



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 21-2310

ערר 21-2311

לפני כבוד חברי הוועדה:

שירה שגיא, עו"ד - יו"ר

אילן עזרא, רו"ח - חבר

רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ מס' 515145142
באמצעות מר מסעוד אגבאריה

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. העררים שבפנינו הוגש על החלטות המשיבה לפיהן העוררת אינה זכאית למענק השתתפות בהוצאות קבועות. ערר 21-2310 מתייחס להחלטה בדבר הזכאות למענק עבור החודשים מרץ-אפריל 2020, בהתאם להחלטת הממשלה מס' 5015 בנושא מענק סיוע לעסקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה מיום 24/04/2021 (להלן: "החלטת הממשלה"); ערר 21-2311 מתייחס להחלטה בדבר הזכאות למענק עבור החודשים מאי יוני 2020, בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן: "החוק").
2. בבסיס ההחלטות בהשגות הקביעה כי לעוררת עבודות הנמשכות יותר משנה ועל כן חל עליה סעיף 8א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]. לפיכך, ובהתאם להגדרת "עוסק" הקבועה בהחלטת הממשלה ובחוק, העוררת אינה "עוסק" ועל כן אינה זכאית למענק.
3. בנוסף לכתבי הטענות שהוגשו על ידי הצדדים, ביום 24/03/2022 התקיים דיון באמצעים טכנולוגיים.

טענות העוררת

4. בכתב עררה, טענה העוררת כי תכלית המענק היא הבטחת המשכיות העסקית של עסקים שהירידה במחזור עסקאותיהם עלולה לפגוע בכושר שרידותם.
5. העוררת אינה חולקת כי אכן עבודותיה נמשכות יותר משנה ועל כן לכאורה בחישוב הכנסתה צריך לחול סעיף 8א לפקודת מס הכנסה; ואולם, בפי העוררת מספר טענות לעניין החלטת ההחלטה בעניינה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

6. ראשית, עבודותיה של העוררת מחלוקות לשלבי ביצוע מוגדרים ועל כן אין הצדקה להחריג את העוררת מגדרי הזכאים למענק.
7. שנית, לטענת העוררת אין הצדקה להחריג עסקים מסוגה שכן אינם שונים מעסקים אחרים שלא הוחרגו מזכאות למענק אשר גם בפגיעה בהכנסותיהם אפשר לראות דחייה בלבד של ההכנסה, כגון קמעונאיים שלקוחותיהם היו יכולים להגיע ולרכוש את הסחורה במועד מאוחר יותר. גם קיומן של הכנסות לא סדירות והתחשבנויות ארוכות טווח אינן מצדיקות החרגה לטענת העוררת שכן אין הן שונות מעסקים תנודתיים אחרים. כן עמדה העוררת על כך שגם עסק המבצע עבודה מתמשכת צפוי להיפגע קשות מכל פגיעה בתזרים המזומנים שכן הדבר פוגע ביכולתו של העסק להמשיך ולממן את פעילותו, וזאת על אף שעשה ככל יכולתו לצמצם את ההוצאות הקבועות.
8. לגופו של עניין טענה העוררת כי פעילותה נפגעה ממשבר הקורונה וזאת בשל עבודות שנדחו על רקע העדר זמינות של עובדים וקבלני משנה בשל מגבלות התנועה השונות (סגרים, כניסה לבידוד וכיו"ב); הפגיעה אף התבטאה בגידול בעלויות הפרויקטים (למשל בשל הצורך לממן לינה לפועלים) וכן בדחייה בהכנסות שפגעה בתזרים המזומנים של העוררת באופן שמנע ממנה לשאת בהוצאותיה הקבועות. בתגובתה לכתב התשובה אף ציינה כי חלה ירידה משמעותית ביכולת לקבל פרויקטים ועבודות חדשות. הטענה לא נתמכה במסמכים כלשהם.
9. בתמיכה לטענותיה בדבר העדר זמינות העובדים פירטה העוררת בתגובתה לכתב התשובה את מספר העובדים שהעסיקה בכל אחד מחודשי הזכאות שבפנינו, מהם עולה כי בעוד שבחודשים מרץ ואפריל 2020 מספר העובדים היה שגרתי למדי, בחודשים מאי ויוני 2020 העוררת לא העסיקה עובדים כלל.
10. במעמד הדיון, התבקש נציג העוררת להבהיר את טענתו בדבר פגיעה בתזרים, וזאת על רקע העובדה שמעיון בדו"ח הכספי של העוררת לשנת 2020 (שהוגש לבקשת הוועדה) תזרים המזומנים בשנת 2020 עלה בכמיליון ₪ ביחס לשנת 2019; יתרה מכך, בשנת 2020 חילקה העוררת דיבידנד לבעלי מניותיה. לעניין זה הסביר נציג העוררת כי הדיבידנד ביטא רווחים משנים קודמות וכי לא ניתן היה להשתמש בכספים אלה לצורך מימון ההוצאות הקבועות; כן שב והפנה לירידת המחזורים בחודשי הזכאות ולכך שבחודשים אלה העוררת סבלה מבעיית תזרים חמורה, בגינה נאלצה לקחת הלוואות.
11. נטען שמאז המשבר ישנו קושי בסגירת עסקאות חדשות. נציג העוררת אף הסביר כי גם מלאי העבודות בביצוע אינו מעיד על מצבה של העוררת מפני שישנו קושי במכירת העבודות שביצעה עבור חברה קשורה שמשווקת את הנדל"ן.
12. בתשובה לשאלת הוועדה האם ישנו הסבר להכנסותיה הגבוהות יחסית של העוררת בחודשים מרץ ואפריל 2019, השיבה העוררת כי אין סיבה מיוחדת לכך. בדיון אף עלה כי הכנסות העוררת בשנת 2019 היו גבוהות במיוחד ביחס לשנים 2017 ו-2018 (כך שהכנסות העוררת ב-2020 אינן נופלות מהן), ולדברי נציג העוררת אין לכך סיבה מיוחדת והדבר נבע מהפרויקטים שביצעה העוררת באותה השנה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

טענות המשיבה

13. באשר לתכלית המענק, עמדה המשיבה על כך שתכלית המענק היא לסייע בנשיאת ההוצאות הקבועות בתקופה תזרימית חלשה.
14. באשר לתחולת ההחרגה, המשיבה טענה כי ההחרגה שבנדון חלה ביחס לכל מי שחל סעיף 8א לפקודת מס הכנסה, וזאת ללא תלות בשאלה האם הוא מדווח בפועל לפי סעיף 8א. בצד זאת, ציינה המשיבה כי סעיף 8א הוא סעיף חובה – כך שכל מי שמבצע עבודה ממושכת מחויב בדיווח לפי סעיף 8א.
15. המשיבה אף ביקשה לדחות את טענות העוררת בדבר האפשרות לפצל את עבודותיה המתמשכות ליחידות עבודה קצרות יותר כך שההחרגה בדבר עבודות מתמשכות לא תחול עליה וזאת מפני שלטענתה יש בכך כדי לרוקן את ההחרגה מתוכן. מעבר לכך, ציינה המשיבה כי הטענה נטענה בכלליות וללא סימוכין.
16. באשר לטענותיה העקרוניות של העוררת בדבר מידת ההצדקה שבקביעת ההחרגה, תגובת המשיבה היא כי מקומן של טענות אלה הוא בפני בית המשפט העליון.
17. באשר לפגיעה לה טוענת העוררת, עמדה המשיבה על כך שענף הבניה הוחרג מההגבלות שהוטלו על המשק. מעבר לכך, לטענת המשיבה במקרים של עבודות מתמשכות, ככל שישנה פגיעה היא מתמצה בדחיית ההכנסות למועד מאוחר יותר; לפיכך, מתן מענק וזאת בנוסף לקבלת כלל התשלומים עבור הפרויקטים אינה תואמת את תכלית החקיקה ותוביל לפיצוי ביתר. במעמד הדיון המשיבה הצביעה על חלוקת הדיבידנד שעומדת בניגוד לתכלית המענק שנועד למנוע מצב של חיסרון כיס.
18. באשר להיקפי העסקת העובדים על ידי העוררת, רמזה המשיבה כי ייתכן שהסיבה לאי העסקת העובדים בחודשים מאי ויוני 2020 נבעה מכך שחודש הרמדאן חל בחודשים אלה; כן ציינה המשיבה כי גם בשנת 2019 יש חודשיים בהם אין העסקה כלל של עובדים – החודשים יולי ונובמבר. במילים אחרות, טענה המשיבה כי ניתן לזהות תנודתיות בהיקפי העסקה של פועלי העוררת גם בתקופה שלפני משבר הקורונה.
19. מעבר לכך, לטענת המשיבה העוררת לא הראתה כל סימוכין שיש בהם כדי להעיד על הפגיעה לה היא טוענת.
20. כן הפנתה המשיבה את תשומת הלב לכך שבהשוואה בין מחזורי העסקאות בשנת 2019 ו-2020 ניתן לזהות ירידת מחזורים בשיעור של כ-18%, ובהשוואה בין שנת 2019 לבין שנת 2021 לא ניתן לזהות ירידה בכלל. כן עמדה המשיבה על כך שמדברי נציג העוררת עולה שחלק מירידת המחזורים נגרמה מתשלומים שלא שולמו במועד, כך שלאחר הוספתם להכנסות שנת 2020 שיעור ירידת המחזורים השנתי צפוי להיות נמוך אף יותר.
21. בסיכומו של דבר, טענה המשיבה כי גם לאחר המידע בדיון העוררת לא הציגה הסברים שיש בהם כדי לסתור את האינדיקציות המערערות את ההנחה כי מתקיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים לבין המשבר.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

דין והכרעה

התשתית המשפטית

22. בחודש מרץ 2020 התפשט בישראל נגיף הקורונה ולצורך צמצום ההדבקה והתמודדות עמו, הוטלו הגבלות שונות על המשק הישראלי. אחד האמצעים בהם נקטה הממשלה כדי לסייע למשק להתמודד עם המשבר שנוצר בשל ההגבלות שהוטלו הוא מענק השתתפות בהוצאות קבועות בהתאם להחלטת הממשלה ובהמשך בהתאם לחוק.
23. כפי שקבוע בפתח החלטת הממשלה, מטרתה היא לסייע לעסקים שפעילותם נפגעה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה באמצעות חלוקת המענק. מדברי ההסבר להחלטת הממשלה ניתן ללמוד כי מטרתה לסייע לעסקים, אשר להם כושר השרידות נמוך מלכתחילה, על מנת שיסייע להם בתשלום ההוצאות הקבועות. ההוצאות הקבועות הן ההוצאות שאין ביכולתם להימנע מהן, כגון תשלומי שכירות, ביטוח וכיו"ב. יוער, כי בהקשר אחר נדרשה הוועדה לשאלת תכלית המענקים ומצאה כי תכלית המענק אינה מתמצה בנשיאה בהוצאות הקבועות בלבד (וראו ערר 1750-21 אינקוגניטו מוזיקה (2002) בע"מ נ' **רשות המסים** (13/02/2022), פורסם באתר הוועדה – כמו כל החלטות הוועדה שיוזכרו להלן), פסקאות 22-44).
24. לצורך הגשמת כוונת הממשלה ובהמשך המחוקק נקבעו מספר תנאים לזכאות למענק, ששניים מהם רלבנטיים במיוחד לענייננו.

היכללות במונח "עוסק"

25. סעיף 5 להחלטת הממשלה וסעיף 7 לחוק מגדירים מיהו "עוסק" הזכאי למענק. בהתאם להגדרה, "עוסק" הוא "חייב במס" כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, למעט עוסקים מסוגים שונים המפורטים בגוף ההגדרה, וביניהם "מי שעיסוקו במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידו או שבשנת המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתו סעיף 8 לפקודה, בשל עבודה מתמשכת שמשך ביצועה מעל שנה" (להלן: "ההחלטה").
26. סעיף 8 לפקודת מס הכנסה עוסק בעבודות ממושכות שהן עבודות שמשך ביצוען עולה על שנה וקובע הוראות בדבר אופן הדיווח למס הכנסה על הכנסות מעבודות אלה.
27. בהחלטת הוועדה בערר 1071-21 ק. סלאמה בע"מ נ' **רשות המסים** (22/06/2021), נקבע כי יש לפרש את המונח "עבודה ממושכת" ככזה שמתייחס לעבודה העשויה מקשה אחת שאיננה ניתנת לחלוקה לתת יחידות עבודה נפרדות, שמשך ביצועה עולה על שנה. כלומר, במקרה של עבודה אותה ניתן לחלק ליחידות נפרדות, בהתקיים תנאים מסוימים שפורטו בהחלטה, לא ניתן יהיה לומר כי מדובר בעבודה ממושכת ובהתאם לכך שמבקש המענק נכנס לגדרי ההחלטה. בין תנאים אלה נכללו גם התנאי כי העבודה אשר מבצע הקבלן ניתנת להפרדה הן



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- חוזית והן בפועל לתתי יחידות עבודה נפרדות; וכן התנאי כי מתקבלת תמורה בפועל בעבור כל תת יחידת עבודה בנפרד (וראו פסקאות 42-40 להחלטה האמורה).
28. בעניין אחר, קבעה הוועדה כי יש לפרש את ההחלטה כד שתחולתה משתרעת על עסקים המתאפיינים באורך נשימה עסקי גבוה, כך שהסיכון לעיכובים הוא מרכיב רגיל בפעילותם השגרתית, ובתוך כך עוסקים הפועלים במסגרת הסכמים פאשוליים (ראו ערר 21-1268 נ.ע הנדסה יזמות (2001) נ' רשות המסים (22/08/2021) (להלן: "ערר 21-1268"), פסקאות 55-58).
29. באשר למשמעות ההחלטה, בערר 21-1070 הגר רם תשתיות בע"מ נ' רשות המסים (22/06/2021) (להלן: "ערר 21-1070"), הגיעה הוועדה למסקנה כי מקום בו נמצא כי ההחלטה מתקיימת, יש לראותה כמקימה חזקה ניתנת לסתירה בדבר העדר קיומו של קשר סיבתי (וראו פסקאות 47-40 להחלטה האמורה), כך שמקום בו נמצא כי על מבקש מענק חל סעיף 8א לפקודה, יש בכך כדי לערער את ההנחה העובדתית הניתנת לסתירה בדבר קיומו של קשר סיבתי ועליו להוכיח את קיומו של קשר סיבתי בין ירידת המחזורים לבין משבר הקורונה.

דרישת הקשר הסיבתי

30. סעיף 1(ב) להחלטת הממשלה וסעיף 8(2) לחוק קובעים כי אחד מתנאי הזכאות למענק הוא כי חלה ירידת מחזורים בהכנסותיו של מבקש המענק, בשיעור הקבוע באותו הסעיף. ככלל, שיעור ירידת המחזורים נבחן באמצעות השוואה בין מחזור העסקאות שדווחו למע"מ בתקופה עבודה מבוקש המענק (להלן: "תקופת הזכאות", ובענייננו – התקופות מרץ-אפריל 2020 ומאי-יוני 2020) לבין מחזור העסקאות שדווחו למע"מ בחודשים המקבילים בשנת 2019 (להלן: "תקופת הבסיס"). זאת, על סמך ההנחה כי אלמלא משבר הקורונה, מחזור עסקאותיו של מבקש המענק בתקופת הזכאות היו כמחזור עסקאותיו בתקופת הבסיס (וראו דברי ההסבר להצעת חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020, ה"ח 1341, עמ' 453).
31. ואולם, ירידת המחזורים לבדה אינה מספקת לצורך הקמת הזכאות למענק; תנאי זכאות נוסף הרלבנטי לענייננו הוא דרישת הקשר הסיבתי הקבועה בסעיף 1(ג) להחלטת הממשלה ובסעיף 8(3) לחוק, שהיא הדרישה כי הירידה במחזורי העסקאות כאמור לעיל נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה.
32. בעמ"נ 21-06-27710 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 03/01/2022, פורסם בנבו) נקבע כי הנחת המוצא היא כי דרישת הקשר הסיבתי מתקיימת, ונדרשים ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי (פסקאות 53-52 לפסק הדין). בהמשך לכך, בהחלטות הוועדה אף נפסק כי הנטל שיוטל על מבקש המענק ייגזר מעוצמת האינדיקציות שיש בהן לערער את



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- הקשר הסיבתי (וראו ערר 1640-21 מי קומפני ישראל בע"מ נ' רשות המסים (06/02/2022), פסקאות 25 ו-34).
33. ההנחה העובדתית עלולה להיסתר וזאת בהתקיים אינדיקציות שיש בהן כדי לערער אותה. במצב זה נטל ההוכחה עובר למבקש המענק ועליו להוכיח כי ירידת המחזורים נגרמה ממשבר הקורונה (וראו למשל ערר 1268-21, פסקה 28 להחלטה, ערר 1133-21 מאסטר ביי בע"מ נ' רשות המסים (19/05/2021), ערר 1037-21 ע. חורי דאמוני בע"מ נ' רשות המסים (20/06/2021)).

מן הכלל אל הפרט

34. בנסיבות המקרה שבפנינו, הובהר במעמד הדיון כי אין חולק כי עבודותיה של העוררת בשנת 2019 בוצעו בהתאם להסכמים פאושליים, ואף לא היתה מחלוקת כי חל עליה סעיף 8א לפקודת מס הכנסה. נשלים ונציין כי לא מצאנו ממש בטענות העוררת בדבר העדר ההצדקה להחרגה, וזאת מעבר לאימוץ פרשנות הוועדה למשמעותה של ההחרגה כאמור בהתאם לערר 1070-21 שהוזכר לעיל.
35. בנסיבות אלה, ובהתאם להחלטות הוועדה הקודמות בנושא, הרי שנמצאה אינדיקציה שיש בה כדי לערער את ההנחה העובדתית בדבר קיומו של קשר סיבתי; לאינדיקציה זו מצטרפת העובדה כי הכנסות העוררת בשנת 2019 היו גבוהות מאוד ביחס להכנסותיה בשנתיים שקדמו לה באופן שאף הוא מעורר תהיה האם ירידת המחזורים נגרמה מפגיעה בפעילות או שמא נובעת מהכנסות חריגות בגובהן בשנת 2019.
36. אל מול כל אלה, סברנו כי העוררת לא הצליחה להרים את הנטל ולהראות כי ירידת המחזורים נגרמה מהמשבר: העוררת לא הציגה כל מסמך שיש בו כדי להעיד על עיכוב בעבודות בשל המשבר או בכלל. העוררת אף לא הציגה כל אסמכתא לביטולי עבודות או לקשיים בקבלת עבודות חדשות שנבעו דווקא ממשבר הקורונה.
37. באשר לטענת העוררת כי הירידה בהכנסות נגרמה מהעדר זמינות של פועלים, טענה זו נטענה גם ביחס לחודשים מרץ אפריל בהם בהתאם לרישומים שהציגה העוררת מספר הפועלים היה דומה מדי לתקופות קודמות ועל כן גם בנתון זה לבדו אין כדי להניח את הדעת ולשכנע כי ירידת המחזורים נגרמה מהמשבר.
38. יובהר, כי אין באמור משום קבלה של טענת המשיבה לפיה דחיית הכנסה לבדה אינה מצדיקה מתן מענק.
39. בנסיבות אלה, ובשים לב לכך שתהא תכלית המענק אשר תהא, אין חולק כי היא נוגעת לפגיעה שנגרמה עקב משבר הקורונה, הרי שאיננו נדרשים להכריע בטענות הצדדים בדבר תכלית המענק, לרבות המשמעות של החלטת העוררת לחלק דיבידנד והאם יש בה לבדה כדי לסתור את תכלית המענק; ואולם בשולי הדברים נעיר כי על פני הדברים לא מצאנו לקבל את



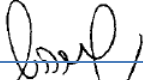
מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

טענת ב"כ העוררת לפיה לא ניתן היה להשתמש בכספים שחולקו כדיבידנד לצורך מימון ההוצאות הקבועות.
40. נוכח כל האמור, העררים נדחים. אין צו להוצאות.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 45 יום.
ניתנה היום, י"ג ניסן תשפ"ב, 14/04/2022, בהעדר הצדדים.


אילן עזרא, דו"ח
חבר


שירה שגיא, עו"ד
יו"ר הוועדה