



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1860-22
ערר 1861-22
ערר 2480-22

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

העוררת: אגא. ש.ח. עבודות עפר בע"מ, ח.פ. 511842155
באמצעות עו"ד רמי אריה

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 קבלנית העוסקת בביצוע עבודות בניה, תשתיות ופיתוח. העררים הנדונים נסובים על בקשות העוררת למענקי הוצאות קבועות, בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – החוק).
2. בקשות העוררת למענקים בתקופות הזכאות יולי-אוגוסט 2020 וספטמבר-אוקטובר 2020 נדחו בקביעה הבאה: "הנך עוסק במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידך או שבשנת נמס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתך סעיף 8 לפקודה, בשל עבודות מתמשכת שמשך ביצועה מעל שנה". מאוחר יותר נדחתה מאותו טעם גם בקשה למענק לתקופת הזכאות מרץ אפריל 2021.
3. בנוגע לתקופות הזכאות יולי-אוגוסט 2020 וספטמבר-אוקטובר 2020 הגישה העוררת השגות ביום 20.1.2021. ביום 27.3.2022 נפגשו נציגי המשיבה עם ב"כ העוררת, אולם נחלקו הדעות לגבי הסיכום המעשי של אותה פגישה ותוצאותיה האופרטיביות. לעמדת העוררת, בפגישה הנ"ל כל צד חזר על עמדותיו והפגישה הסתיימה ללא הסכמות. לעמדת המשיבה, הוסכם בפגישה על דחיית ההשגות לגופן, תוך שהוסכם במקביל שלא להטיל על העוררת קנס גרעון. הלכה למעשה, ב-27.3.2022 (דהיינו באותו יום שבו נערכה הפגישה) נדחו ההשגות בהחלטה קצרה לפי הנימוק הבא: "ההשגה נדחתה בהסכם מול המייצג"; באחת ההשגות הובהר גם כי הוחלט לפני משורת הדין שלא להטיל על החברה קנס גרעון.
4. בנוגע לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2021, נחלקו הצדדים בשאלה האם הוגשה השגה כנדרש. העוררת טענה כי הגישה את ההשגה ביום 6.7.2021, 35 ימים אחרי שניתנה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ההחלטה, והוסיפה כי פנתה בשנית ביום 12.5.2022 על מנת לבדוק את סטטוס הטיפול בהשגה. כפי שהובהר מאוחר יותר, ההשגה לא נקלטה אצל המשיבה, וביום 20.7.2022 נדחתה ההשגה בקצרה בנימוק הבא: "**הבקשה נדחתה ב 6/2021. ההשגה הוגשה באיחור רב ב 05/2022. לכן ההשגה נדחתה על הסף.**"

5. העררים שבנדון נסובים על החלטות אלו. מבחינת סדר הדברים, נציין כי הוגשו תחילה עררים מס' 1860-21 ו-1861-21, לתקופות הזכאות יולי-אוגוסט 2020 וספטמבר-אוקטובר 2020; ימים ספורים לפני המועד שנקבע לדיון בעררים אלו, הוגש ערר 22-2480, בנוגע לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2021, והצענו למשיבה לבחון אפשרות להתייחס גם לתקופה זו במסגרת אותו דיון. הלכה למעשה, מצאנו שניתן להכריע בערר זה חרף המועד המאוחר שבו הוגש, ועל כך נעמוד להלן.

טענות הצדדים

6. ראשית, טענה העוררת כי יש לקבל את הערר על הסף בשל חוסר סמכות ובשל התיישנות, מעצם העובדה שההחלטה בהשגה ניתנה באיחור ניכר – בחרגיגה של 309 ימים ממסגרת הזמנים שהקציב המחוקק. העוררת טענה כי האיחור פוגע באינטרס ההסתמכות שלה, וכי בהתאם לפסיקה 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 – **עניין ב.ג. בטחון**) – יש לקבל את הערר במלואו. העוררת חזרה על טעמי פסק הדין בעניין ב.ג. ביטחון, וטענה כי הוא מהווה הלכה מנחה המחייבת את ועדת הערר, בהתאם לסעיף 20(א) לחוק יסוד: השפיטה.

7. לגבי הליך ההשגה, טענה העוררת כי לא התקבל כל סיכום או הסכם עם המשיבה, וצירפה אישור ברוח זו מאת רו"ח רפי אוזנה, מייצגה הקודם שנכח בפגישה עם נציגי המשיבה. מאוחר יותר, הדגישה העוררת כי גם המשיבה לא הציגה כל הסכם וטענה רק להסכמות בעל פה. העוררת מסרה מצידה תצהיר מפורט מטעם רו"ח אוזנה, בדבר הפגישה, המאשר כי לא התקבלו הסכמות במהלכה.

8. לגבי הטענה כי העוררת עוסקת במכירת זכות במקרקעין, העוררת הדגישה כי בשנים 2019-2020 כל הכנסותיה היו מעבודות בביצוע, והיא לא עסקה במכירת זכות במקרקעין; העוררת הודתה כי חשבונית אחת משנת 2019 הופקה בגין מכירת דירה, אך הסבירה כי מדובר בגמר חשבון עבור דירה שנמכרה בשנת 2018. העוררת טענה כי בהתאם לפסיקה יש לראות בהוראת ההחרגה כחזקה הניתנת לסתירה, והוסיפה כי בנסיבות המקרה תכלית ההחרגה ממילא אינה מתקיימת, שכן אין כל חשש שדיווחי הכנסותיה בוצעו על סמך אומדנים.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

9. לעניין הטענה כי סעיף 8א חל בחישוב הכנסתה, טענה העוררת כי דיווחי הכנסותיה מבוססים על התחשבויות מדויקות בנוגע להיקפי הביצוע בפועל, ולא על אומדנים, והוסיפה כי היא אינה מבצעת עבודות לפי הסכם פאושלי. בנסיבות כאלה, סבורה העוררת כי הוראת ההחרגה אינה חלה, כפי שנקבע בפסיקות קודמות של ועדת הערר.
10. העוררת ביקשה לקבוע כי קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין מגפת הקורונה. לטענת העוררת, פעילותה העיקרית היא במגזר הציבורי והמוסדי, ופרויקטים במגזר זה נכנסו להקפאה ולצמצום. העוררת מסרה פירוט של מספר המכרזים שאליהם היא ניגשה בשנת 2019 ובשנת 2020, והעירה כי חל קיטון של כ-62% בכמות המכרזים, וכן הוסיפה כי חלה ירידה במספר ההזמנות בפרויקטים שבהם ההתקשרות נעשתה באמצעות מכרזי מסגרת. לטענת העוררת, חלו עיכובים גם באישורי הבניה ובאספקת חומרי גלם. העוררת סמכה את טענותיה על היקפי ההכנסות השנתיים שדווחו למע"מ – בשנת 2020 חלה ירידה של כ-37% בהשוואה לשנה קודמת, כאשר גם בשנת 2021 חלה ירידה בהיקף מתון יותר.
11. בכתב התשובה טענה המשיבה כי יש לדחות את הערר על הסף, מן הטעם שנחתם הסכם לפיו יבוטלו ההשגות כנגד ביטול קנס הגרעון. המשיבה צירפה לכתב התשובה הצהרה מטעמו של מר אחמד דעאס, מנהל מטעם המשיבה שנכח בפגישה, ובה נטען כי במסגרת פשרה הוחלט על דחיית ההשגות וביטול קנס הגרעון, וכן כי ההחלטה נמסרה פיזית למייצגים בתום הפגישה. עוד טענה המשיבה כי הערר הוגש רק 4 חודשים לאחר דחיית ההשגה, וכי ניתן היה לצפות שהוא היה מוגש במועד מוקדם יותר אילו הייתה סבורה העוררת שנפלה טעות ושלא נחתם הסכם.
12. לגופו של עניין טענה המשיבה כי סעיף 8א חל בחישוב הכנסתה של העוררת. המשיבה טענה כי החוק מחריג כל מי שמבצע עבודות המתמשכות מעל שנה, בשל כך שעסקים אלו נפגעו לכל היותר באופן של דחיית הכנסות (להבדיל מאובדן הכנסות), וכן לנוכח האופי האקראי של ההכנסות והקושי לקבוע מה צפי ההכנסות בתקופת זכאות נתונה. המשיבה הדגישה כי מדובר בחריג קטגורי שאינו מקנה שיקול דעת. עוד הוסיפה המשיבה כי מהשוואה לשונית לרישא של הסעיף, המחריגה מי "שעיסוקו" במכירת זכות במקרקעין, ניתן ללמוד שהחריג חל כשמדובר בחלק ממשי מהעיסוק, בסיפא ההתייחסות היא למי שהסעיף "חל" בחישוב הכנסתו, באופן קטגורי וללא סייג. המשיבה ציינה כי העוררת עצמה הצהירה על פרויקטים שנמשכים מעל שנה – כגון הסכם מול החברה לפיתוח הערבה בנוגע לשני פרויקטים.
13. עוד ציינה המשיבה כי העוררת מכרה עשרות דירות מגורים ששימשו אצלה כמלאי עסקי, והדגישה כי בביאורים לדוחות הכספיים ניתן לראות כי בבעלותה זכויות במקרקעין המהוות מלאי עסקי בידה. המשיבה הפנתה לביאורים לדוחות הכספיים לשנת 2019 מהם



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עולה כי כבר אז החזיקה העוררת בזכויות במקרקעין מסוימים, שנמכרו הלכה למעשה רק בשנת 2021.

14. לעניין הקשר הסיבתי, טענה המשיבה כי העוררת נמצאת במגמת ירידה בתקופה שקדמה להתפרצות מגפת הקורונה, וכי היא לא הרימה את הנטל המוטל עליה להוכחת הקשר הסיבתי בין הירידה לבין מגפת הקורונה. המשיבה הדגישה כי מחזור העסקאות של העוררת במגמת ירידה החל מחודש 03/2019.

15. לעניין האיחור בהשגה הוסיפה המשיבה כי בהתאם לפסיקה יש לראות במועד שנקבע בחוק בבחינת מועד מדריך, ועמדה על העומס הרב המוטל עליה ועל פסיקות קודמות שקיבלו את עמדתה בהקשר זה.

16. בתגובה לכתב התשובה, הדגישה העוררת כי הערר הוגש במועד הקבוע בחוק, לאחר שבקשות ארכה להגשת נימוקי הערר אושרו על ידי הוועדה, והזכירה כי התנגדה מתחילת הדרך באופן נחרץ וברור לטענות המשיבה לעניין ההסכם. העוררת הוסיפה כי אין להתיר למשיבה להעלות טענות לגופו של עניין שלא צוינו בגוף ההחלטה בהשגה, וטענה כי הממצאים השונים שהמשיבה הצביעה עליהם – ובפרט בנושא הקשר הסיבתי שלא נדון בהחלטות קודמות – מהווים הרחבת חזית.

17. בנוגע לטענת הקשר הסיבתי ביקשה העוררת להדגיש כי אין דרישה בחוק שהיא תוכיח את קיומו של הקשר לקורונה, וכי הנטל על המשיבה להראות ממצאים המעמידים בספק את הקשר הסיבתי. העוררת הוסיפה כי המשיבה לא התייחסה לירידה בכמות המכרזים ולירידה הניכרת בהכנסותיה בשנת 2020. עוד הוסיפה העוררת כי בהתאם לפסיקות קודמות של ועדת הערר, במקרה שבו הממצאים העובדתיים אינם מובהקים דיים, יש ליתן משקל לאיחור במתן ההחלטה בשלב ההשגה. לעניין ירידת המחזורים טענה העוררת כי גם אם יש ירידה מחודש מרץ 2019 אין לכך רלוונטיות, שכן תקופות הזכאות הנדונות הן לאחר חודש מרץ, וכן נטען באופן כללי כי המשיבה התעלמה מעיסוקה של העוררת בחברת פרויקטים.

18. בדיון שהתקיים ביום 5.9.2022 התחדדו המחלוקות בין הצדדים בנוגע לנסיבות דחיית ההשגות השונות, וכן עמדנו בהרחבה על סוגיית הקשר הסיבתי, בהתייחס לפרויקטים המרכזיים של העוררת ולתזרים ההכנסות שנבע מהן. כמו כן, עמדנו על פערים בין הכנסותיה של העוררת המדווחות למע"מ לבין הדיווחים בדוחות הכספיים, וכן על העיסוק במכירת זכויות במקרקעין.

19. בתום הדיון איפשרנו לעוררת למסור השלמת טיעון לעניין הפערים בין דיווחי המע"מ לבין הדוחות השנתיים. כמו כן הציגה העוררת מסמכים נוספים המוכיחים לטענתה את הפגיעה בפרויקטים שבהם היא מטפלת עקב מגפת הקורונה. הודעת העוררת הועברה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לתגובת המשיבה, אך מטעמים שלא הובהרו, לא נמסרה תגובה מטעם המשיבה להודעה זו.

דיון והכרעה

20. לאחר שעיינו בכתבי הטענות ובמסמכים המצורפים ושמענו את טענות הצדדים, באנו לכלל מסקנה כי דין הערר להתקבל באופן חלקי. נעמוד תחילה על טענות הסף של המשיבה ושל העוררת, ולאחר מכן נתייחס לטעמי ההחלטה לגופו של עניין.

האם העררים הוגשו בניגוד להסכם בין הצדדים

21. המשיבה טוענת כי דחיית ההשגה נעשתה כחלק מהסכם, שבו העוררת ויתרה על טענותיה ומן העבר השני ויתרה המשיבה על כוונתה להטיל על העוררת קנס גרעון. לפיכך, טוענת המשיבה שיש למנוע מהעוררת את האפשרות להגיש ערר.

22. אין מחלוקת כי בין הצדדים התקיימה פגישה ביום 27.3.2021, בנוכחות מר רפי אוזנה ומר עופר עזרא ממשדד רואי החשבון שייצג את העוררת, ובנוכחות מר אחמד דאעס מטעם המשיבה. ביום הפגישה נדחתה ההשגה, בלא נימוקים, בקביעה כי הדחיה היא חלק מהסכם. המשיבה טענה בדיון כי בתום הפגישה נמסרה ההחלטה בהשגה באופן ידני למייצגי העוררת, וטענה זו לא נסתרה. מר דאעס, נציג המשיבה שנכח בפגישה, אף הוסיף בדיון כי לאחר שהופקה ההחלטה באחת ההשגות ונמסרה למייצגי העוררת, ביקשו הללו להבהיר בגוף ההחלטה כי לא יוטל קנס גרעון, וכך אכן התווסף ונכתב בהחלטה הנוספת שהופקה מיד לאחר מכן. גם טענה זו לא נסתרה על ידי העוררת. ממצאים אלו תומכים את טענותיה של המשיבה בדבר ההסכמה ששררה בין הצדדים במועד מתן ההחלטה בהשגה.

23. אלא שהעוררת סבורה כי תוכן הפגישה היה שונה. בתצהיר מר אוזנה, מייצגה הקודם של העוררת, נטען כי כל צד חזר בפגישה על עמדותיו והיא לא הסתיימה בהסכמה או בהסכם. העוררת לא מסרה הסבר נוסף לגבי השתלשלות העניינים, ואולם בתצהיר האמור צוין לעניין קנס הגרעון כי "כנראה שהייתה אי הבנה בעניין ההסכמה". מר אוזנה הוסיף וציין בתצהיר כי "ודאי לא היינו מגיעים להסכם ללא הסכמת הלקוח". יוער כי מר אוזנה לא נכח בדיון שהתקיים בערר.

24. המשיבה טענה כי אילו סברה העוררת שההחלטה בהשגה היא מוטעית ולא קיים הסכם, ניתן היה לצפות שהיא תפעל באופן מיידי על מנת לשנות את נוסח ההחלטה. המשיבה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ציינה כי הערר הוגש רק לאחר הארכות ובכל התקופה שחלפה העוררת לא התכחשה להסכם שצוין בהחלטה בהשגה. מנגד, העוררת טענה כי הגישה את הערר כדיון, גם אם ניתנו הארכות מועד, והדגישה כי הנושא נטען בערר (אם כי ניתן לתהות מדוע פנתה לערר ולא פנתה למשיבה לתקן את ההחלטה בהשגה ולציין על גביה את נימוקי ההחלטה).

25. לנוכח ההכחשה שבאה מצד העוררת לעצם קיומו של ההסכם, אך מתבקש היה שהמשיבה תציג לעיני כל את ההסכם החתום בין הצדדים, שמכוחו נדחתה ההשגה – אולם הסכם כזה אינו בנמצא. נציגי המשיבה הסבירו בדיון כי בחלק מהמקרים שבהם מתקיימים דיונים הם פועלים באופן הזה – ההסכמה מתקבלת בעל פה בלבד, ותוצאותיה נרשמות במסגרת ההחלטה בהשגה.

26. לטעמנו, גם אם אכן נערך בין הצדדים הסכם בעל פה, קיים קושי של ממש לאכוף על הצדדים להיענות לסיכומים ולהסכמות שלא ניתן להן ביטוי בכתב. כפי שהבהרנו בדיון, אם אכן היה הסכם, המשיבה נטלה על עצמה סיכון בכך שהחליטה להסתפק במתן החלטה בהשגה ולא לערוך הסכם בכתב; במקרים מעין אלו, שבהם העוררת מתכחשת לתוצאות ההשגה, לא תוכל המשיבה להוכיח שהדבר מנוגד לעמדותיה. גם אם טענות המשיבה לעצם קיומו של ההסכם בעל פה נראות מהימנות, עדיין לא די בכך. סיכומים בעל פה מהווים כר פורה לאי הבנה ולתקלות, ולא ניתן להסתמך עליהם בדיעבד. כך למשל, ייתכן שמייצגי העוררת באותה העת התרשמו שדחיית ההשגה היא בלתי נמנעת וקיבלו בהכנעה את ההחלטה בהשגה במועד הדיון, אך לא קיבלו על כך את הסכמה מטעם נציג מוסמך של העוררת (כפי שאולי נרמז בתצהיר מטעם מר אוזנה).

27. התנהלות העוררת בהקשר זה אינה חפה מקשיים. אין לנו דרך לשחזר את שאירע בין ארבעת כותלי הפגישה בין הצדדים, אך ניתן לשער שמייצגיה של העוררת קיבלו עליהם את התוצאה של דחיית הערר במידה מסוימת של הסכמה. בין אם הייתה הסכמה, ברמה כזו או אחרת, והיא לא הייתה על דעתם של נציגי המוסמכים של העוררת, ובין אם שאלת ההסכמה נותרה מטושטשת, האחריות לכך נופלת במידה לא מועטה על מייצגי העוררת.

28. אין מחלוקת על כך שהתנערות מהסכם, אם אכן היה הסכם, היא בבחינת התנהלות מקוממת, אולם בשולי הדברים נעיר כי ניתן להסתפק בשאלה האם ועדת הערר רשאית לדחות על הסף ערר רק מן הטעם הזה, והאם מתפקידה של ועדת הערר לאכוף הסכמים בין הצדדים (אף אם היה מוכח שהתקיים הסכם).

29. למסקנה, בהיעדר הסכם כתוב בדבר משיכת ההשגה או דחייתה המוסכמת, לא ראינו לנכון לחסום את דרכה של העוררת מבירור הערר לגופו של עניין. יחד עם זאת, הספקות שנתרו לגבי תקינות ההתנהלות של העוררת בעצם הגשת הערר אינם יכולים להיוותר בחלל ריק, וראינו לנכון להתחשב בהם במסגרת פסיקת ההוצאות כפי שיובהר להלן.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

האם הוגשה השגה כדין בתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2021

30. הערר לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2021 הוגש כנגד השגה שנדחתה על הסף – המשיבה ראתה בהשגה ככזו שהוגשה באיחור רב. העוררת הסבירה כי הגישה את ההשגה במועד באמצעות הדואר האלקטרוני, ולכן יש להביא תקופה זו בחשבון כמו את שתי התקופות הנוספות.

31. המשיבה לא התכחשה לכך שההשגה הוגשה בדואר האלקטרוני, אך הזכירה כי באותה העת כבר הופסקה ההגשה בדואר האלקטרוני והעוסקים הונחו להגיש את ההשגות מתוך האזור האישי באתר רשות המסים. לטענת המשיבה, מי שהגיש השגה בדואר אלקטרוני החל מחודש אפריל 2021 קיבל מענה אוטומטי המפנה להגשת השגה דרך האזור האישי. העוררת מנגד ציינה בדיון כי בגוף ההחלטה צוין שניתן להגיש ערר באמצעות הדואר האלקטרוני, לכתובת שאליה העוררת אכן הגישה את ההשגה.

32. סעיף 20(א)(ב) לחוק קובע כי "ההשגות יוגשו בטופס מקוון שקבע המנהל". ככל הנראה, בזמן שעבר מחקיקת החוק ועד להפעלת הטופס המקוון התבקשו העוסקים להגיש השגות באמצעות דואר אלקטרוני. המשיבה טענה כי אפשרות זו הופסקה בחודש אפריל 2021, ואולם בגוף ההחלטה שצורפה לערר, אשר ניתנה בחודש יוני 2021, נקבע כי "השגה תוגש באמצעות כתובת דוא"ר ל hasaga.corona@taxes.gov.il". העוררת הציגה תכתובות דואר אלקטרוני המעידים על כך שהערר הוגש לתיבות דואר זו. לפיכך אנו יוצאים מתוך הנחה שההשגה הוגשה כנדרש.

33. אין לנו מידע בשאלה האם העוררת קיבלה הודעה המודיעה לה על כך שתיבת הדואר אינה פעילה, וייתכן שהעוררת התרשלה בשלב זה אם אכן קיבלה הודעה כזו. יחד עם זאת אם אכן המשיבה עברה לפעול באמצעות האזור האישי מחודש אפריל 2021, הרי שגם היא התרשלה בכך שהפנתה את העוררת (ואולי לא רק אותה) להגיש השגה באמצעות הדואר האלקטרוני גם לאחר השבתו.

34. בנסיבות שנוצרו, לא ראינו לנכון להימנע ממתן החלטה לגופו של עניין גם לגבי תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2021. יוער כי תקופת זכאות זו צורפה לדיון בשלב מאוחר ביותר, ימים ספורים לפני מועד הדיון, אולם המשיבה לא הביעה התנגדות לכך ונוכח הדמיון בטענות לגופן, לא מצאנו שקיים קושי לכלול גם אותה בהחלטתנו הסופית.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

טעמי עמדת המשיבה והרחבת חזית

35. על פי רוב, הליך הערר מתייחס להחלטת המשיבה בהשגה, והנימוקים שצוינו בהחלטה זו עומדים למבחן. אולם במקרה שלפנינו כל ההחלטות נדחו על ידי המשיבה ללא נימוקים – בשל טענת ההסכם וטענת האיחור שנדונו לעיל.

36. לכאורה, משנדחו טענות הסף של המשיבה, ניתן היה להשיב את תיקי הערר לשלב ההשגה על מנת שתינתן החלטה בהשגה, אולם סברנו כי ניתן להשלים את החסר גם במסגרת טענות הצדדים בהליך הערר. על נימוקי המשיבה למדנו מההסברים שניתנו במסגרת כתב התשובה, וניתנה לעוררת הזדמנות להשיב עליהם. נזכיר כי מלכתחילה העוררת לא הייתה שרויה בערפל – הערר הוגש לאחר שהתקיים דיון בעל פה בנוגע לבקשות, וניתן לשער שעמדות המשיבה הוצגו לה וממילא היא ערכה את הערר בהתאם.

37. על רקע זה, לא ראינו לנכון לקבל את טענות העוררת בדבר "הרחבת חזית" כביכול, הגלומה בטענות כאלו ואחרות של המשיבה בכתב התשובה. העובדה שנימוקי הדחיה נרשמו לראשונה במסגרת כתב התשובה, ולא בגוף ההחלטה בהשגה, היא פועל יוצא של התנהלות הצדדים בעקבות הפגישה בה נדונה ההשגה – וכבר עמדנו לעיל על החשש שיש לעוררת אחריות מסוימת לכך. בנסיבות הללו, סברנו שאין להלין על המשיבה ויש להתייחס לנימוקי הדחיה כפי שצוינו בכתב התשובה.

איחור בהחלטה בהשגה

38. העוררת טענה כי יש לקבל את הערר בשל הפגם שנפל בהתנהלות המשיבה בשלב ההשגה, שכן השגותיה של העוררת לתקופות הזכאות יולי-אוגוסט וספטמבר-אוקטובר 2020 נדונו רק כשנה וחודשיים לאחר שהוגשו – באיחור של למעלה מ-10 חודשים מהמועד הקבוע בחוק. העוררת הפנתה לפסקי הדין שניתנו בבית המשפט המחוזי בחיפה, **בעניין ב.ג. ביטחון**, ובעמ"נ 3720-11-21 **בוריס פודולסקי נ' רשות המסים** (ניתן ביום 15.7.2022; להלן – **עניין פודולסקי**). מנגד, המשיבה הפנתה לפסיקה כללית של בית המשפט העליון בסוגיית החריגה מהמועדים הקבועים בחוק ולפסיקות נוספות של ועדות הערר בנושא, והזכירה את העומס הרב המוטל עליה.

39. נציין כי ביני וביני, ניתנו פסקי דין של בתי משפט מחוזיים נוספים, שלא קיבלו את עמדת בית המשפט המחוזי בחיפה. בעמ"נ (תל אביב יפו) 40318-12-21 **פליסידיד (פיסגה) בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 13.11.2022) ובעמ"נ (מרכז) 54772-06-22 **קבוצת ברקת יזמות והקמת מבנים בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 1.12.2022) נקבע לאחרונה (בהבדלים מסוימים) כי במקרה של איחור בהשגה אין לקבל את הערר על הסף, וכי איחור בהשגה עשוי להצדיק פסיקת הוצאות נגד המשיבה. גישה זו אומצה על ידי ועדות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הערר, כפי שנקבע גם בהחלטות שניתנו לאחרונה (וראו למשל ערר 1619-22 א.א.א. הנדסה אזרחית בע"מ נ' רשות המסים; ניתן ביום 13.12.2022). על רקע פסיקות מאוחרות אלו, אשר לטעמנו עולות בקנה אחד עם פסיקות בית המשפט העליון, איננו רואים מקום לדון בטענת האיחור בשלב השגה כטענת סף. על השיקולים בפסיקת הוצאות הצדדים נעמוד בהמשך.

40. משנדחו טענות הסף של הצדדים, נבקש לעמוד להלן על שתי השאלות הטעונות הכרעה לגופו של עניין: (א) האם העוררת מוחרגת מהזכאות למענק בשל ביצוע עבודות מתמשכות או בשל עיסוק במכירת זכות במקרקעין; (ב) האם ירידת המחזורים של העוררת בתקופות הזכאות נבעה ממגפת הקורונה.

האם הוראת ההחרגה חלה על העוררת

41. מענקי הוצאות קבועות הניתנים לפי החוק, מיועדים לעוסקים שחלה ירידה בהכנסותיהם בתקופות הזכאות שנקבעו בחוק. אולם לצורך הזכאות למענק, על מבקש המענק להשתייך להגדרת "עוסק". סעיף 7 לחוק מגדיר "עוסק" בצורה רחבה, אך לצד ההגדרה התלוספה רשימת החרגות לעסקים מסוגים מסוימים, ובכלל זה בפסקה (5) להגדרה מוחרג "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".

42. הוראה זו מונה זה לצד זה שני מקרים חריגים שבהם לא תהיה זכאות למענק – (א) עיסוק במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי; (ב) תחולת סעיף 8א לפקודת מס הכנסה בשל ביצוע עבודה ממושכת. המשיבה טענה לתחולתן של שני חלקי ההוראה, ונתייחס לכל אחד מהם בנפרד.

(א) עיסוק במכירת זכות במקרקעין

43. החוק שולל את המענק ממי שעיסוקו במכירת זכות במקרקעין. המשיבה הצביעה על דוחותיה הכספיים של העוררת, המעידים על כך שהיא מחזיקה מלאי עסקי של מקרקעין, שאותם היא מכרה גם בשנת 2018 וגם בשנת 2021, ובנוסף הצביעה המשיבה על עיסקה שנרשמה בשנת 2019. כפי שהובהר, מדובר על דירה שנמכרה בשנת 2018, וחשבונית אחרונה בגין גמר העיסקה הופקה במהלך 2019. נתונים אלה היו שנויים במחלוקת. העוררת הסבירה כי מדובר בעיסוק משני שלה, וכי בכל התקופה הרלוונטית למענק היא



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לא עסקה במכירת המקרקעין שהיו בידיה. המשיבה טענה מנגד כי די בעצם העובדה שהעסק מחזיק מלאי עסקי בכדי להעיד על תחולת ההחרגה.

44. בעניין זה אנו סבורים כי הצדק עם העוררת. החוק שולל את המענק ממי ש"עיסוקו" במכירת זכות במקרקעין. החוק אינו מורה כיצד יש לנהוג במקום שבו מכירת המקרקעין היא עיסוק משני, ואולם מכך שהחוק מתייחס לסוג העיסוק כנתון בלעדי, ניתן להסיק שיש לאתר לגבי כל עסק את "העיסוק", כלומר את עיסוקו המרכזי. במקרה שבו העיסוק במקרקעין הוא משני לעיסוק אחר, אך מתבקש לקבוע כי עיסוק זה אינו מגדיר את העוררת ואינו שולל את הזכאות למענק (וראו ערר 1316-21 פרי פייד כארד בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 22.11.2021, פסקאות 28-30 להחלטה; והשוו ערר 1180-22 צבי רז ושות' רואי חשבון נ' רשות המסים, ניתן ביום 6.10.2022). נעיר כי המשיבה עצמה, במסגרת טענותיה לעניין החרגי של ביצוע עבודות מתמשכות, הפנתה לרישא של הסעיף, והודתה כי ניתן ללמוד ממנו שההחרגה היא לעיסוק מרכזי בלבד (להבדיל מההחרגה של ביצוע עבודות, שלטענתה אינה קשורה להיקף העיסוק).

45. קריאה זו מתיישבת עם תכליתה של הוראת ההחרגה – החוק החרגי מהזכאות למענק עסקים שפעילותם היא ממושכת ואינם חשופים לתנודתיות ארעית, כך שהפגיעה בהם היא מצומצמת (ראו עמ"נ 54772-06-22 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המסים בישראל, ניתן ביום 30.11.2022, עמ' 11-12; להלן – עניין מגדלי ברקת). אירועים משניים של מכירת נכס, זמן רב לפני פרוץ מגפת הקורונה, או לאחריה, אינם משנים את מהות העסק, ואינם מעמידים אותו בשורה אחת יחד עם העסקים שהוחרגו.

46. המשיבה הדגישה את קיומו של מלאי עסקי בדוחותיה של העוררת. אכן, החוק מתייחס למלאי עסקי, במילים "המהווה מלאי עסקי בידו". אולם מבחינה לשונית, פסוקית זו אינה מגדירה את העיסוק, אלא את ה"זכות במקרקעין"; מכירת זכות במקרקעין נכנסת בגדר ההחרגה אם זכויות המקרקעין שנמכרות מוגדרות כמלאי עסקי. הרישום כמלאי עסקי יכול אמנם להעיד על עיסוק מסוים בתחום זה, וטוב עשתה המשיבה שבדקה את הנתונים, אך משמצאנו שמדובר בעיסוק משני – אין בו כדי לגרוע מזכות העוררת למענק.

(ב) ביצוע עבודות מתמשכות

47. כאמור, המשיבה טענה כי העוררת אינה זכאית למענק, גם מכיוון שחלה עליה ההוראה המחריגה מהגדרת עוסק מי שחל בחישוב הכנסתו סעיף 8א לפקודת מס הכנסה בשל ביצוע עבודה ממושכת אף שהעוררת אינה מדווחת על הכנסותיה לפי סעיף 8א לפקודה, טוענת המשיבה כי היא מבצעת עבודות מתמשכות שבגינן היא נכללת בגדר ההוראה האמורה. סעיף 8א לחוק מחייב מי שמבצע עבודות ממושכות לדווח על הכנסותיו בכל



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שנה נתונה בדרך של אומדן, ומי שסעיף זה חל בחישוב הכנסתו – מוחרג מהזכאות למענק.

48. תכליתה של הוראת החרגה זו וגבולות התחולה שלה נדונו במספר רב של החלטות שניתנו על ידי ועדות הערר, ולאחרונה גם על ידי בית המשפט המחוזי (ראו עמ"נ 43404-09-21 מדינת ישראל – רשות המסים נ' ק. סלאמה בע"מ, ניתן ביום 8.11.2022, להלן – עניין ק. סלאמה; עניין מגדלי ברקת; וראו ערר 1070-21 הגר רם תשתיות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 22.6.2021, להלן – עניין הגר רם; ערר 1286-21 נ.ע הנדסה ייזמות (2001) בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 22.8.2021, להלן – עניין נ.ע הנדסה; ערר 1189-21 הרי הצפון לסלילה ובניה בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 28.9.2022, להלן – עניין הרי הצפון).

49. הלכה למעשה, נקבע בעניין ק. סלאמה כי עבודה לא תיחשב כעבודה ממושכת, אם מתקיימים בה התנאים המעידים על כך שהיא ניתנת להפרדה: (א) העבודה מתחלקת לתתי יחידות עבודה, הן חוזיות והן בפועל; (ב) הקבלן מדווח עליה למס הכנסה על בסיס הכנסות בפועל ולא על פי אומדנים; (ג) יחידת העבודה אינה נתונה לפרשנות – לכל תת יחידה יש תחילה וסוף מוגדרים; (ד) הקבלן מקבל תמורה בפועל בגין כל תת יחידה בנפרד; (ה) משך הביצוע של כל תת יחידה אינו עולה על שנה (פיסקה 34 לפסק הדין). בעניין נ.ע הנדסה ציינו כי כאשר העבודה מבוצעת לפי כתב כמויות (ולא לפי הסכם פאושלי) ניתן לראות בעבודות השונות שבגינן מבוצעת התחשבות אחת לחודש כיחידות עבודה נפרדות (פיסקאות 29-38).

50. במקרה שלפנינו, העוררת הניחה תשתית מספקת על מנת לאמת את טענותיה בדבר אופי ההתחשבות שלה בגין עסקאותיה. הכנסותיה של העוררת אינן קבועות מראש אלא מחושבות בהתאם לכתב כמויות שנקבע עם תחילת העבודה; בכל חודש נערכת התחשבות בגין העבודה שבוצעה, לפי מחירים שהוגדרו לאותן עבודות שבוצעו. בנסיבות כגון אלו, כבר נקבע בעבר כי אין להחיל את הוראת החרגה, ומקרה זה אינו שונה ממקרים קודמים שנדונו וניתנה לגביהם קביעה דומה.

51. נציין אמנם כי כבר קבענו בעבר כי במקרים אלו, הגם שהוראת החרגה אינה חלה, יש צורך לבחון בזהירות האם אכן קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין מגפת הקורונה, ואף להעביר את נטל הראייה להוכחת הקשר הסיבתי אל כתפי העוסק (עניין הגר רם, פסקה 70 ואילך). במקרים לא מעטים שנדונו בפני ועדות הערר, עוסקים שזכאותם למענק נדחתה בשל ביצוע עבודות מתמשכות, נמצאו ככאלו שלא התקיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין מגפת הקורונה (וראו לדוגמה ערר 1185-22 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 12.8.2021; ערר 1795-21 חיים ישראלי ובניו בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 18.1.2022; ערר 1662-21 אבי קטן תשתיות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 20.2.2022; ערר 1409-22 הגר רם תשתיות בע"מ נ' רשות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

המסים, ניתן ביום 6.7.2022; ערר 1769-21 **אבן השדה בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 21.9.2022). נפנה אפוא לבחון האם קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים של העוררת לבין מגפת הקורונה.

קשר סיבתי – רקע נורמטיבי

52. נקודת המוצא היא כי המענקים לפי חוק התוכנית לסיוע כלכלי נועדו לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטות של נגיף הקורונה. בהתאם להחלטת הממשלה ולחוק, לא די בעובדה שחלה בעסק ירידת מחזורים בהשוואה לשנת 2019, אלא יש להראות כי "**ירידת מחזור העסקאות בתקופת המענק נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף covid-19**" (סעיף 8(3) לחוק). במילים אחרות, המענק יינתן רק אם קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה.

53. בחוק התוכנית לסיוע כלכלי 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 **עניין ב.ג בטחון**, פסקה 53 לפסק הדין).

54. בעניין ב.ג בטחון ובפסיקות קודמות של ועדות הערר הוזכרו ממצאים שונים שהוכרו ככאלו שמעבירים לעורר את הנטל הראייתי להוכחת קיומו של הקשר הסיבתי. בין היתר נקבע כי העורר נדרש להוכיח את הסיבה לירידת המחזורים כאשר חלה ירידה בהיקף ההכנסות או בהיקף הפרויקטים שלו, עוד לפני משבר הקורונה, או שחל שינוי אחר בעסק לפני פרוץ המגפה (**עניין ב.ג בטחון**, שם; ולפירוט אודות מקרים נוספים ראו ערר 1740-21 **דורון אוסט נ' רשות המסים**, ניתן ביום 21.12.2021, בפסקה 17 להחלטה, ובמובאות שם).

55. במקרים שבהם חלה ירידה בהכנסות או שחל שינוי בעסק או לפני מגפת הקורונה, נוהגת המשיבה לבחון אם לפחות חלק מירידת המחזורים נבע ממגפת הקורונה. לצורך כך, ירידת המחזורים נבחנת תוך שימוש בנתון חלופי למחזור ההכנסות בתקופת הבסיס – המחזור החלופי מחושב לפי ממוצע ההכנסות לאחר הירידה או השינוי (ראו ערר 1277-21 **נורט' סטאר טכנולוגיות בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 14.10.2021, פסקה 19(א); ערר 1185-21 **יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 22.8.2021, פסקאות 43-49).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ההסברים לירידת המחזורים של העוררת

56. כאמור, המשיבה ציינה כי מחזורי ההכנסות של העוררת מצויים בירידה לאורך שנת 2019, מחודש מרץ ואילך. העוררת טענה כי גם אם קיימת ירידה מחודש מרץ, ממילא תקופות הזכאות הנדונות מתבססות על השוואה לחודשים ממרץ 2019 ואילך, כך שנתוני תקופת הבסיס מגלמים ממילא את נתון ההשוואה העדכני, לאחר הירידה. עם זאת, העיון בנתוני ההכנסות של העוררת מגלים תמונה מורכבת יותר.

57. בשנת 2019, הכנסות העוררת כפי שדווחו למע"מ עמדו על כ-51.5 מיליון ש"ח – נתון המגלם ממוצע חודשי של כ-4.3 מיליון ש"ח לחודש. עם זאת לאורך שנת 2019 חלו שינויים; הכנסות בסך של למעלה מ-4 מיליון ש"ח, ולעיתים אף למעלה מ-5 או 7 מיליון ש"ח, אירעו רק בחודשים ינואר, פברואר, מרץ, יולי ואוגוסט. ביתר החודשים ההכנסות היו נמוכות יותר מהממוצע. אם בחודשים מאי-יוני 2019 נראה היה כי ההכנסות הנמוכות הן בבחינת אפיזודה חולפת, מחודש ספטמבר 2019 ואילך מחזורי ההכנסות הם נמוכים מהממוצע השנתי באופן עקבי. וכך, בחודשים 09/2019 עד 02/2020, ערב פרוץ הקורונה, ממוצע ההכנסות החודשי של העוררת עמד על כ-3.2 מיליון ש"ח לחודש בלבד. אם כן, אף שהמשיבה ציינה את חודש מרץ 2019 כמועד תחילת השינוי, נראה כי מחודש ספטמבר 2019 חל שינוי ברור יותר. נתונים אלו מעוררים חשש שמא ירידת המחזורים של העוררת אינה נובעת ממגפת הקורונה, אלא אירעה ממילא במועד מוקדם יותר.

58. בדיון שהתקיים בין הצדדים ביקשנו לעמוד בצורה מעמיקה יותר על השינויים בהכנסות העוררת, ולצורך כך הסתייענו ברשימת החשבונות שצירפה העוררת, תוך הבחנה בין הפרויקטים השונים. בדיון הפנינו את תשומת לב הצדדים לשינויים שחלו בהכנסות בפרויקטים הגדולים של העוררת, בדגש על הפרויקט הגדול ביותר – פרויקט שיפוץ מקלטים עבור משרד הביטחון.

59. לפי מה שהוסבר בדיון, פרויקט שיפוץ המקלטים החל בשנת 2018 וסך ההכנסות הכולל ממנו עמד על 48 מיליון ש"ח. בדיון הוסבר כי מדובר על מספר רב של עבודות קצרות טווח של שיפוץ במקלטים שונים, שבוצעו לאורך התקופה. מהנתונים שצוינו ושהוצגו לפנינו, ניתן להסיק כי היו לעוררת הכנסות של כ-18 מיליון ש"ח בשנת 2018, כ-27 מיליון ש"ח בוצעו בשנת 2019, ובשנת 2020 בוצעו רק חלקים קטנים של הפרויקט, בסך של כ-2.5 מיליון ש"ח. עיון מדוקדק במועדי החשבונות, מגלה כי עד לחודש ספטמבר 2019 היו לעוררת בפרויקט זה הכנסות יציבות יחסית, בסדר גודל של כ-3 מיליון ש"ח לחודש (עם חריגות לכאן ולכאן), ומחודש אוקטובר 2019 ואילך ההכנסות ירדו בהדרגה (1.7 מיליון ש"ח באוקטובר, 1.15 מיליון ש"ח בנובמבר, 0.69 מיליון ש"ח בדצמבר, ו-1.19 מיליון ש"ח בינואר 2020). מחודש פברואר 2020 ואילך, ההכנסה בפרויקט עמדה על עשרות או



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מאות בודדות של אלפי ש"ח בחודש, תוך ירידה הדרגתית ברורה ברמת ההכנסה לאורך החודשים.

60. מדובר כאמור בפרויקט הגדול ביותר של העוררת, ונתוני ההכנסות ממנו מתיישבים עם התמונה הכוללת שעליה עמדנו לעיל. מחודש ספטמבר 2019 חלה ירידה ניכרת בהכנסות החברה, בד בבד עם הירידה בהכנסות מהפרויקט הגדול שלה. למעשה, פרויקט שיפוץ המקלטים עשוי להסביר גם את מגמת השינוי בהכנסות העוררת על פני תקופה ארוכה יותר – סך ההכנסות של העוררת זינק מ-30 מיליון ש"ח בשנה ל-49 מיליון ש"ח בין שנת 2017 לשנת 2018. עיון בדיווחי ההכנסות מלמד כי הזינוק החל במהלך שנת 2018, ככל הנראה על רקע תחילת העבודה על פרויקט שיפוץ המקלטים. אין תימה אפוא כי בסוף 2019, כשפרויקט שיפוץ המקלטים החל להסתיים בהדרגה, ירדו שוב ההכנסות העוררת לסדר גודל נמוך יותר.

61. העוררת נשאלה בדיון מדוע נפסקו ההכנסות, והיא הסבירה כי התקצוב לפרויקט בתחילתו היה נמוך והוא הוגדל עם הזמן. לשאלת הוועדה הסביר מנהל העוררת כי הסכום התקציב המוגדל עמד על 50 מיליון ש"ח, כאשר הכוונה להגדיל את התקציב ל-60 מיליון ש"ח לא יצאה אל הפועל, ורק לאחר מגפת הקורונה יצא מכרז חדש שהעוררת לא זכתה בו. תשובת העוררת מדברת אם כן בעד עצמה – הכנסותיה ירדו בשל סיום התקציב בפרויקט גדול שהסתיים לפני הקורונה וללא קשר אליה. הטענה שהייתה כוונה להקצות סכום נוסף נטענה בעלמא ולא הוכחה. למעשה, לא מן הנמנע שגם אם התקציב היה גדל ב-10 מיליון ש"ח, הייתה העבודה מתארכת על פני מספר חודשים, אך סופו של הפרויקט להסתיים.

62. לטענת העוררת, בעיה נוספת העיבה על ביצוע הפרויקט – העובדה שבתקופת הקורונה לא ערכו נציגי פיקוד העורף את הסיורים הנדרשים לצורך הערכת אומדנים וביצוע שיפוץ במקלטים נוספים. אלא שהסבר זה – שגם הוא לא בוסס בראיות כנדרש – אינו מתיישב עם הנתונים המורים על ירידה כבר מחודש ספטמבר 2019. גם במהלך שנת 2020 חלה ירידה הדרגתית, ללא תלות במועדי הסגרים וההגבלות עקב פרוץ המגפה. אילו הייתה העבודה נמנעת עקב הסגרים, ניתן היה לצפות לכך שהתפוקה תעלה בחודש יולי 2020 או לאחר מכן, ואולם בחודשים אלו הדעיכה בהכנסות נמשכה. גם אם בשלב כזה או אחר מגבלות הקורונה הקשו על ביצוע הפרויקט, הייתה לכך לכל היותר השפעה על שולי ההכנסות של שנת 2020, ולא על עיקר ההכנסות, שנפסקו עקב סיום התקציב לפרויקט.

63. נציין כי בדיון עמדנו על היקפי ההכנסות גם ביתר הפרויקטים הגדולים של העוררת, ובחלקם חלה הנתונים מתיישבים עם ירידה שנובעת עקב המגפה. כך למשל, בפרויקט בניה במחנה צבאי, שהחל בסוף שנת 2019 וסך ההכנסות ממנו הגיע לכ-10 מיליון ש"ח, ניתן לראות שחלה ירידה בהכנסות בתקופות הסגרים (הכנסות נמוכות מאוד בחודשים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מרץ-אפריל 2020 והכנסות נמוכות בחודשים מאי-יוני 2020 – ולאחר חזרה לרמות הכנסה גבוהות, ירידה נוספת בסגר השני). נתונים דומים, פחות מובהקים אמנם, ניתן לראות בהכנסות מפרויקט בסדר גודל של כ-6.9 מיליון ש"ח שבוצע עבור חברת החשמל – שבו חלו ירידות מסוימות בתקופות הסגרים. בשני המקרים הסבירה העוררת כי מדובר היה בפרויקט חיוני שהעבודה עליו נמשכה, אך נתקלה בקשיים עקב סגרים.

64. גם אם מקבלים את טענות העוררת לגבי פרויקטים אלו, ניתן להסתפק בשאלה מה הייתה מידת ההשפעה של קשיים אלו על היקף ההכנסות של העוררת ברמה הכוללת. בפרויקטים אחרים בסדר גודל כזה לא הוצגו נתונים דומים. כך למשל, בפרויקט רשות ניקוז כינרת, שבו ביצעה העוררת עבודות תשתית עבור רשויות שונות, חלה ירידה משמעותית בשנת 2020, והעוררת הסבירה כי הזמנות העבודה פחתו עקב הקורונה; אלא שגם בהקשר זה, נראה כי כבר לפני פרוץ המגפה חלה ירידה מסוימת בהיקף ההכנסות, שהגיעו לשיאם בחודשים נובמבר-דצמבר 2019, והתמתנו לאחר מכן.

65. אין בידינו אפשרות מעשית לבחון לעומק את כל הפרויקטים והעבודות שביצעה העוררת בתקופת הקורונה, ואולם התמונה הכללית היא מעורבת. נראה כי חלק גדול מהירידה, שהחלה עוד בשנת 2019, נבע מסיום הדרגתי של פרויקט שיפוץ המקלטים. לגבי יתר הפרויקטים שהיו בידי העוררת, ישנם מקרים שבהם הרושם הוא שהעוררת חוותה פגיעה מסוימת, ובמקרים אחרים נראה שלא מתקיים קשר סיבתי.

66. נזכיר עוד כי העוררת טענה שמספר המכרזים שפורסמו בשנת 2020 ירד בהשוואה לשנת 2019, וצירפה לערר רשימות של פרטי המכרזים שבהם השתתפה בכל שנה. מדובר בטענה כללית – קשה ללמוד ממכרזים פוטנציאליים על טיב העבודות שהעוררת הייתה מבצעת בפועל ועל רמת ההכנסות שהייתה צפויה לה. מכל מקום, המשיבה לא סתרה את הנתונים שהציגה העוררת, ויש בהם כדי ללמד על פגיעה מסוימת שחוותה העוררת.

67. נתון נוסף שמעיד על מצב העוררת הוא רמת ההכנסות לאחר מגפת הקורונה – בשנת 2021 סך ההכנסות של העוררת הגיע לכ-40.3 מיליון ש"ח בשנה, ובשנת 2022, קצב ההכנסות השנתי (לפי הנתונים שהוצגו לוועדה לקראת הדיון) עמד על כ-37.6 מיליון ש"ח בשנה. נתונים אלו גבוהים מנתוני ההכנסות בשנת 2020, שהסתכמו בכ-32.8 מיליון ש"ח, אך עשויים להעיד גם הם על כך שנתוני הבסיס, של שנת 2019, גבוהים באופן קיצוני ולא היו צפויים לחזור על עצמם.

68. בשולי הדברים נעיר כי לא ראינו מקום להידרש לפער בין דיווחי המע"מ של העוררת לשנת 2019, בהם סך ההכנסות עמד על כ-51.59 מיליון ש"ח, לבין ההכנסות שלה כפי שדווחו בדוחותיה השנתיים, שהסתכמו בכ-45.4 מיליון ש"ח. כפי שעולה מההסברים שהתקבלו לאחר מעשה, הפער מוסבר באמצעות נתון גבוה של במיוחד "הכנסות לקבל" שדווחו בשנת 2018 – דהיינו, הכנסות בגין עבודה שבוצעה בשנת 2018 והתקבלו בפועל



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ודווחו למע"מ בשנת 2019. ככל הנראה, הכנסות אלו אכן התקבלו במחצית הראשונה של 2019, שבה היו מחזורי ההכנסות של העוררת גבוהים במיוחד, כפי שהוסבר לעיל. כיוון שהגענו למסקנה כי מחזורי ההכנסות הקובעים לצורך הזכאות למענק הם אלו שדווחו למע"מ לאחר חודש ספטמבר 2019 בלבד, ממילא סביר להניח שלא היו ל"הכנסות לקבל" השפעה על גובה ההכנסה בתקופה זו. לפיכך, סברנו שניתן להתבסס על דיווחי המע"מ בלבד, כמקובל (והשוו ערר 22-1880 אס קי הנדסה ופרויקטים בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 28.11.2022). מה גם שהשוואת הנתונים, הן לפי ההכנסות שדווחו בדוחות הכספיים בשנים 2019 ו-2020, והן לפי דיווחי המע"מ באותן השנים, מצביעות על אותו קו מגמה, המתיישב עם המסקנה שעליה עמדנו לעיל.

חישוב זכאות העוררת למענק

69. בקשות העוררת למענקים התבססו, בהתאם להוראות החוק, על השוואה למול מחזור ההכנסות בתקופת הבסיס. כיוון שעסקינן בתקופות הזכאות יולי-אוגוסט 2020, ספטמבר-אוקטובר 2020 ומרץ-אפריל 2021, תקופות הבסיס הרלוונטיות הן בחודשים התואמים בשנת 2019.

70. כפי שהערנו לעיל, חלה ירידה בהכנסות העוררת מחודש ספטמבר 2019. לפיכך, הכנסות העוררת בתקופות הבסיס מרץ-אפריל 2019 ויולי-אוגוסט 2019 – שעל פיהן חושבה הזכאות למענק בשתי התקופות התואמות – אינן משקפות את רמת ההכנסות העדכנית שלה. לפיכך, בתקופות יולי-אוגוסט 2020 ומרץ-אפריל 2021, יש לבחון אם קיימת זכאות למענק על פי השוואה למחזור בסיס חלופי. כמקובל במקרים אלו, המחזור החלופי יחושב לפי ממוצע ההכנסות בחודשים 09/2019 עד 02/2020 – תקופת טרום הקורונה שמשקפת בצורה מהימנה את רמת ההכנסות של העוררת לאחר הירידה.

71. בשתי תקופות הזכאות הללו, החישוב החלופי מעיד על ירידת מחזורים מסוימת, אך שיעור הירידה בשתי התקופות מגיע לכדי כ-15% ואינו עובר את רף הזכאות למענק.

72. לעומת זאת, בתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020 אין צורך לסטות מנוסחת החישוב הקבועה בחוק. כיוון שהירידה בהכנסות החלה בחודש ספטמבר 2019, אנו יוצאים מתוך הנחה שנתוני תקופת הבסיס משקפים היטב את רמת ההכנסות של העוררת לאחר הירידה. נעיר כי ההכנסה בחודש ספטמבר-אוקטובר 2020 גבוהה במעט מממוצע ההכנסות של החודשים 09/2019 עד 02/2020, שעליו ביססנו את התחשיב החלופי שצוין לעיל, אך ההבדלים בין התקופות הדו-חודשיות במהלך התקופה אינם משמעותיים. בהיעדר הצדקה מיוחדת לסטות מנוסחת החישוב בתקופת זכאות זו, איננו רואים צורך לעשות כן. בתקופת זכאות זו תהא העוררת זכאית למלוא המענק כפי שהתבקש על ידה.



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

סיכום ומסקנות

73. סיכומו של עניין, הגענו למסקנות הבאות:

(א) בתקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020 (ערר 22-1860) – אין זכאות למענק והערר יידחה.

(ב) בתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020 (ערר 22-1861) – העוררת זכאית למלוא המענק המבוקש, בסך של 309,932 ש"ח.

(ג) בתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2021 (ערר 22-2480) – אין זכאות למענק והערר יידחה.

74. אשר לשאלת ההוצאות – ראשית, אין להקל ראש בפגמים שנפלו בהתנהלות המשיבה, בכך שהותירה את השגותיה של העוררת ללא טיפול וללא מענה ודנה בהן באיחור ניכר. מנגד, נותרנו מסופקים לגבי ההגינות בהתנהלותה של העוררת; גם אם לא הוכח שהגיעה להסכם עם המשיבה, עדיין נוצר הרושם שהיה למשיבה יסוד מסוים סביר להניח שהתוצאה שאליה היא הגיעה בדיון בשלב ההשגה היא תוצאה מוסכמת. לגבי תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2021 הערנו כי המשיבה לא עשתה די כדי להבהיר שאין להפנות את ההשגה בדואר האלקטרוני, ובד בבד ייתכן כי הייתה גם לעוררת תרומה למצב שנוצר. בנסיבות העניין, נוכח השיקולים השונים, ולנוכח התוצאה המורכבת שאליה הגענו, החלטנו שלא לעשות צו להוצאות.

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

ניתנה היום, כ"א כסלו תשפ"ג, 15/12/2022, בהעדר הצדדים.

2480-22, 1861-22, 1860-22

צבי פרלמוטר, רו"ח
נציג ציבור

ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה