



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 21-1465

לפני כבוד חברי הוועדה:
ערן עסיס, עו"ד - יו"ר
טניה חכמוב, רו"ח - חברה

גני ירושלים מורדוך בע"מ, ח.פ. 510959430
באמצעות עו"ד צבי אריה נמט

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

רקע

1. העוררת אשר הוקמה בשנת 1982 עוסקת בפרויקטים בתחום הבנייה. החברה עובדת בעיקר כקבלן משנה ומבצעת עבודות אבן וחיפויי אבן לבניינים במסגרת פרויקטים מתמשכים.
2. העוררת הגישה למשיבה בקשות למענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות עבור תקופת הזכאות מאי-יוני 2020, מכוח חוק התוכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש)(הוראת שעה), התש"ף-2000 (להלן – **החוק** או **חוק התוכנית לסיוע כלכלי**). ביום 12.11.2020 ניתנה החלטה הדוחה את הבקשה, לאחר שנמצא כי לחברה פרויקטים אשר משך ביצועם ארוך מ-12 חודשים, ובכלל זה פרויקט מול הלקוח ד. דניאל שמשך ביצעו 30 חודשים. זאת כאשר הוראות החוק מחריגות "עוסק" אשר בשנת המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתו סעיף 8א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן – **הפקודה**), בשל "עבודה ממושכת שמשך ביצוע עולה על שנה". בנוסף צוין בהחלטה כי על פי "באור 3.ב דוחות הכספיים מדובר בחברה שמכירה בהכנסות לפי שיטת התקדמות העבודות", היינו בדוחותיה הכספיים של החברה מדווחות ההכנסות מפרויקטים שנתקבלו גם אם טרם בוצעו באופן מלא.
3. השגה שהגישה העוררת על החלטה זו נדחתה. במסגרת ההחלטה בהשגה צוין שוב כי העוררת פועלת במסגרת פרויקטים אשר זמן ביצועם עולה על שנה. המשיבה ציינה כי ערכה בדיקה חוזרת ביחס לפרויקט מול הלקוח ד. דניאל, ומצאה כי מדובר בפרויקט של הקמת 13 בניינים, אשר משך ביצועו 30 חודשים. עוד צוין כי בחומר להשגה צורפה חשבון חלקי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מס' 13, אשר נערך בחודש מאי 2020 – ומכאן כי היו בפרויקט 13 התחשבוניות חודשיות לפחות, והפרויקט עוד לא הסתיים באותה העת. המשיבה הדגישה כי גם בהשגה עצמה העוררת לא שללה כי יש לה פרויקטים שמשך ביצועם עולה על שנה (ורק טענה כי יש לראות אותם כפרויקט לטווח קצר). לצד זאת, טענה המשיבה כי טענות העוררת בהשגה מנוגדות למה שרשום בדוחותיה הכספיים של העוררת, אשר היא ומייצגה חתומים עליהם.

4. מכאן הערר שלפנינו.

טענות הצדדים

5. העוררת טוענת כי הפרויקטים בהם מעורבת החברה נמשכים על פרקי זמן מתמשכים של למעלה משנה, אולם העבודות בפועל אשר מבוצעות על ידה הן עבודות נקודתיות שמשך ביצוען הוא מספר חודשים, ובגינן נרשמת הכנסה. עוד נטען כי לצורך ביצוע העבודות הייחודיות שאותן מבצעת המערערת, היא נדרשת להפעיל צוותי עבודה מיומנים ובעלי ניסיון וידע מקצועיים ועליה לפעול לשימור עובדים אלה. לאור הצורך באחזקה שוטפת של החברה, לרבות שימור עובדיה המיומנים, נדרשה החברה להוצאות קבועות ומשמעותיות הנמשכות גם בתקופת משבר הקורונה. הוצאות אלה כוללות, בין היתר, הוצאות בגין תקורות משרד והנהלה; רכבים וציוד; אחזקת מפעל ומכונות; הוצאות חשמל וארנונה; הוצאות ביטוח ועוד.

6. יתר על כן, בתקופת התפשטות מגפת הקורונה לא רק שהמערערת נדרשה להמשיך ולעמוד בהוצאותיה הקבועות לצורך המשך פעילותה, אלא שהוצאות אלה הוכחו ותפחו. כך למשל, לאור המגבלות על אופן ההסעה של פועלים, המערערת נדרשה להסיע רק שני פועלים בכל רכב, ועל כן נדרשה לשאת בהוצאות הסעה גבוהות במיוחד. כמו כן, החברה ביצעה מהלכים משמעותיים בתקופת משבר הקורונה שנועדו להביא למנוע צמצום בכוח האדם הייחודי והמקצועי שטיפחה במשך השנים.

7. עוד נטען כי אין כל ספק כי הירידה במחזורי הפעילות של המערערת נבעה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה על הפעילות העסקית במשק. שכן, פרויקטים רבים בהם החברה לקחה חלק כקבלן משנה נדחו והושבתו בתקופת התפשטות מגפת הקורונה, וחלקם אף הופסקו כליל. כך למשל פרויקט לביצוע עבודות אבן במלון בשכונה הגרמנית בחיפה – נפסק; פרויקט לביצוע עבודות אבן במלון קמפינסקי בתל אביב – נעצר עד סוף שנת 2020; פרויקט הרכבת הקלה בתל אביב – נעצר לאחר שאי-הגעת פועלים מחוץ לישראל הביאה לדחייתו של הפרויקט כולו, ועוד ועוד.

8. באשר לשיטת הדיווח של המערערת, על אף שבדוח הכספי שלה מצוין כי היא נוקטת ב"שיטת התקדמות העבודות" בהתאם לתקן חשבונאות מס' 4 "עבודות על פי חוזה ביצוע" של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות, בפועל היא מדווחת על תקבולים עבור ביצוע עבודות נקודתיות אותן היא מבצעת בכל פרויקט אשר נמשכות מספר שבועות או חודשים.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בכל מקרה עבודות שמשך ביצוען פחות משנה נזקפות במלואן לרווח או להפסד. לפיכך, אין בסיס להחרגת המערערת מהוראות החוק בהתייחס להוראת סעיף 8 לפקודה, אשר אינה חלה בעניינה של המערערת. המערערת מפנה להחלטה שניתנה בערר 21-1070 הגר רם **תשתיות בע"מ נ' רשות המסים** (מיום 22.6.2021) (להלן – עניין הגר רם) במסגרתו נקבע בין היתר כי אין לקבל את העמדה לפיה יש להחריג מהגדרת "עוסק" חברה שרק חלק מעבודותיה התמשכו מעל לשנה. עוד נקבע כי תכלית ההחרגה היא התמודדות עם חוסר הוודאות בדבר גובה הכנסותיו של עוסק בחודש מסוים באופן שלא מאפשר להסיק אם ירידת המחזורים נגרמה בשל התפשטות מגפת הקורונה. אולם בעניינה של המערערת ברור כי ירידת המחזורים נבעה מהפסקת וביטול פרויקטים שונים בהם היא נטלה חלק כקבלן משנה.

9. בתשובתה לערר, טענה המשיבה כי דינו של הערר להידחות. המשיבה מדגישה כי העוררת אינה מכחישה כי היא מבצעת פרויקטים במשך למעלה משנה, אלא שלטענתה היא מבצעת את הפרויקטים האלה כ"קבלן משנה" ולרוב הם נמשכים על פני מספר חודשים, כאשר היא מקבלת תשלום על כל חלק שהיא מבצעת. אלא שעל פי הוראות החוק, עוסק שחל סעיף 8 לפקודה בחישוב הכנסותיו, בשל עבודה הנמשכת למעלה משנה בשנים 2019 ו-2020, יוחרג מזכאות למענק. ההחרגה מהזכאות למענק חלה בכל מקרה שבו מדובר בעוסק שמחויב לדווח על הכנסותיו לפי סעיף 8 האמור, ולא רק במקרה שבו מדובר בעוסק שאכן מדווח לפי הסעיף האמור. עוד הוסיפה המשיבה וטענה כי עוסק מסוג זה, המבצע עבודות ממושכות, היקף הכנסתו אינה נפגעת שכן לכל היותר נדחית, והוא יסיים את תקופת החוזה כאשר מלוא התמורה בידו כמו גם המענק.

10. לעמדת המשיבה אין לקבל את טענות העוררת, שעה שאין חולק בענייננו כי היא ביצעה בשנים 2019 ו-2020 עבודות שמשך ביצוען למעלה משנה; כאשר העוררת עצמה מדווחת בהתאם לסעיף 8 לפקודה על פרויקטים אלה; ובעצמה כללה בדוחותיה הכספים הערה על כך. טענת העוררת כי יש לראות בכל שלב מעבודותיה לגביו ריכוזה את התשלום כשלב "נפרד" אינה ניתנת להתקבל ויש בה כדי לרוקן את הסעיף מכל תוכן. כך, ניתן להניח כי בכל פרויקט ממושך קיימות "תחנות" של תשלום לאורכו ומטבע הדברים כאשר מדובר בפרויקט ממושך יכול ויהיו אבני דרך שבהן יבוצע תשלום, ולא רק בסוף הפרויקט. אולם אין משמעות הדבר כי הפרויקט ניתן לפיצול למספר "עבודות נפרדות". המבחן הינו משך ביצוע העבודה ולא אופן ביצוע התשלומים וההתחשבנויות.

11. לכתב התשובה, צירפה המשיבה את מסמכי ההתחשבויות עם חברת ד. דניאל, שהוזכרו בהחלטה בהשגה, וכן את הסכם ההתקשרות עם החברה ומסמך המרכז את החשבוניות שהוציאה העוררת ללקוח זה. בנוסף, צורפו עמודים מתוך הסכם לגבי פרויקט נוסף שערכה העוררת עם חברת נאות בוקר, וכן ריכוז חשבוניות מול חברה זו.

12. בהמשך, התבקשה העוררת להציג מסמכים נוספים מתוך ההסכמים עם חברת ד. דניאל ועם חברת נאות בוקר, וכן התבקשה למסור הבהרות נוספות לגבי ההכנסות מפרויקטים שמשך ביצועם עלה על שנה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

13. בתגובה, מסרה העוררת פירוט של הפרויקטים שהיא מבצעת, ועמדה על הוראות החוזה לעניין התמורה בכל אחד מהפרויקטים, אשר ניתנת באופן שוטף על בסיס חשבון חודשי ולפי כתבי כמויות. העוררת צירפה את ההסכמים לביצוע העבודות, ואת כתבי הכמויות שצורפו אליהם, לרבות ההסכמים בפרויקטים שצוינו על ידי המשיבה. כמו כן, הדגישה העוררת בתגובתה את העקרונות שנקבעו בפסיקת ועדות הערר לעניין הוראת ההחרגה לעניין ביצוע עבודות מתמשכות.

14. לאחר מכן, התבקשה העוררת להבהיר מה מקור הפערים בין סך ההכנסה השנתי לפי דוחותיה הכספיים לבין ההכנסות שדווחו למע"מ. העוררת הבהירה כי ההבדלים הקטנים נובעים מהחובה לדווח בדוח הכספי על ההכנסות החייבות באותה שנה; משמעות הדברים היא כי הכנסות בגין עבודות שבוצעו בסוף השנה, והחשבונית בגינם יצאה בשנה העוקבת – ידווחו למס הכנסה כהכנסות השנה הקודמת, ואילו הדיווח למע"מ ייעשה לפי מועד הוצאת החשבונית. העוררת ציינה כי התאמות אלו נעשות בדו"ח הכספי באמצעות רישום של "הכנסות לקבל", או "הכנסות מראש".

15. עוד ציינה העוררת כי בביקורות שוטפות שנערכו על ידי רשויות המס, אופן התחשיב של הכנסות החברה אושר ולא עלתה טענה כי בעניינה של החברה יש להחיל את הוראות סעיף 8א לפקודת מס הכנסה. בהקשר זה, צירפה העוררת הסכם שומה שנערך ביום 31.5.2021 לגבי שנת 2020, ובו הוסכם על הקדמת ההכרה בהכנסה לשנת 2019 (מבלי שהוזכרה בו טענה לעניין תחולת סעיף 8א לפקודה), וכן צירפה את דוח ההתאמה לשנת 2020 שנערך לפי הסכם זה.

16. בתגובה, טענה המשיבה כי חוסר ההתאמה בין ההכנסות המדווחות למע"מ לבין ההכנסות המדווחות בדוחות הכספיים מעידה על כך שהתמורה אינה משולמת לעוררת לפי קצב התקדמות העבודה. המשיבה עמדה על כך שחוסר ההתאמה נובע מתמורה ששולמה מראש, עוד טרם ביצוע העבודות, כפי שעולה מדוח ההתאמה שצורף, ומכאן כי העוררת אינה מקבלת את התמורה לפי קצב ההתקדמות, אלא טרם ביצוע העבודות. לשיטת המשיבה, צורת התחשבות זו מאפיינת קבלנים המבצעים עבודות ארוכות טווח ולא קבלנים המבצעים התחשבות שוטפת. המשיבה הדגישה כי לפי סעיף 29 לחוק מע"מ, העוררת מחויבת לדווח למע"מ על ההכנסות עם קבלת התקבול, כך שהכנסות מראש מעידות על חריגה מקצב ההתקדמות הנטען. בשולי הדברים, הוסיפה המשיבה כי לחלק מההסכמים שהעבירה העוררת לא צורפו נספחי לוחות הזמנים.

דיון והכרעה

17. לאחר שעיינו בערר, באנו לכלל למסקנה כי ניתן לדון בערר על פי הטענות והראיות שהוגשו בכתב, ומצאנו שאין בכך בכדי לפגוע בעשיית צדק בעניינם של הצדדים. נקדים ונאמר כי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

החלטנו לקבל את הערר. להלן נבהיר את הרקע המשפטי ואת הטעמים שעומדים ביסוד החלטתנו.

רקע נורמטיבי – ביצוע עבודות מתמשכות

18. חוק התוכנית לסיוע כלכלי מורה על מתן מענק לכל "עוסק" כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, התשל"ה-1975. אכן, מכלל זה מוחרגים עוסקים מאפיינים שונים, וביניהם "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" (פיסקה (5) להגדרת "עוסק", סעיף 7 לחוק).

19. עניינו של סעיף 8 לפקודה, הוא אופן חישוב ההכנסה אצל נישומים העוסקים בעבודה ממושכת שמשך ביצועה עולה על שנה. על קצה המזלג, על פי ההוראה במקרה של "בניית בנין בידי בעלו" יש לדווח על ההכנסות מהבניין בשנת המס שבה היה הבניין ראוי לשימוש, ואילו בכל מקרה אחר של עבודות מתמשכות, יש לדווח על ההכנסה החל משנה הראשונה שבה בוצעה 25% מהעבודה, בהתבסס על אומדן של חלק מהעבודות שבוצע (לפי ההיקף הכמותי של העבודה או לפי ההיקף הכספי שלה).

20. על משמעותה ותכליתה של הוראה זו וגבולות התחולה שלה עמדה ועדת הערר במספר החלטות (ראו למשל: ערר 1071-21 ק. סלאמה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 22.6.2021) (להלן: עניין ק. סלאמה); ערר 1070-21 הגר רם תשתיות בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 22.6.2021); ערר 1286-21 נ.ע הנדסה ייזמות (2001) בע"מ נ' רשות המסים (22.8.2021) (להלן – עניין נ.ע הנדסה); ערר 1185-21 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 22.8.2021); ערר 1195-21 מערב אסיה הנדסה (2005) בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 14.9.2021); ערר 1225-21 אלרון קבלני חשמל בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 23.9.2021) (להלן – עניין אלרון).

21. לאחרונה, בערר 1854-21 צבקל חברה להנדסה ובנין בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 6.1.2022) (להלן – עניין צבקל) סקרנו את ההחלטות שניתנו בעניין הקושי הפרשני הכרוך ביישום הוראת ההחרגה האמורה, והזכרנו את ההבחנה המתבקשת בין קבלנים המבצעים עבודה לפי הסכם "פאושלי", כאשר התמורה הכוללת נקבעה בהסכם מראש, לבין קבלנים המבצעים עבודה על בסיס כתבי כמויות, היינו כאשר העבודה מתומחרת לפי היקפי ביצוע. הדברים יפים גם לענייננו על כן נביאם כלשונם (פסקה 22 להחלטה):

"ועדות הערר עמדו בעבר על הקושי הפרשני הכרוך ביישום הוראת ההחרגה של מי שסעיף 8 חל בחישוב הכנסתו (כאשר לרוב מדובר על קבלני בניה). בעניין נ.ע הנדסה ובניין יגאל חיון, עמדנו על ההבחנה המתבקשת בין קבלנים המבצעים עבודה לפי הסכם פאושלי (עבודה שהתמורה הכוללת בגינה נקבעה מראש בהסכם), לבין



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

קבלנים המבצעים עבודה על בסיס כתבי כמויות (עבודה שמתומחרת לפי היקפי הביצוע). ציינו כי אומדן ההכנסות בהתאם להוראות סעיף 8א לפקודת מס הכנסה, רלוונטי רק במקרה של קבלן המבצע הסכם פאושלי, הנדרש בתום כל שנה קלנדרית לאמוד את חלק העבודה שכבר בוצע. ציינו כי במקרה שבו התמורה מחושבת באופן חודשי על בסיס כתב כמויות, סעיף 8א אינו "חל" בחישוב ההכנסה, במובן זה שלא חל למעשה כל אומדן, וההכנסה מחושבת לפי ההכנסה בפועל; כמו כן ציינו כי ניתן לראות כל חלק של העבודה לגביו נעשית התחשבות החודשית כ"עבודה" בפני עצמה לעניין סעיף 8א. (ראו עניין נ.ע הנדסה, פסקאות 29-38 להחלטה; וראו עניין אלרון, פסקאות 24-33 להחלטה). עוד נציין כי בעניין הגר רם, עמדה הוועדה על כך שהוראת ההחרגה חלה על מי שבפועל ביצע עבודות מתמשכות שמשך ביצוען עולה על שנה, והיה עליו לדווח על הכנסות לפי סעיף 8א לפקודה – ללא תלות בשאלה כיצד נערכו דוחותיו בפועל (פסקאות 48-54 להחלטה)."

22. לפיכך, טענת המשיבה (עליה חזרה גם במסגרת תגובתה מיום 3.1.2022) כי אין כל רלוונטיות לאופן חלוקת שלבי העבודה על ידי המערערת או לשאלה אם ההתחשבות מבוצעת לפי שלבים, אינה מקובלת עלינו. כפי שנקבע זה מכבר, השאלה האם מדובר בעבודות המבוצעות לפי הסכם "פאושלי" או לפי כתב כמויות הינה רלוונטית ביותר לעניין תחולת סעיף 8א לפקודה (ראו למשל: עניין נ.ע. הנדסה, פסקה 37). בעבודה המבוצעת לפי כתב כמויות, ההכנסות מתקבלות באופן תקופתי, בהתאם להיקף העבודה שבוצעה בפועל. בנסיבות כאלו, העבודה אינה שונה מכל עבודה אחרת של מתן שירותים לפי חוזה קבוע – גם אם העבודות מתבצעות במסגרת פרויקט בניה.

23. אם כן, לצורך הכרעה בשאלה האם העוררת מבצעת עבודות מתמשכות שסעיף 8א לפקודה חל עליהן, יש צורך לעמוד על הוראות ההסכם ולבחון מהן העבודות שמבצעת העוררת וכיצד מחושבת התמורה.

תחולת הוראת ההחרגה על העוררת

24. בענייננו, העוררת הציגה הסכמים רבים מהם עולה כי היא מבצעת עבודות על בסיס כתב כמויות. לבקשת הוועדה, הוצגו הסכמים שמכוחם נערכו הפרויקטים שהמשיבה התייחסה אליהם בכתב התשובה, וכן הוצגו הסכמים רבים נוספים שנערכו מול לקוחות אחרים, במקרים בהם בוצעו עבודות מתמשכות. לא ראינו צורך לפרוט במסגרת ההחלטה את אופן ההתחשבות שהוסכמה בכל אחד מההסכמים בנפרד. לאחר שבחנו את ההסכמים שצורפו, מקובלת עלינו קביעת העוררת כי בכל המקרים שבהם בוצעו עבודות מתמשכות, היא קיבלה את התמורה לפי קצב התקדמות העבודה בפועל, ולפי התחשבות שוטפת המבוססת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

על כתבי כמויות. הלכה למעשה, שוכנענו כי המסגרת ההסכמית מלמדת על ביצוע עבודות שוטפות, שנערכת לגביהן התחשבות תקופתית, ולא על ביצוע עבודה מתמשכת.

25. השאלה העיקרית שנותרה היא האם הדוחות הכספיים שנערכו על ידי העוררת מובילים למסקנה שונה. המשיבה ביקשה להסתמך על האמור בביאור 3(ב), ולפיו החברה מיישמת בדוחותיה את שיטת התקדמות העבודות בהתאם לתקן חשבוניות מס' 4 "עבודות על פי חוזה ביצוע". עם זאת, אנחנו מוכנים לקבל את טענת העוררת כי דיווח זה אינו מעיד על **ביצוע** של עבודות מתמשכות. בביאור 3(ב) מתייחסת העוררת למדיניות החשבונית הכללית שלה, ומבהירה את התקנים הרלוונטיים. בביאור זה צוין גם כי שיטת התקדמות העבודות מיושמת רק לגבי עבודות שמשך ביצוען עולה על שנה, ואילו עבודות שמשך ביצוען פחות משנה נזקפו במלואן לרווח והפסד.

26. יישום של סעיף 8א בדוחות הכספיים אינו אמור להתבטא רק בהצהרה על מדיניות חשבונית כללית ואימוץ תקן כזה או אחר, אלא בחישוב ההכנסה בפועל. בהתאם לסעיף 8א אמור להיערך אומדן של ההכנסות מפרויקטים שטרם הושלמו, בהתאם להיקף הכספי או הכמותי של העבודה שבוצעה. אומדן זה אמור לבוא לידי ביטוי בדו"ח התאמה המצורף לדוחות הכספיים, ובו אמורה החברה לציין מה ההפרש בין ההכנסות שנכללו בדוחות הכספיים לבין ההכנסות שיש להביא בחשבון באותה שנה לפי הוראות סעיף 8א לפקודה. התאמה מעין זו לא נכללה בדוחות התאמה שצירפה העוררת לדוחותיה.

27. שאלה נוספת נוגעת לפערים בין גובה ההכנסה השנתית לפי הדוחות הכספיים לבין גובה ההכנסות כפי שדווחו למע"מ. העוררת טענה כי ההבדלים בין ההכנסות שדווחו למע"מ לבין ההכנסות בדוחות הכספיים הם התאמות הנובעות משיוך החשבונות של תחילת השנה להכנסות שנצמחו בשנה הקודמת, והתאמות אלו באות לידי ביטוי בסעיפי הכנסות מראש והכנסות לקבל. מנגד, המשיבה הדגישה כי קיומן של הכנסות מראש מעיד על כך שהעוררת מקבלת מקדמות על עבודתה, כך שבניגוד לטענה – הכנסותיה אינן מבוססות רק על התחשבות שוטפת אלא גם על מקדמות המתייחסות לפרויקט בכללותו.

28. טיב ההכנסות שסווגו כהכנסות מראש לא התברר עד תום בפנינו. אולם גם אם נקבל את הטענה שהעוררת מדווחת למע"מ על הכנסות על מקדמות, ולא רק על הכנסות בגין התחשבויות שוטפות, אין בכך בכדי לגרוע מזכאותה למענק. כפי שהבהרנו לעיל, ההסכמים של העוררת עם לקוחותיה קובעים כי התמורה תהיה מבוססת על התחשבות שוטפת. גם אם בפועל בחלק מהמקרים הוקדמו תשלומים, אין בכך בכדי לגרוע מהתמונה הכללית – העבודה שבגינה העוררת מקבלת הכנסות היא עבודה שוטפת, והחלוקה של עבודה זו לחלקים באה לידי ביטוי בהתחשבויות שמבוצעות לאחר מעשה. גם אם קיימת הקדמת תשלומים, המשמעות שלה היא תזרימית בלבד – היא אינה משנה את אופי העבודה ואין בה כשלעצמה כדי להביא לכך שסעיף 8א חל בחישוב ההכנסה.

29. בהקשר זה, חשוב להדגיש גם את הסכם שומת המס שהעוררת והמשיבה הגיעו אליהם, בקשר לחישוב ההכנסה החייבת בשנת 2019. ראשית, כפי שטוענת העוררת, הדוח הכספי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שלה עבר ביקורת על ידי נציג מטעם המשיבה, אשר לא העלה כל טענה בדבר החובה לדווח לפי סעיף 8א לפקודה. העובדה שנערך הסכם וסעיף 8א לפקודה לא הוזכר בו, מעידה כשלעצמה על כך שלדעת המשיבה סעיף 8א לפקודת מס הכנסה לא אמור לחול בנסיבות אלו.

30. כפי שנקבע בהחלטות קודמות של הוועדה, במצבים שבהם פקיד השומה מאשר את הדיווח השנתי של העסק ואינו מעיר על תחולת סעיף 8א לפקודה, שלילת הזכאות למענק בטענה שסעיף 8א חל על העוסק – אינה מתיישבת עם חובת ההגיונות המוטלת על המשיבה (ראו עניין אלרון, פסקה 37 להחלטה). אין לאפשר מצב שבו המשיבה מדברת "בשתי לשונות" – פקיד השומה מאשר את דוחותיה הכספיים של העוררת ללא ההתייחסות לסעיף 8א, בה בעת שקרן הפיצויים שוללת את הבקשה למענק בטענה שסעיף 8א חל בחישוב ההכנסה.

31. יתרה מכך, לטעמנו יש משמעות גם לגופן של הטענות שהוצגו על ידי פקיד השומה ואשר באו לידי ביטוי בהסכם השומה. בדוח השנתי לשנת 2019, דיווחה העוררת על הכנסות מראש, קרי, הכנסות שהתקבלו בשנת 2019 אך אינן נובעות מעבודה שבוצעה בשנת 2019 אלא מתייחסות לשנים הבאות. בהסכם שומה שנערך ביום 31.5.2021, נקבעה תוספת הכנסה בסך 2 מיליון ש"ח, כתוצאה מהקדמת הכנסות מראש (לגבי חלק מהסכום שסווג כהכנסות מראש). משמעות הדברים היא כי גם אם העוררת קיבלה כספי מקדמות, המשיבה עצמה ביקשה להתייחס לכספים אלו (או לחלקם), כהכנסות שהתקבלו באותה שנה.

32. אם כן, בניגוד להיגיון של סעיף 8א לפקודת מס הכנסה, המורה על התאמה בין מועד הדיווח לבין מועד ביצוע העבודה, חייבה המשיבה את העוררת לדווח על הכנסות אלו כבר בעת קבלתן. פקיד השומה לא התייחס לקיומן של הכנסות מראש כאינדיקציה לביצוע עבודה מתמשכת, צופה פני עתיד, ברוח סעיף 8א לפקודה, אלא ביקש לבדד אותן ולהתייחס אליהן כהכנסה העומדת בפני עצמה, בשנה שבה התקבלו הכספים – וזאת בניגוד לטענות המשיבה ביחס להתאמות אלו.

33. הלכה למעשה, לא מצאנו כי דיווחי ההכנסות של העוררת מביאים למסקנה שונה מזו שהגענו אליה. העוררת לא נדרשה להחיל את סעיף 8א לפקודה בדוחותיה השנתיים (הגם שהעירה על תחולתה הפוטנציאלית), ונתוני הכנסותיה מתיישבים עם מתכונת ההתחשבותן השוטפת שעלתה מההסכמים. ייתכן שבמקרים מסוימים מקבלת העוררת מקדמות, אך לא מצאנו שיש בכך כדי לשנות את התמונה הכוללת.

סיכום

34. החלטנו אפוא לקבל את הערר. המשיבה תשלם לעוררת את סכום המענק המבוקש – 500 אלף ש"ח, בצירוף הפרשי הצמדה וריבית בהתאם להוראות סעיף 17 לחוק. נוכח אופי ההליך והשתלשלות העניינים בערר – איננו עושים צו להוצאות.



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 45 יום.
ניתנה היום, כ"ג אדר א' תשפ"ב, 24/02/2022, בהעדר הצדדים.

1465-21



טניה חכמוב, רו"ח
נציגת ציבור



ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה