



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 22-1833

ערר 22-1834

לפני כבוד חברי הוועדה:

ליאת קציר-מרגלית, עו"ד - יו"ר

ברוך ברוכי, רו"ח - חבר

העוררת: אייל אריכא בע"מ מס' 515263531

ע"י ב"כ מר/גברת אריאלה פיברט

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 עובדתי

1. העוררת היא חברה העוסקת בתחום הבניה והשיפוצים.
2. העוררת הגישה בקשות למענקים לתקופות הזכאות מרץ-אפריל 2020 ומאי-יוני 2020 בהתאם להחלטת הממשלה מס' 5015 (מיום 24.4.2020; להלן – **החלטת הממשלה**) ובהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **החוק**).
3. בקשות העוררת למענקים נדחו והעוררת הגישה השגות כנגד החלטות הדחיה. ביום 18.11.2020 דחתה המשיבה את השגת העוררת לגבי תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 וביום 24.3.2022 נדחתה השגת העוררת לגבי תקופת הזכאות מאי-יוני 2020.
4. בהחלטה בהשגה בעניין **תקופת מרץ-אפריל 2020** נקבע:
"מבדיקה שנערכה בעקבות הגשת ההשגה נמצא כי החברה עוסקת במכירת דירות, ולכן אינה זכאית למענק".
ההשגה בעניין **תקופת מאי-יוני 2020** נדחתה בציון הנימוקים הבאים:
א. העוררת עוסקת במכירת זכות מקרקעין המהווה מלאי עסקי ולכם מוחרגת מזכאות למענק בהתאם לחריג הקבוע בסעיף (5) להגדרת "עוסק" בחוק. צוין כי מבדיקה שנערכה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- מול מיסוי מקרקעין החברה ביצעה 37 עסקאות מכירת "מלאי עסקי – טופס 50" במהלך שנת 2020, כאשר העסקה הראשונה החלה בחודש 01/2020. המשיבה ציינה כי בניגוד לטענת העוררת בהשגה כי מכירת הזכויות במקרקעין החלו באמצע שנת 2020, קיימות לפחות 12 עסקאות במקרקעין עד חודש 12/2020.
- ב. לא נמצא קשר סיבתי בין הירידה הנקודתית בהכנסות לקורונה, שכן החברה שינתה את פעילותה החל מ- 01/2020 ולכן מחזורי שנת 2019 אינם רלוונטיים לקביעת מחזור הבסיס. עוד ציינה המשיבה כי תישלח לעוררת הודעת קנס גירעון וכן כי נשקלת אפשרות לנקיטת הליכים בהתאם לסעיף 22 לחוק בשל הצהרה כוזבת והגשת בקשה כוזבת למענק.
5. על החלטות אלו הוגשו העררים שבפנינו.

טענות הצדדים

6. בכתב הערר טענה העוררת כי דין הערר להתקבל בשל השיהוי במתן ההחלטה בהשגה (ההחלטה בהשגה לתקופת מאי-יוני 2020 התקבלה באיחור של למעלה משמונה חודשים מהמועד הקבוע בחוק), תוך שהיא מפנה לפסק הדין של בית המשפט המחוזי בעמ"נ 21-06-27710 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים בישראל (ניתן ביום 3.1.2022; להלן – פס"ד בטחון הצפון).
7. העוררת ציינה כי מבדיקה שערכה מיוזמתה נמצא כי חלה טעות בתחשיב המענק לתקופת מאי-יוני 2020 שהוגש למשיבה ובהתאם לתחשיב המתוקן (שצורף לערר), סך המענק המגיע לעוררת לתקופה זו עומד על 70,954 ₪.
8. לגופם של נימוקי הדחיה טענה העוררת כי החברה עוסקת בעיקר בביצוע פרויקטים קטנים בבניה ושיפוצים, שמשכם קטן משנה. בניסיון להתקדם גם בתחום היזמות, התמודדה וזכתה החברה לראשונה בשנת 2016 במכרז לבניית בניין אחד בפרויקט 'מחיר למשתכן' בדימונה (להלן – פרויקט דימונה). עד לקבלת היתר הבניה ביום 23.2.2020 עסקה החברה בתכנון והגשת בקשות להיתר בניה, זאת במקביל לעיסוקה השוטף בבניה ושיפוצים המהווה את פרנסתה העיקרית. לקראת קבלת היתר בפברואר 2020 הגיעו זוכים ראשונים בהגרלה מטעם משרד השיכון ונרשמו לרכישה תמורת תשלום דמי הרשמה בסך 2,000 ₪ בלבד. לטענת העוררת, מכירת הזכויות במקרקעין במסגרת 'מחיר למשתכן' החלה באופן מאסיבי באמצע שנת 2020, ותקבול מהותי ראשון ממכירות אלו התקבל רק בחודש אוגוסט 2020, עם קבלת האישור לליווי הבנקאי. צוין כי גם לאחר חתימת חוזי המכירה, הכספים נשארו בנאמנות אצל עורכי הדין עד לאישור הליווי הבנקאי לפרויקט בחודש 08/2020. העוררת הדגישה כי החברה המשיכה בפעילותה הרגילה בנוסף לפרויקט דימונה, תחת מגבלות הקורונה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

9. העוררת ציינה כי מחזורי ההכנסות בשנת 2020 כוללים תקבולי לקוחות בגין פרויקט דימונה שאינם הכנסות אלא מקדמות המופקדות לחשבון הליווי ומוכרות כהכנסה רק עם גמר הבניה ובהתקיימות יתר התנאים לכך, דבר הקרה רק בשנת 2022 עם מסירת הדירות. נטען כי חשבוניות אלו הן רק לצרכי דיווח למע"מ. העוררת הפנתה לדו"ח הכספי לשנת 2020 המעיד על ירידה בהכנסות החברה מ- 5,234,513 ₪ בשנת 2019 ל- 2,918,056 ₪ בשנת 2020.

10. עוד טענה העוררת כי סעיף 5 להגדרת "עוסק" ממעט מי שעיסוקו במכירת זכות במקרקעין בשנת 2019 ובשנת 2020, ואילו העוררת החלה במכירת הדירות בשנת 2020 וההכנסות בשל כך לא באו לידי ביטוי בשנת 2020 ואף לא בשנת 2021, כך שפעילות החברה בשנים 2019 ו-2020 היא בתחום עיסוקה הרגיל וקבלת המקדמות בגין מכירת הדירות 'על הנייר' לא שינו דבר מפעילותה הקודמת. העוררת הוסיפה כי החברה לא שינתה את פעילותה, אלא הוסיפה בניית פרויקט לראשונה, והמשיכה בפעילותה העיקרית כל התקופה והירידה בפעילות בתקופות הזכאות שבנדון קשורה כולה לקורונה ונובעת מהירידה בפעילות הבניה, סגרים על שטחי הרשות, חוסר בחומרי גלם וחוסר בידיים עובדות.

11. העוררת ציינה כי פנתה לפקיד השומה לקבלת אישור לסעיף 50 רק בחודש אוגוסט 2020 עם קבלת האישור לליווי הבנקאי, והאישור התקבל רק בחודש נובמבר 2020. צוין כי העוררת לא הגישה בקשות לתקופות נוספות מאוחרות יותר וכי במהלך תקופות הזכאות העוררת יצקה כלונסאות ורצפת קרקע בלבד, ורק החל מחודש אוקטובר 2020 החלה בבניית השלד וטיפוס לגובה.

12. בכתב התשובה טענה המשיבה כי העוררת מוחרגת מהגדרת "עוסק" בהתאם להוראת ההחרגה הקבועה בסעיף (5) להגדרה – "מי שעיסוקו במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידו". המשיבה הדגישה כי התנאי הנוגע לשנים 2019-2020 המופיע בחלקו השני של הסעיף, אינו מתייחס לחלקו הראשון וההחרגה חלה על כל מי שעיסוקו במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידו ולא רק את מי שעסק בכך בשנים 2019-2020.

13. המשיבה טענה כי מדובר בסייג מפורש לזכאות שקבע המחוקק והפנתה להחלטת ועדת הערר בערר 1322-21 אלמוג אילת (מ.ד.ע.) 2000 בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 29.8.21). המשיבה ציינה כי העוררת עוסקת במכירת זכות במקרקעין החל משנת 2016, מועד זכייתה במכרז, ואין לראות בה כמי שעוסקת בענף זה רק ממועד קבלת ההיתר או ממועד שיווק הדירות בפועל. בנוסף ציינה המשיבה כי בניגוד לטענת העוררת, כבר מינואר 2020 החלה במכירת זכויות במקרקעין ואין רלוונטיות לביטול עסקה כזו או אחרת.

14. המשיבה הוסיפה כי המחוקק לא קבע כל סייג לגבי עוסק שלו פעילות מעורבת עם סוג אחר, שכן הוא ביקש למנוע את הצורך לבצע בדיקות פרטניות לגבי סוגי הפעילות ואופי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

התפצלותם בכל שנה, וזאת גם לנוכח תכלית היעילות ומהירות הטיפול העומדת בבסיס החוק. עוד צוין כי ממילא לפרשנות זו אין כל עיגון לשוני בלשון החוק.

15. המשיבה התייחסה לתכלית ההחרגה וטענה כי לא בכדי הוחרגו עוסקים מסוג זה מזכאות למענק שכן ככל שנגרם נזק עקב נגיף הקורונה הוא משתקף, לכל היותר, בדחיית הכנסות שכן התשלום בגין מכירת הנכס מתקבל עם מכירתו, כך או אחרת וכן פרויקטים מסוג זה מטבעם ארוכי טווח ועל כן גם אם היתה דחיה של העבודות בעקבות הנגיף, אין הדבר פוגע בהכנסה מהפרויקט ואינו מונע את השלמתו. המשיבה ציינה כי גם במקרה זה העוררת טוענת כי חלו עיכובים בפרויקט ולא כי הפרויקט בוטל או הועבר לקבלן אחר.

16. המשיבה הפנתה לעליית המחזורים המשמעותית שחוותה העוררת בשנת 2020 לעומת שנת 2019 – בשנת 2019 דווח מחזור של כ- 5.2 מיליון ₪ ובשנת 2020 (וכן בשנת 2021) דווח מחזור של כ- 16.7 מיליון ₪. לגבי טענת העוררת כי אין לקחת בחשבון את כספי המקדמות וההפניה לדו"ח הכספי, ציינה המשיבה כי המענק מבוסס על מחזורי ההכנסות כפי שדווחו למע"מ; מאחר שיש לדווח על הכנסות אלו למע"מ, כפי שציינה העוררת עצמה, הרי שיש לקחת אותן בחשבון בחישוב המענק. עוד צוין כי המועד הקובע להכרה בהכנסות הוא מועד הוצאת החשבונית ללקוח ואין רלוונטיות לטענת העוררת שתוכל לעשות שימוש בכספים במועד מאוחר יותר.

17. בהודעה מיום 31.7.2022 השלימה המשיבה טיעונה לעניין האיחור במתן ההחלטה בהשגה. בעניין זה טענה המשיבה כי המועד לקבלת החלטה בהשגה נקבע ללא סנקציה בצדו, בשונה מהוראות מקבילות בחוקי מס אחרים, וכי הדבר נעשה בכוונת מכוון; המשיבה הפנתה לפסקי דין שונים שניתנו בעניין זה. נטען כי קביעה לפיה דין ההשגה להתקבל עקב האיחור בקבלת החלטה מהווה "חקיקה שיפוטית" ועקיפת החלטת המחוקק. הודגש כי המשיבה מטפלת במספר רב של השגות, הרבה מעל הצפי וההיערכות הראשונית, כאשר היקפי הטיפול בבקשות ובהשגות הוא חסר תקדים, תוך פירוט נתונים שונים הנוגעים לעניין זה. עוד נטען כי המחוקק קבע פתרון אפשרי אחר לעיכוב אפשרי במתן ההחלטות בדמות תשלום מקדמות על חשבון המענק, כפי ששולם לעוררת במקרה זה. המשיבה הוסיפה כי העוררת עשתה דין לעצמה משהותירה את המקדמה בידיה ולא השיבה אותה כנדרש ואף לא פנתה בבקשה לעיכוב השבת המקדמה. בנוסף נטען כי ניתן לרפא את הפגם בסנקציות חלופיות כגון פסיקת הוצאות או הימנעות מפסיקת הוצאות במקרה שהבקשות נמצאו לא מוצדקות. צוין כי העוררת לא הצביעה על נזק שנגרם לה עקב האיחור ולבסוף נטען כי היה על העוררת להגיש ערר מיד עם חלוף המועד ומשלא עשתה כן היא מושתקת מלטעון נגד האיחור.

18. בתגובתה לכתב התשובה שבה העוררת על טיעוניה בכתב הערר והדגישה כי טענת המשיבה כי העוררת שינתה את פעילותה החל מחודש ינואר 2020 אינה נכונה וחוטאת למציאות. העוררת מכרה דירות בפרויקט החל מינואר 2020 אולם לא עסקה בקידום



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הפרויקט עד לקבלת הליווי הבנקאי באוקטובר 2020 ורק לאחריו החלה בבניית השלד וטיפול לגובה. החרגת זכאות העוררת מהמענקים לחודשים מרץ-יוני 2020 בשל פרויקט אחד חריג שהחל להתקדם בפועל לאחר תקופה זאת, חוטאת לתכלית החוק.

19. העוררת ציינה כי גם לפי "שיטת הממוצעים", קיימת ירידה של מעל 40% במוצע ההכנסות לחודשים 1-7/2020 לעומת ממוצע העבודות החודשי בשנת 2019.

20. העוררת הפנתה לפסיקות של ועדות הערר השונות לפיהן ההחרגה שנקבעה לעוסק בעבודות הנמשכות מעל שנה אינה חלה באופן גורף, אלא מדובר בחזקה הניתנת לסתירה. בתוך כך, נקבע כי עסק המקיים עבודה מתמשכת במקרה אחד ואין מדובר בפעילותו העיקרית של העסק, אין הצדקה להחריגו מזכאות למענק (כגון: ערר 1070/21 הגר רם תשתיות בע"מ נ' רשות המיסים (ניתן ביום 22.6.2021); ערר 1268/21 נ.ע הנדסה יזמות (2001) בע"מ נ' רשות המיסים, ניתן ביום 22.8.21 (להלן – עניין נ.ע. הנדסה); ערר 1225-21 אלרון קבלני חשמל בע"מ נ' רשות המיסים (ניתן ביום 23.9.21)). העוררת טענה כי המקרים שצוינו דומים למקרה העוררת וקובעים כי ההחרגה אינה אוטומטית ועל המשיבה לבדוק מקרים חריגים אלו לגופם.

21. נטען כי בניגוד לטענת המשיבה, לא חלו עיכובים בפרויקט דימונה; הירידה בהכנסות העוררת נובעת מירידה בפעילותה הרגילה כקבלן מבצע, כתוצאה מהקורונה. לבסוף הדגישה העוררת כי מאז רכישת הקרקע בפרויקט דימונה, לא רכשה קרקע נוספת לפעילות מסוג זה.

22. בדיון שהתקיים ביום 20.7.2022 באמצעים טכנולוגיים, שבה העוררת על טענותיה והרחיבה באשר להיקף פעילותה בפרויקט דימונה בתקופות הזכאות שבנדון וכן עמדה על השפעת נגיף הקורונה על עבודתה בתקופות אלו. המשיבה התייחסה בהרחבה לנושא האיחור במתן ההחלטה בהשגה. בסיום הדיון הציעה הוועדה הצעת פשרה לצדדים. בהמשך לדיון ולאחר התייעצות, הודיעה המשיבה כי אין בידה לקבל את הצעת הוועדה וכי היא עומדת על טענותיה.

דיון והכרעה

23. לאחר בחינת טענות הצדדים ושמיעתם, מצאנו כי דין העררים להידחות. נפרט להלן את הטעמים להחלטתנו.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי

24. בסעיף 5 להחלטת הממשלה ובסעיף 7 לחוק, נקבעו חריגים להגדרת "עוסק" הזכאי למענק לפי החוק. בין החריגים שאינם זכאים למענק מצוי החריג השייך לענייננו, הקבוע בפסקת משנה (5):

"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".

25. כאמור, המשיבה טענה כי העוררת אינה זכאית למענק מכיוון שהיא עוסקת במכירת זכויות במקרקעין המהווים מלאי עסקי. אין מחלוקת כי המקרקעין בפרויקט דימונה היו חלק מהמלאי העסקי של העוררת וכי העוררת מכרה את הזכויות בפרויקט במהלך השנים 2020-2021. למעשה, טענתה של העוררת היא כי בחודשים מרץ-יוני 2020 עיסוקה בפרויקט דימונה היה בהיקף שולי ולכן, ביחס לתקופות הזכאות שבנדון, אין מקום להחריגה מזכאות למענק.

26. נציין כי איננו שוללים אפשרות לפיה כאשר העיסוק במכירת זכויות במקרקעין הוא בשיעור קטן/שולי ביחס לעיסוקים אחרים של העוסק, לא תחול הוראת ההחריג האמורה (ראו ערר 1986-21 **זמרת הארץ השבחה ושיווק נדל"ן בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 13.7.22), פסקאות 56-58; וכן לעניין אי-החלת החריג בדבר תחולת סעיף 8א לפקודת מס הכנסה על עוסקים שחלק שולי בלבד מהכנסותיהם מגיע מעבודות הנמשכות מעל שנה, ראו: ערר 1238/22 **עציון, הנדסת חשמל בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 4.9.22, פסקאות 82-83 (להלן – עניין עציון); **עניין נ.ע. הנדסה**, פסקאות 72-73 להחלטה; ערר 1587/21 **אבו עוקסא ובניו – מעיליא בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 19.7.22, פסקאות 94-95). עם זאת, לאחר בחינת העובדות והנתונים שהוצגו, איננו סבורים כי כזה הוא המקרה שבפנינו, כפי שיוסבר להלן.

27. העוררת ציינה כי זכתה במכרז לבניית הפרויקט בשנת 2016 ומאז ועד תחילת שנת 2020 עסקה בתכנון, הגשת בקשות להיתר בניה ובהכנות נוספות לביצוע, זאת לצד פעילותה העיקרית כקבלנית ביצוע בפרויקטים שונים. אין לכחד כי בשנת 2020 עיקר עיסוקה של העוררת היה בפרויקט דימונה. כפי שהבהירה העוררת, היתר הבניה התקבל בסוף חודש פברואר 2020 ולא חלו עיכובים בפרויקט זה כתוצאה מהקורונה (ראו סעיף 28 לתגובת העוררת לכתב התשובה). ודוק, בדו"ח "איזוטופ" אליו הפנתה העוררת, מפורטות עבודות שונות שביצעה העוררת בפרויקט דימונה, בין היתר במהלך תקופות הזכאות שבנדון, החל מתאריך 17.3.2020 ועד לתאריך 30.6.2020, כגון: כלונסאות; קורות קשר ופיר מעלית קומת קרקע; רצפת ממ"ד ורצפת קומת קרקע. העוררת טענה כי במקביל לביצוע עבודות אלו המשיכה בעיסוקה כקבלן מבצע (אם כי לא צירפה אסמכתאות לכך), אולם לא שוכנענו שיש בכך כדי להוציאה מגדר החריג. המשיבה הפנתה לדיווחי העוררת למיסוי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מקרקעין (טופס 50) ממנו עולה כי העוררת ביצעה עסקאות במקרקעין מתחילתה של שנת 2020 (נציין כי בהחלטה בהשגה צוין כי נערכו 12 עסקאות ובכתב התשובה צוין כי נערכו 37 עסקאות במהלך שנת 2020 כולה).

28. גם מבחינת הדו"ח הכספי לשנת 2020 עולה כי פרויקט דימונה היווה נדבך מרכזי בפעילות העוררת בשנה זו - הסעיף המאזני מלאי הקרקע ועלויות הבנייה, הכולל את עלויות הקרקע השונות לרבות עבודות תכנון והתחלת בנייה, גדל בשנת 2020 בכ- 3.6 מיליוני ₪. אמנם ההכרה בהכנסות מהפרויקט טרם הבשילה בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים, אך בשנת 2020 התקבלו תשלומים בגין הפרויקט בסך של כ-15 מיליוני ₪ אשר סווגו בסוף שנת 2020 כמקדמות על חשבון מכירת דירות. בנוסף, יש לציין כי למרות שתוצאות פרויקט דימונה עדיין לא משתקפות בדוח הרווח והפסד של החברה, רווחי החברה מפעילות קבלנות הביצוע בלבד לא נפגעו בשנת 2020 ולמעשה הרווח התפעולי גדל בכ-4% בשנת 2020 בהשוואה לשנת 2019.

29. זאת ועוד, בהחלטה בעניין נ.ע. הנדסה התייחסה הוועדה לתכלית הוראת ההחלטה הקבועה בפסקת משנה (5) להגדרת 'עוסק', וקבעה כי יזמי נדל"ן ('קבלן בונה') וקבלנים המבצעים פרויקטים ממושכים, מתאפיינים ב'אורך נשימה' ונוטלים על עצמם סיכונים, ומשכך אמורים להתמודד עם העיכובים הנובעים ממגבלות מגיפת הקורונה:

"נראה כי המחוקק הניח שעסקים קבלניים שמבצעים פרויקטים ממושכים, על פני למעלה משנה, מתאפיינים באורך נשימה עסקי גבוה וכושר השרידות שלהם לא עלול להיפגע. עסקי נדל"ן מעצם טבעם מתאפיינים בעלויות ומורדות, במשברים ובעיכובים, חלקים צפויים ואחרים פחות צפויים. מקובל לומר כי מי שמבצע פרויקטים במקרקעין, נוטל על עצמו סיכונים גבוהים, ובה במידה עשוי ליהנות מסיכויי הצלחה גבוהים. גישת המחוקק היא כי קבלנים המבצעים פרויקטים מתמשכים וארוכי טווח, אמורים להיות מסוגלים להתמודד עם עיכובים זמניים הכרוכים במגבלות כגון אלו שהוטלו בתקופת הקורונה - סגר זמני, הגבלות תנועה וכדומה. במקרים רבים, המינוף הגבוה בעסקי נדל"ן מחייב את הקבלנים בליווי פיננסי הדוק ובהצגת בטוחות לצורך קבלת אשראי בנקאי. דברים אלו נכונים ביחס ליזמי נדל"ן (קבלן בונה) אך גם ביחס לקבלני ביצוע המבצעים עבודה על פי הסכם פאושלי, ונוטלים על עצמם את מלוא הסיכונים והסיכויים לגבי ביצוע הפרויקט." (פסקה 55 להחלטה; ההדגשה נוספה)

30. כאמור, העוררת טענה כי אינה נמנית על עסקים מסוג זה וכי הפרויקט המדובר היה חריג לפעילותה השוטפת כ'קבלן ביצוע'. ברם, אין חולק כי העוררת ביצעה את הפרויקט המדובר כ'קבלן בונה', ומשכך ניתן לומר כי נטלה על עצמה את סיכוני הפרויקט. כפי שהעידה העוררת עצמה, בפרויקט דימונה לא חלו עיכובים בשל הקורונה והוא התנהל כמתוכנן. לטעמנו, גם אם מדובר בפרויקט יחיד אותו ביצעה העוררת כ'קבלן בונה' וגם



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

אם ההכנסות מפרויקט זה בתקופות הזכאות שבנדון היו בשיעור נמוך ביחס להכנסות ממנו בהמשך השנה, הנתונים שפורטו לעיל מעידים כי היה זה פרויקט עיקרי ומרכזי בפעילותה בשנת 2020 ואליו הופנו עיקר משאביה, ומשכך אין בטענות העוררת כדי להוציאה מגדרי החריג (ראו גם ערר 1180-22 צבי רז ושות' נ' רשות המיסים) (ניתן ביום 6.10.2022), פסקאות 66-70).

31. על רקע כל המפורט לעיל, מצאנו כי החלטתה של המשיבה כי העוררת מוחרגת מהגדרת "עוסק" בשל עיסוקה במכירת זכויות במקרקעין המהווים מלאי עסקי בידה, בדין יסודה.

קיומו של קשר סיבתי

32. לאור מסקנתנו בדבר החרגתה של העוררת מגדרי הזכאים למענק, איננו נדרשים להכריע בטענת המשיבה להיעדר קשר סיבתי. נעיר בקצרה כי העלייה המשמעותית בהכנסות העוררת בשנת 2020 אכן מעוררת ספק באשר לקיומו של קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות העוררת בתקופות הזכאות שבנדון לבין נגיף הקורונה, אולם בשים לב לכך שעסקינן בשתי תקופות הזכאות הסמוכות להתפרצות המגיפה ולהגבלות המשמעותיות שחלו בתקופות אלו, וכן לנוכח האיחור המשמעותי במתן ההחלטה בהשגה לתקופת מאי-יוני 2020, יש יסוד לקבלת טיעוני העוררת בהקשר זה.

איחור במתן ההחלטה בהשגה

33. כאמור, בכתב הערר טענה העוררת כי יש לקבל את הערר בשל השיהוי במתן ההחלטה בהשגה לתקופת מאי-יוני 2020, העומד על 311 ימים מעבר למועד שנקבע בחוק.

34. נציין כי מאז מועד הדיון בעניינה של העוררת התקבלו מספר פסקי דין (מחוזיים) נוספים וכן פסק דין של בית המשפט העליון העוסקים, בין היתר, בסוגיית האיחור במתן החלטה בהשגה, כפי שיפורט להלן.

35. פסק הדין המנחה בסוגיית איחור במתן החלטה מאת רשות מנהלית ניתן בבית המשפט העליון, בעע"מ 1386/04 המועצה הארצית לתכנון ובניה נ' עמותת נאות ראש העין ע"ר (פורסם בנבו, 20.05.2018). בפסק הדין הבחין בית המשפט בין הסדרים שנקבע להם מועד מחייב ושסטייה ממנו גוררת סנקציה שנקבעה בחוק, לבין הסדרים שבהם קביעת המועד היא בעלת אופי מנחה או מדריך בלבד. בית המשפט קבע כי האבחנה בין מועד מחייב לבין מועד מנחה תלויה באופי ההסדר ובתכליתו, כאשר במקרים שבהם לא נקבעה בחוק הוראה מפורשת לגבי תוצאות החריגה מן המועד, קיימת חזקה פרשנית כי מדובר בהוראה בעלת אופי מנחה (פסקה 32 לפסק הדין). לצד זאת צוין כי גם כאשר לא נקבעה סנקציה מפורשת בחוק, עשויה להיות לאיחור משמעות במסגרת הפעלת הביקורת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

השיפוטית על סבירות ועל תקינות ההחלטה. 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.

36. בפס"ד **בטחון הצפון** דן בית המשפט המחוזי במשמעות שיש לתת לאיחור במתן החלטה בהשגה על מענקי הוצאות קבועות לפי חוק התוכנית לסיוע כלכלי. בית המשפט קבע כי ההבחנה הקיימת בפסיקה בין "מועד מחייב" לבין "מועד מנחה" תלויה בעיקר בתכלית ההסדר החקיקתי וכי בנוגע לחוק התכנית לסיוע כלכלי, תכלית ההסדר היא מתן סיוע מהיר ויעיל לעסקים שנפגעו על מנת לספק להם "חמצן" בתקופת החירום של נגיף הקורונה, כך שספק אם ניתן להתייחס למועד הקבוע בחוק למתן ההחלטה בהשגה כמנחה בלבד. לפיכך נקבע כי היה מקום לקבל את הערר בשל האיחור המשמעותי במתן ההחלטה בהשגה, שעמד על 68 ימים. בעמ"נ 3720-11-21 **בוריס פודולסקי נ' רשות המיסים** (פורסם בנבו, 15.07.2022; להלן – **פס"ד פודולסקי (מחוזי)**), שב בית המשפט המחוזי על קביעותיו בפס"ד **בטחון הצפון** לעניין האיחור במתן החלטה בהשגה ותוצאותיו, וקבע כי איחור משמעותי במתן החלטה בהשגה יביא, בשים לב לנסיבות הפרטניות של כל מקרה, לקבלת ההשגה על הסף (ראו פסקאות 88-85, פסקה 113 לפסק הדין). יצוין כי בשני פסקי דין אלו קבע בית המשפט כי היה מקום לקבל את העררים גם לגופם.

37. בפסקי דין של בתי משפט מחוזיים אחרים, הוצגה גישה מקלה יותר ביחס לאיחור המשיבה במתן ההחלטה בהשגה. כך, בעמ"נ (תל אביב-יפו) 40318-12-21 **פליסידד (פיסגה) בע"מ נ' רשות המיסים בישראל** (פורסם בנבו, 13.11.2022; להלן – **פס"ד פליסידד**) נקבע כי אין מקום לקשור בין האיחור בקבלת ההחלטה ואי העמידה במועד לבין קבלת או דחיית ההשגה לגופה, וכי הסנקציה המתאימה במקרה של איחור משמעותי היא פסיקת הוצאות כנגד המשיבה, זאת אף במקרה של אי זכאות למענק (פסקאות 66-69 לפסק הדין).

38. בעמ"נ (מרכז) 62994-01-22 **מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים** (פורסם בנבו, 30.11.2022) (להלן – **פס"ד ברקת**) נקבע שככלל, איחור במתן ההחלטה בהשגה לא יביא לקבלתה. לצד זאת נקבע, כי "**במקרים חריגים במיוחד – עצם האיחור במועד מתן ההחלטה בהשגה עלול כשלעצמו ובעיקר בהצטרף לטעמים נוספים ובהתאם לנסיבות המקרה, להביא לכך שערר שהוגש יתקבל**" (פסקה 74 לפסק הדין).

39. בפסק דינו של בית המשפט העליון בבר"מ 7502/02 **רשות המיסים נ' בוריס פודולסקי** (להלן – **פס"ד פודולסקי (עליון)**) נקבע ביחס לסוגיה זו, כי בהיעדר קביעה מפורשת בחוק המטילה "סנקציה" על אי-עמידה במועד, אי-מתן החלטה בהשגה במועד אינה מובילה "אוטומטית" לקבלתה. לצד זאת נקבע כי יש לייחס משקל נכבד לעיכוב במתן ההחלטה, בפרט כאשר מדובר בעיכוב משמעותי:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

"במכלול הנסיבות, ובהתחשב בשיקול של העומס המוטל על ועדת הערר כמו גם בשיקול של הקופה הציבורית, אני סבורה כי חריגה מהמועד הקבוע בסעיף 20(א)(1) לחוק הסיוע הכלכלי אינה מחייבת את קבלת ההשגה באופן אוטומטי כאשר אין מדובר בעיכוב משמעותי (ראו לעניין זה: ברק-ארז, בעמ' 414-415). לצד זאת, יש בהחלט מקום לייחס משקל נכבד לעיכוב במתן ההחלטה בהשגה, בפרט כאשר מדובר בעיכוב משמעותי. בהיקש מסעיף 6(א) לחוק לתיקון סדרי מינהל (החלטות והנמקות), התשי"ט-1958, ניתן לומר כי אי-עמידה במועד הקבוע לא תביא אמנם לקבלת ההשגה באופן אוטומטי, ואולם במקרה זה על רשות המיסים יוטל נטל הראיה להוכיח כי ההחלטה על דחיית ההשגה הייתה נכונה, מבלי שחזקת התקינות המינהלית תעמוד לימינה." (פסקה 24 לפסק הדין)

40. אין חולק כי האיחור במתן ההחלטה בהשגה בענייננו הוא איחור משמעותי, ובהתאם לפסיקות בית המשפט יש בו כדי להשפיע על בחינת סבירות החלטת המשיבה. עם זאת, בנסיבות המקרה שבפנינו לא מצאנו כי מדובר באחד מאותם מקרים חריגים בהם קיומו של איחור משמעותי עשוי להוות גורם מכריע בקבלת הערר. לצד זאת, הבאנו את האיחור בחשבון בהחלטתנו בעניין פסיקת הוצאות ההליך.

הטלת קנס גירעון ונקיטת הליכים לפי סעיף 22 לחוק

41. לפני סיום, ראינו לנכון להידרש בקצרה לקביעת המשיבה בדבר הטלת קנס גירעון וכן לנקיטת הליכים לפי סעיף 22 לחוק, שהוזכרו בהחלטה בהשגה לתקופת הזכאות מאי-יוני 2020. יצוין כי העוררת לא התייחסה לנושא זה בערר ולא נתבקש סעד בעניין זה, ואף לא ברור כי אמנם נשלחה לעוררת הודעת קנס גירעון. מכל מקום, לא התרשמנו כי העוררת פעלה בזדון או מתוך כוונה להטעות את המשיבה; אדרבה, העוררת ציינה מיוזמתה בכתב הערר כי בבקשת המענק לתקופה זו נפלה טעות וסכום המענק בהתאם לנתונים המדויקים נמוך מסכום המענק שהתבקש. בנסיבות אלו, אין מקום להטלת קנס על העוררת בשל הגשת תביעה ביתר בהתאם לסעיף 18 לחוק, וכל שכן אין מדובר במקרה חריג ויוצא דופן המצדיק נקיטת הליך (פלילי) לפי סעיף 22 לחוק.

סוף דבר

42. העררים נדחים.

43. בשל האיחור המשמעותי במתן ההחלטה בהשגה לתקופת הזכאות מאי-יוני 2020, תישא המשיבה בהוצאות העוררת בסך 3,000 ₪ אשר יופחתו מסכום החזר של העוררת.



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 60 יום.
ניתנה היום, כ"ט שבט תשפ"ג, 20/02/2023, בהעדר הצדדים.



ברוך ברוכי, רו"ח
חבר



ליאת קציר-מרגלית, עו"ד
יו"ר הוועדה