



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עררים 2593-2597/22 1939-1940/22

לפני כבוד חברי הוועדה:
נדב כנען, עו"ד - יו"ר
גרמן פייקין, רו"ח - חבר

הגבעה י.ח. בע"מ מס' 511164295
ע"י ב"כ מר/גברת דניאל חזוט

העוררת:

נ ג ד

רשות המסים - היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות
רחוב בן גוריון 38 רמת גן
דוא"ל: corona.ararim@taxes.gov.il

המשיבה:

החלטה

1. שבעת העררים שלפנינו עוסקים בעיקרם בשאלה אם יש מקום לשלול מהעוררת זכאות למענקי הוצאות קבועות מאחר שלא הגישה דוחות שנתיים למע"מ, וכן בנימוקים חלופיים שהעלתה המשיבה הנוגעים להחרגתה של העוררת מזכאות לנוכח ביצוע עבודות הנמשכות מעל שנה ולחשש מהיעדר קיומו של קשר סיבתי בין הירידה בהכנסותיה לבין מגפת הקורונה.
2. נקדים ונציין כי לאחר שבחנו את השאלות שלעיל, הגענו למסקנה כי העוררת זכאית למענקים וכי יש לקבל את העררים, מהנימוקים שיפורטו להלן.

רקע עובדתי

3. העוררת, חברה שהוקמה בשנת 1986 ומתמחה בייצור והרכבת עבודות מתכת, הגישה בקשות למענקי הוצאות קבועות עבור שבע תקופות הזכאות שבין מאי-יוני 2020 למאי-יוני 2021, לפי חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – "החוק").
4. העוררת קיבלה מקדמות מהמשיבה בסכום כולל של 1.4 מיליון ₪.
5. בהמשך דחתה המשיבה את בקשות העוררת למענקים בנימוק כי שיעור הירידה בין מחזור העסקאות בתקופת הבסיס לעומת תקופת הזכאות אינו עולה על השיעור המינימלי הקבוע בחוק.
6. העוררת הגישה השגות על הודעות הדחייה של המשיבה (בימים 16.11.20, 4.2.21, 23.2.21, 21.6.21, 29.7.21 ו-10.8.21).
7. ביום 7.4.21 דחתה המשיבה את השגות העוררת ביחס לתקופת הזכאות מאי-יוני 2021, בנימוק כי בהתאם לדיווחיה למע"מ קיימת עלייה בהכנסות, וכי מבדיקה שנערכה מול



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- רשויות מע"מ נמצא כי מדובר בשותפות ולא באיחוד עוסקים (להלן – "החלטה הראשונה בהשגות").
8. ביום 19.5.22 הגישה העוררת שני עררים (22-1939 ו-22-1940) על החלטת המשיבה בהשגות ביחס לתקופות הזכאות מאי-יוני 2021 וכן מרץ-אפריל 2021 (על אף שביחס לתקופה זו לא התקבלה החלטה בהשגה). בעררים שהגישה טענה העוררת כי לאחר ובעקבות קבלת ההחלטה בהשגות היא פנתה לרשויות המע"מ וביקשה לשנות את סיווג משותפות לאיחוד עוסקים, וכי בקשה זו אושרה ביום 28.6.22 והוחלה רטרואקטיבית מיום 1.1.06. לנוכח שינוי הסיווג שהוחל כאמור גם בדיעבד, טענה העוררת כי סיבת הדחייה בטלה וכי יש להעניק לה את המענקים המבוקשים.
9. בהמשך לכך ולנוכח הסכמת המשיבה הוחלט כי ההשגות יושבו לבדיקת המשיבה, ותקבל בענייני החלטה חדשה עד ליום 7.8.22 (החלטה מיום 6.7.22).
10. ביום 8.8.22 החליטה המשיבה לדחות את השגות העוררת על הסף בנימוק כי היא לא הגישה דוחות למע"מ לפי סעיף 71(א) לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן – "חוק מע"מ") ולפיכך היא אינה זכאית למענק בהתאם לסעיף 10(א)(4) לחוק שלפנינו. המשיבה הוסיפה כי ההשגה נדחית על הסף ולא נבדקת לעומקה, אך כי בשלב קודם העוררת שלחה אליה הסכמים ללא נספחים, שמהם עלה כי יש לה פרויקטים שמשך ביצועם עולה על שנה. בהקשר זה התייחסה המשיבה לפרויקט "תחנת רכבת יהודית" שבהתאם להסכם נועד להתחיל בינואר 2016 ולהסתיים בחודש נובמבר 2019, ולחניון אוטובוסים מוריה, המופיע כפרויקט בביצוע בשנים 2018-2020 ונועד לפי ההסכם להימשך בין נובמבר 2019 לנובמבר 2022. כמו כן הפנתה המשיבה לפרויקטים נוספים שנמשכו מעל שנה כפי שעולה ממלאי עבודות בביצוע בשנים 2018-2020. לבסוף ציינה המשיבה כי קיים חשד לחוסר קשר סיבתי בין הקורונה לבין הירידה בהכנסות, אך כי גם סוגיה זו לא נבדקה מאחר שההשגה נדחתה על הסף.
11. יצוין, כי החלטתה של המשיבה התייחסה גם להשגות הנוספות שהגישה העוררת, שהיו תלויות ועומדות באותה עת.
12. לפיכך הגישה העוררת מחדש ביום 15.9.22 את שני העררים שהגישה קודם לכן ושהושבו לשלב ההשגה (עררים 22-1939 ו-22-1940). לאחר מכן, ביום 22.9.22, הוגשו גם חמשת העררים הנוספים (2593-2597/22).

טענות הצדדים

טענות העוררת

13. העוררת טוענת כטענה מקדמית כי יש לקבל על הסף את העררים לנוכח האיחורים בקבלת ההחלטות בהשגות: 509 ימים ביחס לתקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020, 430 ימים ביחס לתקופת הזכאות מאי-יוני 2020, 411 ימים ביחס לתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020, 304 ימים ביחס לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020, ו-250 ימים ביחס לתקופת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- הזכאות ינואר-פברואר 2021. בעניין זה מפנה העוררת לפסקי הדין שניתנו בעמ"נ (חיפה) 27710-06-121 ב.ג ביטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המיסים בישראל (ניתן ביום 3.1.22), ובעמ"נ (חיפה) 3720-11-21 פודולסקי נ' רשות המיסים, ניתן ביום 15.7.22), שם נקבע כי האיחורים שאירעו בהם (שהיו ממושכים פחות מאלו בענייננו), מצדיקים כשלעצמם את קבלת ההשגות והעררים. העוררת מוסיפה כי היא פנתה למשיבה מספר פעמים לצורך זירוז הטיפול בעניינה.
14. העוררת טוענת כי היא שיתפה פעולה באופן מלא עם נציגי המשיבה בבקשותיהם למסמכים, ובמסגרת זו הועברו לה חומרים רבים בתאריכים שונים.
15. לגוף ההחלטה בהשגות, העוררת טוענת כי סעיף 10 לחוק שאליו הפנתה המשיבה בהחלטתה עוסק בעסק חדש שהחל את פעילותו בשנת 2020, בעוד שהיא החלה את פעילותה בשנת 2007 ואינה מהווה עסק חדש. העוררת מוסיפה כי גם אם נניח כי הסעיף חל עליה, היא יכולה היתה להגיש את הדו"ח כפי שעשתה מרגע שנודע לה על חובת ההגשה לפי סעיף 71 לחוק מע"מ.
16. העוררת מדגישה כי מדובר על תיק שהוגדר במע"מ באופן שגוי כשותפות, וכי לאור הבקשה שהגישה שינו רשויות המע"מ את הסיווג לתיק איחוד עוסקים, וזאת רטרואקטיבית מיום 1.1.06. לפיכך, מרגע שנודע לעוררת על חובת הגשת הדו"ח הנוסף לאיחוד עוסקים, הוא הוגש ללא דיחוי ביום 22.8.22 ביחס לשנת 2020-2021, בעוד שביחס לשנת 2019 מערכת הדוחות בשע"מ לא אפשרה להגיש את הדו"ח.
17. לעניין הטענה החלופית שהוזכרה בהחלטה בהשגה ביחס לביצוע עבודות הנמשכות מעל שנה, העוררת טוענת כי העבודות שאותן היא מבצעת אינן מבוססות על הסכמים פאושליים, ניתנות להפרדה ואף מופרדות בפועל לפעילות בהתאם לביצוען בפועל, על פי כתבי הכמויות הנקבעים בהסכם המסגרת. העוררת מוסיפה כי התשלומים החלקיים עבור כל אחת מפעילות הביצוע משולמים לה בעת סיום כל שלב ושלב שאינו נמשך יותר משנה, ולרוב החשבוניות הן על בסיס חודשי. ההכנסות המתקבלות מדוחות לרשויות המס בעת קבלתן וללא שימוש באומדנים.

טענות המשיבה

18. באשר לטענת הסף המקדמית של העוררת ביחס לאיחור במתן ההחלטות בהשגות, המשיבה טוענת כי העוררת מחשבת בהקשר זה גם את הימים שבהם הוחזרו ההשגות לשלב הבדיקה, וכי העוררת פעלה לשינוי הרישום רק בשנת 2022, זמן רב לאחר הגשת הבקשות וההשגות. המשיבה מוסיפה כי על אף שהבקשות נדחו לאחר שבוצע חישוב בהתאם לרישומה של העוררת כשותפות, היא חזרה והגישה השגות לפי נתונה באיחוד עוסקים, מבלי לציין כי היא פועלת לשינוי הרישום, וכי עניין זה עלה רק לאחר הגשת העררים, דבר שהביא לעיכוב ניכר בבירור ההשגות.
19. מעבר לכך טוענת המשיבה בהרחבה כי המועד בחוק לקבלת החלטה בהשגה נקבע ללא סנקציה בצדו, וזאת בשונה מהוראות מקבילות בחוקי מס אחרים, שבמסגרתם נקבעה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- סנקציה מפורשת (שבהתאם לה, דין ההשגה להתקבל בהיעדר החלטה בתקופה שנקבעה). המשיבה מפנה לפסקי דין שונים שניתנו בעניין. עוד טוענת המשיבה כי שיטה זו נבחרה על ידי המחוקק ביודעין, לנוכח ההשלכות חסרות התקדים של מגפת הקורונה. בהמשך לכך מפנה המשיבה לנתונים שונים הנוגעים לבקשות ולהשגות, ואף לכך שמספרן של אלו גדל משמעותית רק לאחר חקיקת החוק, כך שלא ניתן היה להיערך אליו בעת החקיקה.
20. בנוסף לכך טוענת המשיבה בהקשר זה כי המחוקק קבע פתרון אחר לעיכוב האפשרי במתן ההחלטות בדמות הענקת מקדמות על חשבון המענק (כפי שניתנו לעוררת במקרה שלפנינו), וכי העוררת לא הראתה כי נגרם לה נזק כתוצאה מקבלת ההחלטות באיחור, ואף לא השיבה את המקדמות שקיבלה, על אף שנדרשה לעשות כן בתוך שלושה חודשים מדחיית הבקשה. לטענת המשיבה, עוסק שלא ממלא את חובתו להשבת הכספים ותחת זאת פונה לקבלת סעד מהוועדה באמצעות הגשת ערר, פועל שלא בידיים נקיות, שכן הגשת הערר אינה מעכבת את השבת הכספים. בהמשך לכך נטען כי ניתן לרפא את הפגם שבאי קבלת החלטה במועד באמצעות סנקציות חלופיות, כגון פסיקת הוצאות.
21. לגוף ההחלטה בהשגות, המשיבה שבה וטוענת כי דין ההשגות והעררים להידחות על הסף עקב אי הגשת דוחות תקופתיים למע"מ לפי סעיף 71א לחוק מע"מ וסעיף 8(5) לחוק שלפנינו. בעניין זה מציינת המשיבה כי סעיף 10(4) לחוק צוין בטעות בהחלטות. לטענת המשיבה, נתונים פרטניים אלו נחוצים והכרחיים לצורך חישוב המענק, שכן בלעדיהם לא ניתן לחשבו. המשיבה מוסיפה כי המחוקק רצה להימנע ממצב שבו נתונים אלו מתקבלים חד צדדית מהעוסקים במעמד בקשת המענק ובדיעבד, מבלי שהוגשו בזמן אמת למע"מ.
22. המשיבה טוענת כי העוררת עצמה ציינה, בבקשתה למע"מ לביצוע התיקון הרטרואקטיבי של הרישום, כי כל השנים היא סברה שהיא רשומה כאיחוד עוסקים, וכי רק כעת התחוויר לה שחלה טעות ברישום, ועל בסיס טענתה זו התקבלה בקשתה לרישום התיקון בדיעבד. לפיכך טוענת המשיבה כי משעה שהיתה סבורה כי היא רשומה כאיחוד עוסקים, היה על העוררת למלא אחר חובותיה בהתאם ולהגיש את הדוחות לפי סעיף 71א בכל השנים.
23. כמו כן מציינת המשיבה כי בעת הגשת ההשגה העוררת לא הגישה דוחות לפי סעיף 71א, וכי היא פעלה להגשתם רק ביום 22.8.22, לאחר המועד שבו ניתנה החלטת הוועדה להשיב את ההשגות לבדיקה נוספת (ביום 8.8.22). כלומר שבעת מועד מתן ההחלטה הראשונה בהשגות לא הוגשו דוחות כלל, וזאת על אף שסיווגה של העוררת במע"מ בוצע מספר חודשים קודם לכן. המשיבה מוסיפה כי ההתראה למשלוח הדוחות נשלחה לעוררת רק ביום 29.8.22 בעוד שהדוחות לשנים 2020-2021 הוגשו כאמור כבר ביום 22.8.21, ולפיכך לא ניתן לומר כי משלוח ההתראה הוא הגורם להגשת הדוחות. לבסוף טוענת המשיבה כי העוררת מחויבת בהגשת דוחות גם ביחס לשנת 2019.
24. בנוגע להחרגתה של העוררת מזכאות למענק בעקבות ביצוע פרויקטים הנמשכים מעל שנה, המשיבה טוענת כי המחוקק בחר להחריג מהגדרת עוסק את כל מי שמחויב לדווח לפי סעיף 8א לפקודת מס הכנסה, בין אם הוא עשה כך בפועל אם לאו. המשיבה מוסיפה כי מדובר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- בסעיף חובה שאינו נתון לבחירת העוסק. לטענתה, המבחן הקובע בעניין זה הוא משך ביצוע העבודה ולא אופן ביצוע התשלומים וההתחשבויות.
25. המשיבה מוסיפה כי מסקנה אחרונה זו נכונה גם מבחינה מעשית, שכן לא ניתן לדרוש ממנה לבצע בדיקה פרטנית ודקדקנית לגבי כל עוסק המבצע עבודה ממושכת, לבחון כל עסקה שלו על רכיביה ופרטיה, ובדיוק על מנת למנוע סרבול מעין זה, החותר תחת תכלית היעילות והמהירות שבבסיס החוק, קבע המחוקק החרגה גורפת הכוללת גם את מי שחלק מהכנסותיו חוסות תחת סעיף 8א לפקודה.
26. לטענת המשיבה, עוסקים מסוג זה הוחרגו מאחר שהנזק שנגרם להם משתקף לכל היותר בדחיית הכנסות, שכן את התשלום בגין הפרויקט הם מקבלים לאורך חיי הפרויקט, כפי שנקבע מראש, כך או אחרת. המשיבה מוסיפה כי גם אם היתה דחייה כזו או אחרת של העבודות בעקבות הנגיף, אין הדבר פוגע בהכנסה מהפרויקט ואינו מונע את השלמתו.
27. המשיבה טוענת כי אין חולק שהעוררת ביצעה בשנים 2019-2020 פרויקטים שנמשכו מעל שנה, ומפנה בעניין זה לפרויקטים שהוזכרו בהחלטה בהשגות.
28. לעניין הקשר הסיבתי, המשיבה טוענת כי ישנה ירידה משמעותית מאוד במחזור המשותף של איחוד העוסקים בחודשים ינואר-פברואר 2020, טרם התפרצות המגפה, אולם הבדיקה בעניין זה לא מוצתה מאחר שההשגות נדחו על הסף כאמור.

טענות העוררת בתגובתה לתשובה

29. לעניין טענות המשיבה בסוגיית האיחור במתן ההחלטות בהשגות, העוררת טוענת כי ימי האיחור שציינה מחושבים בהתאם למועד שבו הוגשה ההשגה ועד למועד שבו התקבלה ההחלטה, ללא קשר לטיפול בתקופות האחרות.
30. בנוגע להגשת הדוחות למע"מ, העוררת טוענת כי החובה להגיש את הדוחות לפי סעיף 71א נוצרה ביום 28.6.22 עם אישור הבקשה לסיווג כאיחוד עוסקים רטרואקטיבית מיום 1.1.06. העוררת מוסיפה כי היא ממילא הגישה את נתונה הנפרדים למשיבה מספר פעמים ואף לאחר החלטת הוועדה מיום 6.7.22, במסגרת הבדיקה הנוספת של ההשגות.

דיון והכרעה

31. לאחר שבחנו את טענות הצדדים, את המסמכים שהוגשו ואת המצב המשפטי הגענו כאמור למסקנה כי יש לקבל את העררים.
32. הנימוק העיקרי, ובמידה מסוימת הבלעדי, שהוביל לדחיית ההשגות, הוא כי העוררת לא הגישה דוחות תקופתיים (שנתיים) לפי סעיף 71א לחוק מע"מ, ועל כן היא מוחרגת, בהתאם לסעיף 8(5) לחוק שלפנינו, מזכאות למענקים. נדון תחילה בנימוק זה, ולאחר מכן נתייחס גם לנימוקים הנוספים שאותם הזכירה המשיבה בהחלטותיה בהשגות ובתשובה, ביחס לביצוע עבודות הנמשכות מעל שנה ובנוגע לחשש להיעדרו של קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות לבין התפרצות המגפה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הגשת דוחות תקופתיים למע"מ כתנאי לקבלת המענק – הוראת החוק, מדיניות המשיבה ושינויה

33. סעיף 71א(א) לחוק מע"מ קובע, לעניין עוסק הרשום באיחוד עוסקים:

כל אחד מהעוסקים שנרשמו כאחד לפי סעיף 56, יגיש דוח שנתי מסכם על סך כל עסקאותיו, לרבות עסקאות שעשה עם העוסקים שנרשמו עמו כאחד וכן על סך כל רכישותיו וכל השירותים שקיבל, לרבות מהעוסקים שנרשמו עמו כאחד, והכל בתוך 90 ימים מתום שנת המס שלגביה מוגש הדוח.

סעיף 8(5) לחוק קובע כי אחד מתנאי הזכאות למענק הוא הגשת דוחות כאמור למע"מ הן לתקופת הבסיס והן לתקופת הזכאות, ככל שהעוסק חייב בהגשתם לפי חוק מע"מ. 34. על אף הוראת חוק זו, נראה כי מדיניותה המוצהרת של המשיבה בעבר היתה שלא לעמוד על סעיף זה בדווקנות במקרים של עוסקים הנמצאים באיחוד עוסקים, והיא אפשרה לעוסקים אלו להמציא לה את הדוחות השנתיים הנפרדים של העוסקים, גם אם לא הוגשו בזמן אמת למע"מ, על מנת לבחון אותם באופן פרטני. כך לדוגמא נקבע בעניין זה באחת מהחלטות הוועדה, שניתנה ביום 1.5.22, מספר חודשים לפני החלטת המשיבה בהשגות שלפנינו (ביום 8.8.22), תוך הפנייה להצהרת ב"כ המשיבה בדיון שנערך:

"אין מחלוקת כי בענייננו לא הגישה העוררת דוח מסכם. עם זאת, המשיבה אישרה כי גם אם לא מוגש דוח מסכם באיחוד עוסקים, הרי שהיא מבקשת אותו בדיעבד ובודקת את הבקשה באופן פרטני: (פרוטוקול דיון מיום 8.11.21 עמ' 3, ש' 3 ואילך)

...

לשאלת היו"ר - כיצד אתם פועלים במקרה שעוסק רשום באיחוד עוסקים אך לא הגיש דו"ח בנפרד לפי ס' 71?

עו"ד אסיף (ב"כ המשיבה) - מי שלא הגיש דוח לפי סעיף 71 נבדק פרטנית. מבקשים לקבל את הנתונים, כי אין לנו אותם."

(ערר 1543/21 אלקטרוטרם תעשיות חשמל ומתכת בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 1.5.22, פיסקה 58. ההדגשה במקור).

35. בתשובתה לערר טענה המשיבה כי הסכמתה בעבר להשלים את הנתונים החסרים, כפי שבאה לידי ביטוי בדיון ובהחלטה שלעיל, נעשתה ללא סמכות ובניגוד להוראה המפורשת שבחוק, ולפיכך היא הנחתה את כל מפקחיה שלא לשוב ולבקש נתונים אלו ולדחות על הסף בקשות והשגות של איחודי עוסקים שאינם מגישים דו"ח זה. 36. אולם, מהחומר שלפנינו עולה כי המשיבה המשיכה במדיניותה הקודמת גם בעת שבחנה את ההשגות מושא העררים שלפנינו.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

37. ראשית, כבר לאחר הגשת שני העררים הראשונים, הסכימה המשיבה להשיב את הבקשות לשלב ההשגה, והודיעה כי היא "מסכימה לבחון את זכאות העוררת למענק על בסיס נתוני החברה ולא השותפות" (הודעת המשיבה מיום 5.7.22).
38. בהמשך לכך ובמסגרת בחינת ההשגות ביקש מפקח מטעם המשיבה מהעוררת ביום 20.7.22 להגיש אסמכתאות ביחס למחזורי הסולו הנפרדים של העוררת ברמה החודשית, וכן להשלים את נתוני ההכנסות גם ביחס לחברות האחרות באיחוד עבור השנים 2019-2021 (ההתכתבות צורפה כנספח ב' לערר). העוררת אכן המציאה למשיבה ביום 24.7.22 את נתוני ההכנסות המפוצלים של החברות באיחוד העוסקים, בהתאם לבקשתה.
39. ככל שהמשיבה היתה סבורה כי ממילא העוררת אינה זכאית למענקים מאחר שלא הגישה את דוחות המע"מ הנפרדים בזמן אמת, הרי שעניין זה היה כבר ידוע לה בעת הגשת העררים הראשונים (מאחר שהעוררת היתה רשומה כשותפות עד לאותו מועד ולפיכך לא הגישה דוחות מע"מ נפרדים), ובעת השבתם לשלב ההשגה ובחינתם. לפיכך נראה כי לא היה טעם לשוב ולבחון את עניינה של העוררת בהתאם לנתונה שלה ולפנות אליה לצורך השלמתם, אם אמנם היתה זו מדיניות המשיבה באותה עת.
40. שינוי המדיניות של המשיבה נעשה אפוא במקרה שלפנינו בשלב הסופי והאחרון של בדיקת ההשגות. בעניין זה יוער, כי מבחינה עקרונית רשאית רשות מנהלית לשנות מדיניות שאימצה בעבר, ולמעשה היא אף חייבת לבחון את הצורך בשינוי שכזה מעת לעת. לא כל שכן, כאשר השינוי שנעשה תואם את הוראת החוק המפורשת (כמו בענייננו), ולנוכח הקשיים השונים שעלו כתוצאה מיישום המדיניות הקודמת, שהיתה קפדנית פחות בעניין זה ומיטיבה יותר עם העוסקים (לעניין זה ראו עמ' 4 לפרוטוקול, שורות 11-16). אלא, שלצד זאת יש להקפיד לבצע את שינוי המדיניות על יסוד שיקולים ענייניים, ללא הפליה, תוך עמידה בדרישות של סבירות ומידתיות, במיוחד כשמדובר בסטייה ממדיניות הנהגת בפועל (ראו לדוגמא בג"צ 4252/17 חבר הכנסת ד"ר יוסף ג'בארין נ' הכנסת, ניתן ביום 14.7.20, פסקה 27).
41. במקרה שלפנינו, השינוי נעשה כאמור בשלב הסופי של בדיקת ההשגות כפי שפורט לעיל, והוא למעשה מקפח את העוררת ומפלה אותה לרעה בהשוואה לעוסקים אחרים, שעניינם נדון זמן קצר קודם לכן, בעת שהמשיבה יישמה מדיניות אחרת (שבהתאם לה החליטה שלא להקפיד הקפדה יתרה על דרישה זו שבחוק).
42. משמעות הדברים היא כי הזכאות למענקים נקבעת למעשה באופן שרירותי במועד שבו נבחנת הבקשה, באופן שאינו תלוי כלל בעוסק אלא במשיבה בלבד. יצוין, כי המשיבה לא הציגה הנחיה כתובה בדבר שינוי המדיניות, ולא ציינה בתשובתה מהו המועד שבו היא ניתנה למפקחיה, ולפיכך גם נראה כי לא ניתן לה כל ביטוי פומבי והיא לא הופצה לידיעת ציבור העוסקים. אולם, ממכתבו של המפקח מטעם המשיבה עולה כאמור כי ביום 20.7.22, כלומר שבועות בודדים קודם למתן ההחלטה בהשגות בענייננו, המדיניות הקודמת עדיין נותרה בתוקפה. מעבר לכך, גם אם נניח כי בקשתו של המפקח מהעוררת נעשתה בטעות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

(כלומר על אף ההנחיה שניתנה), לא ניתן להתעלם מכך שמספר חודשים קודם לכן עדיין פעלה המשיבה בהתאם למדיניות הקודמת (כפי שעולה מההחלטה בעניין **אלקטרוטורם**).
43. יתרה מכך, במקרה שלפנינו ניתן אף לומר, כי אלמלא האיחור במתן החלטות המשיבה בהשגות הראשונות (שאליו נתייחס גם בהמשך), עניינה היה נבחן על ידי המשיבה מספר חודשים קודם לכן, ואז היא היתה נהנית לכאורה ממדיניותה הקודמת והמיטיבה. מקרה זה מדגים אפוא הן את הבעייתיות הנובעת משינוי שרירותי ופתאומי של המדיניות הנוהגת, והן את ההשלכות הבעייתיות העשויות לנבוע מקבלת החלטה באיחור.

הגשת דוחות תקופתיים למע"מ במקרה שלפנינו

44. מעבר לקשיים השונים העולים משינוי מדיניותה של המשיבה במקרה זה כאמור לעיל, קיימות בעניינה של העוררת שלפנינו נסיבות מיוחדות, המצדיקות את המשך החלת המדיניות הקודמת.

45. בהקשר זה יש לציין כי העוררת ביקשה להירשם כאיחוד עוסקים עוד ביום 1.1.06, אך רישום זה לא בוצע באותו מועד, כתוצאה מטעות של רשויות המע"מ. שינוי הרישום בוצע רק ביום 28.6.22, לאחר שהעוררת גילתה בעקבות דחיית השגותיה הראשונות כי היא עודנה רשומה כשותפות במע"מ. בהמשך לכך פנתה העוררת לרשויות המע"מ והצביעה על הטעות שארעה ברישום, ואלו הסכימו כאמור לתקנו ולהחילו בדיעבד ממועד הבקשה המקורית. לא למותר לציין בהקשר זה כי בבקשתה לשינוי הסיווג במע"מ הדגישה העוררת כי שתי החברות מנהלות פעילות עסקית שונה ועצמאית הכולל ניהול נפרד ומערכת הנהלת חשבונות נפרדת, כי בכל השנים שני העסקים דיווחו למע"מ במאוחד כאיחוד עוסקים וכי עניין זה גם נרשם על גבי החשבוניות שאותן היא מנפיקה.

46. ניתן אמנם לתהות כיצד הרישום השגוי כשותפות לא התגלה על ידי העוררת קודם לכן, ומדוע לא הגישה את הדוחות השנתיים למע"מ (בהתאם לסעיף 71א לחוק מע"מ) אם סברה כי היא רשומה כאיחוד עוסקים ולא כשותפות, כפי שטענה המשיבה. מצד שני, וזה למעשה העיקר, אין מחלוקת כי מאחר שרישומה של העוררת לא שונה (עד לשנת 2022), היא כלל לא נדרשה מבחינה פורמלית להגיש את הדוחות השנתיים הנפרדים עד לאותו מועד ולא התבקשה לעשות כן, ומסיבה זו גם לא נשלחו אליה תזכורות והתראות בעניין.

47. לכך יש להוסיף, כי בסמוך לאחר שינוי הרישום הגישה העוררת למשיבה את דוחות ה-ESNA הנפרדים הנדרשים לשנים 2020-2021. בעניין זה טענה המשיבה כי על אף שהחלטה על שינוי הסיווג ניתנה עוד ביום 28.6.22, העוררת הגישה את הדוחות רק ביום 22.8.22, כלומר שבעת בחינת ההשגות ומתן החלטה (ביום 8.8.22), העוררת טרם הגישה את הדוחות כנדרש. אלא, שבמסגרת החלטת רשויות המע"מ על שינוי הסיווג העוררת לא התבקשה להגיש את הדוחות (כתנאי לאישור השינוי או כתוצאה ממנו), וגם המשיבה לא דרשה ממנה במסגרת בירור ההשגות הראשונות כי תגיש את הדוחות למע"מ לצורך אישור בקשותיה למענקים. הדוחות הנפרדים הוגשו ביוזמת העוררת, ביום 22.8.22 כאמור, לאחר שהמשיבה החליטה לדחות את השגותיה כתוצאה מאי הגשת הדוחות, ועוד בטרם קיבלה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- בעניין זה התראה מרשויות המע"מ ביום 8.9.22 (ההתראה צורפה כנספח ד' לתגובת העוררת).
48. לא למותר לציין כי התראה זו מתייחסת לחובת הגשת הדוחות לשנים 2020-2021 בלבד, ולא לשנת 2019. עוד יצוין בהקשר זה, כי ביחס לשנת 2019 נמנעה מהעוררת האפשרות הטכנית להגיש את הדו"ח וניתנה הודעה "לא חייב בדיווח לשנת המס" (כפי שעולה מנספח ב-1' לתגובת העוררת לכתב התשובה).
49. בנסיבות אלו, שבהן העוררת כלל לא היתה מחויבת בהגשת הדוחות בהתאם לסעיף 71 לחוק מע"מ כתוצאה מטעותה של המשיבה (שלא רשמה אותה כאיחוד עוסקים), לא היה מקום לשלול ממנה את זכאותה למענקים בהתאם לדרישה שבסעיף זה (שכאמור לא חל בעניינה). מדובר למעשה בטעות על גבי טעות, וזאת בעניין שהוא בסופו של דבר טכני.
50. לפיכך, החלטתה של המשיבה לשנות את מדיניותה וליישמה על העוררת בנסיבות אלו אינה מוצדקת, ונראה כי היה עליה לכל הפחות לבחון את הדוחות הנפרדים שהגישה לה בצירוף אישור רוי"ח (בהתאם לבקשתה), ולוודא את נכונותם. בהקשר זה ניתן גם להביא בחשבון, כי העוררת הגישה למס הכנסה את דוחותיה השנתיים בנפרד, ומכאן שגם נתונים אלו עמדו בפני המשיבה במידת הצורך.
51. בעניין אחרון זה יוער כי הוועדה הציעה למשיבה בסיום הדיון שנערך לבחון את הדוחות למע"מ שהגישה לה העוררת ולאשר את המענקים ככל שהדוחות תקינים, אולם המשיבה סירבה להצעה זו בטענה כי היא אינה יכולה לאשר את המענקים מבלי לבחון לעומק גם את הסוגיות הנוספות שהזכירה בהחלטותיה (לעניין קיומן של עבודות הנמשכות מעל שנה והיעדרו של קשר סיבתי. ראו עמ' 11 לפרוטוקול).
52. לנוכח האמור יש לדחות את טענת הסף שהעלתה המשיבה ולקבוע כי אי הגשת הדוחות אינה יכולה להצדיק את שלילת זכאותה של העוררת למענקים, במקרה זה.

עבודות הנמשכות מעל שנה

53. כעת יש לבחון את שני הנימוקים הנוספים שהזכירה המשיבה בהחלטתה בהשגות, ותחילה את טענתה החלופית שלפיה העוררת מוחרגת מזכאות למענק מאחר שביצעה פרויקטים הנמשכים מעל שנה. יש לציין כי המשיבה הפנתה בהחלטתה למספר פרויקטים בהקשר זה, שבהתאם להסכמים שנשלחו לה נמשכים מעל שנה, אך לצד זאת ציינה כי הסוגיה לא נבחנה לעומק מאחר שההשגה נדחתה על הסף, ולמעשה לא נבדקה.
54. סעיף 7(5) לחוק שלפנינו קובע כי מי שחל בחישוב הכנסתו בשנות המס 2019 ו-2020 סעיף 8א לפקודת מס הכנסה, בשל עבודה מתמשכת שמשך ביצועה עולה על שנה, מוחרג מהגדרת עוסק ואינו זכאי למענק מכוח החוק.
55. סעיף 8א לפקודת מס הכנסה מגדיר "עבודה ממושכת" כך:

8א. (א) בסעיף זה –



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

"עבודה ממושכת" - עבודה שמשך ביצועה עולה על שנה, לרבות עבודות בניה בבנין בידי מי שמבצע את העבודה על פי הזמנתו של אדם אחר ולמעט בניית בנין בידי בעלו;

"הכנסות מעבודה ממושכת" - הכנסות מעבודה ממושכת שהן הכנסות לפי סעיף 2(1), בין מביצוע ובין ממכירה.

הסעיף ממשיך וקובע כי במקרים שבהם נפרסת עבודה על פני למעלה משנה, הדיווח על ההכנסה יחול בשנה שבה הנישום "גמר לבצע 25% לפחות מההיקף הכספי של העבודה" או "מההיקף הכמותי של העבודה", לפי בחירתו של הנישום, כך שבשנות המס הבאות ידווחו ההכנסות שהופקו (בהתאם למתכונת שבה בחר הנישום בשנה הראשונה), ובשנת סיום העבודה תדווח כלל ההכנסה בניכוי ההכנסה שכבר דווחה. מכאן, שהדיווח על ההכנסות מבוסס על אומדן, וזאת עד לשנת סיום העבודה, שאז מתבררת התמונה המלאה (ראו גם עמ"נ 54772-06-22 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים בישראל, ניתן ביום 30.11.22, פסקה 48, להלן - פס"ד מגדלי ברקת).

56. ועדות הערר (ובתי המשפט) נדרשו בשורה ארוכה של החלטות לפרשנות התיבה "עבודה שמשך ביצועה עולה על שנה" בהקשר החוק שלפנינו, כלומר לשאלה באילו עבודות מדובר. עיקר הדיון התמקד בעיסוקם של קבלני בנייה, ובשאלה מהי יחידת העבודה הרלוונטית וכיצד יש לחשבה.

57. בערר ק. סלאמה קבעה ועדת הערר מספר מבחנים שנועדו לומר האם העבודה שביצע העוסק היא בגדר עבודה ממושכת (מעל שנה) הנכנסת תחת הגדרת ההחרגה. נקבע כי:

מתוך תכלית החקיקה אשר פורטה לעיל בהרחבה, הרי שניתן להצביע על מספר תנאים אשר בהתקיימם, ניתן לקבוע שאין מדובר בעבודה ממושכת של "קבלן מבצע" העולה על שנה: ראשית, העבודה אשר מבצע הקבלן ניתנת להפרדה הן חוזית והן בפועל לתתי יחידות עבודה נפרדות. שנית, הקבלן המבצע מדווח למס הכנסה על בסיס הכנסות והוצאות בפועל ולא ע"פ שיטת אומדנים. שלישית, לתתי יחידות העבודה יש התחלה וסוף מוגדרים, קרי היקף תת יחידת העבודה הוא מוגדר ואינו נתון לפרשנות. רביעית, הקבלן המבצע מקבל תמורה בפועל בעבור כל תת יחידת עבודה בנפרד. חמישית, פרק הזמן שבו בוצעה תת יחידת העבודה אינו עולה על שנה. מובן כי אין בתנאים אלה בכדי להוות רשימה סגורה, ובמקרים מסוימים תנאים אלה עשויים להשתנות בהלימה למאפייני העבודה בה עסקינן". (ערר 1071/21 ק. סלאמה בע"מ נ' רשות המיסים, ניתן ביום 22.6.21, פסקה 42 להחלטה, ההדגשות במקור).

58. המשיבה הגישה ערעור על החלטת הוועדה בעניין ק. סלאמה, אולם בית המשפט המחוזי דחה את הערעור שהוגש, ואימץ למעשה את המבחנים שנקבעו בהחלטה כאמור. בית המשפט הדגיש כי לא ניתן להסתפק בהקשר זה בבחינה פשטנית של החוזים, המתייחסת רק לפרק הזמן המתוכנן של כל פרויקט, אלא יש לבחון את הפרויקט בחינה מעמיקה, על מנת לקבוע אם ניתן להפרידו לתתי-עבודות. בעניין זה נקבע:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

כדי לקבוע אם אמנם היה על נישום לדווח על הכנסותיו לפקיד השומה לפי סעיף 8א' לפקודה – יש לבצע בחינה עניינית ומהותית של התקשרויותיו החוזיות. אין די בבחינה שטחית של החוזים. על כן, הנחת המוצא של המערערת – עליה בקשה לבסס טיעוניה בערעור דנן – לא תוכל להתקבל בהעדר בחינה מהותית על ידי המערערת. ממילא, יש בטענה זו של המערערת משום הנחת המבוקש, בהקשר של חוק הסיוע הכלכלי ומתן המענק לפיו ולפי החלטת הממשלה.

כאמור, כדי לקבוע אם נישום חייב בדיווח לפי סעיף 8א' לפקודה, נדרשת בחינה מהותית של התקשרויותיו החוזיות תוך שימת לב להוראות התקינה החשבונאית. על כן, קביעה פשטנית כי כל חוזה עבודה מייצג עבודה אחת נפרדת, כפי שמבקשת המערערת כי בית המשפט זה ייקבע – לא תוכל לעמוד.

שכן, ייתכנו מקרים שבהם ברמה העניינית והמהותית מספר חוזים נפרדים – בין אם נחתמו עם לקוח אחד או מספר לקוחות – אפשר שייחשבו כחוזה ביצוע אחד, תלוי במידת הקשר בין העבודות ורציפותן. באותה מידה, ברמה העניינית והמהותית ניתן בהחלט לפצל עבודות שונות המצויות תחת כנפיו של חוזה עבודה אחד ל"עבודות" נפרדות, לצרכי בחינת תחולת סעיף 8א' לפקודה, בכפוף לקיומם של תנאים שונים, אשר המשמעותי ביותר לענייננו הוא היכולת לזהות באופן נפרד את ההכנסות וההוצאות של חלקי העבודות.

(עמ"נ (מחוזי חיפה) 43404-09-21 מדינת ישראל – רשות המסים נ' ק. סלאמה בע"מ, ניתן ביום 8.11.22, פסקה 35).

59. במקרה שלפנינו, המשיבה ביססה כאמור את החלטתה על כך שמספר פרויקטים של העוררת נמשכו לכאורה מעל שנה, כפי שעולה מההסכמים שקיבלה. יש לציין כי המשיבה לא צירפה הסכמים אלו, שעליהם התבססה החלטתה, לכתב התשובה, וכבר בכך נפל פגם בהוכחת טענתה העובדתית הבסיסית שלעיל. אולם חשוב מכך, המשיבה לא התייחסה כלל בהחלטתה ובתשובתה למהותם של הפרויקטים ולשאלת התקיימותם של התבחינים השונים בעניינם (כפי שפורטו בעניין ק. סלאמה), ובכלל זאת לאפשרות להפרידם מבחינה חוזית ומעשית לחלקים עצמאיים, לאופן שבו נקבעה בהם התמורה (האם מדובר בהסכם פאושלי שבו נקבעת התמורה מראש או שמדובר בפרויקטים המבוססים על ביצוע בפועל בהתאם לכתבי הכמויות הנלווים להסכם), או לדרך שבו ההכנסות בגינם מתקבלות ומדווחות למע"מ בפועל.

60. יובהר, כי בניגוד לטענת המשיבה, אין די בעצם העובדה כי פרויקטים מסוימים נמשכו מעל שנה בהתאם לחוזים, בכדי לבסס כנדרש את טענת ההחרגה לפי סעיף 8א לפקודה, כפי שנקבע במפורש בפסיקת בתי המשפט ובהחלטות הוועדה, כאמור לעיל.

61. עוד יצוין כי בהתייחסותה לעניינים אלו טענה העוררת כי הפרויקטים שהיא מבצעת אינם מבוססים על הסכמים פאושליים, וכי הם ניתנים להפרדה וכן מופרדים בפועל בהתאם לשלבי הביצוע ובהתאם לכתבי הכמויות הנקבעים בהסכם המסגרת, כאשר התשלומים החלקיים עבור כל אחת מפעילות הביצוע משולמים בסיום כל שנה, בד"כ על בסיס חודשי.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- בנוסף לכך טענה העוררת, כי ההכנסות המתקבלות מדווחות לרשויות בעת קבלתן וללא שימוש באומדנים, כלומר שהיא אינה מדווחת בהתאם לסעיף 8 לפקודה.
62. בהקשר אחרון זה הוסיף ב"כ העוררת (המשמש גם כמבקרה) וטען כי במהלך דיוני המס שנערכו עם המשיבה לא הועלתה כלפיה הטענה כי היא נדרשת לדווח לפי סעיף 8 לפקודה (ראו עמ' 3 לפרוטוקול הדיון, שורות 8-13, 15). יודגש, כי המשיבה לא הכחישה טענותיה אלו של העוררת וממילא לא סתרה אותן (לעניין ההשתק המנהלי הנוצר ביחס לטענת החרגה לפי סעיף 8 משעה שהמשיבה מאשרת את דיווחי העוסקים שלא בהתאם לסעיף זה, ראו ערר 1587/21 **אבו עוקסא ובניו – מעיליה בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 19.7.22, פסקאות 98-100).
63. לנוכח כל האמור יש לומר כי המשיבה לא הוכיחה כנדרש את טענתה החלופית, שגם לעמדתה לא נבחנה לעומק, לעניין התקיימותו של סעיף 8 לפקודה וביצוען של עבודות הנמשכות מעל שנה.
64. לפני סיום חלק זה נעיר כי מדובר בשבע בקשות למענקים שהוגשו החל מחודש נובמבר 2020, כלומר לפני כשנתיים וחצי, וכי מהתכתובות השונות עולה כי העוררת המציאה למשיבה כנדרש את כל המסמכים, ההסכמים והנתונים הרבים שנדרשו ממנה לאורך הליך הבדיקה (ראו נספחים א1-8 לכתב הערר), ואף כי שתיים מהבקשות הושבו לשלב ההשגה לאחר הגשת העררים הראשונים ואז נבחנו פעם נוספת על ידי המשיבה.
65. בנסיבות אלו, ובהתחשב גם באיחורים שאירעו במתן ההחלטות בהשגות הראשונות, איננו סבורים כי ישנה הצדקה להשיב למשיבה את הבקשות לבחינה חוזרת של המסמכים והחוזים, שלישית במספר, לצורך קבלת החלטה נוספת או לשם השלמת טיעון, שתשמש אותה למעשה כמעין מקצה שיפורים במישור זה (מה גם שב"כ המשיבה כלל לא ביקשה לעשות כן, ואף טענה כי "**אין יותר מדי מה לבדוק**" מעבר לבדיקה שכבר נערכה, ראו עמ' 9 לפרוטוקול, שורה 33). לא למותר לשוב ולהזכיר בעניין זה כי אחת מתכליות העיקריות של החוק שלפנינו היא "**מתן מענק באופן מהיר, פשוט ויעיל לעוסקים שפעילותם הופסקה או הוגבלה בשל התפשטות נגיף הקורונה, כדי לאפשר להם לעמוד בתשלומי ההוצאות הקבועות ובכך לצלוח את המשבר**". (בר"מ 7502/22 **רשות המסים נ' פודולסקי**, ניתן ביום 22.1.23, פסקה 22, להלן – פס"ד **פודולסקי**). החזרת הבקשות לבדיקה שלישית ונוספת של המשיבה בנסיבות אלו מנוגדת ניגוד גמור לתכלית זו.
66. לאור האמור לעיל, יש לדחות גם את טענתה החלופית של המשיבה לעניין קיומן של עבודות הנמשכות מעל שנה המצדיקות את החרגתה של העוררת מזכאות.

קשר סיבתי – ירידה במחזורים טרם הקורונה

67. טענה חלופית נוספת שהעלתה המשיבה בקצרה מרובה נוגעת לחשש להיעדרו של קשר סיבתי בין מגפת הקורונה לבין הירידה במחזורי ההכנסות של העוררת בתקופות הזכאות (בהשוואה לתקופות הבסיס בשנת 2019). בעניין זה הפנתה המשיבה לירידה במחזורי ההכנסות המאוחדים של שתי החברות בחודשים ינואר-פברואר 2020, כלומר עוד בטרם



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

התפרצות המגפה. יצוין כי בשנת 2020 לא היו לחברה השנייה באיחוד העוסקים הכנסות כלשהן, כך שלמעשה ההכנסות של שתי החברות באיחוד העוסקים זהות להכנסותיה של העוררת בשנה זו.

68. מחזור ההכנסות של העוררת בחודשים ינואר-פברואר 2020 היה כ-10.9 מיליון ₪. אמנם, מדובר בירידה בהשוואה למחזור ההכנסות הממוצע של העוררת בשנת 2019, שהיה כ-16.5 מיליון ₪, אולם גם בשנת 2019 היו לעוררת מחזורי הכנסות דו-חודשיים בסכומים דומים: כ-12.6 מיליון ש"ח בתקופה המקבילה בשנת 2019 (ינואר-פברואר), וכ-12.2 מיליון ₪ בתקופה ספטמבר-אוקטובר 2020. כמו כן יש לציין, כי לאחר מחזור אחרון זה שבו ועלו הכנסותיה של העוררת לכ-14.1 מיליון ₪ בתקופה נובמבר-דצמבר 2019. לאור נתונים אלו, אין די בירידה המסוימת שארעה בחודשים ינואר-פברואר 2020 כדי להצביע על מגמה מובהקת של ירידה בהכנסות שקדמה לקורונה, באופן העולה לכדי "ממצאים עובדתיים מהימנים" ומעביר את נטל ההוכחה בעניין זה אל כתפי העוררת (ראו פס"ד **פודולסקי**, פסקה 22).

69. בנסיבות העניין ומאחר שגם המשיבה לא התעמקה בטענה זו, איננו מוצאים לנכון להרחיב בדברים מעבר לאמור לעיל.

האיחור במתן החלטה בהשגה

70. מאחר שיש לדחות את הנימוקים שהעלתה המשיבה (הן את הנימוק העיקרי ואת הטענות החלופיות שלא נבדקו לעומקן), הרי שממילא יש לקבל את העררים, אולם לפני סיום נתייחס בקצרה לטענת העוררת שלפיה יש לקבל על הסף את ההשגות והעררים גם לנוכח האיחור הממושך במתן ההחלטה בהשגות.

71. ההחלטה הראשונה בהשגה ביחס לתקופת הזכאות מאי-יוני 2021 התקבלה ביום 7.4.22, ולאחר הגשת הערר עליה (וכן ביחס לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2021) אז הושבו הבקשות ביחס לתקופות אלו לשלב ההשגה לצורך בחינה נוספת, בעקבות השינוי בסיווג של העוררת במע"מ. בהתאם להחלטת הוועדה קיבלה המשיבה החלטה חדשה בהשגות, ביחס לכל שבע תקופות הזכאות, ביום 8.8.22.

72. גם אם נניח (לטובת המשיבה) כי המועד הקובע לצורך בחינת שאלת האיחור הוא מועד קבלת ההחלטה הראשונה, כלומר 7.4.22 (ולא המועד השני שבו התקבלו ההחלטות ביחס לכל תקופות הזכאות, 8.8.22), נמצא כי ההחלטות התקבלו באיחורים ממושכים ביותר של: 307 ימים (תקופת הזכאות מאי-יוני 2020), 387 ימים (תקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020), 288 ימים (תקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020), 132 ימים (תקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020), 120 ימים (תקופת הזכאות ינואר-פברואר 2021), 170 ימים (תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2021), ו-113 ימים (תקופת הזכאות מאי-יוני 2020), וזאת מעבר לפרק הזמן שנקבע לכך בסעיף 20 לחוק (120 ימים).

73. בפסק הדין **פודולסקי** קבע בית המשפט העליון כי איחור במתן ההחלטות בהשגות לא יביא לקבלת ההשגה והערר באופן אוטומטי, אולם יש מקום להביאו בחשבון במסגרת בחינת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מכלול נסיבות המקרה וסבירות ההחלטה לגופה. בעניין זה נקבע: "ניתן לומר כי אי-עמידה במועד הקבוע לא תביא אמנם לקבלת ההשגה באופן אוטומטי, ואולם במקרה זה על רשות המסים יוטל נטל הראייה להוכיח כי ההחלטה על דחיית ההשגה היתה נכונה, מבלי שחזקת התקינות המנהלית תעמוד לימינה." (פיסקה 24 לפסק הדין פודולסקי).
74. באופן דומה קבע בית המשפט המחוזי (מרכז) בעניין מגדלי ברקת:

אין זה הכרחי ולטעמי לא יהיה זה נכון, להסיר מעל ראשה של המשיבה את "האיום" לפיו דרך התנהלותה, אשר לא מילאה אחר הוראות החוק המחייבות, תביא במקרים המתאימים והחריגים לכך שהערר יתקבל – בשל האיחור כשלעצמו (במקרים חריגים במיוחד) או תוך צירוף טעם זה לטעמים אחרים שיתבררו בנסיבות אותו מקרה. מקרים מסוג זה יכולים להיות כאשר יהיה מדובר באיחור שהוא חריג באופן ברור ומיוחד אף בהשוואה לתיקי ערר אחרים, וחשוב ושכיח יותר – כאשר לצד האיחור יש טעמים כבדי משקל נוספים המצדיקים את קבלת הערר או המציבים את המקרה כמקרה גבול. (פס"ד מגדלי ברקת, פיסקה 74).

75. במקרה שלפנינו, ההחלטות בהשגות התקבלו באיחורים ממושכים של בין כ-100 ל-300 ימים כאמור לעיל (וזאת אף בהנחה המיטיבה עם המשיבה, שאם לא כן מדובר על איחורים ממושכים אף יותר). בפסיקה נקבע כאמור כי אין באיחורים כשלעצמם כדי להצדיק את קבלת ההשגה והערר (למעט מקרים חריגים במיוחד), אולם ניתן לומר כי מדובר בטעם נוסף המתלווה לקיומם של טעמים כבדי משקל נוספים המצדיקים את קבלת העררים לגופם (כפי שנקבע בפס"ד מגדלי ברקת שלעיל). בנוסף לכך נראה כי האיחורים השליכו על החלטות המשיבה באופן מעשי, שכן אם אלו היו מתקבלות בתוך פרק הזמן שנקבע לכך בחוק, ניתן להניח כי הבקשות היו נבחנות טרם השינוי במדיניות ביחס לעוסקים המדווחים באיחוד עוסקים, כפי שצוין בפסקה 43 לעיל, כלומר שהנימוק העיקרי שעליו הסתמכה המשיבה ממילא היה יורד מהפרק.
76. בנוסף לכך, יש מקום להביא בחשבון את האיחורים במסגרת פסיקת ההוצאות בתיק, כפי שיפורט להלן.

סיכום ומסקנות

77. לנוכח המפורט לעיל החלטנו לדחות את הנימוק העיקרי שהעלתה המשיבה בהחלטות שלפנינו שלפיו יש לדחות את ההשגות על הסף מאחר שהעוררת לא הגישה דיווחים למע"מ בזמן אמת. החלטתה זו של המשיבה מנוגדת למדיניותה הקודמת והמוצהרת בעניין זה, ושינוי המדיניות בענייננו נעשה בצורה פתאומית ושרירותית, באופן המעורר קשיים ומפלה לרעה את העוררת. מעבר לקושי עקרוני זה, וזה למעשה העיקר, אין גם הצדקה ליישם את מדיניותה החדשה של המשיבה ביחס לעוררת בנסיבות המיוחדות המתקיימות בעניינה, שכן העוררת כלל לא נדרשה מבחינה פורמלית להגיש דיווחים נפרדים למע"מ, וזאת לנוכח



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- טעות של המשיבה שלא טיפלה בבקשתה המקורית לשנות את רישומה במע"מ (בשנת 2006), ושינתה רישום זה רק בדיעבד בשנת 2022.
78. בנוסף לכך יש לדחות גם את הנימוקים החלופיים שהזכירה המשיבה בהחלטותיה, וזאת מבלי שבדקה אותם לעומקם: ביחס לטענה הנוגעת להחרגת העוררת מזכאות למענק כתוצאה מביצוע עבודות הנמשכות מעל שנה, המשיבה ביססה את החלטתה רק על פרקי הזמן הקבועים בחוזים (העולים על שנה), מבלי להתייחס כלל לבחינה מהותית של הפרויקטים, לאפשרות לפצלם לתתי-יחידות ולתבחינים שנקבעו בעניין זה בפסיקה ובהחלטות הקודמות של הוועדות. בעניין זה הבאנו בחשבון גם כי העוררת אינה מדווחת בפועל לפי שיטת האומדנים ובהתאם לסעיף 8א לפקודה, וכי המשיבה אישרה את הדוחות שהגישה ולא העלתה טענה כלפיה במישור זה.
79. לעניין סוגיית הקשר הסיבתי שהוזכרה בקצרה, אין בירידה הנקודתית בהכנסות העוררת בחודשים ינואר-פברואר 2020 כדי לבסס קיומה של מגמה ברורה המצדיקה את העברת נטל ההוכחה בעניין זה אל כתפי העוררת.
80. לנוכח מסקנות אלו אין למעשה הכרח להכריע בשאלת הנפקות שיש לייחס לאיחורים במתן ההחלטות בהשגות, אולם יש לומר כי מאחר שמדובר באיחורים משמעותיים ביותר, ניתן לראות בהם כטעם נוסף המצטרף למסקנות שלעיל המצדיקות את קבלת העררים, כפי שנקבע בפסיקה.
81. לסיכום, העררים שלפנינו מתקבלים. לנוכח התוצאה שאליה הגענו ובהתחשב גם באיחורים הממושכים, המשיבה תישא בהוצאות העוררת בסכום של 3,000 ₪ לכל אחד משבעת העררים, ובסכום כולל של 21,000 ₪.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 60 יום.

ניתנה היום, כ' אדר תשפ"ג, 13/03/2023, בהעדר הצדדים.

 גרמן פייקין, רו"ח, חבר	 נדב כנען, עו"ד יו"ר הוועדה
--	--