מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לפני כבוד חברי הוועדה:	**ערר 1603-21**
מוחמד מולא, עו"ד - יו"ר הוועדה	**1604-21**
ראאד חאג' יחיא, רו"ח – חבר הוועדה	**1605-21**

העוררת: **עלי חסן חב' לבנין ופתוח בע"מ מס' 512655911**
ע"י מר/גברת עלי חסן

נ ג ד

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

<u>החלטה</u>

1. לפנינו שלושה כתבי ערר אשר הגישה העוררת, וזאת בהתאם לסעיף 20(ב) לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה)- תש"ף 2020 (להלן: "**חוק התכנית לסיוע כלכלי**"). להלן פירוט תיקי הערר:
   א. **תיק ערר 1603-21** על החלטת המשיבה בהשגה מספר 57203916, במסגרתה נדחתה בקשת העוררת לקבלת מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות לחודשים מאי – יוני 2020.
   ב. **תיק ערר 1604-21** על החלטת המשיבה בהשגה מספר 57210092, במסגרתה נדחתה בקשת העוררת לקבלת מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות לחודשים יולי – אוגוסט 2020.
   ג. **תיק ערר 1605-21** על החלטת המשיבה בהשגה מספר 58007013, במסגרתה נדחתה בקשת העוררת לקבלת מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות לחודשים ינואר – פברואר 2020.
2. בקשותיה של העוררת לקבלת המענקים נושא תיקי הערר נדחו על ידי המשיבה ביום 27/09/2020. בהודעות המשיבה על דחיית הבקשות, אשר ניתנו בנוסח אחיד, צוין כי העוררת אינה נמנית על רשימת העוסקים הזכאים למענק שכן היא "**עוסקת במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי או שבשנת המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתה סעיף 8א לפקודת מס הכנסה, בשל עבודה מתמשכת שמשך ביצועה מעל שנה**" (להלן: "**ההחלטות בבקשות**").

3. העוררת הגישה כתבי השגה על ההחלטות בבקשות. השגות העוררת נדחו על ידי המשיבה ביום 29/07/2021. במסגרת החלטות המשיבה בהשגות, אשר ניתנו בנוסח אחיד, צוין כי העוררת אינה זכאית למענקים שכן היא "**עוסקת במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידך או שבשנת המס 2019 ו- 2020 חל בחישוב הכנסתך סעיף 8א' לפקודה, בשל עבודה מתמשכת שמשך ביצוע מעל שנה. החברה מכרה 7 דירות בשנת 2019 ומכרה 5 דירות בשנת 2020**" (להלן: "**ההחלטות בהשגות**").

4. העוררת לא השלימה עם ההחלטות בהשגות, והגישה עליהן כתבי ערר ביום 14/10/2021 (לאחר שניתנו לה על ידי הוועדה אורכות להגשת כתבי הערר), כמפורט לעיל.

טיעוני העוררת

5. בכתבי הערר שהוגשו, עמדה העוררת בהרחבה על התכלית של סעיף 8א' לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "**פקודת מס הכנסה**"), ועל אי תחולתו של הסעיף בחישוב הכנסותיה של העוררת בשנים 2019 ו -2020, בשל ביצוע עבודות שמשך ביצוען אינו עולה על שנה.

6. חלקן הארי של טענות העוררת בכתבי הערר מתייחס להחרגת העוררת מקבלת מענק בשל ביצוע עבודות שמשכן עולה על שנה (עבודות מתמשכות) וכנגד אי תחולתו של סעיף 8א לפקודת מס הכנסה בחישוב הכנסותיה בשנים 2019 ו- 2020. אף הנספחים הרבים שצירפה העוררת לכתבי הערר, מתייחסים למשך ביצוע העבודות על ידה, והם צורפו כתמיכה בטענותיה כי לא ביצעה עבודות מתמשכות וכי אין להחיל את הוראות סעיף 8א בחישוב הכנסותיה.

7. העוררת טענה כי היא מדווחת למס הכנסה על הכנסותיה בהתאם לקצב ביצוע העבודות בפועל, וכי פקיד השומה במס הכנסה קיבל את דוחותיה השנתיים, ללא כל רבב. העוררת טענה שלא יתכן שלצורך קבלת המענקים נושא תיקי הערר, יקבע המנהל במשיבה כי על חישוב הכנסותיה של העוררת יחול סעיף 8א' לפקודת מס הכנסה.

8. העוררת התייחסה באופן מצומצם וכללי למדי (במסגרת סעיפים 41-46 לכתבי הערר) לתנאי הנוסף שנרשם בהחלטות בהשגות, בדבר אי זכאותה למענק בשל מכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידה.

9. לבסוף, ביקשה העוררת מהוועדה להורות על קבלת טענותיה בערר, וכן להורות למשיבה לשלם לעוררת מענקים בסכומים שפורטו בסעיפים 74-76 לכתבי הערר.

טענות המשיבה

10. בכתבי התשובה שהגישה המשיבה ביום 14/11/2021, נטען כי העוררת אינה זכאית למענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות שכן היא עוסקת במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידה.

11. המשיבה ציינה כי העוררת מכרה 7 יחידות דיור בשנת 2019, ו- 5 יחידות דיור בשנת 2020. לטענת המשיבה, די בעובדה זו כדי לשלול זכאותה של העוררת ממענקים.
12. בסעיף 39 לכתבי התשובה, ביקשה המשיבה מהוועדה לאפשר לה להשלים טיעוניה, אם הוועדה לא תקבל עמדתה.
13. ביום 14/11/2021 ניתנה החלטת הוועדה, במסגרתה צוין כי בקשת המשיבה שבסעיף 39 לכתבי התשובה- אינה מקובלת. כן צוין כי מצופה מהמשיבה לפרט כל טענותיה, העיקריות והחלופיות, במסגרת כתב התשובה. לפיכך, ניתנה למשיבה הזדמנות להגיש כתב תשובה מתוקן, וזאת תוך 14 ימים.
14. ביום 24/11/2021 הגישה המשיבה כתב תשובה מתוקן, במסגרתו נטען כי העוררת אינה זכאית למענק שכן היא עוסקת במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידה. לכתב התשובה המתוקן צירפה העוררת תכתובת מייל מיום 28/09/2020 מטעם מייצגה של העוררת, ובו נרשם כי חלק מהפעילות העסקית של העוררת הוא מכירת דירות אשר נבנו על ידה. כמו כן, צירפה המשיבה תדפיס מאתר האינטרנט של העוררת, המעיד על עיסוקה במכירת דירות.
15. המשיבה ציינה בכתב התשובה המתוקן כי היא לא נדרשה לבחון תחולתו של סעיף 8א' לפקודת מס הכנסה על חישוב הכנסותיה של העוררת, למרות שבמסגרת החלטותיה בהשגות קיימת התייחסות לשאלת תחולת הסעיף. המשיבה הבהירה כי ההחלטות בהשגות ניתנו בשל עיסוקה של העוררת במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידה.
16. לבסוף, ביקשה המשיבה מהוועדה להורות על דחיית כתבי הערר, וחיוב העוררת בהוצאות ההליך ושכר טרחת עורך דין.

<u>טענות העוררת לאחר הגשת כתב התשובה המתוקן</u>

17. ביום 25/11/2021 הורתה הוועדה לעוררת להגיש כתב תגובה לטענות המשיבה שעלו במסגרת כתב התשובה וכתב התשובה המתוקן. העוררת הגישה ביום 28/11/2021 כתב התגובה בכל אחד מתיקי הערר.
18. במסגרת כתבי התגובה, התייחסה העוררת, לראשונה, באופן מפורט להיקף הפעילות העסקית של מכירת זכויות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידה.
19. העוררת פירטה במסגרת טבלה את היקף פעילותה העסקית באופן כללי, וכן היקף פעילותה העסקית בתחום מכירת דירות, וציינה כי הפעילות בתחום מכירת דירות היא זניחה ביחס לפעילותה העיקרית בתחום עבודות הביצוע.
20. לטענת העוררת, בשים לב להיקף עיסוקה בתחום מכירת דירות, החלטת המשיבה לשלול מלוא המענקים ממנה, היא החלטה קיצונית שפגיעתה בעוררת אינה מידתית.
21. העוררת שבה על בקשתה להורות על קבלת העררים, וחיוב המשיבה בהוצאות ההליך ושכר טרחת עורך דין.

<u>דיון והכרעה</u>

22. ביום 28/11/2021 ניתנה החלטת הוועדה, במסגרתה צוין כי קיים פער בין טענות הצדדים בכתבי הטענות, ופער בין טענות העוררת בכתבי הערר לבין טענותיה בכתבי התגובה. כמו כן, צוין כי מקורם של הפערים כאמור לעיל, הוא הנוסח הכללי של ההחלטות בבקשות וכן הנוסח הכללי של ההחלטות בהשגות.
23. הוועדה הבהירה כי מן הראוי היה שהמשיבה תבהיר במסגרת החלטותיה בהשגה כי עמדתה מבוססת על הטענה היחידה ולפיה העוררת עוסקת במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידה, בלבד. כמו כן, צוין במסגרת החלטת הוועדה כי לא נמצאה סיבה מדוע במסגרת ההחלטות בהשגה, קיימת התייחסות לשאלת תחולתו של סעיף 8א לפקודת מס הכנסה על חישוב הכנסותיה של העוררת, כתנאי לאי זכאותה של העוררת למענקים, שעה שהסעיף אינו רלוונטי לעניינה של העוררת.
24. בשל האמור, הגיעה הוועדה לכלל מסקנה ולפיה הליכי ההשגה שהתקיימו בעניינה של העוררת היו חלקיים, וכי היקף הכנסותיה של העוררת אשר צמחו לה מעיסוקה במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידה, וחלקן מכלל עסקאותיה, לא עברו תחת הליכי הבדיקה והבירור של ההשגה.
25. בנסיבות, התבקשו הצדדים לשקול הסכמה למתווה דיוני, במסגרתו הערריים יתקבלו, והוועדה תורה כדלקמן:
    א. עניינה של העוררת יוחזר לשלב ההשגה.
    ב. העוררת תגיש תוך 14 ימים כתבי השגה מתוקנים, במסגרתם תתייחס לטענות המשיבה שעלו בכתב התשובה המתוקן, וביתר פירוט לעיסוקה במכירת מקרקעין המהווה מלאי עסקי בידה, היקף העיסוק, וחלקו מכלל עסקאותיה.
    ג. לאחר קבלת כתבי ההשגה המתוקנים, תפעל המשיבה לבירור טענות העוררת בהשגה, ולקבלת החלטה תוך 30 ימים.
26. הצדדים התבקשו להודיע עמדתם להצעת הוועדה, תוך 7 ימים.
27. ביום 19/12/2021 הודיעו הצדדים עמדתם להצעת הוועדה (לאחר שניתנה להם ארכה להגשת ההודעה).
28. המשיבה הודיעה כי עמדתה בתיקי הערר היא שהעוררת אינה זכאית למענקים בשל פעילותה העסקית בתחום מכירת דירות, המהווה מלאי עסקי בידה. יחד עם זאת, ביקשה המשיבה להבהיר כי היא לא זנחה טענתה בדבר תחולתו של סעיף 8א' לפקודת מס הכנסה, והוסיפה כי לאור טענות העוררת בכתבי הערר, יש לבחון שאלת תחולתו של הסעיף על חישוב הכנסותיה של העוררת. ביחס להצעת הוועדה, ביקשה המשיבה שאם הוועדה תשיב עניינה של העוררת לשלב ההשגה, תורה הוועדה על מחיקת תיקי הערר ולא על קבלתם (כאמור בהצעת הוועדה). כמו כן, ביקשה המשיבה להבהיר כי בשלב ההשגה יתבררו כלל

טענות העוררת- הן בשאלת תחולתו של סעיף 8א' לפקודת מס הכנסה בחישוב הכנסתה בשל עבודות מתמשכות, והן בשאלת היקף פעילותה העסקית בתחום מכירת דירות.

29. במסגרת הודעת העוררת צוין כי לעוררת אין התנגדות עקרונית למתווה שהוצע על ידי הוועדה. יחד עם זאת, ביקשה העוררת לחדד כי עם השבת עניינה לשלב ההשגה, תהיה המשיבה מנועה מלהעלות טענות ביחס לתחולתו של סעיף 8א' לפקודת מס הכנסה, או כל טענה אחרת שלא הועלתה בכתבי התשובה. כן ביקשה העוררת לציין, כי המחלוקת בינה לבין המשיבה נסובה סביב שאלת משפטית, ועל כן, לגישת העוררת, השבת ענייה לשלב ההשגה בטרם הוכרעה השאלה המשפטית לא תתרום לשינוי עמדת המשיבה. בנסיבות, ביקשה העוררת מהוועדה לקבוע כי התקבלה טענתה המשפטית של העוררת ולפיה בשים לב להיקף עיסוקה במכירת דירות, היא זכאית למענק, ורק לאחר מכן יושב עניינה לשלב ההשגה.

30. לאחר עיון בהודעות הצדדים ועמדתם ביחס להצעת הוועדה, נדמה כי באי כוח הצדדים העניקו להצעה פרשנויות נרחבות, שאינן עולות בקנה אחד עם החלטת הוועדה מיום 28/11/2021, והצעתה. חרף התנאים וההסתייגויות שהציבו באי כוח הצדדים להצעת הוועדה, מוצאים אנו כי בנסיבות העניין, יש להורות על השבת עניינה של העוררת לשלב ההשגה, על מנת שניתן יהיה לבחון היקף עיסוקה במכירת דירות המהווה מלאי עסקי בידה.

31. ראשית, נציין שוב, כפי שצוין בהחלטה מיום 28/11/2021, הליך ההשגה מהווה לטעמנו חוליה מרכזית וחשובה בהליך שנקבע בחוק התכנית לסיוע כלכלי לקבלת מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות, ולכן אין להפחית מערכו וחשיבותו של ההליך. יפים לעניין זה הדברים שנאמרו ב-ה"פ 5523-11-18 (מחוזי מרכז) **משרד בקפה ח.א.ד.ל. בע"מ נ' רשות המיסים בישראל** (נבו, 24.12.2018), בפסקה 16:

"נקל להיווכח כי פרוצדורה זו, היא המסגרת המבטיחה כי מחלוקת המגיעה לפתחו של בית משפט של מסים, מגיעה לאחר בירור מקיף של התמונה העובדתית והמשפטית לאשורה. בדרך זו מובטח האינטרס של כל הגורמים המעורבים. לנישום ניתנה מלוא ההזדמנות לשטוח את טענותיו, לפני שהוא נדרש להגיע לפתחו של בית המשפט. לרשות המיסים התאפשר לבחון את עמדתה ולגבשה כראוי, ובית המשפט אינו נדרש לפסוק אודות אירוע שהמסכת העובדתית והמשפטית לגביו טרם לובנה בין הצדדים, והוא אף אינו נדרש לשאלות תאורטיות גרידא. פרוצדורה זו מבטיחה יעילות וצדק, ובהתאם להלכה הפסוקה, אנו ככלל מצווים שלא לסטות ממנה."

32. עיינו בהודעות ההשגה שהגישה העוררת לאחר שניתנו ההחלטות בהשגות, ולא מצאנו כל התייחסות לסוגיית היקף פעילותה העסקית של העוררת בתחום מכירת דירות המהווה מלאי עסקי בידה. ניתן לומר כי טענותיה של העוררת בדבר היקף פעילותה העסקית בתחום מכירת הדירות, עלו בצורה מנומקת ומפורטת, לראשונה, במסגרת כתבי התגובה שהגישה. טיעונים אלו, ונתונים אודות היקף הפעילות העסקית הנ"ל, צריכים קודם כל לעמוד

לבחינה של המשיבה ולהתברר במסגרת הליך ההשגה, טרם יובאו להכרעה שיפוטית על ידי ועדת הערר.

33. עיינו בפסק דינה של כבוד השופטת א. ויינשטיין במסגרת ע"מ 47962-12-12 **כוכב המשולש 2003 בע"מ נ' פקיד השומה חדרה** (פורסם בנבו, 30.09.2015), ודעתנו היא, כי על אף השוני בנסיבות המקרה שם מנסיבות המקרה שבפנינו (ראו האמור בפסקאות 13-20 לפסק הדין), המקרה של העוררת הוא מסוג המקרים החריגים המצדיקים השבת עניינה לשלב ההשגה, לצורך בחינת ובירור טענותיה בדבר היקף פעילות העסקית בתחום מכירת דירות, אשר כאמור לעיל, עלו לראשונה בכתב התגובה. העוררת פירטה אודות היקף ההכנסות שצמחו לה בשנת 2019, וכן על אודות היקף ההכנסות שצמחו לה ממכירת דירות. מדובר בפעילות רבת פרטים ונתונים, שראוי כי יתבררו בשלב ההשגה ולא במסגרת הליך הערר.

34. כמו כן, בחנו בקשת העוררת אשר ביקשה מהוועדה לקבוע תחילה כי העוררת זכאית למענקים, ורק לאחר מכן להשיב עניינה לשלב ההשגה, ודעתנו היא כי מדובר בהתפלמסות מיותרת שאין לה מקום. אין לטעמנו היגיון בקביעה כזו, שעה ששאלת היקף עיסוקה בתחום מכירת דירות טרם נבחנה על ידי המשיבה, והעובדות הצריכות לעניין טרם לובנו במסגרת הליך ההשגה. אנו מבהירים כי איננו מתכוונים לקבוע מסמרות בשאלת זכאותה של העוררת למענקים, בטרם יוחזר עניינה לשלב ההשגה, אחרת מה הועילו חכמים בתקנתם.

35. יחד עם זאת, כפי שלא מצאנו היגיון בעמדת העוררת, כך גם לא מצאנו היגיון בעמדת המשיבה אשר ביקשה כי יתאפשר לה במסגרת הליך ההשגה לבחון כלל טענותיה של העוררת- הן ביחס לתחולתו של סעיף 8א' בחישוב הכנסותיה בשל עבודות מתמשכות, והן בשאלת היקף פעילותה העסקית בתחום מכירת דירות.

36. נזכיר כי המשיבה הגישה ביום 14/11/2021 כתב תשובה, ובמסגרתו טענה כי העוררת אינה זכאית למענקים בשל עיסוקה בתחום מכירות דירות. המשיבה ביקשה שאם הוועדה לא תקבל עמדתה, יתאפשר לה להשלים טיעוניה. הוועדה לא קיבלה בקשת המשיבה, והורתה ביום 14/11/2021 למשיבה לפרט טענותיה העיקריות והחלופיות במסגרת כתב התשובה. ביום 24/11/2021 הגישה המשיבה כתב תשובה מתוקן, ובו עמדה, שוב, על טענתה כי העוררת אינה זכאית למענק בשל פעילות העסקית בתחום מכירת דירות. פועל יוצא מכך, הוא כי טענתה היחידה של המשיבה, היא שהעוררת אינה זכאית למענק בשל פעילותה העסקית בתחום מכירת דירות.

37. נוכח האמור, איננו מקבלים בקשת המשיבה. השבת עניינה של העוררת לשלב ההשגה, לא נועדה כדי לאפשר למשיבה מקצה שיפורים, או לפתיחת פתח להעלאת טענות שלא נטענו על ידה. יפים לעניין זה הדברים שנאמרו ב- ע"א 5238/13 **ד"ר משה וינברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין - מחוז ת"א** (פורסם בנבו, 05.03.2015): **"למען הסר ספק: אין להלום שימוש בסעיפים לקוניים כמתואר כ"פותחים פתח" להעלאת טענות שלא נטענו ושלא פורטו (ראו עוד בעניין זה החלטת ועדת הערר בפרוטוקול מיום 12.5.2013, עמוד 15). העלאת גרסה במלואה משמעה העלאת גרסה הכוללת את מלוא הטענות. על כל טענה להיות**

מפורטת דיה. טענות המועלות "כלאחר יד" תוך שימוש בטקטיקה המתוארת – יש לראותן כאילו לא הועלו כלל במסגרת ההליך". כאמור לעיל, הטענה בדבר תחולת סעיף 8א' לפקודת מס הכנסה בחישוב הכנסותיה של העוררת בשל ביצוע עבודות מתמשכות, לא עלתה על ידי המשיבה במסגרת ההליך, ואף נדמה כי היא נזנחה על ידה מחוסר רלוונטיות (כאמור בסעיף 41 לכתב התשובה המתוקן).

38. על כן, אנו מורים כי השבת עניינה של העוררת לשלב ההשגה מטרתו היא בחינת היקף פעילותה העסקית של העוררת בתחום מכירת דירות המהוה מלאי עסקי בידה, ושאלת זכאותה למענק בשים לב להיקף הפעילות כפי שיוברר במסגרת הליך ההשגה, ותו לא.

39. בנוסף למסקנתנו זו, ולאחר ששקלנו בשנית את אופן סיום תיקי הערר לאחר השבת עניינה של העוררת לשלב ההשגה, הגענו למסקנה שאין מקום להורות על קבלת העררים (כפי שנרשם בהצעת הוועדה בהחלטה מיום 05/12/2021), אלא על השבתם למנהל במשיבה. סעיף 21(ב) לחוק התכנית לסיוע כלכלי מסמיך את הוועדה לאשר את ההחלטה עליה עוררים, לבטלה ולקבל החלטה אחרת במקומה או להחזיר את העניין עם הראות למנהל. מעת שהגענו למסקנה כי יש להחזיר עניינה של העוררת לשלב ההשגה, אין בידינו להורות על קבלת העררים (שמשמעותה ביטול ההחלטות בהשגות).

<u>סוף דבר</u>

40. לסיכום, אנו מורים כדלקמן:

א. בקשותיה של העוררת לקבלת מענקים לתקופות הזכאות נושא תיקי הערר- יוחזרו לשלב ההשגה.

ב. העוררת תהיה רשאית להגיש למשיבה כתבי השגה מתוקנים, וזאת תוך 14 ימים מהיום. ככל שהעוררת לא תגיש כתבי השגה מתוקנים, יראו בכתבי התגובה שהגישה ביום 28/11/2021, ככתבי ההשגה המתוקנים.

ג. לאחר קבלת כתבי ההשגה המתוקנים, תפעל המשיבה לבירור טענות העוררת בדבר עיסוקה במכירת זכויות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידה, היקף העיסוק, וחלקו מכלל עסקאותיה. כן תברר המשיבה שאלת זכאותה של העוררת למענקים, בשים לב להיקף העיסוק, מתוך כלל עסקאותיה של העוררת. החלטות המשיבה בהשגות יינתנו תוך 30 ימים מיום קבלת כתבי ההשגה המתוקנים.

ד. לאחר קבלת החלטות המשיבה בהשגות, וככל שהעוררת לא תשלים עם ההחלטות בהשגות או נימוקיהן, פתוחה הדרך בפני העוררת להגשת כתבי ערר על ההחלטות שיינתנו בהשגות .

41. בנסיבות, תיקי הערר ייסגרו. ללא צו להוצאות.

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

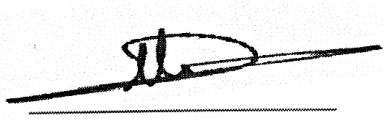
מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ניתנה היום, ט' שבט תשפ"ב, 11/01/2022, בהעדר הצדדים.

1603-21, 1604-21 ו- 1605-21

ראאד חג' יחיא, רו"ח
חבר הוועדה



מוחמד מולא, עו"ד
יו"ר הוועדה