



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 21-09-43404 מדינת ישראל נ' ק. סלאמה בע"מ

לפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

**המערערת:** מדינת ישראל - רשות המיסים  
ע"י ב"כ עו"ד רונית ליפשיץ פרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

נגד

**המשיבה:** ק. סלאמה בע"מ, ח.פ. 51475475  
ע"י ב"כ עו"ד רודי פאולסברג ו/או גיל שמידוב

### פסק דין

1

2

**פתח דבר:**

- 3 1. המערערת, מדינת ישראל – רשות המיסים (להלן – **המערערת**) הגישה ערעור על החלטתה של
- 4 ועדת הערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים (להלן – **ועדת הערר**) מיום
- 5 22.6.2021.
- 6 2. ועדת הערר קיבלה את הערר שהוגש על ידי המשיבה כאן, חברת ק. סלאמה בע"מ (להלן –
- 7 **המשיבה**) וקבעה כי המשיבה (העוררת שם) הרימה את נטל הראיה והוכיחה כי אינה נמנית
- 8 על העוסקים הנכנסים בגדרו של סעיף 8א' לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"ה – 1965
- 9 (להלן – **הפקודה**), אשר כותרתו "חלוקת הכנסה מעבודות שמשך ביצוען עולה על שנה".
- 10 3. ועדת הערר סקרה בהחלטתה באופן מקיף ומפורט את הרקע והתכלית לחקיקתו של סעיף
- 11 8א' לפקודה. ועדת הערר קבעה כי לצורך הקביעה אם סעיף 8א' לפקודה חל על קבלן מבצע
- 12 יש לבחון אם משך ביצועה של עבודה המבוצעת על ידי קבלן כזה עולה או אינה עולה על שנה
- 13 וכן בחנה אילו סוגי עבודות נכנסות בגדרו של הסעיף הנ"ל.
- 14 4. ועדת הערר קבעה כי "עבודה ממושכת" כפי שהוגדרה בסעיף 8א'(א) לפקודה, דהיינו: עבודה
- 15 שמשך ביצועה עולה על שנה, היא עבודה שביצועה "עשויה מקשה אחת ואיננה ניתנת לחלוקה
- 16 לתת יחידות עבודה נפרדות, אשר משך ביצועה עולה על שנה" (פסקה 40 להחלטת ועדת
- 17 הערר).
- 18 ועדת הערר אף קבעה רשימת תנאים (שאינה רשימה סגורה ובכפוף למאפייני העבודה בה
- 19 עסקינן), אשר בהתקיימם ניתן לקבוע כי אין המדובר ב"עבודה ממושכת": העבודה ניתנת
- 20 להפרדה הן מבחינה חוזית הן מבחינה מעשית לתת-יחידות עבודה נפרדות; הקבלן העוסק



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 21-09-43404 מדינת ישראל נ' ק. סלאמה בע"מ

- 1 מדווח לפקיד השומה על בסיס הכנסות והוצאות בפועל ולא על פי אומדן; היקפה של כל תת-  
2 יחידת עבודה הוא מוגדר ואינו נתון לפרשנות; הקבלן העוסק מקבל תמורה בפועל בעבור כל  
3 תת-יחידת עבודה בנפרד; פרק הזמן שבו בוצעה כל תת-יחידת עבודה אינו עולה על שנה (ראו  
4 פסקה 42 להחלטת ועדת הערר).
- 5 .5 לאחר כל זאת ותוך יישום התנאים שנקבעו על ידה, קבעה ועדת הערר, בניגוד לעמדת  
6 המערערת, כי משך ביצוען של העבודות אשר בוצעו בתקופה הרלבנטית על ידי המשיבה אינו  
7 עולה על שנה, ועל כן המשיבה אינה נכללת בגדרו של סעיף 8'א לפקודה, היא בגדר "עוסק"  
8 לפי סעיף 5 להחלטת הממשלה 5015 מיום 24.4.2020, שעניינה "מענק סיוע לעסקים בעד  
9 השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה" (להלן –  
10 **החלטת הממשלה**), ולפי סעיף 7 לחוק התוכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת  
11 שעה) תש"ף-2020 (להלן – **חוק הסיוע הכלכלי**).
- 12 .6 ועדת הערר הורתה אפוא, על החזרת בקשות המענק של המשיבה למערערת על מנת שזו  
13 האחרונה תבצע את חישוב הזכאות של המשיבה למענקים לפי חוק הסיוע הכלכלי בכל  
14 תקופות הזכאות שנדונו בפניה, בהתאם לקביעתה כי המשיבה היא "עוסק" כאמור.
- 15 עוד קבעה ועדת הערר כי על המערערת לבצע את חישוב הזכאות של המענקים המגיעים  
16 למשיבה לפי מחזור העסקאות בתקופת הבסיס של מאי-יוני 2019 כפי שנטען על ידי המשיבה  
17 (1,824,224 ש"ח), כאשר מחזור העסקאות הכולל של המשיבה לשנת 2019 נקבע לסך 6,643,655  
18 ש"ח, כפי עמדת המשיבה.
- 19 **הרקע העובדתי הנדרש:**
- 20 .7 המשיבה היא חברה העוסקת בענף הבניה (שיפוצים) ומועסקת בעיקר על ידי בתי מלון בארץ,  
21 בין אם בהתקשרויות ישירות מול היזם או מול קבלנים ראשיים כקבלן משנה. במסגרת הערר  
22 בפני ועדת הערר טענה המשיבה כי החל מחודש מרץ 2020 וכתוצאה מהתפשטות נגיף  
23 הקורונה – הופסקו תשלומים מלקוחותיה, הוקפאו פרויקטים בהם עבדה ונעצרו הזמנות  
24 חדשות של פרויקטים עתידיים. עוד טענה המשיבה בפני ועדת הערר כי פרויקטים שזמן  
25 ביצועם הממוצע עמד על מספר חודשים – התארכו בשל משבר הקורונה ובוצעו בשל כך במשך  
26 תקופה של שנה.
- 27 המשיבה טענה כי מחזורי עסקאותיה היו יציבים על פני שנים אך בפרוץ משבר הקורונה  
28 נגרמה לה ירידת מחזורים משמעותית עקב ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה.
- 29 .8 המשיבה טענה כי משרד רואה החשבון שלה דיווח בטעות בדוח התקופתי של החודשים מאי-  
30 יוני 2019 מס עסקאות בסכום אפס. למשיבה נערכה ביקורת מע"מ בשנת 2019, אשר בסיומה



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 21-09-43404 מדינת ישראל נ' ק. סלאמה בע"מ

- 1 הוצאו לה שומות תשומות ושומות עסקאות אשר כללו חיוב בגין החודשים מאי-יוני 2019, ללא  
2 פסילת ספרים.
- 3 בפני ועדת הערר הסבירה המשיבה כי מאחר ומס העסקאות לחודשים מאי-יוני 2019 נכלל  
4 בשומת מס העסקאות, ועל מנת להימנע מתשלום כפול של המס, במסגרת תיקון הדוח  
5 התקופתי של מאי-יוני 2019 סווגו ההכנסות כפטורות ממע"מ. טענה זו התקבלה על ידי ועדת  
6 הערר בהחלטתה.
- 7 המשיבה הגישה בקשות למענקים עבור חודשים מרץ-אפריל 2020 לפי החלטת הממשלה,  
8 ולחודשים מאי-יוני 2020, יולי-אוגוסט 2020 וספטמבר-אוקטובר 2020 על פי חוק הסיוע  
9 הכלכלי. משנדחו בקשותיה – הגישה השגות. המשיבה טענה בעררים כי החלטות המערערת  
10 בהשגותיה ניתנו באיחור ניכר מעבר למועד הקבוע בחוק הסיוע הכלכלי. מנגד, טענה  
11 המערערת בשלב הערר כי ההחלטות ניתנו אך בשל תקלה טכנית לא נשלחו למשיבה.
- 12 המשיבה הגישה ארבעה עררים לוועדת הערר – אשר הדיון בהם אוחד. לאחר דרישה שנשלחה  
13 למשיבה מטעם ועדת הערר להמצאת מסמכים נוספים, לרבות הסכמים עם לקוחותיה,  
14 מאפייני פעילותה ודיווחיה למס הכנסה, דוחות כספיים וכיוצ"ב – המציאה המשיבה את כל  
15 המסמכים שנדרשו.
- 16 ועדת הערר נתנה החלטתה בהתבסס על כתבי הערר, כתב התשובה והמסמכים שהומצאו לה  
17 והחליטה כי ניתן לדון בערר על פי הטענות והראיות שהוגשו בכתב בלבד, על פי סמכותה מכוח  
18 תקנה 19(1) לתקנות התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) (סדרי הדין  
19 והמנהל בוועדת הערר) התשפ"א – 2020, לאחר שמצאה כי אין בביורר העררים בדרך זו כדי  
20 לפגוע בעשיית הצדק בעניינם של הצדדים.
- 21 ועדת הערר החליטה לקבל את העררים, כפי שפורט לעיל (בלא שקיבלה את טענת המשיבה  
22 בעניין מתן ההחלטות בהשגות באיחור) ועל כך הוגש הערעור דנן.
- 23 דיון מקדמי בערעור דנן התקיים ביום 9.5.22 ולאחריו ביקשו הצדדים לסכם טענותיהם  
24 בכתב.
- 25 אקדים ואציין, כי במסגרת הערעור דנן נדרשה המערערת להגיש עיקרי טיעון ותיק מוצגים  
26 מטעמה. תיק המוצגים שהגישה המערערת כולל כמות ניכרת של מסמכים שאינם קשורים  
27 כלל במשיבה, אלא בחברה אחרת בשם כ.מ. סלאמה יזמות עסקית בע"מ.
- 28 בתיק המוצגים קיימת ערבוביה של מסמכים שאינם נוגעים לעניינה של המשיבה שנידון בפני  
29 ועדת הערר. יתר על כן, המערערת צירפה לתיק המוצגים כנספח 4 "פרוטוקול וועדה", אלא  
30 שמדובר בפרוטוקול דיון בפני ועדת ערר **בהרכב אחר** בעניין עררים של **חברה אחרת**, חברת



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 21-09-43404 מדינת ישראל נ' ק. סלאמה בע"מ

- 1 כ.מ. סלאמה יזמות עסקית בע"מ ולא בעניינה של המשיבה. לא למותר לציין, כי כעולה  
2 מהחלטת ועדת הערר מושא הערעור דנן – הוועדה לא קיימה דיון בעררים אלא נתנה החלטתה  
3 על סמך המסמכים וכתבי הטענות. מכאן שממילא ברור כי לא היה פרוטוקול של דיון  
4 בעררים.
- 5 אפילו החלטת ועדת הערר שצורפה כנספח 5 לתיק המוצגים – אינה החלטה הרלבנטית  
6 לערעור דנן אלא מתייחסת לחברה אחרת, חברת כ.מ. סלאמה יזמות עסקית בע"מ.
- 7 המערערת אף לא צירפה לתיק המוצגים את המסמכים שהמשיבה נדרשה להמציא לוועדת  
8 הערר ושעל בסיסם ניתנה החלטת הוועדה.
- 9 יוצא אפוא, כי תיק המוצגים הוגש באופן מרושל, כשהוא מכיל יותר מסמכים **שאינם**  
10 קשורים במשיבה מאז מסמכים הקשורים בעניינה של המשיבה. עניין זה, של אי-הסדר המצוי  
11 בתיק המוצגים ואי הצגת כל המסמכים שעמדו לנגד עיני ועדת הערר בעת מתן החלטתה –  
12 פועל לחובת המערערת ועומד בעוכרי טיעוניה.

### 13 תמצית טענות המערערת בערעור:

- 14 12. המערערת סבורה כי נקודת המוצא לדיון בערעור היא כי הפרויקטים בהם עסקה המשיבה  
15 במועדים הרלוונטיים לבחינת זכאותה למענק לפי החלטת הממשלה ולפי חוק הסיוע הכלכלי  
16 הם פרויקטים שמלכתחילה נועדו להתבצע על פני תקופה של מעל שנה.
- 17 בהתאם לאותה נקודת מוצא, סבורה המערערת כי החלטת ועדת הערר הינה שגויה בשל כך  
18 שבחנה ויישמה את תחולת סעיף 8א' לפקודה ואת שאלת קיומה של "עבודה ממושכת" מעל  
19 שנה, בהתאם לדיווחי המשיבה בפועל ולא לפי התחולה הנורמטיבית של סעיף 8א' לפקודה,  
20 שאינה נתונה לבחירתה של המשיבה. לגישת המערערת, עוסק אינו רשאי או זכאי לדווח  
21 אחרת לפקיד השומה והעובדה כי דיווח אחרת אין בה כדי להפכו למי שסעיף 8א' לפקודה  
22 אינו חל עליו.
- 23 13. המערערת סבורה כי ועדת הערר טעתה בפרשנותה את ההגדרה של "עבודה מתמשכת שמשך  
24 ביצועה מעל שנה" עת קבעה כי אם ניתן לפצל פרויקט לתתי יחידות עבודה, על פי המבחנים  
25 שקבעה, והללו לא נמשכו מעל שנה - הרי שאין המדובר ב"עבודה ממושכת".
- 26 המערערת טוענת כי טענה כזו לא נטענה על ידי המשיבה במסגרת הערר וכי פרשנותה של  
27 ועדת הערר נעדרת עיגון לשוני בחוק וסותרת את תכליתו.
- 28 המערערת סקרה בסיכומיה חלק מהפרויקטים שבוצעו על ידי המשיבה וטענה כי מדובר  
29 בפרויקטים פאושליים, שאינם כוללים חלוקה או פיצול לעבודות בקומה כזו או אחרת בבניין  
30 הנבנה. העובדה כי המשיבה קיבלה שכר על חשבון, בהתאם לאבני דרך מסוימות בפרויקט





## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 21-09-43404 מדינת ישראל נ' ק. סלאמה בע"מ

- 1 והוציאה חשבוניות בהתאם אינה יוצרת יחידות "עבודה" עצמאיות ונפרדות. על כן, טוענת  
2 המערערת כי החלטת ועדת הערר תהפוך את דבר המחוקק לאות מתה שלא ניתן יהיה כלל  
3 ליישמה.
- 4 .14 המערערת סבורה כי ועדת הערר אף טעתה בכך שהתעלמה מן העובדה כי התוצאה הנובעת  
5 מהחלטתה היא כי המשיבה זכאית למענק הוצאות קבועות בסך של כ- 120 אלף ₪, אף כי  
6 לטענתה בשנת 2019 הסתכמו הוצאותיה הקבועות של המשיבה בסכום של כ- 26,000 ₪, וכן  
7 הלינה על כך שוועדת הערר לא התייחסה לטעונו המערערת בעניין זה.
- 8 **תמצית עמדת המשיבה בערעור:**
- 9 .15 המשיבה סומכת ידיה על החלטת ועדת הערר. המשיבה טוענת כי ההחלטה הינה מושכלת,  
10 מנומקת כדבעי ותואמת את הראיות שהונחו בפני ועדת הערר, וכי טענות המערערת בערעור  
11 אינן סבירות ואינן מקימות ולו טעם אחד להתערב בהחלטת ועדת הערר.
- 12 עמדת המשיבה היא כי המערערת מנסה לערער על קביעות עובדתיות שנקבעו על ידי ועדת  
13 הערר, אשר הובילו לקביעה כי היא בגדר "עוסק" על פי סעיף 5 להחלטת הממשלה וסעיף 7  
14 לחוק הסיוע הכלכלי. המערערת מבקשת למעשה מבית המשפט שייקבע ממצאים עובדתיים  
15 אחרים ושונים מאלו שנקבעו על ידי ועדת הערר, שעה שאין מקום להתערבות בממצאים  
16 העובדתיים שנקבעו. זאת, מאחר שוועדת הערר פירטה בטבלה את התקשרויות המשיבה ואת  
17 התמורה ותנאי התשלום בהן, המעידים כי העבודות שבוצעו על ידיה לא נמשכו מעל שנה. כך  
18 למשל, נטען כי המערערת הפנתה בסיכומיה להסכם של המשיבה עם חברת צל הרים, אך  
19 הסכם זה אינו לתקופה של מעל שנה. מדובר בהסכם בו נקבע כי התשלום יבוצע בשלבים  
20 בהתאם להתקדמות העבודות.
- 21 .16 בנוסף, המערערת הגישה עיקרי טיעון ותיק מוצגים אשר בחוסר תום לב הכילו מסמכים של  
22 **חברות אחרות** אשר אינן רלוונטיות לערעור דנא, שהן בבעלותו של בעל המניות במשיבה.
- 23 .17 הפקודה יוצרת אבחנה בין קבלן מבצע לבין קבלן בונה. דיווחיו החשבונאיים של קבלן בונה  
24 מתאפיינים בכך שבשנים הראשונות של הפרויקט הוצאותיו רבות ואילו הכנסותיו מגיעות  
25 דווקא בסוף הפרויקט.
- 26 לעומת זאת, קבלן מבצע הינו בגדר נותן שירות ויש לבחון אם נכנס הוא בגדרו של סעיף 8א'  
27 לפקודה. המשיבה היא בגדר קבלן מבצע ועל כן בצדק קבעה ועדת הערר כי לא חלה עליה  
28 הוראת סעיף 8א' לפקודה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 21-09-43404 מדינת ישראל נ' ק. סלאמה בע"מ

18. ועדת הערר ציינה כי המשיבה מדווחת בזמן אמת לרשויות המס ואין בדיווחיה עיוות מיסויי שכן היא מדווחת על בסיס הכנסות והוצאות בפועל, כאשר לא נמצא בדיווחיה רכיב של "הכנסות לקבל" המאפיין דיווח של קבלת המדווח על דרך של אומדן.
19. התמורה שמקבלת המשיבה אינה תלויה ברווחיות הפרויקט, אלא היא מקבלת את התשלום בעבור שירותיה בפרויקט.
20. המערער עושה כל מאמץ על מנת לשלול מהמשיבה את המענק המגיע לה על פי הדין, תוך שהיא מעלה כלפי המשיבה טענות באשר לאמינות הדיווחים של המשיבה, וזאת על אף שוועדת הערר קבעה מפורשות כי דיווחי המשיבה אמינים ומקובלים. כמו כן, קבעה ועדת הערר כי שיעור ירידת מחזורי עסקאותיה של המשיבה בין תקופות הבסיס לתקופות הזכאות עומד על 41% ולא על 17% כפי שטענה המערער.

### דיון והכרעה:

21. לאחר שעיינתי בהחלטת ועדת הערר, בנימוקי הערעור ובעיקרי הטיעון, כמו גם בסיכומי טענות הצדדים ולאחר ששמעתי את טיעוני הצדדים בדיון שהתקיים בפניי, אני מוצאת כי אין מקום להתערב בהחלטת ועדת הערר ודין הערעור - להידחות.
22. סעיף 8א' לפקודה שכותרתו "חלוקת הכנסה מעבודות שמשך ביצוען עולה על שנה" קובע:

"(א) בסעיף זה –

17 "עבודה ממושכת" – עבודה שמשך ביצועה עולה על שנה, לרבות עבודות  
 18 בניה בבנין בידי מי שמבצע את העבודה על פי הזמנתו של אדם אחר ולמעט  
 19 בניית בנין בידי בעלו.

20 "הכנסות מעבודה ממושכת" – הכנסות מעבודה ממושכת שהן הכנסות לפי  
 21 סעיף 2(1), בין מביצוע ובין ממכירה.

(ב)

22 נישום העוסק בעבודה ממושכת ידווח על הכנסותיו ממנה כך:  
 23 (1) בשנת המס שבה גמר לבצע 25% לפחות מההיקף הכספי של  
 24 העבודה, כפי שהוא מחושב לאותה שנה, או מההיקף הכמותי של  
 25 העבודה, לפי בחירתו, ידווח על ההכנסה שנצמחה לו, על פי אומדן,  
 26 מחלק העבודה שביצע, ובכל שנת מס שלאחר מכן ידווח על  
 27 ההכנסות שנצמחו לו, על פי אומדן, בהתאם לחלק העבודה שביצע  
 28 באותה שנה כשהוא מחושב לפי הבסיס שבו לראשונה בחר  
 29 לחישוב היקף הביצוע; בשנת המס שבה סיים את העבודה ידווח  
 30 על התוצאה העסקית בשלמותה בניכוי ההכנסות שעליהן דיווח  
 31 בשנים הקודמות;

(2)

32 הפסד מעבודה ממושכת יובא בחשבון לענין קביעת ההכנסה  
 33 החייבת בשנות מס שלפני שנת המס שבה נסתיימה העבודה רק  
 34 לאחר שהנישום גמר לבצע 50% לפחות מההיקף הכספי של  
 35 העבודה כפי שהוא מחושב לשנה שבה תבע את קיזוז הפסד, או  
 36 50% לפחות מההיקף הכמותי של העבודה;





## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 21-09-43404 מדינת ישראל נ' ק. סלאמה בע"מ

- 1 נישום שחלה עליו פסקת משנה (1) או (2) יצרף לדו"ח שעל פי  
 2 סעיף 131, דו"ח מאושר בידי רואה חשבון כמשמעותו בחוק רואי  
 3 חשבון, תשט"ו-1955, שבו יפרט את דרך קביעת ההכנסה או  
 4 ההפסד, לפי הענין, ואת דרך חישוב היקף הביצוע.
- 5 .22 בסעיף 7 לחוק הסיוע הכלכלי, הוא סעיף ההגדרות, מופיעה הגדרת "עוסק", הקובעת כך:
- 6 "עוסק" – חייב במס כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, למעט כל אלה:  
 7  
 8 **5) מי שעיסוקו במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידו או מי שבשנות המס**  
 9 **2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתו סעיף 8 לפקודה, בשל עבודה ממושכת שמשך**  
 10 **ביצועה עולה על שנה;"**
- 11 .23 הנה כי כן, חוק הסיוע הכלכלי (כמו גם החלטת הממשלה) החריג מתחולתו עוסקים  
 12 המדווחים לפקיד השומה לפי סעיף 8א' לפקודה, כאשר על פי הדין הכנסותיהם של עוסקים  
 13 כאמור מדווחות לפקיד השומה על פי **אומדן** של אותו חלק מהעבודה שבוצע בשנת המס בגינה  
 14 הוגש הדיווח.
- 15 יובהר, כי העוסקים – הקבלנים, אשר עשויים להיכנס בגדרו של סעיף 8א'(א) ו-(ב) לפקודה  
 16 הינם קבלנים מבצעים (להבדיל מקבלנים בונים – אשר ביחס אליהם חלה הוראת סעיף 8א'(ג)  
 17 לפקודה), אשר דיווחי הכנסותיהם לפקיד השומה מבוססים על אומדן לפי חלקי העבודה  
 18 שבוצעו בשנת המס מושא הדיווח.
- 19 .24 סעיף 8א' לפקודה מקורו בתיקון מס' 54 לפקודת מס הכנסה, התשמ"ב – 1982, אשר היווה  
 20 חלק מהליכי חקיקה שננקטו על ידי ממשלת ישראל בשל האינפלציה הגבוהה ששררה במדינה  
 21 באותה עת והצורך שנוצר להתאים את דיווחי המס לאינפלציה והשפעתה. סעיף 8א' לפקודה  
 22 נועד לחול על נישומים שעסקו בביצוע עבודות שנמשכו מעל שנה, וזאת בשל הקושי לקבוע  
 23 את תוצאותיהם העסקיות של נישומים כאלו, כל זמן שלא סיימו את ביצוע העבודה, ובמיוחד  
 24 בתקופת אינפלציה. מטרת חקיקתו של הסעיף במסגרת תיקון מס' 54 לפקודה היתה, אפוא,  
 25 שיפור היכולת לאמוד את הכנסותיהם של נישומים כאמור.
- 26 .25 מן האמור לעיל עולה, כי על מנת שעוסק יוחרג מתחולתם של החלטת הממשלה ושל חוק  
 27 הסיוע הכלכלי ותישלל יכולתו לבקש את המענק - יש לקבוע תחילה, האם העבודות שבוצעו  
 28 על ידו בתקופה הרלבנטית לקביעת זכאותו למענקים, נכנסות לגדרי ההגדרה של "עבודה  
 29 ממושכת".
- 30 יודגש, כי בוודאי שלא ניתן לומר כי כל קבלן, באשר הוא, בהכרח נכנס לגדרו של סעיף 8א'  
 31 לפקודה. אלא רק קבלן מבצע, אשר עסק בביצוע עבודה שנמשכה מעל שנה – קרי: מעל 12  
 32 חודשים. יש לחדד ולהבהיר, כי התקופה של 12 חודשים אינה חייבת להיות שנת מס אחת,  
 33 אלא יכול שתתחיל בשנת מס אחת ותסתיים בשנת מס אחרת.





## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 21-09-43404 מדינת ישראל נ' ק. סלאמה בע"מ

26. אקדים ואציין כבר עתה, כי מקובלת עליי פרשנותה של ועדת הערר לפיה בגדרי המונח "עבודה ממושכת" תיכלל רק עבודה שהינה מקשה אחת ואינה ניתנת לחלוקה לתת-יחידות, אשר משך הזמן של כל אחת מהן אינו עולה על שנה.
27. בניגוד לטענת המערערת, אינני סבורה כי הפרשנות שננקטה על ידי ועדת הערר בהחלטתה אינה נתמכת בלשון החוק או בתכליתו. לטעמי, **ההיפך הוא הנכון**.
- כעולה מן התכלית החקיקתית של סעיף 8א' לפקודה, כפי שפורטה לעיל, הסעיף נועד למצבים בהם קבלן מבצע נדרש לביצועה של עבודה אשר נמשכת מעל שנה, ואשר כתוצאה מכך ועל מנת לדווח נכונה אודות הכנסותיו בשנת המס בגינה מוגש הדיווח – עליו לדווח לפקיד השומה בהתאם להוראות סעיף 8א'(ב) לפקודה, דהיינו: **על בסיס אומדן** של חלק העבודה שבוצע במהלך שנת המס מושא הדיווח (ככל שהחלק שבוצע באותה שנת מס עולה על 25% מסך כל העבודה), כאשר בכל שנת מס לאחר מכן ידווח על חלק העבודה הנוסף שהושלם באותה שנה – וכך הלאה עד להשלמת כל העבודה.
28. יובהר, כי סעיף 8א' לפקודה אינו חל רק על קבלן מבצע בתחום הבניה והשיפוצים, אלא על כל עוסק המבצע עבודה או מספק שירות. כך למשל, גם מי שעוסק בביצוע עבודות תכנות מחשב, נכנס לגדר המונח "עבודה" שבסעיף 8א' ולהוראות הסעיף תהיינה תחולה לגביו אם ה"עבודה" המבוצעת על ידי אותו עוסק נמשכת מעל שנה.
29. המשמעות האופרטיבית של דיווח של קבלן מבצע בהתאם לסעיף 8א' לפקודה, היא ביחס למועד **תחילת הדיווח** על ההכנסות מאותה "עבודה". משמע, כי כל עוד לא העריך הקבלן כי השלים בשנת המס מעל 25% מהעבודה (מבחינה כמותית או מבחינה כספית) – אזי עדיין לא קמה לו חובת הדיווח על ההכנסות מאותה עבודה, ובאותה מידה גם לא יוכל לדווח על הוצאותיו בגין אותה עבודה, טרם השלמת לפחות 25% מהעבודה.
- על כן, בסמוך למועד הגשתו של הדו"ח השנתי נדרש הקבלן הנישום לבדוק אם משך העבודה עולה או צפוי לעלות על 12 חודשים, כדי שיוכל לדעת אם עליו ליישם על עצמו את הוראת סעיף 8א' לפקודה. אם כן, החשיבות של דיווח לפי סעיף 8א' לפקודה היא לצורך קביעת מועד תחילת הדיווח על הכנסותיו של הקבלן המבצע, כמו גם ההכרה בהוצאותיו (לפי סעיף 18(ד) לפקודה, וכן קצב הדיווח על הכנסותיו. ככל שישנו הפסד – עניין זה משפיע גם על עיתוי ההכרה בהפסד.
30. הקבלן המבצע נדרש לבחור את שיטת הדיווח שלו ביחס לעבודה ממושכת – האם לפי שיטה כמותית או לפי שיטה כספית. דהיינו: האם ידווח לפי שיעור ההשלמה הכמותית של העבודה או לפי שיעור ההשלמה הכספי. בין אם ידווח לפי השיטה הכספית או לפי השיטה הכמותית – הדיווח מבוסס על **אומדן בלבד**.





## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 21-09-43404 מדינת ישראל נ' ק. סלאמה בע"מ

- 1 זאת, מאחר ורק לכשישלים את ביצוע העבודה תתגבש התמונה בשלמותה באשר להכנסותיו  
2 מאותה עבודה, הוצאותיו וקצב ההתקדמות של העבודה.
- 3 .31 אחזור ואציין, כי המטרה של סעיף 8א' לפקודה, בכל הקשור והמתייחס לקבלן מבצע העוסק  
4 בעבודות ממושכות מעל שנה, היא לטפל במתכונת הדיווח של נישומים אשר הדיווח על  
5 הכנסותיהם והוצאותיהם על בסיס שנתי יוצר עיוות של תמונת הרווח וההפסד שלהם.
- 6 .32 השאלה אם מדובר ב"עבודה ממושכת" אחת מצריכה בחינה אם מדובר במכלול של עבודות  
7 המבוצעות כיחידה אחת, והתשובה לשאלה זו מושפעת מאלמנטים של תמחור או אלמנטים  
8 תכנוניים.
- 9 כך או כך, כפי שניתן להתרשם מלשון הוראת החוק ותכליתה, מדובר בשאלה שהיא  
10 חשבונאית בעיקרה, המושפעת מכללי החשבונאות המקובלים, כאשר, בין היתר, לאורם יש  
11 לבחון את הזמנת העבודה וחוזה העבודה, בכדי לקבוע את מהות הפרויקט ואת האפשרות  
12 להפרידו חלקים העומדים בזכות עצמם (ברמה תמחירית ו/או תכנונית).
- 13 .33 על כן, בפרויקטים אשר קיימים בהם שלבים מופרדים וברורים, אבני דרך, אשר בהשלמתם  
14 זכאי הקבלן המבצע על פי החוזה לתשלום – והוא אכן מקבל את התשלום ומדווח למנהל  
15 מע"מ בהתאם לזכאותו זו ולפקיד השומה בהתאם לסך כל הכנסותיו המדווחות בפועל  
16 באותה שנה – הרי ככל שכל אבן דרך ושלב כזה בביצוע העבודה אינו עולה על תקופה של שנה  
17 – אין כל סיבה עובדתית או חשבונאית או משפטית, כי הוראת סעיף 8א' לפקודה תחול על  
18 קבלן שכזה. מניה וביה, במצב דברים כזה, לא קיימת כל עילה לקבוע כי קבלן מבצע כזה אינו  
19 בגדר "עוסק" לפי חוק הסיוע הכלכלי או החלטת הממשלה באופן שישלול ממנו את האפשרות  
20 להגיש בקשה לקבלת מענק.
- 21 .34 לאור כל האמור לעיל, סבורני כי התנאים שקבעה ועדת הערר בפסקה 42 להחלטתה, בכדי  
22 לבחון אם מדובר ב"עבודה ממושכת" של קבלן מבצע, אם לאו – דהיינו: האם העבודה ניתנת  
23 להפרדה הן מבחינה חוזית והן מבחינה מעשית לתתי-יחידות עבודה נפרדות; האם הקבלן  
24 העוסק מדווח לפקיד השומה על בסיס הכנסות והוצאות בפועל ולא על פי אומדן; האם  
25 היקפה של כל תת-יחידת עבודה הוא מוגדר ואינו נתון לפרשנות; האם הקבלן העוסק מקבל  
26 תמורה בפועל בעבור כל תת-יחידת עבודה בנפרד; וככל פרק הזמן שבו בוצעה כל תת-יחידת  
27 עבודה אינו עולה על שנה - רשימת תנאים זו, שאיננה רשימה סגורה - נראית בעיני נכונה  
28 וסבירה לצורך ביצוע הקביעה אם מדובר ב"עבודה ממושכת" אם לאו.
- 29 .35 טענת המערערת לפיה לסעיף 8א' לפקודה יש תחולה נורמטיבית והיא אינה תלויה בבחירת  
30 הנישום או בשאלה אם הנישום דיווח או לא דיווח לפי הוראות הסעיף – היא אמנם טענה  
31 נכונה, וככל שנישום שגה בדיווחיו לעניין תחולת סעיף 8א' לפקודה, או העריך לא נכונה את  
32 העבודה שבוצעה על ידו ומשך הזמן שלה – יהיה עליו לתקן את דיווחיו.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 21-09-43404 מדינת ישראל נ' ק. סלאמה בע"מ

- 1 עם זאת, כדי לקבוע אם אמנם היה על נישום לדווח על הכנסותיו לפקיד השומה לפי סעיף  
2 8א' לפקודה – יש לבצע בחינה עניינית ומהותית של התקשרויותיו החוזיות. אין די בבחינה  
3 שטחית של החוזים. על כן, הנחת המוצא של המערערת – עליה בקשה לבסס טיעוניה בערעור  
4 דן – לא תוכל להתקבל בהעדר בחינה מהותית על ידי המערערת. ממילא, יש בטענה זו של  
5 המערערת משום הנחת המבוקש, בהקשר של חוק הסיוע הכלכלי ומתן המענק לפיו ולפי  
6 החלטת הממשלה.
- 7 כאמור, כדי לקבוע אם נישום חייב בדיווח לפי סעיף 8א' לפקודה, נדרשת בחינה מהותית של  
8 התקשרויותיו החוזיות תוך שימת לב להוראות התקינה החשבונאית. על כן, קביעה פשטנית  
9 כי כל חוזה עבודה מייצג עבודה אחת נפרדת, כפי שמבקשת המערערת כי בית המשפט זה  
10 ייקבע – לא תוכל לעמוד.
- 11 שכן, ייתכנו מקרים שבהם ברמה העניינית והמהותית מספר חוזים נפרדים – בין אם נחתמו  
12 עם לקוח אחד או מספר לקוחות - אפשר שייחשבו כחוזה ביצוע אחד, תלוי במידת הקשר בין  
13 העבודות ורציפותן. באותה מידה, ברמה העניינית והמהותית ניתן בהחלט לפצל עבודות  
14 שונות המצויות תחת כנפיו של חוזה עבודה אחד "לעבודות" נפרדות, לצרכי בחינת תחולת  
15 סעיף 8א' לפקודה, בכפוף לקיומם של תנאים שונים, אשר המשמעותי ביותר לענייננו הוא  
16 היכולת לזהות באופן נפרד את ההכנסות וההוצאות של חלקי העבודות.
- 17 לפיכך, בקביעתי זו – נשמט היסוד לטענתה השניה של המערערת, לפיה טענה ועדת הערר  
18 בהחלטתה כי מקום בו ניתן לפצל את העבודה לתת-יחידות, לפי התנאים שקבעה בפסקה 42  
19 להחלטה – הרי שניתן לשלול קיומה של "עבודה ממושכת".
- 20 לטעמי, ועדת הערר כלל לא טענה בעניין זה. ועדת הערר יישמה בפסיקתה עקרונות  
21 חשבונאיים מוכרים, ברי-תחולה בפרשנות הוראת סעיף 8א' לפקודה, אשר כאמור, הינו סעיף  
22 בעל היבטים חשבונאיים בעיקרו.
- 23 יתר על כן, סבורני כי גישתה זו של ועדת הערר עולה בקנה אחד גם עם תכליתו של חוק הסיוע  
24 הכלכלי. ככל שמדובר בעבודה ממושכת, הנחת היסוד של המחוקק היא כי הפגיעה הכלכלית  
25 בשל התפשטות נגיף הקורונה "נבלעת" בתוך "הפרויקט" הכולל והשלם, אשר ממילא הינו  
26 ממושך מטבעו ולפיכך נתון במידה פחותה להשפעות הנגרמות בשל השפעות כלכליות שהן  
27 זמניות באופיין.
- 28 לעומת זאת, כאשר מדובר בפרויקט, שהוא עצמו מורכב מ"פרויקטים" נבדלים ומובחנים,  
29 שאף מתומחרים ומשולמים באופן פרטני ונפרד, הרי שהללו בהחלט יכולים להיות מושפעים  
30 ממשבר כלכלי במשק, גם אם הוא זמני, ולפיכך ראוי ליתן מענק בגין השפעות אלה בהתקיים  
31 התנאים הקבועים לכך בחוק הסיוע הכלכלי והחלטת הממשלה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 21-09-43404 מדינת ישראל נ' ק. סלאמה בע"מ

- 1 טענות המערערת באופן ספציפי לגבי חוזי ההתקשרות של המשיבה – דינן להידחות, הן משום  
2 שלא מצאתי בנטען בעניין זה על ידי המערערת כל ניתוח ענייני ומהותי בדבר התקשרויות  
3 המשיבה, והן באשר הינן בגדר ערעור על קביעותיה העובדתיות של ועדת הערר, ביחס  
4 להתקשרויות החוזיות של המשיבה, דוחותיה הכספיים ושאר המסמכים שעליהם נסמכה  
5 ועדת הערר בניתוחה את הראיות שהוצגו בפניה.
- 6 ועדת הערר ניתחה באופן מפורט וברור בפסקה 43 להחלטתה מדוע העבודות שבוצעו על ידי  
7 המשיבה בשנים 2019-2020 אינן עבודות שמשך ביצוען עולה על שנה. ועדת הערר קבעה, על  
8 בסיס בחינה **עובדתית ומהותית**, כי העבודות שהמשיבה מבצעת הן עבודות נפרדות ועצמאיות  
9 – הן ברמה החוזית (בהזמנות העבודה ובהצעות המחיר שיצאו תחת ידה) והן ברמת  
10 החשבוניות שיצאו תחת ידי המשיבה, מהן הסיקה ועדת הערר כי יחידות העבודה ניתנות  
11 להפרדה ואינן מהוות יחד "מקשה אחת של עבודה מתמשכת".
- 12 ועדת הערר אף קבעה כי מדיווח המשיבה לרשויות המס על בסיס הכנסות והוצאות בפועל,  
13 כעולה מדוחות ה-ESNA של המשיבה וכן מדוחות ההתאמה למס הכנסה והדוחות  
14 המבוקרים לשנות המס 2017-2019 – מתבססת העובדה כי לא מדובר ב"עבודה ממושכת"  
15 במשמעות סעיף 8א' לפקודה.
- 16 ועדת הערר אף בחנה את השאלה אם תת-יחידות העבודה תחומות באופן ספציפי (למשל –  
17 "ריצוף קומה 1") והאם תיחום זה מגובה בחשבונות שהוצאו על ידי המשיבה – וקבעה כי  
18 אמנם כך. ועדת הערר אף קבעה כי המשיבה קיבלה תשלום נפרד בעבור כל רכיב בעבודות  
19 מוזמנות וכן קבעה כי פרקי הזמן לביצוע העבודות הגיע לכדי מספר חודשים ספורים.
- 20 ועדת הערר גיבתה את החלטתה לקבוע כי במקרה של המשיבה היא אינה נכנסת לגדר סעיף  
21 8א' לפקודה – גם באמצעות טבלה מפורטת המציגה את תנאי תשלום התמורה בחוזים  
22 שנחתמו בין המשיבה למזמיני העבודות.
- 23 אשר על כן, מסקנת ועדת הערר בפסקאות 44-45 להחלטתה – נראית לי נכונה וסבירה, ואיני  
24 רואה כל מקום להתערב בה.
- 25 טענתה השלישית של המערערת, היא כי התוצאה הנובעת מהחלטת ועדת הערר היא תוצאה  
26 מוקשית, שכן בכך יהיה כדי להעניק למשיבה מענק הוצאות קבועות בהיקף של 120 אלף ₪  
27 לערך, דבר שאינו עולה בקנה אחד עם העובדה כי סך כל הוצאותיה הקבועות של המשיבה  
28 בשנת 2019 הסתכם בסכום של כ- 26 אלף ₪ בלבד.
- 29 המערערת הלינה על כך שוועדת הערר לא התייחסה בהחלטתה לטענה זו, והעלתה חשש שמא  
30 תגובת המערערת למסמכים הרבים שהוגשו על ידי המשיבה – לא נקראה על ידי ועדת הערר,  
31 מה גם שלא התקיים דיון בעררים (ראו פסקה 14 לעיקרי הטיעון של המערערת).



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 21-09-43404 מדינת ישראל נ' ק. סלאמה בע"מ

- 1 אין בידי לקבל גם טענתה זו של המערערת. 41.
- 2 ראשית, עיינתי שוב ושוב בתיק המוצגים של המערערת ולא מצאתי בהחלטת המערערת  
3 בהשגות המשיבה (ההחלטה היחידה שצורפה לתיק המוצגים שנוגעת למשיבה ולא לחברת  
4 כ.מ. סלאמה יזמות עסקית בע"מ – היא בעמוד 77 לתיק המוצגים) – כי הועלתה טענה שכזו  
5 על ידי המערערת בהחלטתה בהשגה.
- 6 לא למותר לציין, כי הערר אמור לדון בטענות אשר נכללו בהחלטה בהשגה. הגשת הערר על  
7 ידי המשיבה אינה מקנה למערערת זכות להעלות ולפתח טיעונים חדשים, שלא בא זכרם כלל  
8 בהחלטה בהשגה ושלא ניתנה למשיבה כאן (העוררת בערר) האפשרות להתייחס אליהם  
9 ולטעון נגדם.
- 10 שנית, גם לאחר עיון בכתב התשובה של המערערת שצורף לתיק המוצגים של המערערת – 42.  
11 ראו עמוד 118 עד עמוד 126 לתיק המוצגים – לא נראה כי המערערת העלתה טענה כאמור.
- 12 המערערת הגישה תגובה למסמכים שהמשיבה נדרשה להמציא לוועדת הערר – אך תגובתה  
13 זו לא צורפה לתיק המוצגים. דומני שלא בכדי.
- 14 בעמוד השני של החלטת ועדת הערר צויין כדלקמן:
- 15 **"ביום 24.05.2021 ניתנה החלטת הוועדה המורה לעוררת להמציא לתיק הערר**  
16 **מסמכים נוספים. העוררת התבקשה להמציא מסמכים הפרטים את צורת הדיווח**  
17 **למס הכנסה, מההסכמים שכרתה עוררת עם לקוחותיה, ממאפייני הפעילות**  
18 **והדיווח של העוררת, דוחות כספיים במשך השנים האחרונות ועוד. העוררת**  
19 **המציאה לתיק הערר את כלל המסמכים המבוקשים.**
- 20 **ביום 14.6.2021 ניתנה למשיבה הזכות להגיש השלמת טיעון ככל שתהא חפצה בכך**  
21 **תוך 7 ימים מיום ההחלטה. ביום 21.6.21 הגישה המשיבה תגובה משלימה בה**  
22 **חזרה על עיקרי הדברים אשר הובאו במסגרת כתב התשובה העיקרי.**" [ההדגשה  
23 אינה במקור – א.ו.]
- 24 לא למותר לציין, כי טענה זו של המערערת, כפי שהועלתה בעיקרי הטיעון – לא הועלתה עוד 43.  
25 בסיכומי המערערת, והמסקנה המתבקשת היא כי המערערת חזרה בה מטענתה זו.
- 26 הנה כי כן, ספק גדול אם המערערת העלתה טענה זו בעניין ההוצאות הקבועות של המשיבה 44.  
27 בשנת 2019, בפני ועדת הערר. הטענה לא נדונה על ידי ועדת הערר – משום שלא הוכח כלל  
28 שהועלתה לדיון בשלב כלשהו. ממילא לא ניתנה למשיבה הזדמנות להתייחס לטענה זו, לא  
29 בשלב הגשת ההשגה ולא בשלב הערר.
- 30 העלאת טענה כזו בשלב הערעור לבית משפט זה – אינה יכולה להתקבל, בהינתן העובדה כי  
31 בית משפט זה אינו מברר עובדות ואינו עוסק בטענות שלא נטענו ועל כן לא נדונו בוועדת  
32 הערר.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 21-09-43404 מדינת ישראל נ' ק. סלאמה בע"מ

1 סוף דבר:

2 45. הערעור נדחה, על כל חלקיו.

3 החלטת ועדת הערר מיום 22.6.2021 – תעמוד בעינה.

4 המערערת תישא בהוצאות המשיבה ובשכר טרחת עורכי דינה בסך כולל של 30,000 ₪ אשר  
5 ישולם בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד  
6 התשלום המלא בפועל. בפסיקת ההוצאות נלקחו בחשבון טענות המערערת כנגד קביעות  
7 עובדתיות של ועדת הערר, שהיוו את עיקר טיעוני המערערת בסיכומיה, שלא היה מקום להן  
8 בערעור מינהלי וכן תיק המוצגים המרושל שהוגש לבית המשפט, אשר חסרו בו מסמכים  
9 רלבנטיים למשיבה ונכללו בו מסמכים רבים שכלל אינם קשורים למשיבה.

10 המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

11  
12 ניתן היום, י"ד חשוון תשפ"ג, 08 נובמבר 2022, בהעדר הצדדים.

13

אורית וינשטיין, שופטת

