



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 21-1770

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

העוררת: אלראמז בע"מ, ח.פ. 513505388
באמצעות עו"ד מוחמד אבו חמאד

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 וטענות הצדדים

1. העוררת היא חברת בניה המבצעת עבודות בניה ברחבי הארץ.
2. המשיבה דחתה את בקשת העוררת למענק הוצאות קבועות בתקופת הזכאות מאי-יוני 2020, וכן דחתה את ההשגה שהגישה לאחר מכן. המשיבה קבעה כי בהתאם לסעיף 7 לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **החוק**), העוררת אינה זכאית למענק, כיוון שהיא מבצעת עבודות מתמשכות וסעיף 8א לפקודת מס הכנסה חל בחישוב הכנסתה. בהחלטתה, התייחסה המשיבה לעבודות ספציפיות שמשך ביצוען עלה על שנה.
3. בכתב הערר, עמדה העוררת על השלבים השונים בביצוע העבודות הספציפיות שכלפיהן טענה המשיבה כי הם ארכו מעל שנה (וכן הכחישה את קיומו של פרויקט בניה אחר שהמשיבה הזכירה). לבקשת הוועדה, מסרה העוררת הסכמי עבודה ומסמכים רבים אחרים העשויים להעיד על אופי העבודות שהיא מקיימת ומשך ביצוען.
4. בכתב התשובה, הרחיבה המשיבה את טענותיה לעניין תחולת סעיף 8א לפקודת מס הכנסה, וכן הצביעה על מסמכים שהעבירה העוררת המוכיחים כי לעוררת ישנן עבודות שמשך ביצוען עולה על שנה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

5. לצד זאת, טענה המשיבה כי ירידת המחזורים של העוררת לא נבעה ממגפת הקורונה, שכן ניתן לראות שחלה ירידה ניכרת במחזורי ההכנסות של העוררת. המשיבה הצביעה על כך שכבר בחודש ינואר 2020, אשר קדם להתפשטות נגיף הקורונה, חלה ירידה דראסטית בהיקף ההכנסות החודשי של העוררת. בשלב זה, מצאה המשיבה כי שני לקוחות מרכזיים של העוררת – חברת סהר שני וחברת דיפלומט שירותי כוח אדם – שהיקף ההתקשרויות שלהם עמד על כ-63% מההתקשרויות בשנת 2019, הפסיקו את ההתקשרויות עם העוררת. יתרה מכך, המשיבה ציינה כי ערכה בדיקה מול בעל המניות והמנהל בחברת סהר שני, אשר מסר כי חדל לעבוד עם העוררת תחת הסכם של "היעדר תביעות הדדיות", וזאת לאחר שהעוררת לא עמדה בלוחות הזמנים שהתחייבה אליהם והוא לא היה מרוצה מהשירות שהעניקה לו.
6. בתגובה לכתב התשובה, לא ראתה העוררת לנכון להתייחס לגופו של עניין בסוגיית הקשר הסיבתי, ורק טענה כי המשיבה מנועה מלטעון טענות שלא עלו במסגרת ההחלטה בהשגה.

דיון והכרעה

7. ביום 23.3.2022, לאחר שהדיון נדחה פעמיים לבקשת העוררת, קיימנו דיון בערר באמצעים טכנולוגיים. הדיון נסוב בעיקר על שאלת הקשר הסיבתי, ועל הממצאים שעלו בדיון נעמוד בהרחבה להלן.
8. הלכה למעשה, לאחר ששמענו את טענות הצדדים, באנו לכלל מסקנה כי **דין הערר להידחות**, וזאת לאחר שמצאנו כי ירידת המחזורים של העוררת לא נבעה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה.

האם יש להימנע מבחינת נושא הקשר הסיבתי

9. ראשית, כפי שהובהר בדיון, לא ראינו לנכון לקבל את טענת העוררת, כי המשיבה מנועה מלטעון טענות בסוגיית הקשר הסיבתי וכי יש להתמקד בעילה של ביצוע עבודות מתמשכות. כפי שנקבע בעבר, ועדת הערר יכולה לשמוע טענות נוספות גם אם לא הועלו על ידי הצדדים בשלב ההשגה, אם הן מועילות לצורך בירור אמיתי של הזכאות למענק, תוך שמירה על זכויותיהם הדיוניות של הצדדים (ראו תקנה 22 לתקנות בתי דין מינהליים (סדרי דין), תשנ"ב-1992; ערר 1881-21 טאהא סודקי – קייטרינג רסטל ואח' נ' רשות המסים, ניתן ביום 21.3.2022; ע"א 805/14 ינקו וייס אחזקות (1996) בע"מ נ' פ"ש חולון, ניתן ביום 13.10.2015; ע"א 1830/14 רובומטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פשמ"ג, ניתן ביום 2.4.2015).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

10. עוד יש להבהיר כי במקרים שבהם נדחית עמדת המשיבה לעניין ביצוע עבודות מתמשכות, עשויה הוועדה ממילא להידרש לסוגיית הקשר הסיבתי גם מיוזמתה (וראו ערר 1059-21 א.ש.ת. עבודות קבלנות בניה נ' רשות המסים, ניתן ביום 12.8.2021). זאת מכיוון שטעמי ההחרגה של מי שמבצע עבודות מתמשכות קשורים בטבורם לחשש שמא במקרים אלו ממילא לא מתקיים קשר סיבתי (וראו בהרחבה ערר 1070-21 הגר-רם תשתיות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 22.6.2021). גם במקרה זה, העיר יו"ר הוועדה בשלב מוקדם של בירור הערר כי יהיה צורך לבחון את סוגיית הקשר הסיבתי (ראו החלטה מיום 19.9.2021). כפי שנראה להלן, במקרה זה מצאנו כי טענות המשיבה לעניין הקשר הסיבתי הן כבדות משקל וכי הן ראויות להתברר למרות שלא עלו בשלב ההשגה.

בחינת שאלת הקשר הסיבתי

11. כפי שהודגש בהחלטות הוועדה בעבר, אחד התנאים שנקבעו בחוק הוא כי המענק יינתן רק במקרים שבהם "ירידת מחזור העסקאות בתקופת המענק נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף covid-19", כלומר – רק אם קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה (ראו סעיף 8(3) לחוק).

12. במסגרת החוק לא נקבע כי עוסק המבקש מענק מחויב להוכיח את הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי. כפי 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 עמ"נ 27710-06-21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, לזוי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המסים בישראל, ניתן ביום 3.1.2022; להלן – עניין ב.ג. בטחון), פסקה 53 להחלטה). אחד המקרים הנפוצים שבהם העורר נדרש להוכיח את הסיבה לירידת המחזורים, הוא כאשר חלה ירידה בהיקף ההכנסות שלו עוד לפני משבר הקורונה (עניין ב.ג. בטחון, פסקה 53 להחלטה; וראו לדוגמה ערר 1101-21 זידאן מוחמד נ' רשות המסים, ניתן ביום 5.5.2021; ערר 1133-21 מאסטר ביף בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 19.5.2021; ערר 1088-21 ש. שג רפאלו (ניהול מותג) נ' רשות המסים, ניתן ביום 3.6.2021; ערר 1887-21 וולו מדיה בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 11.11.2021).

13. בענייננו, במחזור ההכנסות של העוררת ניכרת ירידה מסוימת מחודש אוקטובר 2019 (לממוצע הכנסות נמוך בכ-40% ממוצע ההכנסות בחודשים הקודמים) וכן ירידה דרמטית מחודש ינואר 2020 ואילך: בחודשים ינואר-פברואר 2020 ממוצע ההכנסות של העוררת נמוך בערך פי 5 ממוצע ההכנסות לפני שהחלה הירידה(!). קודם לחודש אוקטובר 2019,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הכנסות העוררת היו יציבות יחסית ולא ניכרה בהם תנודתיות, בוודאי לא בשיעור העשוי להסביר את ירידת המחזורים המובהקת מחודש אוקטובר 2019 ואילך. בנוסף, המשיבה הצביעה בכתב התשובה על כך ששתי חברות קבלניות מרכזיות, שהכנסות העוררת מהן עלו על 60%, הפסיקו את ההתקשרויות איתה בסוף 2019. ממצאים אלו מהווים אינדיקציות מובהקות לכך שירידת המחזורים לא נגרמה בשל התפשטות נגיף הקורונה, והנטל להוכיח שלמרות ממצאים אלו, נגיף הקורונה הוא זה שהביא לירידת המחזורים – מוטל על כתפי העוררת.

14. כאמור, העוררת לא מסרה תגובה כתובה לטענות אלו. במהלך הדיון מסרה העוררת הסבר תמוה, שאינו עולה בקנה אחד עם לוחות הזמנים הידועים לגבי פרוץ המגפה. העוררת טענה כי עבודתה מתבססת על עובדים זרים מסין, וכיוון שהמגפה החלה בסין, חלו שיבושים בהגעת עובדים לישראל עוד טרם התפשטות המגפה. לטענת העוררת, בעקבות המחסור בעובדים, היא נאלצה להפסיק את הפרויקטים שבהם היא החלה, וחתמה בחודש דצמבר 2019 על מסמך היעדר תביעות הדדי מול חברת סהר שני.

15. לשאלת הוועדה מתי בדיוק הורגש המחסור בעובדים, מסרה העוררת תשובות סותרות – ב"כ העוררת השיב כי המחסור הורגש בחודשים יוני-יולי 2019, ואילו מנהל העוררת תיקן אותו מיד וציין כי רק "בסוף 2019" הודיעו חברות כוח האדם שאין אפשרות לגייס עובדים עקב המגפה. במענה לשאלות הוועדה, ניתנו ציוני זמן שונים באשר למועד שבו החלו הקשיים: "ברבעון האחרון", "במחצית השניה של 2019" וגם "בספטמבר-אוקטובר". כשנשאלה העוררת אם קיבלה מחברות כוח האדם מכתב בדבר הפסקת הגעת העובדים, היא השיבה כי "הכל היה טלפונית".

16. נראה כי הבלבול ששרר אצל נציגי העוררת בדיון אינו מקרי, והוא נובע מהעובדה שטענותיה אינן מתיישבות עם העובדות. כידוע, מגפת הקורונה זוהתה כמגפה ודווחה ככזו ביום 31.12.2019 בלבד (ראו [דו"ח שפורסם על ידי ארגון ה-WHO ב-21 בינואר 2020](#)). בשלב מאוחר בהרבה דווח כי המקרים הבודדים הראשונים שהביאו להתפשטות מחלה זו אירעו באמצע חודש נובמבר 2019 (ראו [פרסום באתר החדשות סאות' ציינה מורנינג פוסט](#)). על העיר ווהאן שבה החלה התפרצות הנגיף הוטל עוצר לראשונה ביום 22.1.2020 (ראו [פרסום באתר החדשות Ynet](#)), ורק בחודש פברואר 2020 הפסיקו חברות התעופה את הטיסות לסין (ראו [פרסום באתר החדשות Ynet](#)). אם כן, אין שחר לטענה כאילו המגפה שיבשה את האפשרות להביא עובדים מסין לישראל במהלך שנת 2019 – לא באמצע השנה ולא בסוף השנה.

17. טענות העוררת לאורך הדיון כולו היו תמוהות. בשלב מסוים, החלה העוררת לטעון שמגפת הקורונה החלה בישראל בחודש נובמבר 2019, אף שהסגרים וההגבלות ננקטו רק בחודש מרץ 2020. אין צורך לומר שגם טענה זו מופרכת מיסודה. מקרי הקורונה הראשונים התגלו



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בישראל בסוף חודש פברואר בלבד, וצעדים כגון חובת בידוד למי שנחשפו למחלה ננקטו באופן מיידי. ייתכן אמנם שהעוררת חוותה קושי בגיוס עובדים, או קשיים אחרים, שבגינם נמנע ממנה להשלים את העובדות בקצב שאליו התחייבה כלפי לקוחותיה. אלא שלנוכח התשובות שהשמיעה העוררת בדיון, ניתן לומר בבירור שהקשיים של העוררת לא נבעו ממגפת הקורונה כלל וכלל.

18. נעיר כי גם אם הסבריה של העוררת היו נכונים – הם אינם מתיישבים עם ההיגיון העסקי. אילו היו קשיים אובייקטיביים בגיוס עובדים בתחום הבניה, הרי שמדובר היה בבעיה רוחבית ולא בבעיה ספציפית של העוררת. על פניו, בעיות רוחביות מסוג זה אינן מצדיקות את החלפת הקבלן המבצע, שכן גם קבלנים אחרים אמורים היו להיתקל בקשיים דומים.

19. נוסף ונציין כי הלקוחה המרכזית של העוררת, חברת סהר שני, הבהירה באוזני נציגי המשיבה כי העבודות הופסקו בשל חוסר שביעות רצון מעבודתה של העוררת. העוררת ניסתה לגמדם את הסכסוך בין הצדדים וטענה כי הפסקת העבודה נעשתה ברוח טובה, בגלל הקשיים האובייקטיביים שבהם נתקלה. עם זאת, העוררת התקשתה להסביר מדוע לא שבה לפעול בשיתוף פעולה עם לקוח זה בשלב מאוחר יותר, לאחר שהסגרים נפסקו והטיסות בין המדינות חזרו לפעילות סדירה.

20. הלכה למעשה, לא מצאנו שהעוררת הרימה את הנטל להוכחת הקשר הסיבתי. ניכר כי הירידה בהכנסותיה נבעה מאירועים אחרים, אשר ייתכן והם קשורים למחסור בעובדים, אך לא לנגיף הקורונה. למעלה מכך, טענותיה של העוררת לגבי הקשר בין המחסור בעובדים לבין נגיף הקורונה היו רחוקות כל כך מהמציאות, עד שאין מנוס מהמסקנה שהעוררת ניסתה להטעות את הוועדה. אין בידינו לשעות להתנהלות זו.

סיכום והערות אחרונות

21. הערר נדחה אפוא מהטעמים האמורים לעיל.

22. נוכח המסקנה, לא ראינו צורך להכריע אם העוררת מוחרגת מהגדרת "עוסק" בשל ביצוע עבודות מתמשכות. נעיר כי בהתאם לפסיקות ועדת הערר, ההחרגה אינה חלה בעבודות מתמשכות שמבוצעות לפי כתב כמויות ובעבודות שניתנות לחלוקה לחלקים (ראו ערר 1268-21 נ.ע הנדסה ייזמות (2001) בע"מ נ' רשות המסים, ניתנה ביום 22.8.2021; ערר 1071-21 ק. סלאמה בע"מ נ' רשות המסים, ניתנה ביום 22.6.2021). עם זאת, העוררת הציגה תשתית עובדתית חסרה, ממנה עולה כי היא מבצעת גם עבודות לפי הסכמים פאושליים, ולא הוצגה תשתית מספקת לכך שעבודות אלו ניתנו לחלוקה בהתאם לגדרים שנקבעו בפסיקה. ייתכן כי עיון נוסף היה מוביל לתוצאה אחרת, ואולם נוכח המסקנה שאלה הגענו, לא ראינו צורך להידרש לכך.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

23. כאמור לעיל, התנהלות העוררת בדיון הייתה ראויה לגנאי. העוררת הציגה לוועדה גירסאות שונות בשאלות עובדתיות פשוטות העומדות בלב העניין, וביססה את טענותיה על מערכת עובדתית בדיונית בנוגע למועדים שבהם פרצה מגפת הקורונה. כמו שציינו לעיל, אין מנוס מהמסקנה כי התנהלות זו עולה כדי ניסיון הטעיה. תמוה ביותר בעינינו מדוע המשיכה העוררת לדבוק בגירסתה גם לאחר שהובהר לה שהיא אינה מתיישבת עם המציאות. בנסיבות אלו, אך מתבקש היה כי העוררת תשמור על כבודה, ותגיע להסדר מוסכם לגבי תשלום החזר המקדמות כפי שהוצע לה.

24. נוכח העובדה שהעוררת הציגה לוועדה טענות עובדתיות שגויות, שעולות כדי ניסיון הטעיה, אנו קובעים כי העוררת תישא בהוצאות המשיבה בערר, בסך של 2,000 ש"ח.

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

ניתנה היום, ב' אייר תשפ"ב, 03/05/2022, בהעדר הצדדים.

1770-21

טניה חכמוב, רו"ח
נציגת ציבור

ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה