



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה וחרבות ברזל – מסלול ארצי

לפני כבוד חברי הוועדה:
תמר שטיינר, עו"ד - יו"ר
אילן עזרא, רו"ח - חבר

תיקי ערר 2789-22
1369-23
1370-23
1371-23
2786-22
2787-22
2788-22

העוררת: **עמית מרשנסקי חברה לבנייה בע"מ מס' 512575200**
ע"י ב"כ עו"ד רמי אריה

נגד

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

החלטה

רקע כללי

1. העוררת היא חברה העוסקת בביצוע עבודות בניה, שיפוץ והרחבה. עקב פרוץ מגפת הקורונה הגישה העוררת בקשות למענקים בעבור שבע תקופות הזכאות: מאי -יוני, יולי -אוגוסט, ספטמבר -אוקטובר, ונובמבר -דצמבר, לשנת 2020, וכן ינואר -פברואר, מרץ -אפריל, ומאי - יוני לשנת 2021 (להלן: "המענקים" ו "תקופות הזכאות" בהלימה) כל אלו בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), תש"ף-2020 (להלן: "החוק" או "חוק הסיוע").
2. המשיבה דחתה את בקשותיה של העוררת שכן מצאה כי אינה זכאית למענקים מכוח החוק, וזאת משום שחל בחישוב הכנסותיה סעיף 8א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה") ומכאן שהינה מוחרגת מהגדרת "עוסק" בהתאם לפס' 8 לס' 7 לחוק.
3. על החלטות אלו הגישה העוררת השגות במסגרתן טענה בתמצית כי סעיף 8א לפקודה אינו חל בעניינה, וכי הירידה אשר חלה בהכנסותיה נגרמה עקב משבר הקורונה. השגות אלו נדחו ע"י המשיבה אשר קבעה כי העוררת מוחרגת כאמור מהגדרת "עוסק", וכן כי לא מצאה כי רכיב הקשר הסיבתי מתקיים בעניינה, ומכאן העררים שבפנינו.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ההליכים בפני וועדת הערר

4. העררים בעבור תקופות הזכאות לשנת 2021 וכן לתקופת הזכאות נובמבר -דצמבר 2020 (להלן: "**העררים המוקדמים**") הוגשו ביום 26.10.2022, בהם התקיים דיון בהיוועדות חזותית ובנוכחות הצדדים ביום 28.2.2023 (להלן: "**הדיון הראשון**").
5. במסגרת הדיון הראשון, ולאחר שהוועדה ביקשה את פרוט הבקשות אשר הגישה העוררת והחלטות אשר נתנה המשיבה בגינן, התברר כי ניתנו החלטות בהשגות נוספות שהגישה העוררת ביתר תקופות הזכאות לשנת 2020.
6. משכך, ולאור הסכמה דיונית אליה הגיעו הצדדים במהלך הדיון, התאפשר לעוררת להגיש בקשות לאורכה להגשת ערר וכתבי ערר ביתר תקופות הזכאות לשנת 2020 כאמור לעיל (להלן: "**העררים המאוחרים**"). עוד הוסכם על הצדדים, כי הדיון בעררים שבכותרת יאוחד וכי כתבי הטענות אשר הוגשו זה מכבר לתיקי הערר ישמשו את הצדדים בעררים שבכותרת.
7. ביום 18.9.2023 קיימה הוועדה דיון שני בעררים שבכותרת בהיוועדות חזותית ובנוכחות הצדדים (להלן: "**הדיון השני**"). בתום הדיון הורתה הוועדה על השלמת מסמכים ביניהם על הגשת תצהיר מאת לקוח העוררת, מנהל הפרוייקטים של חברת "בית בקיבוץ" מר אמיר שגב (להלן: "**מר שגב**").
8. עם השלמת המסמכים כאמור, קיימה הוועדה דיון נוסף ביום 27.3.2024 בו העיד מר שגב ונחקר ע"י הצדדים (להלן: "**הדיון השלישי**" ו - "**העדות**" בהתאמה). בתום הדיון הציעה הוועדה לצדדים הצעת פשרה אשר לא התקבלה ומכאן ההחלטה דנא.

עיקר טענות העוררת

9. **ראשית**, טוענת העוררת כי היא אינה מוחרגת מההגדרה "עוסק" שבחוק בהתבסס על עיקרי הדברים הבאים:
 - 9.1. סעיף 8א לפקודה מיועד למצבים בהם מבצע קבלן עבודות הנמשכות למעלה משנה, ומדווח על עבודתו על בסיס אומדן. העוררת מפנה בעניין זה לפסיקת וועדות הערר השונות כמו גם לפסק דינו של בית המשפט המחוזי בעמ"נ 43404-09-21 **רשות המיסים נ' ק. סלאמה בע"מ** (ניתן ביום 8.11.2022) (להלן: "**עניין ק. סלאמה**") בו הגישה המשיבה ערעור על קביעת וועדת הערר בערר 1071-21 **ק. סלאמה נ' רשות המיסים**, (ניתן ביום 22.6.21) (להלן: "**ערר ק. סלאמה**").
 - 9.2. בהתאם לכך, טוענת העוררת כי ההחרגה הקבועה בסעיף 8א לפקודה היא בגדר חזקה הניתנת לסתירה, ולפיכך נדרש היה לערוך בעניינה בדיקה מהותית, אשר לא התקיימה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- 9.3. העבודות המבוצעות על ידה ניתנות להפרדה לתתי עבודות נפרדות הן מעשית והן חוזית. כמו כן, העוררת נוהגת להוציא חשבוניות עם השלמת כל שלב ביצוע בפועל, כאשר שלבי העבודה השונים לכשעצמם אינם עולים על שנה.
- 9.4. באשר לטענה כי בהסכמים בהם התקשרה מוגדרת התמורה כסכום פאושלי (סכום סופי), מבהירה העוררת כי זו נועדה לייצג את אינטרס הלקוח אשר יידע מהו צפי העלות בה ייאלץ לשאת. ואולם הלכה למעשה, מחולקת העבודה בהסכם לתתי יחידות נפרדות, ואלו נבדקות ומאושרות במסגרת חשבונות ביניים המפרטים את העבודה שבוצעה.
10. **שנית**, רכיב הקשר הסיבתי בין ירידת המחזורים למגפה מתקיים בעניינה ולו בשל ירידת המחזורים שחוותה. בניגוד לעמדת המשיבה, פוטנציאל הגידול בהכנסותיה היה במגמת עליה בשנת 2019 וניכר כי מספר הפרויקטים והיקפם, גדל לאורך השנים. בנסיבות אלו, ניתן היה להניח שאילו המגפה מגמת העליה היתה נמשכת, כפי שגם קרה בפועל בשנת 2021 לאחר דעיכת הקורונה, אז התקשרה בפרויקט בשווי 37 מיליון ₪ שאמור היה לכתחילה להתחיל בשלהי שנת 2020.
11. **שלישית**, האיחור המשמעותי של המשיבה במתן החלטותיה בהשגות מצדיקים את קבלת העררים מטעם זה לבדו. בעניין זה, מצביעה העוררת על כך שבהתאם לסעיף 20(א)(1) לחוק הסיוע היה על המשיבה ליתן החלטותיה בהשגות בתוך 120 ימים, אך אלו ניתנו באיחורים משמעותיים של 277, 354, 277 ו-48 ימים.

עיקר טענות המשיבה

12. **ראשית**, העוררת כלל לא זכאית למענק ע"פ חוק הסיוע משום היותה מוחרגת מהגדרת "עוסק" ע"פ ס' 7 לחוק, שכן חל בעניינה ס' 8 לפקודת מס הכנסה. בהקשר זה, טענה המשיבה כי משך ביצוע העבודה, להבדיל ממשך ביצוע התשלומים וההתחשבוניות, הוא הרלבנטי בענייננו. עוד מציינת המשיבה בהקשר זה, כי ההסכמים שצירפה העוררת בקשר עם הפרויקטים אותם היא מבצעת הם הסכמים פאושליים הכוללים תמורה סופית אחת, ועל כן אין לבצע חלוקה מלאכותית של עבודת העוררת לצורך האמור.
13. **שנית**, אף אם חצתה העוררת את משוכת הגדרת "עוסק" שבחוק, הרי שרכיב הקשר הסיבתי לא מתקיים בעניינה מעיקרי הדברים הבאים:

- 13.1. ניתן לצפות במגמת ירידה בהכנסות העוררת עוד בטרם פרצה מגפת הקורונה החל משנת 2018;
- 13.2. קיימת ירידה בהיקפי הפרויקטים שביצעה העוררת טרם פרוץ משבר הקורונה, בהקשר זה ציינה המשיבה כי בשנת 2017 ביצעה העוררת 3 פרויקטים בהיקף של 18 מיליון ₪, בשנת 2018 ביצעה העוררת 3 פרויקטים בהיקף של 14 מיליון ₪, ובשנת 2019 ביצעה העוררת 2 פרויקטים בלבד ובהיקף של 8 מיליון ש"ח בלבד.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

13.3. הלכה למעשה העוררת ביצעה את הפרוייקטים כמתוכנן למעט פרויקט אחד אשר התעכב מסיבות שאינן קשורות למשבר הקורונה.

13.4. משכך, סבורה המשיבה כי אף ללא פרוץ משבר הקורונה היתה צפויה ירידה בהכנסותיה בשנים 2020 ו-2021.

14. **שלישית**, בעניין האיחור במתן החלטותיה בהשגות, מציינת המשיבה כי מקום בו לא נקבעה בחוק סנקציה בגין האיחור אזי בהתאם לתורת הבטלות היחסית אין האיחור פוגע בתוקף ההחלטה. עוד מפנה המשיבה לפסיקה שונה אשר במסגרתה נקבע כי איחור כגון זה אינו מהווה עילה לקבלת ההשגה אלא לכל היותר לחיוב בהוצאות. ולבסוף מבהירה כי איחוריה אלו נגרמו מקושי מערכתי הנובע מאירוע חסר תקדים של הצפה בבקשות למענקים.

רקע עובדתי אודות העוררת

15. העוררת עוסקת בביצוע פרוייקטים שונים בענף הבניה עבור לקוחות שונים וביניהם רשויות מקומיות, יזמים פרטיים ועוד.

16. הלכה למעשה, העוררת לא מדווחת לפי שיטת האומדנים קרי לפי ס' 8א' לפקודה, אם כי ע"פ ביצוע בפועל של העבודות בהתחשבות חודשית עם מזמין השירותים (ראה אישור רו"ח של העוררת, נספח 6 לכתב הערר, וכן באור 2 לדוחות הכספיים של העוררת לשנת 2019, נספח 1 להשלמת מסמכים מאת העוררת מיום 5.1.2023). כמו כן, מטבע עיסוקה של העוררת הכנסותיה נגזרות מעיתוי קבלת הפרוייקט, משכו והיקפו.

17. מדוח פרוייקטים אותו הגישה העוררת למשיבה במסגרת כתב ההשגה, עולה כי היקף הפרוייקטים אותם קיבלה העוררת לביצוע קטן במשך השנים 2017-2019 מהיקף של 18 מלש"ח להיקף של 8 מלש"ח בשנת 2019 (נספח לכתב התשובה).

18. בתחילת שנת 2020 העוררת ביצעה כחמישה פרוייקטים מקבילים אשר הסתיימו כמתוכנן במחצית הראשונה של 2020. החל מחודש פברואר 2019 העוררת לא חתמה על הסכמים נוספים לביצוע פרוייקטים (**פרוטוקול הדיון השני לעיל**, בעמ' 34-32).

19. בשנים הרלוונטיות לענייננו, העוררת עסקה בין היתר בביצוע הפרוייקטים הבאים (נספח 5 לכתב הערר, וכן נספח לכתב התשובה בו פירוט הפרוייקטים שהעוררת עסקה בהם בין השנים 2017-2019):

19.1. פרוייקט רוזנבך – הסכם אשר נחתם עם העוררת ביום 26.11.2017 להקמת מבנה בכפר שמריהו (להלן: "**פרוייקט רוזנבך**"). משך ביצוע הפרוייקט הוגדר ל- 18 חודשי עבודה (ס' 9.2 להסכם), בתמורה פאושלית (ס' 10.1 להסכם), כאשר דרך ההתחשבות הוגדרה ע"פ חשבונות חלקיים המופקים מדי חודש בחודשו על בסיס אבני הדרך אשר הוגדרו בנספח 1.3 להסכם ובהתאם לעבודות אשר בוצעו ע"י העוררת בפועל בחודש שחלף (ס' 11.1.1 להסכם).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

19.2. פרוייקט אבנרי – הסכם אשר נחתם בשנת 2017 להקמת מבנה בסביון (להלן: "פרוייקט אבנרי") והוגדר לביצוע תוך 18 חודשים (עם אופציה להארכה בחודשיים נוספים) (ס' 7.1 להסכם). גם בפרוייקט זה הוגדר כי התמורה היא פאושלית (ס' 8.2 להסכם), כאשר ההתחשבות מתבצעת מדי חודש בחודשו על בסיס התקדמות ביצוע העבודות בפועל (ס' 8.3 להסכם).

19.3. פרוייקט פרידמן – הסכם לביצוע עבודות שיפוץ (ללא תאריך מצוין על גבי ההסכם) בתל אביב (להלן: "פרוייקט פרידמן") על פיו נשכרו שירותי העוררת לביצוע השיפוץ תוך 10 חודשים (ס' 8.1 להסכם) כאשר דרך ההתחשבות הוגדרה בס' 9.1 להסכם ע"פ אבני דרך מוגדרות מראש.

19.4. פרוייקט עמר – הסכם אשר נחתם ביום 13.2.2020 להקמת בית מגורים חדש בפלמחים (להלן: "פרוייקט עמר") משך ביצוע הפרוייקט הוגדר לכ- 14 חודשים (ס' 8 להסכם) כאשר גם כאן התמורה הוגדרה כתמורה פאושלית (ס' 9 להסכם). תנאי התשלום הוגדרו בס' 10 להסכם כוללים הגדרת אבני דרך לביצוע התשלום.

19.5. הסכם מסגרת עם קיבוץ צרעה אשר נחתם ביום 10.5.2016 על פיו התקשרה עוררת עם חברת בית בקיבוץ אגש"ח בע"מ (ייקרא להלן: "קיבוץ צרעה" ו – "הסכם המסגרת" בהלימה), במסגרתו נשכרו שירותי העוררת למתן שירותי ניהול תיאום ופיקוח של פרוייקט הקמת שכונת מגורים בקיבוץ צרעה. בהמשך להסכם המסגרת נחתמו שני הסכמים מאוחרים הרלוונטיים לענייננו: פרוייקט צרעה 2018 ופרוייקט צרעה 2021.

19.6. פרוייקט צרעה 2018 - הסכם שנחתם עם העוררת ביום 8.11.2018 להקמת 7 יחידות דיור (להלן: "פרוייקט צרעה 2018"). פרוייקט צרעה הוגדר לביצוע תוך 12 חודשים (ס' 10.1.1 להסכם), התמורה עבור ביצוע הפרוייקט בסך 7,780,000 ₪ הוגדרה פאושלית, ועל בסיס ביצוע בפועל של אבן הדרך בביצוע הפרוייקט (ס' 12.4 להסכם וכן ס' 1-2 לנספח ו' להסכם).

19.7. פרוייקט צרעה 2021 – פרוייקט לבניית 37 יח"ד בקיבוץ צרעה בגינו נחתם הסכם ביום 8.6.2021 (להלן: "פרוייקט צרעה 2021"). פרוייקט זה, נמצא בלב המחלוקת העובדתית בין הצדדים הן בשל עיתויו, היקפו, וההכנסות הגבוהות אשר צפוי היה להניב לעוררת:

19.7.1. היקף הפרוייקט עמד על סך של 37,000,000 ₪ כאשר בהסכם קבועה תמורה נפרדת לכל יחידת דיור (ראה נספח ז' להסכם המצורף כנספח 5 לכתב הערר כאמור לעיל, וכן פרוטוקול הדיון השני לעיל, בעמ' 32).

19.7.2. במבט רב שנתי, פרוייקט צרעה 2021 הינו פרוייקט חריג בהיקפו, בתשומות הנדרשות מהעוררת לצורך ביצועו, ובהלימה לכך גם בהכנסות הגבוהות בהיקפו. (שם, עמ' 34, שורות 4-15).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

20. בחינת הכנסות העוררת בין השנים 2018 – 2022 מעלה את הנתונים הבאים:

2022	2021	2020	2019	2018	
22,225,985	8,611,626	8,920,344	16,325,054	18,795,928	הכנסות שנתיות
18,341,879	9,888,138	5,209,563	11,683,901	8,799,859	תשומות שנתיות
1,852,165	717,636	743,362	1,360,421	1,566,327	ממוצע הכנסות חודשי
2.6 עליה פי לשנה ביחס אשתקד.	ירידה 3%	ירידה 45%	ירידה 13%	שנת הבסיס להשוואה	מגמת השינוי ביחס לשנה אשתקד

20.1. העוררת חוותה ירידת מחזורים של כ- 13% עוד בטרם החל משבר הקורונה.

20.2. ניתוח ההכנסות החודשיות בשנים 2018-2022 מעיד כי בחודש ינואר, אפריל, ואוקטובר בשנת 2020, וכן בחודש ינואר 2021 התקבלו הכנסות נמוכות באופן חריג.

20.3. 86% מההכנסות השנתיות של שנת 2021 התקבלו במחצית השנייה של השנה, בתום משבר הקורונה.

20.4. בשנת 2022 התקבלו הכנסות גבוהות מכל יתר השנים הנצפות, וביחס לשנה אשתקד נצפית הכנסה גבוהה פי 2.6.

21. ניתוח גראפי של ההכנסות החודשיות של העוררת במשך השנים 2018-2022 מראות בברור כי הכנסות העוררת מתאפיינות בתנודתיות ללא מגמה יציבה של עליה וירידה בהכנסות לאורך חודשי השנה:





מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

22. פערי ההכנסות החודשיים (החודש הנמוך ביותר בהשוואה לחודש עם ההכנסה הגבוהה ביותר) מגיעים עד לכדי פי 5 בשנת 2018, פי 6.4 בשנת 2019, פי 1,129 בשנת 2020, פי 771 בשנת 2021, ופי 2.6 בשנת 2022.

דיון והכרעה

23. לאחר שניתחנו בפרוט את הרקע העובדתי להגשת העררים שבכותרת וכן את מאפייני פעילותה העיסוקית של העוררת בשנים הרלוונטיות ובכלל זה את נתוני ההכנסות, מאפייני ההתקשרויות ועיסוקיה של העוררת ועוד, נעבור כעת לדיון והכרעה בשתי הסוגיות העיקריות הנדרשות בעניינו:

23.1. **ראשית**, האם העוררת מוחרגת מהגדרת "עוסק" בחוק הסיוע, ככל שהעוררת לא תצלח את משוכה זו הרי שבחינת הקשר הסיבתי מתייתרת בעניינו. אולם ככל שתצלח העוררת את המשוכה הראשונה או אז נעבור לבחינת סוגיית הקשר הסיבתי בעררים שבפנינו.

23.2. **שנית**, סוגיית הקשר הסיבתי קרי האם הנטל להוכחת הקשר הסיבתי עבר לכתפי העוררת וככל שכך האם זו הרימה את הנטל להוכחת קיומו.

החרגת "עוסק" אשר חל עליו ס' 8א' לפקודה – התפתחות הפסיקה

24. אין חולק כי העוררת עוסקת כאמור בביצוע עבודות בניה, כאשר כפי שהובא לעיל חלק מהפרויקטים אכן נמשכים למעלה משנה דוגמת פרויקט אבנרי ופרויקט רוזנבך, וחלקם נמשכים פחות משנה כדוגמת פרויקט פרידמן. כמו כן, התמורה אשר נקבעה בהסכמים אשר הובאו לעיל מחושבת בשיטה פאושלית אשר סוכמה מראש בין הצדדים. אולם האם די בכך על מנת להחריג את העוררת מהגדרת עוסק שבחוק הסיוע? לניתוח סוגיה זו נעבור כעת.

טענת החרגת העוררת מהגדרת "עוסק" בחוק מפאת תחולת ס' 8א' לפקודת מס הכנסה

25. סעיף קטן 5 להגדרת "עוסק" שבסעיף 7 לחוק מוציא מגדר הגדרת "עוסק":

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

26. הוראת החוק קובעת כי מי שדיווח למס הכנסה בשנות המס 2019 ו-2020 לפי סעיף 8א לפקודה, בשל **עבודה ממושכת** שמשך ביצועה עולה על שנה, **מוחרג** מהגדרת עוסק ואינו זכאי למענק מכוח החוק. הגדרה דומה קיימת גם בהחלטת הממשלה.

27. בערר ק. סלאמה ובערעור אשר הוגש עליו בעניין סלאמה, נדונה הסוגיה ביתר פרוט, שם נקבעו מבחנים אשר בהתקיימם לא יוחרג העסק מהגדרת עוסק אשר בחוק ויהא זכאי למענק (להחלטות נוספות בהקשר זה ראה עוד החלטות וועדות הערר בערר 1070-21 **הגר רם תשתיות ובניה בע"מ נ' רשות המסים** מיום 22.6.2021; ערר 1268-21 **נ.ע הנדסה יזמות**



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

(2001) בע"מ בע"מ נ' רשות המסים מיום 22.8.21, להלן – "ערר נ.ע הנדסה"; ערר 1185-21 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' רשות המסים מיום 22.8.21; ערר 1195-21 מערב אסיה הנדסה (2005) בע"מ נ' רשות המסים מיום 14.9.21; ערר 1225-21 אלרון קבלני חשמל בע"מ נ' רשות המסים מיום 23.9.21; ערר 1189-21 הרי הצפון לסלילה ובנייה בע"מ נ' רשות המסים, מיום 27.9.21; ערר 1238-22 עציון הנדסת חשמל בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 4.9.22).

28. בערר ק.סלאמה קבענו תנאים אשר בהתקיימם ניתן לקבוע כי אין מדובר בעבודה ממושכת של "קבלן מבצע" העולה על שנה: העבודה ניתנת להפרדה הן חוזית והן בפועל לתתי יחידות עבודה נפרדות; שיטת הדיווח למס הכנסה אינה על בסיס שיטת אומדנים; כי היקף תת יחידת העבודה מוגדר ואינו נתון לפרשנות; התמורה המתקבלת בפועל הינה בעבור כל תת יחידת עבודה בנפרד; פרק הזמן שבו בוצעה תת יחידת העבודה אינו עולה על שנה (ערר ק.סלאמה לעיל בפס' 42).

29. מבחנים אלו, אומצו ע"י בימ"ש מחוזי בעניין סלאמה (ראה עניין סלאמה לעיל בפס' 34):

"אקדים ואציין כבר עתה, כי מקובלת עליי פרשנותה של ועדת הערר לפיה בגדרי המונח "עבודה ממושכת" תיכלל רק עבודה שהינה מקשה אחת ואינה ניתנת לחלוקה לתת-יחידות, אשר משך הזמן של כל אחת מהן אינו עולה על שנה." (עניין סלאמה לעיל, בפס' 26)

ובהמשך קבעה:

"על כן, בפרויקטים אשר קיימים בהם שלבים מופרדים וברורים, אבני דרך, אשר בהשלמתם זכאי הקבלן המבצע על פי החוזה לתשלום – והוא אכן מקבל את התשלום ומדווח למנהל מע"מ בהתאם לזכאותו זו ולפקיד השומה בהתאם לסך כל הכנסותיו המדווחות בפועל באותה שנה – הרי ככל שכל אבן דרך ושלב כזה בביצוע העבודה אינו עולה על תקופה של שנה – אין כל סיבה עובדתית או חשבונאית או משפטית, כי הוראת סעיף 8א' לפקודה תחול על קבלן שכזה. מניה וביה, במצב דברים כזה, לא קיימת כל עילה לקבוע כי קבלן מבצע כזה אינו בגדר "עוסק" לפי חוק הסיוע הכלכלי או החלטת הממשלה באופן שישלול ממנו את האפשרות להגיש בקשה לקבלת מענק.

לאור כל האמור לעיל, סבורני כי התנאים שקבעה ועדת הערר בפסקה 42 להחלטתה, בכדי לבחון אם מדובר ב"עבודה ממושכת" של קבלן מבצע, אם לאו – דהיינו: האם העבודה ניתנת להפרדה הן מבחינה חוזית והן מבחינה מעשית לתתי-יחידות עבודה נפרדות; האם הקבלן העוסק מדווח לפקיד השומה על בסיס הכנסות והוצאות בפועל ולא על פי אומדן; האם היקפה של כל תת-יחידת עבודה הוא מוגדר ואינו נתון לפרשנות; האם הקבלן העוסק מקבל תמורה בפועל בעבור כל תת-יחידת עבודה בנפרד; וככל פרק הזמן שבו בוצעה כל תת-יחידת עבודה אינו עולה על שנה – רשימת תנאים זו, שאיננה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

רשימה סגורה - נראית בעיני נכונה וסבירה לצורך ביצוע הקביעה אם מדובר ב"עבודה ממושכת" אם לאו. (עניין ק.סלאמה לעיל בפס' 33-34) (ההדגשות אינן במקור ש.ת.); (לאימוץ הפרשנות הנ"ל ע"י ערכאות נוספות בבתי המשפט המחוזיים ראה למשל עמ"נ 01-62994-22 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים (פורסם בנבו, 30.11.2022) (להלן: "עניין ברקת"); עמ"נ (ירושלים) 22-07-22833 מדינת ישראל - רשות המיסים נ' י"ג בינפלד חברה לבנייה בע"מ (פורסם בנבו, 28.03.2023), (להלן: "עניין בינפלד"), פס' 18).

30. יישום ההלכה הקבועה בסוגיית החרגת עוסקים מהגדרת "עוסק" שבחוק הסיוע מפאת הימשכות העבודות מעל לשנה או שחל ס' 8א' לפקודה מביא את הוועדה לכלל מסקנה כי במקרה דנא העוררת אינה מוחרגת מהגדרת "עוסק" שבחוק הסיוע. זאת, מן הטעמים העובדתיים הבאים:

30.1. העוררת אינה מדווחת לרשות המסים ע"פ שיטת האומדנים בהתאם לס' 8א' לפקודה.

30.2. העוררת נוהגת להוציא ללקוחותיה חשבוניות על בסיס התקדמות הפרוייקטים בפועל. זאת ניתן ללמוד הן מההסכמים לביצוע הפרוייקטים אותם ביצעה העוררת בשנים הרלוונטיות (ראה פרויקט רוזנבך, פרויקט אבנרי, פרויקט פרידמן וכלל הפרוייקטים המבוצעים בשנים הרלוונטיות כפי שפורטו ביתר פירוט לעיל).

30.3. דרך ההתחשבות עם לקוחות העוררת מתבצעת כאמור על בסיס עבודות אשר בוצעו בפועל מדי חודש בחודשו ואושרו לתשלום ע"י המפקח על הפרוייקט (ראה לדוגמה נספח 9 לכתב הערר, שם אישר המפקח תשלום על בסיס עבודות בפועל בפרוייקט אבנרי ובפרוייקט רוזנבך).

30.4. אין חולק כי חלק מהפרוייקטים אותם מבצעת העוררת עולים על שנה (למשל פרויקט אבנרי, פרויקט עמר ופרוייקט רוזנבך) אולם בכל הפרוייקטים אשר פורטו לעיל בשנים הרלוונטיות ישנה חלוקה ברורה לתתי יחידות (לעתים אף לתתי יחידות דיור נפרדות כפי שבוצע בפרוייקט צרעה 2018 וכן בפרוייקט צרעה 2021), אשר מהוות לכשעצמן עבודה נפרדת ועצמאית, עם תמחור נפרד, כאשר משך ביצועה של תת היחידה אינו עולה על שנה.

30.5. עוד טענה המשיבה בהקשר זה כי כאשר מדובר בהסכמים בהם העבודות מחולקות לתתי יחידות המבוססות על כתבי כמויות וקביעת תמורה פאושליית מוכיח הלכה למעשה כי ההתחשבות החודשית שנעשית מבוצעת על פי כתבי הכמויות ואבני הדרך אך לא בהכרח על בסיס התקדמות העבודות בפועל (פרוטוקול הדיון השני לעיל, בעמ' 7 שורות 14-6, 33-36 ועמ' 8 שורות 1-16). אולם, העוררת הוכיחה במקרה דנא כי אכן ההתחשבות בוצעה על בסיס ההתקדמות בפועל בגין עבודות שביצעה מדי חודש כפי שהובא לעיל. משכך, אין בידינו לקבל את עמדת המשיבה (ראה עוד בעניין זה, עניין בינפלד לעיל, בפס' 26 אשר וכן קביעת וועדת הערר בערר 1187-21 בני פאיז שמשום בע"מ נ' רשות המיסים, פורסם



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בנבו (8.12.21) וכן ראה קביעת וועדת הערר בערר 1927-22 א. עתיד הנדסה ובנין בע"מ נ' **רשות המסים**, ניתן ביום 26.10.2023

31. מכל הטעמים האלו, הגענו למסקנה כאמור כי העוררת אינה מוחרגת מהגדרת "עוסק" לפי חוק הסיוע. משעה שהעוררת חצתה את משוכה זו נעבור לבחינת יסוד הקשר הסיבתי בין ירידת המחזורים של העוררת לבין משבר הקורונה.

דרישת הקשר הסיבתי כתנאי בלעדיו אין לקבלת המענק

32. תנאי הכרחי לזכאות לקבלת מענק לפי חוק הסיוע הוא קיומו של קשר סיבתי בין התפשטות נגיף הקורונה לבין ירידת המחזורים של מבקש המענק בתקופת הזכאות הרלוונטית, בשיעורים שונים אשר נקבעו בהוראות החוק. ס' 8(3) לחוק הסיוע קובע:

"ירידת מחזור העסקאות בתקופת המענק נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף *COVID-19*" (ההדגשות אינן במקור ש.ת.)

33. המחוקק היה מוכן להניח כי ירידת המחזורים כשלעצמה מעידה על קיומו של קשר סיבתי. מכאן כי הוקמה למבקשי המענק מעין חזקה אשר ניתנת לסתירה על פיה ירידת המחזורים נגרמה כתוצאה ממשבר הקורונה. מבקש המענק לא נדרש להוכיח באופן פוזיטיבי את הקשר הסיבתי בין ירידת המחזורים לבין משבר הקורונה. ההנחה היא כי המגבלות אשר הוטלו על המשק ע"י ממשלת ישראל, השפיעו במישרין ובעקיפין על ירידת מחזורי העסקאות של העוסק כהגדרתו בס' 7 לחוק (ראה עוד בהקשר זה עמ"נ 01772-61-12 ב.ג. ביטחון הצפון אבטחת מוסדות נ' **רשות המסים** בישראל (ניתן ביום 3.1.22) (להלן: "עניין ב.ג. בטחון"), בפסקה 35; ערר 1133-21 **מאסטר ביף בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 19.5.2021); ערר 2153-21 **אבו זהרה למסחר כללי נ' רשות המסים** (ניתן ביום 23.2.2022).

34. עם זאת, ומאחר ומדובר בחזקה הניתנת לסתירה הרי שבמקרים שבהם המשיבה מצביעה על ממצאים המעמידים בספק את קיומו של קשר סיבתי, נטל ההוכחה עובר לכתפי העוסק, באופן שעליו להוכיח באופן פוזיטיבי את קיום הקשר הסיבתי (ראו ערר 1007-21 **יתד טכנולוגיות נ' רשות המסים**, ניתן ביום 8.3.2021; ערר 1005-21 **טי ג' את סיסטמס 2006 נ' רשות המסים**, ניתן ביום 9.3.2021); ערר 1008-21 **תחנת דלק היצירה בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 24.3.2021), פסקה 16 להחלטה); ערר 1277-21 **נורט'סטאר טכנולוגיות בע"מ נ' רשות המסים**, (ניתן ביום 14.10.21) בפס' 18).

35. כך נקבע בהקשר זה **בעניין ב.ג. בטחון**:

"העוסק אינו נדרש להוכיח את קיומו של קשר סיבתי זה, ובכלל זאת אין כל דרישה בלשון החוק כי העוסק יציג מסמכים או ראיות לכך. חוק הסיוע הכלכלי למעשה קובע הנחה עובדתית בדבר קיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזורים לבין התפשטות נגיף הקורונה. על כן, ככל שרשות המסים מבקשת לטעון כי תנאי הקשר הסיבתי אינו



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מתקיים במלואו, עליה מוטל הנטל להצביע על ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי".

36. סוגיית הקשר הסיבתי ונטלי ההוכחה הגיעה כידוע אף לפתחו של בית המשפט העליון, כך למשל בעניין פודולסקי קבעה כב' השופטת דפנה ברק ארז כי:

"סעיף 38(3) לו קובע, כזכור, תנאי לקבלת המענק, והוא כי הירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס "נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש". 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)".

(בר"מ 7502/22 רשות המיסים נ' פודולסקי (פורסם בנבו, 22.01.2023) (להלן: "עניין פודולסקי"), פס' 22), (ראה גם בר"מ 2275/23 אבו זהרה למסחר כללי בע"מ נ' רשות המיסים, ניתן ביום 23.3.2023; בר"מ 903/23 הגר רם תשתיות בע"מ נ' מדינת ישראל רשות המיסים (ניתן ביום 21.06.2023))

37. במקום שבו המשיבה סבורה כי הקשר הסיבתי נשלל, היא נדרשת להציג תשתית ראייתית לכאורית המבוססת על ממצאים עובדתיים מהימנים אשר יש בה לערער את יסודות הקשר הסיבתי, אך במקרה שבו הרימה המשיבה את הנטל כאמור, יעבור נטל ההוכחה לכתפי העוסק (עמ"נ 44553-07-22 אי.וי.אי פרויקטים פיתוח ובניה בע"מ נ' מדינת ישראל. (פורסם בנבו, 26.02.2023), פס' 8; עניין פודולסקי לעיל, בפס' 22 לפסק הדין).

38. במקרה דנא הוועדה סבורה כי הנטל להוכחת הקשר הסיבתי ע"י העוררת הורם ע"י העוררת וזאת בעיקר מן הטעמים הבאים:

38.1. אכן חלה ירידה בכמות ההתקשרויות של העוררת במשך השנים 2017-2019, אולם הוועדה מצאה כי ירידה בכמות הפרוייקטים חלה על מנת לאפשר לעוררת לעמוד בהתחייבויותיה הצפויות בפרוייקט צרעה 2021. זאת, ניתן ללמוד הן מהתצהיר, מהעדות הנלוות לו, והן מהסבריה של באי כח העוררת במהלך הדיונים.

38.1.1. התצהיר אשר הוגש מטעם העוררת בהקשר זה מעיד כי פרויקט זה צפוי היה להתחיל ברבעון השלישי לשנת 2020, אולם עקב פרוץ מגפת הקורונה נדחה לחודש יוני 2021.

38.1.2. בעדות שמסר מר שגב לוועדה במהלך הדיון השלישי, עלו הדברים הבאים:

38.1.2.1. ההסכם עם העוררת צפוי היה להחתם בחודשים מרץ-אפריל בשנת 2020 כאשר עבודות הבניה צפויות היו להתחיל מיד לאחר מכן לקראת חודשים יוני-יולי בשנת 2020 (להלן: "המועד המתוכנן").



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

38.1.2.2. ככל שההסכם היה נחתם במועד המתוכנן, החשבונית הראשונה בעבור ביצוע הפרוייקט דנא צפויה היתה לצאת בחודש העוקב לתחילת העבודות הצפויה, קרי בחודש יולי לשנת 2020 (הדיון השלישי לעיל, עמ' 4 בשורות 20-8). מכאן כי ההכנסה הראשונה אשר צפויה היתה להתקבל בעבור ביצוע הפרוייקט צפויה היתה להתקבל לקראת חודשי הקיץ (יוני-יולי לשנת 2020).

כך פרט העד בהקשר זה:

"במקרה הזה, קבלן התשתיות שלנו התחיל לעבוד בנובמבר 19'. הוא סיים את עבודתו בנובמבר 20'. אנחנו התכוונו שקבלן הבתים ייכנס בערך באמצע השנה, יחתום על ההסכמים אתנו ויתחיל לעבוד." (שם, בעמ' 3 שורות 14-11) ובהמשך מפרט כי המדובר בחודשים יוני-יולי 2020 (שם, בעמ' 4, שורה 20).

38.1.2.3. באשר לטענת המשיבה כי משבר הקורונה כלל לא השפיע על תחילת העבודות אלא העיכוב שחל בעבודת קבלן התשתיות בשטח אשר הסתיימה רק בסוף שנת 2020, העיד מר שגב כי שני סוגי הקבלנים הן קבלן התשתיות והן הקבלן הבונה עובדים במקביל זה לזה החל משלב מסויים בהנחת התשתיות, ואין לכך דבר עם העיכוב בתחילת העבודות של העוררת באתר:

"עכשיו, לגבי השאלה, לגבי שני הקבלנים. אנחנו הרבה פעמים עומדים במצב שקבלן תשתיות נמצא בשטח ועובד קבלן הבתים, בטח בשטח הזה. יש לזה אפילו מינוח מקצועי. זה נקרא איכות חצרים. הקבלן, אחד, הוא אחראי למעשה, זה בעיקר מינוח, מבחינת הביטוחים. זה נוהל שעושים אותו מול משרד הכלכלה, ובו אחד הקבלנים הוא למעשה אחראי על החצר. זה נקרא איכות חצרים. ושני הקבלנים עובדים בשטח. במקרה הספציפי הזה, אם אנחנו נפתח את המתחם, אנחנו נראה שהמתחם מחולק לשלושה חלקים, מובדלים. קבלן התשתיות סיים כבר בתאריכים האלה. אני אומר, הוא כבר בחודש נובמבר היה עם אספלטים. יש לנו תמונות של אספלטים, ודו"ח פיקוח עליון של המתכנן שמגיע בסיום, אחרי שיש אספלטים, לראות שהכול בסדר. זה היה בנובמבר-דצמבר, כך שבשלב הזה של הקיץ כבר היה לנו את ה-, לא הייתה שום מניעה ששלב א', התחלת הבנייה, תהיה של המתחם הראשון מתוך ה-37. ולראייה, בפועל, כשהוא נכנס לעבוד, כל העבודה אכן נבנתה ככה. וגם המסירות היו בהתאם. זאת אומרת הוא התחיל שלב א', אחרי יום שלושה-ארבעה חודשים התחיל שלב ב', וכך ג'. כך שלא היה הכרח שקבלן התשתיות, אם להיאחז בטיעון שקבלן התשתיות הוא זה שבגללו אי אפשר להיכנס, היא לא נכונה. זה קורה הרבה פעמים. וגם במקרה הזה, זה היה התכנון." (שם, עמ' 5-4, שורות 24-36, 10-1 בהלימה).

38.1.2.4. עוד הוסיף העד כי בחודש ספטמבר 2020 התקבל היתר בתנאים, וכתוצאה מעיכובים רבים ושונים, התעכבו קבלת כלל האישורים הנדרשים לצורך קבלת ההיתר הסופי (שם, עמ' 12 בשורות 28-9).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

38.2. וכך הסבירה העוררת בהקשר זה כי:

"צריך לקחת בחשבון את צבר הפרוייקטים שלה המצטבר שלה. כאשר חברה עובדת, היא לוקחת בחשבון התקשרות בפרוייקט נוס גם בהתאם לשלב שבו היא נמצאת בפרוייקטים קודמים." (פרוטוקול הדיון השני לעיל, בעמ' 33 שורות 3-31)

ובהמשך טען ב"כ העוררת כי:

"..אם חברה יודעת שהיא הולכת לקבל פרויקט של 37 מיליון שקל שהוא חריג מאד אפילו גם בהיקף שלה, ההגיון אומר שהיא לא תקבל חוזים חדשים דווקא, היא לא תקבל הסכמים חדשים, כי היא צריכה עם הציוד והעובדים שלה, וגם כל זמן המנהל שלה, הוא מוקדש לקבל פרויקט כזה עצום של 37 מיליון שקל, או אפילו 40 אם לוקחים את החשבון המדויק." (שם, בעמ' 34, שורות 4-10)

38.3. הוועדה התרשמה כי העדות אשר הובאה בפניה היתה מהימנה וניתנה בתום לב, והיה בה לחזק את טענת העוררת כי הלכה למעשה הירידה בהכנסות אשר חלה במחצית הראשונה של שנת 2020 חלה עקב היערכות העוררת לקראת ביצוע פרויקט צרעה 2021 בשל היקפו, והתשומות אשר נדרשו לצורך ביצועו.

38.4. יתרה מכך, העובדה שהעוררת היתה חתומה על הסכם המסגרת אפשר לעוררת להסתמך על קבלת ביצוע עבודות נוספות מקיבוץ צרעה, עובדה אשר נתמכה גם בעדות אשר ניתנה מאת מר שגב.

38.5. הוועדה מצאה לכך ביטוי גם בהתפלגות ההכנסות במחצית הראשונה של שנת 2020, שם ניכרת ירידת הכנסות יחסית לשנים קודמות, עוד בטרם החל משבר הקורונה (של כ- 13% שנתית), וזאת כאמור לעיל על מנת להיערך לביצוע פרויקט צרעה 2021.

38.6. חיזוק נוסף לקשר הסיבתי ניתן למצוא גם בעליה חדה בהכנסות העוררת מיד עם תום משבר הקורונה, כך שכ- 86% מההכנסות בשנת 2021 הינן במחצית השניה של השנה. מגמה זו נמשכת גם בשנת 2022 בה דיווחה העוררת על הכנסות הגבוהות פי 2.6 ביחס לשנה אשתקד (ראה בהקשר זה הקביעה בעניין סלטי לעיל, בפס' 60).

39. מכל הטעמים אשר הובאו לעיל, הוועדה סבורה כי העוררת הרימה את הנטל והוכיחה כי קיים קשר סיבתי בין הירידה בהכנסתה לבין משבר הקורונה בתקופות הזכאות דנא.

תנודתיות בהכנסות העוררת

40. בהינתן העובדה שהכנסות העוררת מתאפיינות בתנודתיות לאורך השנים אותן בחנה הוועדה קרי בשנים 2018-2022 כפי שהובא לעיל, אשר אינה מתאפיינת בהתפלגות שיטתית בהכנסות החודשיות וכן ללא מגמה יציבה לאורך השנים, לכאורה ניתן היה לטעון כי נוצרת חוסר ודאות טבועה בבחינת שיעור ירידת המחזוריים הדו חודשים.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

41. וועדות הערר דנו רבות במקרים מסוג זה וקבעו בין היתר כי במצב דברים זה יש מקום לערוך חישוב חלופי לתקופת הבסיס, כדי להביא לחישוב מענק אמת אשר מגשים את התכליות העומדות בבסיס חוק הסיוע, קרי - מתן פיצוי בגין השפעת משבר הקורונה ולא עקב עצם קיומו של פער בין תקופת הבסיס לתקופת המענק (ראה למשל החלטת וועדת הערר בערר 1026-21, נתי זיו- סטודיו זיו בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 5.5.2021; וכן החלטת בתי המשפט המחוזיים בעמ"נ 48298-11-21 מאגמה ישראל פרוייקטים בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 12.06.2022) (להלן: "עניין מאגמה") בפס' 77), עניין סלטי לעיל; לעניין סמכות וועדת הערר לקבוע מחזורים חלופיים ראה בנוסף קביעת ביהמ"ש העליון בבר"מ 3786/24 א.א.א. הנדסה בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 20.6.2024, וכן בר"מ 7656/23 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 6.11.2023).

42. במקרה דומה לענייננו קבעה כב' השופטת הוד:

"מצאתי, כי לאור התנודתיות בהכנסות המערערת, הדרך הנכונה לבחינת זכאותה למענק קורונה היא לקבוע תקופת זכאות חלופית כך שהזכאות למענק תיבחן בהתאם לממוצע מחזור העסקאות בשנת 2019 אל מול ממוצע מחזור העסקאות בשנת 2020....

הנה כי כן, בנסיבות המקרה שלפני הדרך הנכונה לבחינת השלכות נגיף הקורונה היא באמצעות עריכת ממוצע שנתי בשנת הבסיס ובשנת הזכאות...". (ההדגשות אינן במקור ש.ת.) (עניין סלטי לעיל, בפס' 58-59).

ובהמשך:

"כאמור, מצאתי, כי התנודתיות בהכנסות המערערת מצדיקה קביעת תקופת בסיס חלופית, בשים לב לכך שאין מדובר בתנודות קבועות כשל עסק עונתי. לפיכך, יש לבחון את זכאות המערערת לפי חישוב ממוצע בשנת הזכאות אל מול חישוב ממוצע בשנת הבסיס. יש בחישוב זה כדי לנטרל, ככל האפשר, את השלכות התנודתיות בהכנסותיה. כאמור, במסגרת החישוב האמור אין לכלול את החלק מההכנסות שהתקבלו בחודש ינואר 2019 אשר שהיו אמורות להתקבל בשנת 2018." (ההדגשות אינן במקור ש.ת.) (עניין סלטי לעיל, פס' 69).

43. הנה כי כן, במקום שבו התנודתיות בהכנסות העוררת אינן מבטאות מגמתיות כלשהיא הן לאורך השנים, הרי שעל פניו נדרש היה לחשב את זכאות העוררת למענקים בהתבסס על מחזור בסיס חלופי, בדומה לחישוב המענקים בעניין סלטי לעיל (ראה והשווה הקביעה בעמ"נ 21078-10-22 פלוקטקס בע"מ נ' רשות המיסים, (ניתן ביום 27.8.2023), בפס' 21 (להלן: "עניין פלוקטקס")) באופן אשר מגשים ביתר שאת את התכליות העומדות בבסיס חקיקת חוק הסיוע.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

44. בהתאם לכך, ולנתונים אודות הכנסות העוררת אשר הובאו לעיל, כאשר מחשבים את גובה המענקים ע"פ הממוצעים הבאים: ממוצע ההכנסות הדו חודשי לתקופת הבסיס בשנת 2019 עומד על 2,720,842 ₪; ממוצע מחזור תקופת הזכאות חושב על פני 16 החודשים בהם חל משבר הקורונה קרי, החל מרץ 2020 ועד ליוני 2021, והוא מסתכם בממוצע דו חודשי של כ- 1,061,322 ₪, סכומי המענקים אשר מסתכמים מחישוב זה **גבוהים** מגובה המענק הקבוע ע"פ הנוסחה הקבועה בחוק.

45. ברי כי אין זו התכלית העומדת בבסיס החקיקה אשר קבעה את גובה המענק בהתאם לנוסחה הקבועה בחוק כדרך המלך לחישוב גובה המענק, ואף לא הסעד המבוקש ע"י העוררת בעררים שבכותרת – כי אם גובה המענקים הקבוע בנוסחה שבחוק.

עמדת הפסיקה לגבי אי מתן החלטות בהתאם למועדים שנקבעו בחוק התוכנית לסיוע כלכלי ובהחלטת הממשלה

46. בהחלטת הממשלה ובחוק נקבעו מועדים למתן החלטה בהשגה בתוך 180 ימים ו- 120 ימים בהתאמה, אולם לא נקבעה סנקציה בשל אי עמידה במועדים שנקבעו בחוק.

47. **בעניין פודולסקי** קבעה כבוד השופטת דפנה ברק ארז בהקשר זה כי:

"במכלול הנסיבות, ובהתחשב בשיקול של העומס המוטל על ועדת הערר כמו גם בשיקול של הקופה הציבורית, אני סבורה כי חריגה מהמועד הקבוע בסעיף 20(א)(1) לחוק הסיוע הכלכלי אינה מחייבת את קבלת ההשגה באופן אוטומטי כאשר אין מדובר בעיכוב משמעותי (ראו לעניין זה: ברק-ארז, בעמ' 414-415). לצד זאת, יש בהחלט מקום לייחס משקל נכבד לעיכוב במתן ההחלטה בהשגה, בפרט כאשר מדובר בעיכוב משמעותי. בהיקש מסעיף 6(א) לחוק לתיקון סדרי מינהל (החלטות והנמקות), התשי"ט-1958, ניתן לומר כי אי-עמידה במועד הקבוע לא תביא אמנם לקבלת ההשגה באופן אוטומטי, ואולם במקרה זה על רשות המיסים יוטל נטל הראיה להוכיח כי ההחלטה על דחיית ההשגה הייתה נכונה, מבלי שחזקת התקינות המינהלית תעמוד לימינה." (עניין פודולסקי לעיל, בפסקה 24 לפסק הדין; ראה גם פס' 20 לבר"מ 1692/23 **קבוצת ברקת יזמות והקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים**, ניתן ביום 27.7.2023) (להלן: "עניין ברקת") וכן עמ"נ (נצ') 44862-06-22 **חברת א.ו. שיווק תוצרת חקלאות בע"מ נ' רשות המיסים** ניתן ביום 15.2.2023).

48. בית המשפט העליון שב על המדיניות שנקבעה בעניין פודולסקי לפיה, איחור במתן החלטות בהשגות אין משמעותה קבלת ההשגות, אלא הטלת נטל על המשיבה להוכיח כי ההחלטה על דחיית ההשגה הייתה נכונה מבלי שחזקת התקינות המנהלית תעמוד לטובתה (ראו גם בר"מ 903/23 **הגר תשתיות בע"מ נ' מדינת ישראל רשות המיסים** (פורסם בנבו, 21.06.2023); עניין ברקת לעיל בפס' 20; בר"מ 7656-23 **יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים היחידה לטיפול במענק הקורונה** (פורסם בנבו, 06.11.2023)).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

49. נוכח האיחורים המשמעותיים אשר חלו בקבלת ההחלטות בהשגות מצד המשיבה כפי שפורטו לעיל, החלטתנו מקבלת משנה תוקף אך בשל העובדה שעל המשיבה מוטל נטל מוגבר וכי חזקת התקינות המינהלית אינה עומדת הימנה, בהתאם לקבוע בעניין פודולסקי.

50. כמו כן, בנסיבות העררים שבפנינו הוועדה סבורה כי אין זה המקום להטיל הוצאות על מי מהצדדים וזאת מעיקרי הטעמים הבאים: **ראשית**, בשים לב לאיחורים ההדדיים שהיו לצדדים הן למשיבה בקבלת ההחלטות בהשגות והן לעוררת בהגשת העררים המאוחרים. **שנית**, העוררת קיבלה מקדמות בשיעור של כ- 60% מסכום המענקים המבוקש ע"פ הקבוע בחוק הסיוע, עשתה דין לעצמה ולא השיבה אותן כפי שנדרשה ע"פ חוק (ראה בהקשר זה הקבוע בעמ"נ 17292-12-22 **קסנטיני נ' רשות המסים**, פס' 12 (ניתן ביום 3.8.2023) אשר יפה גם לענייננו). **שלישית**, המסכת העובדתית המלאה לא היתה מונחת מלכתחילה בפני המשיבה אלא התבררה באופן יסודי בשלב הערר. כפי שפורט לעיל, הוועדה הורתה על הוספת ראיות לתימוכין בטענות העוררת כגון תצהיר וכן בהמשך זימון עד למתן עדות בפני הוועדה. ראיות אלו ביססו את הקשר הסיבתי ולא היו מונחות בפני המשיבה בעת בחינת ההשגה. העוררת, כמי שבאה לבקש סעד מוועדת הערר נדרשת להניח את הראיות העומדות בבסיס התשתית העובדתית המלאה **מראשית ההליך** ובכך יכולה הייתה לחסוך בזמן שיפוטי יקר לוועדה ולצדדים.

51. מכל אלו לא מצאנו לנכון ליתן צו להוצאות בנסיבות העררים שבכותרת.

סוף דבר

52. העררים מתקבלים. העוררת זכאית למענקים בגובה הקבוע בנוסחה בחוק, זאת ללא צו להוצאות.

53. המשיבה תשלם את ההפרש שבין המקדמות לבין המענק המגיע לעוררת תוך 30 יום. סכום זה יישא הפרשי הצמדה וריבית בהתאם לס' 16 לחוק.

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

ניתנה היום, כ"ג בתמוז תשפ"ד, 29/07/2024, בהעדר הצדדים.

אילן עזרא, רו"ח, רו"ח
חבר

תמר שטיינר, עו"ד
יו"ר הוועדה