאות המפרטות את הפרויקטים האמורים.
6. יתרה מכך, לטענת העוררת עבודותיה אינן נכנסות בגדרי המונח "עבודות בנייה בבניין", וזאת בהתבסס על הגדרת המונח "בנייה" בסעיף 1 לפקודת הבטיחות בעבודה [נוסח חדש], התש"ל-1970. כן הבהירה שעבודתה מתבצעת רק לאחר השלמת הבנייה של הבניין הרלבנטי.



## מדינת ישראל

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

7. כן מציינת העוררת כי לא ניתנה כל התייחסות לטענות שנטענו בהשגה.
8. בהתאם לכך, מבקשת העוררת לקבל את המענק לו זכאית במלואו.

#### טענות המשיבה בכתב התשובה

9. בכתב תשובתה, פרשה המשיבה את הרקע הכללי והנורמטיבי למנגנון חלוקת המענקים שבנדון.
10. לטענת המשיבה, בניגוד לטענת העוררת כי כל עבודותיה נמשכות פחות משנה, מבדיקת המשיבה עולה כי קיים מספר לא מבוטל של לקוחות שהושמטו מרשימת העוררת, ושמבדיקה שנערכה בדו"ח המפורט של אותם הלקוחות עולה כי הוצאו להם חשבוניות לאורך תקופה העולה על שנה. בתמיכה בטענה זו צירפה המשיבה עותק מההשגה שהגישה העוררת (אליה צורפה "טבלת פרויקטים מדגמית", מצומצמת יותר מהטבלה שצורפה לכתב הערר), וכן העתקי דוחות מפורטים לגבי מספר לקוחות שלכאורה הושמטו מטבלת הפרויקטים המדגמית.
11. משכך, על העוררת הנטל להוכיח כי גם פרויקטים אלה אינם אורכים מעל לשנה.
12. המשיבה ממשיכה וטוענת כי ההחרגה חלה על מי שחל סעיף 8א לפקודה. המשיבה מדגישה כי החרגת חל על כל מי שסעיף 8א חל עליו, וזאת ללא תלות בשאלה האם הוא מדווח בפועל לפי סעיף 8א (שהוא סעיף חובה). כן טוענת המשיבה כי ההחרגה חלה גם מקום שרק על חלק מעבודות מבקש המענק חל סעיף 8א לפקודה, וכי ממילא ניסיון להפריד ולהבחין בין מקרים שונים בהם רק חלק מהעבודות הן עבודות ממושכות נעדר עיגון לשוני ואף אינו ישים בפן המעשי, באופן החותר תחת תכלית החקיקה לטיפול מהיר ויעיל במענקים.
13. ואולם, כתב התשובה אינו כולל כל פירוט אודות התשתית העובדתית שעמדה בפני המשיבה לפני קבלת ההחלטה בהשגה, פרט לבדיקת הדיווח המפורט של העוררת, וזאת על אף שהמשיבה התבקשה לפרט זאת.
14. בהחלטתנו מיום 25/10/2021, העוררת התבקשה להגיש את תגובתה לכתב התשובה, וכן התבקשה לצרף טבלה הכוללת את כל העבודות שביצעה בשנים 2019 ו-2020, לרבות עבודות שהחלו לפני שנת 2019 אך נמשכו גם בשנת 2019 וכן עבודות שהושלמו בשנת 2021 או שטרם הושלמו.

#### תגובת העוררת לכתב התשובה

15. לטענת העוררת, אין במועד החשבונית או קבלת התשלום כדי להעיד על משך קיומו של הפרויקט בפועל מפני שתשלומים לעיתים מתעכבים מסיבות שונות. לטענת העוררת יש להתמקד במשך ההתקשרות ולא במשך התקופה בה מתקבלות הכנסות.



## מדינת ישראל

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

16. כן הסבירה העוררת כי המשיבה שגתה בהתייחסה ללקוחות חוזרים, שמזמינים שירותים לעיתים תכופות לצורך פרויקטים שונים ונפרדים. תגובת העוררת כללה פירוט אודות חלק מלקוחותיה; יצוין כי הפירוט לא התייחס לכל הלקוחות שהוצגו בנספח לכתב התשובה (לדוגמא, ללקוחות מלונות פתאל ויוניון נכסים בע"מ), ויתרה מכך לא צורפו אסמכתאות בתמיכה לטענות העוררת.
17. כן הסבירה העוררת כי לעיתים ההתחשבות נמשכת זמן רב יותר מהעבודה וזאת מקום בו במסגרת ההסכם נקבע כי מזמין העבודה יחזיק בעכבון כספי שנגזר מתוך תשלומי התמורה לצורך הבטחת התחייבויות הקבלן לענייני בדק ואחריות. העכבון אינו תשלום ע"ח התמורה.
18. במקרים אחרים, תיתכן עבודה נקודתית המשויכת ללקוח שלא במסגרת פרויקט, כך שמבחינת החשבוניות ייתכן שהדבר יראה כעבודה מתמשכת אך למעשה מדובר בעבודה נפרדת. העוררת אף מנתה מספר דוגמאות למקרים כאלה, אך גם דוגמאות אלה לא נתמכו באסמכתאות.
19. בתגובה לכתב התשובה, התייחסה העוררת לטענות המשיבה וטענה כי ההחרגה אינה קטגורית ואין כל עיגון לשוני להיותה כזאת; כן טענה כי המשיבה אינה מוסמכת לקבוע פרשנות להחרגה כזו או אחרת, והמחוקק העניק למשיבה שיקול דעת באופן פוזיטיבי בפרמטרים מסוימים בלבד. כמו כן, טענה העוררת כי אין להיזקק לטענה כי בחינת מידת ההחרגה הנ"ל אינה מעשית שכן המשיבה אינה רשאית לשלול ממבקש מענק את המענק לו הוא זכאי אך מן הטעם שבירור הזכאות ידרוש ממנה בדיקה פרטנית ודקדקנית לגביו.

### תגובת המשיבה

20. על רקע המידע החדש שפורט בתגובת העוררת, התבקשה המשיבה למסור את תגובתה. המשיבה טוענת שהעורר נמנע מלהתייחס לאותם שישה לקוחות (שבעינייה משקפים פרויקטים ספציפיים) לגביהם קיים דיווח על פני מספר שנים בדו"ח המפורט.
21. לטענת המשיבה, עצם השמטת הלקוחות, ביחד עם הדו"חות המפורטים שמעלים התקשרות ארוכה משנה ובחלק מהמקרים הרבה מעל שנה, לכל הפחות יוצרים חשש מהותי לכך שאכן קיימים פרויקטים מעל לשנה שעל העוררת לסתור ולכלל הפחות ליתן הסברים לגביהם. ביתר פירוט, התייחסה המשיבה לרשימת לקוחות ספציפיים.
22. כן עמדה המשיבה על כך שטענת העוררת שהתשלום לעתים לא קשור למועד ביצוע הפרויקט מדגישה עד כמה דיווחי העוררת למע"מ אינם משקפים את השפעת נגיף הקורונה ויוצרים עיוות משמעותי בהפעלת הנוסחה וגם בכך יש להצדיק החרגה מזכאות. לעניין זה העירה המשיבה כי מאוד לא סביר שביחס לפרויקט שנמשך פחות משנה מתקיימת התחשבות שנמשכה על פני מספר שנים והדבר מצדיק הסברים ותימוכין.
23. על כן ביקשה המשיבה כי בטרם מתן החלטה, כי העוררת תיתן התייחסות לאותם פרויקטים/לקוחות, בצירוף הסכמים ואסמכתאות וכן כי יתקיים דיון בערר בטרם מתן החלטה.



## מדינת ישראל

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

#### תגובות נוספות של הצדדים

24. מתגובת העוררת עולה כי ביחס ללקוחות שציינה המשיבה, אלה אכן לקוחות קבועים של העוררת (למעט הלקוח "סוויצ' אפ" שהוזכר ברשימת הלקוחות שציינה המשיבה ולא נכלל בתגובת העוררת), והעוררת אף פירטה על הפרויקטים השונים שבוצעו עבור כל לקוח. לאורך התגובה שולבו צילומים של מקטעי צווי תחילת עבודה, סעיפים מהסכמים וכו'. מעבר לכך, לא צורפו המסמכים המלאים שיש בהם כדי לתמוך בטענות העוררת.
25. בתגובה לכך, טענה המשיבה כי כבר משלב ההשגה הציגה בפני העוררת את הלקוחות שמהדו"ח המפורט עלה כי הופקו להם חשבוניות בגין תקופה ממושכת. המשיבה אף הבהירה כי גם לדידה אין די בכך שהופקו חשבוניות על פני תקופה של מעל לשנה כדי להגיע למסקנה חד משמעית בדבר קיומן של עבודות מתמשכות, אך הדבר מהווה ראשית ראיה ובדיוק לשם כך התבקשה העוררת להמציא אסמכתאות שיפריכו זאת. העוררת נמנעה מהגשת אסמכתאות.
26. ביתר פירוט, עמדה המשיבה על כך שהעוררת נמנעה מלצרף את כל ההסכמים לגבי כל הפרויקטים, וכי אין להסתפק בצירוף דוגמה או שתיים לגבי כל לקוח. זאת, מפני שרק בדיקת מלוא ההסכמים יכולה לתת מענה האם אכן מדובר בעוררת שביצעה עבודות מעל לשנה.
27. בשלב זה, ועל רקע חוסר הבהירות בדבר התשתית העובדתית, הצענו לצדדים להחזיר את התיק לשלב ההשגה. המשיבה הסכימה. העוררת התנגדה וזאת מכיוון שלדידה טענותיה בוססו במידה מספקת שכן הגישה פירוט מלא של כל הפרויקטים שביצעה, במיוחד לעומת טענות המשיבה. העוררת אף העירה כי אין עדיפות להסכם על פני הצגת חשבונית. כן ציינה כי לא תמיד יש הסכמים עם לקוחות קבועים ובמקרים מסוימים יש הסכמה והפרויקט הוא בהתאם לחשבונות מאושרים.
28. בהמשך לכך המשיבה התבקשה להגיש הודעה משלימה ובה פירוט התשתית העובדתית עליה התבססה ההחלטה בהשגה והאם במסגרת בחינת ההשגה התבקשו מהעוררת מסמכים ואם כן מה התבקש ומה הוגש, בצירוף אסמכתאות. תגובת המשיבה מיום 12/01/2022 חזרה על טענות המשיבה בתגובתה הקודמת, ולא כללה כל פירוט אודות התשתית העובדתית עליה התבססה ההחלטה בהשגה.
29. ביום 18/01/2022 הגישה העוררת את תגובתה ובה הבהירה כי בשלב ההשגה "המשיבה לא דרשה מהעוררת ... את פרטי הלקוחות שלפי הדו"ח המפורט עלה כי הוצאו להם חשבוניות בגין תקופה ממושכת, ודאי שלא בדרישה ברורה וישירה." כן נטען כי המשיבה לא הפנתה ללקוחות ספציפיים. כן טענה העוררת כי סיפקה את הפירוט הנדרש כבר בשלב ההשגה, והיא לא נמנעה מהגשת כל מסמך שהוא.
30. ביום 17/02/2022 ניתנה החלטת הוועדה לפיה התיק ייקבע לדיון באמצעים טכנולוגיים. לקראת הדיון, התבקשה העוררת להגיש את ההשלמות הבאות כדי לבסס את טענותיה: ביחס ללקוחות שבמחלוקת (כפי שפירטה המשיבה בתגובתה האחרונה), התבקשה העוררת להגיש



## מדינת ישראל

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

ביחס לכל פרויקט שנטען שהוא פרויקט עצמאי מסמך שיש בו כדי להעיד על כך בהתאם לסדר העדיפויות שנקבע בהחלטה (הודעת זכיה במכרז או מסמכים הנלווים להליך המכרזי שיש בהם כדי להראות את מקום ביצוע הפרויקט ומשכו, הסכם התקשרות שיש בו כדי להראות את מקום ביצוע הפרויקט; כל תיעוד או אסמכתא להזמנת עבודה בהם מפורט מקום ביצוע הפרויקט).

31. נוסף על כך בכל פרויקט בו בוצעה עבודה מאוחרת לפרויקט אשר לטענת העוררת מנותקת מהפרויקט, העוררת התבקשה לצרף הסכם התקשרות וכן תיעוד להזמנת העבודה הנפרדת התומכים בטענתה; כן התבקשה להגיש כרטיסי פרויקטים ככל שקיימים במערכת החשבונאית.

32. העוררת הגישה את המסמכים הנוספים ביום 08/03/2022 וביום 13/03/2022 הם הועברו להתייחסות המשיבה לפני הדיון (עד ליום 21/03/2022, כאשר הדיון נקבע ליום 24/03/2022). ביום 21/03/2022 הודיעה המשיבה כי אין באפשרותה להידרש לכמות המסמכים הרבה במשך הזמן הקצר שנקצב לכך.

### הדיון הראשון

33. ביום 24/03/2022 התקיים דיון בתיק. במעמד הדיון נדרשה ב"כ המשיבה, בפעם השלישית במספר, לפרט אודות הליך הבירור שהתקיים בשלב ההשגה. לטענתה, על רקע הדיווחים המפורטים מהם עלה כי לעוררת לקוחות עימם יש התחשבות של שנים, נעשו פניות לעוררת והתבקשו ההסכמים בפרט לגבי הלקוחות "המתמשכים". העוררת העבירה היקף נרחב של הסכמים הם לא כללו את ההסכמים לגבי אותם לקוחות ספציפיים. הבקשות התבקשו במשך תקופה מאוד ארוכה וגם לאחר הגשת הערר חזרו על הצורך בהשלמת מסמכים (עמ' 1 לפרוטוקול, שורות 29 ואילך). כן השלימה ב"כ המשיבה וציינה כי גם מהחומרים שהגישה העוררת לוועדה עולות שאלות ותמיהות.

34. כן הופנתה ב"כ המשיבה לבקשות הוועדה להצגת אסמכתאות לבירור שנערך בשלב ההשגה. לדברי ב"כ המשיבה נשלחו פניות לעוררת גם בשלב ההשגה והיא תוכל להגיש אסמכתאות לוועדה (עמ' 3 לפרוטוקול, שורות 11 ואילך).

35. באשר לחומרים שהגישה העוררת ביום 08/03/2022, העלתה המשיבה את תהיותיה בדבר העדרם של הסכמים להתקשרויות בסך של 15 מיליון ₪, מקום בו הוצגו הסכמים עם אותו הלקוח ביחס לעבודות בשווי נמוך יותר (עמ' 4 לפרוטוקול, שורות 8 ואילך).

36. בתגובה לכך, הסביר ב"כ העוררת כי במקרים מסוימים ישנו הסכם מסגרת המסדיר את התנאים הכלליים של העבודה בין הצדדים, ולאחר מכן מופקות הזמנות עבודה ספציפיות לאתר ספציפי, במועד ספציפי (עמ' 6 לפרוטוקול, שורות 30 ואילך).

37. כן הלין ב"כ העוררת על דרישות המשיבה להצגת מסמכים ועל כך שהוגשו מסמכים רבים ומפורטים והמשיבה מחמירה את דרישותיה לאורך הדרך (עמ' 7 לפרוטוקול, שורה 7 ואילך).



## מדינת ישראל

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

- ביחס לאחד הלקוחות אף הובהר כי מדובר בחברה ציבורית כך שכלל אינה יכולה לבצע עבודות ללא מכרז (עמ' 7 לפרוטוקול, שורות 34 ואילך).
38. במהלך הדיון עומתה העוררת עם פערים וחוסר בהירויות בחומרים שהוגשו, כגון חוסר התאמה בין המסמכים שהוגשו ביחס לפרויקט מסוים (עמ' 9 לפרוטוקול, שורות 20-15).
39. כן התבקש ב"כ העוררת להבהיר את עמדתו בדבר המסמכים הנחוצים להוכחת משך ההתקשרות, שכן בתחילת הדרך טען כי אין לבחון את משך ההתקשרות לפי החשבונות אלא לפי מסמכי ההתקשרות, ובשלב מאוחר טען כי למעשה אין תמיד מסמכי התקשרות. ב"כ העורר חידד כי הכוונה היא שיש לבחון את משך ההתקשרות באופן מהותי ולא פורמלי (עמ' 16 לפרוטוקול, שורות 16 ואילך).
40. באשר להליך הבירור בשלב ההשגה, חידד ב"כ העוררת כי נערכה פניה אחת ובה לא ניתנה הכוונה פרטנית מה נדרש להציג (עמ' 8 לפרוטוקול, שורה 35).
41. בתוך כך, ועל רקע המידע שהוצג ממנו עולה כי לעוררת היו פרויקטים פעילים גם עם פרוץ המשבר ולאורך חודשי המשבר הראשונים (ובהם גם תקופת הזכאות), התבקשה העוררת להסביר כיצד נפגעה ממשבר הקורונה (עמ' 9 לפרוטוקול, שורה 33 ואילך).
42. ב"כ העוררת הסביר כי היו פרויקטים שצומצמו ועדיין בוצעו, היו פרויקטים שהוקפאו והיו פרויקטים שלא יצאו לפועל (עמ' 12 לפרוטוקול, שורה 18-15).

### השתלשלות העניינים לאחר הדיון הראשון

43. בהחלטת הוועדה מיום 03/04/2022, התבקשו הצדדים להגיש הודעות משלימות; המשיבה התבקשה להגיש הודעה משלימה ובה התייחסות לחומרים שהגישה העוררת ומדוע אין בהם כדי להפיג את החשש כי הכנסותיה מתקבלות מעבודות מתמשכות, וכן לפרט אודות הליך בירור ההשגה (וזאת בפעם הרביעית).
44. העוררת התבקשה לפרט כיצד נפגעה ממשבר הקורונה בתקופת הזכאות (מאי יוני 2020), וכן לפרט אודות העבודות אותן היתה צפויה לבצע באותם החודשים, בצירוף אסמכתאות מתאימות, דיווחיה החודשיים למע"מ החל משנת 2017 וכן הדו"ח הכספי לשנת 2020. זאת, על רקע הקשיים בבירור הסוגיה שבמחלוקת ועל רקע פסיקת הוועדה בעניין המשמעות שיש ליחס לקיומן של עבודות מתמשכות (ראו להלן).
45. ביום 13/04/2022 המשיבה הגישה את הודעתה המשלימה. בהודעה עמדה על כך שבמסמכים קיימים חוסרים רבים, שפורטו בנספח שצורף להודעה. יוער כי החוסרים אליהם הפנתה המשיבה התייחסו בעיקר להעדרם של הסכמים, וזאת על אף החלטת הוועדה בה ניתנה לעוררת האפשרות להגיש גם מסמכים אחרים לביסוס טענותיה.
46. באשר להליך הבירור בשלב ההשגה, ציינה המשיבה כי מבירור עם המפקחת שטיפלה בתיק עולה כי היא שוחחה טלפונית עם ב"כ העוררת בזמן הטיפול בהשגה ומסרה לו כי המסמכים שהומצאו אינם מתייחסים לאותם לקוחות "מתמשכים" לפי הדו"ח המפורט. ואולם, לא



## מדינת ישראל

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

- נערכה תרשומת של השיחה ואין בידה להציגה. כן ציינה המשיבה כי לאור הערות הוועדה במקרים קודמים מהעת האחרונה, כיום היא מקפידה על עריכת תרשומת.
47. ביום 02/06/2022 הגישה העוררת את תגובתה המשלימה (וזאת לאחר שניתנה ארכה על רקע נסיבות אישיות של ב"כ העוררת).
48. לגופו של עניין, טענה העוררת כי נפגעה ממשבר הקורונה. טענה זו נתמכה בנתוני מחזורי עסקאותיה השנתיים של העוררת בשנים 2016 ואילך. לעניין ירידת המחזורים בשנת 2019 לעומת 2018 טענה העוררת כי מדובר בירידה קטנה במחזור לאחר עלייה משמעותית בשנתיים שקדמו לה, ושכוללת גם חוב אבוד בסך של כ-3 מלש"ח.
49. באשר לפגיעה בתקופת הזכאות, עמדה העוררת על כך שמחזור עסקאותיה הדו חודשי בתקופה זו הוא הנמוך ביותר החל משנת 2016. כן הוסבר כי בשנים אחרות בהן דווח מחזור עסקאות כה נמוך, ניתן היה לראות שמדובר ב"תיקון" למחזור גבוה יותר שדווח בחודשים הקודמים או העוקבים. לעומת זאת, בתקופת הזכאות, מדובר בירידת מחזורים מתונה ביחס למוצא, וגם לא ניתן לראות "תיקון" במהלך שנת 2020. מחזור העסקאות נמוך מאוד בהשוואה למחזורים הדו חודשיים לאורך השנה שלפני והשנה שאחרי. המסקנה המתבקשת, לדעת העוררת, היא כי מדובר בירידה חריגה מאוד שאינה תוצר של מהלך עסקים רגיל.
50. באשר לעבודות שלא בוצעו בתקופת הזכאות בשל המשבר, טענה העוררת שיהיה לה קשה מאוד להיתמך בראיות בכתב באשר לעבודות שלא ביצעה בתקופת הרלבנטיות, אם בכלל, מפני שמדובר ב"הוכחת מקרה שלא קרה". ברוב הפרויקטים טרם נחתמו מסמכים כלשהם, מכיוון שנעצרו עוד טרם התחילו.
51. לטענת העוררת מספר רשתות אופנה להן העניקה שירותים עצרו את הקמת החנויות בשנת 2020. ביחס לאחד הלקוחות תואר כי שנת 2020 יועדה להקמת מספר פרויקטים שונים. ביחס ללקוח אחר נטען כי העוררת ביצעה עשרות פרויקטים עבור הלקוח לאורך השנים אך בשנת 2020 לא בוצעו פרויקטים בכלל. כן נטען כי חלק מהעבודות נדחו לשנת 2021 ו-2022.
52. כן טענה העוררת כי בתחילת שנת 2020 הורגשה האטה כללית בביקושים לעבודות, אך אין בידה של העוררת להציג האטה וירידה זו מעבר לנתונים הכספיים והדו"חות שצירפה.
53. העוררת אף פירטה רשימת עבודות ופרויקטים שיועדו לביצוע במהלך התקופה הרלבנטית ממש ובסמוך אליה, שלא יצאו אל הפועל. הרשימה כללה בעיקר לקוחות מזדמנים אבל גם לקוחה חוזרת. בתמיכה צורפו הסכמים שנחתמו בשנת 2021 של חלק מהעבודות שנדחו לשנה זו.
54. בהמשך לכך התבקשה העוררת להגיש אסמכתאות התומכות ברשימת הפרויקטים שפירטה בתגובתה האחרונה.
55. ביום 23/06/2022 הגישה העוררת את תגובתה, ובה הסבירה כי מכיוון שמדובר בעבודות שלא התחילו, גם אילו היו מסמכים כלשהם שנערכו לקראת הפרויקט, העוררת לא שמרה אותם ועל כן אין בידה להציגם.
56. ביום 11/07/2022 הוחלט על קיום דיון נוסף בתיק. לקראת הדיון, התבקשה המשיבה להגיש את תגובתה להודעות העוררת בנושא הקשר הסיבתי.





## מדינת ישראל

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

57. בתגובתה מיום 21/07/2022 עמדה המשיבה על כך שלא הוגשו כל אסמכתאות לתמיכה בטענות העוררת בדבר הסיבה לירידת המחזורים. באשר לטענת העוררת כי לא נשמרו בידיה מסמכים המעידים על הפרויקטים שבוטלו, טענת המשיבה כי אין לקבל טענה זו, וכי לא סביר שלא ניתן לאתר אף תכתובת מייל שנשלחה או הצעת מחיר שהוכנה. כן עמדה המשיבה על כך שחלק מהפרויקטים שפורטו היו עם חברות שהגשת הצעה אליהם היא באמצעות מכרזים ואף זה הליך שלא ניתן לקבל כי לא נותר לו כל תיעוד.
58. כן הסבה המשיבה את תשומת הלב לכך שאחד מההסכמים שצורפו נחתם בתקופת הסגר השלישי, באופן שמעורר תהיה האם אכן היה בסגרים כדי למנוע את התקדמות העבודות.
59. לעניין זה מפנה המשיבה לפסיקת בית המשפט העליון לפיה אי הגשת ראייה רלבנטית ע"י בעל דין, המצויה בהישגה ידו, תיזקף לחובתו.
60. כן הפנתה המשיבה את תשומת הלב כי ניתן לראות ירידת מחזורים בהכנסות העוררת שהחלה עוד לפני משבר הקורונה, בסוף שנת 2019 ובאופן ברור בחודשים ינואר ופברואר 2020 (הנמוכים מהמחזורים המקבילים בשנתיים שקדמו), וכן בחודשים נובמבר ודצמבר 2019 (הנמוכים מהמחזורים המקבילים בשנתיים שקדמו).

### הדיון השני

61. ביום 26/07/2022 התקיים דיון שני בתיק. בפתח הדיון הסבה המשיבה את תשומת הלב לחוסר התאמה בין ההסכמים שהוגשו לבין תקופת העבודה לבין החשבונות שדווחו למע"מ (עמ' 1 לפרוטוקול, שורות 25-31). לעניין זה הסביר ב"כ העוררת כי במקרים מסוימים לא נחתמים חוזים ובמקרים אחרים נחתמים בדיעבד רק לאחר תחילת העבודות או לצורך קבלת תשלום (עמ' 1 לפרוטוקול, שורה 33 ואילך).
62. לעניין טענות המשיבה בדבר הגשה חלקית של החומרים שהתבקשו (עמודים חלקיים וכו') הסביר ב"כ העוררת כי צורפו העמודים הרלבנטיים וזאת מטעמי נוחות ונוכח היקף החומר המבוקש. על כל פנים, הביע ב"כ העוררת נכונות להגיש את ההסכמים במלואם (עמ' 2 לפרוטוקול שורות 12 עד 18).

### דיון והכרעה

63. לאחר בחינת טענות הצדדים, הגענו למסקנה כי דין הערר להידחות. להלן נפרט טעמינו.

### התשתית המשפטית

תנאי הזכאות למענק לפי פרק ו' לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020





## מדינת ישראל

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

64. פרק ו' לחוק מסדיר את חלוקת מענקי ההשתתפות בהוצאות קבועות, ובתוך כך קובע את התנאים לזכאות למענק.
65. תנאי אחד הרלבנטי לענייננו הוא היכללות בהגדרת "עוסק" הקבועה בסעיף 7 לחוק. בהתאם להגדרה, "עוסק" הוא "חייב במס" כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, למעט עוסקים מסוגים שונים המפורטים בגוף ההגדרה, וביניהם "מי שעיסוקו במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידו או שבשנת המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתו סעיף 8א לפקודה, בשל עבודה מתמשכת שמשך ביצועה מעל שנה" (להלן: "ההחרגה").
66. סעיף 8א לפקודת מס הכנסה עוסק בעבודות ממושכות שהן עבודות שמשך ביצוען עולה על שנה וקובע הוראות בדבר אופן הדיווח למס הכנסה על הכנסות מעבודות אלה.
67. בערר 1070-21 הגר רם תשתיות בע"מ נ' רשות המסים (22/06/2021) (פורסם באתר הוועדה, כמו יתר ההחלטות שיוזכרו להלן) (להלן: "ערר 1070-21"), דנה הוועדה בתכלית ההחרגה, בהיקף תחולתה ובמשמעותה המעשית. בתוך כך, הגיעה הוועדה למסקנה כי תכלית ההחרגה היא התמודדות עם חוסר ודאות בדבר גובה הכנסותיו של עוסק בחודש מסוים ובכלל, באופן שלא מאפשר להסיק האם ירידת מחזורים נגרמה בשל משבר הקורונה (וראו פסקה 44 להחלטה). כן מצאה הוועדה כי ההחרגה חלה מקום בו בוצעו עבודות מתמשכות, גם אם בפועל לא דווחו בהתאם לסעיף 8א לפקודה (פסקאות 48 ואילך). מכך נובע כי יישום ההחרגה מצריך הפעלת שיקול דעת שכן תחולת סעיף 8א אינה נתון אובייקטיבי (פסקה 65 להחלטה).
68. באותה ההחלטה שללה הוועדה את טענת המשיבה כי ההחרגה מצדיקה את שלילת המענק מקום בו רק חלק מהעבודות הן עבודות מתמשכות, ותחת זאת קבעה כי מקום בו נמצא כי בוצעו עבודות שמשכן עולה על שנה, יהיה בכך כדי להעביר את הנטל בדבר קיומו של קשר סיבתי בין ירידת המחזורים לבין המשבר לכתפי מבקש המענק (פסקאות 70 ואילך).
69. לעניין זה נשלים ונעיר כי הוועדה נדרשה במקרים שונים גם לשאלה אילו עבודות צריכות להיכלל כעבודות מתמשכות (וראו למשל ערר 1071-21 ק. סלאמה בע"מ נ' רשות המסים (22/06/2021), ערר 1268-21 נ.ע. הנדסה יזמות (2001) בע"מ נ' רשות המסים (22/08/2021) (להלן: "ערר 1268-21")), ואולם משלא נטענו טענות במישור זה בהליך שבפנינו לא נרחיב בנקודה זו.
70. קביעת הוועדה בערר 1070-21 בדבר משמעות קיומן של עבודות מתמשכות מובילה לתנאי הזכאות השני הרלבנטי לענייננו והוא התנאי בדבר קיומו של קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות בין התקופה עברה מבוקש המענק לבין התקופה המקבילה לה בשנת 2019 לבין משבר הקורונה. תנאי זה מעוגן בסעיף 8(3) לחוק.
71. בעמ"נ 27710-06-21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, לוי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המסים בישראל (ניתן ביום 03/01/2022, פורסם בנבו) נקבע כי הנחת המוצא היא כי דרישת הקשר הסיבתי מתקיימת, ונדרשים ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי (פסקאות 52-53 לפסק הדין).
72. מקום בו התערערה ההנחה בדבר קשר סיבתי, נטל ההוכחה עובר למבקש המענק ועליו להוכיח כי ירידת המחזורים נגרמה ממשבר הקורונה (וראו למשל ערר 1268-21, פסקה 28 להחלטה).



## מדינת ישראל

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

והנטל שיוטל על מבקש המענק ייגזר מעוצמת האינדיקציות שיש בהן לערער את הקשר הסיבתי (וראו ערר 1640-21 מי קומפני ישראל בע"מ נ' רשות המסים (06/02/2022), פסקאות 25 ו-34).

73. שאלת הקשר הסיבתי יכולה להתעורר, בין היתר לעניין היקף ירידת המחזורים אותו ניתן לייחס למשבר הקורונה, לדוגמא במצב בו עולה הרושם כי מחזור העסקאות בתקופת הבסיס אינו משקף את פעילותו הרגילה של מבקש המענק, או קיומו של אירוע ממנו ניתן להסיק כי מחזורי ההכנסות בתקופת הבסיס לא היו צפויים לחזור על עצמם בתקופת הזכאות. זאת, למשל במקרה בו חלה ירידת מחזורים שקדמה למשבר (וראו ערר 2095-21 י.ע.פ – יצחק עפר ופיתוח בע"מ נ' רשות המסים (14/06/2022)), או שנפסקה עבודה עם לקוח משמעותי (ערר 1249-22 מ. אדן לשיווק ומסחר בע"מ נ' רשות המסים (19/06/2022)). לפירוט נוסף ראו ערר 1740-21 דורון אוסט נ' רשות המסים (21/12/2021), פסקאות 17-18.

### מהכלל אל הפרט

#### האם העוררת מוחרגת מגדרי הזכאים למענק מפני שמבצעת עבודות מתמשכות

74. כזכור, בבסיס מסקנת המשיבה כי העוררת מבצעת עבודות מתמשכות עמד הממצא לפיו לעוררת יחסי עבודה מתמשכים עם לקוחות שונים המתבטאים בהפקת חשבוניות לאורך תקופות העולות על שנה. המשיבה לא חלקה על כך שבממצא זה לבדו אין כדי להוכיח את קיומן של עבודות מתמשכות, אולם טענה כי במצב דברים זה נדרש בירור נוסף שבבסיסו קבלת תשובות והסברים מהעוררת, בצירוף מסמכים התומכים בטענות.

75. לעניין הבירור הנוסף טענה המשיבה כי העוררת לא הציגה את המסמכים הנחוצים, לא בשלב ההשגה ולא בהליך שבפנינו. ואולם, טיבו ותוכנו של הליך הבירור שהתקיים בשלב ההשגה נותר לוטה בערפל: לא היה בידי המשיבה כל תיעוד או אסמכתא בדבר הליך הבירור שנערך בשלב ההשגה. יתרה מכך, תיאור המפקחת אודות הבירור שהתקיים נכלל כחלק מאחד מכתבי הטענות, ואף לא צורף כתצהיר. מנגד, גם גרסת העוררת בעניין זה לא היתה עקבית לאורך ההליך, כאשר תחילה נטען כי לא נערך כל בירור בשלב ההשגה, ולאחר מכן נטען כי התקבלו הנחיות להגשת מסמכים, שלא היו בהירות דין.

76. גם נוסח ההחלטה בהשגה אינו מוסיף ומבהיר אודות השיקולים שעמדו בבסיס החלטת המשיבה, שכן הוא חוזר על תוכן ההחלטה בבקשה למענק, ללא כל התייחסות לטענות העוררת בשלב ההשגה.

77. על רקע פגמים אלה, ובהינתן כי גם בסיום שלב ההשגה נותרה מחלוקת עובדתית בין הצדדים, הוצע לצדדים להשיב את הערר לשלב ההשגה. המשיבה היתה נכונה לכך, והעוררת התנגדה ועמדה על כך שהערר ימשיך ויתברר בפני הוועדה. במילים אחרות, ה"סעד" המיידית להתמודדות עם הפגמים שנפלו בהחלטת המשיבה היה להשיב את הערר לשלב ההשגה.



## מדינת ישראל

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

- משהעוררת התנגדה לכך, ומצאנו לנכון לכבד את התנגדותה (בין היתר על רקע התמשכות התהליך עד לאותה הנקודה – לרבות בשלב ההשגה), אנו נדרשים לשאלה שנותרה במחלוקת. ואולם, פגמים אלה יישקלו בשלב פסיקת ההוצאות.
78. בעניין זה, התבקשה העוררת להגיש מסמכים משלימים. בשים לב לשלב ההליך, המסמכים שהעוררת התבקשה להגיש התמקדו בלקוחות בהם נקבה המשיבה, ואף ניתנה לה גמישות מסוימת מבחינת סוג המסמכים שנדרשה להגיש (וזאת למשל מעמדת המשיבה כי כל טענה בדבר קיומן של עבודות נפרדות יש לתמוך בהסכם חתום דווקא).
79. לעניין זה אף נעיר כי על פני הדברים, איננו שותפים לעמדת המשיבה כי הדרך היחידה להוכחת עבודות שאינן מתמשכות היא באמצעות הצגת הסכמים דווקא; מקובל עלינו תיאורה של העוררת כי ביחסי עבודה מתמשכים, לעתים לא נדרשים להסכם דווקא. בנסיבות מעין אלה, ניתן להיעזר במסמכים חלופיים כגון צו התחלת עבודות, הזמנות וכיו"ב, או שילוב שלהם.
80. אין באמור כדי להעיד על כך שיש בידינו לקבל את עמדת העוררת בעניין זה. העוררת לא הציגה דרך יעילה וישימה לבחון את משך ההתקשרות, שלא על סמך ההסכמים בלבד; ראשית טענה כי יש לבחון את משך ההתקשרות ולאחר מכן התברר כי לא תמיד ישנם מסמכים המעידים על משך ההתקשרות.
81. בנסיבות אלה, לא ניתן להבין מעמדת העוררת מהי הדרך לבחון את משך התקשרויותיה, וזאת בין היתר בשים לב לצורך במנגנון יעיל ופשוט. מקום בו לא הוצג הסכם או הזמנת עבודה, לכאורה ניתן היה להיעזר בכרטסות כתיעוד שאמור לשקף את העבודות הנפרדות שבוצעו. לעניין זה הסבירה העוררת כי נוסף על מקרים של התמשכות ההתחשבות, לעיתים לפני או אחרי השלמת פרויקט גדול, היא נדרשת לעבודה נקודתית ונפרדת אצל אותו הלקוח. ביחס למקרים אלה התבקשה העוררת באופן מפורש לתמוך כל טיעון כזה בתיעוד של הזמנות העבודה הנפרדות להן היא טוענת.
82. גם לגופו של עניין, אין במסמכים שהגישה העוררת כדי לתמוך בטיעונה העקרוני, שכן מהמסמכים שהוגשו לא ניתן לקבל תמונה מלאה.
83. כך למשל, הכרטסת שהתייחסה לפרויקט "מזרחי כפר סבא" (עמ' 88 לתגובת העוררת מיום 08/03/2022) כללה חשבוניות שהופקו החל מחודש אפריל 2018 ועד לחודש מרץ 2020. לכאורה, זהו אחד המקרים בהם הכרטסת מבטאת מספר עבודות נפרדות. ואולם, על אף החלטת הוועדה, העוררת הסתפקה בצירוף שני עמודים מההסכם שנחתם ביחס לאחד הפרויקטים שכנראה נכללו החשבוניות עבורם פורטו בכרטסת, ולא צירפה כל תיעוד של הזמנות עבודה נוספת. מעבר לכך, ההסכם לא צורף במלואו כך שלא הובהר מה הן העבודות שהוסדרו במסגרת ההסכם ובהתאם לא ניתן לשלול באופן מלא כי העבודות הנוספות בוצעו ביחס לאותו הפרויקט. מצב דומה ניתן למצוא בכרטסת המתייחסת לפרויקט "מט"ל 1", "רומס מודיעין" ו"פקטורי מתחם כרמלה".
84. שנית, במסגרת המסמכים שצירפה העוררת ישנו פירוט של פרויקט שביצעה בקניון הזהב. לעניין זה צירפה העוררת שלוש כרטסות נפרדות, שלא הובהר בהתאם למה נערכו שלוש



## מדינת ישראל

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

- הכרססות הנפרדות. מצירופן של הכרססות עולה כי סך ההתחשבנות עבור הפרויקט החלה בחודש ינואר 2020, והסתיימה בחודש דצמבר 2021.
85. בצד כרססות אלה צירפה העוררת הסכם אחד המתייחס לעבודות בקניון הזהב, שנחתם במרץ 2020, ובו הובהר כי "הסכם זה מבטל הסכם קודם אשר נחתם ע"י אבן השדה בגין פרויקט קניון הזהב 4 חנויות ראשונות וזה ההסכם היחיד אשר תקף בקשר לפרויקט קניון הזהב". יצוין כי גם מהתצהיר שצורף בתמיכה לטענות העוררת, הפרויקט בקניון הזהב הוזכר כפרויקט אחד שבוצע בין החודשים מרץ לספטמבר 2020.
86. להשלמת התמונה נציין כי לא מצאנו ממש בטענת העוררת כי אין לראות את עבודותיה עבודות בניה שכן אינן נכנסות להגדרת "עבודות בנייה" לפי פקודת הבטיחות בעבודה. העוררת לא הבהירה מדוע יש מקום להיעזר בהגדרה זו, מקום בו החוק עצמו מגדיר "עבודה ממושכת שמשך ביצועה עולה על שנה".
87. לעניין זה נשלים ונציין כי בערר 1070-21 נקבע כי ההחלטה מהגדרת עוסק תחול גם במצב בו רק חלק מהעבודות הן עבודות מתמשכות, אך משמעות הדבר תהא העברת הנטל בדבר קיומו של קשר סיבתי בין ירידת המחזורים לבין הקורונה לכתפי מבקש המענק.
88. בנסיבות אלה, הגענו למסקנה כי על אף ההליך החלקי שערכה המשיבה, העוררת לא שללה את קיומן של עבודות מתמשכות. בהתאם להחלטה בערר 1070-21, אנו פונים לבחינת קיומו של קשר סיבתי בין ירידת המחזורים לבין משבר הקורונה שכן גם בהתקיימן של עבודות מתמשכות, באפשרות העוררת להראות את קיומו של קשר סיבתי.

### קשר סיבתי בין ירידת המחזורים לבין משבר הקורונה

89. בפתח חלק זה נעיר כי העוררת לא הפנתה ביוזמתה להחלטה בערר 1070-21, ותחת זאת ניתנה לה ההזדמנות לטעון ולפרט לעניין פגיעתה ממשבר הקורונה. במילים אחרות, קיומו של עבודות מתמשכות מהווה ממצא עובדתי המערער את ההנחה בדבר קיומו של קשר סיבתי.
90. כן נציין, כי בתגובת המשיבה מיום 21/07/2022 הפנתה המשיבה לנתונים נוספים שיש בהם כדי לעורר שאלות בדבר קיומו של קשר סיבתי, ובכלל זאת ירידה בהכנסות העוררת החל מאמצע שנת 2019, ובמיוחד בחודשים נובמבר 2019 עד פברואר 2020.
91. תגובת העוררת מיום 02/06/2022 התמקדה בתיאור ירידת המחזורים וחריגותיה. כן פירטה העוררת על עבודות שהיו צפויות להתבצע בחודשי תקופת הזכאות אך בוטלו, אך לא הציגה כל תיעוד לצפי לביצוע עבודות אלה.
92. אין בידנינו לקבל את הסבר העוררת כי לא נשמרו מסמכים כלל ביחס לכל ההתקשרויות הצפויות. זאת, בייחוד בשים לב לכך ש רבים מהלקוחות אותם ציינה העוררת כלקוחות צפויים בתקופה זו היו לקוחות מזדמנים, ועל כן קשה לקבל את הטענה כי לא נותר כל תיעוד לשיח עימם.



## מדינת ישראל

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

93. בנסיבות אלה, העוררת לא הציגה כל הסבר או תיעוד לכך שירידת המחזורים נגרמה ממשבר הקורונה דווקא. משכך, איננו נדרשים לשאלה בדבר עצמת האינדיקציות שהעבירו אליה את הנטל להוכחת הקשר הסיבתי. בהתאם לכך, בקשת העוררת אינה עומדת בדרישת סעיף 8(3) לחוק ובהתאם לכך אינה זכאית למענק.
94. להשלמת התמונה נעיר כי במרוצת ההליך טענה העוררת כי כלל אינה נדרשת להוכחת הקשר הסיבתי מפני שהמשיבה לא טענה לעניין זה. נוכח מסקנתנו כי לעוררת היו עבודות מתמשכות, איננו נדרשים לטענה זו של העוררת שכן עצם בחינת הקשר הסיבתי (שהיתה יכולה להוביל למסקנה כי העוררת זכאית למענק) נעשתה בהתאם להחלטה בערר 1070-21. ואולם בשולי דברינו נעיר כי בהתאם לפסיקה הקיימת, במקרים מסוימים תתאפשר העלאת טענות מצד בית הדין, למשל במקרה של טענה משפטית (וראו למשל ע"א 11771/04 **לשכת עורכי הדין בישראל נ' הארגון הבינלאומי של עורכי דין ומשפטנים יהודים** (22/01/2007), פורסם בנבו), וייתכן כי במסגרת פעילות של בית דין מינהלי יש לפרש סמכות זו בהרחבה. ואולם בנסיבות המקרה שבפנינו, איננו נדרשים להכריע בסוגיה זו כעת.

### התנהלות המשיבה

95. לסיום החלטתנו, נבקש להתעכב על התנהלות המשיבה בתיק. המשיבה התבססה על ממצא ראשוני בדמות קיומן של התחשבוניות מתמשכות כאינדיקציה לקיומן של עבודות מתמשכות. בהליך שבפנינו לא הובהר האם נערכה בדיקה לממצא ראשוני זה כבר בשלב ההחלטה בבקשה למענק, או רק בשלב ההשגה.
96. לאורך ההליך שבפנינו לא הובהר מה הליך הבדיקה שהתקיים. מההחלטה בהשגה אף לא ניתן להסיק מה הליך הבדיקה, מקום בו המשיבה חזרה על הנמקתה, ללא כל התייחסות לטענות העוררת בהשגה ואף ללא כל התייחסות לכך שהתבקשו מסמכים שלא התקבלו (כפי שנטען בהליך בפנינו וכפי שמופיע לעיתים בהחלטות המשיבה בבקשות למענק ובשלב ההשגה – ראו למשל ערר 1243-22 **בליקוב מיכאל נ' רשות המסים** (15/03/2022)).
97. לכל הפחות, היה מצופה מהמשיבה לערוך הליך סדור יותר בבחינת התקיימות ההחלטה. ואולם, הסעד המתאים לפגם זה היה השבת הערר לשלב ההשגה, והמשיבה נאותה לכך. על רקע התנגדות העוררת, הליך הבירור העובדתי התקיים בפני הוועדה, ועל כן לא ראינו בפגם זה כמצדיק את קבלת הערר לגופו בנסיבות המקרה שבפנינו.
98. באשר לפגם שבהעדר הנמקה להחלטת המשיבה, הרי שלא כל פגם יוביל להתערבות בהחלטה (וראו בג"צ 8082/15 **עמותת הל"ה העמותה למען הקשיש נ' משרד הרווחה והשירותים החברתיים** (10/06/2016), פורסם בנבו) פסקה 21 לפסק הדין). ואמנם, בנסיבות העניין לא ראינו בפגם זה כדי להצדיק את קבלת הערר. מההליך שבפנינו עלה כי ההנמקה שהיתה נחוצה בנסיבות המקרה היתה כי העוררת לא הציגה את המסמכים הנחוצים לצורך ביסוס טענותיה. ואולם, במסגרת ההליך שבפנינו העוררת ביקשה לסתור את טענת המשיבה באמצעות טענה



## מדינת ישראל

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

לפיה יש לבחון את משך העבודות "ברמה המהותית" מבלי להציע דרך מעשית לעשות כן, וממילא מבלי להציג את המסמכים הנחוצים לשם כך, וזאת על אף מספר הזדמנויות שניתנו לה. בנסיבות אלה, אפשרות העוררת להגיב לטעמים שבסיס עמדת המשיבה לא קופחה (וראו ע"א 32/18 חברת לון אורן אריזות 2005 בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2 (ניתן ביום 20/06/2021, פורסם בנבו), פסקאות 19–20 לפסק הדין).

99. על אף שלא ראינו בפגמים אלה כמצדיקים לקבל את הערר, מצאנו כי לפגמים בהתנהלות המשיבה היתה תרומה נכבדת לעצם הצורך בהליך שבפנינו ולהתמשכותו, באופן המצדיק את חיובה בהוצאות העוררת וזאת על אף שדין הערר להידחות (וראו למשל בג"ץ 2159/97 מועצה איזורית חוף אשקלון נ' שר הפנים פ"ד נב(1) 75, 89).

100. בנסיבות אלה, סברנו כי יש מקום להטיל על המשיבה את הוצאות העוררת. במסגרת פסיקת ההוצאות הבאנו בחשבון את התמשכות ההליך וריבוי המסמכים שהתבקשו וכן את העובדה שהעוררת מיוצגת. מנגד לקחנו בחשבון שחלק מהתמשכות ההליך נבעה גם מהתנהלות העוררת, שנדרשו מספר הזדמנויות גם בהליך שבפנינו עד להגשת המסמכים הרלבנטיים שגם אז הוגשו באופן חלקי בלבד, על אף ייצוגה כאמור. לפיכך, סברנו כי סכום ראוי הוא 10,000 ₪.

### סיכום

101. הגענו לכלל מסקנה כי העוררת לא הראתה כי לא ביצעה כל עבודה מתמשכת בשנים 2019 ו-2020, כמתואר בהחלטה שבהגדרת "עוסק" שבסעיף 7 לחוק.
102. בהמשך לכך ובהתאם לפסיקת הוועדה בערר 1070-21, משמעות הדבר היא כי על העוררת להראות כי ירידת המחזורים נגרמה ממשבר הקורונה.
103. העוררת לא הרימה את הנטל ולא הראתה מדוע ניתן היה לצפות כי מחזורי עסקאותיה בתקופת הבסיס היו צפויים לחזור על עצמם בתקופת הזכאות אלמלא משבר הקורונה, כלומר שירידת המחזורים נגרמה ממשבר הקורונה ולא מסיבות אחרות.
104. בנסיבות אלה, הערר נדחה. העוררת תשיב את כספי המקדמות ששולמו לה בהתאם להוראת סעיף 16 לחוק. הסדר פרישה יתאפשר בהתאם להסכמות עם הגורם האמון על גביית המקדמות במשיבה.
105. יחד עם זאת, בשל הפגמים הכבדים שבהתנהלות המשיבה, המשיבה תישא בהוצאות העוררת בסך של 10,000 ₪.

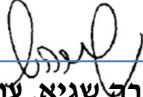
זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 45 יום.

ניתנה היום, כ"ה אלול תשפ"ב, 21/09/2022, בהעדר הצדדים.



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

  
אילון עזרא, דו"ח  
חבר

  
שירה שגיא, עו"ד  
יו"ר הוועדה