



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1716-21

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

העוררת: מילומור בע"מ מס' 520039736
ע"י ב"כ מר/גברת יהודה במברגר

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

החלטה

העובדות:

1. חברת מילומור בע"מ (להלן: "העוררת") עוסקת במתן שירותי מדידה יעוץ הנדסי וניהול פרויקטים לחברות קבלניות בפרויקטים בתחום ההנדסה האזרחית. כמו כן, העוררת עוסקת באמצעות חברות מוחזקות, בייזום, תכנון וביצוע פרויקטים בתחום הנדל"ן (באור 1 לדוח הכספי). העוררת מדווחת באיחוד עוסקים.
2. בשנת 2004 נחתם חוזה לפיתוח מקרקעין בין מועצה אזורית באר יעקב ובין החברה לפיתוח אזור רמלה ולוד ששינתה בהמשך את שמה לחברת לנדקו. העוררת נכנסה בנעליה של לנדקו וממשיכה לפעול לפיתוח המקרקעין במועצה מכוח אותו חוזה. (נספח 2). מכוחו של הסכם זה מבצעת העוררת עבודות בשצ"פים 529 ו- 512 אשר תחילת העבודות בהן החלו בשנת 2017.
3. ביום 7.4.20 הגישה העוררת בקשה למענק השתתפות בהוצאות קבועות לפי החלטה מספר 5015 של הממשלה מיום 24.4.20 (להלן: "החלטת הממשלה") לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 בסך של 400,000 ש"ח. ביום 13.7.20 קיבלה העוררת מקדמה בסך של 240,000 ש"ח. בקשת העוררת למענק נדחתה והיא התבקשה להשיב את המקדמה.
4. ביום 12.9.20 הגישה העוררת השגה.
5. ביום 9.8.21 דחתה המשיבה את ההשגה כדלקמן:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

"הנד 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 מעל שנה.

1. לחברה מחזור בסיס בחודש 3/2019 מאוד חריג, כאשר לחברה לא היו הכנסות בסכום דומה במהלך כל חדשי שנת 2019, כאשר באותם חודשים לא הייתה קורונה ולא היה סגרים.

2. החברה דיווחה על סכומי הכנסות מאוד נמוכים בחודשים 02/2019, 10/2019 ו 11/2019 כאשר באותן תקופות לא היה [כך במקור] קורונה ולא היה [כך במקור] סגרים – דבר המעיד על כך שלחברה קיימת תנוודשיתות [כך במקור] בהכנסות בלי שום קשר לקורונה, והיא מדווחת על סכומי הכנסות נמוכים ללא קשר לקורונה אלא בגלל אופי העבודה הפרויקטנלי [כך במקור] שלה.

3. הכנסות החברה בשנת 2020 (שנת קורונה + סגרים) גבוה [כך במקור] כמעט פי 3 מסך הכנסות החברה בשנת 2019.

4. לא מן המיותר לציין שלחברה פרויקטים אשר משך ביצועם עולה על שנה, לדוגמה, שצ"פ 529 אשר התחיל ב 2017 והסתיים ב 5/2020 זאת ע"פ כרטסת והחשובניות [כך במקור].

5. שצ"פ 512 אשר התחיל ב 2017 והסתיים ב 01/2021.

לאור האמור הוחלט לדחות את השגתך."

טענות העוררת

6. החוק הגדיר תקופות זכאות חודשיות ולא שנתיות והתנאי הבסיסי לקבלת המענק הוא שקיימת ירידה במחזור ההכנסות בתקופת הזכאות לעומת תקופת הבסיס.
7. גם בהסתכלות שנתית העוררת חוותה ירידת מחזורים בשיעור של 27.2% בהכנסות השנתיות של שנת 2020 לעומת ההכנסות השנתיות של שנת 2019.
8. הגידול בהכנסה בשנת 2020, כנטען בהחלטה בהשגה, מקורו בהכנסה הונית בסך של 35 מיליון ש"ח בחודש יולי 2020 השייכת לחברה אחרת המדווחת באיחוד העוסקים.
9. צודקת המשיבה כי מחזור חודש מרץ 2019 היה גבוה לעומת שאר החודשים במהלך 2019 אך הוא היה נמוך בכ- 25% מהמחזור המקביל בשנת 2018.
10. העוררת נפגעה כתוצאה מהקורונה – צמצמה את היקף המשרה של העובדים ומיד לאחר מכן החזירה את כל העובדים להיקף משרתם המלאה.
11. בהתייחס להחרגת העוררת לפי סעיף 8א העוררת טוענת שבחישוב הכנסתה לא חל סעיף 8א. סעיף 8א מתייחס לביצוע עבודות שמשך ביצוען עולה על שנה כאשר הקבלן המבצע מדווח על ההכנסות ועל ההוצאות על בסיס הערכות ואומדנים כאשר לקצב ביצוע העבודה וגובה ההוצאות. העוררת, לעומת זאת, מדווחת עם השלמת כל שלב בחוזה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- וקיימת ודאות מלאה לגבי היקף ההכנסות שנצמחו באותו שלב ולכן אין צורך להעריך את "החלק היחסי" של הפרויקט שהושלם בכל אחת מהשנים הקלנדריות.
12. קיים הבדל בין קבלן ביצוע המקבל תמורה על פי אבני דרך- דוגמת העוררת; ובין קבלן ביצוע הפועל לפי הסכם פאושלי, דהיינו הסכם שבו נקבע המחיר הכולל של העבודה בכללותה, מבלי לתמחר את מחיר העבודה והחלקים השונים של העבודה. קבלן הפועל במסגרת הסכם עבודה פאושלי נדרש להעריך בסוף שנה קלנדרית את חלק העבודה 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 ושלביו ביצוע אינו נדרש להערכה או אומדן ולכן לא חל בחישוב הכנסתו סעיף 8א לפקודת מס הכנסה.
13. העוררת טוענת כי כל דרך אבן שהוסכם לתת בגינה תמורה היא יחידת עבודה נפרדת. אפשרות אחרת היא שגם אם סעיף 8א חל, מבחינה פורמלית, אז אומדן ההכנסות מבוסס על הכנסות שנצמחו בפועל ולכן סעיף 8א אינו חל "בחישוב ההכנסה", במובן זה שהוא אינו משנה את חישוב ההכנסה והיה מוביל דה פקטו לאותו חישוב הכנסה שהיה מתבקש גם בלעדיו.
14. לטענת העוררת, סעיף 8א מתייחס ל"עבודה" שמשך ביצועה עולה על שנה ולא מגדיר מהי יחידת עבודה. ניתן לומר שכל דרך אבן שהוסכם לתת בגינה תמורה בחוזה היא יחידת עבודה נפרדת. וראה בעניין זה ערר 1071-21 סלאמה נ' רשות המסים (ניתן ביום 22.6.21) אשר קבע שההחרגה המתייחסת לסעיף 8א מתייחסת רק לעבודות שמשך ביצוען מעל שנה ואשר עשויות מקשה אחת ואינן ניתנות להפרדה.
15. לעוררת חוזי מסגרת ארוכי טווח עם מועצת באר יעקב לניהול וביצוע עבודות פיתוח ברחבי הישוב. החוזים מאגדים בתוכם הרבה עבודות קצרות מועד לעבודות שונות ומגוונות כגון: כבישים, מדרכות, חשמל, ביוב, שצפ"ים וכו'. לראיה, העוררת מגישה למועצה חשבונות מידי מספר חודשים בהתאם לכתבי כמויות עם חלוקה נפרדת לכל אזור עבודה.
16. גם בביצוע עבודות השצ"פים ההזמנות לביצוע העבודות מתקבלות לכל שצ"פ בנפרד ובשצ"פים הגדולים העבודות מחולקות למספר הזמנות נפרדות. גם בשצ"פים 512 ו- 519 שצוינו בהחלטה בהשגה הורכבו העבודות ממספר הזמנות נפרדות ומחשבונות שהוגשו בהתאם לאותן הזמנות ולפי כתבי כמויות של העבודות שבוצעו בפועל.
17. הכנסות העוררת מהעבודה אינן פאושליות ומבוססות על כתב כמויות והעוררת מדווחת על הכנסותיה מהרוב הגדול של העבודות באופן שוטף בהתאם לחשבונות שהוגשו למועצה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

טענות המשיבה

18. העוררת עוסקת בביצוע עבודות שמשך ביצוען מעל שנה. שצ"פ 529 התחיל בשנת 2017 ועל פי הכרססת שהועברה הסתיים בשנת 2020. שצ"פ 512 החל בשנת 2017 והסתיים בשנת 2021.
19. עובדה זו אינה שנויה במחלוקת והעוררת מודה שהיא קשורה בפרויקטים שמשך ביצועם מעל שנה.
20. העוררת לא תמכה את טענותיה באסמכתאות – לא בשלב הערר ואף לא בשלב ההשגה. העוררת התבקשה להמציא בשלב ההשגה תימוכין מהם ניתן יהיה ללמוד על אורך ביצוע פרויקטים אך החומר שהומצא היה חלקי ולא ניתן להבין ממנו את מועד ההתחלה ומועד הסיום. העוררת לא צירפה אסמכתאות כגון צו התחלת עבודות.
21. בהתייחס לשאלת הקשר הסיבתי בין ירידת המחזורים והתפשטות נגיף הקורונה, המשיבה טוענת שקיימות אינדיקציות ממשיות לכך שהעוררת לא סבלה פגיעה במחזוריה בעקבות נגיף הקורונה. המחזורים המדווחים במסגרת איחוד העוסקים הם תנודתיים וניתן לראות באופן ברור כי דיווח נמוך בחודשים כאלה ואחרים הוא דבר שיגרתי ואינו נובע מנגיף הקורונה. יודגש, כי דווקא בחודש פברואר 2019 דווח מחזור נמוך מאוד בעוד שחודש מרץ 2019 הנו חודש חריג במיוחד שאינו מאפיין את הדיווחים הרגילים.
22. קיימת עליית מחזורים בשנת 2020 ביחס לשנת 2019. העוררת אמנם טענה שעליית המחזורים נובעת מדיווח של עסקה הונית של חברה אחרת אך טענה זו הועלתה בעלמא וללא תימוכין.
23. בכל הנוגע לטענות החרגת העוררת מהטעם שהיא קבלן שחל עליו סעיף 8א לפקודת מס הכנסה, טוענת המשיבה כי אין מחלוקת שבשנים 2019 ו-2020 העוררת ביצעה פרויקטים שמשך ביצועם מעל שנה. העוררת לא הכחישה זאת אך טענה שכל שלב הוזמן בהזמנה נפרדת. העוררת לא תמכה זאת במסמכים. כך או כך, לטענת המשיבה החוק כולל הוראה ברורה כי עוסק ש"חל" סעיף 8 לפקודת מס הכנסה בחישוב הכנסתו בשל עבודה ממושכת שמשך ביצועה מעל לשנה – יוחרג מזכאות למענק.
24. לטענת המשיבה סעיף 8א לפקודה הוא סעיף חובה. כל מי שנכנס להגדרת "עבודה ממושכת" מחויב לדווח לפי סעיף 8א.
25. לטענת המשיבה לא בכדי הוחרגו עוסקים מסוג זה ואין הדבר מהווה אפליה. זאת משום שקבלן עבודות המבצע עבודות ממושכות לא סבל מירידת מחזורים בשל הקורונה אלא לכל היותר, אם בכלל, סבל מדחיית הכנסות משום שאת התשלום בגין הפרויקט הוא מקבל לאורך חיי הפרויקט כפי שנקבע מראש כך או אחרת. לכן נוסחת פיצוי המבוססת על ירידת מחזורים ומטרתה לסייע בתשלום הוצאות קבועות אינה מתאימה לעוסק זה.
26. ניסיון העוררת לפצל את העבודה בפרויקט לתת חלקים חוטאת ללשון החוק ויש בה כדי לרוקן את הסעיף מכל תוכן. המבחן הוא משך ביצוע העבודה ולא אופן ביצוע התשלומים.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- העוררת מבצעת פרויקט שצ"פ וגם אם הפרויקט מחולק לשלבים מדובר באותו השצ"פ ובאותו פרויקט בניה.
27. המשיבה טוענת כי טענת העוררת שהשצ"פ מחולק לשלבים לפי הזמנות עבודה לא הוכחה. המשיבה ביקשה שהעוררת תציג מסמכים על מנת שתוכל לבחון ולהגיש תגובה.
28. לטענת המשיבה, המחוקק קבע כלל החרגה גורף הכולל גם את מי שחלק מהכנסותיו חוסה תחת סעיף 8א לפקודה.
29. המשיבה ביקשה שהעוררת תגיש את פירוט התפלגות הכנסות החברה החודשית בשנים 2019 – 2020 וכן העתק כל הזמנות העבודה שהוצאו לגבי שצ"פ 512 ושצ"פ 529

דין

30. סעיף קטן 6 להגדרת "עוסק" בהחלטת הממשלה וסעיף 7(5) לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש)(הוראת שעה), תש"ף-2020 (להלן: "החוק") קובע כי מי שחל בחישוב הכנסתו בשנות המס 2019 ו-2020 סעיף 8א לפקודה, בשל עבודה מתמשכת שמשך ביצועה עולה על שנה, מוחרג מהגדרת עוסק ואינו זכאי למענק מכוח החוק.
31. הסעיפים בהחלטת הממשלה ובחוק מפנים לס' 8א' לפקודת מס הכנסה אשר מגדיר "עבודה ממושכת" כך:

8א. (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.

32. בשורה של החלטות דחו וועדות הערר את עמדת המשיבה ביחס להחרגה הגורפת של כל מי שהכנסתו או חלק מהכנסתו היא בגין עבודה אשר משך ביצועה עולה על שנה. ראו למשל, ערר 1071-21 ק. סלאמה בע"מ נ' רשות המסים (החלטה מיום 22.6.21, להלן: "ערר ק. סלאמה"); ערר 1070-21 הגר רם תשתיות ובניה בע"מ נ' רשות המסים מיום 22.6.2021; ערר 1268-21 נ.ע הנדסה יזמות (2001) בע"מ בע"מ נ' רשות המסים מיום 22.8.21; ערר 1185-21 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' רשות המסים מיום 22.8.21; ערר 1195-21 מערב אסיה הנדסה (2005) בע"מ נ' רשות המסים מיום 14.9.21; ערר 1225-21 אלרון קבלני חשמל בע"מ נ' רשות המסים מיום 23.9.21; ערר 1189-21 הרי הצפון לסלילה ובנייה בע"מ נ' רשות המסים, מיום 27.9.21. (כל ההחלטות פורסמו באתר הוועדה ובנבו).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בעניין ק. סלאמה נקבעו מבחנים שנועדו לקבוע האם מדובר בעבודה ממושכת הנכנסת תחת הגדרת ההחרגה ונקבע כי:

"מתוך תכלית החקיקה אשר פורטה לעיל בהרחבה, הרי שניתן להצביע על מספר תנאים אשר בהתקיים, 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 מסויימים תנאים אלה עשויים להשתנות בהלימה למאפייני העבודה בה עסקינן". (פסקה 42 להחלטה, ההדגשות במקור).

מן הכלל אל הפרט

החרגת עוסק שחל עליו סעיף 8א לפקודת מס הכנסה

33. בענייננו, אין מחלוקת כי מערכת היחסים החוזית בין העוררת ובין מועצה אזורית באר יעקב היא ממושכת ועבודות הפיתוח בשצ"פ 512 ובשצ"פ 529 החלו בשנת 2017. עם זאת, העוררת טוענת שהיא עומדת במבחנים שנקבעו בעניין ק. סלאמה מאחר ולטענתה היא אינה עובדת על בסיס אומדנים וניתן לחלק כל שלב מעבודה לתקופה שאינה עולה על שנה.
34. בשלב ההשגה ובשלב הגשת הערר העוררת לא הציגה אסמכתאות מספקות אשר יתמכו בטענותיה. לאחר הגשת כתב התשובה, אפשרנו לעוררת להגיש ראיות נוספות על מנת לבחון את טענותיה ובהחלטה מיום 25.10.21 פרטנו את הראיות שהעוררת נדרשת להציג כדי להוכיח את טענותיה. ואולם, גם בשלב זה הוצגו ראיות חלקיות אשר ממילא אינן תומכות בטענת העוררת כי כל שלב עבודה בוצע בפרק זמן פחות משנה. ההיפך הוא הנכון.
35. איננו חולקים על טענת העוררת כי ביצוע העבודות מחולק לשלבים. ראה הסכם מיום 28.6.2004 שנחתם במקור בין המועצה המקומית באר יעקב ובין חברה לפיתוח אזור לוד ורמלה בע"מ (נספח 2) שם נקבע בסעיף 10 כי העבודות יבוצעו בשלבים:

"10.1 עם סיום כל שלב ושלב של עבודות הפיתוח ע"י החברה, תימסר העבודה למועצה לחזקתה.

"שלב" לצורך סעיף זה משמעו סיום כלל עבודות הפיתוח במתחם מסוים או סיום פרק מסוים מתוך עבודות הפיתוח כגון קו ביוב או קו מים".



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בסעיף 10.3 נקבע כי

"מועד המסירה ייעשה בנוכחות נציגי הצדדים, אשר ירשמו באותו מעמד פרוטוקול ובו יציינו פרטי העבודה הנמסרת..."

בסעיף 10.7:

"בסיום כל שלב הנמסר למועצה, תמסור החברה למועצה תוכניות as made, המתייחסות לעבודות הנמסרות"

דא עקא, שטענות העוררת אודות משך ביצוע כל שלב נטענו בעלמא ולא הוצגו מסמכים מתאימים כאמור בחוזה, למשל: מועד ביצוע העבודות והיקפן.

36. לתמיכה בטענותיה, העוררת צירפה **טופס הזמנת עבודה** ללא נספחים, דוגמאות של **אישור חשבון** (מדובר בדף מסכם בכתב יד ללא פירוט) ו**חשבוניות** לא מפורטות. ראיות אלה אולי מעידות על כך שהתשלום מבוצע על פי התקדמות העבודות בפועל ולא על בסיס אומדנים והערכות, כטענת העוררת (אף שגם טענה זו לא הוכחה כפי שנסביר להלן), אך בכל מקרה אין בהן כדי להעיד על מועד תחילת העבודה ומועד סיומה. בהתייחס להזמנות העבודה שצורפו, הרי שחלקן צורפו ללא הנספח הרלוונטי "האומדן המצ"ב/המכרז" הרשום על גבי ההזמנה אשר מכוחו יצאה מלכתחילה הזמנת העבודה. לאור האמור, לא ניתן לקבוע את משך זמן ביצוע העבודה שהוגדר מראש לביצוע ההזמנה. בנוסף, העוררת לא צירפה צו התחלת עבודה ומסמך כלשהו המעיד על מועד סיום העבודה.

בהתייחס לאישורי החשבון שנמסרו על ידי המועצה, הרי שמדובר בראיות אקראיות שהוצגו רק "כדוגמה" וגם בכוחן לא היה כדי להרים את נטל ההוכחה הרובץ על העוררת. מדובר בדוגמאות אשר לא מציגות את התמונה הכוללת וממילא האישורים שצורפו לא מפורטים ומתייחסים לעיתים למספר הזמנות יחד ולהתחשבוניות נוספות בין הצדדים, כך שלא ניתן להסיק מאישורים אלה את הסכומים ששולמו בגין כל שלב כנטען על ידי העוררת. בנוסף, האישורים שצורפו מעידים כי ביצוע השלבים השונים (ולמצער התשלום בגין ביצוע השלב) עלה על שנה, כפי שנפרט להלן.

בהתייחס לחשבוניות שצירפה העוררת הרי שאלו מתייחסות לשצ"פ בכללותו ולא ניתן ללמוד מהן דבר ביחס לביצוע השלבים השונים.

להלן ננתח את כל הראיות שהוצגו בפנינו:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הראיות שהציגה העוררת

37. שצ"פ 512:

- א. הזמנה מס' 117 – העוררת טוענת שתחילת העבודות התחילו ב- 7.2017 והסתיימו ב- 10.2017 וטוענת כי בגין הזמנה זו יצאו שני חשבונות: חשבונות 1 ו- 2 לשצ"פ 512 שאושרו בסך כולל של 839,449 ש"ח.
- הזמנה 117 המתייחסת ל"עבודות עפר שצ"פ 512" יצאה ביום 26.1.2017 (נספח 3). אישור החשבון שצירפה העוררת בנספח 4 מעיד שתשלומים בגין הזמנה 117 שולמו ביום 17.8.17 אך בהמשך גם ביום 6.8.18 וביום 7.11.18. מכך ניתן ללמוד שמשך העבודה, גם אם חולק לשלבים שונים, עלה על שנה, שאחרת מדוע תשלומים בגין אותה הזמנה התקבלו כעבור שנה ו- 11 חודשים?
- בנוסף, לא מצאנו תיעוד לסכום ששולם בגין הזמנה זו משום שחלק מאישורי החשבון שצורפו כוללים מספר הזמנות והתחשבנויות. לדוגמה, אישור חשבון מיום 7.11.18 כולל "הזמנות 117, 1655 + העברת תקציב על סך 450,000 ש"ח לפני מע"מ משצ"פ 534".
- ב. הזמנה 1655 – העוררת טוענת שהעבודות על בסיס עבודה זו החלו ב- 11.2017 והסתיימו ב- 7.2018 ובגין הזמנה זו יצאו חשבונות 3 עד 8 לשצ"פ 512 בסך כולל של 2,043,783 ש"ח.
- מהנספחים שצירפה העוררת עולה כי הזמנה 1655 היא מיום 19.10.17 ועניינה: "שצ"פ 512-שלב ב". אישורי חשבון בגין הזמנה זו הופקו ביום 6.8.18 וביום 7.11.18 כך שגם במקרה זה ביצוע העבודות עלה על שנה.
- ג. הזמנה מס' 1294 – העוררת טוענת שהעבודות על בסיס הזמנה זו החלו ב- 3.2019 והסתיימו ב- 11.2019 ובגין הזמנה זו יצאו חשבונות סופיים 10 ו-11 בסך של 885,342 ש"ח.
- דא עקא, שהנספחים המצורפים אינם תומכים בטענות. על גבי הזמנת עבודה 1294 שתיאורה הוא "פיתוח שצ"פ 534" נרשם שתאריך ההזמנה הוא ביום 6.8.2018 ולא בחודש מרץ שנת 2019 כטענת העוררת. עוד נרשם בהערות בכתב יד כי חלק מהתקציב הועבר לשצ"פ 512 בהתאם למצ"ב. העוררת לא צירפה את המסמכים הנלווים להזמנה זו. בנוסף, העוררת לא צירפה את החשבונות הקשורות בהזמנה זו ולכן ממילא לא ניתן לדעת מתי הסתיימו העבודות.
- ד. הזמנה מס' 624 – העוררת טוענת שההזמנה מיום 26.3.19 והעבודות הסתיימו ב- 11.2019.
- על פי המסמכים שצורפו ראינו כי ההזמנה אכן הוזמנה ביום 26.3.19 ועניינה "סיום והשלמת שצ"פ 512 רחוב ספיר" אך אישור החשבון הסופי הופק ביום 13.8.20 - כלומר בחלוף למעלה משנה. זאת ועוד, לא ברור מתי הסתיימה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

העבודה ומה משמעות הפירוט "סיום והשלמה". בדיון הקשנו על העוררת בעניין זה משום שמהניסוח עולה שהעבודות לא מחולקות לשלבים מוגדרים ועובדה היא שבחודש מרץ 2019 מבצעת העוררת השלמה לשלב קודם אשר התחיל זמן רב לפני כן. העוררת טענה כי גם "השלמה" מתייחסת לשלב עבודה חדש ונפרד, אך הטענה לא נתמכה בבדל ראייה.

38. שצ"פ 529 א':

א. הזמנה 675 בגין "שצ"פ 529- שלב א". העוררת טוענת שהעבודות החלו ב- 7/2017 והסתיימו ב- 10/2017. ואולם, הזמנה 675 היא מיום 17.5.17 ואישורי התשלום שצורפו מעידים כי בוצע תשלום בגין הזמנה זו גם ביום 2.7.18 (נספח 7) כך שיכול להיות שביצוע ההזמנה עלה על שנה.

ב. הזמנה 232 בגין "שצ"פ 529 שלב ב". העוררת טוענת שהעבודות החלו ב- 11/2017 והסתיימו ב- 5/2018 ואולם הוצגה הזמנת עבודה מיום 16.11.17 ולא הוצגו ראיות התומכות במועדי התשלום ומועד סיום ביצוע העבודות.

ג. הזמנה 113 בגין "סיום והשלמת שצ"פ 529 שוהם שלב א". העוררת טוענת שהעבודות החלו ב- 6/2018 ואולם תאריך ההזמנה הוא מיום 20.1.19 (נספח 6) ואישור החשבון הונפק ביום 2.4.2019. יודגש, כי גם במקרה זה מדובר בהשלמה של שלב א' אשר החל, כאמור בחודש מאי 2017.

39. שצ"פ 529 ב':

א. העוררת טוענת ששצ"פ זה בוצע על בסיס הזמנת עבודה מס' 107 כאשר העבודות החלו ב- 11/2019 והסתיימו ב- 4/2020 בסכום של 2,657,416 ש"ח. עם זאת, מהמסמכים עולה כי הזמנה מס' 107 המתייחסת ל"סיום והשלמת שצ"פ 529 שלב ב'" בוצעה ביום 20/1/2019 ואישור החשבון בגין עבודה זו הונפק ביום 26.1.20 ובסכום של 3,699,551.06 ש"ח. לאחר מכן, הונפק אישור חשבון נוסף להזמנה מס' 107 ביום 5.3.20 ואישור נוסף ביום 5.5.20. הנה כי כן, מדובר בהשלמה לשצ"פ שלב ב' כאשר מועד התחלת ביצוע השלב לא הוכח וממילא מהראיות עולה כי גם אם ניתן להתייחס להשלמה זו כשלב העומד בפני עצמו, הרי שממילא משך ביצוע העבודה בהזמנה מס' 107 עלה על שנה.

ב. התחשבות נוספת שצורפה בנספח 10 היא מיום 28.6.20, גם היא בגין שצ"פ 529 אך מתייחסת להזמנה מס' 465 אליה העוררת כלל לא התייחסה.

40. נציין כי העוררת צירפה את הזמנה 6 אשר לה צורף חשבון חלקי מס' 6 ממנו ניתן ללמוד את פירוט העבודות שבוצעו עם ציון מועד תחילת העבודה: 1.3.18 ומועד עריכת החשבון – 4.3.19. עם זאת, לא ברור לאיזה שצ"פ/הזמנה מתייחס חשבון 6.

41. הנה כי כן, העוררת לא הוכיחה חלוקה לשלבים שמשך ביצועם פחות משנה, וממילא הציגה רק מספר דוגמאות מהן לא ניתן ללמוד על משך ביצוע הפרויקטים בתקופת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הבסיס ובתקופת הזכאות (השנים 2019 – 2021). כאמור, המשיבה טוענת כי מערכת היחסים החוזית בין העוררת למועצה האזורית החלה עוד בשנת 2017 ולפיכך העוררת מוחרגת מקבלת המענק על פי החלטת הממשלה. אף אם נדחה את עמדת המשיבה, ונחיל בענייננו את הקביעות שקבעה וועדת הערר בעניין סלאמה, הרי שהעוררת ממילא לא הוכיחה שלבי ביצוע שונים (לא הוצגו הזמנות מפורטות לכל שלב) ומהראיות שהוצגו עולה כי שלבי העבודה בוצעו בתקופה העולה על שנה ולעיתים אף היו שלובים זה בזה. לאור האמור, לא מצאנו שהעוררת נכנסת בגדר המבחנים שנקבעו בעניין סלאמה ודין הערר להידחות.

42. זאת ועוד. טענתה המרכזית של העוררת התבססה על כך שהתשלום עבור עבודות הביצוע לא מבוסס על אומדנים אלא על פי התקדמות העבודה בפועל. גם טענה זו נטענה בעלמא ופרט לחשבון 6 מטעם מועצה אזורית באר יעקב (שלא מיוחס להזמנה ספציפית) שצורף יחד עם כתב כמויות, העוררת לא הוכיחה כיצד נקבעה התמורה - האם היא קשורה בתמורה גלובלית או בכתב כמויות על פי קצב ההתקדמות כפי שנקבע בעניין סלאמה. העוררת גם לא הסבירה כיצד טענתה מתיישבת עם תנאי התמורה שנקבעו בחוזה המקורי מול באר יעקב שם נקבע שהתמורה תיגזר מהיטלי הפיתוח בצירוף התחשבנות נוספת (סעיף 12 לחוזה מיום 28.6.2004 נספח 2) ראו למשל פרוטוקול דיון מיום 23.5.22 בעמ' 9: חבר וועדה: **זאת אומרת שאם אתה נכנס לשצ"פ מסוים אז אתה יודע שאתה תקבל את כל היטלי הפיתוח של השצ"פ הזה או אחוז ממנו בניכוי איזושהי עמלה, נכון?**

אילן צרפתי: **תראה זה בעצם מאוד מורכב אנחנו כרגע גם באיזה בורות ארוכה וגדולה עם המועצה על ה-, מבחינת ההתחשבנויות. ההסכם המקורי אומר, כן, צריך מגיע ל-, מגיע לכם את היטלי פיתוח, המועצה פירשה את ההסכם אחרת אומרת, לא מגיע לכם (לא ברור) פלוס שמונה וחצי, מגיע לכם עלויות פלוס שמונה וחצי.**

וראו גם ביאור 22 לדוח הכספי לשנת 2019 שם מתוארת השתלשלות עניינים מפורטת אודות הליכים משפטיים שמתנהלים בין העוררת ובין מועצה מקומית באר יעקב. הליכים שהובילו להסדר פשרה שקיבל תוקף של פסק דין בשנת 2014 וממשיכים להתנהל עד היום בהליכי בורות כאשר העוררת תובעת מהמועצה סך של כ- 200 מיליון ש"ח בגין הוצאות פיתוח ושכ"ט. תביעה אשר לא מתיישבת עם טענת העוררת בהליך שבפנינו כי התשלום מבוסס על כתבי כמויות.

קשר סיבתי

43. 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:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

"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).

44. יוזכר, כי טעם נוסף לדחיית ההשגה היה היעדרו של קשר סיבתי בין ירידת המחזורים של העוררת ובין התפשטות מגפת הקורונה. המשיבה טענה שדווקא מחזור הבסיס של חודש מרץ 2019 חריג בהיקפו ולא הייתה לעוררת הכנסה דומה בכל שנת 2019. זאת בשים לב לכך שבחודש פברואר 2019 דווח מחזור אפס ואילו חודש לאחר מכן במרץ 2019 דווח מחזור של 5.4 מיליון. בנוסף, במהלך שנת 2019 דיווחה העוררת דיווחי אפס בארבעה חודשים כאשר לא ניתן לטעון שחוסר ההכנסות נבע ממשבר הקורונה שטרם פרץ בשלב זה. לאור האמור, העובדה שבשנת הזכאות יש לעוררת מחזורים נמוכים אינה נובעת בהכרח ממשבר הקורונה.

45. עיינו במחזורי העוררת משנת 2018 ועד לשנת 2021 ומצאנו שיש ממש בטענות המשיבה, ולכל הפחות טענותיה מעבירות את נטל ההוכחה לעוררת.

46. ראשית, העוררת ספגה פגיעה דרסטית בהכנסותיה כבר בשנת 2019 ועוד לפני הקורונה ובמיוחד מהמחצית השנייה של שנת 2019. בשנת 2018 מחזורי העוררת עמדו על סך של כ- 37 מיליון ש"ח ובשנת 2019 ירדו המחזורים לסכום של כ- 18 מיליון ש"ח. גם במחצית השנייה של שנת 2021, לאחר שמשבר הקורונה התמתן (בעיקר בתחום הבניה), לא רואים שהעוררת חזרה למחזורים שאפיינו את המחצית הראשונה של שנת 2019. ראה למשל פרוטוקול מיום 7.3.22 עמ' 2:

יו"ר: **אנחנו רואים שיש ירידה מאוד דרסטית בהכנסות בין 2018 ל- 2019. ממחזור של 37 מיליון ל- 19 מיליון. תוכלו להסביר מה קרה בשנה הזאת?**

מר צרפתי: **אני לא זוכר את כל הפרטים אבל לפעמים אנחנו מקבלים עבודה אחת גדולה, למיטב זכרוני זה היה באותו מתחם ז'בוטינסקי בבאר יעקב שם היתה עבודה גדולה, בהתחלה יש עלויות גדולות, ובהתאם היתה ב- 2018 הכנסה גדולה"**

47. קשה לקבל את ההסבר כי הפרטים נשכחו. מדובר בירידה בהכנסות בשיעור של כחמישים אחוז והיה מצופה מהעוררת לתת הסבר. התחמקות מהשאלה מחזקת דווקא את טענות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

המשיבה כי הירידה במחזורי העוררת החלה לפני התפשטות מגפת הקורונה וללא קשר אליה.

48. בנוסף, שנת 2019 מאוד תנודתית. המחזור המדווח הנמוך ביותר הוא אפס (4 חודשים בשנה) והמחזור הגבוה ביותר הוא בחודש מרץ בסך של 5,417,117. בערר 22-1626 יורם ברק שמאות מקרקעין נגד רשות המסים (פורסם ביום 18.7.22) קבעה וועדת הערר בהקשר של תנודתיות כדלקמן:

"במקרים רבים, ספק לגבי קיומו של קשר סיבתי מתעורר גם לנוכח תנודתיות בהכנסות העסק. כאשר קיימת תנודתיות בהכנסות, השוואה בין תקופה זו חודשית אחת לאחרת אינה מעידה באופן מהימן על השינויים במצבו של העסק, וייתכן מאוד שירידת המחזוריים המצטיירת מהשוואה כזו היא אקראית ואינה נובעת ממגפת הקורונה"

49. לאור האינדיקציות עליהן הצביעה המשיבה מצאנו שהנטל להוכיח שהפגיעה בחודשים מרץ-אפריל 2020 נבעה ממשבר הקורונה עבר לעוררת. מאחר והעוררת לא הייתה מיוצגת על ידי עורך דין התעכבה הוועדה על עניין זה ובשני הדיונים שקיימנו ביקשנו מהעוררת להסביר כיצד נפגעה ממשבר הקורונה, בפרט בחודשים מרץ-אפריל 2020 ובמיוחד לאור המחזור החריג שהיה לה בתקופת הבסיס. ניסינו לברר האם לעוררת הייתה ציפייה להכנסה דומה גם בשנת הזכאות אלמלא התרחשה הקורונה, או שהירידה בחודשים מרץ-אפריל 2020 הייתה מתרחשת גם בתקופה רגילה ללא מגפה. חרף האמור, העוררת ענתה באופן כללי כי "נפגעה בקורונה" מבלי שהראתה הזמנת עבודה שבוטלה/נדחתה בגלל הקורונה, לא הציגה מספרי עובדים שהועסקו או שעבודתם הופסקה בשל המשבר וכיוצא ב' ויודגש, העוררת לא סיפקה שום הסבר - לא הסבר כללי ולא הסבר שנתמך בראיות (ראה פרוטוקול דיון מיום 23.5.22 עמ' 5-6).

50. לעניין התנודתיות, העוררת הסכימה עם הטענה שהמחזוריים שלה תנודתיים אך עם זאת ביקשה שהמענק בעניינה ייקבע על בסיס ממוצע ההכנסות של שנת 2019 כפי שנעשה בעררים אחרים. המשיבה השיבה כי גם אם יעשה ממוצע, לצרכי פשרה בלבד, הרי שלאור תנודתיות המחזוריים החריפה, יש לערוך ממוצע גם להכנסות בתקופת הזכאות בשנת 2020. ואולם, משמצאנו שהעוררת מוחרגת מהגדרת "עוסק" הזכאי למענק משום שביצוע העבודות עולה על שנה ומאחר שהעוררת לא הוכיחה את דרישת הקשר הסיבתי בין ירידת המחזוריים בחודשים מרץ-אפריל 2020 ובין הקורונה הרי שממילא גם לא נוכל להורות על עריכת ממוצע שנתי של ההכנסות בתקופת הבסיס/בתקופת הזכאות לצורך קביעת גובה המענק.

51. מהמקובץ עולה כי לאור נתוני העוררת, אשר מצביעים על תנודתיות חריפה בשנים 2018 ו-2019 (מחזוריים הנעים בין אפס ל- 7.1 מיליון ש"ח בשנת 2018 ומחזוריים הנעים בין אפס ל- 5.4 מיליון ש"ח בשנת 2019), לצד ירידה דרסטית בהכנסות בין 2018 ל- 2019, לצד ירידה נוספת במחזורי העוררת במחצית השנייה של שנת 2019 ולאור המחזור החריג



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בחודש מרץ 2019 (אשר לא חזר על עצמו בכל שנת 2019) מצאנו כי הנטל להוכחת הקשר הסיבתי עבר לעוררת. העוררת לא הרימה נטל זה אף לא בראשית ראיה או הסבר ולכן אנו מוצאים לדחות את הערר גם מהטעם הזה.

52. לפני סיום נעיר, כי לא נעלמה מעיננו העובדה שהחלטה בהשגה ניתנה באיחור ניכר. עם זאת, העוררת לא טענה לגבי האיחור ולו במילה. משמדובר בטענה מקדמית שלא נטענה על ידי הצד הנפגע הרי שלא מצאנו מקום להעלותה מיוזמתנו. עם זאת, לקחנו זאת בשיקול לעניין פסיקת ההוצאות ולכן החלטנו לא להטיל על העוררת הוצאות משפט לטובת המשיבה בגין ניהול ערר זה.

53. סוף דבר- הערר נדחה.

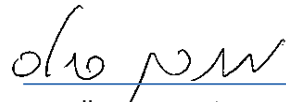
העוררת תשיב את המקדמה שקיבלה תוך 30 ימים ממועד מתן החלטה זו בתוספת הצמדה.
אין צו להוצאות.

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

ניתנה היום, ו' אב תשפ"ב, 03/08/2022, בהעדר הצדדים.

1716-21


ברוך ברוכי, רו"ח,
חבר


סילס מורן, עו"ד
יו"ר הוועדה