



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-04-40181 סלטי מערכות חשמל 2000 בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 1373/21

לפני כבוד השופטת עירית הוד

סלטי מערכות חשמל 2000 בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד ח'אלד עון

המערערת

נגד

רשות המיסים – מדינת ישראל
ע"י ב"כ עו"ד קארין פאר פרידמן, פרקליטות מחוז צפון-אזרחי

המשיבה

1

פסק דין

2

3

4

5

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

רקע

1. לפני ערעור מנהלי שהגישה המערערת, חברה העוסקת בביצוע עבודות חשמל ותשתיות, נגד מדינת ישראל- רשות המיסים. הערעור הוגש על החלטת וועדת ערר לענייני קורונה- השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים מיום 2.3.22 במסגרתה נדחו עררים שהגישה המערערת בנוגע לבחינת זכאותה למענקי קורונה. הערעור הוגש לפי סעיף 21(ה)2 לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), תש"ף-2000 (להלן: "החוק").

2. המערערת הגישה למשיבה שתי בקשות לקבלת מענקי סיוע לעסקים- לחודשים מרץ-אפריל 2020 ומאי-יוני 2020. הבקשה הראשונה הוגשה מכוח החלטת ממשלה מס' 5015 והבקשה השנייה הוגשה מכוח החוק. המשיבה דחתה בקשות אלו לאחר שקבעה, כי לגבי חודשים מרץ-אפריל ההפרש בין מחזור העסקאות בתקופת הבסיס לבין התקופה המקבילה לא עולה על 25% ולגבי חודשים מאי- יוני מצאה, כי ישנה ירידה טבעית ולאחר תיקון מחזור בסיס מאי-יוני הרי שאין ירידה בשיעור של מעל 40%. השגות שהגישה המערערת נדחו על ידי המשיבה אשר מצאה, כי חלה אצל המערערת ירידה חדה בהכנסות ובהוצאות טרם פרוץ משבר הקורונה וללא קשר אליו. המשיבה מצאה, כי לא מתקיים קשר סיבתי. עוד מצאה, כי מחזור הכנסות המערערת לתקופה ינואר 2019- נובמבר 2019 לא יכולים להיקבע כמחזורי בסיס ויש לקבוע מחזור בסיס לפי ממוצע דו חודשי של התקופה דצמבר 2019- פברואר 2020 כאינדיקציה למחזור הכנסות המערערת. המערערת הגישה עררים בפני וועדת הערר אשר מצאה, כי יש בנתונים הרלוונטיים כדי לערער את ההנחה בדבר קיומו של קשר סיבתי. עוד מצאה וועדת הערר, כי יש הצדקה לקביעת תקופה חלופית ואימצה



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-04-40181 סלטי מערכות חשמל 2000 בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 1373/21

1 את עמדת המשיבה לעניין מחזור הבסיס החלופי, אשר לפיו המערערת אינה זכאית לקבלת
2 מענק השתתפות בהוצאות קבועות. בנסיבות אלו הוגש הערעור שלפני.

3

4

5

טענות המערערת

6 3. וועדת הערר אשררה את החלטת המשיבה לקבוע את מחזורי הבסיס של המערערת על פי
7 ממוצע הכנסות דו חודשי של המערערת לחודשים דצמבר 2019 עד פברואר 2020. החלטה
8 זו התקבלה בחוסר סמכות. רשות מנהלית מחויבת לעקרונות והכללים המנחים של
9 המשפט המנהלי וביניהם עקרון חוקיות המנהל. רשות מנהלית רשאית לפעול רק על פי
10 הסמכויות שהוענקו לה בדין. המשיבה לא פרטה את מקור סמכותה לסטות מנוסחת
11 החישוב שנקבעה בסעיף 9 לחוק. במסגרת החוק, המחוקק ביקש לאמץ נוסחת חישוב
12 קבועה לצורך בדיקת זכאות למענקי סיוע לעסקים ולצורך חישוב גובה המענק. המחוקק
13 צפה קיומם של מקרים בהם תידרש הפעלת שיקול דעת מצד המשיבה לצורך סטייה
14 מהנוסחה הקבועה בחוק כך שעצם הזכאות ו/או גובהו ישקפו את תכלית החוק וכוונת
15 המחוקק. לפיכך, המחוקק העניק במסגרת סעיף 7 לחוק סמכות למנהל המשיבה להתערב
16 בקביעת שיעור מקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות. לא צוין דבר לגבי סמכות להתערב
17 ביתר מרכיבי הנוסחה לרבות שיעור ירידת מחזור העסקאות. שתיקת המחוקק בעניין זה
18 מצביעה בבירור, כי אין למשיבה סמכות לשנות את מקדם המענק המחושב בין היתר על
19 ידי השוואת הירידה במחזורי הכנסות של העוסק בתקופת הזכאות ביחס לתקופת
20 הבסיס. לפיכך, יש להורות על ביטול החלטת וועדת הערר ביחס לתקופת הזכאות ולהורות
21 למשיבה לבצע את חישוב המענקים המגיעים למערערת בהתאם לתקופת הבסיס כהגדרתה
22 בחוק.

23

24 4. לחלופין, וככל שייקבע, כי הייתה למשיבה סמכות עקרונית לסטות ממחזורי תקופת
25 הבסיס, הרי שהוועדה טעתה שעה שלא קבעה, כי מתקיים קשר סיבתי בין ירידת מחזור
26 עסקאותיה של המערערת לבין התפשטות נגיף הקורונה. קיימת הנחה בדבר קיום קשר
27 סיבתי ועל המשיבה הנטל לסתור הנחה זו והיא לא עשתה כן. וועדת הערר הסיקה את
28 העדר קיומו של קשר מירידת הכנסות המערערת בסוף שנת 2019 וכן, בשל העדר הסבר
29 מהותי למחזורי העסקאות הגבוהים בשנת 2019. נפלה שגגה בקביעות וועדת הערר בעניין
30 זה והמסמכים שהובאו לעיונה מעלים ממצאים עובדתיים ותומכים במסקנות שונות מאלו.

31

32 5. המערערת טענה בדבר סיום ביצוע עבודות בפרויקטים מסוימים והקושי לחתום על חוזה
33 עבודה חדשים בהמשך. כמו כן, מחזורי הכנסותיה מושפעים מגורמים רבים מעצם היותה



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 40181-04-22 סלטי מערכות חשמל 2000 בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 1373/21

- 1 חברה המבצעת עבודות כקבלן משנה. ישנם מספר גורמים המשפיעים על תנודתיות מחזור
2 הכנסות המערערת וביניהם שיטת תשלום של שוטף + ובהתאם להתקדמות העבודה. בשנת
3 2019 עבדה המערערת במקביל בשני פרויקטים. עם סיום העבודה בשניהם, היא חתמה על
4 חוזה עבודה נוסף בהיקף כספי משמעותי. כאשר בין לבין ביצעה עבודה בפרויקט אחר.
5 ביצוע העבודה בשני הפרויקטים החדשים לא אפשר לה לקבל עבודה נוספת במהלך שנת
6 2019 אלא רק לקראת סיום העבודה באחד מהפרויקטים בחודש דצמבר 2019. בשל כל
7 האמור נוצר מצב שהוא תולדה של צירוף מקרים לפיו תקבולי המערערת דילגו על חודש
8 דצמבר 2019.
9
- 10 6. המערערת היא חברה קבלנית הנמצאת במגמת צמיחה עסקית מתמדת בשנים האחרונות,
11 החל משנת 2015. המגמה הגיעה לשיא בשנת 2019 והייתה צפויה להימשך אלמלא נגיף
12 הקורונה. לראייה, בשנת 2021 ניתן לראות, כי ממוצע ההכנסות החודשי של המערערת עמד
13 על 1,640,725 ש"ח. הדבר מלמד, כי אין ממש במסקנת וועדת הערר לפיה המערערת לא הייתה
14 יכולה לצפות להכנסות בתקופה הזכאות בהיקפים דומים להיקפי ההכנסות בתקופת
15 הבסיס.
16
- 17 7. מעבר לצמיחת העסקית של המערערת, ישנן סיבות נוספות שהביאו לגידול מלאכותי
18 במחזורי הכנסותיה בשנת 2019 ביחס לשנים אחרות. בתחילת 2018 היא חתמה על שני
19 חוזי עבודה מול חברת אפקון לביצוע עבודות בהיקף כספי משמעותי ביחס למחזורי
20 הכנסותיה. המועד לסיום העבודות בשני הפרויקטים נקבע לסוף שנת 2018. באופן חריג,
21 חלק נכבד מהתגמולים שהיו אמורים להיות משולמים בדצמבר 2018 שולמו רק בינואר
22 2019 והדבר הביא לגידול משמעותי במחזור ההכנסות בשנת 2019. לראייה, באופן חריג
23 המערערת דיווחה על מחזור עסקאות 0 בדצמבר 2018 ובד בד דיווחה על מחזור חריג
24 ותקדימי בגובהו בינואר 2019.
25
- 26 8. כמו כן, המערערת נוהגת לרכוש חומרי גלם לצורך ביצוע עבודתה ולגלם את עלותם
27 בתמורה החוזית מול המזמין. הדבר מביא לניפוח מחזור ההכנסות בחודשים מסוימים
28 ומאידך בשלבי ביצוע אחרים בהם מתבצעת עיקר עבודות ההרכבה, התקנה וכדומה כאשר
29 אין צורך ברכישת חומרים שכבר נרכשו הדבר מביא לירידה בהיקף מחזור ההכנסות. מעיון
30 בדוחות מאזן הבוחן של המערערת עולה, כי עלות החומרים שהיא רכשה בשנת 2019 עומד
31 על 6.2 מיליון ש"ח לעומת 4.6 מיליון ש"ח בשנת 2018 ו- 4.3 מיליון ש"ח בשנת 2020. הפרש של
32 כשני מיליון ש"ח שיוחסו למחזורי ההכנסות שלה בשנת 2019.
33



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-04-40181 סלטי מערכות חשמל 2000 בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 1373/21

- 1 9. ירידת מחזורי ההכנסות של המערערת בסוף שנת 2019 ומחזוריה החריגים בשנת 2019
2 נובעים מסיבות שונות שיש בהן כדי להוות הסבר מניח את הדעת.
3
- 4 10. ניתן להבחין בתנודתיות חדות באופן יחסי במחזורי ההכנסות של המערערת לאורך השנים
5 במספר לא מבוטל של חודשים במהלך עסקיה הרגיל והדבר נובע בין היתר מאופי עבודתה.
6 לא הוצג כל הסבר חלופי לירידה במחזורים למעט הפגיעה שנגרמה בעקבות משבר
7 הקורונה. על אף התנודתיות האמורה, מחזור ההכנסות השנתי יציב למדי למעט הפער בין
8 שנת 2018 ל-2019 אשר הוסבר. הדבר מהווה אינדיקציה לכך שהירידה במחזור ההכנסות
9 בשנת 2020 מקורה במשבר הקורונה. במבחן של מחזורי הכנסה שנתיים מחזורי המערערת
10 אינם תנודתיים באופן חריג שיש בו כדי להצדיק קביעת מחזורי בסיס חלופיים.
11
- 12 11. לא ניתנה למערערת זכות טיעון כנדרש בפני וועדת הערר. בהחלטה מיום 17.8.21 התבקשה
13 המערערת לתת הסברים והבהרות לגבי הסיבות שהביאו למחזורי הכנסות גבוהים בשנת
14 2019. המערערת פעלה בהתאם ועמדה בתמציתיות על הסיבות שגרמו למחזורי ההכנסות
15 הגבוהים. הוועדה לא ביקשה מהמערערת להסביר או לצרף מסמכים נוספים לשם תמיכה
16 בגרסתה אף שבשלבם מתקדמים יותר התבקשה המערערת להגיש התייחסות נוספת
17 למספר סוגיות. אף על פי כן, החלטת וועדת הערר התבססה, בין היתר, על הנימוק לפיו לא
18 היה הסבר מהותי למחזורי העסקאות הגבוהים בשנת 2019. בנסיבות אלו, נבצרה
19 מהמערערת האפשרות להציג ראיותיה ולפרוס נימוקיה באופן מלא בפני הוועדה. הדבר
20 עולה לכדי פגיעה בזכות הטיעון של המערערת. ברוב שלבי הערר, המערערת הייתה מיוצגת
21 על ידי רואה החשבון של החברה אשר אינו בקיא בכך המשפטי של הסוגיות העולות
22 במסגרת הערר. בא כוחה של המערערת נכנס לתמונה רק ביום 18.11.21 שעה שכל התגובות
23 והתייחסויות המערערת כבר הוגשו לתיק הערר.
24
- 25 12. לחלופי חלופין, וככל שיקבע, כי היה מקום לסטות ממחזורי תקופת הבסיס כהגדרתה
26 בחוק לאור ערעור הנחת קיום קש"ס, הרי שעריכת הממוצע על ידי המשיבה נעשתה באופן
27 שגוי והחשוב לא משקף השוואה נכונה בין התקופות. וועדת הערר קבעה, כי עקרונית
28 במקרה של עסק עם הכנסות תנודתיות ניתן לערוך ממוצע שנתי בהתאם להכנסות בשנת
29 2019 אולם קבעה, כי אין מקום לנהוג כך במקרה הרלוונטי זאת, בהעדר הסבר לירידת
30 המחזורים הנמשכת בסוף שנת 2019 ועל רקע חריגות ההכנסות בשנת 2019. כאמור,
31 המערערת הניחה הסברים ראויים לעניינים האמורים. לכן, היה צריך לכל הפחות לקבוע
32 לה מחזור תקופת בסיס המבוסס על ממוצע הכנסותיה הדו חודשי בשנת 2019. קביעת
33 מחזור בסיס כאמור יש בה כדי לשקף בצורה נכונה יותר השוואה בין מחזור ההכנסות טרם
34 משבר הקורונה לבין מחזור העסקאות במהלך המשבר. כמו כן, המשיבה וועדת הערר לא



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-04-40181 סלטי מערכות חשמל 2000 בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 1373/21

1 עמדו על השיקולים שהביאו לקביעת חודשים דצמבר 2019-פברואר 2020 לצורך קביעת
2 מחזורי תקופת הבסיס.

3

4

5

טענות המשיבה

6 13. בדין קבעה וועדת הערר, כי נוכח מגמת הירידה במחזורי ההכנסות של המערערת בסוף שנת
7 2019 מתערערת ההנחה העובדתית בדבר קיומו של קשר סיבתי. בדין התייחסה וועדת
8 הערר למחזור העסקאות הגבוה במיוחד בשנת 2019 כאשר לא היה למערערת הסבר מהותי
9 ובדין קבעה, כי בנסיבות אלו קיים קושי להחיל את ההנחה שמחזור עסקאות זה היה צפוי
10 לחזור על עצמו בתקופת הזכאות. לפיכך, בדין קבעה וועדת הערר, כי בנסיבות אלו קמה
11 הצדקה לבחון את ירידת המחזורים שלא ביחס לדיווחי המערערת למע"מ אלא בהתאם
12 לממוצע שנתי בהתאם להכנסות בכל שנת 2019 אך בנסיבות המקרה הדבר אינו צודק
13 בהיעדר סיבה לירידת המחזורים בסוף שנת 2019 ועל רקע חריגות ההכנסות בשנת 2019.
14 בדין קבעה הוועדה, כי לא שוכנעה בדבר היקף הפגיעה שנגרמה למערערת בעקבות המשבר
15 וציינה, כי המערערת טענה טענותיה בכלליות וללא תימוכין משמעותיים.

16

17 14. בדין קבעה הוועדה, כי הסבריה של המערערת לעניין עלית המחזורים לאחר תקופת
18 הזכאות בשל העובדה, כי אז התאפשר לה לקבל אישור ותשלום על העבודות שבוצעו
19 עשויים להצביע על כך שמדובר בדחיית תשלום. וועדת הערר קבעה, כי היא לא נדרשת
20 במסגרת הערר לשאלה האם דחיית התשלום מהווה פגיעה המצדיקה מענק. המערערת
21 הודתה, כי בוצעה עבודה בתקופה שלפני יולי 2020, כלומר בחודשי הזכאות. משכך, לא מן
22 הנמנע, כי מדובר רק בדחיית הכנסות ולא בביטולן.

23

24 15. וועדת הערר קיבלה את עמדת המשיבה לפיה לא מתקיים קשר סיבתי בשל ירידה בהכנסות
25 בשנת 2019. נכון היה לקבל גם את טענתה לפיה הקשר הסיבתי לא מתקיים משני טעמים
26 נוספים: סיום העבודה של המערערת עם שני לקוחות משמעותיים, דבר שיש בו כדי
27 להשפיע על היקף הפעולות והמחזורים שלה באותה שנה, וירידה במספר עובדיה במהלך
28 שנת 2019 מ-46 ל-19, דבר שאף בו יש כדי להשפיע על היקף הפעילות ומחזורי המערערת
29 באותה שנה. וועדת הערר דחתה טענות אלו ללא נימוק ויש לקבוע, כי לא מתקיים קשר
30 אף בשל הנימוקים האמורים.

31

32 16. ממסמכי המערערת, אשר צורפו לראשונה בשלב הערר, עולה, כי יש לה עבודות שנמשכות
33 מעל לשנה. בנסיבות אלו טענה המשיבה במסגרת תשובתה לערר, כי חל על המערערת סעיף



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-04-40181 סלטי מערכות חשמל 2000 בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 1373/21

- 1 א8 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) (להלן: "הפקודה") ובהתאם להגדרת עוסק בהחלטת
2 ממשלה 5015 מיום 24.4.20 (להלן: "החלטת הממשלה") והחוק המערערת אינה עוסק וכלל
3 אינה זכאית למענק. וועדת הערר מצאה שלא להידרש לתחולת הסעיף. נכון היה להידרש
4 לטענת המשיבה בעניין זה ולדחות את הערר אף מהטעם האמור.
5
6 17. המשיבה התייחסה לתכלית המענק ולכך שנועד לסייע בשל הצורך להמשיך בתשלום
7 הוצאות קבועות ואינו מתמקד בפיצוי על העדר רווח או הפסד או בהשבת המצב לקדמותו.
8 בהחלטת הממשלה ובחוק נקבע תנאי סף בדבר קיומו של קשר סיבתי שעל מבקש המענק
9 להוכיח את קיומו. וועדת הערר מצאה, כי נסתרה ההנחה בדבר קיומו של קשר סיבתי.
10 הוועדה דחתה את הסברי המערערת לפיהם מדובר רק בהפוגה בהכנסות, בשים לב לכך
11 שלא נרשמה בספריה הפוגה כאמור מאז אמצע שנת 2017. לצורך הסבר הירידה במחזורי
12 ההכנסות, נדרש מעבר לטענה בדבר הפוגה טבעית בהכנסות. המערערת לא סיפקה הסבר
13 כאמור. הוועדה מצאה, כי יש הצדקה לקביעת תקופה חלופית לתקופת הבסיס ומצאה, כי
14 המחזור החלופי שקבעה המשיבה הוא בגדר קביעה סבירה שאין להתערב בה. אף אם
15 מחזור הבסיס היה נקבע על פי ממוצע החודשים ינואר-פברואר 2020 או הממוצע מחודש
16 ספטמבר 2019 ועד פברואר 2020, המערערת לא הייתה זכאית לקבל מענק.
17
18 18. לגבי טענת המערערת, לפיה המשיבה פעלה בהעדר סמכות לעניין ההתערבות ברכיבי
19 הנוסחה, הרי שהמערערת נפלה לשגגה בשים לב לכך שלא הוכח קשר סיבתי. המחוקק
20 הסמיך את מנהל רשות המסים או מי שהוסמך על ידו לקבוע מקדם אחר בתנאי שהמנהל
21 שוכנע, כי המקדם הקבוע בחוק לא משקף את ההוצאות הקבועות של העסק הנדון במקרה
22 של אי הפעלת עסק מסוג זה. מחובתה של המשיבה לוודא בהתאם לסעיף 8(3) לחוק
23 ובהתאם להחלטת הממשלה, כי קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ונגיף הקורונה.
24 כאשר המשיבה מוצאת, כי אין קשר סיבתי כאמור מחובתה לנסות ולזקק את ירידת
25 המחזורים המקיימת את הקשר הסיבתי ולתת מענק בגין ירידה זו בלבד. כאשר ירידת
26 המחזורים החלה טרם הקורונה לא ניתן לומר, כי הפרש המחזורים נובע כולו מהקורונה
27 ויש לזקק את הפרש המחזורים הנובע מהקורונה באמצעות עריכת ממוצע לתקופה שלאחר
28 תחילת הירידה הטבעית. כאשר ירידת המחזורים מיוחסת לאופן התנדוּת של הכנסות
29 העסק ולא בהכרח בהשפעת נגיף הקורונה, הרי שהמענק יחושב באמצעות עריכת ממוצע
30 לשנת הבסיס ולעיתים גם לשנת הזכאות. כאשר מחזור הבסיס מגלם עסקאות שלא
31 קשורות לפעילות הרגילה של העסק בתקופת הבסיס אז מחזור הבסיס יחושב בנטרול
32 הכנסות אלה. במקרים כאמור בידי המשיבה לשלול מענק בשל העדר קשר סיבתי אולם
33 היא סבורה, כי מחובתה להציע חישוב חלופי אשר למעשה מטיב עם העוסקים ולכן לא
34 ברור מדוע המערערת מלינה על הפרקטיקה האמורה.



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-04-40181 סלטי מערכות חשמל 2000 בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 1373/21

- 1
- 2 19. המערערת טענה, כי לא נסתרה הנחת הקשר סיבתי אולם וועדת הערר קבעה, כי לפחות
- 3 חלק מירידת המחזורים נגרמה מקיומן של הכנסות חריגות בשנת 2019 ביחס לשנים
- 4 קודמות ומירידה בפעילות שהחלה טרם הקורונה. הנתונים מלמדים על מגמת האטה
- 5 בהכנסות. מדובר בנתונים עובדתיים מהימנים אשר יש בהם כדי להעביר את הנטל להוכחת
- 6 הקשר הסיבתי אל כתפי המערערת.
- 7
- 8 20. הסברי המערערת לגבי ייצוגה על ידי רואה החשבון והטענה, כי בשל ייצוג לא נכון הציגה
- 9 תמונה חלקית הם ניסיון לפתוח פתח להתדיינות מחודשת בהליך שהוא בבחינת ערכאת
- 10 ערעור ודין ניסיון זה להידחות. מדובר בניסיון מפורש לערוך מקצה שיפורים. בעניין האמור
- 11 אין למערערת להלין אלא על עצמה. וועדת הערר פנתה למערערת פעמים רבות בבקשות
- 12 להמצאת מסמכים והצגת התייחסויות לסוגיות שעלו בערר. זאת, בנוסף לדיון שהתקיים
- 13 בפני הוועדה. לגבי טענת מערערת לפיה היא השיבה בתמציתיות, הרי שלא ניתנה לה כל
- 14 הנחיה לעשות כן. ניתנה לה הזדמנות ליתן כל הסבר והיא בחרה להשיב בתמציתיות.
- 15 במהלך הדיון, המערערת הייתה מיוצגת על ידי בא כוחה הנוכחי. אין ממש בטענת
- 16 המערערת לפיה נשללה ממנה זכות הטיעון.
- 17
- 18 21. המערערת מייחסת את הכנסותיה החריגות בשנת 2019 לכך שבינואר 2019 קיבלה הכנסות
- 19 שלטענתה שייכות לשנת 2018 בגין עבודתה עם חברת אפקון. עם זאת, היא לא מסבירה
- 20 את מחזורי העסקאות הגבוהים בעיקר בתקופת הבסיס למענקים כגון מאי-יוני 2019, בהם
- 21 הכנסתה הייתה יותר מרבע מהכנסותיה בשנת 2019.
- 22
- 23 22. אין בטענה המערערת לגבי רכישת חומר גלם בסך של שני מיליון ₪ בשנת 2019 כדי להסביר
- 24 באופן ספציפי את ההכנסה החריגה בחודשים מאי-יוני. המערערת לא טענה ולא הוכיחה,
- 25 כי חומר הגלם נקנה דווקא בתקופה האמורה. זאת ועוד, ברי, כי רכישת חומר גלם רב יותר
- 26 מניבה הכנסות גבוהות יותר ויש לשער, כי בהמשך הדרך ככל שלא נקנו חומרי גלם זה היה
- 27 משום שלמערערת לא היו עבודות נוספות.
- 28
- 29 23. המערערת אינה סותרת את טענת המשיבה לפיה הסתיימו פרויקטים עם לקוחות קבועים
- 30 שלה. אף לשיטתה, פרויקטים שלה עם שתי חברות הסתיימו ביולי ואוגוסט 2019. הדבר
- 31 אף עולה בקנה אחד עם העסקת עובדיה. יש באמור כדי ללמד, כי לא היה בידה לצפות
- 32 לאותן הכנסות בשנה העוקבת. המערערת ציינה, כי חתמה על פרויקטים חדשים עם שתי
- 33 חברות בסוף שנת 2019 ולא טענה, כי בוטלו לה פרויקטים בשל הקורונה. בנסיבות אלו



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-04-40181 סלטי מערכות חשמל 2000 בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 1373/21

1 ציינה וועדת הערר, כי כל אשר הוצג על ידי המערערת היה מכתב בודד שעניינו בלקוח עמו
2 נחתם הסכם בחודש מאי 2020.
3
4 24. המערערת טענה, כי מגמת הצמיחה העסקית שלה הגיעה לשיאה בשנת 2019. ניתן היה
5 לצפות, כי במצב כאמור מספר עובדיה היה גבוה יותר. תחת זאת, בשנים 2020 ו-2021
6 העסיקה 16-21 עובדים ולא שבה להעסיק למעלה מ-40 עובדים, כפי שהעסיקה במחצית
7 הראשונה של שנת 2019. זאת, אף שענף הבניה הוחרג מכל המגבלות ועל אף שלטענתה
8 בשנת 2021 הניבה הכנסות גבוהות. בנסיבות אלו המשיבה סברה, כי מספר העובדים מהווה
9 אינדיקציה חזקה לכך שהמערערת ירדה בפעילותה העסקית ללא קשר למגפת הקורונה.
10 טענה זו לא נתקבלה על ידי וועדת הערר וזאת ללא נימוק.

11
12 25. היקף ההתערבות בשיקול דעת וועדת הערר הוא מצומצם. הביקורת השיפוטית על החלטות
13 וועדת הערר תהיה בהתאם לעילות המנהליות ולעקרונות המשפט המנהלי. בית המשפט
14 אינו שם עצמו במקום הרשות המנהלית ואינו מחליף שיקול דעתה בשיקול דעתו. לא בנקל
15 יתערב בית המשפט בהחלטת וועדת הערר הפועלת מכוח החוק ובפרט כשמדובר בהשגה על
16 ממצאים עובדתיים ומקצועיים. החלטת הוועדה ניתנה לאחר שקילת טענות הצדדים ועולה
17 בקנה אחד עם הדין הקיים. מדובר בהחלטה סבירה שלא מגלה עילה המצדיקה התערבות.

18

19

הראיות

20

21 26. הצדדים הגישו עיקרי טיעון. בהמשך נערך דיון, במסגרתו לא עלה בידי הצדדים להגיע
22 להסכמות, ולאחריו הצדדים הגישו השלמת טיעונים בכתב.

23

24

דיון ומסקנות

25

26 27. האם יש מקום להתערב במקרה בו עסקינן בהחלטת וועדת הערר. זו המחלוקת בה דרושה
27 הכרעתי.

28

29 28. לאחר שקילת מכלול טענות הצדדים והחומר המונח לפניי מצאתי, כי דין הערעור להתקבל
30 מהנימוקים שיפורטו.

31

32 29. הממשלה ביקשה לסייע לעסקים שנגרם להם נזק בעקבות התפרצות נגיף הקורונה
33 והמשבר הכלכלי שנגרם בעקבות ההתפרצות האמורה. בחודש אפריל 2020 קיבלה



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-04-40181 סלטי מערכות חשמל 2000 בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 1373/21

- 1 הממשלה החלטה על מתן מענק סיוע לעסקים בגין השתתפות בהוצאות קבועות. בהמשך
2 נחקק חוק התכנית לסיוע כלכלי במסגרתו עוגן, בין היתר, מנגנון סיוע ונקבע, כי עוסק זכאי
3 למענק עבור השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף
4 הקורונה בסכומים הקבועים בחוק ובהתקיים התנאים הקבועים בו (סעיף 8 לחוק). המענק
5 נועד כדי לסייע למשק להתמודד עם המשבר שנגרם בעקבות המגבלות שהוטלו בשל
6 התפרצות נגיף הקורונה. המטרה היא, סיוע לעסקים שהכנסותיהם נפגעו בשל השפעות
7 הנגיף ובשים לב לכך שעסקים אלו המשיכו לשאת בהוצאות קבועות בתקופה האמורה.
8
- 9 30. המערכת הגישה שתי בקשות למענקים בהתאם לחוק: לחודשים מרץ-אפריל 2020, ומאי-
10 יוני 2020. המשיבה דחתה את בקשותיה לאחר שמצאה, ביחס לחודשים מרץ-אפריל, כי
11 ההפרש בין מחזור העסקאות בתקופה הבסיס לבין התקופה המקבילה אינו עולה על 25%
12 ומשכך המערכת אינה נמנית על הזכאים למענק. ביחס לחודשים מאי-יוני מצאה
13 המשיבה, כי יש ירידה טבעית בשיעור 84.5326% ולאחר תיקון מחזור הבסיס אין ירידה
14 בשיעור 40%. השגות אשר הגישה המערכת נדחו על ידי המשיבה. בנסיבות אלו, הגישה
15 המערכת עררים לוועדת ערר לענייני קורונה- השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים.
16 הצדדים הגישו מספר תגובות ונערך דיון באמצעים טכנולוגיים. לאחר מכן נתנה וועדת
17 הערר את החלטתה ובמסגרתה נדחו העררים. על החלטה זו הוגש הערעור שלפני.
18
- 19 31. אציין, כי בבר"מ 7502/22 רשות המיסים נ' בוריס פודולסקי נקבע לעניין היקף הביקורת
20 השיפוטית על החלטות ועדת הערר לענייני קורונה, כי סעיף 8 לחוק בתי המשפט לעניינים
21 מנהליים קובע, כי בית המשפט לעניינים מנהליים ידון בערעור מנהלי בהתאם לעילות,
22 לסמכויות ולסעדים שלפיהם דן בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט גבוה לצדק. נקבע,
23 כי החלטת ועדת הערר נתונה אפוא לביקורת שיפוטית על-פי עילות ההתערבות במשפט
24 המנהלי וכי עילות אלו אינן תחומות לבחינת סבירותה של החלטה בלבד.
25
- 26 32. בחוק נקבע, כי הזכאות למענק קורונה נבחנת בהתאם להשוואה בין תקופת הזכאות לבין
27 החודשים המקבילים בתקופת הבסיס. במקרה בו עסקינן, המשיבה קבעה תקופת בסיס
28 חלופית, לפיה נבחנה זכאות המערכת למענק ובהתאם לה נקבע, כי היא אינה זכאית לו.
29 תקופת הבסיס שנקבעה היא חודשים דצמבר 2019- פברואר 2020. וועדת הערר אימצה
30 קביעה זו. המערכת סבורה, כי הדבר נעשה בחוסר סמכות. לדידה, יש לקבוע את מחזור
31 הבסיס בהתאם להכנסותיה בחודשים המקבילים בשנת 2019 ולחלופין לקבוע את מחזור
32 הבסיס על פי ממוצע הכנסותיה בשנת 2019.
33



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-04-40181 סלטי מערכות חשמל 2000 בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 1373/21

- 1 33. בהחלטותיה בהשגות ציינה המשיבה, כי יש למערערת ירידה מאוד חדה בהכנסות החל
2 מחודש דצמבר 2019 ובמקביל ירידה מאוד חדה בהוצאות. עוד ציינה, כי בתחילת 2019
3 העסיקה המערערת 46 עובדים ובסוף השנה העסיקה 19 עובדים בלבד, וכך גם בתחילת
4 2020. לבסוף ציינה, כי כבר בשנת 2019 הופסקה הפעילות מול חלק מלקוחות המערערת.
5 המשיבה מצאה, כי קיימת ירידה בהכנסות שהחלה בחודש דצמבר 2019, טרם נגיף
6 הקורונה וללא קשר אליו. בנסיבות אלו סברה המשיבה, כי מחזורים ינואר 2019- נובמבר
7 2019 לא יכולים להיקבע כמחזורי בסיס ותחת זאת קבעה את מחזור הבסיס על פי ממוצע
8 דו חודשי של חודשים דצמבר 2019 עד פברואר 2020. וועדת הערר קיבלה עמדה זו של
9 המשיבה לעניין קביעת מחזור הבסיס החלופי. המערערת טוענת, כי וועדת הערר שגתה
10 בעניין זה מאחר והמשיבה כלל לא הייתה מוסמכת לקבוע את תקופת הבסיס החלופית
11 והיה עליה לפעול בהתאם לנוסחת החישוב שקבע המחוקק.
12
- 13 34. סעיף 8 לחוק קובע, כי עוסק זכאי למענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה
14 הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה, בסכום כאמור בסעיף 9, ככל שמתקיימים לגביו
15 התנאים המפורטים בסעיף 8 לחוק. סעיף 9 לחוק עוסק באופן חישוב גובה המענק. צודקת
16 המערערת בטענתה, לפיה המחוקק ביקש לקבוע נוסחת חישוב קבועה לשם קביעת גובה
17 המענק. עם זאת, אינני מקבלת את עמדתה לעניין הסמכות לקבוע תקופת בסיס חלופית
18 בהתקיים הנסיבות המצדיקות לעשות כן, כפי שיפורט בהמשך.
19
- 20 35. בסעיף 8(2)(א) לחוק נקבע, כי העוסק יהיה זכאי למענק הקבוע בחוק במידה ומחזור
21 עסקאותיו בתקופת הזכאות נמוך ממחזור עסקאותיו בתקופת הבסיס בסכום העולה על
22 40% ממחזור העסקאות בתקופת הבסיס. הנה כי כן, **הסעיף קובע את האופן בו יש לבחון**
23 **את הזכאות למענק בדרך של השוואה בין תקופת הזכאות והתקופה המקבילה בשנת**
24 **2019, תקופת הבסיס.** בנוסף, מסעיף 8 לחוק עולה, **כי נדרש, כי הירידה במחזור העסקאות**
25 **תהא בעקבות נגיף הקורונה.** קרי, קיומו של קשר סיבתי בין נגיף הקורונה והירידה במחזור
26 העסקי של העוסק.
27
- 28 36. אציין, כי מקום בו לא קיים קשר סיבתי בין הירידה במחזור העסקאות לבין התפרצות נגיף
29 הקורונה או שלכל הפחות לא ניתן לייחס את כל הירידה בהכנסות להתפרצות הנגיף יש
30 לבחון מה הירידה שנגרמה בעקבות התפרצות הנגיף ולבחון, האם יש בה כדי לזכות את
31 העוסק במענק. במקרה כאמור, ישנה סמכות לקבוע תקופת בסיס חלופית זאת, לצורך
32 קיום תכליתו של החוק.
33



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-04-40181 סלטי מערכות חשמל 2000 בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 1373/21

- 1 37. במסגרת עמ"נ (מינהליים חי') 21-06-27710 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי
2 טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המיסים בישראל נקבע, כי לאור התכלית
3 החקיקתית של חוק הסיוע הכלכלי ובשים לב לרצון המחוקק לפשט את הליכי מתן המענק,
4 העוסק אינו נדרש להוכיח את קיומו של הקשר הסיבתי. נקבע, כי חוק הסיוע הכלכלי
5 למעשה קובע הנחה עובדתית בדבר קיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזורים לבין
6 התפשטות נגיף הקורונה וככל שרשות המיסים מבקשת לטעון, כי תנאי הקשר הסיבתי אינו
7 מתקיים במלואו, מוטל עליה הנטל להצביע על ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים
8 בספק את קיומו של הקשר הסיבתי.
9
- 10 38. בבר"מ 7502/22 רשות המיסים נ' בוריס פודולסקי קבע בית המשפט העליון, כי הלכה
11 למעשה, הדרך להוכיח עמידה בתנאי בדבר קיומו של קשר סיבתי היא הצבעה על נתונים
12 של ירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס. צוין, כי ייתכן שגרמו לירידה
13 במחזורי העסקאות נסיבות אחרות, אך אין דרכו של המשפט לדרוש הוכחת יסודות
14 שליליים. נקבע, כי הדברים אף עולים בקנה אחד עם תכלית החוק, שהיא מתן מענה יעיל
15 ומהיר למשבר הכלכלי שאליו נקלעו עסקים רבים על רקע מאורעות השעה. ככל שלטענת
16 רשות המיסים נותק הקשר הסיבתי בין הירידה במחזור ההכנסות של העוסק לבין
17 השלכותיו של נגיף הקורונה- קרי, כי לא מתקיים התנאי הקבוע בסעיף 8(3) לחוק, על
18 רשות המיסים לבסס טענתה זו ולסתור את החזקה באשר לכך שמגפת הקורונה הייתה
19 הגורם הדומיננטי לשינוי. נקבע, כי אם רשות המיסים אכן תציג ראיות לכאורה לכך הרי
20 שאז יעבור הנטל לכתפי העוסק להוכיח אחרת.
21
- 22 39. במקרה שלפני, וועדת הערר ציינה בהחלטתה, כי קיימת הנחה עובדתית הניתנת לסתירה
23 בדבר קיומו של קשר סיבתי. היא ציינה עוד, כי ההנחה יכולה להיסתר בהתקיים
24 אינדיקציות שיש בהן כדי לערער אותה. וועדת הערר הוסיפה, כי שאלת הקשר הסיבתי
25 יכולה להתעורר לגבי השאלה, האם אירוע אחר גרם לירידה וגם לגבי היקף ירידת
26 המחזורים אשר ניתן לייחס למשבר הקורונה. וועדת הערר התייחסה לקיומה של מגמת
27 ירידה במחזורי ההכנסות של המערערת בסוף שנת 2019. הוועדה מצאה, כי מגמת הירידה
28 והנתונים הרלוונטיים בעניין זה מערערים את ההנחה בדבר קיומו של קשר סיבתי.
29
- 30 40. זאת ועוד, וועדת הערר דחתה את הסברה של המערערת לירידת המחזורים וציינה, כי קשה
31 לקבל את הטענה לפיה מדובר בהפוגה בקבלת הכנסות. הוועדה ציינה, כי קביעתה בעניין
32 זה מתבססת הן על כך שלאחר חתימה על שני הסכמים בהיקפים משמעותיים בחודשים
33 ספטמבר ודצמבר 2019 ניתן לראות עליה בהכנסות אולם עדיין מדובר בהכנסות נמוכות



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-04-40181 סלטי מערכות חשמל 2000 בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 1373/21

- 1 יחסית להכנסות הדו חודשיות בשנת 2019 והן על כך שמאמצע שנת 2017 לא נרשם
2 במחזורי עסקאות המערער רצף כאמור של מחזורי הכנסות בסדר גודל כזה. משכך סברה
3 הוועדה, כי ניתן היה לצפות להסבר מהמערער שהוא מעבר לשגרה של פעילות החברה.
4 הוועדה ציינה, כי לא ניתן הסבר כאמור.
5
6 41. בעניין פודולסקי קבעו המשיבה וועדת הערר, כי נותק הקשר הסיבתי בשים לב לכך שחלה
7 ירידה חדה בהכנסותיו של המערער בשנת 2019. מדובר בטענה זהה לטענה אשר עלתה
8 במקרה שלפני. במקרה האמור, בחן בית המשפט המחוזי את הכנסות המערער בשנים
9 קודמות וראה, כי קיים דפוס שחזר על עצמו גם בשנת 2019. עוד צוין, כי ועדת הערר לא
10 צללה לנבכי הפרויקטים הספציפיים בהם עסק המערער במהלך שנת 2019. בית המשפט
11 המחוזי מצא, כי המשיבה לא הרימה את הנטל לסתירת החזקה העובדתית בדבר קיומו
12 של קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות המערער בתקופת הזכאות בשל נגיף הקורונה לבין
13 הכנסות המערער בתקופת הבסיס הקבועה בחוק הסיוע הכלכלי. נקבע, כי המשיבה לא
14 הציגה ראיות עובדתיות מהימנות שיש בהן די לסתירת החזקה ולהעברת נטל ההוכחה
15 לכתפיו של המערער. בית המשפט הוסיף וציין, כי אף אם הנטל היה עובר לכתפי המערער
16 הרי שעלה בידו להרימו. אציין, כי ערעור שהוגש לבית המשפט העליון במסגרת בר"מ
17 7502/22 **רשות המיסים נ' בוריס פודולסקי** נדחה.
18
19 42. מצאתי, כי הדברים שנקבעו בעניין פודולסקי יפים ונכונים, בשינויים המתאימים, למקרה
20 שלפני. אינני מקבלת את קביעתה של וועדת הערר, לפיה הירידה במחזוריה של המערער
21 טרם התפרצות משבר הקורונה יש בה כדי להוות אינדיקציה אשר מערערת את שאלת
22 קיומו של הקשר הסיבתי. ירידה בהכנסות טרם משבר הקורונה יכולה אמנם ללמד על שינוי
23 בעסקו של העוסק והיא יכולה ללמד, כי הירידה בהכנסותיו בשנת הזכאות אינה קשורה
24 למגפת הקורונה. עם זאת, לא די בירידה בהכנסות טרם התפרצות מגפת הקורונה
25 כשלעצמה כדי ללמד על ניתוקו של הקשר הסיבתי. לא די באמור כדי ללמד, כי עלה בידי
26 המשיבה להרים את הנטל המוטל על כתפיה ולשלול קיומו של קשר סיבתי. בעניין זה יש
27 לבחון, בין היתר, את דפוס מחזורי הכנסותיו של העוסק בעבר כדי ללמוד על משמעותה של
28 הירידה הנטענת. קרי, האם היא חלק מדפוס קודם או שמא היא חריגה וניתן ללמוד ממנה
29 על ניתוקו של הקשר הסיבתי.
30
31 43. בחינת הכנסות המערער מלמדת, כי **לאורך השנים הייתה קיימת תנודתיות בהכנסותיה**
32 **החודשיות**. בשנת 2015 התנודתיות הייתה בין הכנסה חודשית בגובה 513,753 ₪ ל-
33 1,738,084 ₪. בשנת 2016 בין הכנסה חודשית בגובה 707,768 ₪ ל- 1,976,985 ₪. בשנת
34 2017 בין הכנסה חודשית בגובה 293,394 ₪ ל- 1,805,675 ₪. בשנת 2018 בין הכנסה



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-04-40181 סלטי מערכות חשמל 2000 בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 1373/21

- 1 חודשית בסך 0 ₪ ל- 1,560,359 ₪ ובשנת 2019, שנת הבסיס, בין 103,209 ₪ ל- 3,325,338
2 ₪.
- 3
- 4 44. הנה כי כן, לאורך שנות פעילותה של המערערת הייתה קיימת תנועתיות משמעותית
5 בהכנסותיה החודשיות. הדבר עולה בקנה אחד עם טענתה של המערערת לפיה ההכנסות
6 הנמוכות בסוף שנת 2019 ובתחילת שנת 2020, טרם התפרצות נגיף הקורונה, נובעת משגרת
7 העבודה שלה. בתגובתה לתשובת המשיבה במסגרת הערר התייחסה המערערת למחזוריים
8 הגבוהים שלה בחלק מחודשי המחצית הראשונה של שנת 2019 וטענה, כי זאת בהתאם
9 לחשבונות עבור ביצוע עבודות ולפי תנאי התשלום על פי הסכמים עם הלקוחות. היא טענה,
10 כי מדובר בפעילות שוטפת רגילה שלה עם דגש על כך שהיא מבצעת עבודות עם חומר והדבר
11 גורם לסכומים גבוהים בחשבונות אשר מוגשות ללקוחות לרבות באותם חודשים. מצאתי,
12 כי וועדת הערר לא נתנה דעתה כנדרש לטענה האמורה ולהשלכה של האמור על תנועתיות
13 ההכנסות ועל גובה המחזוריים.
- 14
- 15 45. סבורני, כי התנועתיות בהכנסות המערערת, בכל תקופת פעילותה, מלמדת, כי הירידה
16 בהכנסות בסוף שנת 2019 אין משמעה, כי נותק הקשר הסיבתי ואין בה כדי ללמד, כי לא
17 היה בידי המערערת לצפות, כי הכנסותיה בשנת 2020 יהיו בהתאם להכנסות בשנת 2019,
18 אלמלא השלכות נגיף הקורונה.
- 19
- 20 46. המערערת טענה, כי נפגעה זכות הטיעון שלה בפני וועדת הערר. בעניין זה התייחסה
21 המערערת לתגובה שהתבקשה ממנה ביחס לסיבות בגינן מחזורי הכנסותיה בחלק מחודשי
22 שנת 2019 היו גבוהים. המערערת ציינה, כי בתגובתה התייחסה בתמציתיות לסיבות שגרמו
23 למחזוריים הגבוהים וטענה, כי לאחר מכן לא התבקשה להסביר או לצרף מסמכים לעניין
24 זה והתגבש אצלה הרושם, כי סוגיה זו הובהרה דיה וכי אין לגביה מחלוקת. עם זאת, וועדת
25 הערר ביססה את החלטתה בדבר דחיית הערר בין היתר על הנימוק לפיו לא היה בפי
26 המערערת הסבר מהותי למחזורי העסקאות הגבוהים בשנת 2019 ומצאה, כי קשה לקבל
27 את ההנחה, כי מחזורי עסקאות אלו היו צפויים לחזור על עצמם בתקופת הזכאות.
- 28
- 29 47. אין מחלוקת, כי המערערת לא נדרשה להגיב בתמציתיות והיה בידה לפרוס בפני וועדת
30 הערר את מלוא טענותיה לעניין מחזורי הכנסות הגבוהים בשנת 2019. עם זאת, אין
31 להתעלם מהעובדה, כי החלטת המשיבה אשר במסגרתה נדחו השגות המערערת, כלל לא
32 התייחסה לנימוק האמור. קרי, מדובר בעניין אשר העלתה וועדת הערר על דעת עצמה.
33 עובדה זו יחד עם העובדה שוועדת הערר לא ביקשה בהמשך הסברים או מסמכים נוספים
34 לעניין, אף שביקשה הסברים ומסמכים נוספים לגבי סוגיות אחרות, יש בהן כדי לתמוך



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-04-40181 סלטי מערכות חשמל 2000 בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 1373/21

- 1 בעמדת המערערת לפיה סברה, כי סוגיה זו הובהרה די הצורך. מאחר ולא מדובר היה
2 בסוגיה שהייתה מלכתחילה במחלוקת בין הצדדים לערר סביר, כי המערערת התרשמה, כי
3 וועדת הערר הסתפקה בהסבריה שעה שלא ביקשה הסברים או מסמכים נוספים.
4 התרשמתי, כי וועדת הערר לא הבהירה את המשקל שיש ליתן לסוגיה זו במסגרת הבאת
5 המסמכים וההסברים על ידי המערערת.
6
- 7 48. בעניין זה אין להתעלם מהחלטת וועדת הערר לאחר שניתנו הסברי המערערת לגבי
8 הכנסותיה הגבוהות בשנת 2019 ולפיה **על פניו המערערת עמדה בנטל להצביע על קיום**
9 **קשר סיבתי** (החלטת הוועדה מיום 9.9.21). כמו כן, לאחר הדיון ובטרם התקבלה החלטת
10 וועדת הערר מושא הערעור שלפני נדרשה המערערת להגיש הבהרות נוספות לגבי סוגיות
11 שונות אולם **לא נדרשה התייחסות נוספת בנוגע לסוגית ההכנסות הגבוהות בשנת 2019.**
12
- 13 49. מקובלת עליי טענת המערערת, כי היה בכך כדי לפגוע בזכות הטיעון שלה כאשר בסופו של
14 דבר מדובר באחד הנימוקים המרכזיים עליהם התבססה החלטת וועדת הערר, הן לעניין
15 הקש"ס והן בנוגע לקביעת תקופת הבסיס החלופית.
16
- 17 50. בנסיבות אלו, מצאתי, כי אין להתעלם מההסברים שפרטה המערערת במסגרת הערעור
18 לגבי הסיבות שהביאו לגידול "מלאכותי" בהכנסותיה בשנת 2019 ביחס לשנים אחרות.
19 המערערת התייחסה למועד קבלת תקבולים וכן, התייחסה לשני פרויקטים שלגביהם נקבע
20 מועד לסיום ביצוע העבודות בסוף שנת 2018 ולבעיות בהעברת חלק נכבד מתשלומי
21 התמורה כך שתקבולים שהיו אמורים להתקבל בדצמבר 2018, או קודם לכן, שולמו
22 למערערת בחודש ינואר 2019. בחינת הכנסות המערערת בחודש דצמבר 2018 ובחודש ינואר
23 2019 תומכת, על פניו, בטענה זו. כמו כן, המערערת התייחסה לעלויות חומרים הדרושים
24 לה לצורך ביצוע עבודתה ואשר את עלותם היא מגלמת בתמורה החוזית מול מזמין
25 העבודה. מצאתי, כי וועדת הערר לא נתנה דעתה למלוא הנתונים הרלוונטיים וכי היא
26 ביססה החלטתה, בין היתר, על הנימוק האמור אף שהמשיבה כלל לא קבעה את החלטתה
27 בהתאם לו ולאחר שלא נערך בירור מקיף דיו בסוגיה זו.
28
- 29 51. כאמור לעיל, בהכנסותיה החודשיות של המערערת הייתה קיימת תנודתיות לאורך שנות
30 פעילותה. המערערת טענה, כי במבחן של מחזורי הכנסה שנתיים מחזוריה אינם תנודתיים
31 באופן חריג שיש בו כדי להצדיק קביעת מחזורי בסיס חלופיים. אינני מקבלת טענה זו.
32 כאמור, ברגיל, מענק הקורונה נבחן בהתאם להשוואה בין תקופת הזכאות לבין תקופה
33 מקבילה בשנת הבסיס. הבחינה האמורה היא לפי הכנסה דו חודשית. במקרה שלפני,
34 התנודתיות בהכנסות המערערת אינה עקבית מבחינת חודשים, כמו בעסק עונתי, כך



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-04-40181 סלטי מערכות חשמל 2000 בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 1373/21

- 1 שבחודשים מסוימים **קבועים** ההכנסה נמוכה ובחודשים אחרים היא גבוהה. **משכך,**
2 **תקופת הבסיס המקבילה יכולה להיות במקרה גבוהה או נמוכה ואין בה כדי ללמד על**
3 **ההכנסה אשר הייתה צפויה דווקא בחודשי הזכאות.**
4
5 52. בעמ"נ 22-11-48298 מאגמה ישראל פרויקטים בע"מ נ' רשות המיסים נקבע, כי הנוסחה
6 שנקבעה בחוק נועדה בין היתר לנטרל עונתיות ותנדטיות טבעית במחזור עסקאותיו של
7 עסק, זאת לאור השוואה בין חודשי זכאות לחודשים מקבילים בתקופת הבסיס. נקבע, כי
8 **אם בחודשים מסוימים בשנה, כל שנה- קיימת עלייה או ירידה בהיקפי העסקאות, הרי**
9 **שהשוואה בין חודשים אלו לתקופת הבסיס היא נכונה ומביאה לנטרול העיוותים**
10 **האפשריים.**
11
12 53. אינני מקבלת את טענת המערערת, לפיה האמור בפסק הדין בעניין זה מתיישב עם מצבה.
13 **כאמור, במקרה שלפני אין מדובר בעסק עונתי אשר קיימת בהכנסותיו מחזוריות עקבית**
14 **לגבי תנדטיות ההכנסות בחודשים השונים. תחת זאת, קיימת התפלגות לא שוויונית של**
15 **הכנסות המערערת לאורך השנה. יש באמור כדי לתמוך בקביעה לפיה יש לבחון את הזכאות**
16 **לקבלת המענק בהתאם לתקופת בסיס חלופית.**
17
18 54. **במסגת ערר 21-1026, נתי זיו- סטודיו זיו בע"מ נ' רשות המיסים** קבעה וועדת הערר, כי
19 בעסק שמחזור הכנסותיו תנדטית מטבעו קיימת חוסר ודאות טבעית בבחינת ירידת
20 המחזורים כיוון שלא ניתן לומר שירידת המחזורים בין תקופת הבסיס לתקופת הזכאות
21 נובעת כולה ממשבר הקורונה. נקבע, כי במצב זה יש מקום לערוך חישוב חלופי לתקופת
22 הבסיס כדי להביא לחישוב מענק שיגשים את כוונת המחוקק- מתן פיצוי בגין השפעת
23 משבר הקורונה ולא עקב עצם קיומו של פער בין תקופת הבסיס לתקופת המענק. עמדה זו
24 מקובלת עליי.
25
26 55. במקרה שלפני וועדת הערר ציינה, כי בעסק עם תנדטיות ניתן לערוך ממוצע שנתי אולם
27 סברה, כי במקרה בו עסקינן אין הצדקה לעשות כן בהעדר הסבר לירידת המחזורים בסוף
28 שנת 2019 ועל רקע חריגות ההכנסות בשנת 2019. אינני מקבלת את עמדת וועדת הערר
29 בעניין זה. לעניין זה רלוונטיות קביעותיי המפורטות לעיל לגבי שני הנימוקים האמורים.
30
31 56. **כאמור, סבורני, כי התנדטיות בהכנסות המערערת מצדיקה קביעת תקופת בסיס חלופית.**
32 **עם זאת, אינני מקבלת את קביעת וועדת הערר, אשר אימצה את קביעתה של המשיבה,**
33 **לגבי זהותה של תקופת הבסיס החלופית. מצאתי, כי לא ניתן הסבר אשר יש בו כדי להצדיק**
34 **את התקופה החלופית אשר קבעה המשיבה.**



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-04-40181 סלטי מערכות חשמל 2000 בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 1373/21

- 1
- 2 57. סבורני, כי אין הצדקה לקבוע את תקופת הבסיס החלופית כך שהיא תכלול רק את
- 3 החודשים בהם חלה ירידה בהכנסת המערערת טרם התפרצות נגיף הקורונה. קביעה כאמור
- 4 מתעלמת מכך שהתנודתיות בהכנסות המערערת הייתה לאורך כל שנות פעילותה, דבר
- 5 המלמד, כי זהו אופי עבודתה הרגיל וכי אין בירידת ההכנסות בסוף שנת 2019 כדי ללמד,
- 6 כי זו ההכנסה אשר הייתה צפויה למערערת אלמלא התפרצות נגיף הקורונה. שוכנעתי, כי
- 7 אופי העבודה האמור צפוי היה לחזור על עצמו בשנת 2020, אלמלא התפרצות נגיף הקורונה
- 8 והשפעותיה של ההתפרצות האמורה. את ההכנסות שהיו צפויות למערערת בשנת 2020
- 9 אלמלא נגיף הקורונה יש ללמוד מהכנסותיה בשנת 2019 ולא מההכנסות בחודשים דצמבר
- 10 2019 - פברואר 2020.
- 11
- 12 58. מצאתי, כי לאור התנודתיות בהכנסות המערערת, הדרך הנכונה לבחינת זכאותה למענק
- 13 קורונה היא לקבוע תקופת זכאות חלופית כך שהזכאות למענק תיבחן בהתאם למוצע
- 14 מחזור העסקאות בשנת 2019 אל מול ממוצע מחזור העסקאות בשנת 2020 ובכפוף למפורט
- 15 מטה לעניין ההכנסות בחודש ינואר 2019.
- 16
- 17 59. הנה כי כן, בנסיבות המקרה שלפני הדרך הנכונה לבחינת השלכות נגיף הקורונה היא
- 18 באמצעות עריכת ממוצע שנתי בשנת הבסיס ובשנת הזכאות. עוד מצאתי, כי בעת עריכת
- 19 ממוצע כאמור יש להביא בחשבון, את טענת המערערת, לפיה ההכנסה הגבוהה בחודש
- 20 ינואר 2019 נובעת מעבודות אשר בוצעו בשנת 2018 ואשר התמורה עבורן הייתה אמורה
- 21 להתקבל בשנה זו ובשים לב לכך שבחודש דצמבר 2018 ההכנסה היא אפס. המערערת
- 22 התייחסה לעניין האמור ולנסיבות בהן גבתה את הסכום רק בחודש ינואר 2019. לפיכך,
- 23 מצאתי, כי בעת עריכת החישוב אין להביא בחשבון את החלק בהכנסות של חודש ינואר
- 24 2019 אשר אמור היה להתקבל בשנת 2018.
- 25
- 26 60. למעלה מהדרוש אציין, כי בשנת 2021 חלה עליה משמעותית בהיקף הכנסותיה של
- 27 המערערת. במהלך שמונת החודשים הראשונים של שנה זו הכנסתה של המערערת הייתה
- 28 גבוהה ב- 30% מהכנסתה בכל שנת 2020. ברי, כי חישוב ההפסד לא נעשה בהתאם לשנת
- 29 2021 אולם יש בהכנסות בשנה זו כדי להוות אינדיקציה נוספת להשלכות של מגפת
- 30 הקורונה על הכנסות המערערת. יש בכך כדי לתמוך בטענותיה באשר להשלכות נגיף
- 31 הקורונה על הכנסותיה בשנת 2020 ועל ההכנסות שהיו צפויות לה בשנה זו אלמלא
- 32 התפרצות הנגיף. קביעתה של וועדת הערר, לפיה לאור גובה ההכנסות בשנת 2019 קשה
- 33 להחיל הנחה לפיה מחזורי העסקאות בתקופת הבסיס היו צפויים לחזור על עצמם בתקופת
- 34 הזכאות אינה עולה בקנה אחד עם ההכנסות בשנת 2021.



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-04-40181 סלטי מערכות חשמל 2000 בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 1373/21

- 1
- 2 61. בהחלטת הממשלה ובסעיף 7(5) לחוק נקבע, כי עוסק שחל בחישוב הכנסתו סעיף 8א
- 3 לפקודת מס הכנסה בשל ביצוע עבודות מתמשכות שמשך ביצוען עולה על שנה, אינו זכאי
- 4 למענק. לאור מסמכים שהגישה המערערת במסגרת הערר טענה המשיבה, כי יש למערערת
- 5 עבודות שמשכן עולה על שנה ומשכך חל עליה סעיף 8א לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) ועל
- 6 כן, ובהתאם להגדרת עוסק הקבועה בהחלטת הממשלה ובחוק, העוררת איננה עוסק וכלל
- 7 אינה זכאית למענק. מנגד, המערערת הסתמכה על החלטת הוועדה בערר 21-1071
- 8 **ק.סלאמה נ' רשות המיסים** וטענה, כי בידה להראות, כי עבודותיה לא נכנסות בגדר המונח
- 9 "עבודה ממושכת" אליו מתייחס סעיף 8א לפקודה. וועדת הערר ציינה, כי מסמכים
- 10 שהמציאה המערערת אינם תומכים באופן מספק בטענתה בעניין זה. וועדת הערר הוסיפה,
- 11 כי בהתאם להחלטת הוועדה בערר 21-1070 **הגר רם תשתיות בע"מ נ' רשות המיסים**, הרי
- 12 שיש לראות את ההחלטה כמעבירה את נטל ההוכחה בדבר קיומו של קשר סיבתי. מאחר
- 13 וממילא טענה המשיבה להעדר קיומו של קשר סיבתי לא מצאה הוועדה טעם להידרש
- 14 לתחולת סעיף 8א לפקודה.
- 15
- 16 62. **במסגרת ערר 21-1071, ק.סלאמה בע"מ נ' רשות המיסים** נדחתה עמדת רשות המיסים
- 17 לפיה כל פרויקט הנמשך מעל שנה יש בו כדי להחריג בהכרח את בעל העסק מהגדרת עוסק
- 18 בחוק הסיוע ומזכאות למענק. נקבע, כי יש לבחון את מאפייניו של העוסק ולבדוק האם
- 19 אכן מתבצעת עבודה ממושכת העשויה מקשה אחת. במסגרת ההחלטה האמורה יש הסבר
- 20 מפורט של התכלית שבבסיס סעיף 8א והנתונים שיש לבחון לשם קביעה, האם עוסק נכנס
- 21 בגדר הסעיף אם לאו. סבורני, כי **וועדת הערר לא הייתה רשאית לפטור עצמה מדיון בטענה**
- 22 **האמורה**. הדברים מקבלים משנה תוקף לאור קביעותיי בנוגע לשאלת הקשר הסיבתי.
- 23
- 24 63. אציין, כי המשיבה טענה, כי שני נימוקים נוספים תומכים בעמדתה לעניין ניתוקו של הקשר
- 25 הסיבתי. בעניין זה התייחסה המשיבה לירידה במספר עובדיה של המערערת בסוף שנת
- 26 2019 וסיום קשרים עסקיים בין המערערת לבין שני לקוחות משמעותיים. וועדת הערר
- 27 דחתה את שתי הטענות האמורות. הוועדה ציינה, כי לאחר בחינת החומרים שהוגשו היא
- 28 מצאה, כי אין לקבל את הטענה בדבר עזיבת הלקוחות כזו המסבירה את ירידת
- 29 המחזוריים ובהתאם כצופה את הכנסות המערערת בחודשי הזכאות. כמו כן, וועדת הערר
- 30 לא שוכנעה, כי יש בירידה במספר העובדים כדי להעיד על ירידה בפעילות המנתקת את
- 31 הקשר הסיבתי.
- 32



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-04-40181 סלטי מערכות חשמל 2000 בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 1373/21

1 64. במסגרת הערעור שלפני טענה המשיבה, כי בעניינים אלו שגתה וועדת הערר וכי אף בטעמים
2 האמורים יש כדי ללמד על ניתוקו של הקשר הסיבתי. לטענתה, וועדת הערר דחתה טענות
3 אלה מבלי לנמק. המערער מצדה טענה, כי המשיבה לא הגישה ערעור על החלטת הוועדה.
4

5 65. ברי, כי אין באי הגשת ערעור על ידי המשיבה כדי לשלול את טענותיה. זאת, בשים לב שלא
6 היה בידי המשיבה לערער על החלטתה של וועדת הערר אשר אימצה את קביעותיה
7 בהשגות. המשיבה אינה חולקת על החלטתה הסופית של וועדת הערר ומשכך לא הגישה
8 ערעור על החלטה זו.
9

10 66. אוסיף ואומר, כי סיומם של קשרים עסקיים עם לקוחות ואף ירידה במספר העובדים אין
11 בהם כדי ללמד בהכרח על ניתוק קשר סיבתי. **אין בסיומם של קשרים עסקיים כדי לשלול**
12 **התקשרויות שהיה בידי המערער להתקשר בהן בשנת 2020, אלמלא השלכות נגיף**
13 **הקורונה.** לעניין מספר העובדים, הרי שאין בירידה במספר העובדים כדי לשלול בהכרח
14 אפשרות לפיה ככל שהייתה נדרשת לכך, בשל היקף עבודתה, הייתה שוכרת המערער
15 עובדים נוספים. כמו כן, המשיבה עצמה ציינה, כי גם בשנים 2020 ו-2021 העסיקה
16 **המערער 16-21 עובדים ולא שבה להעסיק למעלה מ-40 עובדים כמו במחצית הראשונה**
17 **של שנת 2019.** כפי שציינתי לעיל, בשנת 2021 חלה עליה משמעותית בהכנסות המערער.
18 יש בכך כדי לתמוך בקביעה, לפיה אין במספר העובדים כדי להוות אינדיקציה לירידה
19 בפעילות העסקית של המערער מסוף שנת 2019 וללא קשר למגפת הקורונה. עם זאת,
20 מקובלת עליי טענת המשיבה לפיה היה על וועדת הערר לנמק את קביעותיה לגבי שני
21 הנדבכים האמורים.
22

23 67. זאת ועוד, במסגרת החלטתה ציינה וועדת הערר, כי בדיון הסביר בא כוח המערער, כי
24 הסיבה לעליית המחזורים בחודשים שלאחר תקופת הזכאות הייתה שהתאפשר לקבל
25 אישור ותשלום על עבודות שבוצעו. היא ציינה, כי בנסיבות אלו עולה לכאורה השאלה,
26 האם דחיית התשלום בשל המשבר מהווה פגיעה המזכה במענק. עם זאת, וועדת הערר
27 מצאה, כי אינה נדרשת להכריע בשאלה זו במקרה שבפניה.
28

התוצאה

29
30
31 68. הנה כי כן, מצאתי, כי במהלך פעילות המערער הייתה קיימת תנודתיות בהכנסותיה.
32 לפיכך, אינני מקבלת את קביעת וועדת הערר לפיה הירידה בהכנסות בסוף שנת 2019
33 מהווה אינדיקציה לגבי ניתוק הקש"ס. מצאתי, כי יש ממש בטענת המערער, לפיה מדובר



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 40181-04-22 סלטי מערכות חשמל 2000 בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 1373/21

1 בפעילות שוטפת רגילה שלה. אף הכנסותיה הגבוהות במהלך שנת 2019 אין בהן כדי ללמד
2 על ניתוקו של הקש"ס ועל כך שלא היו צפויות הכנסות דומות בשנת 2020 אלמלא התפרצות
3 נגיף הקורונה.
4
5 69. כאמור, מצאתי, כי התנודתיות בהכנסות המערערת מצדיקה קביעת תקופת בסיס חלופית,
6 בשים לב לכך שאין מדובר בתנודות קבועות כשל עסק עונתי. לפיכך, יש לבחון את זכאות
7 המערערת לפי חישוב ממוצע בשנת הזכאות אל מול חישוב ממוצע בשנת הבסיס. יש
8 בחישוב זה כדי לנטרל, ככל האפשר, את השלכות התנודתיות בהכנסותיה. כאמור,
9 במסגרת החישוב האמור אין לכלול את החלק מההכנסות שהתקבלו בחודש ינואר 2019
10 אשר שהיו אמורות להתקבל בשנת 2018.

11
12 70. ככל שבהתאם לחישוב האמור ימצא, כי המערערת זכאית למענק הרי שהדיון יוחזר לוועדת
13 הערר כדי שזו תכריע בשאלת התחולה של סעיף 8 לפקודה ובנוגע לשאלה האם מדובר
14 במקרה בו עסקינן בדחיית הכנסה ומה ההשלכות של זה.

15
16 71. בכפוף לאמור לעיל, הערר מתקבל. אני מחייבת את המשיבה בהוצאות המערערת בגין ערר
17 זה בסך 10,000 ₪. הסכום ישולם בתוך 30 ימים ממועד המצאת החלטה זו שאם לא כן
18 יישא הסכום הפרשי הצמדה וריבית מהיום ועד מועד התשלום בפועל.

19
20 המזכירות תמציא לצדדים.

21
22 ניתן היום, א' ניסן תשפ"ג, 23 מרץ 2023, בהעדר הצדדים.

23

עירית הוד, שופטת

24
25