



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 21-1854
ערר 21-1855
ערר 21-1856

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

העוררת: **צבקהל חברה להנדסה ובנין בע"מ, ח.פ. 511103632**
באמצעות דורון קרימלובסקי

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. העוררת היא חברת בניה הפועלת בשוק הפרטי, המבצעת פרויקטי בניה ומעניקה שירותי פיקוח, תיאום וניהול.
2. בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **החוק** או **חוק התוכנית לסיוע כלכלי**), הגישה העוררת בקשות למענק השתתפות בהוצאות קבועות בגין תקופות הזכאות יולי-אוגוסט 2020, ספטמבר-אוקטובר 2020, ונובמבר-דצמבר 2020. העוררת קיבלה מקדמות אך בקשותיה נדחו, והיא הגישה השגות על ההחלטות האמורות.
3. השגותיה של העוררת נדחו, לאחר שהמשיבה מצאה כי היא מבצעת פרויקטים שמשך ביצועם עולה על שנה, וציינה לדוגמה את הפרויקט 'בית כפרי', שמבצעת העוררת בכפר שמריהו. בהחלטה צוין כי העוררת התבקשה להעביר הסכם ומסרה שאין הסכם. עוד צוין כי לפי הסבר שנמסר בשיחה טלפונית, הפרויקט הושלם בחלוף יותר משנה וחצי ממועד תחילתו. המשיבה הוסיפה כי הכנסות החברה הן תנודתיות ממילא, וכי הירידה הקיימת בהכנסות בתקופות הרלוונטיות נובעת מהאופי הפרויקטלי של העבודה ומהתנודתיות הגבוהה, ולכן נמצא גם כי לא מתקיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין נגיף הקורונה.
4. מכאן העררים שבפנינו.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

טענות הצדדים והשתלשלות העניינים בערר

5. בכתב הערר, העוררת הבהירה כי היא מוציאה ללקוחותיה חשבוניות מידי חודש עבור העבודות שבוצעו בפועל על ידיה. העוררת טענה כי ניתן להתייחס לעבודות שמבצעת החברה בכל חודש כעבודה ממוקדת, שאינה שונה מהעבודה של נותני שירות אחרים. העוררת אף ציינה כי בפועל, בדוחות הכספיים שהיא מגישה למס הכנסה לא חל סעיף 8א בחישוב ההכנסה, וכן ציינה כי נערכו לאחרונה דיוני שומה לגבי שנת המס 2017, ועמדת העוררת לגבי חישוב ההכנסה שלה התקבלה על ידי פקיד השומה.
6. אשר להמצאת ההסכמים, טענה העוררת בזו הלשון: **"בביצוע עבודה של בניה ושיפוצים אין כ"כ משמעות כספית לעריכת הסכם בכתב עם מזמין העבודה. העבודה בד"כ מתחילה בסכום X ומסתיימת בסכום X+Y, והסיבה לכך, שנערכים שינויים במהלך העבודה כאשר מזמין העבודה פועל בד"כ לפי המוסכמה המקובלת בענף של 'אם כבר אז כבר'".** העוררת אף ציינה כי הסבר זה התקבל בדיונים שנערכו מול פקיד השומה, אשר נציגיו הסתפקו לבסוף בהצגת החשבוניות.
7. בנוסף, ציינה העוררת כי ערכה בדיקה נוספת לגבי הפרויקט בכפר שמריהו שעליו הצביעה המשיבה, ומצאה כי הוא הסתיים בחלוף 9 חודשים (העבודה החלה במאי 2019 והסתיימה בחודשי ינואר 2020).
8. עוד טענה העוררת כי בשל המצב הכלכלי הבעייתי אין פעילות חדשה בענף הבניה והשיפוצים ועל רקע זה, בשונה מבעבר, אין לחברה צפי לתכנון ולביצוע של עבודות בעתיד. העוררת ציינה כי למרות זאת היא נושאת בהוצאות שכר והוצאות קבועות אחרות, וכי היא עלולה להיקלע לקשיי נזילות. העוררת הוסיפה וטענה יש לה הוצאות קבועות, ומטעם זה אין לראות אותה כמי שמוחרגת מן החוק.
9. עם קבלת הערר, התבקשה העוררת למסור טבלה ובה פירוט על ההכנסות מהפרויקטים שהיא ביצעה בשנים האחרונות ועל מועדי ביצועם, וכן את ההסכמים לביצוע הפרויקטים. העוררת מסרה טבלה הכוללת פירוט לגבי הפרויקטים, אך לעניין ההסכמים, חזרה על ההסברים שהועלו בכתב הערר – שהנושא נבדק בביקורת מס, ושלדעת מנהל החברה אין משמעות לעריכת הסכם.
10. בהחלטה נוספת, הובהר לעוררת כי ההסכמים נדרשים לצורך הכרעה בערר, שכן הוועדה נדרשת להכריע, בין היתר, האם מדובר בהסכם פאושלי או בהסכם המבוסס על כתב כמויות, האם העבודה מופרדת לחלקים מוגדרים, והאם התמורה החוזית נפרסת לאבני דרך שנקבעו מראש. בהחלטה, צוינו 5 פרויקטים שהעוררת עצמם אינה חולקת על כך



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שנמשכו מעל שנה – איתן סטיבה, בית אלן פרייברגר, גדי ורמי אונגר, בית משפחת הלל, ופרויקט היצירה ברמת גן.

11. בתגובה, המציאה העוררת מדגם של חשבוניות שהיא הנפיקה במסגרת הפרויקטים האמורים, וכן מיילים ותכתובות המתייחסים לפרויקט פרייברגר, כמו גם הסכם עם חברת ס.ט.ב אחזקות משנת 2010, בנוסח לא חתום (הגם שהעוררת לא התבקשה להמציא מסמכים ביחס ללקוח זה), וטענה כי המשיכה לתת שירותי פיקוח ללקוח זה גם בשנים 2019-2020.

12. לגופם של דברים, טענה העוררת כי בהתאם להחלטות קודמות של ועדות הערר, לא חל עליה החריג להגדרת "עוסק" בגין ביצוע עבודות מתמשכות, מהטעמים הבאים: דוחותיה אינם כוללים אומדנים והיא מדווחת על הכנסותיה לפי חשבוניות בפועל; העוררת אינה עובדת לפי הסכם פאושלי ומוציאה חשבוניות בתום ביצוע מקטעי עבודה; רשויות המס קיבלו את עמדתה של העוררת, ומכאן שאין מדובר בהסכם פאושלי אלא בתמחור נפרד של עבודות נפרדות; המשיבה אישרה בעבר את דוחותיה של העוררת ולא החילה עליה את סעיף 8א לפקודת מס הכנסה; רוב העבודות של צבקה הן במקטעים של פחות משנה, כך שאין לשלול את המענק בגלל מיעוט הפרויקטים שנמשכים מעל שנה; הקריטריונים שנקבעו בעניין ק. סלאמה להיעדר תחולה של סעיף 8א לפקודת מס הכנסה – מתקיימים לגביה; תכלית המענק מתקיימת לגבי העוררת כי היא נפגעה בפועל בגלל נגיף הקורונה.

13. בהחלטה נוספת, הובהר כי העוררת לא הצביעה על ממצאים המעידים על חלוקת הפרויקטים שהיא מבצעת לשלבים, וכי בחלק מהחשבוניות שצורפו אף צוין שהתשלום הוא על פי הסכם, או על חשבון הסכם – אך ההסכם לא צורף. בהחלטה, ניתנה לעוררת הזדמנות אחרונה להבהיר את טענותיה ולהציג מסמכים שיתמכו בהן.

14. גם בתגובה להחלטה זו לא צירפה העוררת את ההסכמים – אף שהחשבוניות שצורפו מתייחסים אליהם. תחת זאת, בחרה העוררת להתייחס בנפרד לכל אחד מהפרויקטים שהוזכרו בהחלטה ככאלו שמשך ביצועם עלה על שנה, ולהבהיר כיצד ניתן ללמוד שסעיף 8א לפקודת מס הכנסה לא חל על כל אחד מהם. לגבי פרויקט היצירה ברמת גן, נטען כי בוצעו עבודות משני סוגים – עבודות בניה של משרד ועבודות פיקוח ותיאום, ונטען כי חלק מהחשבוניות הן בגין שירותי ניהול בניין וכי שירותי הבניה ארכו 5 חודשים בלבד. לגבי פרויקט בית משפחת הלל, נטען כי בוצעו 3 סוגי עבודות – הריסת מבנה, עבודה המהווה מקטע שלם, בודד ונפרד שנמשך פחות משנה, עבודות שיפוץ והרחבה, שארכו 7 חודשים, וכן עבודות פיקוח ותיאום. לגבי פרויקט בית אונגר, נטען כי מדובר בשתי עבודות נפרדות באתרים שונים – אחת התחלקה ל-3 פרויקטים, והשניה הייתה עבודה של תיאום ופיקוח בלבד. לגבי פרויקט בית אלן פרייברגר, נטען כי מדובר בעבודות תיאום ופיקוח בלבד, כאשר בחלק מהמקרים העוררת שימשה צינור בלבד לרכישת שירותים בסיסיים כגון קניית



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

חומרים ופינוי פסולת. בנוסף התייחסה החברה לפרויקט ס.ט.ב אחזקות (הגם שלא התבקשה לכך).

15. בשלב זה התבקשה המשיבה למסור כתב תשובה לערר. בכתב התשובה עמדה המשיבה על כך שקיימים אצל העוררת פרויקטים שמשך ביצועם עולה על שנה, וטענה כי די בכך בכדי להוביל למסקנה שהסעיף 8א חל בחישוב הכנסתה. המשיבה הדגישה כי אין לעבור לסדר היום על כך שלא הומצאו לבקשת הוועדה ההסכמים לביצוע העבודות והתכתובות הנוגעות לעניין. המשיבה הוסיפה כי אין לקבל את הטענות לגבי חלוקת הפרויקט לשלבים ולחלקים – שכן הוראה זו מרוקנת את הסעיף מתוכנו ומנוגדת למהותו.

16. לצד זאת, שבה המשיבה על עמדתה כי קיימות אינדיקציות ממשיות לכך שהעוררת לא סבלה פגיעה במחזוריה בעקבות נגיף הקורונה – התנודתיות בהכנסות, וההכנסות הגבוהות שהופקו דווקא בחודשים בהם חלו סגרים. המשיבה הזכירה כי ענף הבניה הוחרג מכל המגבלות שהוטלו על המשק, ובפרט כשמדובר בעבודות בבתים פרטיים – לא ברור איזו מניעה הייתה לבצע עבודות או לסגור עסקאות מסוג זה. המשיבה הוסיפה כי לאורך רוב החודשים בשנת 2019 ו-2020 העסיקה העוררת רק עובד אחד – ככל הנראה בעל השליטה בעוררת – שגם קיבל מענק לבעלי שליטה.

17. יצוין כי המשיבה העירה לגבי אי התאמות שונות במידע ובטענות שמסרה העוררת – אי התאמה בין הפירוט שניתן בטבלת ההכנסות מהפרויקטים לבין דיווחי המע"מ של העוררת, וכן אי התאמה בין ההסברים שניתנו לגבי כל אחד מהפרויקטים והסכומים שצוינו בהסברים אלו לבין סך התמורה כפי שצוין בטבלה. כפי שיובהר להלן, נוכח התוצאה שאליה הגענו, לא ראינו צורך להידרש להערות אלו.

דיון והכרעה

18. לאחר שעיינו בערר, באנו לכלל למסקנה כי ניתן לדון בערר על פי הטענות והראיות שהוגשו בכתב, ומצאנו שאין בכך בכדי לפגוע בעשיית צדק בעניינם של הצדדים. נקדים ונאמר כי **החלטנו לדחות את הערר**. להלן נבהיר את הרקע המשפטי ואת הטעמים שעומדים ביסוד החלטתנו.

רקע נורמטיבי – ביצוע עבודות מתמשכות

19. חוק התוכנית הכלכלית מורה על מתן מענק לכל "עוסק" כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, התש"ה-1975, ואולם מכלל זה מוחרגים עוסקים בעלי מאפיינים שונים. בכלל זה מוחרגים העוסקים הבאים:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

”מי שעיסוקו במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידו או מי שבשנות המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתו סעיף 8א לפקודה, בשל עבודה ממושכת שמשך ביצועה עולה על שנה” (פיסקה 5) להגדרת ”עוסק”, סעיף 7 לחוק).

20. סעיף 8א לפקודת מס הכנסה מורה על אופן חישוב ההכנסה אצל נישומים העוסקים בעבודה ממושכת – עבודה שמשך ביצועה עולה על שנה. בתמצית, ההוראה מורה כי במקרה של ”בניית בנין בידי בעל” (היינו, קבלן בונה), יש לדווח על ההכנסות מהבניין בשנת המס שבה היה הבניין ראוי לשימוש, ואילו בכל מקרה אחר של עבודות מתמשכות, יש לדווח על הכנסה החל מהשנה הראשונה שבה בוצעה 25% מהעבודה, בהתבסס על אומדן של חלק העבודה שבוצע (לפי ההיקף הכמותי של העבודה או לפי ההיקף הכספי שלה).

21. תכליתה של הוראת החרגה זו וגבולות התחולה שלה נדונו במספר החלטות קודמות של ועדות הערר (ראו למשל: 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); להלן – עניין הגר רם); ערר 1286-21 נ.ע הנדסה ייזמות (2001) בע”מ נ’ רשות המסים (ניתן ביום 22.8.2021); להלן – עניין נ.ע הנדסה); ערר 1185-21 יגאל חיון הנדסה בע”מ נ’ רשות המסים (ניתן ביום 22.8.2021); להלן – עניין יגאל חיון); ערר 1195-21 מערב אסיה הנדסה (2005) בע”מ נ’ רשות המסים (ניתן ביום 14.9.2021); ערר 1225-21 אלרון קבלני חשמל בע”מ נ’ רשות המסים (ניתן ביום 23.9.2021); להלן – עניין אלרון).

22. ועדות הערר עמדו בעבר על הקושי הפרשני הכרוך ביישום הוראת החרגה של מי שסעיף 8א חל בחישוב הכנסתו (כאשר לרוב מדובר על קבלני בניה). בעניין נ.ע הנדסה ובעניין יגאל חיון, עמדנו על ההבחנה המתבקשת בין קבלנים המבצעים עבודה לפי הסכם פאושלי (עבודה שהתמורה הכוללת בגינה נקבעה מראש בהסכם), לבין קבלנים המבצעים עבודה על בסיס כתבי כמויות (עבודה שמתומחרת לפי היקפי הביצוע). ציינו כי אומדן ההכנסות בהתאם להוראות סעיף 8א לפקודת מס הכנסה, רלוונטי רק במקרה של קבלן המבצע הסכם פאושלי, הנדרש בתום כל שנה קלנדרית לאמוד את חלק העבודה שכבר בוצע. ציינו כי במקרה שבו התמורה מחושבת באופן חודשי על בסיס כתב כמויות, סעיף 8א אינו ”חל” בחישוב ההכנסה, במובן זה שלא חל למעשה כל אומדן, וההכנסה מחושבת לפי ההכנסה בפועל; כמו כן ציינו כי ניתן לראות כל חלק של העבודה לגביו נעשית התחשבות החודשית כ”עבודה” בפני עצמה לעניין סעיף 8א. (ראו עניין נ.ע הנדסה, פסקאות 29-38 להחלטה; וראו עניין אלרון, פסקאות 24-33 להחלטה). עוד נציין כי בעניין הגר רם, עמדה הוועדה על כך שהוראת החרגה חלה על מי שבפועל ביצע עבודות מתמשכות שמשך ביצוען עולה על שנה, והיה עליו לדווח על הכנסתו לפי סעיף 8א לפקודה – ללא תלות בשאלה כיצד נערכו דוחותיו בפועל (פיסקאות 48-54 להחלטה).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

23. להשלמת התמונה, נזכיר את דרישת הקשר הסיבתי: החוק קובע כי המענק יינתן רק אם ירידת המחזורים שחלה בהכנסות העסק "נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה" (סעיף 8(3) לחוק), דהיינו – רק אם קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין התפשטות הנגיף. בהחלטות קודמות, הובהר כי הנטל להוכחת קיומו של הקשר הסיבתי מוטל על העורר, והגם כי החוק אינו דורש מן העוסק להציג מסמכים או ראיות להוכחת הקשר הסיבתי, נטל ההוכחה מוטל עליו במקום שבו רשות המסים מצביעה על ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של קשר סיבתי (ראו עמ"נ 21-06-27710 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, לוי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המסים בישראל (ניתן ביום 3.1.2022), פיסקה 53 להחלטה; וראו לדוגמה ערר 21-1101 זידאן מוחמד נ' רשות המסים (ניתן ביום 5.5.2021), ערר 21-1133 מאסטר בן בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 19.5.2021), ערר 21-1088 ש. שג רפאלו (ניהול מותג) נ' רשות המסים (ניתן ביום 3.6.2021), ערר 21-1887 וולו מדיה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 11.11.2021)).

הימנעות מהבאת ראיה

24. כלל יסוד בדיני הראיות הוא כי הימנעות מהבאת ראיה פועלת נגד מי שצריך היה להציג אותה. וזו לשונו של בית המשפט העליון בע"א 548/78 פלונית נ' פלוני, פ"ד לה(1), 736 בעמ' 760:

כלל נקוט בידי בתי המשפט מימים ימימה, שמעמידים בעל-דין בחזקתו שלא ימנע מבית המשפט ראיה, שהיא לטובתו, ואם נמנע מהבאת ראיה רלבנטית שהיא בהישג ידו, ואין לכך הסבר סביר, ניתן להסיק, שאילו הובאה הראיה, היתה פועלת נגדו. כלל זה מקובל ומושרש הן במשפטים אזרחיים והן במשפטים פליליים, וככל שהראיה יותר משמעותית, כן רשאי בית המשפט להסיק מאי-הצגתה מסקנות מכריעות יותר וקיצוניות יותר נגד מי שנמנע מהצגתה

25. כלל זה הוא בבחינת מושכלות יסוד והוא נובע מן ההיגיון ומניסיון החיים. כפי שהעיר כבי השופט (בדימוי) י' קדמי, צד שנמנע מהבאת ראיה דינו כאילו הודה בכך שאילו הובאה אותה ראיה, היא הייתה פועלת לחובתו, ובדרך זו, ניתן למעשה משקל ראייתי לראיה שלא הובאה (י' קדמי, "על הראיות" (כרך ג', תשנ"ט), עמ' 1391; וראו ע"פ 728/84 שמעון חרמון נ' מדינת ישראל, פ"ד מא(3) 617, ע"א 27/91 שמעון קבלו נ' קבלו שמעון עבודות מתכת בע"מ, פ"ד מט(1) 450).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מן הכלל אל הפרט

26. על מנת להכריע בשאלה האם העוררת מבצעת עבודות מתמשכות שסעיף 8א לפקודת מס הכנסה חל עליהן, יש צורך לבחון מהן העבודות שהיא מבצעת. ההחלטות הקודמות של ועדת הערר בנושא זה, ובכלל זה כל אלו שצוינו לעיל, ביססו את החלטתן על בחינה של הוראות ההסכם שלפיו מבוצעות העבודות.

27. במונח הפשוט, ההסכם מלמד על התקופה שנקבעה מראש לביצוע העבודה. אולם לצד זאת, עיון בהסכם עשוי ללמד גם האם התמורה על פי ההסכם היא פאושלית, דהיינו – תמורה קבועה לביצוע העבודה בכללותה, או מבוססת על כתב כמויות, ועל חישוב של העבודות שבוצעו בפועל. לעיתים, מהוראות ההסכם ניתן ללמוד גם על השאלה האם מדובר בעבודה אחת או בכמה עבודות והאם ישנה חלוקה מוגדרת לשלבים; ברי כי לא הרי הסכם מסגרת, שמכוחו מבוצעות עבודות נוספות, כהרי הסכם פרטני לביצוע עבודה ממוקדת. עיון בהסכם מלמד גם על טיב השירות שניתן, ומכך ניתן ללמוד על טיב העבודה ועל מהותה – ולענייננו, האם מדובר בעבודות בניה או במתן שירותי פיקוח ושירותים אחרים. כיוון שהעוררת לא הציגה את ההסכמים, כל השאלות הללו נותרות פתוחות.

28. העוררת אמנם התבקשה להשיב לשאלות אלו, וסיפקה הסברים שונים לגבי מהות העבודה, והאפשרות לחלק אותה לחלקים – אך היא לא הציגה את הראיה הניצחת והיסודית, שיכולה הייתה להתיר את כל הספקות ולהוכיח את טענותיה – את הסכמי העבודה.

29. למעלה מכך, העוררת אף לא טוענת שלא ערכה הסכמים עם לקוחותיה. כל שטענה העוררת הוא כי בענף שבו היא עובדת "אין משמעות" לעריכת הסכם, וכי לאחר מכן נערכים ממילא שינויים רבים מטעמים פרקטיים. נראה כי לא בכדי בחר ב"כ העוררת לצטט בהקשר זה את דבריו של מנהל העוררת – ציטוט שמגלה טפח ומכסה טפחיים, ומעיד שלמעשה ישנם הסכמים אך "אין להם משמעות", כביכול. העובדה שהעוררת עורכת הסכמים ניכרת גם מהחשבוניות שאותן צירפה לאחר מכן. כך לדוגמה, בחלק מהחשבוניות בפרויקט בית אלן פרייברגר תוארה מהות העבודה "פיקוח ותיאום על פי הסכם", או "על חשבון הסכם פיקוח". אין לנו אלא להניח שהעוררת התייחסה בחשבונית להסכם בכתב, שאותו היא בחרה להסתיר מוועדת הערר.

30. לא למותר לציין כי גם הטענה הכללית שהוצגה לפיה "אין משמעות" לעריכת הסכם בענף הבניה והשיפוצים – אינה מתיישבת עם הניסיון המצטבר בהליכים שנדונו בפני הוועדה. אדרבא, הניסיון מלמד כי הסכמי בניה ושיפוצים הם הסכמים ארוכים ומפורטים, והם כוללים הוראות רבות על מהלך ביצוע ההסכם ועל אחריות הצדדים. הסכמים סטנדרטיים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לעבודות בניה עשויים לכלול גם מנגנונים להתמודדות עם הבעיה שאותה תיאר מנהל העוררת – השינויים הנערכים בדיעבד בתוכנית. במקרים אחדים, הסכמי בניה מבוססים על כתב כמויות, ובכל מקרה שהעבודה השתנתה – יבואו הדברים לידי ביטוי בשיעור החיוב בחשבון התקופתי שנערך בין הצדדים. במקרים אחרים נערך הסכם פאושלי, שבו העלויות אינן משתנות, ובמקרה כזה מטבע הדברים יהיו פחות שינויים בתוכנית במהלך הבניה, וכל שינוי יצריך תמחור נפרד. הסכמים לביצוע עבודות בניה אינם "מיותרים" בגלל הבעיות שאותן ציין מנהל העוררת, אלא להפך – הם קובעים מסגרת מוסכמת להתמודדות עם בעיות מעין אלו, ככל שיצוצו במהלך ביצוע הפרויקט.

31. על מנת להוכיח כי לא מדובר בהסכם פאושלי, אלא בהסכם הניתן להפרדה לחלקים, ביקשה העוררת להתבסס על העובדה שהיא מקבלת מלקוחותיה תשלומים חודשיים. מדובר אמנם באינדיקציה, שיכולה להעיד על כך שההסכם אינו פאושלי – אך אין מדובר בראיה מכריעה. הגדרת ההסכם כהסכם פאושלי אינה נעוצה בעיתוי העברת התשלום, אלא בכך שהתמורה אינה נתונה לשינויים; בהסכם פאושלי, יהיו אשר יהיו החומרים והעבודות הנדרשים לביצוע העבודה, הסכום שישולם לבסוף יהיה זה שהוסכם מלכתחילה. הסכם פאושלי יכול לכלול הסדרי תשלום שונים שהצדדים יסכימו עליהם - תשלום לשיעורין, לפי שלבי ביצוע, תשלום לפי אבני דרך, או אף תשלום חודשי. העובדה שהעוררת קיבלה תשלומים חודשיים אינה מוכיחה כי לא מדובר בהסכם פאושלי, ולמעשה אינה מלמדת דבר על המנגנון שלפיו נקבעה התמורה.

32. נעיר כי בהחלטות הביניים של ועדת הערר, הוצע לעוררת להציג מסמכים אחרים, מלבד ההסכמים – כגון תכתובות שקיימה בזמן אמת עם לקוחותיה. כל שצירפה העוררת הוא תכתובת אחת עם מר אלן פרייברגר, משנת 2015 – כאשר לפי המידע שהעבירה העוררת הפרויקט עצמו בוצע בשנת 2018. גם תכתובת זו מכסה יותר מאשר היא מגלה – ניתן להבין כי העוררת מקיימת תכתובות דואר אלקטרוני עם לקוחותיה, וגם אותן היא נמנעה מלהציג לוועדה. בכך, החמיצה העוררת הזדמנות נוספת להוכיח את טענותיה.

33. העוררת ביקשה לבסס את טענותיה גם על החשבוניות שהוציאה ללקוחות, שאת חלקן צירפה לעיון הוועדה. כידוע, חשבונית עשויה לכלול הסבר בדבר מהות העבודה, ואולם לא תמיד מדובר בהסבר מפורט. במקרה של העוררת, לא מדובר בחשבוניות הכוללות פירוט של כמות העבודות שבוצעה בכל תקופת תשלום או של החומרים שסופקו. התיאורים שסופקו הם תמציתיים ביותר – כך למשל, בפרויקט ברחוב היצירה הוצגו חשבוניות שצוין על גביהן בתמצית "עבודות בניה", או "תשלום עבור גמר יציקות בטון 35%" – חשבוניות בסך של עשרות אלפי ש"ח עד כמאה אלף ש"ח, שלא ניתן לגביהן למעשה כל פירוט. בפרויקט בין אלן פרייברגר, בו נטען כי בוצעה עבודת תיאום ופיקוח, אכן צוין על גבי רוב החשבוניות "פיקוח" או "פיקוח ותיאום", ואולם בחלק מהמקרים נוספו בחשבונית הסברים אחרים כגון "פינוי פסולת", "חומרי בניין" או "שונות". מדובר בדוגמאות בלבד,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

אך יש בהן בכדי להעיד שבמקרה זה, החשבוניות עצמן אינן מהוות מסמך בר תוקף שניתן ללמוד ממנו באופן מהימן על אופי העבודה ומהותה. לא יהיה זה מיותר לומר כי הרישום של מהות העבודה בחשבונית הוא נתון שקל לעצב בהתאם לכוונות הצדדים, באופן שלא יגלה מידע שהצדדים מעוניינים שלא יתגלה. כאמור, ניכר כי העוררת מעוניינת להסתיר דבר מה, ואם כך, יש לכל הפחות מקום לספק בשאלה האם התיאור המילולי הרשום בחשבונית ערוך באופן מהימן. מכל מקום, בוודאי שלא ניתן להוכיח מתוך חשבוניות כאלו מהו המנגנון שלפיו נקבעה התמורה בין הצדדים.

34. למען ההגינות, נציין כי חלק מטענות העוררת מתיישבות עם הפרטים המופיעים בחשבוניות – כך למשל בחלק מהחשבוניות מצוין כי מדובר בעבודות של "פיקוח ותיאום", וניתן לכאורה להסיק שלא מדובר בעבודות בניה. יחד עם זאת, ניתן להעלות על הדעת תרחישים שונים שבהם מידע זה לא יתיישב עם אופי העבודות כפי שהוסכם. כדי לגבש את המסד הראייתי הנדרש לצורך קבלת החלטה, איננו סבורים כי ניתן להתעלם מההחלטה של העוררת להסתיר את ההסכמים – הראיה העיקרית שיכלה לשפוך אור על האינטראקציה האמיתית שהתקיימה בין העוררת ובין לקוחותיה. איננו רואים תוחלת בבחינת התשתית הראייתית הנגזרת מפתיתים של מידע שאותו בחרה העוררת לשותף עם הוועדה. ניתן להניח שהעוררת בחרה להציג לוועדה רק את המידע שעשוי להתיישב עם טענותיה. כפי שהובהר לעיל, הסתרת ההסכמים כמוה כהודאה בכך שההסכמים מחזקים את הטענות נגד העוררת, ואיננו רואים צורך להידרש לחשבוניות שהעוררת הציגה.

35. מטעמים אלו, לא ראינו לנכון להידרש לטענותיה הפרטניות של העוררת לגבי טיב העבודה שהיא ביצעה בפרויקטים השונים – ייתכן כי פרויקטים מסוימים אכן נשאו אופי של תיאום ופיקוח, פרויקטים אחרים כללו בעיקר עבודות בניה, ובפרויקטים אחרים ניתנו שירותים מעורבים. כפי שציינו, חלק מהחשבוניות אף תומכות בטענות הללו, ואולם לא ניתן לאשר או לשלול בבירור את כל טענות העוררת לגבי מהות העבודה, כאשר היא נמנעת במופגן מלצרף את מסמכי היסוד, דהיינו – ההסכמים לביצוע העבודה. טענות העוררת, טובות ככל שיהיו, אינן מספקות על מנת להגיע לבסס את ההכרעה בשאלה אילו עבודות היא מבצעת, והאם משך ביצוען עולה על שנה.

36. העוררת השליכה את יהבה על העובדה שכבר קיימה בתקופה האחרונה דיוני שומה, ופקיד השומה קיבל את דיווחיה של העוררת למס הכנסה ולא קבע כי סעיף 8א צריך לחול בחישוב ההכנסה. חשוב להבהיר כי השיקולים העומדים ביסוד ההחלטה על הזכאות למענק אינם זהים לשיקולים שאותם מפעיל פקיד השומה בהליך ביקורת. העובדה שהסבריה של העוררת התקבלו והניחו את דעתו של פקיד השומה, אינה מהווה תעודת ביטוח לכך שטענות דומות יתקבלו גם בהליכים אחרים. לוועדת הערר נתון שיקול דעת עצמאי, והיא אינה כפופה להחלטות שקיבל פקיד השומה – יהיו אשר יהיו הסיבות לכך. מכל מקום,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

העוררת כלל לא הציגה ראיות לכך שפקיד השומה דן באופן פוזיטיבי בשאלה האם סעיף 8א חל בחישוב הכנסתה, וכבר מן הטעם הזה ניתן לדחות את הטענה.

37. בשולי הדברים, נעיר כי אנו דוחים את טענות העוררת לכך שהעבודות שנמשכו מעל שנה הן חלק קטן מהעבודות שלה. ראשית, נזכיר כי מלכתחילה ביססנו את הבירור העובדתי על נתונים שהעוררת עצמה הציגה, וביקשנו את התייחסותה רק לעבודות שהיא עצמה הודתה שנמשכו מעל שנה. המידע לגבי כלל עבודותיה של העוררת מצוי אצלה, וכיוון שהעוררת הסתירה מהוועדה מידע רלוונטי, אין לנו אלא להסתפק בשאלה האם היו עבודות נוספות שמשך ביצוען עלה על שנה, שגם הן הוסתרו מעיני הוועדה. לכך יש להוסיף את העובדה שהעבודות שמשך ביצוען עלה על שנה הן עבודות משמעותיות וגדולות מבחינת ההיקף התקציבי שלהן. עוד יש להזכיר כי לגבי עבודה גדולה נוספת שביצעה העוררת, הוסבר לנציגי המשיבה כי היא ארכה מעל שנה, ורק בדיעבד ולאחר בחינה נוספת – שממצאיה העובדתיים לא הוצגו לוועדה – מצאה העוררת לנכון לטעון שהיא ארכה פחות משנה. גם אם נכונה טענתה לגבי פרויקט זה, וגם אם קיימים פרויקטים נוספים שבהם הביצוע ארך פחות משנה – לא ניתן לקבוע שהעבודות הממושכות הן החלק המשני בפעילות העוררת. מדובר בעבודות בהיקף ניכר שמאפיינות במידה מסוימת את פעילות העוררת, ולא מצאנו בסיס עובדתי מספק לטענה שניתן לנתק בינן ובין העבודות האחרות.

38. נוכח כל האמור לעיל, הגענו לכלל מסקנה שהחלטת המשיבה כי העוררת מוחרגת ממתן המענק בשל ביצוע עבודות מתמשכות, הינה סבירה ומוצדקת. התמונה הראייתית אמנם לא הובהרה עד תום, ואולם מציאות זו נזקפת לחובת העוררת, ובנסיבות כאלה – אנו סומכים את ידינו על החלטת המשיבה.

סיכום והערות אחרונות

39. כזכור, החלטת המשיבה בהשגות כללה התייחסות לשני מרכיבים – ביצוע עבודות מתמשכות והיעדר קשר סיבתי. נוכח האמור לעיל, הגענו למסקנה שניתן לדחות את הערר, ולו מן הטעם שמצאנו כי העוררת לא הניחה תשתית ראייתית לכך שהיא אינה מבצעת עבודות מתמשכות. לא ראינו צורך להידרש לטענות בנושא הקשר הסיבתי - טענות אלו היו עשויות להצריך בירור נוסף, שלא ראינו לנכון לקיים אותו לנוכח התנהלות העוררת.

40. כיוון שהעוררת אינה עונה להגדרת "עוסק" בחוק, היא אינה זכאית למענק – תהא אשר תהא הסיבה לירידה בהכנסותיה. ככל שהעוררת אכן נפגעה כתוצאה מהתפשטות נגיף הקורונה – ועל כך כאמור לא הכרענו – יש להצטער על כך שהיא החליטה להתנהל תוך הסתרת מידע, באופן שמנע מן הוועדה לדון בבחינת האפשרות לזכותה למענק באופן ענייני. רק מפאת התנהלותה של העוררת, נאלצנו לבסס את החלטתנו על היעדר ראיות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מספיקות לכך שהעוררת נכנסת להגדרת עוסק, ולפיכך, עם כל הצער שבדבר, אין לעוררת להלין אלא על עצמה.

41. אנו דוחים אפוא את הערר, מכל הטעמים המפורטים לעיל.

42. שקלנו אם להטיל על העוררת לשאת בהוצאות. התנהלות העוררת הייתה תמוהה, וכיוון שניכר כי העוררת הסתירה מידע מן הוועדה – היא פגעה בניהול ההליך. יחד עם זאת, ספק אם נגרם נזק למשיבה, שנדרשה בתיק זה רק לכתב תשובה. נתנו דעתנו להסבריה של העוררת לגבי מצבה הכלכלי הקשה, ומפאת אופיו של המענק ושל ההליך בכללותו, שנועד לסייע לעסקים – ראינו לנכון להביא זאת בחשבון בפסיקת ההוצאות. כמו כן, נתנו את דעתנו לכך שחל איחור ניכר בהחלטת המשיבה בהשגה – ההחלטה התקבלה בחלוף כמעט חצי שנה ממועד הגשת ההשגה, אף שהמשיבה נדרשת להשיב בתוך 120 יום; אף שהעוררת לא טענה לעניין זה, ראינו לנכון להביא בחשבון גם נתון זה בשאלת פסיקת ההוצאות. על רקע שיקולים אלו, חרף התנהלות העוררת, איננו עושים צו להוצאות.

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

ניתנה היום, י"ד שבט תשפ"ב, 16/01/2022, בהעדר הצדדים.

1856-21, 1855-21, 1854-21

צבי פרלמוטר, רו"ח
נציג ציבור

ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה