



## בבית המשפט העליון

בר"ם 1692/23

לפני: כבוד השופטת ד' ברק-ארז

המבקשת: קבוצת ברקת יזמות והקמת מבנים בע"מ

נגד

המשיבה: רשות המסים

בקשת רשות ערעור על פסק-דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית משפט לעניינים מינהליים מיום 30.11.2022 בעמ"ן 54772-06-22 שניתן על-ידי כבוד השופט א' גורמן

בשם המבקשת: עו"ד רונית ליפשיץ

בשם המשיבה: עו"ד רנא חלאילה

### החלטה

1. זוהי בקשת רשות ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית משפט לעניינים מינהליים מיום 30.11.2022 (עמ"ן 54772-06-22, השופט א' גורמן). בית המשפט המחוזי דחה ערעור שהגישה המבקשת על החלטותיה של ועדת הערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים (להלן: ועדת הערר) מיום 13.12.2021 (עו"ד א' בר לוי ורו"ח ר' עזאם) ומיום 16.5.2022 (עו"ד ע' עסיס ורו"ח צ' פרלמוטר).

השאלה הפרשנית: מיהו "עוסק" לצורך הכרה בזכאות למענק הוצאות קבועות בתקופת הקורונה?

2. הבקשה שבפני ממוקדת במחלוקת שנסבה על פרשנותו של אחד התנאים הקבועים בחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן: חוק הסיוע הכלכלי או החוק). זאת, לצורך הכרה בזכאות למענק סיוע לעסקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף

הקורונה (להלן: המענק או מענק הוצאות קבועות). כפי שנקבע בדברי ההסבר לחוק הסיוע הכלכלי ובהחלטת הממשלה שקדמה לו, תכליתו של מענק זה היא לאפשר לעסקים להמשיך ולשלם את ההוצאות הקבועות שאין ביכולתם להימנע מהן, חרף צמצום פעילותם העסקית בתקופת הקורונה, לרבות תשלומי שכירות, הוצאות ביטוח וחשבונות שוטפים (ראו: הצעת חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש)(הוראת שעה), התש"ף-2020, הצעות חוק הממשלה 1341, עמ' 435. כן ראו: בר"ם 903/23 הגר רם תשתיות בע"מ נ' מדינת ישראל רשות המיסים, פסקה 2 (21.6.2023) להלן: עניין רם תשתיות).

3. באופן יותר קונקרטי, סעיף 8 לחוק קובע כי "עוסק" יהיה זכאי למענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות בכפוף לתנאים מסוימים המוגדרים בחוק. המחלוקת בין הצדדים התגלעה ביחס לשאלה האם בנסיבות דנן המבקשת היא "עוסק" כאמור בחוק, או שמא חל עליה החריג החמישי במספר להגדרת "עוסק" הזכאי למענק, הקבוע בסעיף 7 לחוק הסיוע הכלכלי, ומורה כך:

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

...

(5) 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".

כפי שניתן להיווכח, החריג החמישי קובע כי ישנן שתי חלופות שבגדרן נישום לא ייחשב ל"עוסק": הראשונה – כאשר עיסוקו של הנישום הוא במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי; השנייה – כאשר חל לגבי חישוב הכנסתו בשנות המס 2019 ו-2020 סעיף 8א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה). אפנה אפוא להצגתו של סעיף זה.

4. סעיף 8א לפקודה עוסק ב"חלוקת הכנסה מעבודות שמשך ביצוען עולה על שנה". באופן יותר ספציפי, הוא קובע הוראות בדבר אופן הדיווח למס הכנסה על הכנסות מעבודות שנמשכו יותר משנה. הסעיף חל על כל מי שמעניק שירות מתמשך, ובכלל זה מי שמבצע עבודה ממושכת מסוג "עבודות בניה בבנין בידי מי שמבצע את העבודה על פי הזמנתו של אדם אחר" המכונה גם "קבלן מבצע". בקצרה ייאמר, כי מנקודת המבט של דיני המס, פריסת עבודתו של קבלן על-פני תקופה של למעלה משנה עשויה לעורר מחלוקת באשר למועד הדיווח על אותן הכנסות – ולצורך כך הוסף אותו סעיף במסגרת

החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 54), התשמ"ב-1982 (להרחבה, ראו: דברי ההסבר להצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 50), התשמ"א-1951, ה"ח 1548, עמ' 437).

5. על רקע האמור, עצם זכאותה של המבקשת לקבלת מענק הוצאות כרוכה בשאלה אם חל בעניינה החריג החמישי להגדרת "עוסק" המנוי בסעיף 7 לחוק הסיוע הכלכלי כפי שהובא לעיל.

6. סוגיה נוספת הרלוונטית לבקשה שבפני נסבה על פרשנותו של סעיף 20(א)(1) לחוק הסיוע הכלכלי, הקובע מועדים לעניין הגשת השגה על החלטתה של רשות המסים לדחות בקשה של עוסק לתשלום של מענק הוצאות קבועות. סעיף זה קובע כי ניתן להגיש השגה עד 45 ימים לאחר קבלת ההחלטה, וכי על רשות המסים ליתן החלטה מנומקת בהשגה בתוך 120 ימים לאחר מכן. בהקשר זה יצוין כי הסוגיה של איחור במתן החלטה בהשגה לפי חוק הסיוע הכלכלי הובאה לפני בית משפט זה לראשונה בבר"ם 7502/22 רשות המיסים נ' פודולסקי (22.1.2023) (להלן: עניין פודולסקי). באותו מקרה, קבעתי כי חריגה מהמועד הסטטוטורי אינה מחייבת את קבלת ההשגה באופן אוטומטי. לצד זאת, קבעתי כי העיכוב יעביר לרשות המסים את הנטל להוכיח שההחלטה על דחיית ההשגה הייתה נכונה, מבלי שחזקת התקינות המינהלית תעמוד לימינה (שם, בפסקה 24. ראו גם: עניין רם תשתיות, פסקאות 5 ו-20). יצוין כי החלטותיהן של הערכאות הקודמות בעניינה של המבקשת התקבלו עוד בטרם ניתנו פסק הדין בעניין פודולסקי וההחלטה בעניין רם תשתיות. על רקע האמור, מחלוקת נוספת בין הצדדים נסבה על השאלה מהן השלכותיו של האיחור בקבלת החלטה בהשגה שהוגשה במקרה דנן.

7. לאחר שהוצגה התשתית הנורמטיבית אפנה להצגת העובדות הרלוונטיות לצורך הכרעה בבקשה שבפני.

עיקרי התשתית העובדתית וההליכים עד כה

8. המבקשת היא חברה קבלנית העוסקת בפרויקטים בתחום הבנייה כ"קבלן מבצע". ביום 6.9.2020 היא הגישה בקשה לקבלת מענק הוצאות קבועות ביחס לחודשים מאי-יוני 2020, ובהמשך לכך קיבלה מקדמות על חשבון המענק. בהמשך, המבקשת הגישה בקשות לקבלת מענק גם ביחס לשתי תקופות זכאות נוספות: החודשים יולי-אוגוסט 2020 והחודשים ספטמבר-אוקטובר 2020. ביום 27.10.2020 דחתה רשות המסים את הבקשה הראשונה וקבעה כי המבקשת אינה זכאית למענק שכן חל בעניינה

החריג החמישי להגדרת "עוסק" לפי סעיף 7 לחוק הסיוע הכלכלי. ביום 15.11.2020 הגישה המבקשת השגה על החלטה זו. ביום 25.7.2021, דחתה רשות המסים את השגתה. הצדדים אינם חלוקים על כך שהחלטה בהשגה ניתנה באיחור של 132 ימים ביחס למועד הקבוע בחוק. בהמשך, נדחו גם שתי הבקשות הנוספות למענק, מטעם דומה, והשגות שהגישה המבקשת על כך נדחו אף הן, אחת מהן באיחור של 62 ימים.

9. ביום 9.9.2021 הגישה המבקשת ערר על החלטה בהשגה הראשונה. לאחר מכן היא הגישה שני עררים נוספים כנגד ההחלטות שהתקבלו בהשגות הנוספות. הצדדים הסכימו על מתווה שלפיו ההחלטה בערר הראשון תחול גם ביחס לעררים הנוספים. לאחר קיום דיון, ביום 13.12.2021 דחתה ועדת הערר את הערר הראשון ללא צו להוצאות. בהתאם למתווה המוסכם, ביום 16.5.2022 נדחו גם העררים הנוספים.

10. ועדת הערר קבעה בהחלטתה כי עיון בדו"חותיה הכספיים של המבקשת לשנים 2016-2019 מעלה כי היא החילה על עצמה באופן מפורש שיטת דיווח לפי סעיף 8א לפקודה. ועדת הערר ציינה כי המבקשת נמנעה מלהגיש את הדו"ח הכספי לשנת 2020, הגם שניתנו לה הזדמנויות לעשות כן. בהמשך לכך, קבעה ועדת הערר כי הימנעות זו פועלת לרעת המבקשת, וכי מכל מקום יש להסיק שגם בשנה זו היא הייתה מחילה על עצמה בחישוב הכנסתה את סעיף 8א לפקודה. ועדת הערר הוסיפה, בהטעימה שהיא עושה כן בגדר למעלה מן הצורך, כי חל בעניינה של המבקשת גם החריג של עיסוק במכירת זכות מקרקעין, בשל אחד הפרויקטים שבו שימשה "קבלן בונה".

11. המבקשת הגישה ערעורים על החלטותיה של ועדת הערר, ואלו נדונו במאוחד בבית המשפט המחוזי. המבקשת טענה שתי טענות עיקריות: האחת – כי האיחור במתן החלטותיה של רשות המסים בהשגות מחייב את התוצאה של קבלת ההשגה; השנייה – כי העבודות שביצעה אינן "עבודות ממושכות" כמשמעותו של מונח זה בסעיף 8א לפקודה. בקשר לכך טענה המבקשת תחילה, כי לא דיווחה על הכנסותיה בהתאם לסעיף 8א לפקודה. בהמשך, לאחר שעיון בדו"חותיה הכספיים של המבקשת העלה כי בניגוד לכך, היא אכן דיווחה בהתאם לסעיף 8א לפקודה, נטען כי למעט פרויקט אחד, שביצעו ארך מעל שנה, ניתן היה באופן עקרוני להחיל ביחס לכל הפרויקטים האחרים שלה שיטת דיווח אחרת. היא הדגישה, כי כל אותם פרויקטים ניתנים לחלוקה לתתי-יחידות שנקבעו בחוזים עם מקבלי שירות, שההתחשבנות עימם היא חודשית או דו-חודשית. ממילא, לטענת המבקשת, בגין כל אחת מהתקופות שבהן היא ביצעה עבודות בנייה (ושביחס אליהן התבקש המענק), היא קיבלה תמורה ספציפית נפרדת. המבקשת הוסיפה, כי מכיוון שניתן היה לפצל את הדיווח בהתאם למועדי קבלת התמורה, אין נפקות לאופן הדיווח

בפועל. כמו כן, נטען כי אין בכך שהדיווח התבסס על סעיף 8א לפקודה כדי לשלול ממנה את הזכאות למענק. זאת, לשיטת המבקשת, משום שהתכלית העומדת ביסודו של סעיף 8א לפקודה – מניעתם של פערי זמן גדולים בין מועד קבלת ההכנסה לבין מועד הדיווח עליה – אינה רלוונטית למענקי קורונה, שחישובם נקבע ממילא בהתבסס על הדיווח למע"מ, ולא על-פי הדיווח למס הכנסה. לפיכך, לטענת המבקשת, אין כל נפקות לדיווח שנעשה בפועל למס הכנסה (לפי סעיף 8א לפקודה).

12. כאמור בפתח הדברים, בית המשפט המחוזי דחה את הערעורים. בית המשפט המחוזי קבע כי תכליתו של מענק הוצאות קבועות היא לפצות את מי שנפגע באופן משמעותי בפרקי זמן קצרים וממוקדים, בעיקר בשל הוצאות קבועות שהוא נאלץ להוסיף ולהוציא על אף שהכנסותיו קטנו. הצורך במימוש תכלית זו, כך נקבע, מצטמצם ביחס לשתי החלופות שנקבעו בחריג החמישי להגדרת "עוסק" בסעיף 7 לחוק הסיוע הכלכלי. זאת, משום שבשני המקרים מדובר בפעילויות כלכליות בעלות גוון מתמשך, כך שיש להניח כי מידת הפגיעה תצטמצם מאליה: במקרה של מי שעוסק במכירת זכות במקרקעין, הנימוק לכך הוא שנכס מקרקעין מושפע פחות מתנודתיות ארעית; ואילו במקרה של ביצוע עבודות במשך פרק זמן העולה על שנה, קרוב לוודאי שניתן יהיה לאזן את התוצאות העסקיות לאורך התקופה. כך או אחרת, בית המשפט המחוזי הדגיש כי מדובר בחריגים ברורים ומפורשים שנקבעו בחוק הסיוע הכלכלי, שאין להרהר אחריהם. בעניינה של המבקשת, נקבע כי מתקיימת החלופה של "חישוב הכנסתו [של עוסק – ד' ב' א'] לפי סעיף 8א לפקודה, בשל עבודה ממושכת שמשך ביצועה עולה על שנה". זאת מן הטעם הפשוט, שהדבר עולה באופן ברור מהדו"חות הכספיים שלה, והמבקשת אף הודתה כי דיווחה בהתאם לסעיף 8א לפקודה במהלך הדיון בערעור.

13. בית המשפט המחוזי דחה את טענתה של המבקשת, לפיה יש לבחון את דרך ההתחשבות בפועל מול לקוחותיה, וקבע כי זו אינה מתיישבת עם לשונו המפורשת של חוק הסיוע הכלכלי. בית המשפט המחוזי הדגיש, כי גם בדו"ח הכספי לשנת 2020, שהוגש לרשויות המס לאחר מתן החלטתה של ועדת הערר, החילו רואי החשבון של המבקשת את שיטת החישוב הקבועה בסעיף 8א לפקודה, וחזקה עליהם כי ידעו מדוע הם נוהגים כן. בית המשפט המחוזי ציין כי אין מקום להידרש לשאלה אם בעל העסק יכול היה לדווח על הכנסותיו בדרך אחרת מזו שנקט בה בפועל במסגרת הדו"חות שהגיש. בית המשפט המחוזי הטעים כי אימוץ עמדתה של המבקשת יחייב עריכת בדיקות מורכבות על-מנת לאתר מתכונת דיווח שונה מזו שיישמה המבקשת בעצמה, באופן שאינו מתיישב עם כוונת המחוקק – להציב מבחן פשוט ליישום. יתר על כן, בית המשפט המחוזי קבע כי המבקשת אף לא הציגה תשתית עובדתית מספקת באשר למכלול עסקיה,

כך שגם באופן מעשי היא לא ביססה את טענתה בדבר הצורך להידרש לפרשנות אחרת של פעילותה העסקית, שונה מזו שעליה דיווחה. בית המשפט המחוזי דחה גם את הטענה כי אין להידרש לאופן הדיווח למס הכנסה בעת בחינת הזכאות למענק, מאחר שהוא מחושב דווקא בהתבסס על הדיווח למע"מ (הנעשה בשיטת חישוב אחרת מזו הקבועה בסעיף 8א לפקודה). בית המשפט המחוזי קבע בהקשר זה כי סעיף 7 לחוק הסיוע הכלכלי משתמש בהוראת סעיף 8א לפקודה כקריטריון מסנן בלבד לצורך קביעת הזכאות למענק.

14. בית המשפט המחוזי הוסיף וקבע כי אמנם קביעת המועד להכרעה בהשגה נועדה לתחום בזמן את הדיון בה, אך ככלל, איחור במתן החלטה, אינו מצדיק, כשלעצמו, את קבלת ההשגה. זאת, בשים לב לכך שבניגוד לדברי חקיקה אחרים בתחום דיני המס, לא נקבע בסעיף 20(א)(1) לחוק הסיוע הכלכלי שאי-קבלת החלטה בתוך המועד שנקבע לכך תביא לקבלת ההשגה. לא כל שכן, אלה הם פני הדברים, כך נקבע, בהתחשב באתגרים הרבים העומדים בפני רשות המסים נוכח מצב החירום שנגרם בעקבות נגיף הקורונה. בית המשפט המחוזי הדגיש כי תשלום המקדמה למי שהגיש בקשה למענק, בכפוף להנחת דעתה של רשות המסים כי אין מדובר בתביעת סרק, מאזן בין הצורך לפצות את בעלי העסקים על הפגיעה בהם באופן יעיל ומהיר, לבין אילווציה של רשות המסים בקבלת החלטה בהשגות הרבות שהוגשו. בנסיבות העניין, בית המשפט המחוזי ציין כי אמנם מדובר ב"איחור חמור", אך לצד זאת קבע כי לא היה מקום שתיווצר אצל המבקשת הסתמכות של ממש על כך שהמענק ישולם לה, בנסיבות שבהן הודתה בבירור שהיא מדווחת על הכנסותיה לפי סעיף 8א לפקודה. ממילא, כך נקבע, אין די באיחור כדי להצדיק את קבלת ההשגה במקרה זה.

בקשת רשות הערעור והתגובה לה

15. בקשת רשות הערעור שבפני מכוונת כלפי פסק דינו של בית המשפט המחוזי. במסגרת הבקשה שבה המבקשת על טענותיה, על שני ראשיהן, כפי שהוצגו. בין היתר, המבקשת שבה וטוענת גם כעת כי אין הצדקה להתבסס על הדיווח לרשויות המס לצורך הגדרת "עבודה מתמשכת", ומטעימה בעניין זה, כי הדבר מביא לפגיעה בשוויון בין מי שבחר לדווח לפי סעיף 8א לפקודה לבין מי שנמנע מכך, משיקולי מס. המבקשת מוסיפה וטוענת, כי ישנן החלטות סותרות של ועדות הערר ובתי המשפט המחוזיים בשאלת פרשנותו של החריג החמישי בסעיף 7 לחוק הסיוע הכלכלי, באופן המצדיק לדון בבקשה ב"גלגול שלישי". בקשר לכך הפנתה המבקשת לפסק הדין בעניין עמ"ן 43404-09-21

מדינת ישראל נ' ק. סלאמה בע"מ (8.11.2022) (להלן: עניין סלאמה), וטענה כי רשות המסים בחרה שלא להגיש בקשת רשות ערעור על פסק דין זה.

16. המבקשת מדגישה כי בפועל נגרם לה נזק ממשי רב בשל התפשטותו של נגיף הקורונה, כי מחזורי הפעילות שלה ירדו באופן ניכר, וכי ביצוע הפרויקטים שלה התעכב באופן משמעותי. די בכך, לשיטתה, כדי להצדיק את תשלום המענק. המבקשת טוענת עוד, כי לשיטתה פסק הדין בעניין פודולסקי לא סגר את הדלת לקבלת ההשגה באופן אוטומטי כאשר מדובר "בעיכוב משמעותי", כפי שהיו פני הדברים במקרה דנן.

17. רשות המסים מתנגדת לקבלתה של בקשת רשות הערעור, וטוענת כי היא אינה עומדת באמות המידה המצמצמות המצדיקות דיון בבקשות רשות ערעור ב"גלגול שלישי", שכן היא נטועה בעניינה הקונקרטי של המבקשת. רשות המסים מוסיפה וטוענת כי דינה של בקשת רשות הערעור להידחות גם לגופה, מאחר שדחיית הבקשה למענק התבססה על דו"חותיה הכספיים של המבקשת ועל דיווחיה לרשויות המס. לבסוף, רשות המסים מציינת, כי המבקשת לא השיבה את המקדמות שקיבלה, בניגוד להוראת סעיף 16(א) לחוק הסיוע הכלכלי, הגם שלא הגישה בקשה לעיכוב ביצועו של פסק דינו של בית המשפט המחוזי.

דיון והכרעה

18. לאחר שעיינתי בבקשה ובתשובה לה על נספחיה, באתי לכלל מסקנה כי דינה להידחות, משאינה מצדיקה דיון בה ב"גלגול שלישי" (לעניין אמות המידה החלות בהתחשב במומחיותה של ועדת הערר, ראו: בר"ם 2275/23 אבו זהרה למסחר כללי בע"מ נ' רשות המיסים, פסקאות 4-5 (23.3.2023); עניין רם תשתיות, פסקה 18). התרשמתי כי חרף האצטלה העקרונית שהמבקשת ניסתה לשוות לבקשתה, זו נסבה על ממצאי עובדה ועל יישומו של הדין בנסיבות הקונקרטיות. יש אפוא לדחותה בהתאם לתקנה 148א לתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ט-2018 והחלטה בהליך זה מכוח תקנה 34 לתקנות בתי המשפט לעניינים מינהליים (סדרי דין), התשס"א-2000. ניתן היה להסתפק בכך לצורך דחיית הבקשה, אך מצאתי לנכון להתייחס בקצרה לטענותיה של המבקשת על מנת להעמיד את ההחלטה בהקשרה של ההלכה הפסוקה בתחום זה.

19. המבקשת טוענת כי פסק דינו של בית המשפט המחוזי סותר את פסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה (השופטת א' וינשטיין) בעניין סלאמה, וכי ההכרעות הסותרות, לשיטתה, מצדיקות דיון רוחבי בשאלת פרשנותו של החריג החמישי לסעיף 7

לחוק הסיוע הכלכלי. אולם, בעניין סלאמה נדונה זכאותו למענק של עוסק בתחום השיפוצים אשר לא דיווח על הכנסותיו לפי סעיף 8א לפקודה, ונקבע על-ידי הערכאות שדנו בעניין זכאותו למענק כי בדין הוא נהג כן, מאחר שאין לראות בו כמי שביצע "עבודה ממושכת". לעומת זאת, בענייננו, מדובר בחברה שדיווחה על הכנסותיה לפי סעיף 8א לפקודה. על כן, בהתאם לחריג החמישי לסעיף 7 לחוק הסיוע הכלכלי, היא אינה זכאית למענק. טענתה של המבקשת שלפיה חרף דיווחיה לרשות המסים לפי סעיף 8א לפקודה, יש לראותה כמי שסעיף זה אינו חל עליה לצורך קבלת מענק לפי חוק הסיוע הכלכלי – מעוררת קושי לא מבוטל. כך, הן במישור הפרשני מהיבט לשונו המפורשת של סעיף 7 לחוק זה, והן במישור הרעיוני, מאחר שהיא פותחת פתח לנישום "לרקוד על שתי החתונות": ליהנות משיטת חישוב מס מסוימת, ובה בעת, לקבל מענק שנועד למי שהכנסותיו מחושבות בצורה אחרת (ראו והשוו: ע"א 74/15 מנהל מיסוי מקרקעין נ' גזית גלוב ישראל (פיתוח) בע"מ, פסקה 89 (14.12.2017)).

20. אף טענותיה של המבקשת לעניין פרשנותו של פסק הדין בעניין פודולסקי הן שגויות. אשוב ואבהיר, כי חריגה מהמועד הקבוע בסעיף 20(א)(1) לחוק הסיוע הכלכלי, כשלעצמה, אינה מביאה לתוצאה של קבלת ההשגה באופן אוטומטי. לצד זאת, עיכוב בקבלת ההחלטה מטיל על רשות המסים את הנטל להוכיח כי ההחלטה על דחיית ההשגה הייתה נכונה, מבלי שחזקת התקינות המינהלית תעמוד לימינה (ראו: עניין פודולסקי, בפסקה 24, וראו גם: עניין רם תשתיות, בפסקה 20). מטבע הדברים, משקלו של הנטל מושפע מחומרתו של הפגם. מבחינה זו, אין דינו של עיכוב קצר מועד לדינו של עיכוב משמעותי. בענייננו, אין לכחד כי האיחור בקבלת החלטה בהשגה הראשונה היה לא מבוטל. אולם, יישום הדברים אינו מביא למסקנה לפיה יש לקבל את ההשגה על הסף – כפי שטוענת המבקשת – אלא לתוצאה של העברתו של נטל הראיה לכתפי רשות המסים להוכיח כי ההחלטה הייתה נכונה. בענייננו, יש לראות ברשות המסים כמי שהרימה את הנטל, משהצביעה על כך שהמבקשת מוחרגת מהגדרת "עוסק" וממילא אין היא באה בשערי חוק הסיוע הכלכלי.

21. סוף דבר: הבקשה נדחית. המבקשת תישא בהוצאותיה של רשות המסים בסך של 4,000 שקלים.

ניתנה היום, ט' באב התשפ"ג (27.7.2023).



שׁוֹפֵטֵת

---

מרכז מידע, טל' 077-2703333, \*3852 ; אתר אינטרנט, <https://supreme.court.gov.il> עכ 23016920\_A05.docx