



**מדינת ישראל**  
**ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים**

ערר 1927-22  
ערר 1459-23  
ערר 1460-23

לפני כבוד חברי הוועדה:  
ערן עסיס, עו"ד - יו"ר  
אריאל ז'יטניצקי, רו"ח עו"ד - חבר

העוררת: א. עתיד הנדסה ובנין בע"מ, ח.פ. 513414367  
באמצעות עו"ד נאדר ג'רג'ורה

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 – השתלשלות ההליכים**

1. העוררת היא חברה המבצעת עבודות בניה. השתלשלות ההליכים עד להגשת שלושת העררים שבנדון הייתה מורכבת מעט ולמען הסדר הטוב נעמוד עליה במלואה.
2. העוררת הגישה בקשות למענקי הוצאות קבועות בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **החוק**), בגין תקופות הזכאות הבאות: ספטמבר-אוקטובר 2020, ינואר-פברואר 2021, ומרץ-אפריל 2021.
3. ביום 5.1.2021 נדחתה בקשת העוררת למענק בגין תקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020. בהודעה מטעם המשיבה נומקה הדחיה בכך שקיים חשד שהעוררת ניכתה מס תשומות בגין חשבונית שהוצאה שלא כדיון, כך שלא ניתן להסתמך על דיווחי המע"מ של העוררת. ביום 27.1.2021, הגישה העוררת השגה כנגד החלטה זו.
4. בטרם נענתה השגה זו, ביום 11.10.2021, ניתנה החלטה בבקשה של העוררת למענק בגין תקופת זכאות אחרת, ינואר-פברואר 2021. בהחלטה זו נדחתה הבקשה מטעם אחר – המשיבה ציינה שפרויקטים מול שלושה לקוחות גדולים הסתיימו עד חודש אוקטובר 2019 – גזית הנדסה ושתי חברות שונות בשם אשלי לירן – כאשר מחודש נובמבר 2019 חלה ירידה בהכנסות. בהחלטה זו צוין כי נערך חישוב חלופי למחזור הבסיס לפי ממוצע ההכנסות בחודשים נובמבר 2019 עד פברואר 2020, ונמצא כי העוררת אינה זכאית למענק.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

5. ביום 25.11.2021 ניתנה החלטה בהשגה הראשונה של העוררת, הנוגעת לתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020 (דהיינו, באיחור של כחצי שנה למול המועד הקבוע בחוק). בתמצית, ההחלטה נסמכה על הנימוקים הבאים:

א. נקבע כי "לא נמצא קשר סיבתי בין הירידה הנקודתית בהכנסות לבין הקורונה", וצוינו בהקשר זה הממצאים הבאים – העובדה שלא הוטלו הגבלות על ענף הבניה, ירידה דומה בהכנסות בין השנים 2016 ל-2017, ירידה בהכנסות שהחלה עוד לפני הקורונה, בחודש נובמבר 2019 (תוך אזכור שלושת הלקוחות הספציפיים שהפרויקטים מולם שהסתיימו באותה העת), וקביעה כי ההכנסות ב-2020 ממילא היו צפויות להיות נמוכות עקב סיום פרויקטים.

ב. לפי בירור מול לקוחות העוררת, יש לה פרויקטים אשר משך ביצועם עולה על שנה. בהקשר זה הוזכרו הלקוחות והפרויקטים הבאים: (1) חברת בוני בניין – הפרויקטים בני ברק אבטליון, אלקנה, חדרה, רמת גן הפודים ואשדוד; (2) חברת אשר גרין מבנים – פרויקט ויצמן; (3) פרויקט מינרב.

6. באותו יום, ניתנה החלטה זהה, אשר דחתה את בקשת העוררת למענק בגין תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2021 מאותם טעמים.

7. **ערר 22-1638**: ביום 5.4.2022 פנתה העוררת לראשונה לוועדת הערר, בגין ההחלטה בהשגה הנוגעת לתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020 (ערר 22-1638). העוררת התייחסה לכך שהערר הוגש באיחור, וביקשה להאריך את המועד להגשת הערר. בד בבד, העירה העוררת כי טרם נענתה השגה שהגישה בגין תקופת הזכאות ינואר-פברואר 2021, ולנוכח הדמיון בין ההחלטות בשתי תקופות הזכאות האחרות, ביקשה לבחון את האפשרות לדון בהן במאוחד. המשיבה הסכימה להארכת המועד להגשת הערר בגין תקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020; לגבי שתי התקופות הנוספות צוין כי לא נקלטו ההשגות, ככל שאלו הוגשו, ואולם המשיבה הסכימה להארכת מועד להגשת אותן השגות (שאכן הוגשו כמוסכם).

8. בהתאם להסכמת הצדדים, ניתנה לעוררת שהות להגיש ערר לוועדת הערר (בגין תקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020) והשגות למשיבה (בגין שתי התקופות הנוספות) – ראו החלטה מיום 14.4.2022 בערר 22-1638.

9. **ערר 22-1927**: ביום 17.5.2022, בתוך המועד שקבעה הוועדה להגשת הערר, פתחה העוררת את הערר (הנוגע כאמור לתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020) במסגרת תיק ערר חדש (ערר 22-1927) – הוא הערר הראשון שבפנינו. (מפאת הכפילות, הוחלט באופן טכני על מחיקת ערר 22-1638). במסגרת בירור הערר, הוגש כתב תשובה, הוגשה תגובה לכתב התשובה והערר נקבע לדיון ליום 30.8.2022.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

10. **עררים 2357-22 ו-2358-22**: ביני וביני, קיבלה המשיבה החלטה בהשגות שהוגשו בנוגע תקופות הזכאות הנותרות (ינואר-פברואר 2021 ומרץ-אפריל 2021). בהחלטה זו נדחו על הסף ההשגות שהגישה העוררת, כיוון שהוגשו כביכול באיחור (אף שכאמור הצדדים הסכימו מראש על הגשת ההשגות מחדש). כנגד החלטה זו – שעמדה בניגוד להסכמת המשיבה ולהחלטה בערר 1638-22 – הגישה העוררת את העררים 2357-22 ו-2358-22. יו"ר הוועדה העיר כי יש טעם בטענות העוררת, וביקש את תגובת המשיבה.
11. יום לפני המועד שנקבע לדיון בערר 1927-22 – הגישו הצדדים בקשה מוסכמת להחזיר את ההליך לשלב ההשגה, כך שיתאפשר לעוררת להגיש מסמכים נוספים והצדדים יוכלו לקיים הידברות לגבי שלוש תקופות הזכאות יחד. בהתאם להסכמת הצדדים, החליטה הוועדה להחזיר לשלב ההשגה את תקופות הזכאות ינואר-פברואר 2021 ומרץ-אפריל 2021 (החלטה מיום 30.8.2022 בערר 2357-22 ובערר 2358-22); יחד עם זאת, הדיון שהיה קבוע ממילא ליום המחרת לא בוטל, והערר בנוגע לתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020 נותר פתוח.
12. **המשך ההתדיינות בערר 1927-22**: בדיון הקצר שהתקיים בהמשך הובהר על ידי העוררת כי היא לא הביעה הסכמה לביטול הערר 1927-22, אלא לחזר לשלב ההשגה בתקופות הזכאות הנוספות בלבד. המשיבה מצידה הבהירה כי לא ביקשה אלא לקבל שהות לצורך הידברות עם העוררת ולצורך מתן החלטה כוללת. בתום הדיון הוחלט כי יתקיים בהמשך דיון נוסף לגופו של עניין (ככל שלא יגיעו הצדדים להסכמה).
13. לאחר הדיון, מסר נציג המשיבה לעוררת דרישה להמצאת מסמכים. בהמשך, מסרה העוררת הודעת עדכון מטעמה בדבר השתלשלות העניינים, והבהירה כי מדובר בדרישה רחבה ומקיפה ולאחר עיכובים מסוימים אכן נסרקו ונמסרו לבסוף למשיבה מאות עמודי מסמכים. עם זאת העוררת העירה כי התבקשה להשיב על שאלות הבהרה ומסמכים נוספים שלטענתה אינם רלוונטיים, וציינה כי מסרה תגובה ברוח זו למשיבה.
14. בדיון נוסף שהתקיים ביום 24.1.2023, הסבירו נציגי המשיבה מהם המסמכים החסרים שלא הוגשו על ידי העוררת, ומדוע הם נדרשים לשיטתם. בתום הדיון, החליטה הוועדה כי על העוררת למסור למשיבה מסמכים ספציפיים שפורטו במסגרת ההחלטה. לאחר מכן, הודיעה המשיבה כי לא הועברו כל המסמכים שהתבקשו, ובהמשך לכך הגישה העוררת לתיק הערר הודעות נוספות מטעמה, הכוללות מסמכים רבים כמבוקש.
15. **החלטה מעודכנת מטעם המשיבה**: בשלב זה, ביום 12.3.2023, התקבלה החלטה מעודכנת בהשגות לתקופות הזכאות הנותרות – ינואר-פברואר 2021 ומרץ-אפריל 2021. הגם שבאופן פורמלי החלטה זו מתייחסת רק לתקופות הזכאות הנוספות, יש בה כדי להעיד על העמדה העדכנית של המשיבה, ועליה נסוב עיקר הדיון וטענות הצדדים מכאן ואילך. להלן נעמוד על נימוקי ההחלטה באופן תמציתי:



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

(א) המשיבה קבעה כי העוררת ביצעה כמה וכמה פרויקטים שמשך ביצועם עלה על שנה, בין היתר בשנים 2019-2020, ולפיכך סעיף 8א לפקודת מס הכנסה חל בחישוב הכנסתה והיא מוחרגת מהזכאות למענק. צוין באופן כללי כי קביעה זו נסמכה על המידע שמסרה העוררת ועל תשובות שהתקבלו מביורורים שנערכו מול לקוחות. באופן ספציפי, צוינו הלקוחות והפרויקטים הבאים:

- i. **הלקוח אשר גרין – פרויקט זרחין**, שבהסכם צוין כי משך ההסכם הוא ל-33 חודשים, ופרויקט ויצמן, שבמייל מהלקוח צוין שהפרויקט נמשך מ-5/2019 עד 10/2020, ובהסכם שצורף אף צוין שמדובר בהסכם פאושלי.
- ii. **הלקוח מינרב** – נמסר מהלקוח שהפרויקט החל ב-4/2019 והסתיים ב-1/2021. צוין שקביעה זו מתיישבת עם חשבונות חלקיים שהועברו על ידי העוררת, בהם התחשבונות שוטפת בהתאם לקצב ביצוע העבודה. עוד צוין כי בחשבון חלקי מס' 6, מ-9/2019 עולה כי כבר אז היה ידוע שהפרויקט יארך למעלה מ-13 חודשים.
- iii. **הלקוח בוני בניין** – הוזכרו שלושה פרויקטים. פרויקט בני ברק אבטליון – הלקוח מסר שהפרויקט ארך 10 חודשים, ואולם החשבונות שצורפו הם לתקופת ביצוע שמ-4/2018 ועד 7/2019 (וכן חשבון נוסף מ-12/2019); פרויקט רמת גן הפודים – הלקוח מסר שהפרויקט החל ב-11/2019 והסתיים ב-4/2021; החשבונות החלקיים שנמסרו הם בין 02/2020 ל-02/2021, ואולם מהלקוח נמסרה חשבונית נוספת מיום 13.4.2021 – כלומר הפרויקט נמשך למעלה משנה; פרויקט אלקנה – הלקוח מסר שהפרויקט החל ב-1/2019 והסתיים ב-12/2020; הוזכר כי העוררת טענה שב-5/2020 נחתם הסכם הארכה (כך שמדובר למעשה בשני פרויקטים נפרדים), אך צוין כי לא צורף ע"י העוררת מסמך לתמיכה בכך.

(ב) למען הזהירות צוין כי נמצאו מספר אינדיקציות להיעדר קשר סיבתי, ולכך שירידת המחזורים אינה נובעת ממגפת הקורונה – ירידה של כ-6 מיליון בין השנים 2016 ו-2017; ירידת מחזורים שהחלה מחודש 11/2019 עקב סיום עבודה ופרויקטים עבור מספר לקוחות – כגון גזית הנדסה ואשלי לירן; העובדה שהחברה משתייכת לענף הבניה שהוחרג מהמגבלות שהוטלו על המשק; פערים וירידות מחזורים שקיימות גם לפני הקורונה, בחודשים ינואר-פברואר 2020, בהשוואה לחודשים המקבילים בשנת 2019, השוללים את ההנחה שנתוני הבסיס רלוונטיים. המשיבה העירה כי העוררת התייחסה באופן לקוני ומתחמק לשאלות שהופנו אליה בעניין זה, וכי הדבר אומר דרשני.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

16. החלטה זו של המשיבה נדונה במסגרת דיון שהתקיים ביום 14.3.2023. בתום הדיון הועלתה על ידי הוועדה הצעת פשרה, אשר נדחתה בשלב מאוחר יותר על ידי המשיבה. באישור הוועדה, מסרה המשיבה התייחסות לסוגיה נוספת. העוררת מצידה הגישה בתיק הערר הסכמים שלא הוגשו בשלב קודם (הגם שהם היו מצויים בפני המשיבה) וכן את דוחותיה הכספיים.

17. **עררים 1459-23 ו-1460-23**: ביום 2.5.2023 הגישה העוררת שני עררים נוספים, כנגד ההחלטה שהתקבלה בשלב ההשגה בתקופות הזכאות ינואר-פברואר 2021 ומרץ-אפריל 2021.

18. זמן קצר לאחר מכן, נוכח סיום כהונתו של יו"ר הוועדה הקודם, התקבלה החלטה על שינוי המותב הדין בערר והערר הועבר ליו"ר הוועדה הנוכחי. במענה להצעת יו"ר הוועדה, הודיעו הצדדים (כל אחד בנפרד) כי הם מסכימים כי המסמכים שהוגשו והטענות שנשמעו בערר 1927-22 ישמשו את הוועדה לצורך מתן החלטה סופית גם בעררים החדשים שהוגשו זה עתה.

19. ביום 7.5.2023, התבקשה העוררת להגיש טבלת עזר מסכמת ובה פירוט של הכנסותיה החודשיות, בשנים 2018 עד 2022, בחלוקה לפי פרויקטים. משהוגשה הטבלה, נמצא כי חלק מהפרטים שצוינו בה, בנוגע להכנסות מפרויקטים מול חברת בוני בניין, אינם תואמים את הנתונים שהוצגו בשלב מוקדם יותר באשר לחלוקת ההכנסות מהחברה לפרויקטים השונים – אי התאמה שהותירה את הרושם המוטעה שחלק מהפרויקטים הממושכים היו קצרים יותר משנה. בהמשך להערת הוועדה בעניין זה, מסרה העוררת ביום 6.6.2023 הודעה מתוקנת ובה ציינה כי אכן מדובר בטעות בשל הזנה ידנית של הנתונים, וצירפה גירסה מתוקנת של הטבלה האמורה.

20. לצד זאת, התבקשה המשיבה למסור סיכומי טענות לעניין תחולת סעיף 8א, בשים לב גם לפסקי דין שונים שניתנו במהלך בירור הערר. בהקשר זה, התבקשה המשיבה להבהיר האם היא סבורה שהעוררת הייתה צריכה לערוך אומדן בחישוב הכנסותיה. סיכומי הטיעון מטעם המשיבה הועברו לתגובת העוררת.

### טענות הצדדים

21. כפי שהובהר לעיל, עקב השלבים השונים שבהם נדונו ענייניה של העוררת, התארך ההליך וטענות הצדדים הועלו במסגרת מסמכים רבים. על מנת לפשט את הדברים, נסקור באופן כללי את הטענות והעמדות של כל אחד מהצדדים כפי שבאו לידי ביטוי בסופו של התהליך.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

22. העוררת טענה כי בהתאם לפסיקות ועדות הערר, הוראת ההחרגה הנוגעת לסעיף 8א רלוונטית רק כשמדובר בעבודה העשויה מקשה אחת ואינה מחולקת לתתי יחידות עבודה נפרדות. לטענת העוררת, הקריטריונים שנקבעו בפסיקה בנוגע לחלוקת העבודה לחלקים מתקיימים גם לגבי הפרויקטים שהיא מקיימת.

23. בסוגיית הקשר הסיבתי, טענה העוררת כי בפרספקטיבה הרחבה חלה עליה בהכנסותיה, שנבלמה בשנת 2020 עקב מגפת הקורונה. לטענת העוררת, גם אם עבודות הבניה לא הוגבלו, המשבר בשוק השפיע עליה והיה קושי להשלים את העבודה כסדרה, בפרט לנוכח המגבלות שהוטלו על העסקת עובדים פלסטינים. העוררת טענה כי לא חלה ירידה בהכנסותיה בסוף שנת 2019, וכי הפרויקטים שהסתיימו אשר הוזכרו בהחלטת המשיבה הם כאלו שהסתיימו עוד קודם לכן, בה בשעה שפרויקטים אחרים נכנסו במקומם (והודגש כי המשיבה לא ביקשה לקבל את כל הסכמי הקבלנות שנחתמו בשנים הרלוונטיות). לגישת העוררת, הטענה לגבי ירידה בהכנסות בשנת 2017 אינה רלוונטית, שכן בשנים 2018 ו-2019 חלה עליה.

24. המשיבה טענה כי סעיף 8א לפקודת מס הכנסה כולל הוראה ברורה המחריגה את מי שמבצע עבודות מתמשכות מהזכאות למענק. לשיטת המשיבה, אבן הבוחן לעניין זה אינה האם העסק מדווח בפועל לפי סעיף 8א, אלא האם החישוב 'חל', כלומר האם צריך היה לעשות כן, גם אם בפועל דיווח העסק באופן אחר שהניח את דעת פקיד השומה. המשיבה טענה כי בעסק כזה הנגיף אינו גורם לירידה בהכנסות אלא לכל היותר לדחייתן, ועשוי להיווצר מצב שהעסק יקבל גם אם המענק ולאחר מכן גם את ההכנסה שנדחתה, באופן שייטיב את מצבו מעבר לנדרש. לעמדת המשיבה, חלוקה של הפרויקטים לתתי חלקים היא מלאכותית ומרוקנת מתוכן את ההוראה הקבועה בחוק, שכן בכל פרויקט ניתן למצוא אבני דרך לשלבי הביצוע ותחנות תשלום.

25. יוער כי במהלך בירור הערר, הביעה המשיבה הסתייגות מהזכאות למענק, גם על רקע העובדה שלא הועברו לה מסמכים שונים שהתבקשו על ידה לצורך בירור אופי העבודות ומשכן. המשיבה העירה כי חלק מההסכמים שהתבקשו לא הועברו, וכי במקרים אחרים לא הועברו לה חשבונות חלקיים, כרטות ועוד. עם זאת, ככל הידוע לוועדה, המסמכים החסרים הושלמו במהלך בירור הערר, ועמדת המשיבה המעודכנת, כפי שהובאה לידי ביטוי בהחלטה בהשגה מיום 12.3.2023, לא התייחסה למסמכים חסרים.

26. בהחלטה בהשגה, וכן בדיון האחרון שהתקיים ביום 14.3.2023, הדגישה המשיבה כי כמעט כל ההסכמים של העוררת הם פאושליים. לטענת המשיבה המבחנים שנקבעו בעניין ק. סלאמה אינם נכונים, ואין אפשרות ריאלית ליישם אותם; הגם שהערעור בעניין זה נדחה – העירה המשיבה כי ישנם תיקי ערעור נוספים המתנהלים בעניין זה. המשיבה טענה בדיון כי די בכך שהוצג פרויקט אחד שנמשך מעל שנה בכדי להחריג את העסק מהזכאות למענק.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עוד העיר בדיון נציג המשיבה כי החשבונות החודשיות אינן תואמות את שלבי הביצוע, וכי הסכום החודשי עשוי להיות גבוה או נמוך יותר מהסכום שהוסכם עבור כל שלב.

27. לאחר הדיון, ביקשה המשיבה להגיש התייחסות נוספת על רקע הערות שנשמעו בדיון. בשלב זה, העירה המשיבה כי הנחיותיה הפנימיות שהובאו בחב"ק מתייחסות לחלוקה של פרויקט לחלקים באופן אחר – נטען כי האפשרות לחלק את הפרויקט לחלקים הוזכרה רק לעניין אופן עריכת האומדן; כיוון שבהתאם לסעיף 8א לחוק ישנן שתי אפשרויות לעריכת אומדן ההכנסות – לפי ההיקף הכספי של הפרויקט או לפי ההיקף הכמותי של העבודה שבוצעה – טענת המשיבה היא כי ההבהרה בחב"ק מתייחסת לעניין זה בלבד, דהיינו – כשהעבודה ניתנת לחלוקה לשלבי ביצוע, אזי ניתן לשנות את שיטת האומדן בין החלקים, כך שחלק מן האומדן בפרויקט יבוצע על פי היקף כמותי וחלק אחר מהאומדן של אותו פרויקט יבוצע על פי היקף כספי. המשיבה העירה כי לסעיף 8א חשיבות לעניין ההקבלה בין הוצאות והכנסות, שכן במקרים שבהם הפרויקט חוצה שנה קלנדרית, יש לייחס את ההוצאות למועד המתאים לפי האומדן של היקף הביצוע הפרויקט, ולא למועד שבו נעשו ההוצאות בפועל. בדוגמה שהציגה המשיבה, הובהר כי ייחוס ההוצאות למועד המתאים משפיע על תוצאת הרווח או ההפסד בפרויקט.

28. לעניין הקשר הסיבתי טענה המשיבה כי ההכנסה הנמוכה בשנת 2017 מעידה על תנודתיות שקיימת ממילא בהכנסות השנתיות, כך ששנת 2020 אינה חריגה. המשיבה העירה כי הטענות לעניין היעדרות עובדים פלסטינים אינן מתיישבות עם דיווחי העוררת אודות היקפי העסקת העובדים, שבהם לא חלה ירידה במספר העובדים (בעניין זה, העוררת העירה בהמשך כי העסקה בהיקף חלקי מותרת את מספר העובדים זהה, אך בשכר העובדים ניתן לראות כי חלה ירידה, וכן כי חלה ירידה בהיקף העסקת קבלני משנה).

### דיון והכרעה

29. לאחר ששמענו את טענות הצדדים, באנו לכלל מסקנה כי דין הערר להתקבל במלואו.

30. בכדי למקד את ההכרעה, נבקש לציין תחילה את התשתית העובדתית שאינה שנויה במחלוקת. אין חולק כי העוררת מבצעת עבודות בניה, וכי חלק מהפרויקטים שאותם מבצעת העוררת נמשכים למעלה משנה. כמו כן, המשיבה הצביעה על חוזים שבהם התמורה ניתנת על בסיס פאושלי – קרי, בסכום שהוסכם מראש. השאלה העיקרית היא האם בכך די בכדי לקבוע כי חלה על העוררת הוראת ההחרגה המתייחסת לביצוע עבודות ממושכות, או שמא חריג אינו חל כיוון שהעבודה ניתנת לחלוקה לחלקים.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

31. על רקע תשתית עובדתית זו, נבקש לתאר להלן את הרקע המשפטי לסוגיה המצויה בליבת המחלוקת שבין הצדדים, ונעמוד בהרחבה על פסיקות ועדות הערר ובתי המשפט בעניין זה ועל משמעותן.

#### ביצוע עבודות מתמשכות

32. סעיף 7 לחוק קובע כי עוסק הזכאי למענק הוא "חייב במס כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף", דהיינו כל עסק, ואולם להגדרה זו התווספה רשימת מקרים חריגים, של עסקים שמוחרגים מההגדרה והם אינם זכאים מלכתחילה למענק. בכלל זה הוחרגו בפיסקה (5) להגדרה עוסקים העוסקים הבאים:

**מי שעיסוקו במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידו או מי שבשנות המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתו סעיף 8 לפקודה, בשל עבודה ממושכת שמשך ביצועה עולה על שנה;**

33. סעיף 8א לפקודת מס הכנסה קובע את אופן חישוב ההכנסה במקרים של ביצוע עבודה ממושכת. בסעיף 8א(א) לפקודה, הביטוי 'עבודה ממושכת' מוגדר כעבודה שמשך ביצועה עולה על שנה, לרבות עבודות קבלנות בניה. סעיף 8א(ב) קובע את אופן חישוב ההכנסה במקרה של עבודה ממושכת – במקרה כזה ניתן לדווח על ההכנסות רק בשנה שבה נגמר הביצוע של 25% מהעבודה לפחות, וההכנסה שתשויך לשנה זו תיקבע לפי אומדן בהתאם לשיעור הביצוע של העבודה בתום השנה (אומדן הנערך לפי היקף העבודה או לפי ההיקף הכספי).

34. בערר 1071-21 ק. סלאמה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 22.6.2021; להלן – ערר ק. סלאמה) נקבע כי ההוראה המחריגה מהזכאות למענק עוסק המבצע עבודות מתמשכות, רלוונטית רק במקום שבו העבודה עשויה מקשה אחת, ואינה ניתנת לחלוקה לתתי יחידות נפרדות. בהחלטה זו הוגדרו חמישה קריטריונים אשר בהתקיימם ניתן לקבוע כי אין מדובר בעבודה ממושכת: (א) העבודה ניתנת להפרדה לתתי יחידות – הן מבחינה חוזית והן בפועל; (ב) קבלן מדווח למס הכנסה על פי הוצאות והכנסות בפועל ולא על פי אומדנים; (ג) לתתי יחידות העבודה יש הגדרה ברורה; (ד) הקבלן המבצע מקבל תמורה בנפרד בגין כל תת יחידה; (ה) פרק הזמן שבו בוצעה כל תת יחידה אינו עולה על שנה.

35. המשיבה לא השלימה עם החלטה זו והגישה עליה ערעור, ואולם הערעור נדחה על ידי בית המשפט המחוזי (עמ"נ 43404-09-21 מדינת ישראל נ' ק. סלאמה בע"מ, ניתן ביום 8.11.2022; להלן – עניין ק. סלאמה). בהחלטה זו נקבעו לראשונה מספר עקרונות שיש להן חשיבות מכרעת באשר לפרשנות הוראת ההחרגה, ולהלן נעמוד עליהן בתמצית:





## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

(א) סעיף 8א לפקודת מס הכנסה אינו חל על פרויקטים שבהם הוגדרו שלבי עבודה נפרדים, אבני דרך שבהשלמתם זכאי הקבלן המבצע לתשלום, והוא אכן מקבל את התשלום ומדווח למע"מ ולפקיד השומה על הכנסתו בהתאם למועד השלמת אבני הדרך.

(ב) במקרה שהעבודה מחולקת לחלקים, סעיף 8א לפקודה אינו חל בחישוב ההכנסה, והזכאות למענק אינה נשללת. הטעם לכך הוא שהוראת ההחרגה מתייחסת לעבודה מתמשכת, שבה הפגיעה של מגפת הקורונה נבלעת בתוך הפרויקט הארוך ממילא, ואילו במקרה שבו ישנם תתי פרויקטים נבדלים זה מזה, אזי הפגיעה של מגפת הקורונה תבוא לידי ביטוי בכל אחד מהמרכיבים בנפרד.

(ג) רשימת התנאים (שאינה רשימה סגורה) שנקבעה על ידי ועדת הערר בע"מ ק. סלאמה היא נכונה וסבירה.

(ד) השאלה האם סעיף 8א לפקודת מס הכנסה חל בחישוב ההכנסה היא שאלה נורמטיבית ולא עובדתית, ולכן ניתן לבחון אם הנישום שגה ולא החיל את סעיף 8א לפקודה בדיווחיו אף שהיה עליו להחילה. עם זאת, כדי לקבוע כי אכן הייתה חובה לדווח לפי סעיף 8א אף שהדבר לא נעשה, יש לערוך בחינה עניינית ומהותית של ההתקשרויות החוזיות, ואין די בבחינה שטחית שלהם. אין להניח באופן פשטני שכל חוזה מייצג עבודה אחת, וניתן בהחלט לפצל עבודות שונות המצויות תחת כנפיו של אותו חוזה.

36. התייחסות נוספת לסוגיה זו ניתנה בע"מ 1268-21 נ.ע הנדסה יזמות (2001) בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 22.8.2021; להלן – עניין נ.ע הנדסה). בעניין זה קבעה הוועדה כי ניתן להבחין בין עבודות שמבוצעות על פי הסכם פאושלי, שבו התמורה הסופית נקבעת מראש עם חתימת החוזה, לבין עבודות שמבוצעות על פי כתב כמויות, שבהם התמורה נקבעת לפי מדידת כמות העבודה שבוצעה בפועל בכל חודש. בעניין נ.ע הנדסה הוסבר כי הוראת ההחרגה עשויה להיות רלוונטית רק בחוזים פאושליים, שכן במקרים שבהם העבודה מתבצעת לפי כתב כמויות, אין צורך בעריכת אומדן. התחשבות על בסיס כתב כמויות היא התחשבות חודשית, ובמסגרת זו ההכנסות המדווחות למע"מ ולמס הכנסה הן ההכנסות בגין העבודות שבוצעו בפועל בכל חודש באופן שוטף. גם אם מדובר בפרויקט ארוך טווח, דיווח ההכנסות על בסיס חודשי אינו מבוסס על אומדן כלל, והוא אינו שונה מדיווח ההכנסות של כל נותן שירותים אחר. במקרה כזה, בוודאי שסעיף 8א לפקודת מס הכנסה אינו חל.

37. מההחלטה בעניין נ.ע הנדסה עולה כי עבודה במסגרת הסכם המבוסס על כתב כמויות היא למעשה מקרה פרטי של העיקרון הכללי של חלוקה לחלקים. הוראת ההחרגה חלה על



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עבודות ממושכות שהן מקשה אחת, שלא ניתן לחלק אותן לחלקים נפרדים, ואולם כאשר בבחינה של החוזה עולה כי הוא ניתן לחלוקה לחלקים – ניתן לקבוע כי סעיף 8 אינו חל. במקרים שבהם התמורה נקבעת לפי כתב כמויות, החלוקה לחלקים היא אינהרנטית לאופי החוזה – כתב כמויות מפרט ברזולוציה מדויקת ביותר מהם מרכיבי העבודה, כולל תתי המרכיבים שלה והמחירים הספציפיים של כל מרכיב ושל כל פעולה. במקרה כזה, בוודאי שאין צורך להתחקות אחר אבני דרך כלליות או חלוקה למקטעים גדולים יותר – הקבלן ממילא מקבל תשלום בכל חודש בעד הפעולות הספציפיות שאותן ביצע באותו חודש. התחשבות כזו אינה שונה מהתחשבות המבוצעת על ידי כל נותן שירותים אחר למול לקוח קבוע – התחשבות חודשית שבה מרוכז החשבון עבור שירותים שונים שמעניק העסק, שכל אחד מהם מתומחר בנפרד. שירותים כאלה בוודאי שאינם חוסים תחת ההגדרה של עבודה ממושכת, גם אם הם משתייכים, מנקודת מבטו של הלקוח, לפרויקט ארוך טווח.

38. נקל להבין שהמקרה של ביצוע עבודות על פי כתב כמויות הוא מקרה קצה – מקרה מובהק שבו ניתן להכיר בחלוקה לחלקים מבלי להידרש ליתר פרטי החוזה. על ההחלטה בעניין נ.ע הנדסה לא הוגש ערעור על ידי המשיבה. ועדות הערר חזרו בהזדמנויות רבות מספור על העיקרון לפיו ביצוע עבודות קבלניות בהתאם לכתב כמויות אינו מהווה עבודה ממושכת (ראו למשל ערר 21-1225 אלרון קבלני חשמל בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 23.9.2021; ערר 21-1795 חיים ישראל ובניו בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 18.1.2022; ערר 21-1587 אבו עוקסא ובניו – מעיליה בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 19.7.2022; ערר 22-1238 עציון, הנדסת חשמל בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 4.9.2022; ערר 22-1323 א. רוזנטל עבודות חשמל בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 6.10.2022; ערר 22-1860 אגא. ש.ח. עבודות עפר בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 15.12.2022; ערר 22-2038 גיא יוסי ושות' בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 3.1.2023; ערר 22-1521 סמט-גדאונדווטר טכניקס בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 11.2.2023, ועוד מקרים רבים אחרים).

39. כפי שעולה מהפסיקה, ההבחנה בין עבודה לפי כתב כמויות לבין עבודה לפי הסכם פאושלי, היא אכן חשובה ובסיסית, אך באופן שונה מהפרשנות שבה נקטה מבקשת. מקרה שבו ההסכם מבוסס על כתב כמויות הוא מקרה מובהק שבו אין תחולה להוראת ההחרגה, ואולם במקרה שבו נערך הסכם פאושלי – אין פירוש הדבר שהוראת ההחרגה חלה באופן אוטומטי. במקרה כזה, ניתן לבחון את ההסכם לגופו, ואם אכן ההסכם ניתן לחלוקה לחלקים ברורים ומובחנים, עדיין לא יחול סעיף 8 לפקודה. פסיקות הוועדות ובתי המשפט בעניין נ.ע הנדסה ובעניין ק. סלאמה מניחות רובד על גבי רובד; כשההסכם ערוך לפי כתב כמויות, אין צורך לערוך בדיקה מפורטת של טיב החוזה ושלבי הביצוע שלו, ואילו כשמדובר בהסכם פאושלי – אזי יש צורך להעמיק חקר ולהתייחס לפרטי החוזה ולשאלה האם הוא ניתן לחלוקה לחלקים.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

40. ההבחנה שנקבעה בפסיקות ועדות הערר, בין הסכם שנערך לפי כתב כמויות לבין הסכם פאושלי, לא נדונה באופן ישיר בפסיקותיו של בית המשפט המחוזי. יחד עם זאת, עיון בפסיקות בית המשפט המחוזי בעניינים אלו מוביל למסקנות דומות.

41. בעמ"נ 22833-07-22 **רשות המסים נ' י"ג ביננפלד חברה לבניה בע"מ** (ניתן ביום 28.3.2023, להלן – **עניין ביננפלד**) נדון עניינה של חברת בניה שביצעה עבודות בהתאם להסכם פאושלי. באותו עניין נדון מקרה של חברה שביצעה עבודות בניה של מספר רב של יחידות דיור בקיבוץ, במסגרת הסכם פאושלי שבו נקבע המחיר לכל יחידת דיור בנפרד. בית המשפט המחוזי אישר את פסיקת ועדת הערר בשני מישורים – ראשית, בקביעה כי כל יחידת דיור, שנקבע לה מחיר פאושלי נפרד, מהווה יחידת עבודה נפרדת שניתנת לחלוקה (והעבודות בגין כל יחידת דיור לא נמשכו מעל שנה); שנית, בקביעה כי שלבי הביצוע ואבני הדרך לתשלום, חילקו למעשה את העבודה על כל יחידת דיור לתתי חלקים מובחנים ונפרדים. הלכה למעשה, למרות שמדובר בהסכם פאושלי, נקבע כי הדיווח על הכנסות העסק לא היה מבוסס על אומדן, אלא דיווח על הכנסות בפועל.

42. בעמ"נ 53616-06-22 **רי. גו. מס. נדל"ן נ' רשות המסים** (ניתן ביום 7.7.2023, להלן – **עניין רי. גו. מס.**), נדון מקרה שבו החליטה הוועדה כי הוראת ההחלטה חלה על העוררת וכי סעיף 8א חל בחישוב ההכנסה, רק מפאת העובדה שהחברה מבצעת עבודות מתמשכות לפי הסכמים פאושליים. בית המשפט המחוזי קבע כי בכך שגתה הוועדה, שכן בהתאם לפסיקה בעניין ק. סלאמה, היה על הוועדה לבצע בדיקה עניינית של השאלה האם העבודה ניתנת לחלוקה לחלקים. בית המשפט אף הפנה בפסיקתו לפסיקת בית המשפט המחוזי בעניין **ביננפלד** שהוזכרה לעיל. הנה כי כן, גם במקרה זה, למרות שמדובר היה בהסכם פאושלי, קבע בית המשפט המחוזי כי יש לבחון את הסכמים לגופם, וכי אין לשלול חלוקה של ההסכם לחלקים.

43. בעניין זה, אין לנו אלא לחזור ולצטט את שקבעה הוועדה בעבר בערר 1187-21 **בני פאיז שמשום בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 8.12.2021, פיסקה 47 להחלטה, כפי שצוטט גם מפי בית המשפט המחוזי בעניין **רי. גו. מס.**):

**"אכן, הסכם פאושלי הוא הסכם המגלם סיכונים מסוימים עבור החברה הקבלנית, ואולם סיכונים אלו הם פחותים ככל שמדובר בעבודה ממוקדת יותר וקצרת מועד. במקרה שלנו מדובר אמנם בהסכמים פאושליים, אך התמורה הפאושלית נקבעה בגין ביצוע של כל אחד מהשלבים בנפרד, כך שאין מדובר בעבודות שמשך ביצוען עלה על שנה. העוררת לא נטלה על עצמה את הסיכונים והסיכויים לכל אורך הפרויקט, אלא לכל שלב ביצוע בנפרד..."**



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

44. בתגובות שהועברו מטעם המשיבה לא ניתנה התייחסות לפסקי הדין בעניין **בינפלד ובעניין רי. גו. מס.** תחת זאת, ביקשה המשיבה להסתמך על הערות בית המשפט במסגרת דיון שהתקיים בעמ"נ 36216-04-23 **רמת בנייה והנדסה בע"מ נ' ועדת ערר לענייני קורונה** (דיון מיום 20.6.2023; להלן – **עניין רמת בנייה**). אולם בתיק זה – כפי שציינה העוררת בצדק – לא ניתן פסק דין או החלטה כלשהי לגופו של עניין. לא ניתן לייחס להערות בית המשפט משמעות תקדימית כלשהי, ובוודאי שלא ניתן להתעלם מיתר פסיקותיו של בית המשפט המחוזי באותו עניין. בשולי הדברים נעיר כי מפרוטוקול הדיון עולה כי טענות הצדדים באותו עניין נסובו גם על הדו"ח הכספי לשנת 2019, בו צוין במפורש כי החברה מכירה בהכנסות לפי שיטת ההשלמה, דהיינו – לפי אומדן (קביעה ששונתה מאוחר יותר בדו"ח הכספי לשנת 2020, רק לאחר שנדחתה הזכאות למענק; ראו – ערר 1688-22 **רמת בנייה והנדסה בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 11.12.2022, פסקה 79 להחלטה). ברי כי אין ללמוד מדחיית הערעור בעניין זה על עניינו.

### סיכום הפסיקה ומשמעותה

45. לטעמנו, הפסיקה בעניין זה הובהרה זה מכבר, ואולם למען הבהירות נבקש לסכם הלכה למעשה את תרשים הזרימה לצורך בחינת השאלה האם נשללת הזכאות למענק בשל ביצוע עבודות מתמשכות:

(א) במקרה שבו העוסק דיווח על הכנסותיו בפועל על פי אומדנים בהתאם לסעיף 8א לפקודה – הוא לא יהיה זכאי למענק (ראו בר"מ 1692/23 **מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 27.7.2023).

(ב) במקרה שבו העוסק לא דיווח בפועל על הכנסותיו לפי סעיף 8א, אך נמצא כי בפועל הוא מבצע עבודות שמשך ביצוען עולה על שנה – יש לבדוק את הבסיס ההסכמי לביצוע העבודות:

i. אם ההסכם קובע כי התמורה בגין העבודות תיקבע על פי מדידת כמויות והעבודות שבוצעו בפועל – הוראת ההחרגה אינה חלה והעסק זכאי למענק, ללא צורך לבדוק את פרטי ההסכם (**עניין נ.ע הנדסה**).

ii. אם ההסכם קובע כי התמורה היא פאושלית – יש לבדוק אם לפי ההסכם העבודה ניתנת לחלוקה לחלקים שמשך כל אחד מהם פחות משנה, בהתאם לפרמטרים שנקבעו בפסיקה (**עניין ק. סלאמה, עניין רי. גו. מס, עניין בינפלד**):

1. אם העבודה ניתנת לחלוקה – העסק זכאי למענק.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

2. אם העבודה אינה ניתנת לחלוקה – העסק אינו זכאי למענק.

46. מדובר כמובן בחלוקה סכמטית לצורך הפשטות בלבד, וכמובן שישנם עניינים נוספים העשויים להשפיע על בירור העניין בכל מקרה לגופו (כגון היקף העבודות שמבוצעות מעל לשנה, משך העבודות, וכן היבטים ראייתיים).

47. מכל מקום ניתן ללמוד מחלוקה זו על אבן הבוחן המרכזית – האם העוסק עצמו דיווח על הכנסותיו בפועל לפי סעיף 8א. בכל מקרה שבו לא מתקיים דיווח כזה, האינפורמציה הנדרשת בכדי לבסס את הטענה שדיווח כזה היה נדרש בכל זאת – היא רבה מאוד. יש צורך לבדוק את הבסיס ההסכמי שעל פיו מבוצעות העבודות; ייתכן שמדובר בעבודות שונות, ייתכן שמדובר בעבודה ממושכת המבוצעת על בסיס כתב כמויות, וייתכן שמדובר בעבודה אחת הניתנת לחלוקה לחלקים. על מנת להפריך את כל האפשרויות האלו, לגבי כל אחד מהפריקטים שאותם מבצעת החברה, נדרשת בחינה פרטנית הכוללת עבודה רחבת היקף של איסוף מסמכים.

48. במקרים רבים הנדונים לפנינו, המשיבה טוענת כי למרות שהעוסק לא החיל את סעיף 8א בדיווחי ההכנסה שלו בפועל, הוא מבצע עבודות מתמשכות והיה עליו להחיל אותו – ואולם לעיתים קרובות מדי, הבסיס הראייתי שעומד בפני המשיבה בשלב ההשגה הוא דל יחסית. כך למשל במקרה שלפנינו, נדחתה תחילה ההשגה של העוררת על בסיס בירור שהתקיים מול לקוחותיה – מבלי שנבחנו ההסכמים שעל פיהן מבוצעות העבודות. עיון בתיקי הערר הרבים שהוזכרו לעיל, וכן בתיקים אחרים שנידונו בוועדה, מעיד על כך שבהיעדר תשתית ראייתית מוצקה בנוגע לתחולת סעיף 8א לפקודה, טענה זו נדחתה על ידי הוועדות ובפסיקות בית המשפט המחוזי. ההליך הנדרש לצורך בירור העניין עשוי להיות ארוך וממושך, ולא די במידע נקודתי על משכו הכולל של פרויקט זה או אחר.

49. לעיתים קרובות מדי, מתנהל בוועדת הערר הליך ממושך של דרישת מסמכים לצורך בירור השאלה האם סעיף 8א בכל זאת צריך לחול בחישוב ההכנסה של העוסק – הליך שמתבקש על רקע המידע המינימלי שבגיננו התקבלה החלטה בשלב ההשגה. על פי רוב מסתיים ההליך בקביעה כי סעיף 8א אינו חל, מטעם כזה או אחר, וזכאות העוסק למענק נבחנת לגופה. משהובהרה הפסיקה בעניין זה במספר פסקי דין של בתי המשפט המחוזיים, ספק בעינינו אם יש טעם לנהל הליכים ארוכים מעין אלו. על מנת לקבוע שסעיף 8א חל בחישוב ההכנסה, בניגוד לרישום ההכנסות בדוחות הכספיים, לא די בכך שמתקיימות עבודות במסגרת פרויקטים ממושכים. על המשיבה לבחון את ההסכמים ולאחר ממצאים פוזיטיביים המעידים כי מדובר בעבודות שאינן ניתנות לחלוקה. הניסיון מלמד כי הנטל בהקשר זה אינו קל.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

50. בהקשר זה, רלוונטית קביעתו של בית המשפט המחוזי בהקשר אחר, בעמ"נ 54477-01-22 בעמ"נ 54477-01-22. **יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל רשות המסים** (ניתן ביום 2.8.2023), לפיה "יש להיזהר מהרחבת ייתר של תחולתו של סעיף 8 לפקודה". הקביעה כי סעיף 8א חל על עוסק יש בה כדי לשלול לחלוטין את זכאותו למענק. מקום שתחולת הוראת ההחלטה אינה ברורה – יש לנקוט זהירות בטרם יינקט הליך בירור ארוך, מתוך מטרה לשלול את הזכאות של העוסק למענק. גם אם המשיבה סבורה כי קיים ספק מסוים בעניין זה, עליה לבחון זאת באמות המידה המרחיבות שנקבעו בפסיקה. לטעמנו, כל עוד תחולת הוראת ההחלטה אינה מובהקת, מוטב כי שאלת זכאותם למענק של עוסקים מעין אלו תיבחן לגופה.

### עמדת המשיבה לעניין ביצוע עבודות מתמשכות בערר שלפנינו

51. על רקע זה, תמוהות בעינינו העמדות שהציגה המשיבה בערר שלפנינו. בשלב ראשון, החליטה המשיבה לשלול את זכאותה של העוררת למענק משיקולים אחרים, שאינם קשורים לשאלה אם מבוצעות עבודות ממושכות. רק ביום 25.11.2021, בשלב ההשגה של תקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020 – בחלוף חודשים רבים מאז הוגשו לראשונה בקשות המענקים של העוררת – החליטה המשיבה לראשונה לשלול את זכאות העוררת למענק בגין ביצוע עבודות מתמשכות.

52. באותה העת, נזכיר, כבר ניתנו החלטותיהן של ועדות הערר בעניין ק. סלאמה ובעניין נ.ע הנדסה (ההחלטה בעניין נ.ע הנדסה אף הייתה חלוטה באותה העת). קביעת המשיבה כי העוררת מבצעת עבודות הנמשכות מעל שנה התבססה על מידע שקיבלה המשיבה מלקוחות החברה בלבד, ובניגוד לפסיקה – לא נבחנו ההסכמים שמכוחם בוצעו העבודות, ולא נבדקה השאלה האם הם ניתנים לחלוקה לחלקים.

53. בהמשך, לאחר שנוכחה המשיבה כי שגתה בדחיית השגותיה הנוספות של העוררת על הסף (בניגוד להחלטה המוסכמת מיום 14.4.2022), פנתה המשיבה לאפיק של הידברות, וביקשה מן העוררת למסור לידיה מסמכים נוספים לצורך בירור העניין. ניתן היה לצפות כי בשלב זה ייבחנו ההסכמים שבבסיס העבודות, והמשיבה תיווכח כי העבודה ניתנת לחלוקה לחלקים, כמצוות הפסיקה (כפי שאכן התברר בדיעבד – ועל כך נעמוד להלן); נזכיר כי בדוחות הכספיים, העוררת אינה מדווחת על הכנסותיה בהתאם לסעיף 8א לפקודה ואינה מבצעת אומדן, כך שהנטל על המשיבה להוכיח שהדיווח אינו כדון, וכי העבודות אינן ניתנות לחלוקה – אינו נטל קל.

54. המשיבה דרשה מן העוררת מסמכים רבים מספור. על מנת לסבר את האוזן, נציין כי על שולחנה של הוועדה מונחים שני קלסרים עבי כרס, המחזיקים מאות עמודי מסמכים (אם לא למעלה מכך). המשיבה לא הסתפקה בעיון בהסכמים שמכוחם מבוצעות העבודות –



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הסכמים שהיו יכולים להעיד בנקל על האפשרות לחלוקה לחלקים – אלא דרשה מן העוררת גם חשבונות חלקיים המעידים על העבודות הספציפיות שבוצעו בכל חודש, וכן את כל החשבונות שהוציאה העוררת, בכל אחד מהפרויקטים שבהם עלו שאלות לגבי משך הפרויקט. מדובר במאות מסמכים, ולפי טענת העוררת חלקם נסרקו באופן ידני וחלקם אף לא היו מצויים בהישג ידה והיא נדרשה להשיגם מצדדים שלישיים.

55. אלא שבתום הסקירה המקיפה של מסמכי העוררת, נותרה המשיבה בעמדתה כי היא מוחרגת מהזכאות למענק בשל ביצוע עבודות מתמשכות. מטרידה במיוחד העובדה שהמסמכים הרבים שהיו מצויים בידי המשיבה לא שימשו אותה על מנת לבחון האם הפרויקטים ניתנים לחלוקה לחלקים, כפי שמורה הפסיקה. לגבי כל אחד מהפרויקטים שצוינו, הדגישה המשיבה את הממצאים המעידים על כך שהפרויקט הוא ממושך (וכן צוינו הסכמים שמבוצעים על בסיס פאושלי), אך המשיבה לא נדרשה כלל לאפשרות של חלוקת הפרויקט לחלקים. על פניו, זוהי הסיבה היחידה שבגינה ניתן היה להצדיק את הבחינה הממושכת והמעמיקה שערכה המשיבה במסמכי העוררת, ואולם המשיבה כלל לא בחנה את האפשרות הזו ולא דנה בכך בהחלטתה המעודכנת.

56. כאן המקום להדגיש כי העובדה שהעוררת מבצעת עבודות גם במסגרת פרויקטים שמשך ביצועם הכולל עולה על שנה לא הייתה שנויה במחלוקת. כך למשל, בדיון מיום 24.1.2023, שנערך עוד בטרם התבקשו מסמכים מהעוררת, הודגש מטעם העוררת כי גם לגבי פרויקטים שנמשכים מעל שנה, טענתה העיקרית היא שהיא "עונה על התנאים שהוגדרו בפסיקה גם של ועדות הערר, גם של בית המשפט, היא עונה על אי התחולה של סעיף 8א' לפקודה" (עמ' 1 לפרוטוקול, שורה 28 ואילך). העוררת אף הבהירה, במענה לשאלות יו"ר הוועדה, כי היא אינה חולקת על כך שבוצעו שפרויקטים מסוימים נמשכו מעל שנה (אבטליון בני ברק, הפודים 50 רמת גן, זרחין רעננה, מכון ויצמן, ופארק המדע קרית מוצקין נס ציונה – ראו הודעת העוררת מיום 6.6.2023). יש להצר על כך שהמשיבה טרחה לאסוף ראיות כה רבות לשאלה עובדתית שכלל אינה שנויה במחלוקת, ולא טרחה לעיין באותן ראיות עצמן בכדי לדון ולהכריע בשאלה המשפטית הרלוונטית – האם בהתאם להסכמי העבודה, עבודות אלו ניתנות לחלוקה לחלקים.

57. לאחר שהתקיימו שלושה דיונים בערר, המשיבה הבהירה כי היא סבורה שפסק הדין שניתן בעניין ק. סלאמה הוא שגוי. לעמדת המשיבה, לצורך ההחרגה מהזכאות למענק בשל תחולת סעיף 8א לפקודה, די בכך שהעוררת מבצעת עבודות החוצות שנה קלנדרית, וזאת בפרט כשמבוצעות עבודות לפי הסכם פאושלי. לא ברור אם כן מה ראתה המשיבה להכביד על העוררת בדרישת מסמכים רבים, כביכול מתוך ניסיון להגיע להסכמות, שעה שהמשיבה אוחזת בדעה שהעובדות שהיו בידיה כבר באותה העת שוללות את הזכאות למענק מהעוררת.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

58. תמוהה בעינינו גם ההתעלמות מפסקי הדין השונים שניתנו בעניין זה. אילו סברה המשיבה כי פסקי הדין האמורים יסודם בטעות – אך מתבקש היה כי המשיבה תגיש בקשת רשות ערעור בעניינם לבית המשפט העליון. הליך כזה לא ננקט **בעניין ק. סלאמה**, וככל הידוע לוועדה אף לא ננקט מאוחר יותר **בעניין בינפלד** ו**בעניין רי. גו. מס**. אילו דבקה המשיבה בעמדתה העקרונית, ניתן היה לצפות כי תימנע מבירור פרטני של מכלול המסמכים שהתבקשו, ובד בבד תגיש ערעורים והליכים מתאימים כנגד ההחלטות שאינן עולות בקנה אחד עם עמדתה. המשיבה לא נקטה בקו עקבי ואחיד – היא דרשה מהעוררת מסמכים רבים, רק בכדי לשוב לעמדה המקורית; היא אחזה בעמדה שכבר נדחתה בפסיקה, ולא הציגה בפני הוועדה ולו תקדים אחד לתמיכה בעמדתה.

59. מיותר לציין, שוב, כי **בעניין רמת בניה** שעליו ביקשה המשיבה להסתמך לא ניתנה החלטה מנומקת ותוצאת ההליך אינה מעידה על דבר. הנסיבות, כאמור, היו שונות, וכללו ככל הנראה התייחסות מפורשת בדוחות הכספיים להחלת סעיף 8א בדיווחי ההכנסה. נזכיר שוב כי **בעניין רי. גו. מס** – שניתן באותו מותב של בית המשפט המחוזי (!) – פסק הדין הוא במשמעות הפוכה מזו שהמשיבה ביקשה ללמוד **מעניין רמת בניה**, וגם עליו לא הגישה המשיבה בקשת רשות ערעור.

60. נציין כי עמדתה העקרונית של המשיבה לא נעלמה מעינינו. המשיבה סבורה כי חלוקה של עבודות מתמשכות לחלקים מאיינת את הוראות סעיף 8א לפקודה, שכן בכל פרויקט ישנה אפשרות לחלוקה לחלקים. אולם העיקר לענייננו הוא כי עמדה זו הועלתה בפני הוועדה ובפני בית המשפט המחוזי במספר הזדמנויות, וטענותיה של המשיבה נדחו. הוועדה אינה יושבת כערכאת ערעור על עצמה, ובוודאי לא כערכאת ערעור על בתי המשפט המחוזיים. אילו היו טענות אלו מתבררות בימים אלו בבית המשפט העליון, ניתן היה להבין את טענותיה העקרוניות של המשיבה. אולם בשלב זה, אין בהן אלא סתירה חזיתית לפסיקות ועדות הערר ובתי המשפט.

61. לצד זאת, נעיר כי לא ראינו צורך לבסס את הכרעתנו על פרשנות ההנחיות הפנימיות שנקבעו בחב"ק. העוררת לא טענה כי החב"ק צריך להוות מקור פרשני לביסוס טענותיה, אלא הסתמכה על הפסיקה שעליה עמדנו בהרחבה לעיל. המשיבה נדרשה לעניין זה על רקע הערות שעלו בדיון מצד הוועדה. נעיר עם זאת כי הוראות החב"ק אכן מתייחסות במפורש לאפשרות לערוך את דיווחי ההכנסות וההוצאות תוך חלוקה של פרויקט לחלקים, ובתי המשפט ראו בכך תימוכין נוספים לפסיקה המאפשרת זאת (ראו עמ"מ 54772-06-22 **מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המסים בישראל**, ניתן ביום 30.11.2022, פסקה 48 להחלטה (שצוטטו גם **בעניין בינפלד**), וראו **עניין יגאל חיון**, פסקה 54 להחלטה). גם בהקשר זה, טענותיה של המשיבה הן טענות ערעוריות, שמתייחסות לפסיקת בית המשפט המחוזי, והיה עליה להפנות לבית המשפט העליון. הליך זה אינו הפלטפורמה המתאימה לבירור הסוגיה.





## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

#### האם עבודותיה של העוררת ניתנות לחלוקה?

62. כפי שצוין לעיל, העוררת הודתה כי ב-4 פרויקטים שהיא קיימה בשנים 2019-2020 נמשכו העבודות למעלה משנה – ופארק המדע נס ציונה, אבטליון בני ברק, מכון ויצמן והפודים 50 רמת גן. העוררת טענה עם זאת כי פרויקטים אלו ניתנים לחלוקה לפי המבחנים שהותוו בפסיקה. המשיבה כאמור לא הפריכה את טענות העוררת, ומיקדה את טענותיה בפן העקרוני (טענות שכאמור נדחו בעבר בפסיקות הוועדה ובתי המשפט).

63. הגם שהמשיבה לא טענה אחרת, עיינו בהסכמים שהוצגו לוועדה ומצאנו כי הצדק עם טענות העוררת. בכל הפרויקטים הנזכרים לעיל, מדובר אכן בהסכמים פאושליים לביצוע עבודות שלד, ואולם בנספחי החוזה צוינו שלבי הביצוע שלפיהם מועברת התמורה – אלו הם למעשה חלקים שונים של ביצוע העבודה שהתמורה נקבעת ביחס לכל אחד מהם בנפרד. כך לגבי כל אחד מההסכמים הנוגעים לעניין:

(א) בהסכם בעניין פרויקט פארק המדע נס ציונה (מול חברת מנרב), בנספח א'1 נקבעה התמורה בנפרד עבור כל אחת מקומות הבניין (תוך הבחנה בין התשלום עבור הקירות והעמודים לבין התשלום עבור התקרה; ראו עמ' 50 להודעת העוררת מיום 20.3.2023).

(ב) בהסכם בעניין פרויקט בית ספר אבטליון בני ברק (מול חברת בוני בניין), צורפה לחוזה חלוקה של סכום התמורה לשלבי ביצוע, תוך הבחנה בין שלבי הביצוע של הקומות השונות בשלושת הבניינים בפרויקט (עמ' 91 להודעת העוררת האמורה).

(ג) בהסכם בעניין הקמת המרכז לרפואה השוואתית במכון ויצמן (מול חברת אשר גרין מבנים), נספח א' לחוזה שכותרתו אבני דרך לתשלום קובע מהי התמורה שתינתן, באחוזים ובסכומים מוחלטים, בגין כל קומה שתבצע העוררת, תוך חלוקת אחוזים נוספת לתתי השלבים בביצוע העבודות לכל קומה (כגון - ראשי כלונס, יציקת אלמנטים אופקיים, יציקת אלמנטים אנכיים וכדומה; ראו עמ' 202 ואילך להודעת העוררת האמורה).

(ד) בהסכם בעניין פרויקט הפודים 50 ברמת גן (מול חברת בוני בניין), בסעיף 4.2 להסכם נקבע כי התמורה תינתן על פי שלבי תשלום, ולהסכם צורף נספח המפרט את אבני הדרך לתשלום; בנספח זו צוינה התמורה בנפרד, באחוזים ובסכומים מוחלטים, בגין כל קומה שתבצע העוררת (עמ' 224 ועמ' 231 להודעת העוררת האמורה).



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

64. המשיבה לא טענה כי אחד או יותר משלבי הביצוע הרבים שנקבעו בהסכמים השונים התארכו לתקופה העולה על שנה, וגם אנחנו לא מצאנו אינדיקציה לכך. מקובלת עלינו אפוא טענת העוררת כי חלוקת העבודות לשלבים עולה בקנה אחד עם התנאים שנקבעו בפסיקות ועדות הערר כמפורט לעיל.

65. נעיר בשולי הדברים כי לא ראינו לנכון להתייחס לפרויקטים אחרים שאותם ציינה המשיבה, וזאת כמפורט להלן:

(א) פרויקט זרחין רעננה (מול חברת אשר גרין) – אין מחלוקת כי פרויקט זה ארך למעלה משנה, ואולם העבודה על פרויקט זה החלה בשנת 2021; בהתאם להוראות החוק, השאלה הרלוונטית היא האם בשנים 2019-2020 סעיף 8א חל בחישוב ההכנסה של העוררת, כך שאין צורך להביא בחשבון פרויקטים בשנים מאוחרות יותר.

(ב) פרויקט אלקנה (מול חברת בוני בניין) – מהמסמכים המפורטים שצורפו על ידי העוררת עולה כי באתר זה בוצעו שתי עבודות נפרדות, בשלבים שונים ובפער זמן ביניהן. העבודה הראשונה בוצעה בין החודשים פברואר-דצמבר 2019, וההתחשבות הסופית בגין סיום עבודה זו בוצעה בחודש פברואר 2020 (חשבונית מספר 1433 מיום 10.2.2020), ואילו לאחר מכן בוצעה הרחבת התקשרות ונערכה עבודה נוספת, בין החודשים יוני-נובמבר 2020 (חשבון סופי בחשבונית מספר 1500 מיום 30.11.2020). מכל מקום, אף אם הייתה נדרשת התייחסות לפרויקט זה, ניכר כי ההסכמים ערוכים במתכונת דומה לאלו שפורטו לעיל.

66. מכל הטעמים המפורטים לעיל, החלטנו לקבל את טענות העוררת לעניין זה, ולקבוע כי לא חל סעיף 8א בחישוב הכנסתה וכי היא אינה מוחרגת מהזכאות למענק בשל כך.

### סוגיית הקשר הסיבתי

67. כאמור, לשיטת המשיבה, אף אם העוררת לא הייתה מוחרגת, כפי שאכן קבענו לעיל – היא אינה זכאית למענק מסיבה אחרת. לעמדת המשיבה, ירידת המחזורים של העוררת לא נבעה ממגפת הקורונה, ולא מתקיימת לגביה דרישת הקשר הסיבתי

68. נקודת המוצא היא כי המענקים לפי חוק התוכנית לסיוע כלכלי נועדו לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטות של נגיף הקורונה. בהתאם לחוק, לא די בעובדה שחלה בעסק



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ירידת מחזורים בהשוואה לשנת 2019, אלא יש להראות כי "ירידת מחזור העסקאות בתקופת המענק נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש" (סעיף 8(3) לחוק). במילים אחרות, המענק יינתן רק אם קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה.

69. בפסיקת בית המשפט העליון בבר"מ 7502/22 **מדינת ישראל נ' בוריס פודולסקי** (ניתן ביום 22.1.2023; להלן – **עניין פודולסקי**) נקבע כי באופן רגיל, הדרך להוכיח את קיומו של הקשר הסיבתי היא באמצעות הצבעה על נתוני ירידת המחזורים, וכי ישנה חזקה באשר לכך שמגפת הקורונה הייתה הגורם לכך. בפסיקה קודמת שניתנה בבית המשפט המחוזי, הובהר כי נטל ההוכחה בעניין הקשר הסיבתי עובר אל כתפי העורר אם רשות המסים מצביעה על "ממצאים עובדתיים מהימנים" המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי (ראו עמ"נ 21-06-27710-06 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים בישראל, ניתן ביום 3.1.2022, פסקה 53 לפסק הדין; להלן – **עניין ב.ג. בטחון**).

70. בעניין ב.ג. ביטחון ובפסיקות קודמות של ועדות הערר, הוזכרו ממצאים שונים שהוכרו ככאלו שמעבירים לעורר את הנטל הראייתי להוכחת קיומו של הקשר הסיבתי. הדוגמה המובהקת לכך היא כאשר חלה ירידה בהיקף ההכנסות או בהיקף הפרויקטים של העורר עוד לפני משבר הקורונה (**עניין ב.ג. בטחון**, פסקה 53; וראו למשל גם ערר 1101-21 **זידאן מוחמד נ' רשות המסים**, ניתן ביום 5.5.2021).

71. לכך כיוונה המשיבה גם בענייננו – לטענת המשיבה הירידה במחזורים הייתה צפויה ממילא גם ללא מגפת הקורונה, שכן בסוף שנת 2019 העוררת סיימה פרויקטים גדולים. המשיבה ציינה שהענף שבו פועלת העוררת הוחרג מהמגבלות שהוטלו על המשק, והזכירה את העובדה שגם בין השנים 2016 ו-2017 חלו ירידות של כ-6 מיליון ש"ח משנה לשנה, ללא קשר למגפת הקורונה. עוד צוין כי בחודשים ינואר-פברואר 2020, היינו – לפני פרוץ מגפת הקורונה – המחזורים עדיין היו נמוכים.

72. העוררת טענה מנגד כי לאחר סיום הפרויקטים היא החלה בפרויקטים חדשים, וכי הייתה צפויה עליה בהכנסות. לעמדת העוררת, גם ללא הגבלות ספציפיות על ענף הבניה, הקשיים בשטח הקשו עליה להשלים את העבודה הנדרשת, והביאו בפועל לירידה בהכנסות. עוד טענה העוררת כי הירידה שחלה בשנת 2017 אינה רלוונטית, שכן מאז חלפו מספר שנים ולאחר מכן חלה עליה.

73. לטעמנו, בשים לב לדיווחי ההכנסות החודשיים של העוררת לאורך השנים, ניתן לומר כי האינדיקציות שהמשיבה הציגה כראיה להיעדר קשר סיבתי הן בעלות משקל ראייתי נמוך, ולא בכדי הותירה המשיבה עניין זה בשולי החלטתה המעודכנת. מחזורי ההכנסות החודשיים של העוררת נעים בין כ-2 לכ-4 מיליון ש"ח בחודש, עם חריגות מעטות כלפי



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מעלה וכלפי מטה; בשנים שקדמו לתקופת הקורונה (למעט שנת 2017), סך ההכנסות השנתי עמד על כ-37-36 מיליון ש"ח, המשקף ממוצע הכנסות של כ-3 מיליון ש"ח בחודש – ובמסגרת זו ישנן תקופות שפל, של חודשים שבהן דווחו הכנסות בצד התחתון של טווח ההכנסות, ותקופות שיא שבהן ההכנסות עלו בהשוואה לממוצע.

74. הכנסות העוררת בסוף שנת 2019 ובתחילת שנת 2020 לא היו שונות מדפוס זה – ההכנסות בחודשים ספטמבר 2019 ואילך היו אמנם נמוכות יחסית, אך אין מדובר בירידה חריגה בהשוואה לדפוס ההכנסות הקיים. ניכר כי בשנת 2019 כולה מתבטא איזון בין תקופת השפל של סוף השנה לתקופת השיא של תחילת השנה. עם זאת, בשונה משנים קודמות, השפל של סוף 2019 לא לוה בגל נוסף של עליה כבעבר, אלא נמשכה מגמת דשדוש – לאורך כל שנת 2020 ההכנסות נותרו נמוכות. רמת ההכנסות החודשית הייתה בטווח של כ-2 עד 2.5 מיליון ש"ח בשנה, קרי, בחלק התחתון של טווח התנדטיות הרגיל של העוררת, אך בניגוד לדפוסי העבר – רק לעיתים רחוקות נרשמו הכנסות ברמה גבוהה יותר. מגמה זו נמשכה עד אמצע שנת 2021, ורק לאחר מכן חזרה העוררת להגיע לרמות הכנסה גבוהות יותר בחלק מהחודשים. בראיה שנתית, ירדה העוררת להכנסות בסך של כ-30.2 מיליון ש"ח בשנת 2020 וכ-32.7 מיליון ש"ח בשנת 2021.

75. במבט כולל, ניתן לומר שהנתונים החודשיים שאותם ציינה המשיבה אינם בעלי משמעות רבה. ההכנסות החודשיות של העוררת הן תנדטיות, ועיתוי ההכנסה המדויק בכל פרויקט הוא ממילא אקראי ועשוי לנבוע מגורמים שונים. בחינה של נתוני ההכנסות על פני תקופה ארוכה כאמור לעיל מעידה על כך שהירידה בהכנסות בסוף שנת 2019 כלל לא הייתה חריגה שכן ראינו הכנסות בסדרי גודל דומים גם במהלך שנת 2018.

76. לא ראינו אפוא טעם לפגם בכך שהעוררת מסרה תשובה לקונית לשאלות ההבהרה שמסרה המשיבה בקשר להשוואה למול נתוני העבר; השאלות שהוצגו לעוררת היו כלליות והתייחסו לשינויים במחזורי ההכנסות שממילא לא מעוררים אינדיקציה של ממש להיעדר קשר סיבתי, כך שלא ברור גם לוועדה לאיזו תשובה ציפתה המשיבה.

77. שאלה נפרדת היא האם הכנסותיה של העוררת החלו לרדת בגלל ירידה בפרויקטים שהיא הייתה אמורה לבצע. המשיבה ציינה מספר פרויקטים גדולים שהגיעו אל סיומם בתקופה זו, ואולם בצדק ציינה העוררת בתגובה כי אילו המשיבה הייתה בוחנת את כלל העבודות, נקל היה לראות כי ישנם פרויקטים אחרים שהעבודה עליהם החלה במקביל באותה תקופה.

78. ואכן, בטרם מתן החלטה זו ביקשנו מן העוררת למסור את פירוט של הכנסותיה החודשיות תוך הבחנה בין הפרויקטים השונים. מהפירוט עולה כי בשנת 2019 אכן הסתיימו פרויקטים גדולים כגון אשלי לירן ומודיעין, אך באותה שנה החלו פרויקטים גדולים אחרים, כגון מכון



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ויצמן, ופארק המדע בנס ציונה. אדרבא, ניכר כי דווקא במהלך תקופת הקורונה, בשנת 2020, לא הצליחה העוררת להתחיל בפרויקטים בסדר גודל דומה (למעט פרויקטים שהיקפם הכולל היה קטן יותר, כגון יוקנעם, נווה זמר ומחיר למשתכן חדרה), ורק במהלך שנת 2021 החלו פרויקטים גדולים חדשים שהביאו לצמיחה מחודשת (זרחין רעננה, נתניה View Park, ושלב ב' של פארק המדע בנס ציונה). לא מצאנו אפוא בסיס לטענה כי הייתה צפויה ירידה בשל סיום הפרויקטים הגדולים של העוררת. אדרבא, נדמה כי האמור לעיל אף מחזק את ההנחה כי הקורונה השפיעה לרעה על הכנסותיה של העוררת.

79. נתונים אלו מעידים על כך שהעוררת חוותה ירידת מחזורים בתקופת הקורונה. הירידה ניכרת ברמת ההכנסות השנתית, וכיוון שהיא התרחשה בדיוק בתקופות שבהן התפרצה מגפת הקורונה – אין לנו אלא להניח שהירידה נבעה ממגפת הקורונה.

80. בשולי הדברים, ברי כי אין לייחס משמעות לעובדה שחלה ירידה בהכנסות בשנת 2017. מדובר על נתונים שקדמו ב-3 שנים ויותר ביחס לתקופות הזכאות הנבחרות. כאמור, גם ירידה זו הייתה זמנית, בניגוד לירידה בתקופת הקורונה שהייתה עקבית ונמשכה לאורך כל תקופת המגפה.

### סיכום ומסקנות

81. למסקנה, מצאנו כי סעיף 8א אינו חל בדיווחי ההכנסות של העוררת, וכי לא נסתרה ההנחה שהירידה שחלה בהכנסותיה בתקופת הקורונה נבעה ממגפת הקורונה. לא מצאנו כי הייתה הצדקה לשלול מן העוררת את הזכאות למענק.

82. בהמשך לתוצאה שאליה הגענו, ראינו לנכון לחייב את המשיבה לשאת גם בהוצאות העוררת. באשר לשיעור ההוצאות, ראינו לנכון להעיר כי התנהלות המשיבה הייתה תמוהה, ובשלב מסוימים אף מקוממת. ההליך בעניינה של העוררת היה ארוך באופן חריג, והימשכותו נזקפת לרעת המשיבה בשל התנהלותה. ראשית, נזכיר כי מלכתחילה הטענה היחידה שהופנתה כלפי העוררת הייתה שקיים חשד שניכתה מס תשומות בגין חשבונית שהוצאה שלא כדין – טענה עלומה שכוללת האשמה חמורה, שאמנם נזנחה זמן קצר לאחר מכן; בהמשך העלתה המשיבה טענות לגבי סוגיית הקשר הסיבתי – וכבר ציינו כי די בעיון בדיווחי ההכנסות של העוררת בכדי להתרשם שהאינדיקציות שהוצגו אינן בעלות משקל משמעותי; רק לאחר זמן רב – באיחור של למעלה מחצי שנה מהמועד האחרון להחלטה בהשגה – העלתה המשיבה את הטענה העיקרית שנדונה בהליך זה, בנוגע לביצוע עבודות מתמשכות. בהמשך, שגתה המשיבה גם בדחיה על הסף של השגותיה הנוספות של העוררת – בניגוד להסכמה המפורשת שהובעה בפני הוועדה. אגב כך טענה המשיבה בהמשך כי פניה להידברות, אך בפועל הכבידה על ההליך בדרישת מסמכים רבים – שכפי שהובהר לעיל לא היו רלוונטיים גם לשיטתה. לבסוף קיבלה המשיבה החלטה שאינה עולה בקנה אחד עם



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

פסיקה מפורשת של בתי המשפט ועדות הערר, ולא עשתה שימוש במידע הרב שהוצג לה בכדי לבחון את טענותיה של העוררת בהתאם לפסיקה. כתוצאה מהליקויים הרבים, התנהל הליך ערר חריג באורכו ובהיקפו, התקיימו בו שלושה דיונים, הוגשו בו מאות מסמכים, והוא ארך כמעט שנה וחצי.

83. אשר לעוררת, מוטב היה אמנם אילו הציגה בשלב מוקדם את מלוא המסמכים שנדרשו על ידי המשיבה, ואולם כאמור היקף המסמכים שנדרש היה רב ביותר, והתקשינו לזקוף לחובתה את אי המצאת מלוא המסמכים הרבים במועד הנדרש. בד בבד, הערנו לעוררת אודות שגיאה חמורה שנפלה בנתונים שהוצגו לוועדה, אולם שגיאה זו תוקנה בהודעה מאוחרת יותר לאחר הערת יו"ר הוועדה.

84. מכל הטעמים המפורטים לעיל, החלטנו לקבל את הערר במלואו. העוררת תהא זכאית למלוא המענקים המבוקשים על ידה בתקופות הזכאות הנדונות, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כאמור בסעיף 17 לחוק. כמו כן, תשלם המשיבה לעוררת את הוצאותיה בהליך בסך של 20,000 ש"ח. התשלומים האמורים יועברו לעוררת בתוך 30 ימים ממתן החלטה זו (ואולם המשיבה רשאית לפנות לוועדה לצורך הארכת המועד, ככל שיתעורר קושי בהקשר זה עקב מצב החירום השורר במדינה).

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 60 יום. ניתנה היום, י"א חשון תשפ"ד, 26/10/2023, בהעדר הצדדים.

1460-23, 1459-23, 1927-22

אריאל ז'יטניצקי, רו"ח עו"ד  
נציג ציבור

ערן עסיס, עו"ד  
יו"ר הועדה