



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1880-22
ערר 1881-22
ערר 1882-22
ערר 1883-22
ערר 1884-22
ערר 1885-22

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

אס קי הנדסה ופרויקטים בע"מ, ח.פ. 512469453
באמצעות אליאס חורי

העוררת:

נ ג ד

רשות המסים

המשיבה:

באמצעות היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות
רחוב בן גוריון 38 רמת גן
מייל: corona.ararim@taxes.gov.il

החלטה – נוסח פומבי

1. העוררת היא קבלן מבצע הנותן שירותי אחזקה, שיפוץ והקמת מתקנים בתוך מפעלים תעשייתיים, בדגש על עבודות קונסטרוקציה וצנרת והרכבת ציוד מכני.
2. בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התשי"ף-2020 (להלן – החוק), הגישה העוררת בקשה למענקי הוצאות קבועות בתקופות הזכאות מאי-יוני, יולי-אוגוסט, ספטמבר-אוקטובר ונובמבר-דצמבר 2020, וכן ינואר-פברואר ומרץ-אפריל 2021. בקשות העוררת למענקים נדחו, בקביעה כי חלה בעסק ירידת מחזורים קודמת שאינה נובעת מנגיף הקורונה.
3. השגות שהגישה העוררת נדחו, על בסיס שתי עילות דחיה שונות: (א) החברה מבצעת פרויקטים שמשך ביצועם עולה על שנה, ולכן היא מוחרגת מהגדרת "עוסק" בהתאם להוראות החוק ואינה זכאית למענק; בהקשר זה צוינו פרויקטים ספציפיים ומועדי הביצוע שלהם (פרויקט מול שיכון ובינוי, פרויקט בחברת סימנס ופרויקט שיפוץ מכלים בחברת בז"ן); (ב) נמצא שאין קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין נגיף הקורונה. בהקשר זה צוינו מספר ממצאים – ירידה בהכנסות ובתשומות המדווחות למע"מ וכן בהיקפי העובדים המועסקים בחברה כבר בחודש ינואר 2020; ירידה בהכנסות עקב סיום של שני פרויקטים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

גדולים, שהסתיימו בשנת 2019 ללא קשר לקורונה, (שיכון ובינוי וסימנס) שההכנסות מהם היוו כ-75% מהכנסות החברה; ירידה בהכנסות החברה גם בתקופות שבהם לא התקיימו סגרים (כגון יולי-אוגוסט 2020 וכן מאי-יוני 2021 ואילך).

4. מכאן העררים שבפנינו.

טענות הצדדים

5. בכתב הערר טענה העוררת כי השינויים בהכנסותיה נובעים מהיקפי הפרויקטים שבהם היא מטפלת, שחלים בהם שינויים מעת לעת. העוררת טענה כי היא מצויה במגמת צמיחה, וכי מגמה זו התחדשה בסוף שנת 2020 ובתחילת שנת 2021 עם ההתאוששות ההדרגתית של המשק. העוררת ציינה מספר לקוחות שהורו על עצירת פעילות עקב נגיף הקורונה (קבוצת בז"ן וחברת תנובה), וכן ציינה כי חברות אחרות הקפידו פרסום מכרזים מטעמן כתוצאה מחוסר הודאות במשק.

6. לגבי הירידה בכמות העובדים ביקשה העוררת להדגיש כי שמרה על מצבת עובדים של כ-80%, וכי עובדה זו מעידה על התארגנות של החברה לעבודות בתחום עיסוקה שהיו בקנה. העוררת הוסיפה כי היא ביצעה במשך שנים פרויקטים שונים באתרי אינטל, כאשר הפרויקט הקודם אכן הסתיים לפני מגפת הקורונה, והפרויקט החדש לא החל אלא ברבעון האחרון של שנת 2021. העוררת טענה כי העיכוב החל רק בגלל מגפת הקורונה.

7. בנוגע לטענה כי העוררת מבצעת עבודות מתמשכות, הפנתה העוררת להחלטות קודמות של ועדת הערר מהן עולה כי ניתן להפריד בין תתי יחידות, בשים לב לאופי הפרויקט ולהתחשבות בין הצדדים. העוררת התייחסה לכל אחד מהפרויקטים שצוינו – בפרויקט בז"ן בוצעו עבודות של שיפוץ מיכלים שתומחרו בהתאם למספר המכלים ששופצו ולכמות העבודה שנעשתה; בפרויקט שיכון ובינוי (באתר אינטל) נטען כי הפרויקט יועד לתקופה קצרה משנה, ורק תוספות משניות בשיעור של כ-5.5% האריכו את הפרויקט לזמן רב יותר (כאשר גם בפרויקט זה דווח על הכנסות בפועל בלבד, לפי פירוט המתייחס לכל תתי יחידה באופן פרטני); וגם בפרויקט סימנס נטען שלוח הזמנים המקורי היה קצר ושחלו שיבושים באשמת הלקוח, שהובילו לשינויים ותוספות מעבר לחוזה המקורי – כאשר העבודה על כל אחת מהתוספות אינה עולה על שנה.

8. בכתב התשובה טענה המשיבה כי העוררת לא הציגה אסמכתאות או אישורים לכך שבוטלו לה עבודות, אלא ציינה פרויקט אחד בלבד שלגביו ניתנה הודעת דחייה (ולא ביטול). המשיבה שבה על האינדיקציות שצוינו בהחלטה בהשגה, הזכירה כי עבודותיה הגדולות של העוררת הסתיימו לפני הקורונה, והדגישה כי העוררת לא הציגה פרויקטים בסדר גודל



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

דומה שהיו אמורים להתקיים בשנת 2020. המשיבה ציינה כי מחזור ההכנסות של העוררת אינו יציב וגם בשנים קודמות חלה מעת לעת ירידת מחזורים.

9. לגבי ביצוע עבודות מתמשכות, טענה המשיבה כי הוראת ההחרגה הינה קטגורית ויש להחיל אותה על העוררת בכל מקרה. המשיבה טענה כי הניסיון לחלק את העבודות השונות לתתי חלקים מנוגד להוראות החוק ויש בו כדי לרוקן מתוכן את סעיף 8א בפקודת מס הכנסה – שכן כמעט בכל פרויקט קיימות אבני דרך לתשלום חלקי. הודגש כי אין מחלוקת על כך שמשך העבודות עולה על שנה, וכי גם אם מתייחסים להסכם עם בז"ן כהסכם מסגרת – הרי שיתר הפרויקטים שצוינו נמשכו מעל שנה. המשיבה ציינה כי גם אם לוח הזמנים המקורי קצר יותר, התארכות הפרויקטים לתקופה העולה על שנה היא תדירה ולא מדובר באירוע חריג.

10. בתגובה נוספת שהוגשה לפני הדיון הסבירה העוררת כי לקוחותיה הפועלים בתחום התעשייה נמנעו מקיום פרויקטים חדשים בתקופת הקורונה, על מנת להימנע בתקופה זו משיבושים בפעילות קווי הייצור. בעניין תנובה, מסרה העוררת תצהיר של מנהל הפרויקט מטעמה כי נדרש על ידי תנובה – בהוראה בעל פה – להפסיק את העבודה בפרויקט. העוררת הוסיפה כי הוציאה את כל עובדיה לחל"ת בסגר הראשון, עד סוף חודש אפריל 2020.

11. לעניין השוואת רמת ההכנסה לשנים קודמות, הודתה העוררת כי ישנן ירידות ועליות במחזוריה, אך ציינה כי גם אם מנטרלים את השנים 2017-2019, ניכרת ירידה משמעותית בהשוואה לממוצע ההכנסות בשנים 2014-2016. לעניין טענת המשיבה כי העוררת הפסיקה פעילות בפרויקטים שערכם 75% מההכנסות, העירה העוררת כי המשיכה להעסיק 80% מהעובדים, וציינה כי הערכותיה היו שגם במקרה הגרוע לא יפחתו הכנסותיה מרמת ההכנסות של שנת 2016. לעניין ביצוע העבודות המתמשכות, ציינה העוררת כי היא אינה מבצעת את עבודותיה לפי הסכם פאושלי, אלא לפי כתבי כמויות וימי עבודה, בהתאם להסכמי מסגרת.

דיון והכרעה

12. ביום 20.7.2022 התקיים דיון בערר באמצעים טכנולוגיים. בתום הדיון, בניסיון להביא להסכמה בין הצדדים, התבקשה העוררת למסור הודעה משלימה (שעליה נעמוד להלן) והמשיבה מסרה תגובה להודעה זו. משלא הגיעו הצדדים להסכמה, בשלה העת להכריע בעררים.

13. לאחר שמענו את טענות הצדדים ועיינו בכתבי הטענות, באנו לכלל מסקנה כי דין העררים להתקבל באופן חלקי. להלן נבהיר את טעמי החלטתנו בהרחבה.



מדינת ישראל ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ביצוע עבודות מתמשכות – רקע נורמטיבי

14. כאמור, המשיבה טענה כי העוררת אינה זכאית למענק, כיוון שחלה עליה ההוראה המחריגה מהגדרת עוסק מי שחל בחישוב הכנסתו סעיף 8א לפקודת מס הכנסה בשל ביצוע עבודה ממושכת שמשך ביצועה עולה על שנה (הגדרת "עוסק", סעיף 7 לחוק). אף שהעוררת אינה מדווחת על הכנסותיה לפי סעיף 8א לפקודה, טוענת המשיבה כי היא מבצעת עבודות מתמשכות שבגינן היא נכללת בגדר ההוראה האמורה.

15. סעיף 8א לחוק מחייב מי שמבצע עבודות ממושכות לדווח על הכנסותיו בכל שנה נתונה בדרך של אומדן, ומי שסעיף זה חל בחישוב הכנסתו – מוחרג מהזכאות למענק. 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**; 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**).

16. הפסיקה עמדה בעבר על הקושי הפרשני הכרוך בהבנת התכלית של הוראת החרגה וביישומה. **בעניין הגר רם** קבעה הוועדה כי תכלית החרגה היא "**התמודדות עם חוסר הודאות בדבר גובה הכנסותיו של עוסק בחודש מסוים, באופן שלא מאפשר להסיק האם ירידת המחזורים נגרמה בגלל מגפת הקורונה**" (פיסקה 44). **בעניין ק. סלאמה** נקבע כי במקרה של פרויקט ארוך וממושך, שלא ניתן לחלקו לחלקים, המחוקק מניח שהפגיעה שנגרמה כתוצאה מהקורונה "נבלעת" בתוך הפרויקט (פיסקה 36). **בעניין נ.ע הנדסה** הבחנו בין קבלן המבצע הסכם פאושלי, הנדרש בתום כל שנה קלנדרית לאמוד את חלק העבודה שכבר בוצע, לבין קבלנים אחרים, וציינו כי הוראת החרגה רלוונטית בפרויקטים ממושכים וארוכי טווח שהם ממילא עתירי סיכון (פיסקאות 54-60).

17. הלכה למעשה, נקבע **בעניין ק. סלאמה** כי עבודה לא תיחשב כעבודה ממושכת, אם מתקיימים בה התנאים המעידים על כך שהיא ניתן להפרדה: (א) העבודה ניתנת להפרדה לתתי יחידות עבודה, הן חוזית 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



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לראות בעבודות השונות שבגינן מבוצעת התחשבות אחת לחודש כיחידות עבודה נפרדות (פיסקאות 29-38).

18. בפועל, לנוכח פסיקות בית המשפט המחוזי והוועדה, מקובלת ההנחה לפיה ביצוע עבודות ממושכות אינו שולל את הזכאות למענק באופן קטגורי, ואולם כפי שהובהר לא אחת – במקרים אלו 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). בהקשר זה, ציינו כי יש מקום להשוות בין מחזורי ההכנסות של העוסק משנה לשנה, וככל הניתן אף בפרספקטיבה רב-שנתית (ראו עניין נ.ע הנדסה, פסקאות 63-64).

19. ואכן, 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 המסים, ניתן ביום 6.7.2022; ערר 1769-21 אבן השדה בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 21.9.2022).

הכנסות לקבל

20. על רקע זה, נבקש לבאר מהי המשמעות שיש לייחס לדיווחים אודות "הכנסות לקבל" בדוחות הכספיים של העוררת. המשיבה טענה כי דיווחים אלו מהווים עדות לכך שהעוררת מבצעת עבודות מתמשכות. על פי הסטנדרטים החשבונאיים, דיווח "הכנסות לקבל" בשנה קלנדרית נתונה, מתייחס להכנסות שנובעות מעבודה שבוצעה באותה שנה, אך לא התקבלו אלא בשנה שלאחריה; הכנסות אלו יהיו חלק מהכנסות המדווחות בשנה שעברה נערך הדו"ח. יוער כי במקרים אחרים, עסק עשוי לרשום בדוחות הכספיים "הכנסות מראש", בגין כספים שהתקבלו מראש, בטרם ביצוע העבודה. דיווחים אלו עשויים ליצור פער בין ההכנסות השוטפות, כפי שהן מדווחות למע"מ (לפי מועד הוצאת החשבונית), לבין ההכנסות הריאליות של כל שנה בנפרד, כפי שהן נרשמות בדוחות הכספיים ומדווחות למס הכנסה (לפי מועד ביצוע העבודה בפועל).

21. בעניין ק. סלאמה, הוזכר כי דיווח על הכנסות לקבל עשוי לאפיין דיווח על דרך של אומדן (הגם כי באותו מקרה לא דווחו הכנסות לקבל; ראו פסקה 18 לפסק הדין, וראו ערר 1071-21 ק. סלאמה בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 22.6.2022, פסקה 44). לצד זאת, קבעה ועדת הערר במקרים אחרים שגם קיומן של הכנסות מראש או הכנסות לקבל אינו מעיד על תחולת סעיף 8א (ראו עניין הרי הצפון, פסקאות 46 ו-48; ערר 1465-21 גני ירושלים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מורדוך בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 24.2.2022, פסקה 26 ואילך). בעניין הרי צפון, הדגישה הוועדה כי ההיקף הכספי של הכנסות לקבל לא היה גבוה ועמד על כ-5% בלבד מסך ההכנסות של העוררת.

22. לטעמנו, יש לבחון את ההיקף הכספי של ההכנסות שדווחו כ"הכנסות לקבל" בכל מקרה לגופו (וכך גם במקרה של "הכנסות מראש"). במקרים שבהם סכומים אלו משפיעים באופן משמעותי על גובה ההכנסות בשנים הרלוונטיות לחישוב ירידת המחזורים – עלול להיווצר מצב שהחישוב המבוסס על דיווחי ההכנסות למע"מ, יוביל לעיוות. במקרים אלו, יש צורך לבחון האם ירידת המחזורים, או חלק ממנה, נגרמו בשל העיוות הנוצר בדיווחי המע"מ, וניתן להסתייע בנתוני ההכנסות שנרשמו בדוחות הכספיים, כדי לבחון האם אכן חלה ירידת מחזורים ובאיזה שיעור.

ביצוע עבודות מתמשכות ודיווח הכנסות לקבל – נתוני העוררת

23. בענייננו, העוררת הציגה די ראיות לכך שהפרויקטים שהיא מבצעת מחולקים לתתי יחידות מוגדרות שמשך ביצוען נמוך משנה – עבור בז"ן בוצעו עבודות נפרדות של שיפוץ מכלים, תוך התחשבות נפרדת לגבי כל אחד מהם; ועבור סימונס ושיכון ובינוי נערכו הזמנות עבודה נוספות שהאריכו את הפרויקט – כאשר ממילא נערכה התחשבות שוטפת לגבי חלקי הפרויקט שכבר בוצעו.

24. לא פחות חשוב להדגיש כי מצאנו שמצבה של העוררת בתקופת הקורונה היה שונה מעניינן של חברות בניה אחרות שמבצעות עבודות במסגרת פרויקטים ממושכים. בדיון, ביקשנו להסב את תשומת לב המשיבה לכך שלא מדובר בחברת בניה, במובן הרגיל, אלא בחברה המבצעת עבודות קונסטרוקציה ועבודות תחזוקה בענף התעשייה. המשיבה דבקה בעמדתה כי סעיף 8א חל בנסיבות העניין, ואולם לטעמנו התמונה שונה במקרה כזה. בעוד בענף הבניה לא חלו מגבלות, ויש יסוד מסוים להנחה שעסקים בתחום זה היו יכולים להמשיך בפעילותם מבלי להיפגע (או למצער, מבלי להיפגע במידה המזכה במענק) – בענף התעשייה התמונה היא שונה.

25. יחד עם זאת, אין באפשרותנו להתעלם מהפערים המשמעותיים בין הכנסות העוררת כפי שדווחו למע"מ, לבין הכנסות העוררת כפי שנרשמו בדוחותיה הכספיים – פערים הנובעים מההבדל בין סכומי ההכנסות שנרשמו כ"הכנסות לקבל" בכל אחת מהשנים הרלוונטיות. בשנת 2020 דיווחה העוררת למע"מ על הכנסות בסך כולל של כ- [] מיליון ש"ח בלבד, ואולם בדוח השנתי נכללו הכנסות לקבל בשיעור גבוה, וסך ההכנסה המדווח למס הכנסה עמד על כ- [] מיליון ש"ח – פער של 45.33%.

26. נציין כי לאחר הדיון צירפה העוררת פירוט של החשבונות שהוצאו באיחור בכל אחת מהשנים הרלוונטיות ואשר בגינם דווחו ההכנסות לקבל. פירוט זה מסייע בכדי לקבל תמונה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מדויקת באשר להסטת ההכנסות משנה לשנה, ואולם הפער המשמעותי בין הדיווח למע"מ לבין ההכנסה שהופקה בפועל באותה שנה – עומד בעינו.

27. בשונה מהמקרים שעניינם הוזכר לעיל, במקרה שלפנינו נראה כי דיווחי ההכנסות לקבל משנים באופן משמעותי את סך ההכנסות של העוררת. דיווחי המע"מ של העוררת הם מעוותים, גם בראיה שנתית, והם אינם משקפים את תוצאותיה העסקיות של העוררת בפועל באותה שנה. על פניו, הדברים עולים בקנה אחד עם ההסבר שניתן **בעניין הגר רם** להוראת ההחרגה – התחשבנויות ארוכת טווח המתקיימות במסגרת העבודות הממושכות, משבשות את נתוני הדיווח החודשיים ומובילות לכך שקיים קושי לחשב מהי ירידת המחזורים שאירעה בעסק בכל אחת מתקופות הזכאות.

28. כאמור לעיל, איננו סבורים כי הוראת ההחרגה חלה על העוררת, שכן עבודותיה ניתנות לחלוקה לחלקים; כפי שניווכח להלן, ניכר גם שחלה ירידה משמעותית במחזור ההכנסות של העוררת, וכי היא אכן נפגעה כתוצאה ממגפת הקורונה. יחד עם זאת, אנו סבורים כי יש להביא בחשבון את העיוות שנוצר בדיווחי המע"מ, ולבחון את ירידת המחזורים של העוררת בשים לב לכך שחלק מהירידה נובע מעיוות זה. כאמור, הדרך הנכונה לבחון את ירידת המחזורים של העוררת היא לבסס את חישוב ירידת מחזורי ההכנסות על נתוני הדוחות הכספיים, המשקפים באופן מהימן יותר את מחזור ההכנסה השנתי, ובהמשך נעמוד על ההתאמות הנדרשות לצורך עריכת חישוב דו חודשי כנדרש בחוק.

29. על רקע כל האמור לעיל, נבקש למקד את דיוננו בסוגיית הקשר הסיבתי, תוך התייחסות לממצאים אלו.

רקע נורמטיבי – דרישת הקשר הסיבתי

30. 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 38(3) לחוק). במילים אחרות, המענק יינתן רק אם קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה.

31. בחוק התוכנית לסיוע כלכלי לא נקבע כי עוסק המבקש מענק מחויב להוכיח את הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי, וכפי 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



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

להבהיר את הקשר בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה (ראו עניין ב.ג. בטחון, פיסקה 53 לפסק הדין).

32. 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, בפיסקה 17 להחלטה, ובמובאות שם). עוד נקבע כי ביצוע עבודות שמשך ביצוען עולה על שנה עשוי להיות אינדיקציה העלולה להעיד על היעדר קשר סיבתי (כפי שהובהר בהרחבה לעיל, וראו עניין הגר רם).

33. העברת הנטל הראייתי לעורר אינה עשויה מקשה אחת, והמשמעות של העברת הנטל משתנה ממקרה למקרה. לאחר שהמשיבה מציגה ממצאים המעוררים חשש לגבי קיומו של קשר סיבתי, העורר נדרש להפריך את החשש, והנטל הראייתי המוטל עליו נגזר מאופי הממצאים שהציגה המשיבה ומהמשקל הראייתי שלהם; כאשר הממצאים שהציגה המשיבה הם כלליים או מעוררים שאלות קלות בלבד באשר לקיומו של קשר סיבתי, גם הנטל הראייתי מצטמצם בהתאם (ראו עניין דורון אוסט, פיסקה 32 להחלטה; ערר 1187-21 בני פאיז שמשום בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 8.12.2021, פיסקה 23 להחלטה; להשוואה לפסיקה בהקשר זה בעניין פיצוי בגין נזק מלחמה לפי תקנות מס רכוש, ראו ע"מ (ת"א) 16032-04-14 עדין פיורה השקעות (1996) בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים (ניתן ביום 8.1.2015)).

ירידת המחזורים של העוררת

34. מחזורי ההכנסות החודשיים של העוררת, כפי שדווחו למע"מ, הם תנודתיים ביותר. בשנת 2019, כמובן ללא קשר למגפת הקורונה, ההכנסה החודשית נעה בין כמעט ■ מיליון בחודש עם ההכנסות הנמוכות ביותר לבין כמעט ■ מיליון בחודש עם ההכנסות הגבוהות ביותר. תנודתיות דומה קיימת בשנים קודמות שנתוני ההכנסות החודשיים שלהן הובאו לעיוננו. כפי שכבר הובהר בעבר לא אחת, במקרים כאלו הדרך המהימנה והנוחה ביותר לבחון את השינויים בנתוני ההכנסות לאורך זמן היא על פי השוואה בין תקופות קלנדריות. מטעם זה, בחנו את נתוני ההכנסות של העוררת בשנים שקדמו למגפת הקורונה. על רקע הקשיים שדונו לעיל הנובעים מדיווח על הכנסות לקבל, בחנו את מחזורי ההכנסות השנתיים של העוררת כפי שנרשמו בדוחותיה הכספיים (ולא כפי שדווחו למע"מ).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

35. לאורך השנים, ניתן לראות כי העוררת מקיימת דפוס של עליות ומורדות בסך ההכנסות השנתי שלה. בשנת 2013 ההכנסות עלו לסך של כ- [REDACTED] מיליון ש"ח, ולעומת זאת בשנים 2014-2016 ההכנסות היו יציבות ועמדו על כ- [REDACTED] מיליון ש"ח, כ- [REDACTED] מיליון ש"ח, וכ- [REDACTED] מיליון ש"ח (בהתאמה). בשנים הבאות חלה עליה נוספת – כ- [REDACTED] מיליון ש"ח ב-2017, כ- [REDACTED] מיליון ש"ח ב-2018, וכ- [REDACTED] מיליון ש"ח ב-2019.

36. לעומת זאת, בשנת 2020 דווח על הכנסות בסך של כ- [REDACTED] מיליון ₪ בלבד. ברי כי הכנסות אלו נמוכות בהשוואה לשנים קודמות, לפי כל קנה מידה. גם בשנת 2021 היו הכנסות העוררת נמוכות יחסית והסתכמו בכ- [REDACTED] מיליון ₪ (לפי דו"ח כספי לא מבוקר).

37. כידוע, המענקים לפי החוק מחושבים על בסיס השוואה לנתוני שנת 2019. כיוון שהכנסות העוררת בשנת 2019 היו חלק מ"השנים הטובות" של העוררת, ועולה השאלה האם היו צפויות לעוררת הכנסות דומות בשנת 2020. המשיבה הצביעה על מספר אינדיקציות המעידות על ירידה טבעית בפעילות ובהכנסות הצפויות בשנת 2020 – בתחילת שנת 2020, לפני השפעת מגפת הקורונה וללא קשר אליה, היו הכנסות העוררת נמוכות ביותר בהשוואה לשנים קודמות – מחזורי הכנסות חודשיים של פחות מ- [REDACTED] ש"ח (בחודש ינואר) וכ- [REDACTED] ש"ח (בחודש פברואר).

38. במהלך הדיון, העוררת אף לא הכחישה כי בשנת 2019 הסתיימו פרויקטים גדולים שעליהם עבדה קודם לכן, וכי היא נערכה לירידה מסוימת בהכנסותיה. העוררת ציינה בתגובה לכתב התשובה כי נערכה לכך שרמת ההכנסה תתייצב בעתיד, ושבמקרה הרע – לא תפחת ממחזור ההכנסות בשנת 2016. על הערכה זו חזרה העוררת גם בדיון. משמעות הדברים היא כי גם העוררת נערכה לאפשרות שתהיה ירידה מסוימת, שנובעת מסיום הפרויקטים הגדולים ולא ממגפת הקורונה (אם כי אמנם ציפתה לקבל עבודות נוספות – שלא התקבלו).

39. שאלה מרכזית עלתה לגבי פרויקט גדול שהעוררת ציפתה לקבל במפעל אינטל. העוררת הבהירה כי עבודה זו יצאה אל הפועל רק ברבעון האחרון של שנת 2021 וטענה בכתבי טענותיה כי הדבר נבע ממגפת הקורונה. עם זאת, במהלך הדיון הבהיר נציג העוררת כי הדחיות בפרויקט זה נבעו "משיקולים שלו" (כלומר, של הלקוח; ראו עמ' 6 שורה 37 לפרוטוקול הדיון). העוררת לא הציגה ראיות המאפשרות לקבוע ממצאים פוזיטיביים לגבי הסיבות לדחיה בפרויקט זה, ונראה כי גם העוררת ערה לכך ששיקולים אחרים עשויים היו להוביל לדחיית הפרויקט. לכל הפחות, אין מנוס מהמסקנה כי קיים ספק בשאלה האם הדחיה בפרויקט נבעה ממגפת הקורונה.

40. ומעל הכל, השינוי שערכה העוררת במספר העובדים מהווה ראיה ניצחת לכך שהיא נערכה לירידה בהיקף ההכנסות. צמצום מספר העובדים מ- [REDACTED] בתחילת שנת 2019 ל- [REDACTED] בתחילת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שנת 2020, מעיד על כך שהעוררת נערכה לתקופה שבה ההכנסות צפויות להיות נמוכות יותר.

41. יחד עם זאת, הירידה בהכנסות העוררת בשנת 2020 הייתה יוצא דופן וחריגה בכל קנה מידה. בשנת 2020 כולה הכנסות העוררת עמדו על כ- [REDACTED] מיליון ש"ח בלבד – והן היו נמוכות גם בהשוואה לרמת ההכנסות הנמוכה ביותר שאפיינה את העוררת בשנים 2014-2016. ברוב חודשי השנה לאחר פרוץ המגפה, ההכנסות החודשיות של העוררת היו נמוכות מ- [REDACTED] ש"ח בחודש.

42. לנוכח נתונים אלו, הסבריה של העוררת בדבר ההשפעה של מגפת הקורונה על עבודתה מקובלים עלינו. ראשית, העוררת הציגה מסמכים המעידים על כך שבשני מקרים לקוחותיה דרשו להפסיק את העבודה ולהימנע מכניסה לשטח המפעל (בחברת תנובה ובקבוצת בז"ן); העוררת אף הוציאה אך עובדיה לחל"ת בסגר הראשון, וניתן להניח שהייתה לכך השפעה ממשית על פעילותה. העוררת העירה בדיון שהנוכחות בשטח במסגרת עבודות תחזוקה שהיא אחראית עליהם פותחת לעיתים פתח לפרויקטים נוספים – ותרומה אפשרית זו להכנסותיה לא התקיימה, לנוכח הריחוק שנגזר כתוצאה מהקורונה וההיעדרות של עובדיה משטחי הפרויקט.

43. בנוסף, יש לתת את הדעת להשפעה המאקרו כלכלית, וליכולתה של העוררת לקבל פרויקטים חדשים ולאזן את רמת ההכנסות שלה. העוררת הדגישה בדיון כי היא פועלת במגזר התעשייתי. לנוכח ההשפעה של מגפת הקורונה על ענפי התעשייה השונים, יש היגיון בטענה שהלקוחות הפוטנציאליים של העוררת הקפידו מכרזים ולא ביצעו עבודות חדשות – טענה שמעצם טיבה קשה להוכיח אותה אך היא מתיישבת עם ההיגיון. גם בענפים שבהם הפעילות נמשכה כסדרה, ייתכן מאוד שהלקוחות הפוטנציאליים של העוררת לא הקימו קווי יצור או קווי הולכה חדשים וזאת לנוכח אי הוודאות במשק.

44. מעבר לכל אלו, נראה כי הירידה הדרסטית בהכנסות העוררת בשנת 2020 מדברת בעד עצמה. התמונה הכוללת העולה מהנתונים היא שהעוררת נערכה לירידה, וצמצמה את העסקת העובדים במהלכים מתונים, אך לא פיללה למצב כה אנוש – שבו הכנסותיה ירדו לרמה כה נמוכה, הרבה מעבר לרמה הנמוכה ביותר שאפיינה את הכנסותיה בעבר, בשנים 2014-2016.

45. כפי שצינו לעיל, המשיבה טעתה בקביעה שענף הבניה שבו עוסקת העוררת לא הוגבל וניתן היה להמשיך לעבוד כרגיל – שכן העוררת עוסקת בעבודות קונסטרוקציה, ובענף התעשייה. בענף זה הפגיעה הייתה מוחשית יותר. חלק מהעבודות מבוצעות בתוך מפעלים סגורים, ובחלק מהמקרים העסקים נפגעו – גם אם ניתן היה להמשיך לעבוד.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

46. על רקע ממצאים אלו, הגענו למסקנה מורכבת – צודקת המשיבה בקביעה כי בשנת 2020 הייתה צפויה להיות ירידה, ושנתוני ההכנסות של העוררת בשנת 2019 אינן מהוות בסיס נאות לחישוב ירידת המחזורים שאירעה בגלל מגפת הקורונה. עם זאת, צודקת העוררת בטענותיה שנפגעה גם עקב הקורונה ולא ציפתה לירידת מחזורים כה עמוקה. המסקנה אפוא היא כי רק חלק מירידת המחזורים נגרמה ממגפת הקורונה. בנסיבות אלו, יש צורך להעריך – גם אם באופן היפותטי ועל דרך אומדן – מה הייתה הציפיה הריאלית להכנסות העוררת בשנת 2020, ועל דרך זו לקבוע איזה חלק מירידת המחזורים נבע ממגפת הקורונה.

47. נוכח השינויים בנתוני ההכנסות השנתיים, שפורטו בהרחבה לעיל, אנו סבורים שנתוני ההכנסות בשנת 2016 יכולים לשמש כאומדן נאות להמחשת היקפי הפעילות של העוררת בשנה של פעילות נמוכה – היקפים שככל הנראה היו צפויים ממילא בשנת 2020. לכן לטעמנו, ניתן לקבוע כי מחזור תקופת הבסיס יחושב על פי ההכנסה הממוצעת של העוררת בשנת 2016 – סך ההכנסות שנרשם בדוחות הכספיים בשנת 2016, כשהוא מחולק בשש (לצורך חישוב דו חודשי) – קרי, סך של [REDACTED] ש"ח לכל תקופה דו חודשית.

48. לצד זאת, על רקע הדברים המתוארים לעיל, נדרשת התאמה נוספת – בנתוני ההכנסות תקופת הזכאות. כאמור, מצאנו כי דיווחי העוררת למע"מ שונים באופן משמעותי מדיווחיה למס הכנסה, ובנסיבות העניין מצאנו כי הדיווח למס הכנסה מהימן יותר ומשקף כהלכה את מצבה של העוררת. כיוון שהחוק מורה על חישוב המענקים על פי השוואה בין תקופות זכאות דו-חודשיות, אין מנוס מהשימוש בנתוני המע"מ, כפי שדווחו מחדש לחודש, ואולם ראינו לנכון לערוך התאמה מלאכותית בנתוני ההכנסות המדווחים למע"מ בשנת 2020, ולהכפיל אותם ב-45.33% (שיעור שמחושב לפי הפער בין ההכנסות של שנת 2020 לפי הדו"ח הכספי לבין ההכנסות שדווח למע"מ). מאותם טעמים, נדרשת התאמה בשיעור נמוך יותר בנתוני ההכנסות של שנת 2021 – הכפלה ב-9.77% בלבד (הפער בין ההכנסות שדווחו למע"מ לבין ההכנסות המדווחות בדוחות הכספיים בפועל בתקופה זו).

סיכום ומסקנות

49. כאמור לעיל, מצאנו כי העוררת אינה מוחרגת מהזכאות למענק, וכי חלק מירידת המחזורים שהיא ספגה בין שנת 2019 לשנת 2020 נבע ממגפת הקורונה. עם זאת, מצאנו כי העוררת דיווחה על "הכנסות לקבל" בהיקפים משמעותיים, שיש בהם כדי לעוות את נתוני הזכאות לצורך חישוב ירידת המחזורים, וכי נדרש לערוך חישוב חלופי. לצורך אומדן מהימן של ההכנסות שאבדו לעוררת בגלל מגפת הקורונה, יש לערוך התאמות הן בנתוני המחזור לתקופת הבסיס והן בנתוני המחזור לתקופת הזכאות. את מחזור הבסיס החלופי יש לקבוע לפי ממוצע ההכנסות בשנת 2016 (כפי שדווחו בדו"ח הכספי), ואילו את מחזור



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הזכאות החלופי יש לקבוע לפי ההכנסות שדווחו למע"מ בתקופת הזכאות, בתוספת פקטור שמבטא את הפער בין הדיווחים – 45.33% בשנת 2020 ו-9.77% בשנת 2021.

50. להלן תוצאות העררים וזכאויות העוררת למענקים, כנגזרת מעשית של החלטתנו:

- (א) ערר 22-1880, בגין תקופת הזכאות מאי-יוני 2020, מתקבל באופן חלקי – העוררת זכאית למענק בסך 255,509 ש"ח.
- (ב) ערר 22-1881, בגין תקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020, מתקבל באופן חלקי – העוררת זכאית למענק בסך 255,509 ש"ח.
- (ג) ערר 22-1882, בגין תקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020, מתקבל באופן מלא – העוררת זכאית למענק בסך 447,141 ש"ח.
- (ד) ערר 22-1883, בגין תקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020, מתקבל באופן חלקי – העוררת זכאית למענק בסך 127,755 ש"ח.
- (ה) ערר 22-1884, בגין תקופת הזכאות ינואר-פברואר 2021, מתקבל באופן חלקי – העוררת זכאית למענק בסך 255,509 ש"ח.
- (ו) ערר 22-1885, בגין תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2021 – אין זכאות למענק והערר נדחה.

51. לנוכח אופי ההליך ובהיעדר הצדקה מיוחדת, איננו עושים צו להוצאות.

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

ניתנה היום, כ"א חשון תשפ"ג, 15/11/2022, בהעדר הצדדים.

1885-22, 1884-22, 1883-22, 1882-22, 1881-22, 1880-22

צבי פרלמוטר, רו"ח

נציג ציבור

ערן עסיס, עו"ד

יו"ר הועדה