



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 21-2250
ערר 21-2251
ערר 21-2252
ערר 21-2324

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

העוררת: ג'וני ח'ורי בניה ושיפוצים בע"מ, ח.פ. 514983915
באמצעות עו"ד בולוס ח'ורי

נ ג ד

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

החלטה

1. העוררת היא חברה העוסקת בבניה ובשיפוצים, אשר מרבית לקוחותיה הן במגזר הציבורי, בדגש על מוסדות חינוך.
2. העוררת הגישה בקשות למענקי הוצאות קבועות, בין היתר בגין תקופות הזכאות הבאות: מאי-יוני 2020, יולי-אוגוסט 2020, ספטמבר-אוקטובר 2020, וזאת בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **החוק**).
3. בקשות העוררת למענקים נדחו, ולאחר מכאן נדחו גם השגות שהגישה העוררת בגין החלטת המשיבה, וזאת משלושה טעמים:
 - (א) **ביצוע עבודות מתמשכות**: העוררת מבצעת עבודות שמשך ביצוען עולה על שנה, ומן הטעם הזה היא מוחרגת מהגדרת "עוסק" בחוק ואינה זכאית למענק. בהקשר זה צוין פרויקט שקיימה העוררת בישיבת נתיב טפחות.
 - (ב) **היעדר קשר סיבתי**: הירידה בהכנסות העוררת אינה נובעת מהתפשטות נגיף הקורונה אלא מן העובדה שבחודש מרץ 2020 הסתיים פרויקט ארוך טווח שאותו ביצעה העוררת (הפרויקט האמור בישיבת נתיב טפחות).
 - (ג) **סטיה מנוסח מקדם ההוצאות הקבועות**: לאחר עיון בדיווח המפורט לשנת 2020 מצאה המשיבה כי לא היו לעוררת הוצאות קבועות בכלל, והיא החליטה להקטין את גובה המקדם ל-0%, בהתאם לסמכות הקבועה בחוק.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

4. מכאן העררים שבפנינו – העררים שמספרים 2150-21, 2151-21 ו-2152-21.
5. נציין כי אגב עררים אלו, הגישה העוררת ערר נוסף, שמספרו 21-2324. הערר נסוב על בקשה למענק לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020. במועד שבו נדחו ההשגות שהגישה העוררת כמפורט לעיל, נדחתה גם הבקשה לתקופת זכאות זו, ובגין החלטה זו הוגש הערר. בהחלטה נפרדת שניתנה בתיק ערר זה התבקשה המשיבה להבהיר האם התקבלה החלטה בהשגה לתקופה זו והוצע להחיש את קבלתה ולהתייחס אליה במסגרת כתב התשובה. מטעמים שלא הובהרו, המשיבה לא התייחסה בכתב התשובה לתקופה זו. משלא הוצגה בפני הוועדה החלטה בהשגה לתקופה זו, אין בידינו אפשרות להידרש אליה, ועיקר החלטתנו שתובא להלן תסוב על יתר העררים.

טענות הצדדים

6. לעניין ביצוע עבודות מתמשכות, טענה העוררת בכתב הערר כי בדיקת המשיבה היא שגויה שכן בישיבת נתיב טפחות בוצעו שני פרויקטים נפרדים – הפרויקט הראשון בוצע על פי הסכם, והוא הסתיים בתוך תקופה קצרה משנה, ואילו הפרויקט השני בוצע בהמשך לפרויקט הראשון על פי הצעת מחיר נוספת שהועברה לישיבה. הוסבר כי בפרויקט הראשון הופקו חשבוניות בשלב מאוחר יותר, בשל עיכוב בהעברת חלק מהתמורה. לבקשת הוועדה, הוצגו מסמכים נוספים לתמיכה בטענות אלו.
7. לעניין הקשר הסיבתי, טענה העוררת כי ישנם 2 פרויקטים נוספים שהיא הייתה אמורה לקבל בתקופת הקורונה, שלקוחותיה החליטו להקפיאם: פרויקט במנזר סנטה אנה ופרויקט נוסף בישיבת נתיב טפחות. העוררת צירפה להוכחת טענותיה מסמכים מאת בעלי תפקידים בישיבת נתיב טפחות ובמנזר סנטה אנה. לאחר שיו"ר הוועדה הביע את חששותיו בנוגע לאותנטיות של מסמכים אלו, צירפה העוררת תצהירים מאת בעלי התפקיד האמורים, אשר אימתו את הטענות.
8. לעניין ההוצאות הקבועות, טענה החברה כי יש לה הוצאות קבועות והציגה לבקשת הוועדה את דוחותיה הכספיים לשנת 2019 (דוח מבוקר) ולשנת 2020 (דוח לא מבוקר)
9. בכתב התשובה, עמדה המשיבה על כך שירידת המחזורים של העוררת אינה קשורה לנגיף הקורונה – הודגש כי בחודשים אוקטובר 2019 עד מרץ 2020 קיבלה העוררת הכנסות מ-3 פרויקטים גדולים שהסתיימו (2 פרויקטים של ישיבת נתיב טפחות ופרויקט גדול נוסף) – כאשר ההכנסות מפרויקטים אלו בשנת 2019 היוו כ-60% מהכנסותיה. נטען כי התצהיר שהתקבל מישיבת נתיב טפחות אינו מעיד על אובדן הכנסות בשל הקורונה, אלא רק על



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

פרויקט פוטנציאלי שבו התבקשה העוררת לא להציע הצעות מחיר – קרי, מדובר היה בשלב ראשוני ולא בפרויקט מוכח.

10. המשיבה הוסיפה כי גם בחודשים ינואר-פברואר 2020, שבהם לא חלה השפעה של נגיף הקורונה, חלה ירידה ניכרת בהכנסות העוררת – ירידה שמעידה גם היא על סיום פרויקטים משמעותיים והיעדר פרויקטים נוספים.

11. כמו כן, עמדה המשיבה על הטענה שהעוררת מוחרגת מהוראות החוק בשל ביצוע עבודות מתמשכות, וזאת בהיותה קבלן בונה וקבלן מבצע (על פי הגדרתה), וכן בשים לב למועד ביצוע העבודות והוצאת החשבונות – גם ללא החשבונות שמועד הוצאתה נדחה מהטעמים שציינה העוררת.

12. בנוסף, עמדה המשיבה על כך שהוצאותיה הקבועות של העוררת, אם בכלל קיימות, אינן עולות על אלפי שקלים בודדים, וטענה כי במצב יוצא דופן שכזה יש הצדקה לסטייה מנוסחת המקדם ולקביעת המענק בהתאם להוצאות הקבועות של העוררת בפועל.

13. ביום 8.2.2022 התקיים בערר דיון באמצעים טכנולוגיים, אשר התמקד בשאלת הקשר הסיבתי, ואשר על ממצאיו נעמוד להלן. בתום הדיון אפשרנו לעוררת להשלים את טיעוניה בכתב בנוגע לסוגיית הקשר הסיבתי בהתאם לבקשתה. הצענו לעוררת לעמוד בקשר עם ב"כ המשיבה לצורך בחינת האפשרות לסיים את הערר בפשרה, ומשלא הגיעו הצדדים להסכמה – נדרשנו להכרעה בתיק.

דיון והכרעה

14. לאחר שעיינו בכתב הערר ובמסמכים שהגישו הצדדים, ולאחר שמענו את טענות הצדדים בדיון, באנו לכלל מסקנה כי **דין הערר להידחות**, וזאת מן הטעם שהעוררת לא הרימה את הנטל המוטל עליה להוכחת הקשר הסיבתי.

רקע נורמטיבי – דרישת הקשר הסיבתי

15. חוק התוכנית לסיוע כלכלי מורה על מתן מענקים לעסקים שנפגעו בתקופת ההתפשטות של נגיף הקורונה, וזאת מתוך מטרה לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטות הנגיף. בהתאם להחלטת הממשלה ולחוק, התנאי הבסיסי למתן המענק הוא כי חלה בעסק ירידת מחזורים, בהשוואה בין תקופת הזכאות לבין החודשים המקבילים בשנת 2019, בשיעור שנקבע (בענייננו – 25%). עם זאת, המענק ניתן רק במקרים שבהם "ירידת מחזור העסקאות בתקופת המענק נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

16. covid-19", כלומר – רק אם קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזוריים ובין התפשטות נגיף הקורונה (ראו סעיף 8(3) לחוק).

16. במסגרת החוק לא נקבע כי עוסק המבקש מענק מחויב להוכיח את הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי. על רקע הפגיעה הכלכלית הנרחבת שנבעה מהתפשטות הנגיף, ביקשה הממשלה לפשט את הליכי מתן המענק, ולא העמידה בפני מבקשי המענק דרישה להצגת מסמכים או ראיות אחרות המוכיחות את קיומו של הקשר הסיבתי. כפי שנקבע בעבר בהקשר זה, ניתן לומר כי יש מעין הנחת מוצא עובדתית לפיה במקום שקיימת ירידת מחזוריים, קיים גם קשר סיבתי להתפשטות נגיף הקורונה. יחד עם זאת, במקרים שבהם רשות המסים מצביעה על ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של קשר סיבתי, נטל ההוכחה מוטל על העוסק, ועליו להבהיר את הקשר בין ירידת המחזוריים ובין התפשטות נגיף הקורונה (ראו עמ"נ 27710-06-21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, לוי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המסים בישראל (ניתן ביום 3.1.2022; להלן – עניין ב.ג. בטחון), פסקה 53 להחלטה).

17. 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 המחזוריים כאשר חלה ירידה בהיקף ההכנסות שלו עוד לפני משבר הקורונה (עניין ב.ג. בטחון, פסקה 53 להחלטה; וראו לדוגמה ערר 1101-21 זידאן מוחמד נ' רשות המסים (ניתן ביום 5.5.2021), ערר 1133-21 מאסטר ביי בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 19.5.2021), ערר 1088-21 ש. שג רפאלו (ניהול מותג) נ' רשות המסים (ניתן ביום 3.6.2021), ערר 1887-21 וולו מדיה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 11.11.2021)), או ירידה בהיקף הפרויקטים שלו (ערר 1059-21 א.ש.ת. עבודות קבלנות בניה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 12.8.2021)), כמו גם במצבים נוספים (לפירוט אודות הנסיבות המצדיקות העברת הנטל לעורר, ראו ערר 1740-21 דורון אוסט נ' רשות המסים (ניתן ביום 21.12.2021)).

הירידה במחזור ההכנסות של העוררת

18. נוכח הספקות שהועלו לגבי ביצוע עבודות מתמשכות, פרסה העוררת בפנינו תמונה רחבה לגבי מקורות ההכנסה השונים שלה והיקפי ההכנסה לאורך התקופות הרלוונטיות. כפי שציינה המשיבה, החל מחודש ינואר שנת 2020, הכנסות העוררת היו נמוכות ביותר, וגם ההכנסות הגדולות שהיו לה בסוף שנת 2019 ובחודש מרץ 2020 כללו בעיקר חשבונות סופיים בגין פרויקטים שהעבודה בהם הסתיימה. הרושם המתקבל הוא כי עוד קודם להתפשטות נגיף הקורונה, לא היו בידי העוררת צבר פרויקטים משמעותיים שהיו עשויים להניב לה הכנסות של ממש.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

19. במענה לשאלות הוועדה, טענה העוררת בדיון כי השפעת נגיף הקורונה באה לידי ביטוי בכך שבעקבות התפשטות הקורונה לא התפרסמו מכרזים חדשים, והחברה לא קיבלה הזמנות עבודה חדשות. אולם לטעמנו, לא די בהסבר כללי מעין זה. אילו העוררת הייתה נפגעת בשל התפשטות נגיף הקורונה באופן כזה, ניתן היה לצפות שתהיה לכך השפעה הדרגתית על הכנסותיה – בשלב ראשון הייתה העוררת מסיימת את העבודות שבהן היא החלה קודם לכן, ורק לאחר שעבודות אלו הסתיימו ולא נכנסו במקומן עבודות חדשות הייתה נצפית ירידה בהכנסות. אולם כאמור, הכנסותיה של העוררת היו נמוכות כבר מתחילת שנת 2020, והיא לא סיפקה הסבר נאות לכך.

20. העוררת טענה בדיון כי אין להטיל עליה נטל הוכחה כבד מדי וכי היא אינה נדרשת להוכיח מי היו לקוחותיה הפוטנציאליים. אולם העוררת לא השכילה להציג הסבר קוהרנטי המניח את הדעת, במענה לשאלה מדוע חלה ירידה בהיקף הזמנות העבודה. כאמור, לקוחותיה העיקריים של העוררת הם מוסדות חינוך, כמו רשת אורט ומוסדות חינוך נוספים. כפי שהערנו בדיון, ניתן לשער באופן כללי שהביקוש בשוק לבינוי מוסדות חינוך הוא ביקוש קשיח, כיוון שהוא נגזר מהגידול במספר התלמידים, כחלק מהגידול הטבעי באוכלוסייה.

21. גם אם בתקופה מסוימת בתחילת התפשטות מגפת הקורונה חלו שיבושים בעבודות משרדי הממשלה והרשויות המקומיות, פעילות משרדי הממשלה לא שותקה בשנה זו, וההנחה המסתברת היא שניתן היה לקדם פרויקטי בינוי ממשלתיים – בוודאי פרויקטים הנדרשים מעת לעת כגון הקמה או שיפוץ של בתי ספר. גם אם מכרזים כאלו או אחרים התעכבו לזמן מה במהלך השנה, אין בכך כדי להסביר ירידה כה דראסטית ולתקופה כה ארוכה בהיקף העבודה של העוררת.

22. למעשה, מסתברת יותר האפשרות שהירידה בהכנסות העוררת נובעת מסיום העבודות הגדולות שהעוררת עמלה עליהן בשנים 2018 ו-2019, ובראשם הפרויקטים בישיבת נתיב טפחות – פרויקטים גדולים בקנה מידה יוצא דופן, אשר כדוגמתם לא מצאנו בכל שנות הפעילות הקודמות של העוררת שהועבר לוועדה פירוט לגביהן. בשנים 2015 עד 2017, היקף ההכנסות השנתיות של העוררת נע בין 1.6 מיליון ל-2.5 מיליון, ורק בשנים 2018 ו-2019 חלה עליה למחזורי הכנסות של 4.3 ו-5.4 מיליון (בהתאמה). הכנסות גבוהות אלו נובעות מהפרויקטים הגדולים שהעוררת נטלה בהם חלק – 2 פרויקטים בישיבת נתיב טפחות ופרויקט גדול נוסף ביד ליבוביץ ברשת אורט. עוד קודם להתפשטות המגפה, לא הצליחה העוררת לקבל עבודה בסדר גודל דומה, ונראה כי הכנסותיה ירדו ממילא לסדר גודל דומה לזה שהיה לה בשנים קודמות.

23. נציין כי לאחר הדיון, ראתה העוררת לנכון להעלות טענות נוספות לגבי היקפי העבודה לפני פרוץ מגפת הקורונה. העוררת טענה כי בחודשים ינואר עד מרץ 2020 בוצעו עבודות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בכנסיית סנט אנטון, שההסכם לגביהן נחתם בחודש דצמבר 2019 (וכן צירפה מסמכים אחדים להוכחת טענותיה). לפי ההסברים שנמסרו, במסגרת עבודה זו ההכנסות נרשמו מראש בחשבונית שיצאה בחודש דצמבר 2019, ובפועל העבודה נמשכה גם בחודשים ינואר עד מרץ 2020. אולם גם אילו הייתה העוררת מעלה את ההסבר הזה בעת הדיון, לא היה בכך כדי לשנות את התמונה הכוללת. מדובר בפרויקט קטן שסך ההכנסות ממנו הוא 216,450 ש"ח בלבד. גם אם מביאים אותו בחשבון – לא היו לעוררת עבודות בסדר גודל משמעותי לפני פרוץ מגפת הקורונה.

24. טענה נוספת שהעלתה העוררת לאחר הדיון נוגעת לעבודה ספציפית של שיפוץ דירה בחיפה – עבודה שהייתה אמורה להתבצע בחודשים מרץ-אפריל 2020, ובגלל מגפת הקורונה נדחתה ובוצעה רק החל מחודש מאי 2020. גם כאן מדובר בעבודה קטנה, שסכום ההכנסות הכולל ממנה הגיע ל-181,500 ש"ח בלבד. מכל מקום, לא מדובר בהכנסות שאבדו בשל הקורונה, אלא בדחיה קלה במועד תחילת ביצוע הפרויקט. הפרויקט ממילא בוצע בתקופות הזכאות הנדונות בערר, וכמעט כל ההכנסות ממנו נרשמו בתקופות הזכאות, כך שהטענה לגביו אינה ברורה.

25. מכל מקום, הדגש שהעוררת מבקשת לשים על פרויקטים קטנים בסדר גודל כזה שבוצעו או אמורים היו להתבצע בתחילת שנת 2020, מעיד כשלעצמו על מצבה. ככל הנראה, פרויקטים קטנים אלו מעידים על היקפי העבודות שהיו לעוררת בעת פרוץ מגפת הקורונה – ומכאן שלא היו צפויות לה הכנסות משמעותיות כמו אלו שהיו לה בשנת 2019.

טענת ביטול הפרויקטים

26. כאמור, העוררת טענה כי בעקבות הקורונה בוטלו שני פרויקטים שהיא הייתה אמורה לבצע – פרויקט נוסף בישיבת נתיב טפחות ופרויקט אחר במנזר סנטה אנה.

27. אשר לפרויקט הנוסף בישיבת נתיב טפחות – כפי שהדגישה המשיבה, הראיות שהציגה העוררת היו רק לכך ש"הצעות המחיר" שהעוררת התבקשה למסור נדחות למועד מאוחר יותר, קרי – לא עמד על הפרק פרויקט קונקרטי העומד בפני ביצוע, אלא הצעת מחיר בלבד. במהלך הדיון, שהתקיים כמעט שנתיים לאחר פרוץ מגפת הקורונה, נשאלה העוררת האם ישיבת נתיב טפחות פנתה אליה לביצוע העבודה, והשיבה: "**בשנה הקרובה הם מתכוונים לבצע**" (עמ' 5 לפרוטוקול). תשובה זו מדברת בעד עצמה – גם בחלוף זמן רב, כשהמשק כבר התאושש ממגפת הקורונה וחזר לפעילות מלאה, לא עמד על הפרק פרויקט קונקרטי בישיבת נתיב טפחות. גם אם נכונים הדברים ואכן הוחלט בישיבת נתיב טפחות לעצור את הליך הצעות המחיר, המציאות מלמדת כי גם ללא קשר למגפת הקורונה – הפרויקט הנוסף בישיבה זו לא היה יוצא אל הפועל.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

28. אשר לפרויקט במנזר סנטה אנה – העוררת טענה כי עבודות אלו כן בוצעו לבסוף בשנת 2021. לכאורה, בשונה משיבת נתיב טפחות, עובדה זו עשויה הייתה להוכיח את אובדן ההכנסות הספציפי שעליו ביקשה העוררת להצביע. אלא שכפי שהובהר בדיון ולאחריו, מדובר על ארבע עבודות שונות, שבוצעו במועדים שונים במהלך שנת 2021 במנזר סנטה אנה ובגני ילדים שבבעלותו, בסכום כולל כ-596 אלף ש"ח. לא הונחה בפני הוועדה תשתית מספקת כדי להכריע אם ומתי היו מבוצעות עבודות אלו – סביר להניח שרק חלקן היו מיועדות לביצוע בשנת 2020, וההכנסה שהן היו מניבות הייתה נפרסת על פני מספר חודשים. בפריסה שנתית, מדובר בסכום נמוך, ונראה כי אין בו כדי לבסס את זכאותה של העוררת למענק. בוודאי שאין בכך כדי להסביר את הירידה התלולה בהכנסות העוררת – ירידה בסדר גודל של מיליוני שקלים בשנה, אשר ככל הנראה אירעה לפני פרוץ מגפת הקורונה וללא קשר אליה.

29. מכל האמור לעיל עולה כי העוררת לא הרימה את נטל הראיה המוטל עליה, להוכיח קיומו של קשר סיבתי. למעשה, ניתן לומר כי מסתברת יותר התוצאה ההפוכה – נראה כי הגורם לירידת המחזורים הוא סיום העבודה על פרויקטים משמעותיים, בישיבת נתיב טפחות וברשת אורט, וכי עם סיום הפרויקטים הללו, הכנסות העוררת היו נמוכות גם אלמלא מגפת הקורונה.

איחור בהחלטה בהשגה

30. בדיון ובתגובת העוררת שהוגשה לאחריו עלתה הטענה כי יש להביא בחשבון את האיחור הניכר שחל במתן החלטה בהשגות שהגישה העוררת. אכן, ההשגות כולן נדונו על ידי המשיבה באיחור – ההחלטה בהם התקבלה בחלוף יותר מ-10 חודשים, איחור של למעלה מחצי שנה לעומת המועד הקבוע בחוק.

31. השאלה האם איחור במתן ההשגה מוביל למסקנה שההשגה "התיישנה" ושיש לקבל אותה באופן אוטומטי, נדונה בפסיקת בתי המשפט בהקשרים שונים, וכן נדונה לאחרונה בפסיקת בית המשפט המחוזי בחיפה, בעניין ב.ג. בטחון, בנוגע להשגות מכוח חוק התוכנית הכלכלית.

32. פסק הדין המנחה בסוגיה זו ניתן בבית המשפט העליון – ע"מ 1386/04 המועצה הארצית לתכנון ובניה נ' עמותת נאות ראש העין ע"ר (ניתן ביום 20.5.2018; להלן – עניין המועצה הארצית לתכנון ובניה). בפסק הדין, מבחין בית המשפט בין הסדרים שבהם המועד למתן החלטה הוא מחייב, שסטייה ממנו גוררת סנקציה שנקבעה בחוק, לבין הסדרים שבהם קביעת המועד היא בעלת אופי מנחה או מדריך בלבד. בית המשפט קובע כי האבחנה בין מועד מחייב ובין מועד מנחה תלויה באופי ההסדר ובתכליתו, כאשר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

במקרים שבהם לא נקבעה בחוק הוראה מפורשת לגבי תוצאות החריגה מן המועד, קיימת "חזקה פרשנית... כי מדובר בנורמה המגדירה מסגרת זמן לפעולה שהיא בעלת אופי מנחה ומדריך בלבד, ואיננה בעלת אופי מחייב". לצד זאת צוין כי גם כאשר לא נקבעה סנקציה מפורשת בחוק, עשויה להיות לאיחור משמעות במסגרת הפעלת הביקורת השיפוטית על סבירות ועל תקינות ההחלטה. בנוסף, הזכיר בית המשפט העליון את תורת הבטלות היחסית, לפיה גם אם נפל פגם בהחלטה, יש לבחון את מהות הפגם ולהתאים את הסעד הראוי לכלל נסיבות המקרה.

33. בעניין ב.ג בטחון, שניתן לאחרונה, דן בית המשפט המחוזי במשמעות שיש ליתן לאיחור במתן החלטה בהשגה על מענקי הוצאות קבועות לפי חוק התוכנית הכלכלית (פיסקאות 81-98 להחלטה). בית המשפט קבע כי ההבחנה הקיימת בפיסקה בין "מועד מחייב" לבין "מועד מנחה" תלויה בעיקר בתכלית ההסדר החקיקתי; צוין כי בענייננו, תכלית ההסדר היא מתן סיוע מהיר ויעיל לעסקים שנפגעו, על מנת לספק להם "חמצן" בתקופת החירום של נגיף הקורונה, כך שספק אם ניתן להתייחס למועד כמנחה בלבד. במקרה הספציפי, עמד בית המשפט על נסיבות האיחור ועל ההסברים שניתנו לו, וציין כי היה מקום לקבל הערר גם מן הטעם הזה (בנוסף לעילה העיקרית שבגינה התקבל הערעור). יש לציין כי בית המשפט העיר שלא כל איחור מביא בחשבון לפסילת ההחלטה, וכי יש לתת את הדעת למשך האיחור ולנימוקים שניתנו לאיחור בהחלטה בהשגה. יוער עוד כי בית המשפט דן בעניין זה "בבחינת למעלה מן הצורך", לאחר שטענות המערערת התקבלו מטעמים אחרים.

34. בערר 1795-21 חיים ישראלי ובניו בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 18.1.2022; להלן – עניין חיים ישראלי) עמדנו על התוצאות המעשיות של הפגם במקרה של האיחור בהחלטה בהשגה:

"אכן, איחור במתן החלטה בהשגה הוא פגם בהליך המינהלי, והוא מהווה שיקול במסגרת הביקורת השיפוטית על החלטות רשות המסים. אחד המישורים העיקריים שבהם יש משקל לפגם מעין זה הוא במישור הסבירות – כיוון שהחלטה לדחות את ההשגה נעשתה באיחור ניכר כל כך, היא עלולה להיחשב בלתי סבירה באופן קיצוני, במידה המצדיקה את פסילת ההחלטה. עם זאת, בבחינת סבירות ההחלטה יש לתת את הדעת למכלול הנסיבות והשיקולים שבגינם התקבלה ההחלטה – ומטעם זה, אין מנוס מן המסקנה כי נפקות הפגם נבחנת בכל מקרה לגופו לפי נסיבותיו" (פיסקה 51 להחלטה).

עוד ציינו בעניין חיים ישראלי את הדברים הבאים:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

"עם כל הצער שבדבר, עלינו לתת את הדעת גם לכך שהליכים רבים מתנהלים בוועדת הערר לאחר שהחלטה בהשגה התקבלה באיחור. החלת כלל אוטומטי לפיו כל החלטה שהתקבלה באיחור מביאה לקבלת הערר, תעמוד גם היא בניגוד לתכליות העומדות ביסוד המענק, ותהא בלתי סבירה באורח קיצוני" (פיסקה 53 להחלטה).

35. בעניין חיים ישראלי נסובה ההחלטה על השאלה האם מתקיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה, וציינו כי יש משקל לאיחור בהחלטה בהשגה במקרה שהממצאים העובדתיים אינם מובהקים די הצורך (פיסקה 52 להחלטה; והשוו ערר 1947-21 סנסה ייצור נייר בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 2.2.2022), פיסקה 41 להחלטה). יחד עם זאת בענייננו, כפי שהובהר לעיל, לא התעורר ספק באשר לסבירות ההחלטה: עמדת המשיבה הייתה מבוססת על תשתית ראייתית מהימנה ואיתנה והייתה מוצדקת לטעמנו למעלה מכל ספק. בנסיבות כאלה, נכונה המסקנה ההפוכה – קבלת הערר בשל האיחור בלבד תהא בלתי סבירה באורח קיצוני (וראו גם ערר 1664-21 ארג'נטרו אחזקות בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 31.1.2022)).

36. בנסיבות אלו, ולנוכח התוצאה שאליה הגענו, איננו רואים מקום לפסוק הוצאות לחובת המשיבה.

סיכום והערות אחרונות

37. נציין כי לא ראינו צורך להידרש ליתר הטעמים שבגינם דחתה המשיבה את ההשגה. ההחלטה של קבלני בניה שמבצעים עבודות מתמשכות מהגדרת עוסק, בשל תחולת סעיף 8א לפקודת מס הכנסה, מעוררת שאלות בפן המשפטי ובפן העובדתי (ראו למשל: ערר 1071-21 ק. סלאמה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 22.6.2021); ערר 1070-21 הגר רם תשתיות בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 22.6.2021); ערר 1286-21 נ.ע הנדסה ייזמות (2001) בע"מ נ' רשות המסים (22.8.2021); ערר 1185-21 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 22.8.2021); ערר 1195-21 מערב אסיה הנדסה (2005) בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 14.9.2021); ערר 1225-21 אלרון קבלני חשמל בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 23.9.2021)).

38. בה במידה, גם ההחלטה לסטות ממקדם ההוצאות הקבועות המחושב לפי הנוסחה ולהעמיד את המקדם על 0% בהתאם לנתוניה הפרטניים של העוררת עשויה להיות שנויה במחלוקת, הן מבחינה עובדתית, בשים לב לדוחות הכספיים שהוצגו, והן מבחינה משפטית (וראו ערר 1137-21 מ. מוסיקה פלוס בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 13.7.2021), פיסקאות 47-48; ערר 1750-21 אינקוגניטו מוסיקה (2002) בע"מ נ' רשות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

המסים (ניתן ביום 13.2.2022), פסקה 82 ואילך). נוכח התוצאה שאליה הגענו, לא נדרשנו לעניינים אלו בהרחבה בדיון ואיננו מוצאים לנכון לקבוע מסמרות לגביהם בשלב זה.

39. לגבי ערר 21-2324 – כאמור, ערר זה הוגש מבלי שהתקבלה החלטה בהשגה, והחלטה כזו לא הוצגה לוועדה עד עתה. משאלו פני הדברים, אין מנוס מהקביעה כי הוועדה לא קנתה סמכות לדון בערר וכי יש למחוק אותו על הסף. מבחינה פורמלית, תוצאה זו מסיימת את הערר ללא הכרעה שיפוטית, ואולם ניתן לשער שתוצאת הדיון בערר זה הייתה זהה ליתר העררים אילו ניתן היה לצרף אותו לעררים שבפנינו.

40. לגבי יתר העררים, שעליהם נסוב עיקר דיוננו – מכל הטעמים שפורטו לעיל, החלטנו לדחות את העררים. נוכח אופיו של הליך הערר והשתלשלות העניינים בתיק, ובשים לב להערה בפסקה 36 לעיל – איננו עושים צו להוצאות.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 45 יום. ניתנה היום, כ"ז ניסן תשפ"ב, 28/04/2022, בהעדר הצדדים.

21-2250, 21-2251, 21-2252, 21-2324

צבי פרלמוטר, רו"ח
נציג ציבור

ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה