



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1753-21

לפני כבוד חברי הוועדה:

אורית בר לוי, עו"ד - יו"ר

וסאם עזאם, רו"ח - חבר

קבוצת ברקת יזמות והקמת מבנים בע"מ מס' 515225712
ע"י ב"כ עו"ד יוסף ישועה

העוררת:

נ ג ד

רשות המסים

המשיבה:

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

החלטה

הקדמה

1. העוררת, חברה קבלנית העוסקת בפרויקטים בתחום הבנייה, הגישה ערר לפי סעיף 20(ב) לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) תש"ף – 2020 (להלן: "חוק התכנית לסיוע כלכלי" או "החוק"), על החלטת המשיבה בהשגה בגין תקופת הזכאות מאי – יוני 2020.
2. בהחלטה בהשגה מיום 25.7.21 נקבע כי "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 ביצוע מעל לשנה".
3. ביום 9.9.21 הוגש הערר וביום 13.10.21 הוגש כתב תשובה מטעם המשיבה. מעת לעת לבקשת הוועדה הוגשו תגובות משלימות מטעם הצדדים וביום 29.11.21 התקיים דיון באמצעים טכנולוגיים. בתום הדיון ולבקשת הוועדה הוגשה ביום 6.12.21 תגובה משלימה נוספת מטעם העוררת.

טיעוני הצדדים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

4. בכתב הערר טענה העוררת כי ההחלטה בהשגה ניתנה באיחור של חודשיים ימים.
5. לגופו של עניין טענה העוררת כי היא קבלן מבצע אשר עוסק בביצוע פרויקטים בתחום הבניה, פרט לפרויקט אחד כקבלן בונה אשר החל בשנת 2019 ונמכר בהפסד במהלך הבניה ולפני סיום (להלן: "פרויקט זמנהוף"). נטען כי מדובר בפרויקט חד פעמי, לא מהותי וטפל לפעילות החברה וביתר הפרויקטים עובדת העוררת כקבלן מבצע. בעבודות אלה קיים חוזה מסודר, מועדי התקבולים קבועים מראש בהתאם לקצב ההתקדמות של בניית הפרויקט ולא בסיומו. בנוסף, העוררת מדווחת על הכנסותיה בהתאם לחוזה ובהתאם למועד קבלת התקבולים. כל תקבול מדווח למס הכנסה על בסיס הכנסות והוצאות בפועל ולא על פי שיטת האומדנים. בעניין זה הפנתה העוררת להחלטות ועדות הערר השונות בהן נקבע כי קבלנים הפועלים באופן דומה לעוררת זכאים למענקי הוצאות קבועות.
6. נטען כי ההוראה הקובעת כי לא יינתן מענק לעוסקים שסעיף 8א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה") חל בחישוב הכנסתם ואשר מבצעים עבודות שמשך ביצוען עולה על שנה היא הוראה מפלה העומדת בניגוד לחוק יסוד: חופש העיסוק וכי התכלית העומדת ביסוד הוראה זו משוללת כל יסוד הגיוני.
7. עוד נטען כי העוררת ספגה פגיעה אמיתית כתוצאה מההגבלות בתקופת הקורונה. הירידה בהכנסות העוררת בתקופת הזכאות נבעו מאי יכולתה להתקדם בעבודות ולהגיע לשלבי ההתקדמות בהתאם לחוזים, בעקבות ההגבלות השונות שהוטלו וכתוצאה מכך שלא נחתמו הסכמים חדשים בתקופה בגינה נתבע המענק.
8. בכתב התשובה לערר טענה המשיבה כי העוררת מוחרגת מהגדרת "עוסק" בהיותה עוסק שסעיף 8א לפקודה חל בחישוב הכנסתו בשנות המס 2019-2020, זאת לאחר שנמצא כי לעוררת פרויקט שהנו ביצוע עבודות בניית שלד אשר משך ביצועו 22 חודשים ("פרויקט ארלוזורוב").
9. המשיבה שבה על טיעונה העקרוני לפיו מדובר בהוראה ברורה שאינה משתמעת לשתי פנים וכי אבן הבוחן אינה אם העוסק מדווח בפועל לפי סעיף 8א לפקודה אלא אם הוא מחויב לעשות כן. נטען כי כל מי שמבצע עבודה ממושכת מחויב לדווח לפי סעיף 8א לפקודה וכי לא מדובר בבחירה. נטען כי גם אם "שיטת ההתחשבות" היא בהתאם להתקדמות העבודה, היא אינה מבטלת את טיבה של העבודה כעבודה נמשכת, לאור כך שמשך העבודה כולה נמשך מעל לשנה.
10. בתגובתה המשלימה של העוררת נטען כי המשיבה מתעלמת מהחלטות קודמות של ועדות הערר אשר דחו את הטיעון העקרוני הנוגע לסעיף 8א' לפקודה. הובהר כי העוררת לא דיווחה על הכנסותיה בדוחות הכספיים בהתאם לסעיף 8א לפקודה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

11. בהחלטת הוועדה מיום 1.11.21 התבקשה העוררת להסביר כיצד טענתה מתיישבת עם הנתונים העולים בדוח הכספי שלה לשנת 2019 שהוגש לבקשת הוועדה, לפיו היא מחילה על עצמה את הוראות סעיף 8 לפקודה.

12. בתגובתה חזרה העוררת על הטענה כי ביצעה פרויקט חריג וחד פעמי כקבלן בונה (פרויקט זמנהוף), כפי שציינה זאת בכתב הערר, וכי מדובר בפרויקט שהחל בשנת 2019 והסתיים בשנת 2021, במכירת הבניין במלואו לצד ג'. נטען כי פרט לעסקה זו, החל ממועד הקמת החברה בשנת 2015 ועד למועד זה, לא פעלה העוררת מעולם כקבלן בונה. נטען עוד כי ביחס לפרויקט זה, מלבד תקבול בסך של 133,000 ₪ לא היו לעוררת הכנסות כלשהן בפרויקט. הודגש כי הכנסה זו נוכתה כנגד מלאי עבודות בביצוע וכי דוח ההתאמה של העוררת לשנת 2019 אינו כולל דחייה של הכרה בהכנסה כלשהי, אלא דחיית הוצאות הנה"כ והוצאות מימון לפי סעיף 18 לפקודה (הוצאות בסך 127,378 ₪ אשר הונו לפרויקט). סעיף זה יושם בשנת 2019 לפרויקט זמנהוף בלבד, ואין לו כל השלכה ביחס להכנסותיה האחרות של החברה. נטען כי יש לבחון את נתונה של העוררת מבחינה תכליתית ולהתייחס לפעילותה של העוררת ממועד התאגדותה – פעילות זו נקבעה במפורש על ידי ועדות הערר כמזכה במענק.

13. בדיון שהתקיים ביום 29.11.21 טענה העוררת כי ניתן לנתח באופן מדויק את הפגיעה שנגרמה לה עקב הקורונה ועמדה על כך שההוראה המחריגה אותה מזכאות למענק לא חלה בעניינה. לאחר הדיון הגישה העוררת מסמכים נוספים לבקשת הוועדה וחזרה על טענותיה.

דיון והכרעה

14. בהחלטת הממשלה 5015 מיום 24.4.20 (להלן: "**החלטת הממשלה**") ובהמשך בחוק התכנית לסיוע כלכלי מיום 29.7.20 נקבעו תנאי הזכאות למענק וכן נקבעו מספר מצבים בהם עוסק לא יהא זכאי למענק. במצבים אלה, העוסק מוחרג מזכאות למענק אף אם עומד ביתר תנאי הזכאות.

15. בעניינה של העוררת קבעה המשיבה כי העוררת עונה על תנאי ס"ק 5 להגדרת "עוסק" המוחרג מזכאות למענק –

(5) מי שעיסוקו במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידו או מי שבשנות המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתו סעיף 8 לפקודה, בשל עבודה ממושכת שמשך ביצועה עולה על שנה;

16. לעניין הסוגיה המשפטית הנוגעת לתחולת ההחרגה על כלל העוסקים המבצעים עבודה שמשכה מעל לשנה, שותפה הוועדה לקביעות ועדת הערר בערר 1071-21 ק. **סלאמה בע"מ נ' רשות המסים** (החלטה מיום 22.6.21, פורסמה בבנו) (להלן: "**ערר ק. סלאמה**") וכן לקביעות נוספות של ועדות הערר השונות שהוקמו מכוח החוק בעניין זה אשר אימצו הקביעות בהחלטה זו (וראו לדוגמא ערר 1070-21 **הגר רם תשתיות ובניה בע"מ נ' רשות המסים** מיום 22.6.2021, ערר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

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 בנבו).

17. העוררת טענה כי יש להחיל בעניינה את קביעות ועדות הערר בסוגיה זו מאחר שהיא מדווחת על הכנסותיה בהתאם להתקדמות הפרויקטים בפועל, ולא בהתאם לאומדן. עם זאת, עיון בדוחותיה הכספיים של העוררת מעלה כי בשונה מקבלנים אחרים, אשר לא החילו על עצמם שיטת דיווח לפי סעיף 8א לפקודה ו-ועדות הערר קבעו כי בשל אופי התנהלותם, ההחלטה אינה חלה עליהם, הרי שהעוררת אכן החילה על עצמה שיטת דיווח זו. כך, בכל אחד מהדוחות הכספיים לשנים 2016-2019 אשר הוגשו לתיק הוועדה, מציינת העוררת בביאור 2 לכל דוח – "עיקרי המדיניות החשבונאית" בסעיף ג "הכרה בהכנסות" כי: "בעבודות על פי חוזה ביצוע שהינן עבודות בנייה מוכרת הכנסה בהתאם לתקן 4 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות באופן יחסי לשיעור ההשלמה של הפרויקט, ובלבד ששיעור ההשלמה הינו 25% לפחות".

18. עיון בדוחות אלה מעלה כי בחישוב הכנסתה של העוררת חל סעיף 8א לפקודה וכי היא החילה על עצמה שיטת חישוב זו באופן מפורש ולאורך שנים.

19. העוררת טענה כי לצורך החרגת עוסק ממענק, יש צורך כי סעיף 8א לפקודה יחול בחישוב הכנסתו גם בשנת 2019 וגם בשנת 2020. בהקשר זה יוער כי בתום הדיון התבקשה העוררת להמציא לתיק הוועדה את הדוח הכספי לשנת 2020 אך טענה שטרם הוגש ועל כן תמציא מאוחר בוחן לשנת 2020. כשם שחבר הוועדה העיר זאת בדיון, היעדרו של דוח כספי מבוקר לשנת 2020 מהווה קושי בעניין יישום הוראות סעיף 8א. עם זאת, הוועדה סבורה כי במועד הנוכחי (דצמבר 2021), הימנעות העוררת מהצגת דוח כספי לשנת 2020 מעלה ספק בגרסתה. חיזוק לכך מוצאת הוועדה בעובדה כי את הדוחות השנתיים לשנים 2017-2019 הגישה העוררת לכל המאוחר בחודש אוקטובר לשנה העוקבת לדוח. לאור נתוני השנים הקודמות ולאור מועדי הגשת הדוחות בשנים אלה, היעדר היכולת לבחון האם סעיף 8א חל על העוררת גם בשנת 2020, נעוץ בהימנעות העוררת מלהגיש את הדוח הכספי לשנת 2020 ומלמד כי גם בשנה זו, כפי שעשתה בשנים הקודמות, הייתה העוררת מחילה על עצמה בחישוב הכנסתה את סעיף 8א לפקודה.

20. חיזוק נוסף לכך כי העוררת החילה על עצמה הוראות סעיף 8א לפקודה נלמד מהעדר התאמה בין הכנסותיה לשנת 2019 כפי שאלה מופעים בדוחות הכספיים המבוקרים, אשר הסתכמו בסך של 41.2 מ"ח אל מול הכנסות העוררת לצרכי מע"מ לשנת 2019 אשר הסתכמו בסך של 38.5 מ"ח (כאשר סכום זה כולל סך של 6 מ"ח בגין חשבונית עצמית שהוציאה עבור רכישת קרקע מאדם פרטי).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

21. למעלה מן הצורך הוועדה סבורה כי העוררת מוחרגת מזכאות למענק גם בשל הרישא לסעיף הקובעת כי "מי שעיסוקו במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידו". אין חולק כי בין השנים 2019-2021, החזיקה העוררת בקרקע בפרויקט "זמנהוף" ושימשה כקבלן בונה. עם זאת, מאחר שהכרענו כי העוררת מוחרגת מזכאות מאחר שהחילה בחישוב הכנסתה את סעיף 8א לפקודה, ונימוק זה היה הנימוק העיקרי לדחיית הבקשה למענק כפי שפורט בכתב התשובה, לא מצאנו מקום לדון האם קיומו של פרויקט אחד כקבלן בונה, זניח כהגדרת העוררת, אינו מביא לכך כי היא מוגדרת בהכרח כמי שעיסוקה במכירת זכות במקרקעין.

סוף דבר

22. הערר נדחה. בנסיבות המקרה הספציפי, לא מצאנו לנכון להתערב בהחלטת המשיבה בהשגה.

23. נוכח האיחור בקבלת ההחלטה בהשגה בעניינה של העוררת, אין צו להוצאות.

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

ניתנה היום, ט' טבת תשפ"ב, 13/12/2021, בהעדר הצדדים.

1753-21

וסאם עזאם, רו"ח
חבר הוועדה

אורית בר לוי, עו"ד
יו"ר הוועדה