



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

1838-21 ערר	לפני כבוד חברי הוועדה:
1839-21	מוחמד מולא, עו"ד - יו"ר הוועדה
1840-21	אריאל ז'יטניצקי, רו"ח ועו"ד – חבר הוועדה
1841-21	

העוררת: עמית ורדי גני עדן בע"מ מס' 512963588
ע"י ב"כ עו"ד אברהם אטרש

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

1. לפנינו ארבעה כתבי ערר שהגישה העוררת, חברה המשמשת כקבלן משנה בפרויקט להכשרת חלקות קבורה תת קרקעיות, 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 1841-21** על החלטת המשיבה בהשגה מספר 57208599, במסגרתה נדחתה בקשת העוררת לקבלת מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות לחודשים מאי – יוני 2020.

ב. **תיק ערר 1840-21** על החלטת המשיבה בהשגה מספר 57239690, במסגרתה נדחתה בקשת העוררת לקבלת מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות לחודשים יולי – אוגוסט 2020.

ג. **תיק ערר 1839-21** על החלטת המשיבה בהשגה מספר 57317999, במסגרתה נדחתה בקשת העוררת לקבלת מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות לחודשים ספטמבר – אוקטובר 2020.

ד. **תיק ערר 1838-21** על החלטת המשיבה בהשגה מספר 57381821, במסגרתה נדחתה בקשת העוררת לקבלת מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות לחודשים נובמבר – דצמבר 2020.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

2. טענות העוררת בכתבי הערר הופנו כנגד החלטות המשיבה מיום 19/08/2021, אשר ניתנו בנוסח אחיד, ובמסגרתן נדחו השגות העוררת, מהנימוקים שלהלן:

"טענתם בהשגה הינה כי המבקש אינו עוסק במכירת זכויות במקרקעין, לעניין זה אציין כי דחיית הבקשות נסובה על הכנסות מעבודות מתמשכות ולא על מכירת זכויות במקרקעין, ואכן גם בהשגתכם וגם במכתב שהומצא לנו מחברת קדישא עולה כי מדובר בפרויקט עבור בניה במנהרות עולם בהר מנוחות גבעת שאול שתוכנן בשלושה שלבים והחל בשנת 2018 ובעקבות הקורונה נדחו העבודות. כלומר הוכח כי לא מדובר בפרויקטים שונות שניתנו כקבלן משנה למנהרות גלצור אלא כי אכן מדובר בפרויקט ארוך טווח מעבר לשנה. בבדיקת הדיווח המפורט עלה גם כי החברה הוציאה חשבוניות מס לחברת מנהרות גלצור ח.פ. 550213458 משנת 2018 ועד היום כמו כן גם לחברת מ.א. שומרון ח.פ. 500273727 נמצאו חשבוניות על עבודות מעבר לשנה, על כן, חד משמעית בעקבות פרויקטים אלה שמהווים את עיקר הכנסות המבקש, קיימת נפקות לעניין 8(א) ועבודה המתמשכת מעבר לשנה בהחלטת הממשלה ובחוק הוחרג עוסק מי "... בשנת 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתו סעיף 8א לפקודה, בשל עבודה ממושכת שמשך ביצועה עולה על שנה" לאור האמור אין לקבל השגתכם.

כמו כן יש לציין שמדובר בעסק מאוד תנודתי והכנסות שדווחו למע"מ לאורך השנים שונות באופן מהותי וזאת בהתאם לפרויקטים שמתקבלים ללא קשר להתפשטות נגיף הקורונה, נבדק ספק עיקרי של החברה ז.ל. דאוד ונמצאה תנודתיות גבוהה לאורך השנים. לאור האמור הוחלט לדחות השגתך"

3. העוררת לא השלימה עם החלטות המשיבה בהשגות, והגישה עליהן כתבי ערר כמפורט לעיל.

טענות העוררת בתמצית

4. בכתבי הערר ציינה העוררת כי היא משמשת כקבלן משנה של חברת "מנהרות רולצור-שותפות מוגבלת" (להלן: "הקבלן הראשי"), שהיא הקבלן המבצע בפרויקט הכשרת חלקות קבורה תת קרקעיות (להלן: "הפרויקט"), בהתאם להסכם לביצוע עבודות שנחתם בשנת 2017.

5. העוררת טענה כי היא עונה על ההגדרה של עוסק, שכן היא אינה נמנית על מי שעיסוקו במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידו, וכן איננה מי שבשנות המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתה סעיף 8א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "פקודת מס הכנסה"), בשל עבודה ממושכת שמשך ביצועה עולה על שנה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

6. העוררת התייחסה באופן פרטני לשלבים בפרויקט, וציינה כי שלבים א' ו-ב' בפרויקט הושלמו בהתאם להסכם. ואולם, טענה העוררת כי בשל התפשטות נגיף הקורונה בארץ, ומהגבלות שהוטלו, הופסק ביצוע שלב ג' של הפרויקט.
7. ביחס להכנסותיה מהפרויקט, טענה העוררת כי היא מדווחת על פי הכנסות בפועל, ולא על פי אומדן. כמו כן, טענה העוררת כי הגם שהפרויקט בכללו הוא ארוך טווח, ביצוע העבודות על ידה חוסה תחת הסכמים ספציפיים המגדירים עבודות ספציפיות וקובעים לוחות זמנים שמשכם בין חצי שנה לשנה. נוסף על כך, טענה העוררת כי עבודתה בפרויקט איננה עשויה מקשה אחת והיא ניתנת לחלוקה לתת יחידות עבודה נפרדות, כאשר משך ביצועה של כל יחידה אינו עולה על שנה. העוררת צירפה לכתבי הערר את החוזה עם הקבלן המבצע, והפנתה לתנאים בו התומכים בטענותיה.
8. העוררת הוסיפה וטענה כי הגם שקיימות התחשבויות ארוכת טווח בינה לבין לקוחותיה, אין משמעות הדבר שמשך ביצוע העבודות על ידי העוררת עולה על שנה.
9. העוררת התייחסה לטענת המשיבה בדבר תנודתיות מחזורי עסקאותיה, וטענה כי אף אם מתקיימות תנודתיות כאמור, אין בתנודתיות כדי לנתק את הקשר הסיבתי בין הירידה במחזורי העסקאות בתקופות הזכאות לבין התפשטות נגיף הקורונה.

טענות המשיבה בתמצית

10. בכתבי התשובה שהוגשו, טענה המשיבה כי העוררת אינה עונה על ההגדרה של "עוסק" שבחוק התכנית לסיוע כלכלי, וזאת בשל הטענה כי בשנות המס 2018-2019 חל על חישוב הכנסותיה סעיף 8א' לפקודת מס הכנסה, בשל עבודה ממושכת שמשך ביצוע עולה על שנה.
11. המשיבה טענה כי אמנם בהסכם שבין העוררת לבין הקבלן הראשי נקבעו מועדים לתחילת העבודות בפרויקט ולסיומן, ואולם, בחוזה נקבע כי העוררת תבצע עבודות נוספות בפרויקט. לגישת המשיבה, משנקבע כך, אין ללמוד כי עבודת העוררת בפרויקט הסתיימה במועד שנקבע בהסכם. המשיבה הוסיפה וטענה כי לא הוכח שהעוררת סיימה את העבודות בפרויקט, במועדים שנקבעו בהסכם. המשיבה טענה כי המסמך שכותרתו היא "גמר חשבון וכתב ויתור על תביעות" שהגישה העוררת, הוא ריק ועל כן לא ניתן ללמוד ממנו על מועד סיום העבודות בפרויקט. כמו כן, בנוגע למסמך מטעם חברה קדישא, נטען על ידי המשיבה כי המסמך נעדר כל התייחסות למועד תחילת העבודות בפרויקט, ולמועד סיומן.
12. המשיבה ציינה כי בכתב ההשגה שהגישה העוררת, נטען כי האחרונה נהגה להפיק ללקוחותיה חשבוניות מס חודשיות בהתאם לקצב התקדמות העבודות בפרויקט, משכך, טענה המשיבה כי הדיווחים למע"מ משקפים במידה מסוימת את משך ביצוע העבודות בפרויקט. בהקשר זה ציינה המשיבה כי העוררת הוציאה לקבלן הראשי 36 חשבוניות החל משנת 2018 ועד לשנת 2020.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

13. לטענת המשיבה, לא הוצגו ראיות כי העוררת צפויה להמשיך בביצוע העבודות בפרויקט, וכי העבודות של העוררת בפרויקט הסתיימו ללא קשר להתפשטות נגיף הקורונה.
14. המשיבה טענה כי המסמכים אשר צורפו לכתבי הערר, וסומנו ב'1'-ב'5', מעידים כי העוררת עוסקת בפרויקטים שאין חולק, לטענת המשיבה, כי משך ביצועם עולה על שנה.
15. כמו כן, טענה המשיבה כי מעיון בדו"חות סיכום דיווח של העוררת (ESNA), ניתן להסיק כי הכנסותיה של העוררת מתאפיינות בתנודתיות, כטבעו של עוסק הפועל מפרויקט לפרויקט.
16. המשיבה טענה כי בסוף שנת 2019 ותחילת שנת 2020 חלה ירידה במחזורי עסקאותיה של העוררת, וזאת עוד בטרם התפשטות נגיף הקורונה בארץ.
17. לבסוף, ביקשה המשיבה מהוועדה להורות על דחיית העררים, וחייב העוררת בהוצאות ההליך ושכר טרחת עור-דין. באותה נשימה, הודיעה המשיבה שאם טענותיה לא יתקבלו, היא תבקש לבחון הוצאותיה הקבועות של העוררת לשם בחינת זכאות העוררת למענק, וגובהו.

תגובת העוררת לטענות המשיבה שעלו במסגרת כתבי התשובה

18. בתגובה לטענות המשיבה, ציינה העוררת כי לטעמה אין כל נפקות לשאלת משך ביצוע העבודות על ידה, שכן היא מדווחת על פי הכנסות בפועל ולא לפי אומדן, ומשכך, לגישתה, לא חל בחישוב הכנסתה סעיף 8א' לפקודת מס הכנסה.
19. למעלה מן הצורך, טענה העוררת כי משך ביצוע העבודות על ידה בפרויקט, אינו עולה על שנה. העוררת הבהירה כי העבודה על הצירים בפרויקט נעשית באופן טורי. כלומר, יש לסיים את העבודה בציר הראשון, ורק לאחר מכן לעבור לציר השני. העוררת הוסיפה וציינה כי על פי לוחות הזמנים המפורטים בהסכם עם הקבלן הראשי, משך העבודה בציר c היה כשמונה חודשים, ולאחר סיום העבודה בו, החלה העבודה בצירים a ו-b ואשר נמשכה כחצי שנה.
20. העוררת התייחסה לטענת המשיבה בדבר העדר קשר סיבתי בין הירידה במחזור העסקאות בתקופת הזכאות לבין ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה, וטענה כי התנהלות הצדדים מעידה על ההיערכות לביצוע השלבים הבאים בפרויקט, ועל הרצון של כל הגורמים להמשיך את ההתקשרות עם העוררת.
21. בנוסף, טענה העוררת כי מסמכי המכרזים אשר צורפו לכתבי הערר וסומנו ב'1'-ב'?, צורפו לביסוס טענת העוררת ולפיה היא נמנעה מלגשת למכרזים נוספים, שכן היא הייתה מושקעת בפרויקט. מעבר לכך, תהתה העוררת מאין הסיקה המשיבה את המסקנה כי העבודות באותם מכרזים נמשכות יותר משנה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

22. העוררת התייחסה לטענת המשיבה בדבר תנודתיות מחזורי עסקאותיה, וטענה כי התנודתיות אינה מביאה להפרת הקשר הסיבתי, אלא לניתוח שלאת קיומו בהתאם לממוצע שנתי.

דיון והכרעה

23. לאחר עיון בטענות העוררת והמשיבה, כפי שבאו לידי ביטוי בכתבי הטענות והנספחים להם, החליטה הוועדה לדון ולהחליט בערר על פי הטענות והראיות שהוגשו בכתב בלבד, וזאת מכוח הוראות תקנה 9(1) לתקנות התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) (סדרי הדין והמנהל בוועדת הערר), התשפ"א-2020, ולאחר שהוועדה הגיעה לכלל מסקנה ולפיה אין בבירור הערר בדרך זו כדי לפגוע בעשיית צדק בעניינם של הצדדים המתדיינים.

24. הוועדה תקדים ותציין כי לאחר בחינת טענות העוררת והמשיבה, החליטה הוועדה כי דין העררים להתקבל, ולהלן תפרט טעמיה.

חובת הדיווח בהתאם לסעיף 8א לפקודת מס הכנסה

25. סעיף 7 לחוק התכנית לסיוע כלכלי, שהוא סעיף ההגדרות, קובע כי עוסק זכאי למענק בתנאים מסוימים, כאשר המונח "עוסק" מוגדר כדלהלן:

"עוסק" – חייב במס כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, למעט כל אלה:

[...]

(6) מי שעיסוקו במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידו או

שבשנת המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתו סעיף 8א לפקודה, בשל

עבודה מתמשכת שמשך ביצועה מעל שנה;

26. החרג הקבוע בפיסקת משנה (6) להגדרה, מוציא מגדר תחולת המענק עסקים שהכנסתם מחושבת לפי הוראות סעיף 8א לפקודת מס הכנסה. בתמצית, ייאמר כי סעיף 8א לפקודה מגדיר את מועד הדיווח על ההכנסה במקרה שמדובר בעבודה שמשך ביצועה עולה על שנה, ולהלן נעמוד עליו בהרחבה. סעיף 8א(א) לפקודה מגדיר עבודה ממושכת כך:

"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;

27. במסגרת החלטות הוועדה בתיק ערר 1161-21 ק. סלאמה בע"מ נ' רשות המסים (להלן: "עניין ק. סלאמה"); תיק ערר 1070-21 הגר רם תשתיות בע"מ נ' רשות המסים; ותיק



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1268-21 נ.ע. הנדסה ייזמות (2001) בע"מ נ' רשות המסים (להלן: "עניין הנדסה וייזמות"), עמדה הוועדה בהרחבה על הרקע לחקיקתו של סעיף 8א לפקודת מס הכנסה; תכליותיו השונות; וכן על התנאים להחלתו של הסעיף על הוראות החלטת הממשלה וחוק התכנית לסיוע כלכלי. לא נחזור על עיקרי החלטות הוועדה שפורטו לעיל, אך נבהיר שאנו מאמצים אותן ככתבן וכלשונן, ומחילים את עקרונות ההחלטות על הסוגיה שבפנינו.

28. לעניין עבודות בניה, סעיף 8א מבחין בין שני מצבים – כאשר מדובר ב"קבלן בונה", המבצע עבודות בניה במקרקעין שבבעלותו, אזי הדיווח על ההכנסות ייעשה רק בתום הבניה – בשנה הראשונה שבה הבניין ראוי לשימוש; לעומת זאת כאשר מדובר ב"קבלן מבצע", המבצע את עבודות הבניה עבור אדם אחר, עליו לדווח על ההכנסות בכל שנה בנפרד: החל משנת המס שבה הושלמה העבודה בשיעור 25%, עליו לדווח לפי אומדן על אותו החלק שביצע, ולשלם בכל שנה מס על החלק היחסי של ההכנסות מהפרויקט.

29. מהאמור לעיל עולה כי 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.

30. בפועל קבלן מבצע נדרש בתום שנה קלנדרית להעריך מהו החלק מהעבודה שכבר בוצע (על בסיס היקפים כספיים או כמותיים, כפי שמורה סעיף 8א(ב) לפקודה), ולדווח בהתאם על הכנסתו ולשלם מס על הרווחים שצבר. מנגד, קיימים מקרים בהם הקבלן המבצע אינו נדרש למעשה לערוך כל אומדן שהוא – ההכנסות שלו בכל שנה קלנדרית הן ההכנסות שצמחו לו בפועל. במקרים אלו אין צורך להעריך מהו "החלק היחסי" של הפרויקט שהושלם בכל אחת מהשנים הקלנדריות.

31. קבלן המבצע עבודה ובגינה מקבל תשלום לפי שלב הביצוע בפועל עורך את דוחותיו לפי ההכנסות שלו בפועל ולא על פי אומדנים, בדומה לכל נותן שירותים אחר, ולכן בעסק כזה לא ניתן לומר שבחישוב ההכנסה חל סעיף 8א לפקודת מס הכנסה.

32. בעניינינו, צירפה העוררת לכתבי הערר הסכם עם הקבלן הראשי לביצוע עבודות בפרויקט. במסגרת ההסכם, סיכמו הצדדים ביניהם, במסגרת סעיף 2.3. להסכם, כי "התשלום יבוצע לפי כמויות בפועל בהתאם למדידות ולאישור המפקח ורולצר". לסעיף זה משמעות גדולה מבחינת שיטת הדיווח של העוררת על הכנסותיה, וממנו אנו למדים כי העוררת לא נדרשת לערוך כל אומדן, וכפועל יוצא מכך, אינה נדרשת לדווח על הכנסותיה בהתבסס על אומדן או הערכה.

33. משהגענו למסקנתנו זו, ובשים לב לסיכום שבסעיף 3.2 להסכם, אנו בדעה כי דיווחי העוררת על הכנסותיה מתבצע בהתאם להכנסות בפועל. במילים אחרות, שיטת הדיווח על הכנסות העוררת, מאיינת את החשש בדבר חוסר היכולת לבקר ולהעריך את הירידה במחזור העסקאות שלה והקשר הסיבתי בינו לבין ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הקורונה, וכן מאיינת את חוסר הוודאות הנובע, באופן טבעי, מדיווח על הכנסות בהתאם להערכה או לאומדן.

34. בהינתן האמור, מתבקשת המסקנה כי העוררת אינה מוחרגת מהגדרת "עוסק", שכן בעניינה לא חל בחישוב הכנסותיה סעיף 8א' לפקודה. למעלה מן הצורך נציין כי המשיבה לא הציגה כל ראיה המצביעה כי העוררת דיווחה במשך השנים על הכנסותיה בהתאם לאמור בסעיף 8א' לפקודת מס הכנסה.

35. נציין כי כתבי התשובה של המשיבה, התייחסו רובן ככולן, לשאלת החרגת העוררת מהגדרת עוסק, בשל ביצוע עבודות ממושכות. ועל כן, חרף מסקנתנו בדבר אי תחולת החרגה, מצאנו להידרש לטענות המשיבה.

36. נבהיר כי התייחסותנו לשאלת משך ביצוע העבודות על ידי העוררת, היא בבחינת למעלה מן הצורך, שכן משקבענו כי על חישוב הכנסותיה של העוררת לא חל סעיף 8א' לפקודה, אין נפקות לשאלת משך ביצוע העבודות על ידה.

37. בעניין ק. סלאמה עמדה הוועדה על ההגדרה של עבודה ממושכת וציינה כי "הפרשנות הלשונית הנכונה לתיבה "עבודה שמשך ביצועה עולה על שנה" ככל שעסקינן ב"קבלן מבצע", והמגשימה את התכלית החקיקתית עליה עמדנו כאן בהרחבה, היא הפרשנות על פיה המדובר בביצוע עבודה העשויה מקשה אחת ואיננה ניתנת לחלוקה לתתי יחידות עבודה נפרדות, אשר משך ביצועה עולה על שנה". בהחלטה הוגדרו חמישה קריטריונים אשר בהתקיימם ניתן לקבוע כי אין מדובר בעבודה ממושכת שמחריגה ממתן מענק: (א) העבודה ניתנת להפרדה לתתי יחידות – הן מבחינה חוזית והן בפועל; (ב) הקבלן מדווח למס הכנסה על פי הוצאות והכנסות בפועל ולא לפי אומדנים; (ג) לתתי יחידות העבודה יש הגדרה ברורה; (ד) הקבלן המבצע מקבל תמורה בנפרד בגין כל תת יחידה; (ה) פרק הזמן שבו בוצעה כל תת יחידה אינו עולה על שנה.

38. ביישום המבחנים שנקבעו בעניין ק. סלאמה על עניינה של העוררת, מתקבלת המסקנה כי משך ביצוע העבודות של העוררת בפרויקט אינו עולה על שנה. העוררת הבהירה כי העבודה בפרויקט מחולקת לתת יחידות (צירים a ו-b, וציר c דרום), וכי ביצוע העבודות בצירים a ו-b, יתחיל לאחר שהעבודות בציר c דרום יסתיימו. העוררת הפנתה לסעיפים 6.2 ו-6.3 לחוזה העבודה עם הקבלן הראשי, אשר נחתם בחודש נובמבר 2017, וטענה כי בהתאם ללוחות הזמנים שנקבעו בחוזה, העבודות בכל אחד מהצירים אינה נמשכת מעל שנה. העוררת תמכה טענתה בסיכומים אשר קיבלו ביטוי בהסכם עם הקבלן הראשי, וכן בתמונות ומפת צירים אשר צירפה לכתבי התגובה וסומנו "נספח א".

39. אל מול טענותיה של העוררת הציגה המשיבה שורה של טיעונים, שמבוססים, להבנתנו, על השערות בלבד. דומה כי המשיבה לא עשתה בדיקה כלשהי בעניין משך ביצוע העבודות על



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ידי העוררת בפרויקט, וכל עמדתה בכתבי התשובה, מבוססת על ניתוח סעיפים שבהסכם בין העוררת לקבלן הראשי, ומתן פרשנות לאמור בהם.

40. כך למשל, טענה המשיבה כי אמנם בהסכם שנחתם בין העוררת לבין הקבלן הראשי, נקבעו לוחות זמנים לתחילת וסיום העבודות בפרויקט, ואולם, לגישת המשיבה, אין הכרח שהעבודות הסתיימו במסגרת אותם לוחות זמנים, שכן בהסכם נכתב כי העוררת תבצע מגוון רחב יותר של עבודות הנוגעות לפרויקט. המשיבה לא טרחה לבדוק האם אכן העוררת נדרשה לבצע עבודות נוספות בפרויקט, וככל שכן, מה טיבן של העבודות ומה משך הזמן לביצוען. לטעמנו, אין די בקיומו של סעיף בחלק הכללי של ההסכם, כדי להוביל למסקנה כי העוררת ביצעה עבודות נוספות שמשך ביצוען עולה על שנה.

41. בנוסף, הפנתה המשיבה למספר החשבוניות שהוציאה העוררת לקבלן הראשי, וטענה כי המועדים שבהם הוצאו החשבוניות, בין השנים 2018-2020, מלמדים כי העוררת ביצעה עבודות שמשך ביצוען עולה על שנה. עם כל הכבוד למשיבה, מועד הוצאת החשבוניות על ידי העוררת, מצביע על מועד דרישת התמורה (ואצל עוסקים המדווחים על בסיס מזומן את מועד קבלת התמורה) מהקבלן הראשי, ותו לא. מתקשים אנו לקבל טענת המשיבה, שמבוססת, כאמור לעיל, על מועדי החשבוניות שהוציאה העוררת, כאינדיקציה יחידה למשך ביצוע העבודות בפועל. עבודה ממושכת על פי פקודת מס הכנסה מוגדרת על פי משך ביצוע העבודה, ולא על פי משך התקופה שבה נדרשו או התקבלו התשלומים והוצאו החשבוניות. הניסיון של המשיבה לכרוך בין התקופה שבה הוצאו החשבוניות לבין משך ביצוע העבודות על ידי העוררת, תוך התעלמות מתנאי ההסכם ולוחות הזמנים שנקבעו בו, הוא ניסיון שדינו להידחות.

42. לכתבי הערר צירפה העוררת הודעות על מכרזים לביצוע עבודות בניה, ואשר לטענתה היא לא ניגשה אליהם בשל ביצוע העבודות על ידה בפרויקט (ההודעות סומנו נספחים ב'1- ב'5). המשיבה, מצידה, הפנתה להודעות, וטענה כי "אין חולק" שהעוררת מבצעת עבודות שמשכן עולה על שנה. עיינו בהודעות, ולא מצאנו כל אינדיקציה למסקנה אליה הגיעה המשיבה ועליה ביססה את עמדתה. בהודעות אמנם קיים פירוט של עבודות בניה והיקפן, ואולם, אין בהן זכר כלשהו למשך ביצוע העבודות.

43. מכל המקובץ לעיל, אנו קובעים כי העוררת עונה על הגדרת עוסק, וכי סעיף 8א' לפקודת מס הכנסה לא חל על חישוב הכנסותיה.

קשר סיבתי בין הירידה במחזור העסקאות בתקופות הזכאות לבין התפשטו נגיף הקורונה

44. למשיבה טענה נוספת ולפיה בסוף שנת 2019 ותחילת שנת 2020, חלה ירידה במחזורי העסקאות של העוררת. לטענת המשיבה, מדובר בירידה שהתרחשה לפני התפשטות נגיף



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הקורונה, וללא קשר אליה. לתמיכה בטענתה, צירפה המשיבה דו"חות סיכומי דיווח (ESNA) של העוררת לשנים 2015-2021.

45. העוררת טענה כי אמנם מחזורי עסקאותיה מתאפיינים בתנודתיות מסוימת, ואולם, הוסיפה העוררת וטענה כי תנודתיות, כשלעצמה, אינה מנתקת את הקשר הסיבתי בין הירידה במחזורי העסקאות בתקופת הזכאות לבין ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה.

46. בתיק ערר 1277-21 נורט' סטאר טכנולוגיות בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 14/10/2021), התייחסה הוועדה בהרחבה לסוגיית עסק תנודתי, ושם נקבע: "תנודתיות: במקרים אחרים, נמצא כי מחזור ההכנסות של העסק מתאפיין בתנודתיות ובחוסר יציבות – לא מפאת שינויים ואירועים חריגים שעברו על העסק, אלא כפועל יוצא מהמודל העסקי וממתכונת הפעילות של העסק. תנודתיות עשויה לאפיין עסקים שהכנסותיהם נובעות ממתן שירותים ארוכי טווח או מפרויקטים מזדמנים. במקרים אלו, ההשוואה בין תקופה זו חודשית אחת לאחרת אינה מהווה בהכרח אינדיקציה למצבו של העסק – בהשוואה זו חודשית בלבד, גם ירידת מחזורים וגם עליית מחזורים עשויות להיות אקראיות ולא להעיד באופן מהימן על מצבו הריאלי של העסק באותה תקופה. במקרים מסוג זה, נהוג לחשב את תקופת הבסיס על פי ממוצע שנתי (וראו למשל ערר 1026-21 נתי זיו – סטודיו זיו בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 5.5.2021), פסקאות 31-41; ערר 1165-21 י.נ.מ. ראונד טייבלז קונספטס בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 18.7.2021), ראו פסקאות 4-6 ופסקה 32)".

47. מעיון בדו"ח סיכום דיווח על מחזורי העסקאות של העוררת בשנת 2019, עולה כי מחזורי עסקאותיה של העוררת מתאפיינים בתנודתיות מובהקת. ראו, למשל, מחזורי עסקאותיה של העוררת בחודשים פברואר ומאי 2019, לעומת מחזורי עסקותיה בחודשים מרץ, אפריל, יוני, אוגוסט ונובמבר 2019. מדובר בעליות וירידות חדות שנובעות מפעילותה של העוררת בענף הבניה.

48. לביסוס מסקנתנו בדבר תנודתיות מחזורי עסקאותיה של העוררת, עיינו בדו"חות סיכום דיווח לשנים 2015-2018, ומסקנתנו התחזקה. מחזורי עסקאותיה של העוררת בשנים 2015-2018 אף הם מצביעים על תנודתיות מובהקת, והנתונים בהם מתכתבים בצורה מושלמת עם נתוני הדיווח על מחזורי העסקאות של העוררת בשנת 2019.

49. כאמור לעיל, המשיבה הצביעה על הירידה במחזורי העסקאות של העוררת אשר התרחשה בסוף שנת 2019 ובתחילת שנת 2020, וטענה שהירידה במחזורי העסקאות מערערת את ההנחה עובדתית בדבר קיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזורי העסקאות בתקופת הזכאות לבין ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה, ומעבירה את הנטל להוכחת קיומו של קשר סיבתי כאמור, לעוררת. ראו בהקשר לסוגיית הקשר הסיבתי את החלטות ועדות הערר בתיקי ערר 1007-21 יתד טכנולוגיות נ' רשות המסים, ניתן ביום 8.3.2021;



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1137-21 מ. מוסיקה פלוס בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 12.7.2021; ערר 1005-21 טי ג'את סיסטמס 2006 נ' רשות המסים, ניתן ביום 9.3.2021; ערר 1268-21 נ.ע. הנדסה ייזמות (2001) בע"מ נ' רשות המסים, (ניתן ביום 22.8.2021).

50. ואולם, דעתנו היא כי בשים לב לתנודתיות מחזורי עסקאותיה של העוררת, אין בירידה במחזורי העסקאות של העוררת אשר התרחשה בחודשים דצמבר 2019 ו-ינואר 2020, כדי לסתור את ההנחה העובדתית בדבר קיומו של קשר סיבתי. נבקש לציין כי הירידה במחזורי העסקאות באותה תקופה, הייתה מתונה יחסית לירידה אשר התרחשה במחזורי עסקאות בתקופות אחרות לאורך שנת 2019. בכל מקרה מסקנתנו היא שמדובר בירידות טבעיות שמאפיינות מחזורי עסקאות תנודתיים, וכי אין בהם לנתק את הקשר הסיבתי.

51. כמו כן, נתנו דעתנו לטענת המשיבה בדבר העלייה במספר העובדים שהעסיקה העוררת בשנים 2018-2021. לגישת המשיבה, העוררת המשיכה לבצע עבודות בניה אף בתקופות שבהן הוטלו סגרים, והראיה לכך, לטענת המשיבה, היא העלייה במספר העובדים שהעסיקה העוררת. ואולם, בשים לב לירידה במחזורי עסקאותיה של העוררת בתקופות הזכאות, אנו בדעה שגם אם חלה עלייה במספר העובדים המועסקים, היא לא גרמה בהכרח לעלייה במחזורי עסקאותיה של העוררת. משכך, איננו סבורים כי יש בטענת המשיבה, כדי לנתק את הקשר הסיבתי.

52. כמו כן, ערים אנו לטענת המשיבה בעניין הפער בין התאריך העברי לבין התאריך הלועזי במסמך מטעם חברה קדישא (מסמך שסומן כנספח א' לכתבי הערר), ואולם, לטעמנו, אין בפער זה כדי להשליך על עצם קיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזורי העסקאות בתקופת הזכאות לבין ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה.

53. ואולם, כפי שתנודתיות מחזורי עסקאותיה של העוררת אינה מנתקת את הקשר הסיבתי בין הירידה במחזורי העסקאות בתקופת הזכאות לבין התפשטות נגיף הקורונה, כך העוררת אינה יכולה להיבנות מתנודתיות זו באמצעות קבלת מענק המחושב ביחס לחודשי שיא פעילותה העסקית. במקרים כגון אלו, נקבע במספר החלטות של הוועדה כי מחזור העסקאות בתקופת הבסיס נקבע בהתאם לממוצע (ראו, לדוגמה, החלטה בתיק ערר 1026-21 נתי זיו-סטודיו זיו בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 05.05.2021), ותיק ערר 1093-21 ו-1094-21 ח.ב. אייר שופ בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 26.05.2021)). נציין כי העוררת אינה חולקת כי יש לערוך ממוצע ואף הציעה זאת במסגרת כתבי התגובה שהגישה (סעיף 3.4.5 לכתבי התגובה מטעם העוררת לכתבי התשובה של המשיבה).

54. בנסיבות, אנו קובעים כי מחזור הבסיס לבקשות העוררת לקבלת מענקים, ייקבע בהתאם לממוצע מחזורי העסקאות לחודשים ינואר – דצמבר 2019, וזכאותה של העוררת למענקים תיבחן בהתאם לממוצע שיתקבל.

הערה אחרונה לפני סיום



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

55. בכתב התשובה הודיעה המשיבה כי אם טענותיה יידחו על ידי הוועדה, מבקשת המשיבה לבחון הוצאותיה הקבועות של העוררת לצורך בחינת זכאותה למענק, וגובהו.

56. איננו מקבלים בקשת המשיבה. לטעמנו, המשיבה כרשות מנהלית אינה יכולה להתנהל כזיקית המשנה את עורה לפי נוחיותה, ואין להשלים עם מצב שבו המשיבה טוענת טענותיה, ומודיעה שאם הטענות לא יתקבלו, היא תטען טענות חלופיות מבלי לפרטן. יפים לעניין זה הדברים שנאמרו ב- ע"א 5238/13 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."

57. לטעמנו, טוב הייתה עושה המשיבה אם הייתה נמנעת מההודעה, ובקשתה בעקבותיה.

סוף דבר

58. נוכח כל האמור לעיל, אנו מורים כי דין העררים להתקבל, וכן מורים כדלקמן:

- א. אנו קובעים כי העוררת עונה על ההגדרה של "עוסק" שבחוק התכנית לסיוע כלכלי.
 - ב. אנו קובעים כי בעניינה של העוררת מתקיים קשר סיבתי בין הירידה במחזורי העסקאות בתקופות הזכאות נושא תיקי הערר בהשוואה לתקופות הבסיס, לבין ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה.
 - ג. מחזור העסקאות בתקופות הבסיס נושא תיקי הערר, ייקבע בהתאם לממוצע השנתי של מחזורי עסקאות העוררת בשנת 2019. לאחר קביעת מחזור העסקאות הממוצע, תערוך המשיבה השוואה בין מחזור העסקאות בתקופת הבסיס, לבין מחזורי העסקאות בתקופות הזכאות נושא תיקי הערר. ככל שהירידה במחזור העסקאות בתקופת הזכאות היא בשיעור הקבוע בחוק התכנית לסיוע כלכלי- אנו קובעים כי העוררת זכאית למענק.
 - ד. המשיבה תבצע את החישוב, כאמור לעיל, ותשלם לעוררת את המענקים להם היא זכאית, תוך 30 ימים.
59. בנסיבות, אין צו להוצאות.

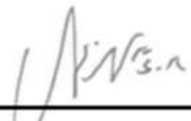
זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 45 יום.

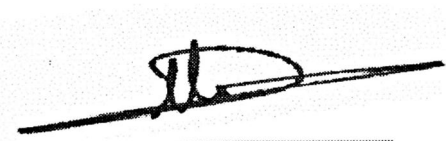


מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ניתנה היום, כ"ח אדר א תשפ"ב, 01/03/2022, בהעדר הצדדים.

1841-21 ו- 1840-21, 1839-21, 1838-21



אריאל ז'יטניצקי, רו"ח ועו"ד
חבר

מוחמד מולא, עו"ד
יו"ר הוועדה