

חברים יקרים:

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

בפועל לפי סעיף 8א לפקודה, אלא יש לבחון אם העוסק מחויב לדווח לפי סעיף 8א לפקודה. על כך להלן:

הוראות מסגרת

סעיף 8 לחוק קובע כי עוסק זכאי למענק בעד הוצאותיו הקבועות בשל ההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה, ובלשון הסעיף: **"עוסק זכאי למענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש, בסכום כאמור בסעיף 9 ובהתאם להוראות פרק זה (בפרק זה – מענק סיוע בעד השתתפות בהוצאות קבועות), אם מתקיימים לגביו כל אלה:....."** דהיינו, התנאי הראשון לקבלת מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות הינו שמבקש המענק יהיה "עוסק".

סעיף 7 לחוק אשר מהווה את סעיף ההגדרות מגדיר "עוסק" כדלקמן: **"עוסק" – חייב במס כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, למעט כל אלה:..... (5) 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;**

הינה כי כן, סעיף 7 לחוק מחריג מהגדרת המונח עוסק את מי שעיסוקו במכירת זכויות במקרקעין, בשנות המס הרלוונטיות, וחל בחישוב הכנסתו סעיף

תם ולא נשלם - על זכאותם של יזמים וקבלנים לפיצויי קורונה על רקע החלטות ועדות הערר ופסיקת בתי המשפט המנהליים

פתח דבר

נגיף הקורונה שפרץ בסערה לחיינו לפני כשלוש שנים ערער את הכלכלה הגלובלית ויצר אי-ודאות חסרת תקדים בשווקים. כתוצאה מכך, וכדי למנוע קריסה של המשק המקומי, נאלצו ממשלות בכל העולם להכניס את היד עמוק לכיס ולתמוך כלכלית בחברות ובעצמאים שמצאו עצמם ניצבים אל מול שוקת שבורה. בחוק הישראלי עוגן הדבר בחוק התוכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראות שעה), תש"ף-2020 (להלן: "החוק"), שנחקק בחודש יולי 2020 וביקש להבטיח לעוסקים השתתפות של המדינה בהוצאותיהם הקבועות, בדמות מענקים כספיים.

יחד עם זאת, החוק מחריג מהגדרת "עוסק" הזכאי לסיוע, את מי שעל חישוב הכנסתו בשנים 2020-2019 חל סעיף 8א לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה").

רשות המסים מפרשת החרגה זו בדווקנות, ושוללת באופן אוטומטי את זכותם של עוסקים רבים בתחום, בניגוד לדין ובניגוד לפרשנותן של ועדות הערר ואף של בית המשפט המנהלי. פרשנות זו קבעה במפורש כי אבן הבוחן להחרגה כאמור אינה אם העוסק דיווח

על בסיס האמור טוענת רשות המסים בתוקף ובאופן גורף כי קבלנים מבצעים ויזמי נדל"ן אינם זכאים למענקי קורונה בהתאם לחוק, גם אם הם אינם **מדווחים בפועל** לפי סעיף 8א לפקודה.

על נטל ההוכחה לעניין החוק

עמדה זו של רשות המסים נדחתה פעם אחר פעם על ידי ועדות הערר לענייני קורונה, אשר קבעו כי רשות המסים דוחה לעיתים "ביד קלה" וללא הצדקה, בקשות למענקים מצד גורמי ייזום וביצוע.

כך למשל, בעניין **עציון, הנדסת חשמל (ערר-1238-22)** ציינה הועדה כי **"ועדות הערר דחו בשורה ארוכה של החלטות את עמדת המשיבה שלפיה יש להחריג באופן גורף מזכאות למענק את כל מי שהכנסתו או חלק מהכנסתו היא בגין עבודה שמשך ביצועה עולה על שנה (ראו למשל: ערר 1071-21 ק. סלאמה בע"מ נ' רשות המסים (החלטה מיום 22.6.21, להלן: "ערר ק. סלאמה"); ערר 1070-21 הגר רם תשתיות ובניה בע"מ נ' רשות המסים מיום 22.6.2021; ערר 1268-21 נ.ע. הנדסה יזמות (2001) בע"מ בע"מ נ' רשות המסים מיום 22.8.21, להלן – "ערר נ.ע. הנדסה";**

ובעניין **אבו עוסקא ובניו המשיכה ועדת הערר באותו הקו וציינה כי התנהלות זו של רשות המסים אינה מתיישבת עם תכלית החוק ואינה ראויה: "עמדת המשיבה להחרגה קטגורית, לפיה כל עוסק שביצע עבודה שמשכה מעל שנה מוחרג מזכאות למענק, ללא קשר לנסיבות כגון: עיכובים בביצוע העבודות**

8א לפקודה, בשל עבודה אשר משך ביצועה עולה מעל שנה.

סעיף 8א לפקודה קובע צורת דיווח מיוחדת למי שעסקו מתבסס על עבודה ממושכת והכנסתו הינה תולדה של אותה עבודה ממושכת. לצורך כך, מגדיר הסעיף מונחים אלו כדלקמן: **"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 2(1), בין מביצוע ובין ממכירה."**

עיננו הרואות אפוא, כי עבודה ממושכת הינה עבודה שמשך ביצועה עולה מעל לשנה לרבות עבודות בנייה בבנין.

ועל שום מה בחר המחוקק להחריג מתחולת החוק את מי שעסקו בעבודה ממושכת?

ועדת הערר בעניין **אבו עוסקא ובניו (ערר 1587-21)** היטיבה לבאר זאת: **"מהוראות החוק ניתן ללמוד כי הסיבה להחרגת עוסקים שחל בחישוב הכנסתם סעיף 8א לפקודה נובעת מאחר ודיווח על סמך אומדנים אינו משקף בהכרח את הנזק שנגרם לעוסק, נזק שעל פי הנוסחה שנקבעה בחוק, אמור להתבטא בירידת המחזורים בין מחזורי הבסיס לזכאות".**

דהיינו, מטרת ההחרגה היא למנוע את הפיצוי מעוסקים שבסיס הדיווח שלהם מבוסס על אומדנים ואינו משקף את הנזק שנגרם ממשבר הקורונה.

העוררת את נטל ההוכחה בעניין זה, על אף שלא עמדה בו בעצמה. למעשה, העוררת יכולה היתה לטעון בהשגות שהגישה כי המשיבה העלתה את טענתה בכלליות וללא תימוכין ובכך להשיב אליה את נטל ההוכחה, שלא היה אמור לעבור אליה (לעוררת) מלכתכילה.

לאמור, ככל שרשות המיסים טוענת כי מבקש המענק אינו זכאי לקבלו עקב ההחרגה בהתאם לדיווח לפי סעיף 8א לפקודה, היא זו שתישא בחובת ההוכחה, אלא אם כן כפי שנראה להלן מדובר בקבלן בונה אשר במסגרת דוחותיו הכספיים מדווח לפי סעיף 8א לפקודה.

עמד על כך לאחרונה בית המשפט המנהלי בראשות כב' השופט גורמן בעניין **מגדלי ברקת** (עמ"נ 54772-06-22): "**חשוב להדגיש 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 שירותי 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.**"

דברים אלו מקבלים לדעתנו משנה תוקף לגבי קבלנים אשר במהלך השנים הגישו דוחות כספיים מבלי שיישמו את הוראות סעיף 8א לפקודה ומבלי שהדבר זכה לביקורת מצד רשות המיסים. תימוכין לכך, ניתן למצוא בעניין **אבו עקסא ובניו** שם ציינה

שהביאו להימשכותן מעבר לשנה, סך ההכנסות מעבודות שנמשכו מעל שנה מסך ההכנסות הכולל, אופן ההכרה ורישום ההכנסות בפועל, אופן ההתחשבות מול מזמין העבודה, ההכנסות מעבודה מתמשכת ביחס לסך הכולל של ההכנסות, בחינת אפשרות עריכת תחשיב של המענק בהתעלם מהכנסות המדווחות על בסיס הערכה ואומדן, אינה מתיישבת עם תכלית החקיקה ואינה ראויה (ראו עניין נ.ע. הנדסה, בסעיפים 71-73 להחלטה).

זאת ועוד, ועדות הערר קבעו כי נטל ההוכחה להחרגה מהזכאות למענק עקב ביצוע עבודות ממושכות מוטל על כתפי רשות המיסים, הגם שנמצא לא פעם שרשות המיסים, בעזרת טענות שווא לעניין המצאת מסמכים, מעבירה את נטל ההוכחה הלכה למעשה אל כתפי מבקש המענק. ועדת הערר בעניין **עציון, הנדסת חשמל** מצאה לנכון להעיר לרשות המיסים על התנהלותה זו: "**עוד יוער, כי המשיבה לא פנתה ביוזמתה לעוררת וביקשה ממנה את המסמכים השונים הנדרשים לבחינת השאלה, ובמקום זאת הסתפקה בטבלה שסיפקה לה העוררת במסגרת ההשגה, כפי שהוגשה, והסתמכה עליה (ועליה בלבד), ככתבה וכלשוונה. לטעמנו, התנהלותה זו של המשיבה אינה תקינה מבחינה מנהלית. החלטותיה המקוריות של המשיבה בהקשר זה התבססו כאמור על נימוק כוללני שנטען בעלמא, ללא כל פירוט והוכחה.**"

ובהמשך לאותו עניין הבהירה הועדה "**במילים אחרות ניתן לומר, כי המשיבה העבירה אל כתפי**

קריטריונים לאי תחולת ההחרגה לסעיף 8א לפקודה

ועדת הערר בעניין ק. סלאמה פיתחה חמישה קריטריונים, אשר אומצו בהמשך על ידי ועדות הערר השונות (ראו למשל ערר 21-1896 יגאל חיון וערר 21-1189 הרי הצפון), לזכאותו של עוסק לקבלת מענק השתתפות בהוצאות קבועות, הגם שמשך עבודתו מעל שנה והוא אינו מדווח לפי סעיף 8א לפקודה.

הקריטריון הראשון הוא שהעבודה ניתנת להפרדה לתת-יחידות – הן מבחינה חוזית והן בפועל; הקריטריון השני הוא שהקבלן המבצע מדווח למס הכנסה על פי הפקת הוצאות והכנסות בפועל; הקריטריון השלישי – לתת-יחידות העבודה יש התחלה וסוף מוגדרים, קרי היקפן מוגדר ואינו נתון לפרשנות; הקריטריון הרביעי – הקבלן המבצע/היזם מקבל תמורה בנפרד בגין כל תת-יחידה; הקריטריון החמישי הוא שפרק הזמן שבו בוצעה כל תת-יחידה אינו עולה על שנה.

אדרבה, לאחרונה אימצה השופטת א. וינשטיין, בערעור המנהלי בעניין ק. סלאמה (עמ"נ 43404-09-21), את עמדת ועדות הערר בסוגיה והדגישה כי "בוודאי שלא ניתן לומר כי כל קבלן, באשר הוא, בהכרח נכנס לגדרו של סעיף 8א לפקודה. אלא רק קבלן מבצע, אשר עסק בביצוע עבודה שנמשכה מעל שנה - קרי: מעל 12 חודשים. יש לחדד ולהבהיר, כי התקופה של 12 חודשים אינה חייבת להיות שנת מס אחת, אלא יכול שתתחיל בשנת מס

הועדה כי "בנסיבות בהן המשיבה אישרה את דיווחי העוררת שלא עפ"י סעיף 8א לפקודה ואף לא העירה לה על דיווחיה השגויים לכאורה, נראה כי שלילת הזכאות למענק, בשעת משבר כלכלי קשה עומדת בניגוד לחובת ההגינות המוטלת עליה. קל חומר במצב שבו נערכה שומה על ידי המשיבה, והסכם השומה מתייחס לדיווחים שלא עפ"י סעיף 8א לפקודה. "כפי שקבענו בעניין אלרון, הטענה שחלה חובה על כלל העוסקים המבצעים עבודות שמשכן מעל שנה לדווח לפי סעיף 8א לפקודה, מועלית על ידי המשיבה מבלי שהיא נתנה כל הסבר מדוע היא אינה מבצעת כל אכיפה כלפי אותם עוסקים על מנת להעמיד אותם על טעותם. "התנהלות מעין זה יש בה ליצור השתק מנהלי כלפי האזרח כפי שעמד עליה י. זמיר בספרו הסמכות המנהלית..."

ובעניין ק. סאלמה (ערר 21-1071) נאמר על ידי ועדת הערר "לא ניתן לקבל את העמדה הפרשנית של המשיבה, על פיה הקבלן המבצע, נותן השירות, אשר מסיים את עבודותיו במשך חודשים ספורים (הגם שהפרויקט כולו בו הוא מועסק לפרקים עשוי להמשך מספר שנים), מדווח שלא ע"פ ס' 8א לפקודה מזה שנים רבות, כאשר המשיבה מאשרת את דיווחיו, ואף אינה מעירה לו על דיווחו השגוי לכאורה לדידה – לא יהיה זכאי למענק. אל לה לרשות המנהלית לבוא בחשבון עם העורר ברגע המצוקה שלו דווקא, ברגע שבו הוא נזקק יותר מכל למענק אשר בא לסייע לו לשרוד באחת התקופות הקשות ביותר שידע דורנו".

בעיקר לקבלנים הבונים פרויקטים ארוכי טווח – בנייה של ספינות ומטוסים, למשל – אשר אינם יכולים להפריד בין חלקי הפרויקט.

על כן, בצדק רב התייחסה כבוד השופטת בפסיקתה אל הפרקטיקה החשבונאית בחיי היומיום, שאינה מיישמת את סעיף 8א לפקודה, ככול שמדובר בעבודות בנייה של קבלנים מבצעים.

יודגש כי למסקנה אחרת הגיע לאחרונה בית המשפט המנהלי בעניין **מגדלי ברקת**, אשר עסק בין היתר בקבלן מבצע אשר במסגרת דוחותיו הכספיים תחת הכותרת - הכרה בהכנסות – צוין כי הוא מכיר בהכנסה בהתאם לתקן 4 של המוסד הישראלי באופן יחסי לשיעור ההשלמה של הפרויקט, ובלבד ששיעור ההשלמה הינו 25% לפחות. דהיינו, הוא אימץ הלכה למעשה את הוראות סעיף 8א לפקודה. על רקע האמור קובע בית המשפט כי: **"מקום בו בעל עסק מדווח בפועל על הכנסותיו לפי סעיף 8א לפקודה, חל החריג שקבע המחוקק, ואין מקום להידרש לשאלה מה יכול היה אולי בעל העסק לעשות והאם יכל לדווח באופן שונה מדרך הדיווח בה בחר לנקוט"**.

כמו כן, בעניין **הגר רם** קבע בית המשפט המנהלי בראשות כב' השופט **בורנשטיין** (עמ"נ 49628-08-22) כי למרות שהחריג לא חל, רשות המסים הצליחה להוכיח כי לא מתקיים קשר סיבתי בין הירידה במחזורים ובין משבר הקורונה. בהקשר לכך, משתמש בית המשפט בהבחנה בין עוסק שמבצע פרויקט ממושך, כגון קבלן בניין, לבין עוסק שפעילותו

אחת ותסתיים בשנת מס אחרת. **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."**

יתר על כן, כבוד השופטת וינשטיין מוסיפה כי עמדה זו גם נתמכת בלשון החוק: **"בניגוד לטענת המערער, אינני סבורה כי הפרשנות שנקטה על ידי ועדת הערר בהחלטתה אינה נתמכת בלשון החוק או בתכליתו. לטעמי, ההיפך הוא הנכון. כעולה מן התכלית החקיקתית של סעיף 8א' לפקודה, כפי שפורטה לעיל, הסעיף נועד למצבים בהם קבלן מבצע נדרש לביצועה של עבודה אשר נמשכת מעל שנה, ואשר כתוצאה מכך ועל מנת לדווח נכונה אודות הכנסותיו בשנת המס בגינה מוגש הדיווח - עליו לדווח לפקיד השומה בהתאם להוראות סעיף 8א'(ב) לפקודה, דהיינו: על בסיס אומדן של חלק העבודה שבוצע במהלך שנת המס מושא הדיווח (ככל שהחלק שבוצע באותה שנת מס עולה על 25% מסך כל העבודה), כאשר בכל שנת מס לאחר מכן ידווח על חלק העבודה הנוסף שהושלם באותה שנה - וכך הלאה עד להשלמת כל העבודה.**

על בסיס תוצאה זו ניתן לדעתנו לטעון כי ההחלטה של הגדרת עוסק בחוק כלל אינה רלוונטית לקבלנים מבצעים בתחומי הבניין, החשמל וכדומה, אשר עבודתם מתבססת על כתבי כמויות והכנסתם נרשמת מדי חודש בהתאם לביצוע בפועל; אלא היא מתאימה

בעניין זה נזכיר כי תכלית החוק הינה התוויות מנגנון מהיר ויעיל לצורך קבלת המענק על מנת לסייע לעסקים שונים לצאת מהמצב הכלכלי אליו נקלעו עקב המשבר.

לעמדתנו, ראוי כי רשות המסים תכבד ותאמץ את הקביעות שיצאו בזו אחר זו תחת ידן של ועדות הערר, ואושרו לאחרונה על ידי בית המשפט המנהלי, ותחדל לשלול מציבור העוסקים מענקי קורונה אשר מגיעים לו כדין.

על כן, אנו קוראים לציבור העוסקים לא לוותר על זכאותו לקבלת המענקים ולפעול למיצוי מלא של זכויותיו, לרבות בדרך של הגשת השגה והגשת ערר בכפוף לבחינה פרטנית של נסיבות העניין וככל שלא מאוחר.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות- צוות המשרד: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד דנה הלר, עו"ד אנה צברי, עו"ד שלומי שלו, עו"ד גרשון פינק ויעוץ המשרד לענייני מיסוי ישראל ומענקי קורונה רו"ח אפי לבקוביץ.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד.

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתיעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.

היא פעילות שוטפת ויומיומית, כגון בעל מסעדה שנאלץ לסגור את עסקו בשל מגפת הקורונה ונוכח ההגבלות שהוטלו על המשק: "עם סיום תקופת ההגבלות ישלים הקבלן את בניית הבניין עד לגמר, ויקבל את מלוא התשלום. בעל המסעדה, לעומת זאת, יפתח את מסעדתו, אך הסועד לא יאכל שתי ארוחות, דהיינו גם ארוחה בשל התקופה שבה המסעדה הייתה סגורה." בכל הכבוד הראוי אנו סבורים כי עמדתו של בית המשפט המנהלי שגויה, שכן קבלן הבנייה נאלץ להוציא הוצאות קבועות בלתי מתוכננות במהלך תקופת הקורונה ואין זאת אלא, שיכול היה כבר לעבור לפרויקט חדש אילולא הדחייה שנכפתה עליו בשל הקורונה. לעניין זה יפים דברי ועדת הערר בעניין עציון הנדסת חשמל (ערר -1238-22): "...דחיית הכנסות כמוה כאובדן הכנסות בעסקים מסוימים - שכן בזמן שבו העסק נותן שירות ללקוח אחד, הוא אינו יכול לתת שירות ללקוח אחר, ואלמלא דחיית ההכנסות הוא יכול היה לקבל לקוח נוסף באותה תקופת זמן נתונה (ראו ההחלטה בעניין נ.ע הנדסה, פסקה 5). "

סיכום של דבר

כפי שנוכחנו לראות, הן ועדות הערר והן בית המשפט המנהלי מחזיקים בעמדה לפיה אין לשלול את הזכאות למענק לעסקים בתחום הבנייה, הייזום ועובדות הביצוע, באופן קטגורי ויש לבחון כל עניין בהתאם לנסיבותיו ולקריטריונים שהותוו.