



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עררים 1688-22 1693-1696/22

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

העוררת: רמת בנייה והנדסה בע"מ מס' 512699877  
ע"י ב"כ עו"ד סאגי אבו עיטה

נ ג ד

המשיבה: רשות המסים - היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות  
רחוב בן גוריון 38 רמת גן  
דוא"ל: [corona.ararim@taxes.gov.il](mailto:corona.ararim@taxes.gov.il)

### החלטה

1. העררים שלפנינו עוסקים בשאלה האם העוררת ביצעה עבודות הנמשכות למעלה משנה במהלך השנים 2019-2020 ולפיכך מוחרגת מזכאות למענקי הוצאות קבועות, וכן בשאלת הנפקות שיש לייחס לאיחורי המשיבה בקבלת החלטות בהשגות.
2. נקדים ונציין כי לאחר שבחנו את טענות הצדדים, את המסמכים שצורפו ואת המצב המשפטי, הגענו למסקנה כי העוררת אכן ביצעה עבודות שנמשכו מעל שנה ועל כן היא מוחרגת מזכאות למענקים, ולפיכך יש לדחות את העררים שהגישה.

### רקע עובדתי ודיוני

3. העוררת היא חברה פרטית העוסקת בביצוע עבודות קבלנות לתעשייה הקמעונאית, לתעשיות הטכנולוגיה והביטחון.
4. העוררת הגישה בקשות למענקי הוצאות קבועות עבור חמש תקופות הזכאות שבין יולי-אוגוסט 2020 למרץ-אפריל 2021, בסכום מצטבר של 2,312,715 ₪ (ארבע בקשות בסכום המקסימלי של 500 אלף ₪ ובקשה נוספת בסכום של 312,715 ₪), וכן בקשה למענק עבור פגיעה ממושכת, בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – "החוק").
5. בהמשך לבקשותיה קיבלה העוררת מקדמות בסכום מצטבר של 1,359,652 ₪.
6. המשיבה דחתה את בקשות העוררת בנימוק כי בשנות המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתה סעיף 8א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], בשל ביצוע עבודה הנמשכת מעל שנה, ולפיכך היא מוחרגת מהגדרת המונח "עוסק" שבחוק ומזכאות למענק. יצוין כי בחלק מהודעות הדחייה הפנתה המשיבה למספר פרויקטים של העוררת שנמשכו מעל שנה.
7. בימים 25.2.21, 11.4.21, 1.8.21 ו-19.9.21 הגישה העוררת השגות על הודעות הדחייה.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

8. ביום 15.3.22 דחתה המשיבה את השגות העוררת, וחזרה על הנימוק שלפיו היא מנהלת פרויקטים שמשך ביצועם עולה על שנה ולפיכך מוחרגת מזכאות. המשיבה הפנתה בעניין זה לטבלה ששלחה העוררת במסגרת ההשגות שהגישה, והצביעה על שלושה פרויקטים שערכה העוררת בשנים האחרונות ונמשכו מעל שנה. בנוסף לכך ציינה המשיבה בהחלטותיה כי בדוחות הכספיים של העוררת נכתב כי היא מדווחת על הכנסות בהתאם לשיעור ההשלמה, וכי יש בדוחות אלו סעיפי מלאי עבודות בביצוע.
9. כמו כן העלתה המשיבה בהחלטותיה נימוק חדש וחלופי שלפיו לא מתקיים קשר סיבתי בין הירידה בהכנסותיה של העוררת בתקופות הזכאות לבין מגפת הקורונה. בעניין זה הפנתה המשיבה לכך שהירידה בהכנסות העוררת שהחלה בחודש יוני 2020 נגרמה כתוצאה מסיום עבודה מול לקוח עיקרי (פרויקט מגדל הורוביץ), וכי הכנסותיה בתקופות שבהן לא חלו סגרים ומגבלות היו גבוהות יותר מאשר הכנסותיה בתקופות הסגרים.
10. המשיבה הוסיפה בהחלטותיה כי הודעות קנסות גירעון יישלחו לעוררת בנפרד.
11. מכאן העררים שלפנינו, שהוגשו בימים 19.4.22 ו-24.4.22. לתיקים שנפתחו צורפו בקשות להארכת מועד להגשת נימוקי הערר, שלהן ניתנה הסכמת המשיבה. לאחר מתן שתי ארכות נוספות, הוגשו לבסוף הנימוקים ביום 7.7.22.
12. ביום 29.9.22 התקיים דיון בעררים. בסיום הדיון החליטה הוועדה כי המשיבה תוכל להמציא את פירוט הכנסות העוררת מלקוחותיה עד ליום 23.10.22. לאחר הגשת פירוט זה עבור השנים 2017-2021 הגישה העוררת ביום 30.10.22 השלמת פירוט ממוקדת בנוגע לשאלת הקשר הסיבתי, בצירוף מסמכים תומכים.
13. ביום 30.11.22 הגישה העוררת, לבקשת הוועדה, מסמכים נוספים, שיפורטו בהמשך.

### טענות הצדדים

#### עיקר טענות העוררת

14. העוררת מעלה טענה מקדמית שלפיה יש לקבל את ההשגות על הסף מאחר שההחלטות בעניינן ניתנו זמן רב לאחר פרק הזמן (120 ימים) שהוקצב לצורך כך בסעיף 20(א) לחוק. בעניין זה מציינת העוררת כי ההחלטות ניתנו באיחורים ממושכים של 106 ו-57 ימים לאחר חלוף המועד שנקבע לכך. העוררת מפנה לפסק הדין שניתן בעמ"נ (מחוזי חיפה) 27710-06-121 ב.ג. ביטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המיסים בישראל (ניתן ביום 3.1.22, להלן – פס"ד ב.ג. ביטחון).
15. לטענת העוררת, היא הסתמכה על השיהוי הרב בקבלת ההחלטות בהשגות ובהתאם לכך כלכלה את צעדיה, מתוך הנחה כי עמדתה תתקבל וכי המקדמות שקיבלה יותרו בידיה ואף תינתן לה יתרת המענקים.
16. לגוף הנימוקים שניתנו בהחלטות, העוררת מפנה למספר החלטות של ועדות הערר שבהן נדונה שאלת פרשנותו של חריג העבודות הממושכות. בהחלטות אלו נקבעו קריטריונים להגדרת עבודה ממושכת ונערכה הבחנה בין קבלנים העובדים על בסיס הסכמים



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- פאושליים שבהם נקבע המחיר הסופי מראש, לבין קבלני שלבי ביצוע, המבצעים את העבודות ומקבלים את התשלומים בהתאם לאבני דרך קצרות משנה (כך שההחלטה המתאימה לביצוע עבודות ממושכות אינה חלה בעניינם).
17. העוררת טוענת כי יש לראות בה כקבלנית שלב ביצוע, שכן היא מדווחת על פי הכנסות והוצאות בפועל, כך שקיימת הלימה בין דיווחיה הכספיים לבין מנגנון חישוב המענק. העוררת מוסיפה כי היא אינה מחשבת בפועל את הכנסתה לפי הוראות סעיף 8א לפקודה ואף אינה אמורה לעשות כן, וכי היא לא יישמה בדוחותיה את שיטת שיעור ההשלמה מאחר שהתנאים הנדרשים לכך אינם מתקיימים בעניינה. בעניין זה מפנה העוררת למכתבו של רואה החשבון מטעמה שצורף לערר וכן להתאמה הקיימת בין הכנסותיה על פי הדוחות הכספיים לבין הכנסותיה בדיווחי המע"מ. העוררת מדגישה כי היא מקבלת את התמורה בגין העבודות שהיא מבצעת בפועל לפי התחשבות חודשית שוטפת בהתאם לכתבי כמויות.
18. בהמשך לכך מתייחסת העוררת לפרויקטים שהוזכרו בהחלטות המשיבה, שנחלקו לטענתה לשלבי ביצוע ברורים ומוגדרים בהסתמך על כתבי כמויות נפרדים לכל שלב, כך שאין לומר כי מדובר בעבודות שנמשכו מעל שנה, בהתאם לפרשנות שניתנה לחריג זה בהחלטות הוועדה, כאמור. בנוסף לכך טוענת העוררת כי בעקבות מחלוקות וטענות הדדיות בינה לבין לקוחותיה, התעכבו כמה מהפרויקטים והסתיימו לאחר מספר שנים, על אף שנועדו להימשך פחות משנה בהתאם לתכנון המקורי.
19. לעניין הפנית המשיבה למלאי עבודות בביצוע לשנת 2019 בדוחות הכספיים, העוררת טוענת כי מדובר בעבודות שבוצעו בשנה זו אולם החשבוניות עבורן הוצאו בתחילת שנת 2020, על סמך עבודות בפועל וכתבי כמויות, ושהכנסות בגינן דווחו, לצרכים חשבונאיים ולצרכי מס, בדוחותיה לשנת 2019.
20. לעניין סוגיית הקשר הסיבתי, העוררת טוענת כי מדובר בטענה שעלתה בשלב ההחלטות בהשגה בלבד, וזאת בעלמא וללא פירוט, וכי די בכך להביא לדחייתה.
21. לגוף הסוגיה, העוררת טוענת כי עצם סיומו של פרויקט בשנת משבר הקורונה (2020) אינה מעידה כשלעצמה על ניתוק הקשר הסיבתי. לטענתה, מחזורי ההכנסות השנתיים שלה היו יציבים עד לשנת 2020, כשבשנה זו חלה ירידה משמעותית הנובעת במובהק מהשפעת המגפה (ממוצע הכנסות שנתי של כ-75 מיליון ₪ בשנים 2019 – 2017, לעומת מחזור הכנסות בסכום של כ-48 מיליון ₪ בשנת 2020). העוררת מוסיפה כי בשנת 2021, לאור ההתאוששות במשק, עלה בחזרה מחזור הכנסותיה עד לסכום של כ-61 מיליון ₪, וכי מגמת ההתאוששות נמשכה גם בשנת 2022.
22. לטענת העוררת, קבלת נימוק סיום הפרויקטים בשנת 2020 תוביל הלכה למעשה לריקונו מתוכן של החוק, שכן בדרך זו ניתן יהיה לשלול את הזכאות למענקים בכל מקרה. לטענתה, הירידה בהכנסותיה נבעה בין היתר מצמצום היקפי פעילויות גלובליים ומיתון, וכן מאי-זכייה בפרויקטים שאליהם ניגשה, בשל התחרות החריפה והמיתון במשק



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בעקבות המשבר. העוררת מוסיפה כי היא נאלצה להוציא עובדים לחל"ת לתקופות של מספר חודשים בין החודשים מרץ 2020 לפברואר 2021.

23. בנוגע לטענת המשיבה להיעדר הלימה בין תקופות הסגרים והמגבלות לירידה בהכנסות (ולחיפך), העוררת טוענת כי אופי פעילותה הוא כזה שבו קיים פער של מספר חודשים בין מועד הוצאת החשבון בגין עבודות שבוצעו בפועל לבין מועד הוצאת חשבונית המס, כך שלא קיימת התאמה בין מועד ביצוע העבודות בפועל לבין מועדי קבלת ההכנסות.

#### עיקר טענות המשיבה

24. המשיבה טוענת כי תקני החשבונאות המקובלים הם שקובעים את אופן הצגת ההכנסות בדוחות ואת מועד החיוב במס, וכי דיני המס תואמים על פי רוב לתקנים אלו. בהמשך לכך מפנה המשיבה לתקן חשבונאות מס' 4 – עבודות לפי חוזה ביצוע, הקובע כי ניתן לדחות את מועד ההכרה בהכנסות מעבודה שאורכה פחות משנה עד לסיומה, אך כי בעבודה האורכת למעלה משנה יש להכיר בהכנסות לשיעורין לפי קצב העבודה. לטענת המשיבה, סעיף 8א לפקודה קובע באותו אופן כי על הכנסה מעבודה שמשך ביצועה עולה על שנה יש לדווח על פי אומדן, בהתאם לחלק העבודה שבוצע באותה שנה. המשיבה מוסיפה כי מועד ההכרה בהכנסה, הן לפי תקני החשבונאות והן לפי הפקודה, אינו קשור למועדי ההתחשבות או התשלום בין הצדדים, וכי המבחן הקובע הוא משך ביצוע העבודה ולא משך ביצוע התשלומים וההתחשבויות.

25. לטענת המשיבה, העוררת שלפנינו עוסקת בפרויקטים לבנייה בהיקפים משמעותיים ביותר ובכלל זאת בהקמת בתי חולים ומרכזים מסחריים, שבנייתם נמשכת הרבה מעבר לשנה, ועל כן היא אינה מוגדרת כעוסק לצורך החוק ואינה זכאית למענקים. המשיבה מדגישה כי המבחן הקובע אינו האם העוררת נוהגת לדווח בפועל לפי סעיף 8א לפקודה אלא האם סעיף זה חל בעניינה, ומאחר שיש להשיב על שאלה זו בחיוב הרי שהחריג בחוק חל בעניינה.

26. לעניין סוגיית הקשר הסיבתי, המשיבה טוענת כי פרויקט מגדל הורוביץ של העוררת החל בשנת 2017 והסתיים ביוני 2020, וברי כי לסיומו היה חלק משמעותי מאוד בירידת המחזורים שחוותה החל ממועד זה.

#### עיקר טענות העוררת בתגובתה לתשובה

27. העוררת טוענת כי המשיבה לא התייחסה בתגובתה לאיחור בקבלת החלטות בהשגות, ואף לא למסמכים ולאסמכתאות הרבים שצוינו בנימוקי הערר, שמהם עולה כי הפרויקטים שאותם היא מבצעת כוללים עבודות קצרות מועד ולא עבודות מתמשכות. לטענתה, עבודות אלו מבוססות על מערכת הסכמית וכספית נפרדת הכוללת הזמנה, הסכם, התחשבות, חשבוניות, תקופות ביצוע וכתבי כמויות, שכולם נפרדים זה מזה ונוגעים ליחידות עבודה הנמשכות פחות משנה.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

28. העוררת מוסיפה כי היא מדווחת באופן סדיר למשיבה על הכנסותיה והוצאותיה על בסיס ביצוע בפועל, ולא לפי סעיף 8א לפקודה, וכי דיווחים אלו אושרו תמיד על ידי המשיבה והיא מעולם לא חלקה עליהם או העירה כי עליה לתקנם בהתאם לסעיף 8א לפקודה. לפיכך טוענת העוררת כי המשיבה אינה יכולה לבוא ולטעון כיום כי היה על העוררת להגיש את דיווחיה בצורה שונה, וזאת בעת שהיא נזקקת למענקי הסיוע על מנת לשרוד.

#### דין והכרעה

29. לאחר שבחנו את טענות הצדדים, את המסמכים שצורפו ואת המצב המשפטי, הגענו כאמור למסקנה כי יש לדחות את העררים, שכן סעיף 8א לפקודת מס הכנסה חל בעניינה של העוררת בשנים הרלוונטיות, ולפיכך היא מוחרגת מהגדרת "עוסק" בחוק ומזכאות למענקים.

30. נדון תחילתה בטענה המקדמית של העוררת שלפיה יש לקבל את ההשגות ואת העררים על הסף לנוכח האיחור שחל בקבלת ההחלטות בהשגות. לאחר מכן נדון בנימוקי ההחלטה לגופם, ובמיוחד בשאלה אם העוררת ביצעה עבודות הנמשכות מעל שנה במהלך השנים הקובעות.

#### טענה מקדמית בדבר איחור בקבלת החלטה בהשגות

31. העוררת טוענת כי בהתאם לפסיקת בית המשפט והחלטות הוועדה שניתנו בעניין זה יש לקבל את ההשגות ואת העררים על הסף, מאחר שההחלטות בהשגות ניתנו על ידי המשיבה באיחורים ממושכים של 261, 218, 106 ו-57 ימים לאחר חלוף המועד שנקבע לכך בחוק.

32. יצוין כי המשיבה לא התייחסה כלל לשאלת האיחור בכתב התשובה.

33. סעיף 20(א)(1) לחוק קובע:

**הרואה את עצמו נפגע מהחלטת המנהל בנוגע למענק הניתן לפי פרק זה, לרבות בנוגע להטלת קנס בשל הגשת תביעה ביתר, רשאי להגיש השגה לעובד רשות המסים בישראל שהמנהל הסמיכו לשם כך, בתוך 45 ימים מיום קבלת ההחלטה; החלטה בהשגה תהיה מנומקת ותינתן בכתב בתוך 120 ימים;**

34. סעיף 4א להחלטת הממשלה מס' 5015 שכותרתה "מענק סיוע לעסקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה", קובע באופן דומה:

**4א. הרואה עצמו נפגע מהחלטת רשות המיסים בנוגע למענק, רשאי להגיש השגה לעובד אשר המנהל הסמיכו לשם כך, בתוך 45 ימים מיום קבלת ההחלטה. החלטה בהשגה תהיה מנומקת ותינתן בכתב בתוך 180 ימים.**



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

35. פסק הדין המנחה בנושא הנפקות שיש לייחס להחלטות מנהליות המתקבלות באיחור ניתן בבית המשפט העליון בעמ"מ 1386/04 **המועצה הארצית לתכנון ובניה נ' עמותת נאות ראש העין ע"ר** (20.5.2018). בפסק דין זה הבחין בית המשפט העליון בין הסדרים חוקיים שבהם המועד למתן החלטה הוא מחייב, כך שסטייה ממנו גוררת סנקציה שנקבעה בחוק, לבין הסדרים שבהם קביעת המועד היא בעלת אופי מנחה או מדריך בלבד. בית המשפט קבע באותו מקרה כי ההבחנה בין מועד מחייב לבין מועד מנחה תלויה באופי ההסדר ובתכליתו, כאשר במקרים שבהם לא נקבעה בחוק הוראה מפורשת לגבי תוצאות החרגה מן המועד, קיימת "חזקה פרשנית... כי מדובר בנורמה המגדירה מסגרת זמן לפעולה שהיא בעלת אופי מנחה ומדריך בלבד, ואיננה בעלת אופי מחייב" (פיסקה 32 לפסק הדין). לצד זאת צוין בפסק הדין כי גם כאשר לא נקבעה סנקציה מפורשת בחוק עשויה להיות לאיחור משמעות במסגרת הפעלת הביקורת השיפוטית על סבירות ועל תקינות ההחלטה. בנוסף לכך הזכיר בית המשפט העליון באותו עניין את תורת הבטלות היחסית, שלפיה גם אם נפל פגם בהחלטה, יש לבחון את מהותו ולהתאים את הסעד הראוי לכלל נסיבות המקרה.

36. בפרשת **ב.ג. בטחון** דן בית המשפט המחוזי בחיפה (כבוד השופטת א' ויינשטיין) במשמעות שיש לתת לאיחור במתן החלטה בהשגה על מענקים הניתנים לפי החוק שלפנינו (פסקאות 81-98 להחלטה). בית המשפט קבע כי ההבחנה הקיימת בפסיקה בין "מועד מחייב" לבין "מועד מנחה" תלויה בעיקר בתכלית ההסדר החקיקתי, וכי בחוק שלפנינו תכלית ההסדר היא מתן סיוע מהיר ויעיל לעסקים שנפגעו, על מנת לספק להם "חמצן" בתקופת החירום של נגיף הקורונה, כך שספק אם ניתן להתייחס למועד שנקבע כמנחה בלבד. לנוכח האמור נקבע בפסק הדין כי תוצאתו של איחור משמעותי בקבלת ההחלטה (באותו מקרה דובר על איחור של 68 ימים) תביא עמה, מניה וביה, לקבלת ההשגה (פיסקה 94 לפסק הדין). לצד זאת יש להוסיף כי בית המשפט המחוזי לא הסתפק באותו מקרה בקבלת הטענה המקדמית בנושא האיחור, אלא המשיך ודן בטענות הצדדים ביחס לנימוקי ההחלטה המהותיים, כך שהערעור התקבל גם לגוף הטענות המהותיות.

37. בפסק הדין בעמ"מ (מחוזי חיפה) 3720-11-21 **פודולסקי נ' רשות המיסים** (15.7.22), להלן – פס"ד **פודולסקי**) שניתן אף הוא בבית המשפט המחוזי בחיפה על ידי אותו מותב, נדחו טענותיה השונות של המשיבה לעניין האיחור בקבלת ההחלטה, ונקבע פעם נוספת כי המועד שנקבע בחוק מועד מחייב ולא מנחה, וכי איחור משמעותי במתן החלטה בהשגה שאינו של ימים ספורים, יוביל, בהתאם לנסיבות הפרטניות של כל מקרה, לקבלת ההשגה על הסף ולאישור בקשת המענק (פיסקה 113 לפסק הדין). יצוין כי בדומה לפרשת **ב.ג. בטחון**, גם במקרה זה נערך דיון בטענות הצדדים לגוף ההחלטות, והערעור התקבל גם מנימוק זה, כלומר מכוח העילה העיקרית (בנוסף לקבלת הטענה המקדמית, כאמור).

38. המשיבה לא הגישה ערעור לבית המשפט העליון על פסק הדין בפרשת **ב.ג. ביטחון**, ומכאן שהוא נעשה לחלוט, בעוד שעל פסק הדין בעניין **פודולסקי** הגישה המשיבה לאחרונה בקשת רשות ערעור.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

39. לאחר שניתן פסק הדין בעניין ב.ג. ביטחון (אך לפני שניתן פסק הדין בעניין פודולסקי) אימצו ועדות הערר גישה פרשנית שלפיה עצם קבלת החלטה בהשגה באיחור אינה מצדיקה כשלעצמה את קבלת הערר, אך היא עשויה להוות שיקול בבחינת ההשגה לגופה, וכי יש לבחון בעניין זה את מכלול נסיבות המקרה, ובכלל זאת את משך האיחור, סכומי המענק שבמחלוקת, המקדמות ששולמו, הנזק שנגרם לעוררת והתנהלות הצדדים. כך לדוגמא נכתב באחת מהחלטות:

"יש לתת את הדעת גם לכך שהליכים רבים מתנהלים בוועדת הערר לאחר שהחלטה בהשגה התקבלה באיחור. החלת כלל אוטומטי לפיו כל החלטה שהתקבלה באיחור מביאה לקבלת הערר, תעמוד גם היא בניגוד לתכליות העומדות ביסוד המענק, ותהא בלתי סבירה באורח קיצוני. כפי שפסק בית המשפט המחוזי בעניין ב.ג. ביטחון, הדגש בביקורת השיפוטית על מקרים של איחור במתן החלטה בהשגה, צריך להיות על תכלית ההסדר, תוך איזון בין מכלול ההוראות של החוק, שוועדת הערר נדרשת לשמור על קיומן. ... איחור במתן החלטה בהשגה הוא פגם בהליך המינהלי, והוא מהווה שיקול במסגרת הביקורת השיפוטית על החלטות רשות המסים. ... בבחינת סבירות החלטה יש לתת את הדעת למכלול הנסיבות והשיקולים שבגינם התקבלה החלטה – ומטעם זה, אין מנוס מן המסקנה כי נפקות הפגם נבחנת בכל מקרה לגופו לפי נסיבותיו. מסקנה זו מתיישבת עם פסיקת בית המשפט העליון בעניין המועצה הארצית לתכנון ובניה, כי יש להתאים את תוצאת הפגם למכלול הנסיבות, בהתאם לתורת הבטלות היחסית." (ערר 1795/21 חיים ישראלי ובניו בע"מ נ' רשות המסים, פסקאות 25, 50, ניתן ביום 18.1.22).

ובהחלטה נוספת של הוועדה בנושא זה נקבע:

"המשמעות שיש לתת לאיחור במתן החלטה בהשגה במסגרת הפעלת הביקורת השיפוטית על סבירותה ותקינותה של התנהלות המשיבה, אינה יכולה להיבחן במנותק משאלת הנזק או העוול שנגרם לעוסק בשל האיחור במתן החלטה בהשגה. במצב בו העיכוב במתן החלטה בהשגה גרם לפגיעה כלכלית בעוסק עקב אי קבלת מענקים/מקדמות להם היה זכאי, הדבר יהווה משקל משמעותי בהחלטה האם לקבל את הערר רק בשל האיחור במתן החלטה בהשגה." (ערר 1834/21 הלל גולנד אחזקות בע"מ נ' רשות המסים, פסקה 71, ניתן ביום 13.3.22, ראו גם ערר 1664/21 ארג'נטרו אחזקות בע"מ נ' רשות המסים, פסקאות 59-82, ניתן ביום 31.1.22, וערר 1539/21 אלדד שיווק פרויקטים (200) בע"מ נ' רשות המסים, פסקאות 28-33, ניתן ביום 20.3.22).

40. בהמשך לכך ובאופן דומה אימצו ועדות הערר השונות את העמדה כי "יש לייחס משקל משמעותי לשאלה האם התקיים איחור בשלב ההשגה, וכן למשך האיחור, אך לא ניתן



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לומר כי הפסיקה צריכה להיות אוטומטית, ובכל מקרה יש לדון בעילות הזכאות ובטענות הצדדים כשלעצמן. " (ערר 1533/22 ערן מבל ארכיטקטורה ובינוי ערים בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 2.8.22 ; ערר 1030/22 איי.טי.גי מוצרי אופטיקה יוקרתיים בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 6.10.22).

41. לאחרונה ניתנו בבתי המשפט המחוזיים שני פסקי דין נוספים הנוגעים לסוגיית האיחור.  
42. בעמ"נ (מחוזי ת"א) 40318-12-21 פליסידד (פיסגה) בע"מ נ' רשות המסים בישראל (13.11.22, להלן – פס"ד פליסידד) אימץ בית המשפט המחוזי בתל אביב (כבוד השופט גלעד הס) גישה שונה מזו של בית המשפט המחוזי בחיפה בנוגע לתוצאת האיחור בקבלת ההחלטות בהשגות. יוער, כי בניגוד לפסקי הדין בפרשות ב.ג ביטחון ופודולסקי, שבהן דן בית המשפט הן בטענת האיחור והן בטענות לגוף ההחלטות, המערערות בעניין פליסידד חזרו בהן מטענותיהן המהותיות, כך שהדיון בפסק הדין התמקד כולו בשאלת המשמעות והתוצאות שיש לייחס לאיחור.

43. בפסק הדין נקבע כי סעיף 20(א) לחוק אינו כולל סנקציה שלפיה אי מתן החלטה במועד תביא לקבלת ההשגה, וכי היעדר הסנקציה בסעיף מהווה הסדר שלילי. בית המשפט בחן בהרחבה את לשון החוק, את תכליותיו ואת העקרונות הכלליים של הדין, והדגיש כי אין מקום לקשור בין ההחלטה לגופה לבין האיחור בקבלתה, כך שיש להעניק את המענק רק למי שזכאי לכך מבחינה מהותית מכוח הוראות החוק. נקבע כי את האיחור יש לבחון בנפרד, וככל שמדובר באיחור משמעותי ניתן לפסוק בגינו הוצאות, וזאת הן למי שנקבע כזכאי למענק והן למי שנקבע שאינו זכאי (מבחינת ההחלטה לגופה).

44. יוער, כי בית המשפט המחוזי דחה בפסק דין זה גם את גישת ועדות הערר שהובאה לעיל ושלפיה האיחור בהשגה עשויה להוות שיקול גם במסגרת בחינת ההחלטה לגופה, בטענה כי אין לפרשנות זו אחיזה בלשון החוק וכי היא מנוגדת לעקרונות הוודאות והיעילות המשפטית. נקבע כאמור, כי יש לערוך הפרדה מלאה בין בחינת הזכאות המהותית למענק לבין שאלת האיחור, שתובא בחשבון רק במסגרת פסיקת ההוצאות בהליך. בהמשך לכך הורה בית המשפט על פסיקת הוצאות בסכום של 55,000 ₪ לכל אחת מהעוררות, וזאת בהתחשב במכלול נסיבות ההליך ובעיקר באיחור המשמעותי שחל בקבלת ההחלטה בהשגה, וזאת למרות שהערעורים נדחו למעשה (וזאת בניגוד לפסקי הדין בפרשות ב.ג ביטחון ופודולסקי, שם התקבלו הערעורים, הן לגופם והן לנוכח האיחור, כאמור).

45. בעמ"נ (מחוזי מרכז-לוד) 54772-06-22 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים בישראל (30.11.22, להלן – פס"ד מגדלי ברקת) בחן בית המשפט המחוזי את הדין הכללי הנוגע לפעולות מנהליות הננקטות בחלוף המועד שנקבע לכך, וכן את החוק שלפניו, והגיע למסקנה כי היעדרה של סנקציה בהוראה אינה בגדר לקונה אלא בחירה מכוונת של המחוקק (פיסקה 68 לפסק הדין). עוד נקבע, כי בניגוד לסעיף 20 לחוק שאינו כולל סנקציה, סעיף 13 לחוק מעניק סיוע מהיר ומיידי בדמות מקדמה חלקית וזמנית, ככל שהמשיבה אינה מקבלת את החלטתה במועד שנקבע בסעיף זה (פסקאות 70-72).





## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

46. לנוכח האמור קבע בית המשפט המחוזי כי ככלל, איחור במועד מתן החלטה בהשגה אינו מביא כשלעצמו ובאופן אוטומטי לקבלת ההשגה והערר/ערעור. יחד עם זאת, ובניגוד לפס"ד פליסידד, נקבע כי קבלת ההשגה והערר כתוצאה מהאיחור עשויה בכל זאת להתרחש כאשר מדובר באיחור שהוא חריג באופן ברור ומיוחד, או כאשר קיימים לצד האיחור טעמים כבדי משקל נוספים המציבים את המקרה כמקרה גבולי (פיסקה 74 לפסק הדין). מכאן, שמדובר בשיקול נוסף שעל ועדות הערר להביא בחשבון בעת בחינת השיקולים השונים ומכלול נסיבות העניין.
47. ניתן לראות אפוא כי קיימות גישות שונות ולמעשה סותרות בנוגע להשלכות הנובעות מהאיחור בקבלת ההחלטה: האם מדובר בנתון המכריע לכאורה את הכף (כאמור בפסקי הדין ב.ג. בטחון ופודולסקי), בנתון שאותו יש להביא בחשבון במכלול השיקולים בבחינת ההחלטה (כאמור בפס"ד מגדלי ברקת ובהחלטותיהן של ועדות הערר), או בנתון חיצוני להחלטה המהותית, שאותו יש להביא בחשבון רק במסגרת פסיקת ההוצאות (כאמור בפס"ד פליסידד). לצד זאת יש להזכיר כי גם בפסקי הדין בפרשות ב.ג. בטחון ופודולסקי (כמו גם בהחלטותיהן של ועדות הערר) נערכה בחינה של נימוקי ההחלטות לגופן, כך שלא היה בעצם קיומו של האיחור כדי להביא לסיום הדיון בהליך ולקבלת ההשגות והעררים.
48. במקרה שלפנינו, החלטות המשיבה התקבלו כאמור באיחורים ממושכים ביותר של 106,218 ו-57 ימים לאחר חלוף המועד האחרון שנקבע לכך. לצד זאת יש להביא בחשבון כי העוררת קיבלה מקדמות בסכום מצטבר גבוה ביותר של 1,359,652 ₪, ומכאן שניתן לה סיוע כלכלי מיידי, כך שהפגיעה שנגרמה לה מהאיחור היא ממילא מצומצמת. בנוסף לכך, מאחר שבקשותיה של העוררת נדחו הן בשלב הראשון והן בשלב ההשגה (ואף באותו נימוק), קיים קושי לומר כי האיחור הממושך בקבלת ההחלטות בהשגות יצר אצלה הסתמכות לגיטימית כי הן התקבלו, ויש לדחות את טענתה בעניין זה.
49. בנסיבות אלו ולנוכח פסיקות בתי המשפט והחלטות הוועדה כפי שתוארו לעיל, אין לטעמנו מקום והצדקה לקבל את העררים על הסף מכוח עצם קיומם של האיחורים, ויש לבחון את החלטות המשיבה לגופן. האיחורים עשויים כאמור להוות שיקול במסגרת בחינת סבירותן של החלטות המשיבה ככל שמדובר במקרים גבוליים, ובכל מקרה יהיה מקום להביאם בחשבון במסגרת פסיקת ההוצאות בתיק.
50. לפיכך נפנה עתה לבחון את הנימוקים שניתנו בהחלטות המשיבה, העוסקים בעיקרם בהחרגתה של העוררת מזכאות בטענה לביצוע עבודות הנמשכות מעל שנה.

#### ביצוע עבודות הנמשכות מעל שנה

51. סעיף 7(5) לחוק שלפנינו קובע כי מי שחל בחישוב הכנסתו בשנות המס 2019 ו-2020 סעיף 8א לפקודת מס הכנסה, בשל עבודה מתמשכת שמשך ביצועה עולה על שנה, מוחרג מהגדרת עוסק ואינו זכאי למענק מכוח החוק.
52. סעיף 8א לפקודת מס הכנסה מגדיר "עבודה ממושכת" כך:



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

א.8. (א) בסעיף זה –

"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.

הסעיף ממשיך וקובע כי במקרים שבהם נפרסת עבודה על פני למעלה משנה, הדיווח על ההכנסה יחול בשנה שבה הנישום "גמר לבצע 25% לפחות מההיקף הכספי של העבודה" או "מההיקף הכמותי של העבודה", לפי בחירתו של הנישום, כך שבשנות המס הבאות ידווחו ההכנסות שהופקו (בהתאם למתכונת שבה בחר הנישום בשנה הראשונה), ובשנת סיום העבודה תדווח כלל ההכנסה בניכוי ההכנסה שכבר דווחה. מכאן, שהדיווח על ההכנסות מבוסס על אומדן, וזאת עד לשנת סיום העבודה, שאז מתבררת התמונה המלאה (ראו גם פס"ד מגדלי ברקת, פסקה 48).

53. ועדות הערר (ובתי המשפט) נדרשו בשורה ארוכה של החלטות לפרשנות התיבה "עבודה שמשך ביצועה עולה על שנה" בהקשר החוק שלפנינו, כלומר לשאלה באילו עבודות מדובר. עיקר הדיון התמקד בעיסוקם של קבלני בנייה, ובשאלה מהי יחידת העבודה הרלוונטית וכיצד יש לחשבה.

54. בערר ק. סלאמה קבעה ועדת הערר מספר מבחנים שנועדו לומר האם העבודה שביצע העוסק היא בגדר עבודה ממושכת (מעל שנה) הנכנסת תחת הגדרת ההחרגה. נקבע כי:

מתוך תכלית החקיקה אשר פורטה לעיל בהרחבה, הרי שניתן להצביע על מספר תנאים אשר בהתקיימם, ניתן לקבוע שאין מדובר בעבודה ממושכת של "קבלן מבצע" העולה על שנה: ראשית, העבודה אשר מבצע הקבלן ניתנת להפרדה הן חוזית והן בפועל לתתי יחידות עבודה נפרדות. שנית, הקבלן המבצע מדווח למס הכנסה על בסיס הכנסות והוצאות בפועל ולא ע"פ שיטת אומדנים. שלישית, לתתי יחידות העבודה יש התחלה וסוף מוגדרים, קרי היקף תת יחידת העבודה הוא מוגדר ואינו נתון לפרשנות. רביעית, הקבלן המבצע מקבל תמורה בפועל בעבור כל תת יחידת עבודה בנפרד. חמישית, פרק הזמן שבו בוצעה תת יחידת העבודה אינו עולה על שנה. מובן כי אין בתנאים אלה בכדי להוות רשימה סגורה, ובמקרים מסוימים תנאים אלה עשויים להשתנות בהלימה למאפייני העבודה בה עסקינן". (ערר 1071-21 ק. סלאמה בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 22.6.21, פסקה 42 להחלטה, ההדגשות במקור).

55. ערעור שהגישה המשיבה על פסק הדין בערר ק. סלאמה נדחה לאחרונה על ידי בית המשפט המחוזי בחיפה, שאימץ למעשה את קביעותיה של ועדת הערר. בעניין זה הוחלט:

השאלה אם מדובר ב"עבודה ממושכת" אחת מצריכה בחינה אם מדובר במכלול של עבודות המבוצעות כיחידה אחת, והתשובה לשאלה זו מושפעת מאלמנטים של תמחור או אלמנטים תכנוניים.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

כך או כך, כפי שניתן להתרשם מלשון הוראת החוק ותכליתה, מדובר בשאלה שהיא חשבונאית בעיקרה, המושפעת מכללי החשבונאות המקובלים, כאשר, בין היתר, לאורם יש לבחון את הזמנת העבודה וחווה העבודה, בכדי לקבוע את מהות הפרויקט ואת האפשרות להפרידו חלקים העומדים בזכות עצמם (ברמה תמחירית ו/או תכנונית).

על כן, בפרויקטים אשר קיימים בהם שלבים מופרדים וברורים, אבני דרך, אשר בהשלמתם זכאי הקבלן המבצע על פי החוזה לתשלום – והוא אכן מקבל את התשלום ומדווח למנהל מע"מ בהתאם לזכאותו זו ולפקיד השומה בהתאם לסך כל הכנסותיו המדווחות בפועל באותה שנה – הרי ככל שכל אבן דרך ושלב כזה בביצוע העבודה אינו עולה על תקופה של שנה – אין כל סיבה עובדתית או חשבונאית או משפטית, כי הוראת סעיף 8א' לפקודה תחול על קבלן שכזה. מנייה וביה, במצב דברים כזה, לא קיימת כל עילה לקבוע כי קבלן מבצע כזה אינו בגדר "עוסק" לפי חוק הסיוע הכלכלי או החלטת הממשלה באופן שישלול ממנו את האפשרות להגיש בקשה לקבלת מענק.

לאור כל האמור לעיל, סבורני כי התנאים שקבעה ועדת הערר בפסקה 42 להחלטתה, בכדי לבחון אם מדובר ב"עבודה ממושכת" של קבלן מבצע, אם לאו – דהיינו: האם העבודה ניתנת להפרדה הן מבחינה חוזית והן מבחינה מעשית לתתי-יחידות עבודה נפרדות; האם הקבלן העוסק מדווח לפקיד השומה על בסיס הכנסות והוצאות בפועל ולא על פי אומדן; האם היקפה של כל תת-יחידת עבודה הוא מוגדר ואינו נתון לפרשנות; האם הקבלן העוסק מקבל תמורה בפועל בעבור כל תת-יחידת עבודה בנפרד; וככל פרק הזמן שבו בוצעה כל תת-יחידת עבודה אינו עולה על שנה – רשימת תנאים זו, שאיננה רשימה סגורה – נראית בעיני נכונה וסבירה לצורך ביצוע הקביעה אם מדובר ב"עבודה ממושכת" אם לאו. (עמ"נ (מחוזי חיפה) 43404-09-21 מדינת ישראל – רשות המסים נ' ק. סלאמה בע"מ, ניתן ביום 8.11.22, פסקאות 32-34, להלן – פס"ד ק. סלאמה).

56. הבחנה מהותית נוספת שערכו הוועדות בהקשר זה (ושאליה הפנתה גם העוררת) היא בין פרויקטים ארוכי טווח המבוססים על הסכם פאושלי, שבמסגרתו נקבעת התמורה מראש (ובהתאם לכך מחייבת דיווח לפי אומדן, על סמך סעיף 8א לפקודה), לבין פרויקטים המבוססים על הסכמים הנחלקים לשלבי ביצוע (אבני דרך), העשויים להיות קצרים משנה. במקרה האחרון נקבעת התמורה (כלומר ההכנסות) בהתאם לשלבי ביצוע העבודות בפועל, בהתבסס על מדידות וכתבי כמויות. בעניין זה נכתב:

כשמדובר בקבלן מבצע, תחולת סעיף 8א לפקודה כרוכה באופן אינהרנטי בדיווח על בסיס הערכה ואומדן. אומדן ההכנסות שאותו יש לערוך בהתאם לסעיף 8א הוא בעל משמעות קריטית במקרים שבהם מדובר בהכנסה עתידית. כיוון שכך, קיימת הבחנה טבעית בין קבלני ביצוע אשר מקבלים תמורה על פי אבני דרך או שלבי ביצוע, לבין קבלני ביצוע הפועלים על פי הסכם פאושלי, דהיינו –



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הסכם שבו נקבע המחיר הסופי של העבודה בכללותה, מבלי לתמחר את מחיר העבודה ומחירי החלקים של המרכיבים השונים של העבודה. קבלן הפועל במסגרת הסכם עבודה פאושלי (המכונה לעיתים "קבלן מפתח"), נוטל על עצמו את מלוא הסיכונים בדבר היקף החומרים והעבודה שיידרשו ומתמחר אותם בהתאם, ואינו מבסס את התמורה החוזית על כתבי כמויות או מזדי משנה אחרים.

קבלן המבצע עבודה על פי הסכם פאושלי, הנמשכת מעל שנה, נדרש בתום שנה קלנדרית להעריך מהו החלק מהעבודה שכבר בוצע (על בסיס היקפים כספיים או כמותיים, כפי שמורה סעיף 8א(ב)), ולדווח בהתאם על הכנסתו ולשלם מס על הרווחים שצבר. מנגד, קבלן המבצע עבודה על פי אבני דרך ושלבי ביצוע, אינו נדרש למעשה לערוך כל אומדן שהוא – ההכנסות שלו בכל שנה קלנדרית הן ההכנסות בפועל. עם השלמתה של כל אבן דרך חוזית, קיימת ודאות מלאה לגבי היקף ההכנסות שנצמחו לו באותו שלב, וממילא אין צורך להעריך מהו "החלק היחסי" של הפרויקט שהושלם בכל אחת מהשנים הקלנדריות. (ערר 1268-21 נ.ע הנדסה יזמות (2001) בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 22.8.21, פסקאות 35-34, להלן – עניין נ.ע הנדסה, וראו גם ערר 1225-21 אלרון קבלני חשמל בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 23.9.21, פסקה 30, ערר 1195/21 מערב אסיה הנדסה (2005) בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 14.9.21, פסקאות 21-36, ערר 1386-21 חגי ציון ובניו בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 14.9.21, פסקה 57, וכן פס"ד מגדלי ברקת, פסקה 48).

57. בהמשכה של אותה החלטה התייחסה הוועדה לתכלית העומדת בבסיס ההחלטה מזכאות של עוסק המבצע עבודות ממושכות, במיוחד בתחום הבנייה (לנוכח חשיבות הדברים לענייננו, הם יובאו בהרחבה):

נראה כי המחוקק הניח שעסקים קבלניים שמבצעים פרויקטים ממושכים, על פני למעלה משנה, מתאפיינים באורך נשימה עסקי גבוה וכושר השרידות שלהם לא עלול להיפגע. עסקי נדל"ן מעצם טבעם מתאפיינים בעליות ומורדות, במשברים ובעיכובים, חלקם צפויים ואחרים פחות צפויים. מקובל לומר כי מי שמבצע פרויקטים במקרקעין, נוטל על עצמו סיכונים גבוהים, ובה במידה עשוי ליהנות מסיכויי הצלחה גבוהים. גישת המחוקק היא כי קבלנים המבצעים פרויקטים מתמשכים וארוכי טווח, אמורים להיות מסוגלים להתמודד עם עיכובים זמניים הכרוכים במגבלות כגון אלו שהוטלו בתקופת הקורונה – סגר זמני, הגבלות תנועה וכדומה. במקרים רבים, המינוף הגבוה בעסקי נדל"ן מחייב את הקבלנים בליווי פיננסי הדוק ובהצגת בטוחות לצורך קבלת אשראי בנקאי. דברים אלו נכונים ביחס ליזמי נדל"ן (קבלן בונה) אך גם ביחס לקבלני ביצוע המבצעים עבודה על פי הסכם פאושלי, ונוטלים על עצמם את מלוא הסיכונים והסיכויים לגבי ביצוע הפרויקט.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ככל הנראה, המחוקק מניח כי לעסקים שמבצעים עבודות המתמשכות מעל שנה (גם אם לא מדובר בעסקי נדל"ן) ישנה כרית ביטחון ליום סגריר, וכי בפעילות עסקית מסוג זה, גם אם חלה ירידת מחזורים בתקופת מסוימת, התזרים אמור להיות איתן דיו בכדי "להכיל" אותה. עסקים אלו הוחרגו מתוך הנחה שהם בנויים להתמודד עם עיכובים ודחיות בביצוע הפרויקט ובקבלת ההכנסות.

ההחרגה אינה נעוצה בעצם הסיטואציה של דחיית הכנסות, אלא באופי הייחודי של עסקים מסוג זה, שמאפשר להם לשמור על המשכיות העסקית גם בהינתן אירוע של דחיית הכנסות. בעוד עסקים 'רגילים' עלולים להיפגע קשות מאירוע מתמשך של "דחיית הכנסות", עסקים המבצעים פרויקטים ארוכי טווח עשויים "להכיל" אירוע של דחיית הכנסות בלי להיפגע תזרימית באופן קשה.

ההסבר המוצע לתכלית הוראת ההחרגה, מוביל למסקנה כי יש לפרש בהתאם את היקף התחולה שלה. העסקים שעליהם ההחרגה חלה הם אלו שהסיכון לעיכובים הוא מרכיב רגיל בפעילותם השגרתית – קבלנים המבצעים עבודות עתירות סיכון, כגון בניית דירות למכירה או בניה במסגרת הסכם פאושלי. מצבם של אלו שונה ממצבם של קבלני ביצוע המבצעים עבודות ממוקדות ומתמחרים את הביצוע באופן שמרני בהתאם לכתבי כמויות ולאבני דרך קצרות טווח. פרופיל הסיכון של קבלני הביצוע המבצעים עבודות ממוקדות הוא נמוך יותר, והם דומים יותר לנותני שירות רגילים במידת הסיכון התזרימי שהם נוטלים על עצמם. (פסקאות 55-58 להחלטה. תכלית זו צוינה גם בפסקי הדין המחוזיים שדנו בסוגיה: ראו פס"ד ק. סלאמה, פסקה 36, פס"ד מגדלי ברקת, פסקאות 46 ו-50).

58. לבסוף יש להזכיר, כי ועדות הערר עמדו על כך שהשאלה הקובעת בעניין זה אינה כיצד דיווח העסק על הכנסותיו בפועל, אלא האם היה עליו לדווח עליהן לפי סעיף 8א לפקודה (גם אם לא עשה כן). כך למשל נקבע:

לדעתנו הדין עם המשיבה כך שיש לפרש את ההחרגה בהתאם לתחולה העקרונית ולא לדיווח בפועל. זאת ממספר טעמים.

ראשית, תכלית ההחרגה עליה הצבענו לעיל מתקיימת בכל מקרה של עבודה מתמשכת, בין אם דווח עליה ובין אם לאו. לכן, הפרשנות שמגשימה את תכלית ההחלטה וההחרגה באופן מיטבי היא זו המחילה את ההחרגה גם על מי שלא דיווח בפועל לפי סעיף 8א.

שנית, מעיון בהחלטת הממשלה (ובהוראה המקבילה לה בחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 שענין את חלוקת המענקים בתקופות זכאות מאוחרות יותר), ניתן לראות כי התנאי בהחרגה הוא כי סעיף 8א חל על הכנסות מבקש המענק בשנת 2019 וגם בשנת 2020. ואולם, במועד קבלת ההחלטה בחודש אפריל 2020, ואף במועד כתיבת שורות אלה, טרם הוגשו כל הדו"חות לשנת המס 2020 (וזאת בהתאם להודעה שפורסמה מטעם המשיבה על דחיית המועד להגשת הדו"ח השנתי לשנת המס 2020 עד ליום 30.6.2021 וכן מסמך דגשים לנוהל מתן אורכות למייצגים להגשת דוחות לשנת



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

המס 2020 מטעם סמנכ"ל בכיר שירות לקוחות במשיבה מיום 19/04/2021). משכך, לא ניתן ליישם את ההחלטה על בסיס הפרשנות לפיה הדרישה היא לדיווח בפועל.

מסקנתנו אף נתמכת בלשון ההחלטה, המתייחסת לכך שסעיף 8א "חל" ולא לכך שההכנסות "דווחו" לפי סעיף 8א, כפי שאף נטען על ידי המשיבה. נציין כי לא מצאנו בטענת העוררת לפיה היא לא דיווחה לפי סעיף 8א מזה שנים והדבר לא עורר כל בעיה כדי להשפיע על עמדתנו. אמנם ניתן לנהות על התנהלות המשיבה בנקודה זו מקום בו היא מבקשת להיתלות לעניין המענקים בהוראת חוק שנטען שאינה נאכפת, אך ניתן גם לנהות על יכולתה של העוררת להיתלות בעובדה שלא דיווחה על הכנסותיה בהתאם להוראות החוק כדי להצדיק קבלת מענק. נוכח התוצאה אליה הגענו, איננו נדרשים להכריע בתהיות אלה. (ערר 1070-21 הגר רם תשתיות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 22.6.21, פסקאות 48-52. ראו גם פס"ד מגדלי ברקת, פסקה 50).

מהכלל אל הפרט

59. במסגרת החלטותיה בהשגות שלפנינו (שניתנו כולן באותו יום) התייחסה המשיבה לשלושה פרויקטים ספציפיים שבהם עסקה העוררת, המכונים מגדלי הורוביץ, מרכז מסחרי כוכב הצפון ומגדל אסותא, שנמשכו כולם למעלה משנה בין השנים 2017 ל-2020. המשיבה הסתמכה בעניין זה על טבלת "מלאי עבודות בתהליך" ששלחה העוררת לבקשתה, וכן על בירור שערכה מול אחד הלקוחות (מגדל הורוביץ). בנוסף לכך שבה המשיבה והתייחסה לביאור מס' 3 לדו"ח הכספי, כפי שהוזכר לעיל.

60. יצוין כי במסגרת כתב התשובה התייחסה המשיבה בעיקר לשאלת פרשנותו העקרונית של חריג העבודות התמשכות, והפנתה בכלליות בלבד לכך שהעוררת עוסקת בפרויקטים לבנייה בהיקפים משמעותיים הנמשכים מעל לשנה, מבלי להתייחס לפרויקט מסוים כזה או אחר.

61. נבחן עתה את שלושת הפרויקטים שעליהם הצביעה המשיבה בעניין זה, במסגרת החלטותיה בהשגות. השאלה העיקרית העומדת לבחינה היא האם מדובר בעבודות המבוססות על הסכמים פאושליים שבהם נקבע המחיר מראש (שאו סעיף 8א לפקודה חל בעניינן), או שמא מדובר בהסכמים הנחלקים לאבני דרך ומבוססים על ביצוע לפי כתבי כמויות ומדידות בפועל (שאו נחלקת העבודה ליחידות עבודה קצרות יותר, כך שסעיף 8א לפקודה אינו חל עליהן).

#### פרויקט מגדלי הורוביץ

62. ההסכם הנוגע לפרויקט זה נחתם ביום 3.1.18, ובמסגרתו התחייבה העוררת, כקבלן ראשי, לבנות מבנה מסחרי גדול בשטח של כ-18,500 מ"ר בתוך 23 חודשים ממועד התחלת העבודות (סעיף 11.1 להסכם).



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

63. יודגש, כי העוררת לא צירפה הסכם זה לערר ולא התייחסה להוראותיו בטענותיה (עניין המעורר תהיה כשלעצמו), והוא הוגש לבקשת הוועדה ביום 30.11.22.
64. מעיון בהסכם עולה מיד כי מדובר בהסכם פאושלי מובהק. ראשית, כבר בכותרת ההסכם נקבע כי מדובר ב"הסכם פאושלי להזמנת שירותי קבלנות ובניה (עם קבלן ראשי)". בהמשך לכך נקבע בו: "מוסכם כי הסכם זה הינו פאושלי (למעט כמצוין בנספח ז' להסכם זה לגבי פרק 6 ("מסגרת ונגרות") פרק 9 ("טיח") לכתב הכמויות שהינן עבודות ל"מדידה"), ופרק 12 (אלומיניום) שבשלב זה המחיר הוא הערכה בלבד, וכי התמורה בגין העבודות נשוא הסכם זה בעת חתימתו לביצוע על פי לוח זמנים ובהתאם לנספחי הסכם זה, תהא קבועה מראש, והכול בכפוף לקבוע בהוראות הסכם זה." (סעיף 3.2 להסכם).
65. סכום התמורה נקבע אפוא מראש בהסכם, ובמסגרת סעיף 28.1 נכתב: "תמורת ביצוען המלא והנאות של העבודות, ומילוי מדוקדק אחר כל יתר התחייבויות הקבלן בהתאם להסכם פאושלי זה, ישלם המזמין לקבלן תמורה פאושליית בסך כולל וסופי של 35,452,791 ₪, בהתאם למפורט בנספחי התמורה הפאושליית ולוחות התשלומים המצורפים כנספחים ז' וח' להסכם זה. ... התמורה היא פאושליית בגין ביצוע העבודות (ובכללן עבודות הטיח במממי"ס, כמצוין בפרק המממי"ס בכתב הכמויות) דהיינו ללא מדידת כמויות חומרים ועבודה, למעט פרק 6 ("מסגרת ונגרות") ופרק 9 ("טיח") לכתב הכמויות שהינן עבודות ל"מדידה", כמצוין בנספח ז' להסכם זה, ולמעט פרק האלומיניום (מס' 12) בכתב הכמויות (הכולל: קיר מסך וחיפוי "אלוקובונד") שמחירו הסופי ייקבע בין הצדדים לאחר השלמת התכנון ...".
66. ניתן אפוא לראות בבירור כי מדובר בהסכם פאושלי לביצוע עבודות להקמת מבנה הנמשכות כשנתיים, שבמסגרתו נקבע המחיר הסופי של העבודה מראש. אין מדובר בפרויקט הנחלק לשלבי ביצוע קצרים ונפרדים, וגם במסגרת לוח התשלומים שצורף להסכם מוזכרת אותה תמורה סופית בסכום של 35.452 מיליון ₪, כאמור (נספח ז' להסכם). בהמשך לכך נראה, כי גם אם חלק מסוים מהעבודות בפרויקט בוצע בהתאם לכתב הכמויות שצורף להסכם, מדובר בחריג המתייחס לחלק קטן בלבד מהעבודות, כפי שעולה מסעיפים 3.2 ו-28.1 להסכם שהובאו לעיל.
67. לנוכח האמור, אין בחשבוניות שצירפה העוררת עבור פרויקט זה (נספח 58 לערר) כדי לשנות מהמסקנה שלפיה מדובר בהסכם פאושלי ובעבודה ממושכת שעליה חל סעיף 8א לפקודה. זאת, בין אם מדובר בחשבוניות חלקיות על חשבון הסכום שנקבע (כלומר תשלומים), ובין אם מדובר בחשבוניות הנוגעות לחלק החריג בפרויקט שמבוצע בהתאם לכתב כמויות ומדידות בפועל. בעניין זה נקבע:

**הגדרת ההסכם כהסכם פאושלי אינה נעוצה בעיתוי העברת התשלום, אלא בכך שהתמורה אינה נתונה לשינויים; בהסכם פאושלי, יהיו אשר יהיו החומרים והעבודות הנדרשים לביצוע העבודה, הסכום שישולם לבסוף יהיה זה שהוסכם**



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מלכתחילה. הסכם פאושלי יכול לכלול הסדרי תשלום שונים שהצדדים יסכימו עליהם - תשלום לשיעורין, לפי שלבי ביצוע, תשלום לפי אבני דרך, או אף תשלום חודשי." (ערר 1854/21 צבקל חברה להנדסה ובנייה בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 16.1.22, פסקה 31).

68. עוד יש להביא בחשבון בעניין זה כי לא מדובר בפרויקט שהוא חריג לעיסוקה של העוררת או שמהווה חלק זניח מהכנסותיה. למעשה, ההיפך מכך הוא הנכון. מדובר כאמור בפרויקט בסכום של כ-35 מיליון ₪ לפחות, המשתרע בהתאם להסכם על פני שנתיים (2018 ו-2019). מעיון בדוחות ה-ESNA של העוררת עולה כי הכנסותיה בשנים אלו עמדו על כ-157 מיליון ₪. מכאן, שההכנסות מפרויקט זה, שבעניינו חלה כאמור הוראת סעיף 8א לפקודה, היו בהיקף ניכר מתוך כלל הכנסותיה באותן שנים.
69. עוד יוער בהקשר זה, כי מדיווחיה המפורטים של העוררת למע"מ בשנים האחרונות (שצורפו לתגובת המשיבה מיום 23.10.22), עולה כי בשנת 2019 היה הלקוח שמולו נערך פרויקט מגדלי הורוביץ השני בגודלו מכלל לקוחותיה באותה שנה (ובשנת 2018 – השלישי בגודלו). עוד עולה מדיווח זה כי העוררת המשיכה לקבל הכנסות מפרויקט זה גם בשנת 2020, וכי גם בשנה זו היה לקוח זה השני בגודלו מבחינת הלקוחות שעמם עבדה באותה שנה. יודגש, כי סעיף 8א לפקודה חל בכל השנים שבהן בוצעה העבודה המתמשכת, כלומר, במקרה שלפנינו, בין השנים 2018-2020 (ראו גם פס"ד **מגדלי ברקת**, פסקה 53).
70. מכאן נראה כי ההכנסות שקיבלה העוררת במסגרת פרויקט זה אינן בשיעור שולי משיעור הכנסותיה הכולל, שאז ניתן היה אולי לשקול שלא להחריגה לגמרי מזכאות אלא להפחית את שיעור ההכנסות שהתקבלו מהפרויקט מסכום המענק, כפי שנעשה במקרים אחרים (ראו לדוגמה ערר 1238/22 **עציון, הנדסת חשמל בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 4.9.22, פסקאות 82-83. לעניין הנפקות של היקף הפרויקט שעליו חל סעיף 8א לפקודה על ההצדקה להחריג את העוסק מזכאות, ראו גם פס"ד **מגדלי ברקת**, פסקה 53). מדובר בפרויקט שהיווה חלק משמעותי ביותר מהכנסותיה של העוררת בשנים הרלוונטיות, ולפיכך יש לומר כי הוא מאפיין את עיסוקה ואת פעילותה.
71. לסיכום פרק זה, העבודה על פרויקט מגדלי הורוביץ נמשכה מעל שנה בהתבסס על הסכם פאושלי, ועל כן סעיף 8א לפקודה חל בעניינה. מאחר שעבודה זו נעשתה בין השנים 2019-2020, כלומר במהלך השנים הקובעות בחוק שלפנינו (2019-2020), גם הוראת ההחרגה הקבועה בחוק שלפנינו חלה בהתאם. די למעשה במסקנה זו על מנת לקבוע כי העוררת מוחרגת מזכאות למענק, וזאת אף מבלי להביא בחשבון עבודות נוספות של העוררת, שגם בעניינן חל סעיף 8א לפקודה, כפי שיפורט להלן.

#### פרויקט כוכב הצפון

72. ההסכם ביחס לפרויקט זה נחתם ב-8.3.17 וקובע תקופת עבודות של 20 חודשים (סעיף 11.1 להסכם, צורף כנספח 60 לערר). בדומה לפרויקט מגדלי הורוביץ שנדון לעיל, גם





## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- בפרויקט זה מדובר על הסכם פאושלי מובהק שבו נקבע המחיר הסופי מראש, בסכום של 24.5 מיליון ₪ (נספח ז' להסכם). עניין זה נלמד גם כאן מכותרתו של ההסכם, הוזה בדיוק לכותרת ההסכם שנדון לעיל בעניין מגדלי הורוביץ, וכן מהוראותיו. כך למשל קובע סעיף 3.2 להסכם: "מוסכם כי הסכם זה הינו פאושלי, וכי התמורה בגין העבודות נשוא הסכם זה בעת חתימתו לביצוע על פי לוח הזמנים ובהתאם לנספחי הסכם זה, תהא קבועה מראש (למעט לגבי העבודות בפרקים 01 ו-23 בכתב הכמויות המוגדרים למדידה), הכל בכפוף לקבוע בהוראות הסכם זה."
73. בהמשך לכך נקבע בסעיף 28.1 להסכם ביחס לתמורה: "תמורת ביצוע המלא והנאות של העבודות, ומילוי מדוקדק אחר כל יתר התחייבויות הקבלן בהתאם להסכם פאושלי זה, ישלם המזמין לקבלן את התמורה הנקובה בנספח התמורה ולוח תשלומים המצורף כנספח ז' להסכם זה. התמורה היא פאושלי בגין ביצוע העבודות – דהיינו ללא מדידת כמויות חומרים ועבודה. להסרת ספק – התמורה הינה סופית ולא ישלם לקבל כל תשלום בגין ביצוע העבודות, בכפוף להוראות להלן לעניין פרקים 01, 23 לכתב הכמויות, ובכפוף להוראות הסכם זה לעניין "פקודת שינויים" ותשלומים בגין עבודות חריגות, והכול בכפוף להוראות הסכם זה."
74. מאחר שמדובר בהסכמים הוזהים בהוראותיהם ובמהותם, גם ביחס לפרויקט זה יש מקום לקבוע כי מדובר בעבודה ממושכת שסעיף 8 לפקודה חל בעניינה. אמנם, במקרה זה מדובר על עבודות שאמורות היו להסתיים, בהתאם להסכם, כבר בסוף שנת 2018, אולם בפועל, לנוכח מחלוקות שהתגלו בין הצדדים, נחתם ביום 9.7.18 הסכם נוסף בין הצדדים שהאריך את תקופת ביצוע העבודות עד לחודש מרץ 2019, ובכך הן הוכנסו אל תוך שנת 2019, שבה חל סעיף ההחרגה שבחוק שלפנינו.
75. לטענת העוררת, מרבית התמורה בגין העבודות כבר שולמה לה בשנים 2017 ו-2018 (כ-23 מיליון מתוך סכום כולל של 24.5 מיליון), כך שההכנסות שהתקבלו מהפרויקט בשנת 2019 ממילא אינן גבוהות. אמנם ייתכן כי אם היה מדובר בפרויקט זה בלבד, לא היה מקום להחריג את העוררת מזכאות למענק רק מסיבה זו. אלא שיש להביא בחשבון בעניין זה שני נתונים נוספים: ראשית, מהדיווח המפורט שצירפה המשיבה עולה כי גם בשנת 2019 מדובר היה בלקוח השישי בגודלו של העוררת, כך שבכל זאת אין מדובר בסכומים מבוטלים. שנית, וזה למעשה העיקר, אין מדובר בפרויקט יחיד, אלא בפרויקט המתווסף לפרויקט מגדלי הורוביץ, שבעניינו מתקיים כאמור החריג שבחוק באופן מלא (ביחס לשנים 2019-2020). לפיכך יש בעבודות אלו כדי לחזק את המסקנה כי מדובר בעוררת המתאפיינת בביצוע פרויקטים הנמשכים מעל שנה, וכי אין מדובר בפרויקט חריג.
76. לנוכח האמור נראה כי חלק משמעותי ביותר מעיסוקה של העוררת מורכב מביצוע פרויקטים ארוכי טווח של הקמת מבנים שלמים, מהמסד ועד הטפחות. המחוקק הניח כאמור כי עסקים מעין אלו עשויים להכיל אירועי דחיית הכנסות, שכן הסיכון לעיכובים הוא מרכיב רגיל בפעילותם השגרתית (כפי שהובהר בהרחבה בהחלטה בעניין נ.ע הנדסה



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- שהובאה לעיל). זאת, בניגוד לעוסקים שהם בעיקרם קבלני ביצוע, המבצעים עבודות ממוקדות ומתמחרים את התמורה באופן זהיר בהתאם לכתבי כמויות ואבני דרך, ולפיכך עשויים להיפגע קשות מאירוע של דחיית הכנסות דוגמת מגפת הקורונה.
77. החרגתה של העוררת מכוח ביצוע עבודות ממושכות מתחייבת אפוא לא רק מבחינה פורמלית לנוכח התקיימות סעיף 8א לפקודה בעניינה בשנים הרלוונטיות (2019-2020), אלא גם מבחינה מהותית ותכליתית.
78. להשלמת התמונה יצוין כי מעיון בהסכמים השונים הנוגעים לפרויקט מגדל אסותא, נראה כי מדובר בהסכמים שאינם פאושליים, אשר שונים מההסכמים ביחס לשני הפרויקטים שנדונו לעיל (ונראה כי מסיבה זו בחרה העוררת להתמקד בפרויקט זה בטיעוניה). על כל פנים, משהגענו למסקנה כי די בשני הפרויקטים הראשונים (כוכב הצפון ובמיוחד מגדלי הורוביץ), כדי להביא להחרגתה של העוררת מזכאות מכוח ביצוע עבודות ממושכות, אין בקיומם של פרויקטים אחרים שאינם מבוססים על הסכמים פאושליים, כגון מגדל אסותא, כדי לשנות ממסקנתנו זו.
79. בהקשר זה יש לדחות גם את טענותיה הנוספות של העוררת ביחס לדיווחיה בפועל ולביאור שניתן בדוחותיה הכספיים. יוער בהקשר זה כי בדוחות הכספיים עד לשנת 2019 ציינה העוררת במסגרת ביאור 3 כי היא מכירה בהכנסות לפי שיטת שיעור ההשלמה, ורק בדו"ח לשנת 2020, שנחתם בסוף שנת 2021 (לאחר דחיית הבקשות שלפנינו) השתנה הביאור לכך שההכרה בהכנסות היא על בסיס ביצוע בפועל.
80. על כל פנים, כפי שצוין לעיל, השאלה המכרעת בעניין זה אינה האם העוררת דיווחה בפועל לפי סעיף 8א לפקודה, אלא האם סעיף זה חל בעניינה במהלך השנים הרלוונטיות (2019-2020). מאחר שהגענו למסקנה כי יש להשיב על שאלה זו בחיוב, וכי אין מדובר בתחולה שולית ואינצידנטלית אלא בנפח משמעותי ביותר מתוך היקף פעילותה של העוררת, המאפיין את עיסוקה, הרי שאין מנוס מלקבוע כי הוראת החריג שבחוק חלה בעניינה וכי היא אינה זכאית למענקים.
81. לנוכח המסקנה שאליה הגענו, אין צורך להידרש לטענות הנוספות שהעלתה המשיבה ביחס להיעדר קיומו של קשר סיבתי בין מגפת הקורונה לבין הירידה בהכנסותיה של העוררת במהלך תקופות הזכאות (בהשוואה לתקופות הבסיס בשנת 2019), מה גם שמדובר בטענה חלופית שהוזכרה בחצי פה בלבד במסגרת כתב התשובה.

### סיכום ומסקנות

82. לאור האמור לעיל, הגענו למסקנה כי העוררת ביצעה עבודות שנמשכו מעל שנה במהלך השנים 2019 ו-2020, ועל כן היא מוחרגת מהגדרת "עוסק" בחוק ואינה זכאית למענקים. מאחר שמדובר בתוצאה מובהקת ולא במקרה גבולי, ממילא אין באיחורים שאירעו בקבלת החלטות כדי לשנות ממסקנה זו. לפיכך יש לדחות את העררים.
83. בנוגע לקנסות הגירעון, בערר צוין כי אלו לא נשלחו לעוררת עד לאותו מועד, ולפיכך ספק אם יש צורך להידרש לעניין. לצד זאת מבקשת הוועדה לציין כי להתרשמותה העוררת לא



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

פעלה בזדון או מתוך כוונה להטעות את המשיבה או להסתיר ממנה נתונים, כך שנראה כי אין מדובר באותם מקרים חריגים שבהם יש הצדקה לנקוט נגד העוסק בהליך מעין זה לפי סעיף 22 לחוק.

84. לנוכח התוצאה שאליה הגענו, ובהתחשב בהתנהלותה של העוררת שלא צירפה את ההסכם בעניין מגדלי הורוביץ לעררים שהגישה (על אף שהיה מקום לעשות כן), ובמיוחד באיחורים שחלו בקבלת החלטות בהשגות כאמור לעיל, החלטנו כי המשיבה תישא בהוצאות העוררת בסכום כולל של 5,000 ₪. סכום זה יקוזז מסכום המענקים שיהיה על העוררת להחזיר.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 60 יום.

ניתנה היום, י"ז כסלו תשפ"ג, 11/12/2022, בהעדר הצדדים.



---

ברוך ברוכי, רו"ח  
רו"ח חבר



---

נדב כנען, עו"ד  
יו"ר הוועדה