



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-07-22833 מדינת ישראל נ' י"ג ביננפלד חברה לבנייה בע"מ

תיק חיצוני: ערר 1606-21

בפני כבוד השופט אביגדור דורות

המערערת: מדינת ישראל – רשות המיסים
ע"י ב"כ עו"ד נטע גורביץ
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

נגד

המשיבה: י"ג ביננפלד חברה לבנייה בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד מיכל פוירשטיין - ריינפלד

פסק דין

- 1
2 לפניי ערעור שהגישה רשות המיסים על החלטת ועדת הערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות
3 קבועות של עסקים (להלן: "ועדת הערר" או "הועדה") בגדרה התקבל ערר המשיבה באופן חלקי.
4
5 **רקע עובדתי והחלטת ועדת הערר**
6 1. המשיבה היא חברת בניה העוסקת בבנייה למגורים במגזר הכפרי. המשיבה הגישה בקשה
7 למענק הוצאות קבועות בגין תקופת הזכאות מאי-יוני 2020 בהתאם לחוק התוכנית לסיוע
8 כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן: "חוק הסיוע הכלכלי").
9
10 2. בקשת העוררת לקבלת מענק נדחתה, ולאחר מכן נדחתה גם השגה שהוגשה מטעמה. הטעם
11 לדחיית ההשגה היה כי בחישוב הכנסתה של המשיבה חל סעיף 8א' לפקודת מס הכנסה
12 [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה"), בשל עבודה מתמשכת שמשך ביצועה עולה על 12 חודשים
13 ולפיכך חל עליה החריג בחוק, הקובע כי היא אינה זכאית למענק.
14
15 3. בכתב הערר שהגישה המשיבה לוועדה הציגה בפני ועדת הערר את הפרויקטים והעבודות
16 שביצעה במהלך השנים 2019-2020 בחמישה קיבוצים שונים ברחבי הארץ. בחלק
17 מהקיבוצים מהות העבודה הייתה תחזוקה שוטפת ושיפוץ מבנים בלבד, ובחלק מהמקרים
18 היו גם עבודות בניה הכוללות הקמת יחידות דיור חדשות (קיבוץ גברעם, קיבוץ יבנה וקיבוץ
19 חולית).
20
21 4. ועדת הערר ציינה בהחלטתה כי הצדדים מיקדו את טענותיהם בפרויקט הבניה בקיבוץ
22 גברעם, שהינו פרויקט להקמת 48 בתים בקיבוץ. בהחלטת הוועדה נקבע כי השאלה



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-07-22833 מדינת ישראל נ' י"ג בינפלד חברה לבנייה בע"מ

תיק חיצוני: ערר 1606-21

1 העיקרית שיש להכריע בה היא האם עבודת הבניה בקיבוץ גברעם היוותה יחידת עבודה
2 אחת לעניין תחולת סעיף 8א' לפקודת מס הכנסה, או שמא מדובר ב- 48 עבודות נפרדות.
3 נקבע בהחלטת הועדה, כי את עבודות הבניה בקיבוץ ניתן לחלק לתתי יחידות אשר בגין כל
4 אחת מהן שולמה למשיבה תמורה ספציפית ונפרדת על ידי כל אחד מן המשתכנים
5 (באמצעות העברת כספם לחשבון נאמנות של הפרויקט ומשם למשיבה). הועדה קבעה כי
6 התמורה הפאושלית לפי ההסכם עליו חתמה המשיבה נקבעה בסכום נפרד לכל אחד מחלקי
7 הפרויקט, ולא כסכום גלובאלי. עוד נקבע כי המשיבה הוכיחה כי אף שהיא תמחרה את
8 העבודות השונות בקיבוץ במתכונת פאושלית, כל אחת מהעבודות לא בוצעה בתקופה
9 העולה על שנה. כמו כן קבעה הועדה, לעניין דרישת הקשר הסיבתי, כי לא ניתן לנתק את
10 נתוני ההכנסות השנתיים והתקופתיים שהמערערת הצביעה עליהם מהנתונים הספציפיים
11 של תקופת הזכאות. נקבע כי הכנסות המשיבה בתקופות רגילות הן אומנם תנודתיות, אך
12 בחודשים מרץ – יוני 2020 חלה ירידה דרסטית לרמה נמוכה, גם בהשוואה לחודשים שבהם
13 הייתה לה הכנסה נמוכה בשנים קודמות. הועדה קבעה בהחלטתה כי הכנסות נמוכות,
14 אירעו מעת לעת בדיווחי המשיבה, אך רצף ההכנסות הרצופות על פני ארבעה חודשים,
15 בדיוק בתקופת ההתפרצות של נגיף הקורונה – בוודאי אינו מקרי. הועדה קבעה כי
16 הכנסותיה של המשיבה פחתו באופן ניכר ואין לכך הסבר סביר אחר מלבד התפשטות מגפת
17 הקורונה. עקב התנודתיות בהכנסות המשיבה החליטה הועדה כי יחושב מחזור בסיסי
18 חלופי לפי ממוצע הכנסות של המשיבה בשנת 2019, המפחית במעט את נתוני תקופת
19 הבסיס של המשיבה. בהתאם לכך התקבל ערר המשיבה באופן חלקי.

התשתית הנורמטיבית:

21
22
23 5. סעיף 8א' לפקודה שכותרתו "חלוקת הכנסה מעבודות שמשך ביצוען עולה על שנה" קובע:

24 "(א) בסעיף זה –

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

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

30 (ב) נישום העוסק בעבודה ממושכת ידווח על הכנסותיו ממנה כך:

31 (1) בשנת המס שבה גמר לבצע 25% לפחות מההיקף הכספי של
32 העבודה, כפי שהוא מחושב לאותה שנה, או מההיקף הכמותי
33 של העבודה, לפי בחירתו, ידווח על ההכנסה שנצמחה לו, על פי
34 אומדן, מחלק העבודה שביצע, ובכל שנת מס שלאחר מכן ידווח
35 על ההכנסות שנצמחו לו, על פי אומדן, בהתאם לחלק העבודה
36 שביצע באותה שנה כשהוא מחושב לפי הבסיס שבו לראשונה



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-07-22833 מדינת ישראל נ' י"ג בינפלד חברה לבנייה בע"מ

תיק חיצוני: ערר 1606-21

- 1 בחר לחישוב היקף הביצוע; בשנת המס שבה סיים את העבודה
 2 ידווח על התוצאה העסקית בשלמותה בניכוי ההכנסות שעליהן
 3 דיווח בשנים הקודמות;
 4 הפסד מעבודה ממושכת יובא בחשבון לענין קביעת ההכנסה (2)
 5 החייבת בשנות מס שלפני שנת המס שבה נסתיימה העבודה רק
 6 לאחר שהנישום גמר לבצע 50% לפחות מההיקף הכספי של
 7 העבודה כפי שהוא מחושב לשנה שבה תבע את קיזוז ההפסד,
 8 או 50% לפחות מההיקף הכמותי של העבודה;
 9 נישום שחלה עליו פסקת משנה (1) או (2) יצרף לדו"ח שעל פי (3)
 10 סעיף 131, דו"ח מאושר בידי רואה חשבון כמשמעותו בחוק רואי
 11 חשבון, תשט"ו-1955, שבו יפרט את דרך קביעת ההכנסה או
 12 ההפסד, לפי הענין, ואת דרך חישוב היקף הביצוע.
6. בסעיף 7 לחוק הסיוע הכלכלי, הוא סעיף ההגדרות, מופיעה הגדרת "עוסק", הקובעת 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 8 לפקודה, בשל עבודה ממושכת
 שמשך ביצועה עולה על שנה";
7. לאור האמור, חוק הסיוע הכלכלי החריג מתחולתו עוסקים המדווחים לפקיד השומה לפי
 סעיף 8א' לפקודה, כאשר על פי הדין הכנסותיהם של עוסקים כאמור מדווחות לפקיד
 השומה על פי אומדן של אותו חלק מהעבודה שבוצעה בשנת המס בגינה הוגש הדיווח.
 קבלנים אשר עשויים להיכנס בגדרו של סעיף 8א' הני"ל, הינם קבלנים מבצעים, להבדיל
 מקבלנים בונים אשר ביחס אליהם חלה הוראת סעיף 8א(ג) לפקודה.
8. לתכליתו של סעיף זה התייחס בית המשפט המחוזי מרכז (כב' השופט א' גורמן) בפסק הדין
 בעמ"נ 514772-06-22 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים
 (30.11.2022)(להלן: "עניין מגדלי ברקת"):
- "תכליתו של הסעיף היא לקבוע את מועד הדיווח על הכנסות, למי שעוסק במתן
 שירותים לאורך תקופה המתמשכת על פני יותר משנה. הסעיף חל על כל מי
 שמעניק שירות מתמשך, ובכלל זה - מי שמבצע עבודה מתמשכת מסוג -
 "עבודות בניה בבנין בידי מי שמבצע את העבודה על פי הזמנתו של אדם אחר"
 והמכונה לא אחת בעגה המקצועית "קבלן מבצע".
 היות העבודה עבודה הנפרסת על פני למעלה משנה, עלולה לעורר שאלה מתי יש
 לדווח על ההכנסה, ולכך בא הסעיף לתת מענה. הסעיף קובע כי במקרה בו הוא
 חל, הדיווח על ההכנסה יחל בשנה בה הנישום - "גמר לבצע 25% לפחות



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-07-22833 מדינת ישראל נ' י"ג בינפלד חברה לבנייה בע"מ

תיק חיצוני: ערר 1606-21

1 מההיקף הכספי של העבודה " או "מההיקף הכמותי של העבודה" – לפי בחירתנו
2 של הנישום, בשנות המס הבאות ידווחו ההכנסות שהופקו באותה שנה (בהתאם
3 למתכונת בה בחר הנישום בשנת הדיווח הראשונה – לפי היקף כספי או לפי היקף
4 כמותי) ובשנת סיום העבודה תדווח כלל ההכנסה בניכוי ההכנסה שכבר דווחה.
5 עד שנת סיום העבודה, הדיווח על ההכנסות מבוסס למעשה על אומדן, כאשר
6 התמונה המלאה מתבררת עם סיום העבודה.
7 הסיטואציה בה חל הסעיף מעוררת שאלות אף בכל הנוגע לעיתוי ניכוי ההוצאות,
8 ובכך מטפל סעיף 18(ד) לפקודה, אשר אינו מעניינינו כאן.
9 חשוב להדגיש כי לנוכח ההגדרה של "עבודה ממושכת", עלולים לכאורה להילכד
10 ברשת הסעיף אף נישומים אשר עבודתם אמנם נמשכת על פני למעלה משנה,
11 אולם הם מקבלים תשלומים קצובים בגין שירותי שונים – מתוחמים וברורים,
12 במרוצת ההתקשרות עם הלקוח. במקרים רבים, אין הצדקה בנסיבות אלה
13 להחיל את הוראות סעיף 8א לפקודה, שכן מדובר בהכנסות ברורות וידועות
14 ושאינן דורשות ביצוע כל אומדן. לאור זאת, המשיבה פרסמה במסגרת פרשנותה
15 להוראות סעיף 8א לפקודה בחב"ק מס הכנסה עמ' 85, בין השאר את הדברים
16 הבאים:

17 ... יש לבחון את הפרויקט שבו מדובר מבחינת היקפו הכולל, כפי שבא
18 לידי ביטוי בחוזה, אולם אם ניתן להפרידו לחלקים, בהתאם לכללי
19 החשבונאות המקובלים, הרי שיראו לעניין זה כל חלק במהלך הביצוע
20 כפרויקט בפני עצמו, החייב בדיווח נפרד לעניין החלתו של סעיף זה.
21 כך לדוגמה, מי שנקשר עם לקוח בחוזה הכולל שירותים נפרדים הניתנים שוב
22 ושוב או עבודות שונות ונבדלות המתמשכות יחדיו פרק זמן העולה על שנה, אך
23 הניתנים להפרדה ברורה ואשר בגינם מתקבל תשלום נפרד, בהחלט יתכן כי לא
24 יחול בעניינו סעיף 8א לפקודה."

טענות הצדדים

27 8. לטענת המערערת, הוועדה טעתה בכך שקבעה כי ניתן לפצל את פרויקט הבניה בקיבוץ
28 גברעם לתתי יחידות המגורים שנבנו עבור כל משפחה ולפצל כל בניית יחידת מגורים לשלבי
29 הבניה. נטען כי על פי קביעת הוועדה עצמה, מדובר בחוזה אחד עם הקיבוץ וניכר כי לקיבוץ
30 היתה דומיננטיות כצד המתקשר ולא ניתן לראות את המשפחות כלקוחות נפרדים. לדעת
31 המערערת מדובר בהתקשרות לבנייה של 48 בתי מגורים במקביל כפרויקט אחד והמשיבה
32 התחיבה למסור את כלל יחידות הדיור בתוך 18 חודשים מאז תחילת הפרויקט. מכאן
33 מסיקה המערערת כי המשיבה נדרשה לפעול במקביל בבניית יחידות הדיור כעבודה אחת
34 הנמשכת מעל שנה, על מנת לעמוד בלוח הזמנים הכולל שנדרש ממנה במסגרת החוזה עם



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-07-22833 מדינת ישראל נ' י"ג בינפלד חברה לבנייה בע"מ

תיק חיצוני: ערר 1606-21

- 1 קיבוץ גברעם. עוד נטען כי אף שעבור כל יחידת דיור הוצא היתר בניה נפרד, אין לדבר
2 משמעות לעניין ההחרגה של עבודה נמשכת על פי סעיף 8א' לפקודת מס הכנסה.
3
- 4 .9. לטענת המערערת, נסיון החיים מלמד כי עבודות בניה מחולקות לשלבי עבודה וכי
5 ההתחשבות נעשית בין המזמין לבין הקבלן המבצע לכל אורך הפרויקט. נטען כי פרשנות
6 הוועדה מרוקנת למעשה מתוכן את האפשרות של תחולת סעיף 8א' לפקודה בכל הנוגע
7 לקבלנים מבצעים. עוד נטען כי לשיטת התמחור בדרך של תמחור פאושלי או לפי כתב
8 כמויות, אין כל השפעה על תכלית ההחרגה של קבלנים המבצעים עבודה אחת הנמשכת
9 מעל שנה.
- 10
- 11 .10. בכל הנוגע לקשר הסיבתי, טענה המערערת כי המשיבה לא הוכיחה קיומו של קשר סיבתי
12 בין ירידת המחזורים לנגיף הקורונה, המהווה תנאי מקדמי להוכחת זכאות לקבלת המענק.
13
- 14 .11. לטענת המשיבה, החלטת ועדת הערר לא זו בלבד שאינה לוקה בחוסר סבירות, אלא שהיא
15 משקפת דיון מעמיק בתכלית החקיקה וראייה רחבה ומקצועית של הוועדה אשר דנה
16 בעררים רבים מאוד. נטען כי הפרשנות של "עבודה שמשך ביצועה עולה על שנה", היא
17 עבודה העשויה מקשה אחת ואיננה ניתנת לחלוקה לתתי יחידות נפרדות, אשר משך ביצועה
18 עולה על שנה. לטענת המשיבה, כאשר העבודה מופרדת בהסכם ההתקשרות לחלקים קצרי
19 מועד, העוסק אינו נדרש לדווח על בסיס של אומדן ולכן סעיף 8א' אינו חל עליו בחישוב
20 הכנסתו, שכן אין לו כל השפעה על חישוב ההכנסה.
21
- 22 .12. המשיבה טענה כי מידת ההתערבות של בית המשפט המחוזי בדונו בערעור מנהלי על
23 החלטות של ועדות ערר היא מצומצמת, במיוחד שעה שמתבקשת התערבות של בית
24 המשפט בממצאים עובדתיים או בקביעות מקצועיות שהן בתחום מומחיותה של ועדת
25 הערר.
26
- 27 .13. לטענת המשיבה, הוכח כי הקיבוץ, שהינו בעל המקרקעין, אומנם ריכז את עבודות הבניה
28 אולם בסופו של יום נבנו 48 יחידות דיור נפרדות, על פי 4 דגמים שבוצעו עבור כל משפחת
29 משתכנים בנפרד, בהתאם לבחירת הדגם והשינויים שנבחרו על ידי כל משפחה.
30
- 31 .14. בכל הנוגע לסוגיית הקשר הסיבתי, ציינה המשיבה כי תנודות במחזורים של עסקים אינן
32 יחודיות לענף הבנייה, והן מאפיינות עוסקים רבים ובפרט נותני שירותים. נטען כי במספר
33 החלטות של וועדות הערר נקבע כי תנודות משמעותיות במחזור העוסק, יביאו לחישוב
34 המענק על פי ממוצע הכנסות של הנישום.



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-07-22833 מדינת ישראל נ' י"ג בינפלד חברה לבנייה בע"מ

תיק חיצוני: ערר 1606-21

1

2

דין והכרעה

3 ראשית, יש להידרש למידת התערבות בית המשפט בהחלטות וועדת הערר. הכלל הוא, כי

4 מידת התערבותו של בית המשפט בדונו בערעור מנהלי על החלטות וועדות ערר, הינה

5 מצומצמת. כלל זה נכון ביתר שאת, שעה שמתבקשת התערבות בממצאים עובדתיים, או

6 בקביעות מקצועיות, שהן בתחום מומחיותה של וועדת הערר (עמ"נ (י-ם) 47895-10-12

7 עמותת רואד לקידום החינוך והרווחה נ' משרד החינוך והתרבות (7.7.13), פסקה 4). כאשר

8 מתגלה טעות מהותית במסקנה משפטית, להבדיל מקביעה עובדתית, הנובעת מהערכה

9 שגויה של הממצאים שהונחו בפני הוועדה, תידרש התערבותו של בית המשפט (עמ"נ (ת"א)

10 14215-12-20 גובל דאטא סנטר בע"מ נ' מנהל הארנונה בעיריית הרצליה (10.11.21),

11 פסקה 22).

12

13

פיצול הפרוייקט בקיבוץ גברעם

14 שנית, יש חשיבות לשאלה האם המשיבה יישמה במסגרת הדוחות הכספיים את סעיף 8א'

15 לפקודת מס הכנסה. יישום כזה מתבצע על פי תקן 4 של המוסד הישראלי לתקינה

16 בחשבונאות, הדומה במהותו לסעיף 8א' לפקודה. בעניין מגדלי ברקת מצא בית המשפט כי

17 המערערת באותו מקרה החילה על עצמה בשנים הרלוונטיות את הוראת סעיף 8א' לפקודה

18 תוך יישום תקן 4 בדוחות הכספיים. משום כך קבע בית המשפט באותו עניין כי המערערת

19 הוחרגה מן המושג "עוסק" על פי סעיף 7(5) לחוק (בקשת רשות ערעור על פסק הדין תלויה

20 ועומדת בבית המשפט העליון – בר"מ 1692/23). במקרה שלפנינו טענה המשיבה כי אין

21 מחלוקת כי היא דיווחה על הכנסותיה והוצאותיה למס הכנסה על בסיס הכנסות והוצאות

22 בפועל ולא על פי שיטת האומדנים. דומה כי המערערת לא חולקת על כך (עמ' 4 לפרוטוקול,

23 שורות 1-2).

24

25 ועדות הערר עמדו בעבר על האבחנה בין קבלנים המבצעים עבודה לפי הסכם פאושלי,

26 במסגרתה התמורה הכוללת בגינה נקבעה מראש בהסכם, לבין קבלנים המבצעים עבודה

27 על בסיס כתבי כמויות, דהיינו, המתומחרת לפי היקפי הביצוע (פסקה 21 להחלטת ועדת

28 הערר). ועדות הערר ציינו כי אומדן ההכנסות בהתאם להוראות סעיף 8א' לפקודת מס

29 הכנסה רלוונטי רק במקרה של קבלן המבצע הסכם פאושלי, הנדרש בתום כל שנה קלנדרית

30 לאמוד את חלק העבודה שכבר בוצעה. צוין כי במקרים בהם העבודה מחולקת לשלבי

31 ביצוע, סעיף 8א' אינו חל, בין היתר, כיוון שניתן להתייחס לכל אחד מהשלבים כעבודה

32 נפרדת (החלטת הוועדה, שם). ועדת הערר ציינה בהחלטתה את הקריטריונים שנקבעו על

33 ידי ועדת הערר בהחלטה בערר 1071-21 ק.סלאמה בע"מ נ' רשות המיסים (22.6.21)



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-07-22833 מדינת ישראל נ' י"ג בינפלד חברה לבנייה בע"מ

תיק חיצוני: ערר 1606-21

1 (להלן: "עניין סלאמה"). באותה החלטה נקבע כי עבודה לא תחשב כעבודה ממושכת אם
2 מתקיימים בה חמשת התנאים הבאים:

3

4 א. העבודה ניתנת להפרדה לתתי יחידות עבודה, הן חוזית והן בפועל;

5 ב. הקבלן מדווח עליה למס הכנסה על בסיס הכנסות בפועל ולא על פי אומדנים;

6 ג. יחידת העבודה אינה נתונה לפרשנות – לכל תת יחידה יש תחילה וסוף מוגדרים;

7 ד. הקבלן מקבל תמורה בפועל בגין כל תת יחידה בנפרד;

8 ה. משך הביצוע של כל תת יחידה אינו עולה על שנה.

9

10 הוועדה אף ציינה את החלטת וועדת הערר בערר 1187-21 בני פאיז שמשום בע"מ נ' רשות
11 המיסים (8.12.21), שם נקבע שגם הסכם פאושלי עשוי להיות מחולק לתתי יחידות, בפרט
12 כאשר התמורה הפאושלית נקבעת בנפרד בגין כל אחד משלבי הביצוע.

13

14 רשות המיסים ערערה לבית המשפט המחוזי בחיפה על החלטת ועדת הערר בעניין סלאמה, 18.

15 אולם הערעור נדחה ביום 8.11.22 (עמ"נ 21-09-43404 מדינת ישראל נ' ק.סלאמה בע"מ).

16 רשות המיסים לא הגישה בקשת רשות ערעור ביחס לפסק הדין. בית המשפט המחוזי

17 בחיפה (כב' השופטת א. וינשטיין) קיבל את פרשנותה של וועדת הערר, לפיה בגדרי המונח

18 "עבודה ממושכת" תיכלל רק עבודה שהינה מקשה אחת ואינה ניתנת לחלוקה לתתי יחידות,

19 אשר משך הזמן של כל אחת מהן אינו עולה על שנה. בית המשפט המחוזי סבר שמדובר

20 בשאלה שהיא חשבונאית בעיקרה, המושפעת מכללי החשבונאות המקובלים, לאורם יש

21 לבחון את הזמנת העבודה וחוזה העבודה, בכדי לקבוע את מהות הפרויקט ואת האפשרות

22 להפרידו לחלקים העומדים בזמן עצמם. בית המשפט קבע את הדברים הבאים, עמם אני

23 מסכים:

24

25 "33. על כן, בפרויקטים אשר קיימים בהם שלבים מופרדים וברורים, אבני

26 דרך, אשר בהשלמתם זכאי הקבלן המבצע על פי החוזה לתשלום – והוא אכן

27 מקבל את התשלום ומדווח למנהל מע"מ בהתאם לזכאותו זו ולפקיד השומה

28 בהתאם לסך כל הכנסותיו המדווחות בפועל באותה שנה – הרי ככל שכל אבן דרך

29 ושלב כזה בביצוע העבודה אינו עולה על תקופה של שנה – אין כל סיבה עובדתית

30 או חשבונאית או משפטית, כי הוראת סעיף 8א' לפקודה תחול על קבלן שכזה.

31 מניה וביה, במצב דברים כזה, לא קיימת כל עילה לקבוע כי קבלן מבצע כזה אינו

32 בגדר "עוסק" לפי חוק הסיוע הכלכלי או החלטת הממשלה באופן שישלול ממנו

33 את האפשרות להגיש בקשה לקבלת מענק.



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-07-22833 מדינת ישראל נ' י"ג בינפלד חברה לבנייה בע"מ

תיק חיצוני: ערר 1606-21

1 לאור כל האמור לעיל, סבורני כי התנאים שקבעה ועדת הערר בפסקה
2 42 להחלטתה, בכדי לבחון אם מדובר ב"עבודה ממושכת" של קבלן מבצע, אם
3 לאו – דהיינו: האם העבודה ניתנת להפרדה הן מבחינה חוזית והן מבחינה
4 מעשית לתתי-יחידות עבודה נפרדות; האם הקבלן העוסק מדווח לפקיד השומה
5 על בסיס הכנסות והוצאות בפועל ולא על פי אומדן; האם היקפה של כל תת-
6 יחידת עבודה הוא מוגדר ואינו נתון לפרשנות; האם הקבלן העוסק מקבל תמורה
7 בפועל בעבור כל תת-יחידת עבודה בנפרד; וככל פרק הזמן שבו בוצעה כל תת-
8 יחידת עבודה אינו עולה על שנה - רשימת תנאים זו, שאיננה רשימה סגורה -
9 נראית בעיני נכונה וסבירה לצורך ביצוע הקביעה אם מדובר ב"עבודה ממושכת"
10 אם לאו.

11 בעניינינו הוצגו לוועדה, בין היתר, הזמנת העבודה וחוזה העבודה, חוזה ההתקשרות של
12 המשיבה מול כל אחת מהמשפחות אשר מימנו את בניית הבית, היתרי הבניה, צווי תחילת
13 העבודה ביחס לכל יחידה בנפרד, פירוט התשלומים ואישור מנהל הפרויקט, לרבות דיווחי
14 המשיבה למע"מ, מאזני בוחן ועוד. ועדת הערר בחנה את המסמכים שהוצגו לה והגיע
15 למסקנה כי את עבודות הבניה בפרויקט גברעם ניתן לחלק לתתי יחידות שנקבעו בהסכם,
16 כאשר בגין כל אחת מהם שולמה למשיבה תמורה ספציפית ונפרדת. נקבע בהחלטה כי כיוון
17 שנחתמו הסכמים נפרדים ביחס לכל יחידת דיור, אשר התמורה הפאושלית נקבעה בגין כל
18 אחד מהם בנפרד, די בכך כדי לקבוע שסעיף 8א' לפקודה אינו חל על עבודות אלו. עוד נקבע
19 כי יחידת העבודה הפאושלית היא העבודה המוגדרת בכל יחידת דיור של כל משפחה ולא
20 הפרויקט בכללותו. הוועדה מצאה כנתון עובדתי כי כל אחת מהעבודות לביצוע היחידה
21 המשפחתית לא בוצעה בתקופה העולה על שנה אחת. זאת ועוד, הוועדה ציינה כי הצדדים
22 לא הסתפקו בקביעת התמורה הכוללת בגין כל יחידת דיור, שכן נקבעו אבני דרך לתשלום
23 שהמשיבה זכאית לו, בהתאם לשלבי הביצוע. במסגרת נספח 2 להסכם, נקבעו 18 אבני דרך
24 בגין כל אחד משלבי הביצוע (החל מיציקת יסודות ורצפה וכלה בקבלת תעודת גמר וגמר
25 אכלוס). בגין כל אחת מאבני הדרך נקבע אחוז לתשלום מתוך הסך הכול, כאשר האחוזים
26 נעים בכ"א מן השלבים בין 3% לבין 12%.

27
28 20. לטענת המערער, העבודה בפרויקט כללה את כל העבודות הנדרשות לבניית 48 בתי
29 המגורים והמשיבה נדרשה לפעול במקביל בבניית יחידות הדיור כעבודה אחת הנמשכת
30 מעל שנה. עוד נטען כי קיבוץ גברעם היה גורם דומיננטי בהתקשרות עם המשיבה ואכלוס
31 המשפחות בבתי המגורים היה מותנה וכפוף לאישור בכתב מהקיבוץ.
32



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-07-22833 מדינת ישראל נ' י"ג בינפלד חברה לבנייה בע"מ

תיק חיצוני: ערר 21-1606

21. בחנתי את המסמכים שהוצגו לוועדה ומהם עולה שיטת ההתחשבות שיושמה בפרויקט גברעם. המשיבה הגישה לקיבוץ חשבונות תקופתיים אשר כללו ביחס לכל יחידת מגורים בנפרד, פירוט של השלבים שבוצעו בתקופת החשבון. ביחס לכל בית מגורים שנבנה, צוין מהם שלבי העבודה שהסתיימו, לפי אבני הדרך המוסכמים. כך, למשל, בחשבון מס' 3 מיום 27.3.2018 (שצורף כנספח ה' לתגובת המשיבה לעמדת המערערת שהוגשה לוועדה), נדרש תשלום בגין שני שלבים שהסתיימו ביחידות דיור מס' 300 ומס' 306, נדרש תשלום בגין שלב אחד שהסתיימו ביחידות דיור מס' 301 ומס' 302, ולעומת זאת, לא נדרש תשלום כלל בגין יחידת דיור מס' 308, אשר בה לא הסתיימו אפילו השלב הראשון מתוך אבני הדרך המוסכמים.
22. במילים אחרות, כל החשבון תקופתי כלל פירוט ביחס לכל יחידת דיור, בהתאם לסיום אותם שלבים שנקבעו בחוזה עם המשיבה. המשיבה קיבלה תשלומים בהתאמה מלאה לקצב התקדמות ביצוע העבודה בכל בית ובית, ובהתאם לכך נערכו דיווחיה למע"מ ולמס הכנסה. אין מדובר בדיווח לפי אומדן כמותי או כספי, אלא דיווח על הכנסות בפועל עבור כל יחידת מגורים בנפרד. נדמה כי במקרה זה מתקיימים כל התנאים שנקבעו בעניין סלאמה: העבודה ניתנת להפרדה לתני יחידות עבודה, הן חוזיות והן בפועל; המשיבה דיווחה על הכנסות על בסיס הכנסות בפועל ולא על פי אומדנים; לכל יחידת מגורים יש צו התחלת עבודה ומועד סיום מוגדר, כאשר נקבע עובדתית כי כל יחידת מגורים נבנתה בתקופה שלא עלתה על 12 חודשים. כמו כן, ברור כי המשיבה קיבלה בפועל תמורה בגין כל יחידת מגורים בנפרד, מכל משפחה בנפרד, אשר שילמה את חלקה בגין יחידת המגורים שנבנתה עבורה.
23. בדיון בערעור שהתקיים ביום 26.3.2023 נטען מטעם המערערת, כי אין התאמה בין אבני הדרך לתשלום שנקבעו בחוזה, לבין התקדמות העבודה בפועל, שכן מדובר בקביעת אחוזים שרירותית: "אנחנו לא יודעים האם יציקת יסודות ורצפה זה 8% מהפרויקט" (עמ' 6 לפרוטוקול, שורות 6-7). לעומת זאת, נציג המשיבה טען בדיון כי קיימת התאמה מלאה בין האחוזים שנקבעו כאבני דרך לתשלום ובין העלות לחברה בכל שלב, בכפוף לכך שמזמין העבודה שמר לעצמו יתרה מסוימת (עמ' 7 לפרוטוקול, שורות 11-17). טענת המערערת בדיון לא נטענה בפני ועדת הערר, והוועדה לא נדרשה לכך. משום כך, איני מוצא לקבל את טענת המערערת, שלא הונח לה בסיס עובדתי בפני הוועדה.
24. מבחינת תכלית החקיקה, יש לבחון הן את תכלית חקיקת סעיף 8 א' לפקודה והן את תכלית חקיקת חוק הסיוע הכלכלי. סעיף 8 א' לפקודה נחקק על רקע האינפלציה אשר שררה בעת תיקון מס' 54 לפקודה בשנת 1982 ולאור הצורך שנוצר להתאים את דיווחי המס



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-07-22833 מדינת ישראל נ' י"ג בינפלד חברה לבנייה בע"מ

תיק חיצוני: ערר 1606-21

- 1 לאינפלציה והשפעתה. סעיף 8 א' נועד לחול על נישומים שעסקו בביצוע עבודה ממושכת
2 שנמשכה מעבר ל-12 חודשים וזאת בשל הקושי לקבוע את התוצאות העסקיות של נישומים
3 אלה בתקופת אינפלציה. מטרת החקיקה הייתה לשפר את היכולת לאמוד את הכנסותיהם
4 של אותם נישומים (עניין סלאמה, פסקה 24).
- 5
- 6 25. חוק הסיוע הכלכלי נועד לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה ממגפת הקורונה. על פי החוק,
7 הזכאות למענק מוקנית ל"עוסק", כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, התשל"ה-1975, אולם
8 הוחרגו מן הזכאות למענק, עוסקים מסוימים. תכליתה של הוראת ההחרגה הרלבנטית
9 לעניינו (מי שבשנות המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתו סעיף 8 א' לפקודה בשל עבודה
10 ממושכת), מבוססת על הנחה כי הפגיעה הכלכלית בשל נגיף הקורונה "נבלעת" בתוך
11 הפרויקט הכולל, אשר הינו ממושך מטבעו ולפיכך נתון במידה פחותה להשפעות זמניות
12 באופיין (עניין סלאמה, פסקה 36).
- 13
- 14 26. כאשר מדובר בפרויקט הניתן לפיצול לעבודות נפרדות, הגם שהן נמצאות תחת חוזה עבודה
15 אחד, אשר מתמחרות ומשולמות באופן נפרד, הרי שאותן עבודות נפרדות יכולות להיות
16 מושפעות ממשבר כלכלי זמני ולפיכך, ראוי ליתן מענק בגין השפעות אלה, בהתקיים
17 התנאים הקבועים בחוק הסיוע הכלכלי (עניין סלאמה, פסקה 36). הנה כי כן, גישתה של
18 וועדת הערר עולה בקנה אחד עם תכליתו של חוק הסיוע הכלכלי, ואין מקום להתערב
19 בהחלטתה.
- 20
- 21 27. לטענת המערערת, פרשנות הוועדה מרוקנת מתוכן את הוראת ההחרגה שבסעיף 7(5) לחוק
22 הסיוע הכלכלי בכל הנוגע לקבלנים מבצעים, המקבלים תשלומים לכל אורך פרויקט שמשך
23 ביצועו עולה על שנה. לדידי, אין לקבל טענה זו. לא הוכח ע"י המערערת, כי כל פרויקט בניה
24 שמבוצע ע"י קבלן מבצע ניתן להפרדה לחלקים העומדים בפני עצמם ברמה תמחירית או
25 תכנונית, וכי קבלנים מבצעים אינם מיישמים את סעיף 8 א' לפקודה, שכן הם מדווחים על
26 הכנסתם על פי קבלת התשלומים בפועל, להבדיל מאומדנים בהתאם לתקן 4 של המוסד
27 הישראלי לתקינה חשבונאית. כך לדוגמא, מצאה וועדת הערר בעניין מגדלי ברקת, כי
28 המערערת באותו מקרה יישמה את סעיף 8 א' לפקודה בדוחותיה הכספיים, ועל כן נקבע כי
29 היא מוחרגת מהגדרת "עוסק" לפי חוק הסיוע הכלכלי.
- 30

דרישת הקשר הסיבתי

- 31
- 32 28. המערערת טענה, כי המשיבה לא הוכיחה את קיומו של קשר סיבתי בין ירידת המחזוריים
33 לבין התפשטות נגיף הקורונה. בסוגיה זו עסק בית המשפט העליון לאחרונה בבר"מ



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-07-22833-07 מדינת ישראל נ' י"ג בינפלד חברה לבנייה בע"מ

תיק חיצוני: ערר 1606-21

1 7502/22 רשות המיסים נ' פודולסקי (22.1.23), שם נקבעו בסוגיית הקשר הסיבתי הדברים
2 הבאים (פסקה 22):

3
4 "הנטל הראשוני [להוכחת ירידה במחזור העסקאות עבור קבלת המענק] אכן
5 מוטל על המבקש, אך כדי לבחון את מהותו עלינו לעמוד על תכליתו של החוק.
6 סעיף 8(3) לו קובע, כזכור, תנאי לקבלת המענק, והוא כי הירידה במחזורי
7 העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס 'נגרמה מההשפעה הכלכלית של
8 התפשטות נגיף הקורונה החדש'. הלכה למעשה, הדרך להוכיח עמידה בתנאי זה
9 היא הצבעה על נתונים של ירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס.
10 הא – ותו לא. אכן, ייתכן שגרמו לירידה במחזורי העסקאות נסיבות אחרות, אך
11 אין דרכו של המשפט לדרוש הוכחת יסודות שליליים (במקרה זה, אי-קיומם של
12 גורמים אחרים לירידה במחזורי העסקאות). גם בחיי המעשה, רשות המיסים
13 אינה דורשת הוכחה כאמור מכל עוסק הפונה בבקשה בהתאם לחוק. הדברים אף
14 עולים בקנה אחד עם תכליתו של החוק, שהיא מתן מענה יעיל ומהיר למשבר
15 הכלכלי שאליו נקלעו עסקים רבים על רקע מאורעות השעה (ראו: דברי הסבר
16 להצעת חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת השעה),
17 התש"ף-2020, ה"ח 432, 453). ככל שלטענת [הרשות] נותק הקשר הסיבתי בין
18 הירידה במחזור ההכנסות של העוסק לבין השלכותיו של נגיף הקורונה – קרי,
19 כי לא מתקיים התנאי הקבוע בסעיף 8(3) לחוק – על רשות המיסים לבסס טענתה
20 זו ולסתור את החזקה באשר לכך שמגפת הקורונה הייתה הגורם הדומיננטי
21 לשינוי. אם אכן תציג ראיות לכאורה לכך – או אז יעבור הנטל לכתפי העוסק
22 להוכיח אחרת."
23

24 29. הוועדה דנה בטענות המערערת, לפיהן ירידת המחזורים של המשיבה לא נבעה ממגפת
25 הקורונה. כך, למשל, נדונה הטענה, עליה חזרה המערערת גם בדיון בפניי, כי ירידת המחזורים נבעה
26 מסיום הפרויקט בקיבוץ גברעם. הוועדה ציינה בהחלטתה, כי נתוני ההכנסות של המשיבה בשנים
27 שקדמו למשבר הקורונה, וכן במהלך שנת 2020, מעידים על ירידה ברורה בכנסות המשיבה
28 בחודשים מרץ-יוני 2020. נקבע, כי באותם חודשים חלה ירידה דרסטית בהכנסות, גם בהשוואה
29 לחודשים שבהם היו למשיבה הכנסות נמוכות בשנים קודמות והדבר התרחש בדיוק בתקופת
30 ההתפרצות של נגיף הקורונה. הוועדה ציינה כי החשש, כי ההכנסות פחתו בגלל סיום פרויקט הבניה
31 בקיבוץ גברעם הועלו בעלמא ואינן מתיישבות עם התמונה הכוללת שנמצאה על ידי הוועדה. משום
32 כך, לא מצאה הוועדה לנכון להעביר את הנטל למשיבה ולא מצאה לקבל את הטענה בדבר היעדר
33 קשר סיבתי בין ירידת המחזורים לנגיף הקורונה. בנסיבות אלה, לא מצאתי מקום להתערב



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-07-22833 מדינת ישראל נ' י"ג בינפלד חברה לבנייה בע"מ

תיק חיצוני: ערר 1606-21

1 במסקנות הוועדה, במיוחד לאור כך שהוועדה קבעה כי חישוב המענק יבוצע על פי ממוצע הכסות
2 המשיבה בשנת 2019 וכתוצאה מכך, הופחת סכום המענק.

3

4

סוף דבר

5

30. לאור כל האמור לעיל, הערעור נדחה.

6

המערערת תשלם למשיבה הוצאות ושכ"ט עורך דין בסכום כולל של 6,000 ₪ וזאת תוך 45 ימים
7 מהיום. לאחר מועד זה יתווספו לסכום הנ"ל הפרשי הצמדה וריבית כחוק.

8

9

המזכירות תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

10

11

ניתן היום, ו' ניסן תשפ"ג, 28 מרץ 2023, בהעדר הצדדים.

12

13

אביגדור דורות, שופט

14

15