



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1584-21

לפני כבוד חברי הוועדה:
סילס מורן, עו"ד - יו"ר
ברוך ברוכי, רו"ח - חבר

פני הבניין עבודות בנייה בע"מ מס' 514892306
ע"י מר/גברת יצחק פחימה

העוררת:

נ ג ד

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

המשיבה:

החלטה

העובדות

1. בפנינו שני עררים שהוגשו לפי חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), תש"ף-2020 (להלן: "החוק") על החלטות המשיבה בהשגות על שתי תקופות זכאות. ערר 1584-21 הוגש על דחיית בקשה מספר 57141035 לתקופת הזכאות מאי-יוני 2020 וערר 1585-21 הוגש על דחיית בקשה מספר 57316102 לתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020.
2. חברת פני הבניין עבודות בנייה בע"מ (להלן: "העוררת") עובדת כקבלן משנה המבצע עבודות בניה עבור שני לקוחות. הלקוחה העיקרית, שהייתה אחראית ליותר מ-90% מהכנסותיה היא חברת ינושובסקי א. הנדסה ובניין בע"מ (להלן: "ינושובסקי"). הלקוחה השנייה היא חברת פולדימר הנדסה בע"מ (להלן: "פולדימר").
3. ביום 11.9.17 נחתם חוזה בין העוררת ובין ינושובסקי לביצוע עבודות שלד – פרויקט ב/3 (להלן: "החוזה"). מדובר בחוזה מדידה עם ערך חוזה נקוב של 5,823,398 ש"ח ללא מע"מ כאשר התמורה תשולם לפי מדידת כמויות בפועל. תחת "תנאים כלליים להסכם" נקבע בסעיף 9 להסכם כי החוזה הוא פאושלי ומותנה בכך שהמחיר מוסכם וסופי "בהסכם זה והתמורה הינה סופית ומלאה המגיעה לקבלן עבור ביצוע עבודותיו בפרויקט וכאמור בטבלת תנאי התשלום". על פי חוזה זה העוררת התחייבה להתחיל את העבודה ביום 25.10.17 ולסיימה תוך 11 חודשים ובהתאם לאבני דרך שייקבעו בין הצדדים. סעיף 6 להסכם הוסיף התייחסות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ל"הגדלת או הקטנת היקף העבודה". נקבע כי לינושובסקי תהיה זכות להגדיל את היקף העבודה לפי הסכם זה כאשר עבודות נוספות יסוכמו בין הצדדים בטרם ביצוען ויאושרו ראשית על ידי ינושובסקי. נקבע כי "כל תוספת בהיקף העבודה תשולם בעדה תמורה נוספת" (להלן: "העבודות הנוספות").

4. בשלב ההשגה טענה העוררת כי העבודה שנקבעה בחוזה הושלמה והתמורה בגינה שולמה במלואה. לאחר מכן חלו הארכות לחוזה שהתבססו על התקשרות אחרת שבבסיסה חיוב על שעות עבודה בלבד שסיפקה העוררת כאשר ההתחשבות נערכה בסוף כל חודש על פי שעות עבודה שסופקו בפועל.

בקשת המענק לתקופה מאי-יוני 2020

5. ביום 17.8.20 הגישה העוררת בקשה למענק בסך של 79,624 ש"ח. לעוררת שולמו שתי מקדמות בסך כולל של 47,774 ש"ח.

6. ביום 11.11.20 נדחתה הבקשה למענק בנימוק שהעוררת עוסקת במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידה, או שבשנת המס 2019 – 2020 חל בחישוב הכנסתה סעיף 8א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א – 1961, בשל עבודה מתמשכת שמשך ביצועה עולה על שנה.

7. ביום 15.11.20 הגישה העוררת השגה וזו נדחתה ביום 26.7.21 בנימוק: "לאחר חישוב ממוצע בין שנת 2019 לשנת 2020 שיעור הירידה אינו עולה על השיעור המינימלי הקבוע בחוק. התנודתיות במחזורים קיימים [כך במקור] גם בשנת 2020 וגם בשנת 2019 והשוואת המחזורים בין שנים אלו מצביעה על פער אשר אינו מסביר בהכרח את הירידה של המחזורים להבא ומפר את הקש"ס של השפעת נגיף הקורונה".

בקשת המענק לתקופה ספטמבר-אוקטובר שנת 2020

8. ביום 30.11.20 הגישה העוררת בקשה למענק על סך של 124,751 ש"ח. לעוררת שולמו שתי מקדמות בסך כולל של 74,851 ש"ח.

9. ביום 11.4.21 נדחתה הבקשה בנימוק שהעוררת עוסקת במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידה, או שבשנת המס 2019 – 2020 חל בחישוב הכנסתה סעיף 8א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א – 1961, בשל עבודה מתמשכת שמשך ביצועה עולה על שנה.

10. ביום 28.4.21 הגישה העוררת השגה וזו נדחתה ביום 26.7.21 בנימוק: "הנך עוסק במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידך, או שבשנת המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתך סעיף 8א לפקודה, בשל עבודה מתמשכת שמשך ביצועה עולה על שנה. לאחר חישוב ממוצע בין שנת 2019 לשנת 2020 שיעור הירידה אינו עולה על השיעור המינימלי הקבוע



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בחוק. התנודתיות במחזורים קיימים [כך במקור] גם בשנת 2020 וגם בשנת 2019 והשוואת המחזורים בין שנים אלו מצביעה על פער אשר אינו מסביר בהכרח את הירידה של המחזורים להבא ומפר את הקש"ס של השפעת נגיף הקורונה".

טענות העוררת

11. פעילות העוררת בשנת 2020 נפגעה כתוצאה מההגבלות שהוטלו על המשק, בידוד שנכפה על העובדים ועל מנהל העוררת ועיכובים בעבודות בניה אחרות שהיו תנאי להמשך עבודת העוררת. בשנת 2021, עם חיסון האוכלוסייה, הפגיעה בהכנסות התמתנה.
12. ההסכם המקורי של העוררת עם ינושובסקי נחתם בחודש ספטמבר שנת 2017 לתקופה של 11 חודשים והעבודה לפי חוזה זה הושלמה. לאחר מכן הוארך החוזה והשתנה כך שהעוררת מספקת כוח אדם בלבד והתמורה נמדדת בסוף כל חודש על בסיס חשבון מדויק שמגישה העוררת לקבלן הראשי ביחס לשעות העבודה שבוצעו בפועל.
13. לטענת העוררת, השכל הישר מבחין מיד כי לא מדובר בעסק שאפשר להחיל עליו את הוראות סעיף 8א לפקודת מס הכנסה. העוררת מחשבת את הכנסותיה על פי מדידה חודשית מדויקת של שעות העבודה של עובדיה. משכך, ההתחשבות אינה ארוכת טווח אלא חודשית בלבד, כפי שניתן ללמוד מפירוט החשבונות והחשבוניות שצירפה העוררת.
14. עובדה היא שטענות העוררת בהשגה לגבי מענק מאי-יוני – התקבלו. העוררת טוענת כי המשיבה קיבלה את עמדתה בהשגה כי אינה קבלן בונה, אין לה מלאי עסקי וההחרגה של עוסק החל עליו סעיף 8א' לפקודת מס הכנסה לא חלה עליה. מן הדין שהמשיבה תיסוג מטעמים אלה גם לגבי מענק ספטמבר – אוקטובר.
15. המונח קש"ס המופיע בנימוקי ההחלטות בהשגה אינו מובן ואינו ידוע.
16. המקרה של העוררת אינו חריג ומחזוריה אינם תנודתיים באופן קיצוני ולכן למשיבה לא הייתה סמכות לערוך ממוצע של הכנסותיה בשנת 2019 ולהשוות אותו לממוצע הכנסותיה בשנת 2020. גם לגופו של עניין, לממוצע שערכה המשיבה אין כל יסוד ולטענת העוררת יש להשוות את ממוצע חודשי מאי-אוקטובר בכל שנה. השוואה זו מעידה על ירידת מחזורים בשיעור של 50.6%. בנוסף, העוררת טוענת שהמשיבה כללה בממוצע שנת 2020 גם הכנסות גבוהות בסך של 1,761,032 ש"ח שהתקבלו בחודשים ינואר-פברואר-טרום הקורונה ויש בכך כדי לעוות את התוצאה ואת המסקנה הנגזרת מכך.

טענות המשיבה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

17. לטענת המשיבה, בשנים 2019 ו-2020 ביצעה העוררת פרויקטים שמשך ביצועם עלה על שנה. המשיבה טוענת כי העוררת אינה מכחישה זו אך מנסה לפצל את הפרויקט למספר עבודות באופן מלאכותי.
18. המשיבה מוסיפה כי אין בעובדה שהעוררת מספקת רק כוח אדם לביצוע עבודות כדי לגרוע מהעובדה שצורף על ידי העוררת הסכם מחודש ספטמבר שנת 2017 אשר מוארך מעת לעת. העובדה שההזמנה בוצעה במספר פעימות או כללה עבודות ביצוע בלבד עם חומרים שסופקו מהמזמינה אינה גורעת מהיות הפרויקט פרויקט אחד שהעבודה בו נמשכת מעל לשנה.
19. החלטת הממשלה והחוק כוללים הוראה ברורה שאינה משתמעת לשתי פנים לפיה עוסק שחל סעיף 8א בחישוב הכנסתו בשל עבודה ממושכת שמשך ביצועה עולה על שנה – יוחרג מהזכאות למענק.
20. הטעם להחרגת מי שחל בחישוב הכנסתו סעיף 8א הוא שנוק שנגרם על ידי הנגיף אינו משתקף בירידת המחזורים אלא לכל היותר, אם בכלל, בדחיית הכנסות, שכן את התשלום בגין הפרויקט העוררת תקבל לאורך חיי הפרויקט, כפי שנקבע מראש, כך או אחרת.
21. כך גם, לטענת המשיבה, פרויקטים ארוכי טווח בתחום הבניה מתומחרים פר פרויקט ומתפרשים על פני זמן ארוך. לפיכך, גם אם הייתה דחייה של העבודות בעקבות הנגיף, הדבר אינו פוגע בהכנסה מהפרויקט ואינו מונע השלמתו ואינו מביא למסירתו לקבלן אחר. לכן, נוסחת פיצוי אשר אחד מתנאיה הנו שיעור מינימלי של פגיעה במחזורים ואשר מטרתה לסייע בהוצאות קבועות בתקופה תזרימית חלשה אינה מתאימה לעוסק מסוג זה. מתן מענק לעוסק מסוג זה, שהיקף הכנסתו אינו נפגעת יסיים את החוזה עם מלוא התמורה ועם מענק ובכך הוטב מצבו באופן שאינו משקף את כוונת המחוקק.
22. ההחרגה הגדרת "עוסק" של מי שחל בחישוב הכנסתו סעיף 8א לפקודה הוספה לחוק בשל כך שקשה מאוד לקבוע את התוצאה העסקית של עוסקים אלו כל עוד לא נסתיימה העבודה. לעניין המענקים, מדובר בעוסקים שאין יכולת לבקר ולהעריך את מחזור העסקאות שלהם ובהתאם לחשב את גובה המענק.
23. העוררת מנסה לפצל את עבודה בצורה מלאכותית. בכל פרויקט ממושך קיימות תחנות של תשלום לאורכו ובאבני דרך שקובעים הצדדים להסכם. כך גם לגבי הניסיון להפריד שלבי ביצוע של הפרויקט לפי סוגי עבודות- חשמל, מסגרות, בינוי וכו'.
24. המשיבה טוענת עוד כי חישוב ממוצע בין שנת 2019 ובין שנת 2020 אינו מגלה ירידה במחזורים בשיעור המינימלי הקבוע בחוק. כמו כן, מחזורי העוררת תנודתיים בשנת 2019 ובשנת 2020. "השוואת המחזורים בין שנים אלו מצביעה על פער אשר אינו מסביר בהכרח את הירידה של המחזורים להבא ומפר את הקש"ס של השפעות נגיף הקורונה ואף מסיבה זו יש לדחות את העררים".



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

דיון והכרעה

25. החלטנו לקבל את שני העררים.

החלטת המשיבה לעניין תקופת הזכאות מאי-יוני 2020

26. כאמור, החלטת המשיבה בהשגה לתקופת הזכאות מאי-יוני התמצתה בנימוק אחד של שלילת הקשר הסיבתי בין הירידה בהכנסות ובין מגפת הקורונה. למסקנה זו הגיעה המשיבה לאחר שהשוותה את ממוצע המחזורים בין שנת 2019 לממוצע המחזורים בשנת 2020. המשיבה הוסיפה כי הפער השנתי שנוצר אינו מסביר את ירידת המחזורים ומפר את הקש"ס של השפעת רכיב הקורונה.

27. התנאי לקשר סיבתי בין התפשטות הקורונה לירידת המחזורים נקבע בסעיף 8(3) לחוק הסיוע הכלכלי. בעמ"נ 27710-16-21 ב.ג. ביטחון הצפון אבטחת מוסדות נ' רשות המסים בישראל (ניתן ביום 3.1.22, פורסם בנבו, פסקה 53) נקבע כי:

"בהינתן התכלית החקיקתית של חוק הסיוע הכלכלי ובשים לב לרצון המחוקק לפשט את הליכי מתן המענק, 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 מתקיים במלואו, עליה מוטל הנטל להצביע על ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי" (פסקה 53, ההדגשה במקור).

28. בענייננו, המשיבה לא הצביעה על ממצאים עובדתיים ומהימנים המעמידים בספק את הקשר הסיבתי – לא במסגרת ההחלטה בהשגה ואף לא בפני וועדת הערר. המשיבה טענה כי סתתה מנוסחת המחזורים לאור תנודתיות במחזורי העוררת. לא מצאנו כי קיימת תנודתיות המצדיקה סטייה מהנוסחה ועריכת ממוצע שנתי. מחזורי העוררת בחודשים ינואר-נובמבר 2019 נעים בין 328,000 ש"ח ובין 774,000 ש"ח ומשקפים תנודתיות טבעית. אכן, בחודש דצמבר שנת 2019 דיווחה העוררת על מחזור נמוך של 62,400 ש"ח אך מדובר בדיווח חריג שתוקן בחודש ינואר שנת 2020 וקיבלנו את הסברי העוררת שטענה כי עקב בעיית התחשבות בחודש דצמבר 2019 חלק מהתמורה שולמה רק בחודש ינואר 2020.

29. יוער עוד, כי מלכתחילה המשיבה לא הצדיקה עריכת ממוצע לשנת 2019 ובוודאי שלא הצדיקה עריכת ממוצע בתקופת הזכאות בשנת 2020. כפי שקבענו בערר 21-1240 **חבל ארץ אסטרטגיית נדל"ן נגד רשות המסים** (החלטה מיום 15.11.21, פסקה 46) "... באופן רגיל לא רצוי להשתמש בממוצע של 'תקופת הזכאות' לקביעת מחזור הזכאות משום שגישה זו מעוותת את המנגנון הבסיסי של המענקים המבוססים על תקופות דו-חודשיות, כאשר הנחת הבסיס היא שהתנודתיות בין תקופות אלו הושפעה ממגפת הקורונה".



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ואולם, גם אם נמצא טעם לעריכת ממוצע של תקופת הזכאות, הרי שיש לערוך ממוצע זה באופן נכון ולא כפי שהמשיבה חישה אותו. צודקת העוררת בטענתה כי המשיבה כללה בממוצע של שנת 2020 גם את ההכנסות הגבוהות שהיו לעוררת בחודשים ינואר-פברואר 2020 לפני פרוץ הקורונה. עמדנו לא פעם על כך שאם המשיבה סבורה שיש לסטות מהנוסחה באמצעות עריכת ממוצע, הרי שלכל הפחות הממוצע אמור לשקף את **תקופת טרום הקורונה** – חודש ינואר 2019 – חודש פברואר 2020, **לעומת תקופת הקורונה** – חודש מרץ 2020 ועד חודש יוני 2021 (להלן: "**השוואה תקופתית ממוצעת**"). ברי כי הכללת הכנסות שהתקבלו טרום תקופת הקורונה בממוצע המחזוריים של שנת 2020 יוצרת עיוות ולא משקפת את הפגיעה האמתית שהייתה לעסקים בתקופת הקורונה.

30. אכן, השוואה תקופתית ממוצעת כאמור מצביעה על שיעור ירידה תקופתי של 30%, כלומר גם ברמה השנתית העוררת חוותה ירידת מחזוריים בשיעור המזכה במענק לפי החוק ובכך נשמט הטיעון של המשיבה בהחלטה בהשגה כי הסתכלות שנתית על מחזורי העוררת שוללת את הקשר הסיבתי בין ירידת המחזוריים להתפשטות הקורונה. די בכך כדי לקבל את הערר לגבי תקופת הזכאות מאי-יוני.

31. יוער, כי בדיון שנערך בפנינו זנחה המשיבה את טענת התנודתיות וטענה להעדר קשר סיבתי מטעמים אחרים: "**בקשר לזה, לא טענו בתיק הזה לתנודתיות, אנחנו טענו ל-8א' וטענו שהתזרים לא בהכרח מלמד על קשר סיבתי לקורונה, והראייה שב-2021 במחצית הראשונה של השנה יש תזרים הכנסות מאוד גבוה שאם אני מגלמת אותו לשנה שלמה אני רואה שמדובר בהכנסות דומות להכנסות של שנת 2019. אם אנחנו מגלמים ינואר עד יוני יש 2.8 מיליון הכנסות, זה תואם למחזור של 2019. מה שאני מנסה להראות שזה לא מראה ירידה של הכנסות בהקשר של הקורונה, גם במרץ אפריל ההכנסה יותר טובה מיולי אוגוסט 2020, 8א' חל פה. בפועל זה חוזה מסגרת שהוא נמשך. הרי הם לא סתרו את זה, העבודות נמשכות מכוח הסכם המסגרת, העבודות נמשכות באותו מקום.**" (פרוטוקול ע' 4 ש' 1 ואילך)

לא מצאנו הנמקה ראויה בטענת המשיבה לשלילת הקשר הסיבתי. העובדה שבשנת 2021 לאחר מבצע החיסונים והפחתת הבידודים וההגבלות העוררת חזרה לעבודה סדירה אינה שוללת את העובדה שהכנסותיה של העוררת נפגעו בתחילת תקופת הקורונה, מחודש מאי 2020 ועד לחודש אוקטובר 2020, זאת במיוחד כאשר משווים את תקופת טרום קורונה לתקופת קורונה- המצביעה על ירידה של 30% בהכנסות.

32. המשיבה הוסיפה והדגישה בפני הוועדה את העדרו של הקשר הסיבתי, הנלמד לשיטתה ממחזור מרץ-אפריל שנת 2020 שלא הצביע על ירידה. טענה זו אינה ברורה שהרי על פי החשבוניות שהוצגו ממילא העוררת מקבלת את התמורה כעבור חודש ולפיכך ברי כי ההכנסות המיוחסות לחודשים מרץ-אפריל שייכות לעבודה שבוצעה טרום פרוץ הקורונה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לעומת זאת, בחודשים מאי-יוני 2002 אכן משתקפת ירידת מחזורים שנגרמה בגלל האטת העבודה בחודשי הסגר הראשון.

33. מצאנו שיש לקבל את טענות העוררת גם ביחס להעדר הנמקה והרחבת חזית. יוזכר, כי במסגרת ההחלטה בהשגה לגבי מאי-יוני זנחה המשיבה את הטיעון של החרגת עוסק לפי סעיף 8א לפקודת מס הכנסה והנימוק היחיד שנטען התבסס על השוואת המחזורים השנתיים אשר לטענת המשיבה "מפר את הקש"ס".

בצדק טענה העוררת כי: "המונח קש"ס המופיע בנימוקי ההחלטה על דחיית ההשגה אינו מובן ואינו ידוע" (סעיף 5 לערר). לטעמנו, עוסק אינו אמור להבין מה הייתה כוונת המשיבה בנימוק הסתום "מפר את הקש"ס". ויודגש, חרף טענות העוררת ביחס להעדר הנמקה, וחרף טענת העוררת כי הממוצע שחשיבה המשיבה שגוי, באופן תמוה, גם במסגרת כתב התשובה לערר המשיבה לא התייחסה לטענות פרט להתייחסותה בסעיף 33 לכתב התשובה שנוסחו הועתק מההחלטה בהשגה בזו הלשון: "השוואת המחזורים בין שנים אלו מצביעה על פער אשר אינו מסביר בהכרח את הירידה של המחזורים להבא ומפר את הקש"ס של השפעות נגיף הקורונה ואף מסיבה זו יש לדחות את העררים".

קראנו ולא הבנו. יש לשער שכמונו גם העוררת לא הבינה מהו "הפער" ומדוע אינו מסביר את ירידת המחזורים "להבא" וכיצד מפר הוא את "הקש"ס".

34. פרט לכך, כתב התשובה מתייחס רובו ככולו לנימוקים שנזנחו בשלב ההשגה שהרי המשיבה לא טענה בהחלטה בהשגה שהעוררת מוחרגת מחמת שחל בחישוב הכנסתה סעיף 8א לפקודה. יודגש כי הליך הערר אינו מהווה "מקצה שיפורים" לצורך העלאת נימוקים שונים המצדיקים את דחיית הבקשה למענק, כאשר לא הייתה מניעה להעלות נימוקים אלו בעת מתן ההחלטה בהשגה. קל וחומר, כאשר טענות אלו נטענו על ידי המשיבה בהחלטה בבקשה ונזנחו בהחלטה בהשגה. ראו לעניין זה את החלטת כבוד השופט קירש בע"מ 29712-02-19 יבדייב נ' פקיד שומה ת"א 3 (החלטה מיום 1.3.20, סעיף 26): "לדעתי מן הראוי להדגיש את השוני בין בקשה להתיר הוספת ראייה (מסמך, עדות) או נימוק (במובן אמירה שמצדיקה עמדה) מחד, לבין בקשה להתיר הוספת בסיס שומה שונה, נוסף וחלופי אשר נועד להצדיק את החבות במס מאידך".

וראו גם ע"מ 71998-12-19 דריה אנרגיה בע"מ נגד מנהל מע"מ ת"א מרכז (החלטה מיום 2.8.20).

בענייננו, ובהשאלה מדיני המס, המשיבה הוסיפה "בסיס שונה" לשלילת המענק ולא הסתפקה בהוספת ראייה ולפיכך מצאנו כי הרחיבה את החזית שלא כדין.

ויודגש, כי אמירה זו נאמרת אף למעלה מן הצורך משום שבענייננו המשיבה אף לא טרחה להגיש בקשה מתאימה להוספת נימוק – והגישה כתב תשובה "המדלג" מעל קשיים מנהליים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

אלו כאילו מלכתחילה נדחתה ההשגה מהנימוק שהעוררת מוחרגת מקבלת המענק משום שחל בחישוב הכנסתה סעיף 8(א) לפקודה.

35. לסיכום חלק זה, מצאנו לקבל את הערר לתקופת זכאות מאי-יוני 2020 מהטעמים הבאים. מחזורי העוררת אינם תנודתיים באופן שהצדיק את התערבות המשיבה באמצעות עריכת ממוצעים שנתיים תוך סטייה מהמחזורים המדווחים של העוררת. בנוסף, גם אם הייתה הצדקה לסטייה כאמור הרי שאופן עריכת הממוצע על ידי המשיבה נעשה בצורה שגויה ולא שיקף השוואה נכונה בין תקופת טרום הקורונה לתקופת הקורונה. השוואה תקופתית ממוצעת נכונה מצביעה על כך שהעוררת חוותה ירידת מחזורים בשיעור שנתי כולל של 30%. לאור האמור, אנו דוחים את טענת המשיבה להעדר קשר סיבתי ואף מצאנו שהחלטת המשיבה בהשגה ותגובתה בכתב התשובה היו בלתי מנומקות לעניין שלילת הקשר הסיבתי ובנוסף המשיבה הרחיבה חזית במסגרת כתב התשובה לערר.

החלטת המשיבה לתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020 והאם חלה בענייננו החרגת עוסק שחל עליו סעיף 8(א) לפקודת מס הכנסה

36. בהחלטת המשיבה בהשגה לתקופת זכאות ספטמבר-אוקטובר 2020 הוסיפה המשיבה הנמקה נוספת וקבעה כי העוררת עוסקת במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידה או שבחישוב הכנסתה חל סעיף 8א לפקודת מס הכנסה, בשל עבודה מתמשכת שמשך עיסוקה עולה על שנה.

37. על בסיס החומר שהומצא לוועדה ולאור ההבהרות שנשמעו בדיון מצאנו כי מבחינה עובדתית העוררת אינה פועלת על פי חוזה שמשכו עולה על שנה ולכן החלטנו לקבל את עמדת העוררת שסעיף 8(א) לפקודה אינו חל בחישוב הכנסתה.

38. בעניין הלקוח פולידמר, טענה העוררת שההסכם הוא לתקופה קצרה משנה והמשיבה לא העלתה טענות ביחס ללקוח. עיקר הדיון התייחס ללקוח המשמעותי- ינושבסקי. העוררת התקשרה עם ינושבסקי בחוזה פאושלי שתמורתו הוסכמה מראש ואופן ביצוע התשלומים נקבע על פי מדידה. חוזה פאושלי הוא חוזה הנכרת בין מזמין לקבלן, במסגרתו משולם לקבלן סכום נקוב וסופי בתמורה לקבלת מוצר גמור (ראו למשל: ע"א 616/04 עמותת מורים בונים בלוד - עמב"ל עמותת רשומה נ' דובר (1983) חברה לעבודות בניה בע"מ (ניתן ביום 13.12.06, פורסם במאגר נבו)).

יצוין כי האבחנה האם מדובר בחוזה פאושלי או חוזה מדידה אינה דרושה לענייננו משום שממילא העבודות על פי החוזה הסתיימו, ובשנת 2020 העוררת פועלת מתוקף הסכמה לביצוע "עבודות נוספות" (סעיף 6 לחוזה).

39. לטענת העוררת, המדובר בחוזה מדידה שהסתיים, ומאז שנת 2020 היא פועלת על פי הארכות לאותו חוזה ומספקת לינושבסקי עובדים בלבד כאשר ההתחשבות מתבצעת לפי שעות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עבודה על פי שעון נוכחות (ראו פרוטוקול דיון מיום 8.11.21 עמ' 2 ש' 2 ואילך). לטענתה, העבודות הנוספות מגובות בהסכם שבעל פה המתחדש חודש בחודשו: "לשאלת היו"ר: האם לא חתמתם חוזים נוספים? איך אתם יודעים כמה שעות עבודה לספק? האם יש התחייבות להעסיק אתכם כקבלן משנה? רוי"ח פרג': אין הסכם שמגבה את זה. הלקוח מזמין עובדים ומנהל להם כרטיס שעון והם מתחשבים על פי שעון הנוכחות של העובדים, חודש חודש. מר פחימה: יש הסכם בעל פה שבמידה והוא לא צריך עובדים, חודש לפני הוא יודיע לי. יש שעות רג'י. בתחילת החוזה הם היו חתומים עליו ולפי זה המשכנו לעבוד. רוי"ח פרג': התעריף לשעה הוא 80 ₪, והם משלמים להם לפי השעות

...

רוי"ח פרג': ההסכם עצמו הוא לא הסכם פאושלי. בהסכם עצמו, מגיעים לטבלת תנאי התשלום רשום תנאי התשלום לפי כמות מדידות בפועל, מודדים חודש חודש, מה ביצעת זה מה שתקבל. זה היה אומדן ראשוני ה-5.9. היו צריכים עוד עבודות, נכון. ממרץ 2020 זה הכל היה להם שם שעון נוכחות, ועל פי השעון נוכחות זה לפי מה שהם קיבלו, וטראו בשורה הזו בשעות רג'י כתוב."

40. העוררת הציגה חשבונות עסקה מפורטים וחשבוניות לחודשים מאי-יוני 2020 וספטמבר-אוקטובר 2020 התומכים בטענתה. פירוט החשבון מראה שהעוררת סיימה את ביצוע העבודות בחוזה המקורי והתמורה בחודשים נשוא ענייננו מחושבת רק על בסיס "שעות רג'י" שהן שעות עבודה של פועלים.

41. הנה כי כן, משעה שהעוררת סיימה את מחויבותה על פי ההסכם המקורי ומרגע שהתחילה לעבוד בשיטת עבודה אחרת של אספקת שירותי כוח אדם ותשלום לפי שעת עבודה, הרי שמדובר בהתקשרות חדשה שאינה עולה על שנה. ראו לעניין זה תא (הרצ') 4434-04 אמנון פרנק ובניו בע"מ נ' מגדלי הדר אפקה בע"מ (פורסם בבנו):

"דומני שאין מחלוקת כי הסכם "פאושלי" משמעו הסכם כולל ללא כמויות ו/או מדידות, אך יש הסכם מסגרת המגדיר מהי העבודה, כל חריגה מהעבודה המוגדרת, הינה בעצם התקשרות חדשה. שהרי כיצד יכול הקבלן המתקשר לצפות אילו שינויים ו/או תוספות יידרשו, ומהי עלותן? לא יעלה על הדעת, כי הסכם פאושלי כולל בתוכו גם את כל השינויים והתוספות, שכן אלה יכולים להגיע לעשרות אלפי שקלים ואף מאות, ויהוו אחוז נכבד מסכום ההתקשרות הכולל מבלי שהקבלן המתקשר צפה זאת."

42. הנה כי כן, גם אם העבודות נמשכו מכוח החוזה המקורי, הרי שמדובר בעבודות חדשות, בהתקשרות חדשה, אשר לטענת העוררת יכולה להיפסק בהתרעה של חודש. כאן המקום



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

להעיר, כי במסגרת הערר שבפנינו המשיבה העלתה טענות כלליות המתייחסות להחרגת עוסק שחל בחישוב הכנסתו סעיף 8א מבלי שהתעמקה או התייחסה לעובדות המקרה בעניינה של העוררת. בהקשר זה נציין, שהמשיבה לא סתרה את טענת העוררת בקשר לכך שהחווה החדש יכול להתבטל בהתראה של חודש ולמעשה כלל לא ניסתה לברר בשלב ההשגה או בשלב הערר את טיבו של החווה העדכני, את המועד המדויק של שינוי התנאים (ואולי אף שינוי אופי העבודה) או את מועד סיום העבודות של החווה המקורי – עובדות שבכולן היה אולי להשפיע על שאלת הקשר הסיבתי. עובדה זו תמוהה משום שהחשבוניות שהציגה העוררת היו גלויות בפני המשיבה ואילו רק היו נבדקות היה מתגלה בנקל שהעוררת סיימה את ביצוע עבודתה על פי החווה. לטעמנו, ראוי היה להתעכב על טיב היחסים החוזיים החדשים שנכרתו ומועד תחילתם ולא להיצמד בדבקות ובאופן שטחי לטענה שהעוררת עוסקת בביצוע עבודות מתמשכות מעל שנה.

43. טענת המשיבה התבססה בעיקר על העובדה שמדובר בהסכם מסגרת על פיו נמשכות העבודות. כך אמרה באת כוח המשיבה בדיון: "**בפועל זה חווה מסגרת שהוא נמשך. הרי הם לא סתרו את זה, העבודות נמשכות מכוח הסכם המסגרת, העבודות נמשכות באותו מקום.**" (פרוטוקול ע' 4 ש' 7 ואילך). לא מצאנו לקבל את טענת המשיבה בהקשר זה. ראשית, המשיבה לא ביררה האם יש התחייבות להמשך העבודה. לא זו אף זו, הבטחת המשכיות העבודה כשלעצמה אינה תנאי לשלילת מענקים. כאשר מדובר במתן שירותים, כבענייננו, ירידת מחזורים בשל הפחתת השירות בזמן הקורונה (בשל בידודים והגבלות) יכולה להיווצר גם בעבודה סדירה ומתמשכת.

זאת ועוד. מעמדת המשיבה משתמע כי כל נותן שירותים הפועל על פי הסכם מסגרת ובאותו מקום אמור להיות מוחרג מקבלת המענק משום שחל בחישוב הכנסתו סעיף 8א לפקודה. המשמעות של קבלת עמדה זו מרחיקת לכת ולכאורה יהיה צורך להחיל אותה במצבים נוספים. כך למשל, על עורך דין הפועל בהסכם מסגרת על בסיס שעות עבודה בפועל מול לקוח קבוע, או כל ספק שירותים המעניק שירות קבוע ומתמשך ללקוח קבוע (למשל, שירותי הנהלת חשבונות).

בענייננו, העוררת התחשבה חודש בחודשו, על בסיס שעות עבודה מדויקות, ללא שום אומדן או הערכה, וגם אילו היינו מוצאים כי היא קשורה בחווה שמשכו מעל שנה ממילא אין הצדקה להכיל עליה את סעיף 8א(א) לפקודת מס הכנסה. לטעמנו, רצון המחוקק להחריג את מי שחל עליו סעיף 8א(א) מקבלת מענק קורונה - אשר מבוסס על חישוב ירידת המחזורים - היה לצורך מניעת מניפולציות. זאת לאור העובדה שהמדווחים לפי סעיף 8א(א) העושים עבודות מעל שנה מדווחים על דרך האומדן כאמור בסעיף. דיווח על פי אומדן נתון למניפולציות באומדנים באופן שיכול להתקבל מענק שלא כדין באמצעות הקטנת האומדן בתקופת הזכאות. אולם, כאשר הדיווח לא נעשה לפי אומדן, אלא לפי התחשבות מדויקת וסופית, ממילא אין חשש למניפולציות כאלו.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

יודגש כי זו גם הייתה הנמקת המשיבה בכתב התשובה. המשיבה טענה כי קשה מאוד לקבוע את התוצאה העסקית של מי שחל בחישוב הכנסתו סעיף 8א לפקודה בשל כך שקשה מאוד לקבוע את התוצאה העסקית של עוסקים אלו כל עוד לא נסתיימה העבודה. לעניין המענקים, טענה המשיבה, כי מדובר בעוסקים שאין יכולת לבקר ולהעריך את מחזור העסקאות שלהם ובהתאם לחשב את גובה המענק. ואולם, אין קשר בין טענתה הכללית והנכונה של המשיבה לבין העובדות נשוא ענייננו על פיהן שולם לעוררת התקבול על בסיס מדויק.

44. לסיכום חלק זה – החלטנו לקבל את הערר לגבי התקופה של ספטמבר-אוקטובר 2020 מהטעם שעל פי העובדות שהובאו בפנינו, העוררת סיימה את עבודתה מתוקף ההסכם המקורי וההכנסות בשנת 2020 מיוחסות להתקשרות חדשה וזמנית אשר יכולה להיפסק בהתרעה של חודש. גם אם היה מדובר בהתקשרות ארוכה אחת שהחלה בשנת 2017 הרי שמצאנו כי בנסיבות העניין, בשים לב לאופי מתן השירותים, הנמדדים באופן מדויק ומבוססים על שעות עבודה בפועל, הרי שלא חל סעיף 8א לפקודת מס הכנסה בחישוב הכנסתה של העוררת.

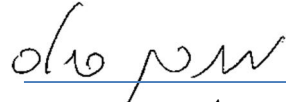
45. לאור האמור- העררים מתקבלים. המענקים לשתי התקופות ישולמו לעוררת על פי חישוב הנוסחה, תוך 30 ימים, בצירוף ריבית והצמדה מחלוף 30 ימים להגשת הבקשה למענק. המשיבה תישא בהוצאות שכר טרחה בסך של 5,000 ש"ח (כולל מע"מ) שישולמו תוך 30 ימים.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 45 יום.

ניתנה היום, י' אדר ב תשפ"ב, 13/03/2022, בהעדר הצדדים.

1584-21


ברוך ברוכי, רו"ח,
חבר


סילס מורן, עו"ד
יו"ר הוועדה