



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1795-21

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

העוררת: **חיים ישראלי ובניו בע"מ, ח.פ. 510977382**
באמצעות עו"ד פטריק אלגז

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

1. העוררת היא חברה העוסקת בעבודות עפר ומבצעת פרויקטים עבור משרד הבינוי והשיכון.
2. העוררת הגישה בקשה למענק בגין תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, בהתאם להחלטת הממשלה מס' 5015 (מיום 24.4.2020; להלן – **החלטת הממשלה**). בקשתה של העוררת נדחתה מן הטעם שהמשיבה לא מצאה שהיא נפגעה כתוצאה מנגיף הקורונה, והעוררת התבקשה להשיב את המקדמות שהיא קיבלה טרם קבלת ההחלטה. על החלטה זו הגישה העוררת השגה.
3. המשיבה דחתה את ההשגה שהגישה העוררת משני טעמים:
 - (א) העוררת מוחרגת מהגדרת עוסק, מאחר והיא מבצעת עבודות מתמשכות, וחל עליה סעיף 8א לפקודת מס הכנסה; בהקשר זה הוזכר פרויקט נווה ים – עבודה של 36 חודשים שאותה היא מבצעת.
 - (ב) הפגיעה בעוררת כתוצאה מנגיף הקורונה לא הביאה להפסקת הבניה בפרויקט נווה ים, שכן הפרויקט הסתיים בשנת 2020 ושולמו כל התקבולים בגינו.
4. מכאן הערר שבפנינו.
5. יוער כבר כעת כי בפתח הדיון שהתקיים בערר, הסבנו את תשומת לב הצדדים לכך שהעוררת אינה זכאית למענק בתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, וזאת מן הטעם הפשוט



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שבתקופת הבסיס (קרי, בחודשים המקבילים בשנת 2019) לא היו לה כמעט הכנסות. העוררת ציינה בבקשת המענק את ההכנסה שהיא קיבלה בחודש יוני 2019, וכי בתקופת הבסיס אכן התקבלו חשבונות מאושרים לתשלום זה, אך הבהרנו כי לא ניתן יהיה לייחס לתקופת הבסיס הכנסות של חודש מאוחר יותר. על רקע זה, הצענו לצדדים להמשיך את הדיון כך שהוא יוסב על מענק תקופת הזכאות מאי-יוני 2020, מכוח חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **החוק** או **חוק התוכנית לסיוע כלכלי**), חרף הבדלים מסוימים בכללי הזכאות. הצדדים הסכימו להצעה זו, ונבחן להלן את זכאות העוררת למענק ככזו שמתייחסת לתקופת הזכאות מאי-יוני 2020.

טענות הצדדים

6. העוררת הזכירה כי ההחלטה בהשגה התקבלה באיחור (בחלוף 300 ימים במקום 120 ימים כנדרש בחוק), וטענה כי יש להחיל סנקציה דומה לזו שנקבעה בחיקוקי מס אחרים, ויש לראות את ההשגה כאילו התקבלה (יוער כי לפי החלטת הממשלה נדרשה המשיבה לקבל החלטה בהשגה בתוך 180, ולא כפי שטענה העוררת).
7. העוררת טענה כי תכלית הוראת ההחרגה של עסקים שמבצעים עבודות מתמשכות אינה רלוונטית לגביה, שכן היא מוציאה חשבונות לתשלום על בסיס חודשי או דו-חודשי, וכי הכנסותיה אינן מדווחות על פי אומדן – כך שסעיף 8א לפקודה אינו חל עליה. העוררת טענה כי יש לראות את הוראת ההחרגה כחזקה הניתנת לסתירה, וכי על המשיבה להפעיל שיקול דעת בעניינה. העוררת הדגישה כי המענק נועד לסייע לעסקים מסוגה להמשיך ולשאת בהוצאות קבועות אותם היא ממשיכה לשאת – כגון ביטוח ציוד, אחזקת רכבים, שכירות, שכר מנהלים, שכר מהנדסים ויועצים מקצועיים, תחזוקת משרד ושטח ועוד.
8. יוער כי בכתב הערר לא כללה העוררת כל התייחסות לסוגיית הקשר הסיבתי, ולטענה כי לא נפגעתה כתוצאה מנגיף הקורונה. בשלב ההשגה, הבהירה העוררת כי היא פועלת כקבלן חוזי, וכי לאורך השנים היא ביצעה בכל פעם פרויקט אחד וניסתה תוך כדי הביצוע לגשת למכרזים נוספים כדי לזכות בחוזה לעבודה הבאה. העוררת הבהירה כי בשל הקורונה לא הוגשו מכרזים, ואף מכרזים שהוגשו לאחר מכן – הושהו או בוטלו. בד בבד, ציינה העוררת כי הגישה 12 מכרזים ובכולם לא זכתה, שכן המחיר שהוגש היה יקר מהמחיר הזוכה. העוררת ציינה כי במצבה הנוכחי היא נאלצה לשחרר עובדים ולמכור ציוד, וכן ציינה כי היא מחפשת אחר שותף עסקי להזרמת כסף וכוח עבודה.
9. העוררת התייחסה בשלב ההשגה גם לפרויקט נווה ים – פרויקט שהסתיים ולא מתקבלים ממנו כספים נוספים עד להשלמת גמר הבדיקה ואישור החשבון הסופי. העוררת הבהירה כי בתקופת הסגר הראשון, בחודשים מרץ עד מאי 2020, נדרשו עבודות ניקוי ואיטום קווי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ביוב שניזוקו עקב אירוע הצפה, אולם חלו כמה קשיים: פועלים סירבו להגיע לשטח, פועלים לא הסכימו להיכנס לשוחות הביוב עם עובד נוסף, עקב הצפיפות, שלבי התקדמות אחרים של העבודה נעצרו בשל כך שאנשי מקצוע אחרים לא הגיעו לשטח, וכך צוין כי בעל החברה (בן 80) חשש לבריאותו ונמנע מלהכניס אנשים למשרדו (המצוי בבית מגוריו). העוררת ציינה כי הוציאה עובדים לחל"ת (ובכלל זה מנהל העבודה ומפעיל הציוד), וכי בכל חודש אפריל פעילות החברה הופסקה לגמרי.

10. המשיבה טענה בכתב התשובה כי העוררת מבצעת פרויקטים שמשך ביצועם עולה על שנה, וכי מן הטעם הזה, חל עליה החריג להגדרת "עוסק" והיא אינה זכאית למענק לפי החוק. נטען כי הוראת החוק בהקשר זה היא ברורה וחד משמעית, וכי היא אינה מעניקה למשיבה שיקול דעת לחרוג ממנה. עוד נטען כי עסקים אלו הוחרגו מהזכאות למענק מן הטעם שהנזק שנגרם להם אינו משתקף בירידת מחזורים אלא בדחיית הכנסות, שכן ההתקשרות עם הלקוחות נעשית בעד ביצוע הפרויקט בכללותו, וכיוון שהעוררת מקבלת את ההכנסה בגין הפרויקט עם סיומו – הכנסתה ממילא אינה נפגעת. עוד צוין כי בעסקים שסעיף 8א לפקודת מס הכנסה חל עליהם, אין יכולת לבקר ולהעריך את מחזור ההכנסות, בין היתר כיוון שהתוצאה העסקית נקבעת רק עם תום העבודה.

11. לגבי האפשרות לחלק את הפרויקט לחלקים, טענה המשיבה כי בכל פרויקט קיימות תחנות תשלום ואבני דרך – נטען כי חלוקה לשלבי תשלום או לשלבי ביצוע אינה הופכת את הפרויקט לפרויקטים נפרדים, ואף מעקרת מתוכן את ההוראה. המשיבה טענה כי המבחן הוא משך הביצוע הפרויקט ולא אופן ביצוע התשלומים או ההתחשבנויות.

12. לעניין הטענה כי ההחלטה בהשגה התקבלה באיחור, טענה המשיבה כי לא עומדת לעוררת טענת התיישנות, והפנתה להחלטות קודמות של ועדת הערר ולפסיקת בתי המשפט. לשיטת המשיבה, יש להבחין בין חיקוקים שבהם נקבעה סנקציה במקרה של אי מתן מענה בהשגה, לבין חיקוקים כגון חוק התוכנית לסיוע כלכלי, שבהם ההוראה בדבר המועד למתן החלטה היא בבחינת "הוראה מנחה" בלבד.

דיון והכרעה

13. בערר שבנדון התקיים דיון באמצעים טכנולוגיים, ביום 29.11.2021. לאחר שעיינו בכתבי הטענות ושמענו את טענות הצדדים בדיון, החלטנו לדחות את הערר. קבענו אמנם כי אין מקום להחריג את העוררת מהגדרת "עוסק" בשל ביצוע עבודות מתמשכות, ואולם לצד זאת מצאנו כי הירידה במחזור ההכנסות של העוררת אינה נובעת מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה. להלן נעמוד בהרחבה על טעמי החלטתנו.



מדינת ישראל ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

רקע נורמטיבי – דרישת הקשר הסיבתי

14. חוק התוכנית לסיוע כלכלי מורה על מתן מענקים לעסקים שנפגעו בתקופת ההתפשטות של נגיף הקורונה, וזאת מתוך מטרה לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטות הנגיף. סיוע זה הוא חלק משורת מהלכים שנועדו לשמר ככל הניתן על שרידותו של המגזר העסקי, תחת המגבלות שנקבעו, ובתוך כך לצמצם ככל הניתן את הפגיעה בצמיחה ובמשק בכללותו.

15. בהתאם לחוק, התנאי הבסיסי למתן המענק הוא כי חלה בעסק ירידת מחזורים, בהשוואה בין תקופת הזכאות לבין החודשים המקבילים בשנת 2019, בשיעור שנקבע. עם זאת, המענק יינתן רק אם **"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 3(3) לחוק).

16. דרישת הקשר הסיבתי עומדת ביסוד הזכאות למענק והיא פועל יוצא של תכלית המענק – לסייע לעסקים שנפגעו עקב מגפת הקורונה. בהחלטות קודמות, הובהר כי הנטל להוכחת קיומו של הקשר הסיבתי מוטל על העורר; אמנם, בהחלטת הממשלה ובחוק לא נקבעה דרישה להצגת מסמכים או ראיות אחרות להוכחת הקשר הסיבתי, אך במקום שרשות המסים מצביעה על ממצאים עובדתיים מהימנים, המעמידים בספק את קיומו של קשר סיבתי, יידרש העוסק להוכיח שירידת המחזורים נגרמה עקב הקורונה (ראו עמ"נ 27710-21-06 ב.ג.בטחון הצפון אבטחת מוסדות, לוי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המסים בישראל (ניתן ביום 3.1.2022; להלן – עניין ב.ג. בטחון), פסקה 53 להחלטה).

17. בעניין ב.ג. בטחון ובפסיקות קודמות של ועדות הערר הוזכרו ממצאים שונים שהוכרו ככאלו שמעבירים את לעורר הנטל הראייתי להוכחת קיומו של הקשר הסיבתי. בין היתר נקבע כי העורר נדרש להוכיח את הסיבה לירידת המחזורים 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 ביי 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)), או ירידה בהיקף הפרויקטים שלו (ערר 1059-21 א.ש.ת. עבודות קבלנות בניה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 12.8.2021)), ועוד.

18. כמו כן, בערר 1268-21 נ.ע. הנדסה ייזמות (2001) בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 22.8.2021) ציינו כי בעסקים קבלניים, שבהם הכנסות העסק הן תנועתיות כתוצאה מעבודה על פרויקטים ארוכי טווח, יש מקום לבחון בזהירות האם קיים קשר סיבתי, גם



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

אם נמצא כי סעיף 8א לפקודת מס הכנסה לא חל בחישוב הכנסתו והוא אינו מוחרג מהמענק.

ביצוע עבודות מתמשכות

19. חוק התוכנית הכלכלית מורה על מתן מענק לכל "עוסק" כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, התשל"ה-1975, ואולם מכלל זה מוחרגים עוסקים בעלי מאפיינים שונים. בכלל זה מוחרגים העוסקים הבאים:

"מי שעיסוקו במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידו או מי שבשנות המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתו סעיף 8א לפקודה, בשל עבודה ממושכת שמשך ביצועה עולה על שנה" (פיסקה 5) להגדרת "עוסק", סעיף 7 לחוק).

20. סעיף 8א לפקודת מס הכנסה מורה על אופן חישוב ההכנסה אצל נישומים העוסקים בעבודה ממושכת – עבודה שמשך ביצועה עולה על שנה. בתמצית, ההוראה מורה כי במקרה של "בניית בנין בידי בעליו" (היינו, קבלן בונה), יש לדווח על ההכנסות מהבניין בשנת המס שבה היה הבניין ראוי לשימוש, ואילו בכל מקרה אחר של עבודות מתמשכות, יש לדווח על הכנסה החל מהשנה הראשונה שבה בוצעה 25% מהעבודה, בהתבסס על אומדן של חלק העבודה שבוצע (לפי ההיקף הכמותי של העבודה או לפי ההיקף הכספי שלה).

21. תכליתה של הוראת החרגה זו וגבולות התחולה שלה נדונו במספר החלטות קודמות של ועדות הערר (ראו למשל: ערר 1071-21 ק. סלאמה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 22.6.2021); ערר 1070-21 הגר רם תשתיות בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 22.6.2021); ערר 1286-21 נ.ע הנדסה ייזמות (2001) בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 22.8.2021); להלן – עניין נ.ע הנדסה); ערר 1185-21 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 22.8.2021); להלן – עניין יגאל חיון); ערר 1195-21 מערב אסיה הנדסה (2005) בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 14.9.2021); ערר 1225-21 אלרון קבלני חשמל בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 23.9.2021); להלן – עניין אלרון)).

22. ועדות הערר עמדו בעבר על הקושי הפרשני הכרוך ביישום הוראת החרגה של מי שסעיף 8א חל בחישוב הכנסתו (כאשר לרוב מדובר על קבלני בניה). בעניין נ.ע הנדסה ובעניין יגאל חיון, עמדנו על ההבחנה המתבקשת בין קבלנים המבצעים עבודה לפי הסכם פאושלי (עבודה שהתמורה הכוללת בגינה נקבעה מראש בהסכם), לבין קבלנים המבצעים עבודה על בסיס כתבי כמויות (עבודה שמתמחרת לפי היקפי הביצוע). ציינו כי אומדן ההכנסות בהתאם להוראות סעיף 8א לפקודת מס הכנסה, רלוונטי רק במקרה של קבלן המבצע הסכם פאושלי, הנדרש בתום כל שנה קלנדרית לאמוד את חלק העבודה שכבר בוצע. ציינו



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

כי במקרה שבו התמורה מחושבת באופן חודשי על בסיס כתב כמויות, סעיף 8א אינו "חל" בחישוב ההכנסה, במובן זה שלא חל למעשה כל אומדן, וההכנסה מחושבת לפי ההכנסה בפועל; כמו כן ציינו כי ניתן לראות כל חלק של העבודה לגבי נעשית התחשבות החודשית כ"עבודה" בפני עצמה לעניין סעיף 8א. (ראו **עניין נ.ע הנדסה**, פסקאות 29-38; וראו **עניין אלרון**, פסקאות 24-33). בנוסף, הובהר כי קבלן המבצע עבודה לפי הסכם פאושלי נוטל על עצמו את מלוא הסיכונים שעלולים להתעורר במסגרת ביצוע הפרויקט, והוא ערוך מטבעו להתמודדות עם עיכובים כגון אלו שאירעו בתקופת התפשטות הנגיף – ולעומת זאת קבלן הפועל לפי כתב כמויות אינו נוטל סיכונים וזכאי להכנסות באופן שוטף, בדומה לכל נותן שירותים אחר (**עניין נ.ע הנדסה**, פסקאות 44-60).

איחור במתן החלטה בהשגה

23. השאלה האם איחור במתן ההשגה מוביל למסקנה שההשגה "התיישנה" ושיש לקבל אותה באופן אוטומטי, נדונה בפסיקת בתי המשפט בהקשרים שונים, וכן נדונה לאחרונה בפסיקת בית המשפט המחוזי בחיפה, **בעניין ב.ג. בטחון**, בנוגע להשגות מכוח חוק התוכנית הכלכלית.

24. פסק הדין המנחה בסוגיה זו ניתן בבית המשפט העליון – עע"מ 1386/04 **המועצה הארצית לתכנון ובניה נ' עמותת נאות ראש העין ע"ר** (ניתן ביום 20.5.2018; להלן – **עניין המועצה הארצית לתכנון ובניה**). בפסק הדין, מבחין בית המשפט בין הסדרים שבהם המועד למתן החלטה הוא מחייב, שסטייה ממנו גוררת סנקציה שנקבעה בחוק, לבין הסדרים שבהם קביעת המועד היא בעלת אופי מנחה או מדריך בלבד. בית המשפט קובע כי האבחנה בין מועד מחייב ובין מועד מנחה תלויה באופי ההסדר ובתכליתו, כאשר במקרים שבהם לא נקבעה בחוק הוראה מפורשת לגבי תוצאות החרیגה מן המועד, קיימת "**חזקה פרשנית...** **כי מדובר בנורמה המגדירה מסגרת זמן לפעולה שהיא בעלת אופי מנחה ומדריך בלבד, ואיננה בעלת אופי מחייב**". לצד זאת צוין כי גם כאשר לא נקבעה סנקציה מפורשת בחוק, עשויה להיות לאיחור משמעות במסגרת הפעלת הביקורת השיפוטית על סבירות ועל תקינות החלטה. בנוסף, הזכיר בית המשפט העליון את תורת הבטלות היחסית, לפיה גם אם נפל פגם בהחלטה, יש לבחון את מהות הפגם ולהתאים את הסעד הראוי לכלל נסיבות המקרה.

25. **בעניין ב.ג. בטחון**, שניתן לאחרונה, דן בית המשפט המחוזי במשמעות שיש ליתן לאיחור במתן החלטה בהשגה על מענקי הוצאות קבועות לפי חוק התוכנית הכלכלית (פסקאות 81-98 להחלטה). בית המשפט קבע כי ההבחנה הקיימת בפסיקה בין "מועד מחייב" לבין "מועד מנחה" תלויה בעיקר בתכלית ההסדר החקיקתי; צוין כי בענייננו, תכלית ההסדר היא מתן סיוע מהיר ויעיל לעסקים שנפגעו, על מנת לספק להם "חמצן" בתקופת החירום



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

של נגיף הקורונה, כך שספק אם ניתן להתייחס למועד כמנחה בלבד. במקרה הספציפי, עמד בית המשפט על נסיבות האיחור ועל ההסברים שניתנו לו, וציין כי היה מקום לקבל הערר גם מן הטעם הזה (בנוסף לעילה העיקרית שבגינה התקבל הערעור).

26. יש לציין כי בית המשפט העיר שלא כל איחור מביא בחשבון לפסילת ההחלטה, וכי יש לתת את הדעת למשך האיחור ולנימוקים שניתנו לאיחור בהחלטה בהשגה. יוער עוד כי בית המשפט דן בעניין זה "בבחינת למעלה מן הצורך", לאחר שטענות המערערות התקבלו מטעמים אחרים. מכל מקום, מפסק הדין עולה כי במסגרת הביקורת השיפוטית על איחור בהחלטה בהשגה, יש לתת משקל של ממש לתכלית ההסדר – הרצון להעניק לעסקים סיוע חירום, והצורך לתתו בהליך יעיל ומהיר.

27. החלטה זו עולה בקנה אחד עם החלטות קודמות של ועדת הערר בנושא זה. בערר 1007-20 **אבנר נוקראי ייעוץ חשבונאי בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 28.4.2021), נקבע כי במקרים בהם חרגה המשיבה מהמועדים הקבועים בהחלטת הממשלה ובחוק, יש לעובדה זו השפעה במסגרת בחינת סבירות ההחלטה, וכן צוין כי ניתן לנקוט בצעדים נוספים כגון פסיקת הוצאות או שלילתן (פיסקאות 35-37 להחלטה; וראו גם ערר 1023-21 **כ.מ סלאמה יזמות עסקית בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 4.5.2021). כך נפסק בפועל גם בעניין **נ.ע הנדסה** – הוועדה עמדה על כך שהאיחור בהחלטה בהשגה אינו מתיישב עם תכלית המענק, וקבעה כי המשיבה תישא בהוצאות העוררת וכן בהפרשי ריבית והצמדה (פיסקאות 80-84, 96).

האם סעיף 8א לפקודת מס הכנסה חל על הכנסות העוררת

28. בכל הנוגע לשאלה האם העוררת מבצעת עבודות מתמשכות – ההחלטה בעניינה של העוררת נגזרת בנקל מהחלטות קודמות של ועדת הערר שצוינו לעיל. בשנים 2019 ו-2020 ביצעה העוררת פרויקט אחד בלבד – פרויקט נוה ים עבור משרד השיכון (שנדון בו בהרחבה בהמשך). אין מחלוקת כי הפרויקט בכללותו נמשך על פני מספר שנים – המכרז פורסם על ידי משרד הבינוי והשיכון בסוף שנת 2016, וכפי שיובהר להלן – בוצע על ידי העוררת עד שנת 2021.

29. יחד עם זאת, בהתאם לפסיקה שצוינה לעיל, עלינו להידרש גם לאופי ההסכם. למכרז עצמו צורף מפרט טכני וכתב כמויות, ובכתב הכמויות צוין אומדן המחירים לכל סוגי העבודות הנדרשים בפרויקט, וכן טבלה המרכזת את סכום האומדן של כל אחד מחלקי העבודה. כל מציע במכרז נדרש לציין מהו אחוז ההנחה לכל אחד מחלקי העבודה, ומחיר העבודה הכולל נגזר מאומדן המחירים הכולל לאחר ההנחה. מדובר בחוזה קלאסי של כתב כמויות. בהתאם להסכם בין הצדדים, העוררת מגישה מעת לעת חשבונות למשרד הבינוי והשיכון,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בהתאם לעבודות שהיא ביצעה בפועל. מפקח בניה מטעם משרד הבינוי והשיכון בוחן את החשבונות ומאשר את ביצוע העבודות, והחשבון המאושר משולם לעוררת.

30. בנסיבות כאלו, לא ניתן לומר שסעיף 8א לפקודת מס הכנסה חל בחישוב ההכנסה של העוררת. ההכנסות של העוררת בפועל בהתאם לחשבונות המאושרים הן גם ההכנסות שהתהוו במהלך השנה – והיא אינה נדרשת לערוך אומדן כלל. כפי שצינו בעניין נ.ע.הנדסה, גם אילו היינו מניחים שסעיף 8א חל בחישוב ההכנסה, ניתן לראות בכל חשבון חודשי עבודה נפרדת – שכן רכיבי העבודה מנויים בכל חשבון בנפרד תוך חישוב נפרד של התמורה לגבי כל אחד מהם.

31. אילו עמד שיקול זה בפני עצמו, היינו מקבלים את הערר, ואולם ההחלטה בהשגה נסובה גם על סוגיית הקשר הסיבתי ועלינו להידרש גם אליה.

הכנסות העוררת בשנת 2020 – תשתית עובדתית

32. בדיון שקיימנו בערר, ביקשנו לברר האם התפשטות נגיף הקורונה השפיעה על הכנסותיה של העוררת ובאיזו מידה. בכתב הערר, העוררת הבהירה כי היא מבצעת פרויקט אחד בכל תקופת זמן נתונה, וניגשת למכרזים לקראת תום העבודה על מנת לקבל פרויקט נוסף. עם זאת, העוררת ציינה גם כי היא ניגשה ל-12 מכרזים, והיא לא זכתה בהם מפאת העובדה שההצעה שלה לא הייתה הזולה ביותר. מהסברי העוררת עולה החשש כי גם אלמלא נגיף הקורונה, לא היו צפויות להיות לה הכנסות, שכן היא לא הצליחה לזכות בפרויקטים חדשים.

33. על רקע זה, עלה הצורך לקבל תמונה מדויקת יותר של מועד השלמת הפרויקט וההכנסות הצפויות בתקופה זו, ובחנו את ההכנסותיה של העוררת לאורך השנים 2015 עד 2021. מהנתונים עולה כי היקף ההכנסות השנתי של העוררת משתנה משנה לשנה, ובדיון הובהר כי שינויים אלו משקפים את קצב ההתקדמות בפרויקט הספציפי שבו היא מטפלת. כך, בשנת 2015 מחזור ההכנסות של העוררת עמד על כ-11 מיליון ש"ח, ואילו בשנת 2016 המחזור השנתי עמד על 2.2 מיליון ש"ח בלבד, וזאת מן הטעם שהעוררת סיימה את הפרויקט הקודם שלה, ונוצר פער זמנים מסוים עד לקבלת הפרויקט הבא. בשנים 2017-2018 עמדו מחזורי ההכנסות על כ-12 מיליון ש"ח בשנה, עם תחילת העבודה על פרויקט חדש, ובשנת 2019 ירדו ההכנסות לכ-6 מיליון ש"ח, לקראת תום העבודה על הפרויקט.

34. אם כן, שנת 2020 הייתה אמורה להיות שנת סיום הפרויקט. כמו שהבהיר העורר, בתחילת 2020 נוצר צורך לטפל בקווי הביוב בשל אירוע הצפה בחורף – עבודה בלתי מתוכננת שהאריכה את שלבי הסיום של העבודה על הפרויקט. לצד זאת הוזכרו בדיון "מפגעים של



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

קבלני בניין אחרים", ונטען כי העוררת חויבה לטפל בהם ללא תשלום נוסף. מיומני העבודה שהגישה העוררת עולה כי עבודות אלו נמשכו עד חודש ספטמבר 2020 לפחות, ולטענתה הן נמשכו אף במהלך שנת 2021.

35. במהלך הדיון, ניסינו לברר האם היו צפויות לעוררת הכנסות נוספות ומתי הן היו אמורות להתקבל. המשיבה הדגישה כי התשלום האחרון ממשרד הבינוי והשיכון התקבל בחודש ינואר 2020, ומאז למעשה לא היו לעוררת הכנסות נוספות מהפרויקט. העוררת הדגישה בדיון כי המשיכה לבצע עבודה באתר וכי היא צפויה לקבל הכנסות נוספות, אך כשנשאלה לגבי התשלומים שהיא צריכה לקבל בגין עבודות אלו, צוין כי מדובר בכ-600 אלף ש"ח, שעדיין לא התקבלו. לצד זאת, העירה העוררת כי "ישנה תביעה" שמופנית כלפי משרד הבינוי והשיכון, ולאחר מכן הובהר שלא מדובר בתביעה שהוגשה אלא בדרישת תשלום שמצויה במחלוקת.

36. העוררת התבקשה למסור את דרישת התשלום שהעבירה למשרד הבינוי והשיכון, ולציין אילו מהעבודות שמוזכרות בדרישת התשלום מתייחסות לעבודה שבוצעה מחודש מרץ 2020 ואילך. בתגובה, מסרה העוררת חשבון שכותרתו "חשבון מס' 17 – טרום סופי", ואשר נערך ביום 9.8.2021. החשבון כולל טבלה של כל העבודות שביצעה העוררת בפרויקט, בציון הכמות, המחיר והמחיר הכולל כפי שאושר על ידי המפקח. בסוף הטבלה מצוי חלק שכותרתו "עבודות חריגות לפי דרישת הקבלן" – ובו פורטה רשימה ארוכה של הוצאות נוספות, בסך כולל של מעל 13 מיליון ש"ח. רוב הדרישות לא אושרו על ידי המפקח (צוין בטבלה "לא מאושר"), וסכום העבודות שאושר על ידי המפקח עומד על 4.4 מיליון ₪. בסוף המסמך מצוי החשבון הסופי – לאחר הוספה של ערך העבודות לפי החוזה וערך העבודות החריגות, נערך חישוב של סכום התמורה הכולל של עבודות העוררת. מסכום זה הופחתו הסכומים ששולמו בחשבונות קודמים, והיתרה לתשלום עומדת על כ-591 אלף ש"ח, בדומה לנתון שצוין בדיון. העוררת ציינה בנוסף כי חשבון זה טרם אושר, וכי 9 מיליון ש"ח עדיין שנויים במחלוקת בינה ובין משרד הבינוי והשיכון.

37. במענה לשאלה אילו עבודות בוצעו מחודש מרץ 2020, ציינה העוררת כי "עיקר ה'חריגים'" המאושרים, שסכומם כאמור 4.4 מיליון ש"ח – "בוצעו במהלך שנת 2020". יחד עם זאת, החשבון הסופי מלמד כי סכום זה שולם ברובו בחשבונות קודמים, וכי מתוך סכום זה, רק היתרה לתשלום בסך 591 אלף ש"ח אכן הייתה צפויה להיות משולמת במועד כזה או אחר. לגבי 9 מיליון ש"ח נוספים השנויים במחלוקת בין הצדדים, לא צוין כי מדובר בעבודה שבוצעה בשנת 2020.

הסיבות לירידה בהכנסות העוררת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

38. אין חולק כי העוררת חוותה ירידה משמעותית בהכנסותיה בשנת 2020, ואולם כפי שעולה מהנתונים שהוצגו לעיל – ירידה זו הייתה מתבקשת לאור העובדה שמדובר בסיום פרויקט (בדומה לירידה בהכנסות שחלה בשנת 2016). העוררת הדגישה במספר הזדמנויות כי היא ביצעה עבודה בתקופה זו, אולם ממסמכי ההתחשבות עם משרד הבינוי והשיכון עולה כי עבודה זו ממילא לא הייתה צפויה לזכות את העוררת בהכנסות בשנת 2020.

39. לא בכדי, ציינה העוררת בדיון כי נדרשה לבצע עבודות ללא תשלום – לפחות חלק מהעבודות שביצעה העוררת בשנת 2020 בוצעו כהמשך למחויבותה החוזית כקבלן בפרויקט, ולא היה בהן כדי לזכות אותה בהכנסות. החישוב הכולל של הכנסות העוררת בחשבון הסופי, מזכה אותה בסכום של 591 אלף ש"ח בלבד. חישוב זה כלל את העבודות החריגות שבוצעו במהלך שנת 2020, ששווין הוערך בכ-4.4 מיליון ש"ח, אך הניב לעוררת הכנסה נמוכה בהרבה – ככל הנראה בעקבות חשבונות קודמים ולנוכח התחשבות נוספת בין הצדדים. לצורך חישוב ירידת המחזורים של העוררת, אין משמעות לשאלה מה היה היקף העבודה שביצעה ואף לא לשאלה מה היה השווי של אותה עבודה – אלא מה היו ההכנסות שהיו צפויות לה בתקופת הזכאות אלמלא נגיף הקורונה.

40. גם את הסכום שנקבע בחשבון הסופי, של 591 אלף ש"ח, העוררת לא הייתה מקבלת אלא זמן רב לאחר חלוף תקופת הזכאות, גם אלמלא נגיף הקורונה. במהלך הדיון, ציינה העוררת כי התשלום שהיא זכאית לו ממשרד הבינוי והשיכון לא שולם מכיוון ש"לוקח 120 יום". מהמסמכים שהגישו העוררת עולה כי החשבון הסופי נערך באוגוסט 2021, והצפי לאישורו נקבע ליום 18.11.2021 – ואולם גם בחלוף מועד, ולכל הפחות עד מועד הגשת ההודעה האחרונה מטעם העוררת, ביום 12.12.2021 – לא שולם החשבון.

41. אם כן, התמונה לגבי הכנסות העוררת מפרויקט נוה ים הובהרה היטב. בחודש ינואר 2020 קיבלה העוררת תשלום, ומכאן ואילך – הגם שביצעה עבודות חריגות בהיקף נרחב – לא הייתה זכאית אלא לתשלום בסך 591 אלף ש"ח, וגם הוא צפוי היה להתקבל רק בתום 120 יום ממועד הגשת החשבון הסופי. עבודות הניקוז והטיפול בקווי הביוב, שהתקיימו בשנת 2020, נמשכו מספר חודשים, ולאחריהם נדרש הקבלן לבצע פעולות נוספות שלדבריו הסתיימו רק בשנת 2021.

42. העבודות בקווי הביוב לא באו לעולם בגלל נגיף הקורונה, אלא בגלל אירוע הצפה בחורף שקדם לתקופה זו. עבודות אלו נמשכו בפועל לפחות 6 חודשים, כאשר מיומני עבודה שצורפו לכתב הערר עולה כי בחודש אפריל 2020 העבודה הופסקה לחלוטין, ובחודש מאי חלה האטה בקצב ביצוע העבודה. גם אם נניח לטובת העוררת, כי אלמלא הקורונה היו עבודות אלו מסתיימות במהירות רבה יותר – עדיין מדובר בעבודה ממושכת שנמשכה גם בתקופות שלא חל בהן סגר. כמו כן, יש להביא בחשבון את הזמן שהיה נדרש ממילא להגשת חשבון סופי ולאישורו במשרד הבינוי והשיכון. אין ספק כי גם אלמלא הקורונה, העבודה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שהתקיימה בתקופת זו לא הייתה מניבה לעוררת הכנסות בחודשים מאי-יוני 2020. לכל היותר ייתכן שהייתה חלה הקדמה של מספר חודשים במועד השלמת הפרויקט, אך עדיין לא היו צפויות לעוררת הכנסות בתקופת הזכאות.

43. לכך יש להוסיף את העובדה שהעוררת לא זכתה במכרזים נוספים. העוררת ציינה כי ניגשה ל-12 מכרזים, ואף הבהירה כי הטעם לכך שלא זכתה בהם לא היה קשור לקורונה – הצעותיה נדחו משיקולים עסקיים של העדפת המחיר הנמוך מבין ההצעות שהוגשו. העוררת לא הרחיבה את טענותיה לגבי המכרזים הנוספים, וככל הנראה לא בכדי.

44. לכך יש להוסיף את העובדה שלנגיף הקורונה גם לא הייתה יכולה להיות השפעה על הכנסות העוררת מפרויקטים חדשים בתקופת הזכאות. גם אם הייתה העוררת טוענת שמשבר הקורונה מנע את האפשרות לפרסם או להוציא אל הפועל מכרזים חדשים (טענה שכאמור לא נטענה), ברי כי מכרזים כאלו – שעוד לא יצאו אל הפועל עם פרוץ משבר הקורונה, בחודש מרץ-אפריל 2020 – לא היו מניבים לעוררת הכנסות בתוך זמן קצר, כבר בחודשים מאי-יוני.

45. בנוסף, מובן כי אין משמעות לענייננו למחלוקת בין העוררת ובין משרד הבינוי והשיכון, לגבי הסכום של 9 מיליון ש"ח בגין עבודות חריגות שלא אושר במסגרת החשבון הסופי. העובדה שהעוררת לא קיבלה את הסכום אינה נובעת ממשבר הקורונה – אלא מהחלטה של משרד הבינוי והשיכון שלא לאשר את ההוצאה החריגה. העוררת אף לא טענה כי סכומים אלו נדרשו בגין עבודות שבוצעו בשנת 2020 או בגין מצבים חריגים שנוצרו עקב הקורונה, ולמעשה אין קשר בין סכום זה והטענות בענייננו לבין התפשטות נגיף הקורונה. בנוסף, כבר עמדנו על כך שהסכום שאושר לעוררת, בסך 591 אלף ש"ח, ממילא לא היה משולם לה בתקופת הזכאות – והוא הדין לגבי הסכום הנוסף שבמחלוקת, שממילא לא היה מגיע לידיה בתקופת הזכאות גם אילו היה מאושר.

46. בשולי הדברים, נציין כי המשיבה התייחסה בדיון להכנסות שהיו לעוררת בשנת 2020 – בחודש אוקטובר ובחודש דצמבר – והדגישה כי מדובר בהכנסות ממכירת ציוד. עובדה זו עשויה אמנם ללמד על כך שהעוררת חדלה מלייצר הכנסות עם תום העבודה על הפרויקט ולא הייתה לה ציפיה או אפשרות לייצר הכנסות נוספות לאחר מכן. העוררת התנגדה לקו הטיעון בהקשר הזה, ועמדה על כך שאין משמעות להתפתחויות שחלו בהמשך ושהעסק זכאי למענק אף אם היה נסגר ומפסיק את פעילותו בשלב מאוחר יותר.

47. כיוון שענייננו הזכאות למענק בחודשים מאי-יוני 2020 בלבד, לא ראינו צורך להידרש לשאלה מדוע החליט העסק למכור ציוד בהיקף משמעותי בסוף שנת 2020. מקובלת עלינו העמדה כי גם אילו הייתה מתקבלת החלטה לסגור את העסק, היא לא הייתה פוגעת, כשלעצמה, בזכאות למענק בתקופות מוקדמות יותר. עובדה זו מחזקת את הרושם שהעוררת חדלה מפעילות, משלא הצליחה להשיג פרויקטים נוספים, ואף העוררת עצמה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ציינה בשלב ההשגה כי נאלצה למכור ציוד בשל מצבה. אולם, נתון זה אינו רלוונטי לשאלה המרכזית, מדוע לא הצליחה העוררת להשיג פרויקטים נוספים – שאלה שממילא ניתן לה מענה על ידי העוררת.

48. הלכה למעשה, הממצאים העובדתיים בערר מעידים על כך שגם אלמלא התפשטות נגיף הקורונה, לא היו לעוררת הכנסות בתקופת הזכאות. לפיכך, העוררת לא הרימה את הנטל העובדתי המוטל עליה להוכיח כי ירידת המחזוריים נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה, ואף להפך – הוכח כי ירידת המחזוריים הייתה נגרמת ממילא.

משמעות האיחור במתן החלטה

49. ההשגה הוגשה ביום 15.10.2020, והחלטה בהשגה ניתנה ביום 11.8.2021 – 300 ימים בדיוק לאחר מכן. בקשת המענק הוגשה לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, מכוח החלטת הממשלה – בה נקבע כי המועד למתן החלטה בהשגה הוא 180 יום ממועד הגשתה, ואילו בדיון הוסכם כי נראה את הבקשה ככזו שמתייחסת לתקופת הזכאות מאי-יוני 2020 בהתאם לחוק – בה המועד למתן החלטה בהשגה עומד על 120 ימים. כך או כך, מדובר באיחור משמעותי מאוד. נוכח המסקנה שאליה הגענו, עולה השאלה מהי נפקות האיחור.

50. כפי שנקבע בעניין ב.ג. ביטחון, בהחלטה על נפקות האיחור יש לתת משקל משמעותי לתכלית ההוראה – ליתן מענה מהיר ויעיל לעסקים שנפגעו בעקבות נגיף הקורונה. כיוון שמצאנו כי העוררת לא נפגעה בעקבות התפשטות הנגיף, והירידה שחלה במחזור ההכנסות שלה הייתה מתרחשת ממילא, גם אלמלא התפרץ נגיף הקורונה – באנו לכלל מסקנה שאין מקום לקבל את הערר רק בשל הפרת ההוראה בדבר המועד למתן החלטה בהשגה.

51. אכן, איחור במתן החלטה בהשגה הוא פגם בהליך המינהלי, והוא מהווה שיקול במסגרת הביקורת השיפוטית על החלטות רשות המסים. אחד המישורים העיקריים שבהם יש משקל לפגם מעין זה הוא במישור הסבירות – כיוון שהחלטה לדחות את ההשגה נעשתה באיחור ניכר כל כך, היא עלולה להיחשב בלתי סבירה באופן קיצוני, במידה המצדיקה את פסילת החלטה. עם זאת, בבחינת סבירות החלטה יש לתת את הדעת למכלול הנסיבות והשיקולים שבגינם התקבלה החלטה – ומטעם זה, אין מנוס מן המסקנה כי נפקות הפגם נבחנת בכל מקרה לגופו לפי נסיבותיו. מסקנה זו מתיישבת עם פסיקת בית המשפט העליון בעניין המועצה הארצית לתכנון ובניה, כי יש להתאים את תוצאת הפגם למכלול הנסיבות, בהתאם לתורת הבטלות היחסית.

52. הערר שבנדון נסוב על שאלת הקשר הסיבתי בין ירידת המחזוריים ובין התפשטות נגיף הקורונה. במקרים מעין אלו, נדרשת לעיתים הערכה היפותטית – מה היו מחזוריים ההכנסות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

של העוררת אלמלא נגיף הקורונה. אילו היינו סבורים כי הממצאים העובדתיים אינם מובהקים דים, וכי יש מקום לספק בשאלה אם נגיף הקורונה השפיע על ההכנסות ובאיזו מידה, היה עלינו לתת משקל לאיחור בהחלטה בהשגה. במקרה כזה, לא מן הנמנע שנסכיבות האיחור – ובכלל זה משך האיחור והנימוקים לו – היו מהווים שיקול משמעותי בהחלטה, והיה בהם כדי להטות את מאזן הסבירות נגד החלטת המשיבה. אולם כיוון שקבענו כי הממצאים העובדתיים מורים בבירור על היעדר קשר סיבתי, ומצאנו כי ממילא לא היו צפויות לעוררת כל הכנסות בתקופת הזכאות – אין מקום לומר כי ההחלטה תהא בטלה בשל האיחור במתן החלטה בהשגה בלבד.

53. עם כל הצער שבדבר, עלינו לתת את הדעת גם לכך שהליכים רבים מתנהלים בוועדת הערר לאחר שההחלטה בהשגה התקבלה באיחור. החלת כלל אוטומטי לפיו כל החלטה שהתקבלה באיחור מביאה לקבלת הערר, תעמוד גם היא בניגוד לתכליות העומדות ביסוד המענק, ותהא בלתי סבירה באורח קיצוני. כפי שפסק בית המשפט המחוזי בעניין **ב.ג. בטחון**, הדגש בביקורת השיפוטית על מקרים של איחור במתן החלטה בהשגה, צריך להיות על תכלית ההסדר, תוך איזון בין מכלול ההוראות של החוק, שוועדת הערר נדרשת לשמור על קיומן.

54. שקלנו אם יש מקום לפסוק הוצאות כנגד המשיבה בגין האיחור בהחלטה בהשגה. כיוון שמצאנו כי העוררת אינה זכאית למענק, קשה להצביע על נזקים או הוצאות ספציפיות שנגרמו לה עקב האיחור במתן החלטה בהשגה. פסיקת הוצאות כנגד הצד הזוכה בהליך משפטי היא ממילא אקט חריג, ואיננו רואים מקום לנקוט בה באופן רגיל, בהיעדר אינדיקציה לקיומו של נזק ברור אצל העוררת.

סיכום

55. נוכח כל האמור לעיל, החלטנו לדחות את הערר, ללא צו להוצאות.

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

ניתנה היום, ט"ז שבט תשפ"ב, 18/01/2022, בהעדר הצדדים.

1795-21



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

טניה חכמוב, רו"ח
נציגת ציבור

ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה