



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 22-2038

ערר 22-2039

לפני כבוד חברי הוועדה:

ערן עסיס, עו"ד - יו"ר

צבי פרלמוטר, רו"ח - חבר

גיא יוסי ושות' בע"מ, ח.פ. 511469850
באמצעות עו"ד מאורי עמפלי

העוררת:

נ ג ד

רשות המסים

המשיבה:

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

החלטה

1. העוררת היא חברה קבלנית המבצעת עבודות בניה, בעיקר במבני תעשייה.
2. בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – החוק) הגישה העוררת בקשות למענקים בשתי תקופות זכאות: מאי-יוני 2020 ונובמבר-דצמבר 2020. המשיבה דחתה את בקשות המענקים וקבעה כי העוררת מוחרגת מן הזכאות למענק, בשל כך שהיא מבצעת עבודות מתמשכות שמשך ביצוען עולה על שנה, וחלה עליה ההוראה המחריגה אותה מן הזכאות למענק.
3. העוררת הגישה השגה על החלטה זו, והמשיבה חזרה על קביעתה מהשלב הקודם. בהחלטה בהשגה ציינה המשיבה דוגמאות לפרויקטים אשר משך ביצועם עלה על שנה: א) פרויקט תמ"א 38 שבוצע מול חברת אשרד, שהחל בשנת 2017 והסתיים בשנת 2020; ב) פרויקט מול חברת ריאליטי שהחל בדצמבר 2017 והסתיים בדצמבר 2019; ג) פרויקט מול חברת תפן שהחל בדצמבר 2018 והסתיים ביוני 2020; לגבי כל אחד מהפרויקטים צוין מועד החתימה על החוזה או על הזמנת העבודה, והודגש כי ניתן ללמוד מדפי ההתחשבות שמדובר בעבודה מצטברת אחת. המשיבה הוסיפה כי ההשגה כוללת הטעיות וכי היא לא הייתה צריכה להיות מוגשת מלכתחילה.
4. מכאן הערר שבפנינו.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

טענות הצדדים

5. כתב הערר שהגישה העוררת כלל ציטוטים מפרסומים אודות פסיקת ועדת הערר בעניין ההחרגה בשל ביצוע עבודות מתמשכות. לגופו של עניין, טענה העוררת בתמצית כי היא מוציאה חשבונות ללקוח בכל חודש בהתאם לעבודה שבוצעה באותו חודש. בנוסף הודגש כי בדוחות החברה אין השהיה בהכרה בהכנסה או בהוצאה וכל ההכנסות וההוצאות מדווחות למס הכנסה בשוטף, כך שאין תחולה לאומדנים שנזכרו בסעיף 8א לפקודה. העוררת הוסיפה כי אין במאזני החברה מלאי עבודות בביצוע.
6. לבקשת הוועדה, הציגה העוררת את ההסכמים שלפיהם נערכו העבודות שצוינו – לגבי פרויקט ברפאל, שאליו התייחסה העוררת באופן מיוחד, צורפה הזמנת עבודה והמכרז שמכוחו הוצאה, ולגבי הפרויקטים מול חברת אשדר, ריאליטי ותפן צורפו ההסכמים שמכוחם בוצעה העבודה.
7. בכתב התשובה טענה המשיבה כי ההחרגה הנוגעת למי שמבצע עבודה ממושכת היא בגדר הוראה ברורה וחד משמעית, המתייחסת לכל מי שאמור לדווח לפי סעיף 8א לפקודה (אף אם אינו עושה כן). המשיבה הדגישה כי הפרויקטים בתחום הבניה ממילא מתומחרים "פר-פרויקט", ולכן גם אם היו דחיות מסוימות בפרויקטים ממילא הכנסה הכוללת לא נפגעת. הודגש כי יש לדחות את הטענה בדבר חלוקת הפרויקט לחלקים לפי שלבי התשלום, שכן זהו נוהג רווח ומדובר בחלוקה מלאכותית המרוקנת את הסעיף מתוכן. המשיבה ציינה כי העוררת אינה חולקת שהתקיימו פרויקטים ממושכים, והדגישה כי טענות העוררת נסובות על אופן ההתחשבות בלבד.
8. בתגובת העוררת לכתב התשובה, שניתנה לאחר החלפת ייצוג, הוסיפה העוררת וטענה כי יש לקבל את הערר על הסף רק בשל האיחורים שנפלו במתן החלטה בהשגה – איחורים של 304 ו-153 ימים (בהתאם למועד הגשת הבקשות השונות); בהקשר זה הפנתה העוררת לפסקי הדין שניתנו בעמ"נ 27710-06-21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים בישראל (ניתן ביום 3.1.2022; להלן – עניין ב.ג. בטחון), ובעמ"נ 3720-11-21 בוריס פודולסקי נ' רשות המסים (ניתן ביום 15.7.2022; להלן – עניין פודולסקי). העוררת טענה כי בהתאם לסעיף 20 לחוק יסוד: השפיטה ובהתאם לפסיקת בית המשפט העליון, החלטה זו חייבת להנחות את ועדת הערר, כערכאה בדרגה נמוכה יותר.
9. לגופו של עניין, חזרה העוררת והצביעה ביתר הרחבה על פסיקות ועדות הערר התומכות בגישה בעניין ביצוע עבודות מתמשכות, והדגישה כי פסיקות הוועדה אושרו בבית המשפט המחוזי בעמ"נ 43404-09-21 מדינת ישראל – רשות המסים נ' ק. סלאמה בע"מ



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

(ניתן ביום 8.11.2022; להלן – עניין ק. סלאמה). העוררת טענה כי היא עומדת בקריטריונים שנקבעו בעניין ק. סלאמה, וכי נערכת התחשבות נפרדת בגין כל אחד מתתי השלבים של ביצוע העבודות השונות, כפי שעולה מהחשבוניות ומההסכמים. עוד טענה העוררת, בהתאם לפסיקות ועדות הערר ולפסק הדין בעניין ק. סלאמה, כי המשיבה מושתקת מלטעון לתחולת סעיף 8 לפקודה, שכן דוחותיה הכספיים של העוררת נשלחים מזה שנים ומעולם לא נטען שחל בהם ליקוי. העוררת הוסיפה כי בהתאם לערר 1238-22 **עציון הנדסת חשמל בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 4.9.2022), הנטל להוכחת קיומו של החריג של ביצוע עבודות מתמשכות מוטל על המשיבה. העוררת צירפה לתגובה את דוחותיה הכספיים לשנת 2020.

10. יוער כי בכתב הערר התייחסה העוררת גם לסוגיית הקשר הסיבתי, הגם שלא הועלתה בהחלטה בהשגה, והצביעה על שני פרויקטים גדולים שבוטלו או נדחו. בהמשך התבקשה העוררת לבסס את טענותיה בהקשר זה ולמסור מסמכים נוספים, והצדדים התייחסו לכך בכתבי טענותיהם. לטענות הצדדים בהקשר זה ולמסמכים שהוצגו בהקשר זה התייחסו בדיון שהתקיים באמצעים טכנולוגיים ביום 28.11.2022, ולהלן נעמוד על כך בנפרד.

11. בתום הדיון ניתנה למשיבה הזדמנות להגיב לטענות העוררת בנוגע לאיחור שחל במתן ההחלטה בשלב ההשגה. המשיבה טענה כי החוק לא קבע סנקציה למקרה של איחור במתן ההחלטה בהשגה, ולכן לא ניתן לקבוע שדין ההשגה להתקבל רק מהטעם הזה. המשיבה עמדה על העומס הרב שבו היא שרויה, והטעימה כי המחוקק היה ער לכך, ונמנע מקביעת סנקציה בכוונת מכוון. המשיבה הדגישה כי לא "נרדמה על משמרתה", וכי נקטה מאמצים רבים על מנת ליתן מענה להשגות. המשיבה הוסיפה כי המחוקק נתן מענה בדמות המקדמות שחולקו לעוסקים עם הגשת הבקשות, אם כי ציינה שהיה על העוררת להשיב את המקדמות מעת שנדרשה לכך, וטענה שאין להעניק לעוררת סעד משלא השיבה את המקדמות כנדרש. עוד נטען כי היה על העוררת להגיש ערר מיד עם חלוף המועד ומשלא עשתה כן היא מושתקת מלטעון כנגד האיחור.

12. לאחר שעיינו בכתבי הטענות ושמענו את טענות הצדדים בדיון, באנו לכלל מסקנה כי **דין העררים להתקבל במלואם**. להלן נעמוד על טעמי החלטתנו.

ביצוע עבודות מתמשכות

13. מענקי הוצאות קבועות הניתנים לפי החוק, מיועדים לעוסקים שחלה ירידה בהכנסותיהם בתקופות הזכאות שנקבעו בחוק. אולם לצורך הזכאות למענק, על מבקש המענק להשתייך להגדרת "עוסק". סעיף 7 לחוק מגדיר "עוסק" בצורה רחבה, אך לצד ההגדרה התווספה רשימת החרגות לעסקים מסויגים מסוימים, ובכלל זה בפסקה (5) להגדרה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

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

14. תכליתה של הוראת החרגה זו וגבולות התחולה שלה נדונו במספר רב של החלטות שניתנו על ידי ועדות הערר, ולאחרונה גם על ידי בית המשפט המחוזי (ראו עניין ק. סלאמה; עמ"נ (מרכז) 54772-06-22 **קבוצת ברקת יזמות והקמת מבנים בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 1.12.2022 (להלן – **עניין ברקת**); וראו ערר 1070-21 **הגר רם תשתיות בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 22.6.2021, להלן – **עניין הגר רם**; ערר 1286-21 **נ.ע הנדסה ייזמות (2001) בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 22.8.2021, להלן – **עניין נ.ע הנדסה**; ערר 1189-21 **הרי הצפון לסלילה ובניה בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 28.9.2022, להלן – **עניין הרי הצפון**).

15. הלכה למעשה, נקבע **בעניין ק. סלאמה** כי עבודה לא תיחשב כעבודה ממושכת, אם מתקיימים בה התנאים המעידים על כך שהיא ניתנת להפרדה: (א) העבודה ניתנת להפרדה לתתי יחידות עבודה, הן חוזית והן בפועל; (ב) הקבלן מדווח עליה למס הכנסה על בסיס הכנסות בפועל ולא על פי אומדנים; (ג) יחידת העבודה אינה נתונה לפרשנות – לכל תת יחידה יש תחילה וסוף מוגדרים; (ד) הקבלן מקבל תמורה בפועל בגין כל תת יחידה בנפרד; (ה) משך הביצוע של כל תת יחידה אינו עולה על שנה (פיסקה 34 לפסק הדין). **בעניין נ.ע הנדסה** ציינו כי כאשר העבודה מבוצעת לפי כתב כמויות (ולא לפי הסכם פאושלי) ניתן לראות בעבודות השונות שבגינן מבוצעת התחשבות אחת לחודש כיחידות עבודה נפרדות (פיסקאות 29-38).

16. במקרה שלפנינו, העוררת פרשה בפני הוועדה תמונה מלאה של ההסכמים של כל הפרויקטים שעניינם נדון באופן ספציפי בערר, לרבות אלו שהוזכרו על ידי המשיבה בהחלטה בהשגה.

17. מול חברת רפאל נערכה התקשרות במתכונת של כתב כמויות; תנאי ההתקשרות פורטו במכרז שערכה רפאל, והם הוצאו לפועל במסגרת הזמנת עבודה שפירטה את אבני הדרך הכלליות לביצוע הפרויקט. בפרק ג' למכרז מובהר כי התמורה החוזית נקבעה בהתאם לכתב כמויות, כאשר בסוף כל חודש נדרשת העוררת להגיש לרפאל חשבון מצטבר בגין העבודות שבוצעו, תוך פירוט הכמויות והמחירים שנקבעו מראש. במקרה זה, כפי שנקבע בעניין נ.ע הנדסה, ברי כי לא נערכים אומדנים כלל, וכי בכל חודש מדווחות ההכנסות בגין העבודות שבוצעו בפועל, שתומחרו בנפרד במסגרת החוזה.

18. יתר ההסכמים שצורפו, שנערכו במסגרת הפרויקטים מול חברת אשדר, חברת ריאליטי פאנד וחברת תפן, ערוכים במתכונת של הסכם פאושלי. בשלושת המקרים, התמורה בגין ביצוע העבודה נקבעה בחוזה כסכום כולל שאמור לכסות את מלוא העלויות של העבודה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ושל החומרים, ולצד זאת נקבע כי העוררת תגיש חשבונות חודשיים ותהא זכאית לתשלום לפי ההתקדמות בביצוע העבודה. לכל ההסכמים הללו צורפו לוחות תשלומים, שבהן סך התשלום (באחוזים מהסכום הכולל) של כל אחת מתתי היחידות של העבודה – עבודות עפר, עבודות שלד וכדומה. גם במתכונת זו התשלום נעשה על פי התחשבות חודשית, וכפי שהבהירה העוררת, משך הביצוע של יחידות העבודה השונות שהוגדרו בחוזה הוא קצר יותר משנה.

19. לכך יש להוסיף את העובדה שדוחותיה הכספיים של העוררת אינם כוללים כל מרכיב של אומדן, ואף לא כוללים התאמות כלשהן הנובעות ממועד ביצוע העבודה. מהדו"ח הכספי לשנת 2020 (הכולל גם את נתוני השוואה לשנת 2019) ניתן לראות כי ההכנסות שדווחו בדו"ח השנתי זהות כמעט לחלוטין להכנסות השוטפות שדווחו למע"מ בכל שנה; במקרה כזה, דיווחי המע"מ משקפים בצורה מהימנה את מצבו של העסק, ומפוגגים את החששות העומדים בבסיס הוראת ההחרגה.

20. אם כן, מקרה זה אינו שונה ממקרים אחרים, שבהם כבר נקבע בעבר כי הוראת ההחרגה בגין תחולת סעיף 8א לפקודה אינה חלה עליהם. התוצאה המתבקשת היא שהעוררת תהא זכאית למענקים, כפי שפסקו ועדות הערר ובית המשפט המחוזי במקרים אחרים, כמפורט לעיל.

דרישת קשר סיבתי

21. לצד האמור לעיל, נזכיר כי אחד התנאים למתן המענק הוא דרישת הקשר הסיבתי – יש להראות שירידת המחזורים בהשוואה בין תקופת הבסיס ובין תקופת הזכאות נבעה מההשפעה הכלכלית של מגפת הקורונה (ראו סעיף 8(3) לחוק).

22. כפי שנקבע לא אחת, אין צורך להוכיח בכל מקרה ומקרה שדרישת הקשר הסיבתי מתקיימת, וישנה מעין הנחת מוצא עובדתית כי במקום שקיימת ירידת מחזורים קיים גם קשר לנגיף הקורונה. אלא שבמקרים מסוימים, הנטל להוכחת הקשר הסיבתי מוטל על העוררת. בעבר צוין כי במקרה של קבלנים שמבצעים עבודות בפרויקטים ממושכים, הרי שגם אם הוראת ההחרגה אינה חלה, יש צורך לבחון בזהירות האם אכן קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין מגפת הקורונה (ראו למשל ערר 1409-22 הגר **רם תשתיות בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 6.7.2022, וההליך שקדם לו; ערר 1860-22 **אגא. ש.ח. עבודות עפר בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 15.12.2022, וההפניות שם בפיסקה 51 להחלטה).

23. במקרה שלפנינו חוותה העוררת ירידת מחזורים משמעותית ביותר – בשנים 2018-2019 נתוני ההכנסות היו גבוהים באופן עקבי, בשנת 2020 חלה ירידה דרמטית, שהתמתנה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מעט בשנת 2021; נתונים חלקיים של שנת 2022, שעמדו בפנינו בעת הדיון בערר, מעידים על חזרה לרמה הגבוהה של ההכנסות שאפיינה את העוררת לפני מגפת הקורונה. נוסף כי גם ברמה החודשית דפוסי ההכנסה בשנת 2020 עולים בקנה אחד עם הטענה שהעוררת נפגעה כתוצאה מהקורונה – הכנסות גבוהות נרשמו בתחילת השנה, עד חודש מרץ 2020, והירידה ניכרת במיוחד מחודש מאי 2020 ואילך. נתוני ההכנסות כשלעצמם הולמים אפוא את הדפוס המתבקש והצפוי במקרים של עסקים שנפגעו כתוצאה מהקורונה.

24. בנוסף לכך, העוררת הצביעה על שני פרויקטים גדולים שבהם השפעת הקורונה הייתה מוכחת – פרויקט של חברת תפן שבוטל (שלב נוסף לפרויקט שבוצע על ידה), וכן פרויקט של חברת רפאל (שתחילתו נדחתה באופן משמעותי). לגבי הפרויקט של חברת תפן, העוררת אמנם התייחסה לסיכום שנערך בעל פה, אך טענותיה נתמכות במכתב מאת חברת תפן שצורף לערר. לגבי הפרויקט של חברת רפאל צורפו מסמכים מזמן אמת המעידים על עיכובים באישור ביצוע העבודה – וגם אם לא צוין שם במפורש שהעיכוב נובע ממגפת הקורונה, ניתן להסיק זאת ממועד המכתב (17.6.2020) ומהקשר הכללי.

25. יש להזכיר כי העוררת פועלת בעיקר במגזר התעשייה. גם אם ניתן היה להמשיך לעבוד בתחום הבניה בתקופות הסגר של מגפת הקורונה, מגזר הבניה לתעשייה נפגע באופן משמעותי וחלה ירידה בהתחלות הבניה (וראו ערר 1619-22 א.א.א. הנדסה אזרחית בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 13.12.2022, פסקאות 40-49 להחלטה). נזכיר גם כי המשיבה כלל לא העלתה את סוגיית הקשר הסיבתי בשלב ההשגה, וגם בכתב התשובה לא העלתה המשיבה ממצאים אחרים שהיו צריכים להוביל למסקנה אחרת.

26. אם כן, גם אם יש צורך לבחון בזהירות את סוגיית הקשר הסיבתי, נראה כי הממצאים שבפנינו בעניינה של העוררת הם מובהקים די הצורך. למסקנה, לא ראינו לנכון להטיל ספק בזכאותה של העוררת למענקים גם בהיבט זה.

איחור בהשגה

27. העוררת טענה כי יש לקבל את העררים רק מן הטעם שהחלטה בהשגה התקבלה בחלוף המועד שנקבע לכך בחוק – בהתאם לפסיקה בעניין ב.ג. ביטחון ובעניין פודולסקי בבית המשפט המחוזי בחיפה. לנוכח התוצאה שאליה הגענו, לא ראינו צורך להידרש לכך בהרחבה. נציין רק כי בפסיקה שניתנה בבתי משפט מחוזיים אחרים נקבע, ככלל, כי איחור בהשגה אינו צריך להוביל לקבלת ההשגה על הסף, וכי יש לתת את הדעת לאיחור בהשגה בעת פסיקת ההוצאות (וראו עמ"נ (תל אביב יפו) 40318-12-21 פליסיידד (פיסגה) בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 13.11.2022; וראו עניין ברקת).



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

סיכום ומסקנות

28. נוכח כל האמור לעיל, החלטנו לקבל את העררים שבנדון במלואם. העוררת תהא זכאית למלוא המענק כפי שנרשם בטופס הבקשה, בשתי תקופות הזכאות הנדונות בעררים אלו.

29. נוכח התוצאה שאליה הגענו, וכן לנוכח האיחור המשמעותי במתן החלטה בהשגה, תישא המשיבה בהוצאות העוררת בסך כולל של 5,000 ש"ח.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 60 יום.
ניתנה היום, י' טבת תשפ"ג, 03/01/2023, בהעדר הצדדים.

2038-22, 2039-22

צבי פרלמוטר, רו"ח
נציג ציבור

ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה