



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1896-21

לפני כבוד חברי הוועדה:
ערן עסיס, עו"ד - יו"ר
צבי פרלמוטר, רו"ח - חבר

יגאל חיון הנדסה בע"מ, ח.פ. 514667757
באמצעות עו"ד אילן אורלי

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

1. העוררת היא חברה קבלנית העוסקת בבניית חדרים נקיים למעבדות ובמתן שירותי הנדסת מכונות מכל רחבי הארץ.
2. העוררת הגישה בקשה למענק השתתפות בהוצאות קבועות לתקופת הזכאות מאי-יוני 2020, בהתאם להוראות חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **החוק**). בקשה זו נדחתה לאחר שהמשיבה מצאה שבחישוב הכנסתה של העוררת בשנים 2019-2020 חל סעיף 8א לפקודת מס הכנסה, בשל עבודה מתמשכת שביצעה נמשך מעל שנה, כך שהיא מוחרגת מהגדרת "עוסק" ואינה זכאית למענק.
3. העוררת הגישה השגה על החלטה זו, וביום 17.8.2021 נדחתה ההשגה. בהחלטה זו, הצביעה המשיבה על טעם נוסף שבגיניו העוררת אינה זכאית למענק – במחזורי ההכנסות שלה חלה ירידה טבעית אשר החלה עוד טרם השפעות נגיף הקורונה, ולפיכך אין קשר סיבתי בין ירידת המחזוריים ובין התפשטות נגיף הקורונה.
4. ביום 22.8.2021 ניתנה החלטה בערר קודם שהגישה העוררת – ערר 1185-21 **יגאל חיון נ' רשות המסים** (להלן – **הערר הקודם** או **ההחלטה הקודמת**). ההחלטה הקודמת נסובה על תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, ואילו הערר הנוכחי נסוב על תקופת הזכאות מאי-יוני 2020. עם זאת, נסיבות העניין דומות בשני המקרים, וגם ההחלטות שקיבלה המשיבה בעניינה של העוררת דומות להחלטות שהתקבלו בענייננו.
5. בתמצית, נזכיר כי בערר הקודם החלטנו לקבל את הערר באופן חלקי בלבד. לעניין השאלה האם סעיף 8א לפקודת מס הכנסה חל בחישוב הכנסתה של העוררת בשל ביצוע עבודות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מתמשכות – הערנו שהמשיבה לא הציגה תשתית עובדתית מספקת לכך שהעוררת מבצעת עבודות המתמשכות מעל שנה, ומכל מקום ציינו כי הוראת ההחרגה לא חלה על העוררת, כיוון שהיא עובדת כקבלן ביצוע ומתמחרת את הפרויקטים לפי רכיביהם השונים, על בסיס כתבי כמויות, ולא לפי עלות כוללת. לעניין הקשר הסיבתי בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה – קבענו כי אכן חלה ירידת מחזורים קודמת, ואולם מצאנו כי את החישוב החלופי למחזור הבסיס יש לערוך לפי ממוצע ההכנסות מחודש יולי 2019 ואילך (ולא מחודש אוגוסט 2019 כפי שהציעה המשיבה), ולפי חישוב זה העוררת זכאית למענק – אמנם נמוך מכפי שביקשה.

6. הערר שבפנינו מבוסס אפוא על הערר הקודם, שבו כבר ניתנה החלטה. גם טענות הצדדים דומות במידה רבה לאלו שכבר נשמעו, ונעמוד עליהן להלן באופן תמציתי, בדגש על טענות שלא נשמעו בערר הקודם.

טענות הצדדים

7. לעניין הקשר הסיבתי, שבה העוררת וטענה כי המחוקק לא הסמיך את המשיבה לקבוע מנגנון שונה לחישוב ירידת המחזורים, וכי יש לבחון את הזכאות לפי השוואה בין תקופת הבסיס כהגדרתה בחוק לבין תקופת הזכאות – הא ותו לא. העוררת הוסיפה כי מחזור הכנסותיה הוא תנודתי, וכן טענה כי המשיבה התעלמה מהסכם לבניית חדרים נקיים עבור חברת הדולפין הירוק, על סך שך 14 מיליון ש"ח – הסכם שבוטל רק עקב הקורונה. העוררת ציינה כי על רקע זה הגישה לבית המשפט המחוזי בתל אביב ערעור כנגד ההחלטה הקודמת (עמ"נ 24697-10-21) – ערעור המתברר בימים אלה.

8. לעניין הטענה שהעוררת מבצעת עבודות מתמשכות והיא מוחרגת מהגדרת "עוסק", עומדת העוררת מאחורי ההחלטה הקודמת. העוררת ציינה כי המשיבה לא הגישה ערעור על ההחלטה הקודמת, כך שההחלטה הקודמת מהווה, לעניין זה בלבד, מעשה בי דין, ויש לדחות על הסף את טיעוני המשיבה בהיבט זה.

9. בכתב התשובה, עמדה המשיבה על חשיבותה של דרישת הקשר הסיבתי לנגיף הקורונה, ועל היותה תנאי סף למתן המענקים. המשיבה שבה והצביעה על הירידה שחלה בהכנסות העוררת – ירידה ניכרת שהחלה מחודש יולי 2019, ועמדה על כך שלא מדובר בירידה רנדומלית, אלא במגמה משמעותית ומתמשכת, שהחלה לפני התפשטות נגיף הקורונה ולא הייתה קשורה אליו. עוד הדגישה המשיבה כי עבודות הבניה הוחרגו מהמגבלות שהוטלו על המשק והתאפשרו גם במהלך הסגרים, וכן כי הכנסותיה של העוררת עצמה עלו באופן דרסטי מחודש יולי 2020, למרות השפעת נגיף הקורונה, ואף במהלך חודשי הסגר (ספטמבר-אוקטובר 2020). בהקשר של פרויקט הדולפין הירוק, הפנתה המשיבה להחלטה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הקודמת (פיסקה 52 להחלטה), בה נקבע כי הסכם זה בוטל ללא קשר לנגיף הקורונה, וצוינו הנימוקים הספציפיים לכך.

10. לעניין הוראת ההחרגה הנובעת מתחולת סעיף 8א לפקודת מס הכנסה, הדגישה המשיבה שוב כי מדובר בהחרגה קטגורית, שאותה היא מחויבת ליישם על כל מי שמחויב לדווח על הכנסותיו לפי סעיף 8א לפקודה (גם אם לא דיווח באופן הזה בפועל). המשיבה טענה כי קבלנים שהוראה זו חלה עליהם אינם סובלים מירידת מחזורים, אלא מדחיית הכנסות בלבד, וכי גם אם הייתה דחיה כזו או אחרת – אין הדבר פוגע בהכנסות העסק.

11. המשיבה הוסיפה כי העוררת לא מסרה למשיבה את כל המסמכים הדרושים לדעת המשיבה להוכחת טענתה כי לא ביצעה עבודה מתמשכת מעל שנה בשנים 2019-2020. המשיבה הדגישה כי העוררת המציאה מסמכים חלקיים בלבד במענה להחלטות הוועדה בערר הקודם, וכי אין לזכות אותה בפרס ולמחול לה על אי המצאת המסמכים. לטענת המשיבה, הנטל להוכחת הזכאות למענק מונח על שכמי העוררת, בדומה לקביעות שניתנו על ידי ועדות הערר בהחלטות קודמות לגבי דרישת הקשר הסיבתי – שהנטל להוכחתה מוטל על מבקש המענק. המשיבה הדגישה כי מסמכים אלו מצויים בשליטת העוררת ובהישג ידה, כך שהטלת הנטל על העוררת היא מתבקשת גם מהבחינה הפרקטית, והפנתה לפסיקה לפיה אי הגשת ראיה רלוונטית על ידי בעל דין – תיזקף לחובתו.

12. עוד ציינה המשיבה בכתב התשובה כי היא בוחנת בימים אלה את האפשרות להגשת ערעור שכנגד, בכל הנוגע לקביעה שהעוררת אינה מוחרגת ממתן המענק, ובנוגע להנחה שנטל ההוכחה לעניין ההחרגה מוטל על שכמי המשיבה.

דיון והכרעה

13. לאחר שעיינו בכתבי הטענות ובמסמכים שהוגשו, ולנוכח העובדה שבערר הקודם כבר התקיים דיון ונשמעו טענות הצדדים בעילה דומה – באנו לכלל למסקנה כי ניתן לדון בערר על פי הטענות והראיות שהוגשו בכתב, ומצאנו שאין בכך בכדי לפגוע בעשיית צדק בעניינם של הצדדים.

14. הליך הערר שבנדון, שנסוב על תקופת הזכאות מאי-יוני 2020, הוא בבחינת ספיח לערר הקודם, שנסוב על תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020. החלטת המשיבה דומה להחלטה שנדונה בערר הקודם, וגם הטענות שהושמעו בכתבי הטענות דומות לאלו שכבר הושמעו. לגופם של דברים, אנו חוזרים בהחלטתנו על ההחלטה הקודמת, שנימוקיה יפים גם לענייננו.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

15. נעיר כי בנסיבות העניין, ניתן לטעון שחל על הצדדים השתק פלוגתא, המונע מהם להעלות טענות נוספות לאלו שכבר נטענו על ידם בהליך הקודם (ראו ערר 1807-21 א.ס.ף פיתוח – **עבודות קבלניות וצמ"ח בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 21.11.2021); ע"א 4087/04 מוטי גורה נ' **בנק לאומי לישראל בע"מ** (ניתן ביום 8.9.2005)). אמנם, ניתן להסתפק בשאלה אם דוקטרינת ההשתק רלוונטית במקרה שבו ההחלטה הקודמת אינה חלוטה והיא עומדת לדיון בערעור, ואם יכול להתקיים השתק בפני ערכאה זו בלבד. מכל מקום, בנסיבות העניין, החלטנו להוסיף להחלטה התייחסות תמציתית לטענות החדשות שנשמעו על ידי הצדדים.

16. בשורה התחתונה, **החלטנו לדחות את הערר**. הקביעות המשפטיות בערר זה הן זהות לקביעות שניתנו בערר הקודם, אך התוצאה האופרטיבית שונה, וזאת בשים לב לשוני בנתוני ההכנסות של העוררת בחודשים מאי-יוני 2020.

ביצוע עבודות מתמשכות

17. בהחלטה הקודמת עמדנו הטעמים שעומדים ביסוד הוראת ההחרגה, לעניין קבלנים שסעיף 8א חל בחישוב הכנסתם בשל ביצוע עבודות שמשך ביצוען עולה על שנה, והפנינו להחלטות קודמות שניתנו על ידי ועדות הערר בעניין זה (ראו ערר 1071-21 ק. **סלאמה בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 22.6.2021); ערר 1070-21 **הגר רם תשתיות בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 22.6.2021); ערר 1268-21 **נ.ע הנדסה ייזמות** (2001) **בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 22.8.2021)). מאז ניתנו החלטות נוספות של הוועדה בעניין זה, ולא ראינו צורך לשוב ולאזכר את כולן.

18. הלכה למעשה, ציינו בהחלטה הקודמת שני טעמים לכך שהוראת ההחרגה אינה חלה על העוררת: (א) אופי ההתחשבות – העוררת מבצעת את עבודותיה לפי כתבי כמויות ולא לפי עלות כוללת, ואינה נוטלת על עצמה את הסיכונים והסיכויים הכרוכים בביצוע עבודותיה; (ב) היעדר בסיס עובדתי – לא הובהר די הצורך על מה מבוססת ההנחה שהעוררת ביצעה עבודה שנמשכה מעל שנה.

19. לגבי הטעם השני, המשיבה טוענת כי אין להטיל עליה את הנטל הראייתי להוכחת התקיימות הריג. בהקשר זה, נבקש לחדד ולהבהיר כי לא נקבע בהחלטה הקודמת שנטל הראיה מוטל על המשיבה, אלא כי לצורך בחינת העניין והעברת הנטל לכתפי העוסק, נדרשות אינדיקציות ראשוניות שיש בהם כדי לעורר ספק בשאלה האם הוראת ההחרגה קבענו כי עצם העובדה שהעוררת קיבלה תשלומים מאותו לקוח למשך תקופה העולה על שנה – אינה מהווה אינדיקציה מספקת, וכי יש לערוך בירור נוסף.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

20. בניגוד לטענת המשיבה, החלטתנו עולה בקנה אחד עם החלטות קודמות בעניין נטל הראיה בשאלת הקשר הסיבתי – בהחלטות קודמות, עמדנו על כך שהחוק והנהלים שנקבעו לפיו אינם מתנים את קבלת המענק בהוכחה פוזיטיבית לעניין הקשר הסיבתי, שכן הממשלה ביקשה לפשט את הליכי מתן המענק, ולא העמידה בפני מבקשי המענק דרישה להצגת מסמכים או ראיות אחרות בהקשר זה. עמדנו על כך שישנה מעין הנחת מוצא עובדתית שקיים קשר בין ההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה לבין ירידת המחזורים של העוסק, ורק במקום שבו רשות המסים מצביעה על ממצאים המעמידים בספק את קיומו של קשר סיבתי (כגון ירידת מחזורים קודמת), יידרש העוסק להרים את נטל ההוכחה ולהבהיר את הקשר בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה (ראו למשל ערר 1008-21 **תחנת דלק היצירה בע"מ נ' רשות המסים** (מיום 24.3.2021), פסקה 16 להחלטה; ערר 1257-21 **חאג' יחיא פואז נ' רשות המסים** (מיום 8.8.2021), פסקה 27 להחלטה).

21. מבלי לקבוע מסמרות בעניין, נראה כי ניתן להניח שכל עסק שמבקש מענק אינו נופל לאחד מהחריגים שנקבעו בהחלטה – אלא אם כן קיימות אינדיקציות לכך שאחד החריגים מתקיים, ובמקרה כזה בלבד – נטל הראיה מוטל עליו. בדומה לדרישת הקשר הסיבתי, גם בעניין זה נדרשת "ראשית ראיה" שתעביר את נטל ההוכחה אל העוסק. גם מהבחנה הפרקטית, אין היגיון בטענה שכל נטלי הראיה מוטלים על העוסק כבר בשלב הגשת הבקשה, ועליו להוכיח שכל הסייגים המנויים בחוק אינם מתקיימים בו. העוסק אינו צריך "להוכיח שאין לו אחות". ניתן להשוות את הנטל הראשוני המוטל על המשיבה לנטל ההצדקה, המוטל על פקיד השומה בערעור מס, במקרה שבו פנקסי המערער הם קבילים (ראו סעיף 155(א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]; וראו ע"א 5072/19 **שווארמה א.ש בע"מ נ' פקיד שומה חדרה** (ניתן ביום 9.5.2021); ד' ביי, **נטל השכנוע וחובת הראיה בדיני המסים**, משפט וממשל ג' (תשנ"ה), עמ' 277).

22. שנית, נבקש להזכיר כי ההחלטה בנושא זה נסמכה על טעם נוסף. כיוון שלעמדת הוועדה, די בעובדה שהעוררת מבצעת עבודות לפי כתבי כמויות ולא לפי הסכמים פאושליים, ממילא אין נפקות לשאלה האם העבודות התמשכו מעל שנה ואם לאו. הדרישה לקבלת מסמכים נוספים באה מצד המשיבה בלבד, כתנאי להידברות עם העוררת לצרכי פשרה. בשים לב לתשתית הראייתית שהציגה המשיבה מלכתחילה, ובשים לב לטעם הנוסף, שלדעתנו די בו בכדי לדחות את טענות המשיבה ממילא – לא ראינו לנכון לעמוד על הבירור העובדתי שביקשה המשיבה לקיים.

23. כך או כך, המסקנה לעניין תחולת סעיף 8א בחישוב הכנסתה של העוררת עומדת בעינה, ולא ראינו לנכון לקבוע כי היא מוחרגת ממתן המענק.

ירידת מחזורים ודרישת הקשר הסיבתי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

24. דרישת הקשר הסיבתי נדונה בהרחבה בערר הקודם ובהחלטות קודמות של הוועדה, ונדונה פעמים רבות גם הקביעה כי ירידת מחזורים קודמת עלולה לנתק את הקשר הסיבתי. בעסק שהירידה במחזורי ההכנסות שלו חלה לפני משבר הקורונה, ניתן להניח שהירידה לא נובעת מהתפשטות נגיף הקורונה, ולכן לכאורה דרישת הקשר הסיבתי אינה מתקיימת.

25. יחד עם זאת, ייתכנו מקרים שבהם חלה ירידת מחזורים קודמת לנגיף הקורונה, ולצד זאת חלה בתקופת הזכאות ירידה נוספת. במקרים כאלו, לא ניתן לומר שירידת המחזורים כולה נובעת מהתפשטות נגיף הקורונה, אך ייתכן שחלקה כן. הפרקטיקה המקובלת היא לצאת מנקודת הנחה שמחזור ההכנסות הממוצע של העסק לאחר ירידת המחזורים הראשונה, מהווה מחזור בסיס חלופי, ולמדוד את ירידת המחזורים בהשוואה למחזור הבסיס החלופי.

26. החישוב שעורכת המשיבה בנסיבות כאלה הוא בבחינת חישוב מיטיב. על פניו, ניתן היה לומר שהפער שנוצר בין מחזור ההכנסות בתקופת הבסיס לבין מחזור ההכנסות בתקופת הזכאות אינו נובע מהתפשטות נגיף הקורונה, ולהעביר את הנטל למבקש המענק לגבי הזכאות למענק בכללותה. עם זאת, המשיבה נוהגת לערוך בחינה מדויקת יותר – היא בוחנת איזה חלק מירידת המחזורים ניתן לייחס לנגיף הקורונה, ואיזה חלק יש "לנטרל" ולייחס לירידת המחזורים הקודמת. גישה זו היא ראויה גם לטעמנו. היא מתיישבת עם הוראות החוק, כיוון שהיא נגזרת מדרישת הקשר הסיבתי, והיא מקיימת את תכלית החוק בצורה טובה יותר. אם כן, לא מצאנו יסוד לטענה שגישה זו נוגדת את הוראות החוק.

27. הלכה למעשה, קבענו כי מחזור הבסיס החלופי של העוררת יחושב לפי ממוצע ההכנסות שלה מחודש יולי 2019 ועד חודש פברואר 2020. בהחלטה נוספת בערר 1185-21, שניתנה ביום 26.8.2021, הבהרנו לבקשת המשיבה כי מחזור ההכנסות של העוררת לתקופת הבסיס יהא 865,774.5 ש"ח. הערר שבנדון נסוב על תקופת הזכאות מאי-יוני 2020, שבה הכנסות העוררת היו גבוהות יותר (סך של 923,289 ש"ח). יוצא אפוא שלפי החישוב שנקבע בהחלטתנו הקודמת – בתקופת זכאות זו כלל לא חלה ירידת מחזורים, וודאי שאין זכאות למענק.

28. למעלה מן הצורך, ולשלמות התמונה בלבד, נזכיר כי בהתאם להוראות החוק, בתקופת הזכאות מאי-יוני 2020, בעסקים מסוגה של העוררת, תנאי למתן המענק הוא ירידת מחזורים בשיעור של 40%.

סיכום

29. לא למותר להעיר כי ניתן היה לחסוך את הליך הערר שבנדון אילו ההחלטה בהשגה בתקופת הזכאות מאי-יוני 2020 הייתה מתקבלת במועד מוקדם יותר, והחלטה זו הייתה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

נכרכת בהחלטה הקודמת. ניתן להציע למשיבה לייעל את הליכי הערר, באופן כזה שאם בעת הגשת הערר ישנן השגות לתקופות זכאות נוספות שממתינות להכרעה, הן יטופלו באופן מיידי אף ללא בקשה ספציפית מצד ועדת הערר.

30. הדברים אמורים בבחינת קל וחומר במקרה זה. ממסמכי הערר עולה ההשגה הוגשה ביום 11.11.2020, וההחלטה התקבלה בחלוף למעלה מ-9 חודשים – זמן רב מעל הזמן שנקבע בחוק למתן החלטה בהשגה. אין חולק כי מדובר בליקוי וכי היה על המשיבה לקבל החלטה במועד מוקדם יותר, ולו מן הטעם הזה. אילו היו הצדדים מסבים את תשומת לב הוועדה לעובדה זו כבר בעת ניהול הערר הקודם – ניתן היה לייעל את הטיפול בענייניה של העוררת. מכל מקום, כיוון שגם העוררת לא העלתה טענות בעניין זה – איננו רואים צורך להוסיף על הערה זו.

31. אם כן, החלטנו לדחות את הערר שבנדון. כאמור, החלטה זו נושאת אופי טכני, שכן טעמי ההחלטה כבר ניתנו בהחלטה הקודמת, ולמעט התייחסות נקודתית לטיעונים חדשים שעלו בערר, כל שקבענו הוא כי החלטה זו תחול על תקופת זכאות נוספת. בשים לב לאופי ההליך ולהשתלשלות העניינים בערר זה – איננו עושים 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.

1896-21

צבי פרלמוטר, רו"ח
נציג ציבור

ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה