



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עררים 2521-22 2914-2915/22

לפני כבוד חברי הוועדה:

נדב כנען, עו"ד - יו"ר

ברוך ברוכי, רו"ח - חבר

ד.א. תשתיות פיתוח ובניה בע"מ מס' 513851188
ע"י ב"כ מר/גברת רונית בר

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. העררים שלפנינו עוסקים בשתי שאלות עיקריות: הראשונה, האם יש להחריג את העוררת מזכאות למענקים מאחר שביצעה פרויקטים הנמשכים מעל שנה במהלך השנים 2020-2019. השנייה, האם מתקיים קשר סיבתי בין מגפת הקורונה לבין הירידה בהכנסות העוררת בתקופות הזכאות (בהשוואה לתקופות הבסיס).
2. נקדים ונציין כי לאחר שבחנו את השאלות שלעיל, הגענו למסקנה כי אין בסיס להחרגת העוררת, ולפיכך החלטנו לקבל את העררים.

רקע עובדתי ודיוני

3. העוררת, חברה קבלנית העוסקת בביצוע עבודות תשתית, הגישה בקשות למענקי הוצאות קבועות לפי חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – "החוק"), עבור תקופות הזכאות נובמבר-דצמבר 2020, ינואר-פברואר 2021 ומרץ-אפריל 2021, בסכום מצטבר של 1,066,145 ₪.
4. העוררת קיבלה מקדמות בסכום של 602,933 ₪.
5. המשיבה דחתה את בקשתה של העוררת למענק עבור תקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020.
6. ביום 6.3.22 הגישה העוררת השגה על הודעת דחייה זו.
7. ביום 27.7.22 דחתה המשיבה גם את הבקשות עבור תקופות הזכאות של שנת 2021 וכן את ההשגה שהגישה העוררת, בנימוק כי בשנים 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתה סעיף 8א לפקודת מס הכנסה (להלן – "הפקודה"), בשל עבודה הנמשכת מעל שנה, כפי שעולה מההשגה שהגישה העוררת.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

8. ביום 8.9.22 הגישה העוררת עררים ביחס לשלוש תקופות הזכאות, על אף שביחס לתקופות הזכאות של שנת 2021 לא התקבלה החלטה בהשגה. במקביל לכך, הגישה העוררת באותו יום, ולמען הזהירות, השגות על תקופות אלו.
9. ביום 20.9.22 החליטה הוועדה למחוק את העררים שהוגשו ביחס לתקופות הזכאות של 2021, מאחר שטרם התקבלה החלטה בעניינן.
10. ביום 6.11.22 דחתה המשיבה את השגותיה הנוספות של העוררת, בנימוק כי היא מוחרגת מהגדרת עוסק בשל ביצוע פרויקטים הנמשכים מעל שנה, כפי שעולה מהטבלה שצירפה. המשיבה הוסיפה כי גם לא מתקיים קשר סיבתי בין הירידה הנקודתית בהכנסות העוררת לבין הקורונה, ובעניין זה הפנתה לירידה בהכנסות מהחברות א.צ אבידן ונתיבי ישראל בין שנת 2020 לשנת 2021, על אף ששנת 2020 היתה שנת השיא של הקורונה.
11. בהמשך לכך הגישה העוררת שני עררים נוספים, ביחס לשתי התקופות שבשנת 2021.
12. להשלמת התמונה יצוין כי העוררת ביקשה לטענתה להגיש בקשה למענק גם עבור תקופת הזכאות מאי-יוני 2021, אולם לטענתה, מאחר שהמשיבה הגדירה אותה כ"מוחרגת", לא התאפשר לה (מבחינה טכנית) להגיש בקשה עבור תקופה זו.
13. ביום 10.1.23 התקיים דיון בערר. בסיום הדיון הורתה הוועדה לעוררת להגיש את החוזים והסכמי המסגרת של הפרויקטים המרכזיים שאותם ביצעה, כפי שצוינו בפרוטוקול.
14. ביום 23.1.23 המציאה העוררת את המסמכים הנדרשים, בצירוף תגובה קצרה.
15. ביום 5.2.23 הגישה המשיבה, בהתאם להחלטת הוועדה, את תגובתה למסמכים שצורפו.
16. ביום 8.2.23 הגישה העוררת מספר מסמכים משלימים, במענה לתגובת המשיבה.
17. ביום 23.3.23 התקיים דיון נוסף בערר.

טענות הצדדים

טענות העוררת בכתב הערר

18. העוררת טוענת כטענה מקדמית כי ההחלטות בבקשות עבור תקופות הזכאות של שנת 2021 ניתנו זמן רב לאחר המועד האחרון שנקבע לכך בסעיף 12(א)(2) לחוק (392 ימים ו-326 ימים מעבר לפרק הזמן של 100 ימים שנקבע בסעיף). העוררת מפנה בעניין זה לעמ"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), להלן – פס"ד ב.ג ביטחון, שם נקבע כי יש לקבל את הבקשה ואת הערר במקרה של איחור משמעותי במתן ההחלטה.
19. לגוף הנימוקים שניתנו בהחלטות, העוררת טוענת כי בהשגה שהגישה נכתב בהיסח הדעת כי עבודותיה מתמשכות על פני תקופה ארוכה משנה. לטענתה, מדובר בהצהרה כללית המתייחסת לפוטנציאל הפעילות שלה, מבלי לבחון עובדתית את הפרויקטים שאותם ביצעה בשנים 2019 ו-2020, ומבלי להביא בחשבון את פרשנותן של ועדות הערר להגדרת "עוסק" שבחוק ולהוראת ההחלטה. העוררת מדגישה כי היא אינה מדווחת בהתאם לסעיף 8א לפקודה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

20. העוררת מצרפת טבלה ובה מפורטים הפרויקטים העיקריים שאותם ביצעה בשנים 2021-2019. לטענתה, בכל הפרויקטים המבוצעים על ידה, אופן החיוב וההתחשבות עם מזמין העבודה או מול הקבלן הראשי מחושבים בהתאם לכתבי כמויות, המפרטים את מספר ימי העבודה וחומרי הגלם שבהם נעשה שימוש בכל חודש. העוררת מתייחסת לארבעה פרויקטים ספציפיים בהקשר זה, וטוענת כי ביחס לכל אחד מהם החיובים והתשלומים הם לפי הביצוע בפועל ובהתאם לכתבי כמויות מדויקים.
21. העוררת מפנה להחלטות ועדות הערר שבהן נקבע כי אין להכניס לגדרי ההחלטה שבחוק קבלן מבצע, שניתן להפריד את הפרויקטים בביצועו לתתי-יחידות עבודה בעלי התחלה וסוף מוגדרים שאינם עולים על שנה, ושמיכר בהכנסותיו בהתאם לביצוע בפועל, שכן אין מדובר בעבודה המתמשכת מעל שנה כאמור בחוק. העוררת מוסיפה כי בית המשפט המחוזי אישר את פרשנותן של ועדות הערר להוראה זו במסגרת פסק הדין שניתן ביום 8.11.22 בעמ"נ (מחוזי חיפה) 43404-09-21 **מדינת ישראל – רשות המסים נ' ק. סלאמה בע"מ** (להלן – פס"ד ק. סלאמה). כמו כן טוענת העוררת כי במסגרת פסק דין זה נקבע גם כי על המשיבה מוטל להוכיח את הטענה בדבר סעיף 8א באופן מהותי ומעמיק, וכי אין די בבחינה שטחית של החוזים.
22. לעניין שאלת הקשר הסיבתי, העוררת טוענת כי תנאי התשלום המקובלים הם ברובם המכריע שוטף+90 או שוטף+120, וכי נתון זה מסביר את העלייה בהכנסותיה בשנת 2020 לעומת שנת 2019. העוררת מציינת כי הכנסותיה החלו לרדת החל מנובמבר 2020, כאשר הסתיימו התשלומים עבור רוב הפרויקטים שביצעה מכוח מכרזים שנחתמו לפני תקופת הקורונה. העוררת מוסיפה כי מגמת הירידה, שהחלה באוגוסט 2020, נמשכה עקב השפעה מצטברת וארוכת טווח עד לסוף שנת 2021.
23. לטענת העוררת, נוכח עיסוקה בעבודות תשתית היא לא היתה נתונה למגבלות הסגרים, ולפיכך לאלו כשלעצמם לא היתה השפעה מהותית על פעילותה. לטענתה, הפגיעה שנגרמה לה לא נבעה מהסגרים אלא מהירידה בייזום פרויקטים על ידי הרשויות. בהקשר זה מציינת העוררת כי הכנסותיה מביצוע פרויקטים עבור חברת נתיבי ישראל וחברת א.צ. אבידן (שאליהם הפנתה המשיבה בהחלטותיה) אכן קטנו בתקופות הזכאות, אך זאת מאחר שהיקף ההזמנות שקיבלה ירד משמעותית עקב משבר הקורונה.

טענות המשיבה

24. בנוגע לטענה המקדמית שהעלתה העוררת, שלפיה יש לקבל את העררים על הסף לנוכח האיחור שחל בקבלת ההחלטה בבקשות, המשיבה טוענת בהרחבה כי המועד בחוק לקבלת החלטה בהשגה נקבע ללא סנקציה בצדו, וזאת בשונה מהוראות מקבילות בחוקי מס אחרים, שבמסגרתם נקבעה סנקציה מפורשת (שבהתאם לה, בהיעדר החלטה בתקופה שנקבעה דין ההשגה להתקבל). המשיבה מפנה לפסקי דין שונים שניתנו בעניין זה. עוד



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- טוענת המשיבה כי שיטה זו נבחרה על ידי המחוקק ביודעין, לנוכח ההשלכות חסרות התקדים של מגפת הקורונה.
25. בהמשך לכך מפנה המשיבה לנתונים שונים הנוגעים לבקשות ולהשגות, ואף לכך שמספרם של אלו גדל משמעותית רק לאחר חקיקת החוק, כך שלא ניתן היה לצפות אותם בעת החקיקה. לטענת המשיבה, היא עשתה כל שלאל ידה כדי לטפל בהיקף הבקשות חסר התקדים, וכי הסיבה שלא עלה בידה לתת את החלטותיה במועד שנקבע נובע מההיקף חסר התקדים של הבקשות וההשגות, ולנוכח הסגרים הנוספים שחלו תוך כדי הטיפול, כמו גם אירועי מבצע "שומר חומות" שהתרחש במהלך התקופה ובקשות הפיצוי שהוגשו בעקבותיו. בנוסף לכך טוענת המשיבה כי היא נקטה בגישה ליברלית בנוגע להענקת אורכות כלליות ופרטניות להגשת בקשות למענקים והשגות, וזאת אף במקרים שבהם לא היתה זכאות לפי הנוסחה.
26. כמו כן טוענת המשיבה בעניין זה כי המחוקק קבע פתרון אחר לעיכוב האפשרי במתן ההחלטות בדמות הענקת מקדמות על חשבון המענק, ובכך ניתנה לה שהות לקבל את החלטתה ולרפא את הפגם שבאי קבלת החלטה במועד. לטענתה, המקדמות נועדו להעניק לעוסקים אוויר לנשימה, כשבכך שונה החוק שלפנינו מחוקים אחרים שבהם נקבעה סנקציה, שבמסגרתם לא ניתנו מקדמות. לפיכך טוענת המשיבה כי על העוררת להראות מה הניק שנגרם לה עקב אי קבלת החלטה במועד, בנסיבות שבהן ניתנו לה מקדמות. לבסוף טוענת המשיבה כי ניתן לרפא את הפגם שבאי קבלת החלטה במועד באמצעות סנקציות חלופיות, כגון פסיקת הוצאות.
27. לגוף ההחלטות, המשיבה טוענת כי אין מחלוקת שהעוררת מבצעת פרויקטים הנמשכים מעל שנה, וכי סעיף 7 לחוק מחריג את מי שסעיף 8א לפקודה חל בענייננו בשל עבודה ממושכת שמשך ביצועה מעל שנה בשנים 2019-2020. המשיבה מוסיפה כי השאלה אינה האם העוסק מדווח בפועל לפי סעיף 8א לפקודה, אלא האם הוא נדרש לדווח בהתאם לסעיף זה. לטענת המשיבה, עוסקים אלו הוחרגו מזכאות למענק שכן הנזק שנגרם להם מהקורונה התבטא לכל היותר בדחיית הכנסות, מאחר שהתשלום בגין הפרויקט נקבע מראש. המשיבה מציינת כי העוררת לא צירפה את החוזים המלאים על מנת שניתן יהיה לבחון האם מדובר בחוזים "פאושליים", שהתמורה בהם נקבעת מראש.
28. המשיבה טוענת כי ההחרגה הקבועה בעניין זה בחוק היא קטגורית, ואין עיגון לשוני לטענה כי יש להפריד ולהחריג רק עוסקים שחלק מסוים מעבודותיהם הוא מעל שנה. לטענת המשיבה, ממילא מדובר בדרישה בלתי סבירה שכן היא תחייב בדיקה פרטנית ביחס לכל עוסק, וזאת אף מבלי שנקבע מהו שיעור העבודות המצדיק את ההחרגה.
29. המשיבה מוסיפה כי גם במקרה שלפנינו, הפרויקטים שאותם ביצעה העוררת הסתיימו, ולא עלתה טענה כי הם בוטלו, כך שלכל היותר מדובר בעיכוב התשלומים. לטענתה, דווקא בשנת 2020, שהיתה שנת השיא של הקורונה, הכנסות העוררת עלו באופן משמעותי, ואילו בשנת 2021, שבחציה השני כבר הוסרו כל המגבלות, נרשמה בהן ירידה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

30. בהמשך לכך ובנוגע לשאלת הקשר הסיבתי, המשיבה טוענת כי בעקבות סגירת מוסדות ציבוריים במהלך הסגרים הרשויות דווקא קידמו פרויקטים של תשתיות, שיפוץ ובנייה, תוך ניצול העובדה כי המבנים היו פנויים מפעילות. המשיבה מוסיפה כי העוררת לא צירפה מסמכים המעידים על חוזים שבוטלו או שביצועם נדחה, או על משא ומתן שלא הבשיל לכדי חוזה בשל התפשטות הנגיף, כך שהטענות שהעלתה בעניין זה הועלו בעלמא.

31. המשיבה מוסיפה כי בתקופות הסגרים ההדוקים לא היתה פגיעה במחזורי העסקאות של העוררת, וכי ברמה השנתית חלה כאמור עלייה בהכנסותיה מסכום של 72 מיליון ₪ בשנת 2019 לסכום של 76 מיליון ₪ בשנת 2020. לטענתה, הירידה שחלה מחודש דצמבר 2020 ואילך נבעה בעיקרה מסיומם של פרויקטים גדולים וללא קשר למגפת הקורונה.

טענות העוררת בכתב התגובה

32. העוררת טוענת כי היא אינה חתומה על הסכמים פאושליים וכי אינה מדווחת על הכנסותיה על פי אומדנים, אלא בגין ביצוע בפועל על פי כתבי כמויות.

33. לעניין שאלת הקשר הסיבתי, העוררת שבה ומדגישה כי הירידה בהכנסותיה לא נבעה מביטול פרויקטים קיימים, אלא מירידה בהיקף הפרויקטים החדשים, עקב עצירת ההזמנות בתקופת הקורונה. לפיכך טוענת העוררת כי משסיימה את הפרויקטים הישנים ובהיעדר פרויקטים חדשים היקף הכנסותיה ירד, החל מחודש נובמבר 2020.

דיון והכרעה

34. לאחר שבחנו את טענות הצדדים, את המסמכים שהוגשו ואת המצב המשפטי, הגענו כאמור למסקנה כי יש לקבל את העררים.

35. נדון תחילה בשאלת תחולתה של הוראת ההחרגה בהתאם לסעיף 8א לפקודה על עניינה של העוררת, ולאחר מכן נידרש לשאלת קיומו של קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות העוררת לבין משבר הקורונה. לבסוף נתייחס בקצרה לשאלת הנפקות שיש לייחס לאיחור במתן החלטות המשיבה.

עבודות הנמשכות מעל שנה

עבודות הנמשכות מעל שנה - כללי

36. סעיף 5(7) לחוק שלפנינו קובע כי מי שסעיף 8א לפקודה חל בחישוב הכנסתו בשנות המס 2019 ו-2020, בשל עבודה מתמשכת שמשך ביצועה עולה על שנה, מוחרג מהגדרת עוסק ואינו זכאי למענק מכוח החוק.

37. סעיף 8א לפקודה 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 12(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).

38. 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 בשאלה מהי יחידת העבודה הרלוונטית וכיצד יש לחשבה.

39. 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 חזיתית 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 תתי יחידת העבודה הוא מוגדר ואינו נתון לפרשנות. רביעית, הקבלן המבצע מקבל תמורה בפועל בעבור כל תתי יחידות עבודה בנפרד. חמישית, פרק הזמן שבו בוצעה תתי 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).

40. 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 שטחית של החוזים, המתייחסת רק לפרק הזמן המתוכנן של כל פרויקט, ובמקום זאת יש לבחון את הפרויקט בחינה מעמיקה, על מנת לקבוע אם ניתן להפרידו לתתי-עבודות. בעניין זה נקבע בפסק הדין:



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 (היא המשיבה לפנינו) – 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. (פס"ד ק. סלאמה, פסקה 35).

41. יצוין, כי מאחר שהמשיבה לא הגישה בקשת רשות ערעור על פסק הדין בעניין ק. סלאמה, הוא נעשה חלוט.

42. באופן דומה נקבע בפסק הדין מגדלי ברקת, שניתן בבית המשפט המחוזי מרכז, כי:

לנוכח ההגדרה של "עבודה ממושכת", עלולים לכאורה להילכד ברשת הסעיף אף נישומים אשר עבודתם אמנם נמשכת על פני למעלה משנה, אולם הם מקבלים תשלומים קצובים בגין שירותים שונים – מתוחמים וברורים, במרוצת ההתקשרות עם הלקוח. במקרים רבים, אין הצדקה בנסיבות אלה להחיל את הוראות סעיף 8א לפקודה, שכן מדובר בהכנסות ברורות וידועות ושאינן דורשות ביצוע כל אומדן. לאור זאת, המשיבה פרסמה במסגרת פרשנותה להוראות סעיף 8א לפקודה בחב"ק מס הכנסה עמ' 85, בין השאר את הדברים הבאים:

... יש לבחון את הפרויקט שבו מדובר מבחינת היקפו הכולל, כפי שבא לידי ביטוי בחוזה, אולם אם ניתן להפרידו לחלקים, בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים, הרי שיראו לעניין זה כל חלק במהלך הביצוע כפרויקט בפני עצמו, החייב בדיווח נפרד לעניין החלתו של סעיף זה.

כך לדוגמה, מי שנקשר עם לקוח בחוזה הכולל שירותים נפרדים הניתנים שוב ושוב או עבודות שונות ונבדלות המתמשכות יחדיו פרק זמן העולה על שנה, אך הניתנים להפרדה ברורה ואשר בגינם מתקבל תשלום נפרד, בהחלט יתכן כי לא



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

יחול בעניינו סעיף 8 לפקודה. (פס"ד מגדלי ברקת, פסקה 48, ההדגשה במקור. יוער כי על פסק הדין הוגשה לביהמ"ש העליון בקשת רשות ערעור תלויה ועומדת).

43. לבסוף, בשני פסקי דין שניתנו לאחרונה, דחו מותבים נוספים את עמדת רשות המיסים שלפיה כל עוסק המבצע פרויקט הנמשך מעל שנה מוחרג בהכרח מזכאות למענק. כך לדוגמה קבע בית המשפט המחוזי בנצרת כי "יש לבחון את מאפייניו של העוסק ולבדוק האם אכן מתבצעת עבודה ממושכת העשויה מקשה אחת" (עמ"נ 40181-04-22 סלטי מערכות חשמל 200 בע"מ נ' רשות המסים בישראל, ניתן ביום 23.3.23, פסקה 62), בעוד ש בית המשפט המחוזי בירושלים דחה את הערעור שהגישה המשיבה וקבע, תוך התייחסות לתכלית העומדת בבסיס ההחלטה, כי:

כאשר מדובר בפרויקט הניתן לפיצול לעבודות נפרדות, הגם שהן נמצאות תחת חוזה עבודה אחד, אשר מתומחרות ומשולמות באופן נפרד, הרי שאותן עבודות נפרדות יכולות להיות מושפעות ממשבר כלכלי זמני ולפיכך, ראוי ליתן מענק בגין השפעות אלה, בהתקיים התנאים הקבועים בחוק הסיוע הכלכלי. (עמ"נ 22833-07-22 מדינת ישראל נ' י"ג ביננפלד חברה לבנייה בע"מ, ניתן ביום 28.3.23, פסקה 26).

עבודות הנמשכות מעל שנה – המקרה שלפנינו (נטל ההוכחה)

44. במקרה שלפנינו, המשיבה ביססה כאמור את החלטתה בהשגות על כך ששני פרויקטים של העוררת נמשכו מעל שנה, כפי שעולה מטבלת הפרויקטים שהעוררת צירפה. המשיבה לא התייחסה כלל בהחלטתה ובתשובתה לניתוח הפרויקטים בהתאם להסכמים ולשאלת התקיימותם של התבחינים השונים בעניינם (כפי שפורטו בעניין ק. סלאמה), ובכלל זאת לאפשרות להפרידם מבחינה חוזית ומעשית לחלקים עצמאיים, לדרך שבו ההכנסות בגינם מתקבלות ומדווחות למע"מ, או 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).

45. למעשה, מהחומר שלפנינו נראה כי המשיבה כלל לא קיבלה לידיה את החוזים הרלוונטיים וממילא לא בחנה אותם, כפי שעולה מהחלטתה בהשגות ומתשובתה לערר (ראו פסקה 63 לתשובה). גם בדיון שנערך ציינה ב"כ המשיבה כי "חוזים אני לא רואה שהומצאו למשיבה". (עמ' 4 לפרוטוקול הדיון הראשון, שורות 6-7).

46. בעניין זה יש כאמור להדגיש, כי אין די בעצם העובדה כי פרויקטים מסוימים נמשכו מעל שנה בהתאם להסכמים, בכדי לבסס כנדרש את טענת ההחרגה לפי סעיף 8 לפקודה, כפי שנקבע במפורש בפסיקת בתי המשפט ובהחלטות הוועדה, ולמעשה אף בהנחיותיה של המשיבה עצמה, כאמור לעיל.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

47. בהמשך לכך יובהר כי הנטל להוכיח את תחולתה של הוראת ההחרגה שבחוק מוטל על המשיבה, ועליה לעשות כן תוך התייחסות להוראות הרלוונטיות שבחוזים, בכדי להראות כי אכן מדובר בעבודה ממושכת העשויה מקשה אחת, בהתאם למבחנים שנקבעו.
48. עוד יצוין, כי ככל שמוגש ערר על החלטתה של המשיבה בהשגה, על המשיבה לצרף את החוזים לתשובתה, ואין היא יכולה לצפות כי העוררת היא שתצרף חוזים אלו (או כי הוועדה תורה לה לעשות כן), כך שיתאפשר לה לערוך מעין "מקצה שיפורים" במסגרת בירור הערר שבו תינתן לה הזדמנות נוספת להוכיח את טענתה במישור זה. הדיון בשאלה אם ניתן לחלק את הפרויקט לעבודות משנה אם לאו צריך אפוא להיעשות כבר בשלב ההחלטה בהשגה (או קודם לכן), ואין מקום להידרש אליו לראשונה בשלב הערר, ככל שהוא לא נעשה על ידי המשיבה קודם לכן.
49. די למעשה במסקנה זו כדי לדחות את טענתה של המשיבה לעניין תחולתו של סעיף 8א לפקודה על המקרה שלפנינו.

עבודות הנמשכות מעל שנה – המקרה שלפנינו (בחינת הפרויקטים)

50. מעבר לצורך, ומאחר שהחלטת המשיבה בהשגות התקבלה (יומיים) לפני שניתן פסק הדין בעניין ק. סלאמה, הורתה הוועדה לעוררת להמציא לתיק את החוזים של הפרויקטים המרכזיים שנמשכו מעל שנה במהלך השנים 2019-2020, על מנת לבחון האם מדובר בפרויקטים המהווים עבודה ממושכת אחת (בחינה שכאמור לא נעשתה על ידי המשיבה). בהקשר זה יש להתמקד בשני הפרויקטים שעליהם הצביעה המשיבה בהחלטתה, המכונים סיויל 4 וסיויל 5 (Civil).
51. מעיון בשני החוזים עולה כי מדובר בהסכמים שנחתמו בין העוררת לבין חברת א.צ אבידן בע"מ (להלן – "חברת אבידן"). חברת אבידן קיבלה מחברה אחרת, נובל אנרג'י, עבודות לביצוע, ולפיכך זו מוגדרת בחוזים כמזמינת העבודה. במסגרת ההסכם ביניהן שרשרת חברת אבידן את ביצוע העבודות שקיבלה (או חלקן) מחברת נובל אנרג'י לעוררת.
52. ההסכמים כוללים מספר הוראות שמהן ניתן ללמוד כי מדובר בעבודות הניתנות לחלוקה ולפיצול. ראשית יש לומר כי החוזה מתייחס ל"עבודות המפורטות בכתב הכמויות והמחירים", כלומר שמדובר בעבודות (ברבים) ולא בעבודה אחת. בנוסף, סעיף 3.1 להסכמים קובע כי ביצוע העבודות אינו חייב להיות רצוף ויכול להיעשות בהפסקות או בשלבים, וכי חברת אבידן או החברה המזמינה יכולים לשנות את סדרן. כמו כן, סעיף 4.11 קובע כי חברת אבידן רשאית לפי שיקול דעתה הבלעדי להודיע לעוררת כי היא בוחרת לבצע בעצמה עבודות מסוימות, וסעיף 14 מאפשר לחברת אבידן לסיים באורח חד צדדי את העבודות, גם אם טרם הושלמו על ידי העוררת.
53. לנוכח האמור נראה כי הפרויקטים שאליהם הפנתה המשיבה בהחלטתה אינם בגדר עבודה אחת (הנמשכת מעל שנה), אלא צבר של עבודות רבות הניתנות להפרדה ופיצול זו מזו, ומכאן שסעיף 8א לפקודה אינו נועד לחול בעניינן.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

54. לכך יש להוסיף כי הסכמים אלו אינם פאושליים, כלומר שהתמורה הסופית לא נקבעה בהם מראש: התשלום מבוסס על העבודה שמבצעת העוררת בפועל בהתאם לכתבי הכמויות הנלווים לחוזה (ראו סעיף 6 לחוזים). בהתאם לכך, העוררת לא דיווחה על הכנסותיה באמצעות אומדנים כאמור בסעיף 8 לפקודה, אלא על ההכנסות שקיבלה בפועל מדי חודש. יצוין בהקשר זה, כי המשיבה לא טענה (וממילא לא הוכיחה) כי הדוחות שהגישה העוררת נפסלו על ידה בטענה כי היה עליה להגישם תוך שימוש בסעיף 8 לפקודה (לעניין השתק 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 100-98).

55. לאור המפורט לעיל יש לדחות את טענת המשיבה לעניין החרגתה של העוררת מכוח סעיף 8 לפקודה, הן משום שהמשיבה לא התייחסה כלל למערכת ההסכמית מושא הפרויקטים שאותם ציינה, והן, מעבר לצורך, משום שעיון בחוזים הרלוונטיים מעלה כי העבודות שביצעה העוררת אינן בגדר מקשה אחת שאינה ניתנת לחלוקה, ולפיכך אינן מחייבות דיווח על הכנסות באמצעות שימוש באומדנים.

קשר סיבתי

56. כעת יש להידרש לטענה הנוספת שהעלתה המשיבה בנוגע להיעדרו לכאורה של קשר סיבתי בין מגפת הקורונה לבין הירידה בהכנסות העוררת בתקופות הזכאות (בהשוואה לתקופות הבסיס).

קשר סיבתי - כללי

57. התנאי הבסיסי למתן המענק שלפנינו הוא קיומה של ירידה במחזור ההכנסות בין תקופת הזכאות לבין תקופת הבסיס (היינו – התקופה המקבילה בשנת 2019), בשיעור המזכה במענק ביחס לכל אחת מהתקופות, כפי שנקבע בחוק. אולם, אין די בירידת מחזורים כשלעצמה. סעיף 8(3) לחוק קובע תנאי נוסף: **"הירידה במחזורי העסקאות כאמור בפסקה (2) נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש"**. תנאי דומה נקבע גם בסעיף 1(ג) להחלטת הממשלה מס' 5015 מיום 24.4.20.

58. דרישת הקשר הסיבתי עומדת בבסיס החוק והחלטת הממשלה, ומהווה תנאי מקדמי הכרחי לצורך זכאות למענק. בהחלטות השונות של ועדות הערר נקבע כי עצם עמידתו של העסק בשיעור הירידה המזכה במענק בהתאם לנוסחה יוצרת הנחה או חזקה בדבר התקיימותו של קשר סיבתי, וכי ככל שמתקיימת ירידה במספר רב יותר של תקופות זכאות, כך מתחזקת הנחה זו. אולם, המשיבה יכולה להצביע על ממצאים עובדתיים המערערים את החזקה, ואז יועבר נטל ההוכחה לעוסק להראות את הקשר בין התפשטות הקורונה לבין הירידה במחזורי ההכנסות בתקופת הזכאות (בהשוואה לתקופת הבסיס).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

59. עמדה זו התקבלה גם על ידי בית המשפט העליון (ובתי המשפט המחוזיים). בעניין זה קבע בית המשפט העליון:

הלכה למעשה, הדרך להוכיח עמידה בתנאי זה היא הצבעה על נתונים של ירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס. הא – ותו לא. אכן, ייתכן שגרמו לירידה במחזורי העסקאות נסיבות אחרות, אך אין דרכו של המשפט לדרוש הוכחת יסודות שליליים (במקרה זה, אי-קיומם של גורמים אחרים לירידה במחזורי העסקאות). גם בחיי המעשה, רשות המסים אינה דורשת הוכחה כאמור מכל עוסק הפונה בבקשה בהתאם לחוק. הדברים אף עולים בקנה אחד עם תכליתו של החוק, שהיא מתן מענה יעיל ומהיר למשבר הכלכלי שאליו נקלעו עסקים רבים על רקע מאורעות השעה (ראו: דברי הסבר להצעת חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020, ה"ח 432, 453). ככל שלטענת רשות המסים נותק הקשר הסיבתי בין הירידה במחזור ההכנסות של העורר לבין השלכותיו של נגיף הקורונה – קרי, כי לא מתקיים התנאי הקבוע בסעיף 8(3) לחוק – על רשות המסים לבסס טענתה זו ולסתור את החזקה באשר לכך שמגפת הקורונה היתה הגורם הדומיננטי לשינוי. אם אכן תציג ראיות לכאורה לכך – או אז יעבור הנטל לכתפי העוסק להוכיח אחרת. (בר"מ 7502/22 רשות המסים נ' פודולסקי, ניתן ביום 22.1.22, פסקה 22, להלן – פס"ד פודולסקי. ראו גם פס"ד ב.ג. ביטחון, פסקאות 52 ו-53 לפסק הדין, עמ"נ 22-08-49628 הגר רם תשתיות בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים, ניתן ביום 2.12.22, פסקאות 9א-9ב).

קשר סיבתי – המקרה שלפנינו (האינדיקציות שהעלתה המשיבה)

60. במקרה שלפנינו טענה כזכור המשיבה כי הכנסותיה השנתיות של העוררת דווקא עלו בשנת 2020 בהשוואה לשנת 2019, וכי בתקופת הסגרים לא היתה פגיעה כלשהי בהכנסותיה. עוד נטען כי הירידה בהכנסות העוררת החלה רק בחודשים נובמבר-דצמבר 2020, על אף שבחודש דצמבר 2020 החל מבצע החיסונים, וכי ירידה זו נמשכה גם בשנת 2021, למרות שרוב העוסקים למדו להתנהל לצד הקורונה במהלך שנה זו, ובמרביתה לא היו עוד מגבלות על המשק. בהמשך לכך טענה המשיבה כי הירידה בהכנסות העוררת בתקופה זו נבעה בעיקרה מסיומם של פרויקטים גדולים בשנת 2020, וזאת ללא קשר למגפת הקורונה. המשיבה הוסיפה כי העוררת לא הביאה ולו בדל של ראיה על חוזים או פרויקטים שהתבטלו או נדחו, וכי טענותיה בהקשר זה הועלו בעלמא וללא תימוכין.

61. מעיון בדוחות ה-ESNA של העוררת עולה כי הירידה במחזורי ההכנסות שלה (בהשוואה לתקופות המקבילות בשנת 2019) אכן החלה רק בחודש אוקטובר 2020, בעוד שבחודשים שקדמו לכך בשנת 2020 הכנסותיה עלו ובסיכומו של דבר אף היו גבוהות יותר מאשר בשנה הקודמת. אלא, שלא ניתן ללמוד מנתונים אלו בהכרח על היעדרו של קשר סיבתי.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

62. ראשית יש לזכור בהקשר זה כי הירידה בהכנסות העוררת אמנם החלה רק בתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020, אולם משעה שהחלה היא נמשכה באופן רצוף החל מתקופה זו ולאורך כל שלוש תקופות הזכאות הבאות שבשנת 2021 (ואף במחצית השנייה של שנה זו, לאחר שהוסרו המגבלות). לפיכך, אין מדובר בירידה נקודתית בהכנסות במשך תקופת זכאות אחת או שתיים, אלא בארבע תקופות זכאות רצופות. נתון זה כשלעצמו מחזק כזכור את ההנחה הראשונית בדבר קיומו של קשר סיבתי.

63. שנית יש לומר, כי עלייה שנתית במחזורי ההכנסות עשויה אמנם להוות אינדיקציה בעלת משקל מסוים להיעדר קשר סיבתי, שכן היא יכולה להעיד, במקרים מסוימים, כי הירידה המזכה שהתרחשה בחלק מתקופות הזכאות במהלך אותה שנה היא למעשה נקודתית או מקרית, ובכל מקרה לא נובעת מהשפעות הקורונה. אולם לצד זאת יש להדגיש כי מדובר באינדיקציה בלבד (כשמה כן היא), וכי המחוקק ביסס את הנוסחה לקבלת מענק על השוואה בין תקופות דו-חודשיות ולא על השוואה שנתית, ולפיכך ייתכנו מצבים שונים שבמסגרתם תירשם עלייה שנתית בהכנסות, כשלצידה תתרחש בחודשים מסוימים פגיעה בהכנסות כתוצאה מהתפרצות הקורונה, שתזכה במענק. בעניין זה נקבע:

... אין בידינו לקבל את טענת המשיבה לפיה בעליית המחזוריים בשנת 2020 יש כדי לנתק את הקשר הסיבתי או אף לתמוך בנייתוק הקשר הסיבתי במקרה שבפנינו ; החלטת הממשלה והחוק אינם קובעים תנאי הבוחן את מחזורי העסקאות השנתיים." (ערר 1845/21 ג'י.אן.סי החזקות בע"מ נ' רשות המיסים, פורסם באתר הוועדה, 10.2.22, וכן ערר 2018/21 לוסיגמן, לפלר – עורכי דין נ' רשות המיסים, פסקה 29, ערר 1238-22 עציון, הנדסת חשמל בע"מ נ' רשות המיסים, ניתן ביום 31.12.21, פסקאות 93-95).

64. בהמשך לכך יש לציין, כי בקרב עסקים רבים הפגיעה כתוצאה מהמגבלות שהוטלו לא באה לידי ביטוי באופן מידי, אלא רק לאחר שחלף פרק זמן מסוים שאף עשוי להיות ממושך. כך למשל נקבע באחת מהחלטות הוועדה: **"ישנם עסקים שנפגעו בתקופות שונות לאורך חודשי מגפת הקורונה, ולעיתים קרובות בשל תזרים מזומנים הנובע מעבודות שבוצעו קודם לכן או בשל אופי העסק ישנו מעין "אפקט מושהה", שבו ניכרת ירידה רק בשלב מאוחר יותר." (ערר 2809/22 אינץ' מדיה (2017) בע"מ נ' רשות המיסים, ניתן ביום 7.2.23, פסקה 41, וכן ערר 2878-22 אמג"ר יעריית בע"מ נ' רשות המיסים, ניתן ביום 30.3.22, פסקה 34).**

65. טענת המשיבה כי ניתן ללמוד על היעדרו של קשר סיבתי מעצם העובדה שהירידה בהכנסות החלה רק בסוף שנת 2020, מנוגדת אפוא לאחד מהעקרונות הבסיסיים של החוק, שלפיו כל תקופת זכאות נבחנת באופן נפרד. ניתן אף לומר כי טענה זו מביאה, הלכה למעשה, להוספה של תנאי חדש, שלפיו הירידה בהכנסות בשנת 2021 החלה או באה לידי ביטוי עוד קודם לכן, בשנת 2020. ודאי שלא ניתן לקבל פרשנות זו, המנוגדת הן ללשון החוק והן לעקרונותיו.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

66. מכאן יש לומר כי האינדיקציות השונות שהעלתה המשיבה אינן משכנעות במיוחד. לפיכך, ובהתחשב גם בהנחת המוצא בדבר קיומו של קשר סיבתי (המתחזקת נוכח קיומן של ירידה מזכה בארבע תקופות זכאות), נטל ההוכחה המוטל על העוררת במישור זה הוא מלכתחילה לא כבד. נפנה עתה לבחון את ההסברים שסיפקה העוררת בהקשר זה.

קשר סיבתי – המקרה שלפנינו (הסברי העוררת)

67. במענה לנימוקי המשיבה בסוגיית הקשר הסיבתי, טענה כזכור העוררת כי הירידה בהכנסותיה לא התבטאה בביטול פרויקטים קיימים, אלא מירידה בהיקף הפרויקטים החדשים, עקב עצירת הפרויקטים היוזמים בתקופת הקורונה. לפיכך טוענת העוררת כי משסיימה את הפרויקטים הישנים במהלך שנת 2020 ירד היקף הכנסותיה, וזאת החל מחודש נובמבר 2020. העוררת אף אישרה (בהגינותה) כי היא לא היתה נתונה למגבלות של סגרים, ולפיכך לא היתה להם כשלעצמם השפעה מהותית על פעילותה.

68. לתמיכה בטענותיה אלו צירפה העוררת לתגובתה טבלה ובה פירוט של הפרויקטים שבהם התקשרה לפי שנים. מהטבלה עולה כי בשנת 2018 חתמה העוררת על ששה הסכמים, בשנת 2019 על עשרה הסכמים, בשנת 2020 על שלושה הסכמים בלבד (שהראשון שבהם נחתם בחודש אוגוסט 2020), בשנת 2021 על שבעה הסכמים, ובשנת 2022 על חמישה הסכמים. מבחינה כספית, העוררת חתמה בשנת 2018 על הסכמים בסכום של כ-28 מיליון ₪, בשנת 2019 על הסכמים בסכום של כ-123 מיליון ₪, בשנת 2020 על הסכמים בסכום של כ-8 מיליון ₪ בלבד, בשנת 2021 על הסכמים בסכום של כ-32 מיליון ₪, ובשנת 2022 על הסכמים בסכום של כ-41 מיליון ₪.

69. ניתן אפוא לראות כי בשנת 2020 חלה ירידה ניכרת הן במספר ההסכמים שעליהם חתמה העוררת, והן בהיקפם הכספי. הצלבה בין נתונים אלו לבין נתוני ההכנסות של העוררת, אכן מלמדת כי הכנסותיה הגבוהות בשנת 2020 נבעו מהסכמים שעליהם חתמה קודם לכן, בעוד שהירידה בהכנסותיה מסוף שנה זו ואילך נבעו מההפחתה המשמעותית במספר החוזים החדשים שבהם התקשרה בשנת 2020.

70. השאלה הנשאלת אפוא היא האם הירידה בפעילות העוררת בשנת 2020 שתוארה לעיל אכן נבעה ממגפת הקורונה. מבחינה תיאורטית ייתכן אמנם כי העוררת היתה חותמת על מספר זהה של הסכמים בהיקף דומה בשנת 2020 גם אלמלא הקורונה (ולפיכך הירידה בהכנסותיה היתה מתרחשת ממילא), אולם סביר הרבה יותר להניח כי מדובר בירידה שנבעה מהתפרצות המגפה, וזאת משלוש סיבות:

ראשית, מדובר בירידה דרסטית, גם מבחינת מספר ההסכמים וגם מבחינת היקפם, הן בהשוואה לשתי השנים שקדמו להתפרצות המגפה (2018 ו-2019), והן בהשוואה לשנת 2022, שבמהלכה לא חלו עוד מגבלות. מכאן ניתן להסיק כי לא מדובר בירידה רגילה המאפיינת את התנהלותה השוטפת של העוררת, אלא בירידה יוצאת דופן הנובעת מאירוע חריג כמו התפרצות מגפת הקורונה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שנית, וזה למעשה העיקר, העוררת השכילה להבהיר את הקשר שבין הירידה במספר ההסכמים החדשים בשנת 2020 לבין התפרצות הקורונה, שנבע בעיקרו מהצמצום בפרסומם של מכרזי עבודה חדשים. בעניין זה הסבירו מנהליה של העוררת במהלך הדיון:

מנהל החברה: מה שקרה בתקופת הקורונה משרדי תכנון, עיריות לא עבדו. למה לא? כי הם לא יכלו. אנשי שטח יכלו לעבוד כי זה היה במקומות פתוחים. מה שקרה זה שכל העיריות ונתיבי ישראל לא הוציאו עבודות, לא נתנו לנו לעבוד. רק מה שהיה קיים כבר לפני כן נתנו לנו לעבוד. לא היה לו את המפקחים שהיו צריכים להוציא את המכרז לביצוע. כתוצאה מזה נתיבי ישראל לא עבדו, הם גם שלחו מכתב שהם מקפידים את כל העבודות האלה. גם אנחנו לא קיבלנו את העבודות ולא יכולנו לעבוד.

מנהלת החברה: ב-2019 הסתמכנו על חוזים שנחתמו לפני 2019, כמו נתיבי ישראל. ב-2020 הדגש הוא שכשהתחילה הקורונה ממרץ 2020 ניתן לראות שלא חתמנו כמעט בכלל על חוזים חדשים. כל מה שעבדנו בעבר על מכרזים קודמים בתחילת 2021. כל 2020 לא היו לנו חוזים, לא היה עם מה לעבוד או אפילו לגשת. הצפי של העבודה, הסכומים והכל רואים רק בדיעבד אחרי כמה חודשים. אני ניגשת למכרז, עד שמאשרים לי אותו, חותמת על חוזה, מבצעת את העבודה, כל שלב ביצוע יש אישור תשלומים ולוקח זמן עד שמקבלים את התשלומים. (עמ' 3 לפרוטוקול הדיון הראשון).

שלישית, יש להביא בחשבון את אותה הנחת מוצא עקרונית שלפיה ירידה בהכנסות במהלך תקופות הזכאות נובעת ממגפת הקורונה. באופן דומה ניתן ליישם הנחה זו על הירידה בפעילות, ובמקרה זה על ההפחתה בכמות ההסכמים החדשים בשנת 2020 ובהיקפם, שאותה יש לשייך אפוא להתפרצות המגפה.

71. לנוכח האמור יש לדחות את טענת המשיבה שלפיה העוררת לא הציגה ולו בדל של הוכחה לקיומו של קשר סיבתי בעניינה. אמנם, העוררת הציגה נתונים מספריים והסברים בלבד, ולא מכתבים או הודעות על ביטול פרויקטים. אולם, העוררת ממילא לא טענה כי הירידה בהכנסותיה נבעה מפרויקטים שבוטלו או לא הוצאו לפועל, אלא מכך שלקוחותיה, הרשויות שעמם היא מתקשרת, צמצמו מאוד את פעילותן ואת היציאה למכרזים חדשים, כתוצאה ממגפת הקורונה.

72. לא למותר לציין בהקשר זה כי מלכתחילה קיים קושי לתמוך בראיות פעולה שלא נעשתה (במקרה זה – צמצום או הפסקה בפרסום מכרזים חדשים). בית המשפט העליון אף הדגיש כזכור בעניין זה, כי "אין דרכו של המשפט לדרוש הוכחת יסודות שליליים", וזאת במיוחד בהקשר של החוק שלפנינו והתכליות העומדות בבסיסו (פס"ד פודולסקי, פסקה 22 שהובאה לעיל. ראו גם ערר 1598/22 בירון הנדסה וביצוע בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 15.12.22, פסקה 83).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

73. לנוכח האמור נראה כי במקרה שלפנינו אכן מתקיים קשר סיבתי בין מגפת הקורונה לבין הירידה בהכנסות העוררת בתקופות הזכאות.

74. כל זאת ביחס לעצם קיומו של קשר סיבתי. בנוגע לכימות הקשר והפגיעה שנגרמה לעוררת כתוצאה מהמגפה, נציין כי התלבטנו האם יש מקום לחרוג במקרה זה מהנוסחה שנקבעה בחוק ולערוך את החישוב בהתאם למחזורי בסיס חלופיים. זאת, בעיקר לנוכח העובדה כי הכנסות העוררת בשנת 2019, בסכום של כ-72 מיליון ₪, גבוהות בלמעלה מ-150% מהכנסותיה בשנה שקדמה לה, 2018, שהגיעו לסכום של כ-28 מיליון ₪ (בלבד). הכנסותיה של העוררת בשנת 2019 (שבה נמצאים כמובן מחזורי הבסיס בהתאם לנוסחה שבחוק) היו גבוהות משמעותית גם מהכנסותיה בשנת 2022, כלומר לאחר שכבר הוסרו המגבלות, אז הגיעו לסכום של כ-56 מיליון ₪ (ראו עמ' 6 לפרוטוקול הדיון השני, שורה 1). בנוסף לכך, גם התקשרויותיה הכספיות של העוררת בשנת 2019 היו חריגות מאוד בגובהן ביחס לשנים הסובבות, כפי שפורט בפסקה 68 לעיל.

75. לנוכח נתונים אלו, עלתה אפוא השאלה האם העוררת אכן היתה צפויה לקבל הכנסות בהיקף דומה בתקופות הזכאות גם אלמלא הקורונה.

76. לאחר שבחנו את הדברים הגענו למסקנה כי ניתן להשיב על שאלה זו בחיוב. בעניין זה הבאנו בחשבון כי הכנסותיה של העוררת בשנת 2020 היו אף גבוהות יותר משנת 2019 (והגיעו לסכום של כ-76 מיליון ₪), ומכאן שלא ניתן לומר כי שנת 2019 היא שנה חריגה בגובהה מבחינת הכנסותיה של העוררת. לפיכך, אכן ניתן להניח כי העוררת היתה מגיעה להכנסות דומות להכנסותיה בתקופות הבסיס גם בתקופות הזכאות שלפנינו (ואולי אף גבוהות יותר), אלמלא התפרצות הקורונה.

77. בנסיבות אלו, אין אפוא מקום לחרוג מהנוסחה שנקבעה בחוק ולערוך חישוב חלופי של מחזורי הבסיס. עוד נעיר, כי המשיבה ממילא לא העלתה את הטענה כי שנת 2019 ומחזורי הבסיס הם חריגים ולא משקפים (ובמקום את טענה כי כלל לא מתקיים קשר סיבתי), ולפיכך גם העוררת לא התייחסה לטענה זו, ונראה כי גם מסיבה זו אין לקבלה (לעניין סמכות הוועדה להעלות טענות וסוגיות שלא הועלו ע"י הצדדים, ראו פס"ד **מגדלי ברקת**, פסקה 57).

האיחורים במתן החלטות בהשגות

78. מאחר שיש לדחות את הנימוקים שהעלתה המשיבה בנוגע לתחולתו של סעיף 8א לפקודה ולהיעדרו של קשר סיבתי, הרי שממילא יש לקבל את העררים, אולם לפני סיום יש מקום להתייחס בקצרה לטענת העוררת שלפיה יש לקבלם לנוכח האיחורים הממושכים במתן החלטות בבקשות.

79. בעניין זה טענה כזכור העוררת כי החלטות בבקשות עבור תקופות הזכאות של שנת 2021 ניתנו זמן רב לאחר המועד האחרון שנקבע לכך בסעיף 12(א)2 לחוק (392 ימים ו-326 ימים מעבר לפרק הזמן של 100 ימים שנקבע בסעיף). העוררת הפנתה בעניין זה לפס"ד **ב.ג.**



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- ביטחון**, שם נקבע כי יש לקבל את הבקשה ואת הערר במקרה של איחור משמעותי במתן ההחלטה (אם כי באותו מקרה דובר על איחור במתן החלטות בהשגות, ולא בבקשות).
80. בהחלטות השונות של ועדות הערר, של בתי המשפט המחוזיים ושל בית המשפט העליון, נקבע כי למעט בנסיבות חריגות, אין די באיחור כשלעצמו במתן ההחלטה בהשגה כדי להביא לקבלתה, אולם יש מקום להביאו בחשבון במסגרת בחינת מכלול נסיבות המקרה וסבירות ההחלטה לגופה. כך לדוגמה קבע בית המשפט העליון כי: **"ניתן לומר כי אי-עמידה במועד הקבוע לא תביא אמנם לקבלת ההשגה באופן אוטומטי, ואולם במקרה זה על רשות המסים יוטל נטל הראיה להוכיח כי ההחלטה על דחיית ההשגה היתה נכונה, מבלי שחזקת התקינות המנהלית תעמוד לימינה"**. (פיסקה 24 לפס"ד פודולסקי).
81. מכאן, שמתן ההחלטה באיחור מעלה אף יותר את הנטל שבו על המשיבה לעמוד (וממילא הגענו למסקנה כי המשיבה לא עמדה בנטל זה, אף מבלי להביא בחשבון את עניין האיחור). יתרה מכך, בהקשר הספציפי של סוגיית הקשר הסיבתי, נקבע כי במקרים גבוליים יש באיחור כדי להוות מעין שיקול מכריע המטה את הכף (ראו ערר 1795/21 **חיים ישראלי ובניו בע"מ נ' רשות המסים**, 18.1.22, פסקאות 49-54, ערר 1947/21 **סנסה ייצור בע"מ נ' רשות המסים**, 2.2.22, פיסקה 38, ערר 1409-22 **הגר רם תשתיות בע"מ נ' רשות המסים**, 6.7.22, פיסקה 58, וכן ערר 1305/22 **פ.ר. פרונט בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 9.8.22, פיסקה 70).
82. כלומר, שגם אם היינו מגיעים למסקנה כי שאלת הקשר הסיבתי אינה חד-משמעית במקרה שלפנינו, ייתכן כי היה באיחורים הממושכים שחלו במתן ההחלטות כדי להטות את כפות המאזניים ולהביא לקבלת העררים.

סיכום ומסקנות

83. לנוכח המפורט לעיל החלטנו לדחות את הנימוקים שהעלתה המשיבה, הן לעניין תחולת סעיף 8 לפקודה וביצוע עבודות הנמשכות מעל שנה, והן לעניין קיומו של קשר סיבתי.
84. לאור האמור העררים מתקבלים. לנוכח התוצאה שאליה הגענו, ובהתחשב גם באיחורים הממושכים במתן ההחלטות, המשיבה תישא בהוצאות העוררת בסכום של 10,000 ₪.

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

ניתנה היום, י"ב ניסן תשפ"ג, 03/04/2023, בהעדר הצדדים.

ברוך ברוכי, רו"ח
רו"ח חבר

נדב כנען, עו"ד
יו"ר הוועדה