



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-01-54477 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים
עמ"נ 21-10-24697 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים

בפני כבוד השופט אבי גורמן

יגאל חיון הנדסה בע"מ

ע"י ב"כ עו"ד אילן אורלי

נגד

מדינת ישראל – רשות המסים

ע"י ב"כ עו"ד דוד גוטמן
מפרקליטות מחוז מרכז (אזרחי)

המערערת

(המשיבה בערעור שכנגד)

המשיבה

(המערערת בערעור שכנגד)

פסק דין

מבוא

לפניי שני ערעורים שהגישה חב' יגאל חיון הנדסה בע"מ (להלן: "המערערת") וערעור שכנגד שהגישה מדינת ישראל - רשות המסים (להלן: "המשיבה"), בעניין החלטות ועדת הערר לענייני קורונה (להלן: "ועדת הערר" או "הוועדה") בכל הנוגע למענק סיוע בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה (להלן: "המענק").

הערעורים עוסקים בעיקרם באותן פלוגתאות, ביחס לתקופות שונות, כדלקמן:

א. עמ"נ 21-10-24697: ערעור על החלטת הוועדה בערר 21-1185 מיום 22.8.21 – בעניין מענק ביחס לחודשים מרץ-אפריל 2020 (להלן: "הערעור הראשון"), וכן ערעור שכנגד שהגישה המשיבה באותו העניין (להלן: "הערעור שכנגד").

בהחלטת הוועדה נקבע כי העוררת זכאית למענק חלקי. המערערת ערערה על כך שלא ניתן לה מלוא המענק שביקשה, ואילו המשיבה בערעור שכנגד שהגישה טענה כי יש לשלול מהמערערת את המענק מכל וכל.

ב. עמ"נ 22-01-54477: ערעור על החלטת הוועדה בערר 21-1896 מיום 13.12.21 בעניין מענק ביחס לחודשים מאי-יוני 2020, במסגרתה נקבע כי המערערת אינה זכאית למענק (להלן: "הערעור השני").

(הערעור הראשון והשני יכוננו להלן יחדיו – "ערעורי המערערת").



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-01-54477 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים
עמ"נ 21-10-24697 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים

לבקשת הצדדים, הדיון בערעורים אוחד.
טענות הצדדים בערעורי המערערת הן טענות דומות, ואף בסיכומיהם בחרו הצדדים שלא להבחין בטענותיהם בין הערעורים שהגישה המערערת. על כן, טענות הצדדים יוצגו להלן במאוחד, תוך שתיעשה הבחנה במידת הנדרש.
טענות הצדדים בערעור שכנגד, יוצגו בנפרד.

רקע כללי ועובדתי

1. בעקבות המשבר הכלכלי אשר נלווה להתפרצות נגיף הקורונה, יצאה ממשלת ישראל בתכניות כלכליות נרחבות לצורך סיוע לעסקים. במסגרת החלטות ממשלה, ביניהן החלטה מספר 5015 מיום 24.4.20 (להלן: "החלטת הממשלה"), אושר הסדר למתן מענק בגין החזר הוצאות קבועות לעסקים שחלה פגיעה במחזור העסקים שלהם ביחס לחודשים מרץ – יוני 2020 בשל התפרצות נגיף הקורונה. הסדר זה עוגן בחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן: "חוק הסיוע"), אשר נכנס לתוקפו ביום 29.7.20, ובמסגרתו הוארך מנגנון הסיוע לתקופות נוספות (להלן, ותוך התייחסות לכלל התקופות בגינן משולמים מענקים: "תקופת הזכאות") ואף הוגדל סכום המענק.
2. סעיף 1(ג) להחלטת הממשלה וסעיף 8(3) לחוק הסיוע קובעים כי תנאי לזכאות למענק, הוא קיומו של קשר סיבתי בין ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה לבין ירידת מחזורי ההכנסה בתקופת הזכאות בהשוואה למחזורי ההכנסות בחודשים המקבילים בשנת 2019. שיעור ירידת מחזורי ההכנסות הנדרש לקבלת המענק, השתנה בתקופות הזכאות השונות. זכאות למענק עבור החודשים מרץ-אפריל 2020, הותנתה בירידה בהיקף מחזורי ההכנסה בהשוואה למחזור ההכנסות בחודשים מרץ-אפריל 2019, בשיעור של 25% לפחות. הזכאות למענק עבור חודשים מאי-יוני 2020, הותנתה בירידת מחזורי הכנסה בהשוואה לחודשים אלה בשנה הקודמת, בשיעור של 40% לפחות (יש בחוק הסיוע עוד הוראות בהקשר זה, אשר איני נדרש להן מאחר ואינן רלוונטיות לנו בערעור זה). כאמור לעיל וכדי לזכות במענק, הירידה במחזורי ההכנסות צריכה לנבוע מהתפשטות נגיף הקורונה, ולא מטעמים שאינם קשורים בכך.
3. בהחלטת הממשלה ובחוק הסיוע, נקבע כי המענק ניתן ל-"עוסק". מהגדרת "עוסק", הוחרגו גורמים שונים. אחד מאלה שהוחרגו מהגדרה זו (בסעיף 5 להחלטת הממשלה ובסעיף 7 לחוק הסיוע), הוא מי שמבצע עבודה מתמשכת אשר משך ביצועה עולה על שנה ואשר חל בחישוב הכנסתו סעיף 8א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה").



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-01-54477 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים
עמ"נ 21-10-24697 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים

4. בענייננו, המערערת היא חברה קבלנית העוסקת בבניית חדריים נקיים עבור תעשיית הקנביס הרפואי בישראל, ובמתן שירותי הנדסת מכונות ברחבי הארץ.
5. ביום 18.5.20, הגישה המערערת בקשה למשיבה לקבלת המענק לחודשים מרץ-אפריל 2020, בהתאם להחלטת הממשלה. בקשה זו נדחתה בהחלטה מיום 30.8.20, וזאת מהטעם ולפיו המערערת מוחרגת מקבלת המענק שכן חל בחישוב הכנסתה סעיף 8 לפקודה. וכך, בין השאר, נכתב באותה החלטה:

"הנך עוסק במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידך או שבשנת המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתך סעיף 8 לפקודה, בשל עבודה מתמשכת שמשך ביצועה מעל שנה".

כפי שנראה בהמשך, ההנמקה הנ"ל מצטטת את הסעיף הרלוונטי בהחלטת הממשלה/בחוק הסיוע, תוך שאין בין הצדדים מחלוקת כי כוונת הדברים היא לסיפא – המתייחסת למי שחל על חישוב הכנסתו בשנים 2019 ו-2020 סעיף 8 לפקודה (ולא לרישא, המתייחסת למי שעוסק במכירת זכות במקרקעין).

6. באותו היום, 30.8.20, הגישה המערערת השגה על החלטת המשיבה. ההשגה נדחתה בהחלטה מיום 18.4.21, וזו הפעם נומקה תוך הצבעה על העדר קשר סיבתי בין ירידת מחזורי ההכנסות לבין התפרצות הקורונה, שכן:

"קיימת ירידה טבעית בפעילות העסקית שקדמה לתקופת הזכאות ואשר אינה נובעת כתוצאה מהשפעה כלכלית של התפשטות נגיף הקורונה..."

בהחלטה בהשגה לא צוין שוב הטעם שנזכר בהחלטה המקורית של המשיבה והנוגע לתחולת סעיף 8 לפקודה. לצד זאת, בערר שהגישה המערערת המתייחסה היא לשני הטעמים (תחולת סעיף 8 לפקודה והעדר קשר סיבתי), שני הטעמים נזכרו בתשובה שהגישה המשיבה לערר ושניהם נבחנו על ידי ועדת הערר.

7. בנוסף, המערערת הגישה בקשה לקבלת המענק עבור חודשים מאי – יוני 2020, ואף בקשה זו נדחתה. המערערת הגישה השגה ביום 12.11.20, וזו נדחתה בהחלטה מיום 17.8.21, תוך שהפעם המשיבה מקפידה לציין את שני הנימוקים הניצבים בבסיס החלטותיה:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-01-54477 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים
עמ"נ 21-10-24697 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים

הנך עוסק במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידך או שבשנת המס
2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתך סעיף 8א לפקודה, בשל עבודה מתמשכת
שמשך ביצועה מעל שנה

נוסף בעסק יש ירידה דרסטית מחודש 7/2019 – מחזור בסיס לפי ממוצע 7/2019
עד 2/2020 הינו 865,774 ₪ דו חודשי.

8. נוסף על המענקים המתייחסים לשתי תקופות הזכאות (מרץ-אפריל 2020 ומאי-יוני 2020) אשר
ענייניהן תוארו עד כה, בין הצדדים קיימת מחלוקת אף בעניין זכאות המערערת למענקים ביחס
לתקופות זכאות נוספות ומאוחרות יותר (ינואר-יוני 2021). בשים לב לכך שמחלוקת אלה זהות
למחלוקת הנדונות כאן, הסכימו הצדדים כי מה שיוכרע בפסק דין זה, יחול אף ביחס למענקים
בתקופות הזכאות הנוספות.

החלטות ועדת הערר

9. ערר 1185-21 הוגש בגין דחיית ההשגה ביחס למענק בעד תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020.
ביום 22.8.21 ניתנה החלטת וועדת הערר. ההחלטה מתייחסת לשני הנימוקים בגינם שללה המשיבה
את המענק מהמערערת: תחולת סעיף 8א לפקודה, והקביעה כי לא מתקיים קשר סיבתי בין ירידת
מחזורי ההכנסה בתקופת הזכאות לבין התפרצות נגיף הקורונה.
הוועדה דחתה את הנימוק הראשון, וקבעה כי סעיף 8א לפקודה אינו חל על הכנסותיה של המערערת.
קביעה זו מבוססת על מסמכים שהציגה המערערת (תוך שהוועדה אינה עומדת על הצגת מלוא
המסמכים כפי שדרשה המשיבה), וכן על קביעה ולפיה הסעיף אינו חל אלא על "הסכמים פאושלים"
– ולא במקרה בו ניתן לפצל את העסקה לרכיבים שונים והצדדים תמחרו את העסקה ביניהם בהתאם
לרכיבים אלה.

בכל הנוגע לנימוק השני – העדר הקשר הסיבתי בין ירידת ההכנסות להתפרצות הנגיף, החליטה
הוועדה כדלקמן: הוועדה קיבלה את קביעת המשיבה ולפיה מנתוני מחזורי ההכנסות של המערערת,
ניכר כי ישנה ירידה עקבית וברורה במחזורי ההכנסות כבר מאמצע שנת 2019 – חודשים רבים לפני
פרוץ הקורונה. משלא עלה בידי המערערת לספק כל הסבר לירידה זו, קבעה הוועדה כי לאור זאת
צודקת המשיבה בקביעתה כי נותק הקשר הסיבתי בין פרוץ הקורונה לבין ירידת מחזורי ההכנסות,
שכן כאמור ירידה ברורה במחזוריים החלה זמן רב קודם לפרוץ המגפה. הסבר שניסתה המערערת
להציע לפגיעה כלכלית שספגה לטענתה בשל מגפת הקורונה – ביטול הסכם לבניית חדרים נקיים





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-01-54477 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים
עמ"נ 21-10-24697 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים

למפעל קנאביס בשדרות, נדחה על ידי הוועדה, שכן היא מצאה כי סיבת אי יציאת ההסכם לפועל הייתה נעוצה בעיקר בטעם אחר (העדר רישיון להפעלת מפעל קנאביס) ולא משבר הקורונה. אלא שלצד זאת, הוועדה ערכה חישוב של מחזורי ההכנסות של המערערת, חישוב באמצעות ביקשה לבחון האם בכל זאת ניתן למצוא ירידה כלשהי במחזורי ההכנסות, אותה ניתן יהיה כן לייחס למשבר הקורונה. אציין כי אף המשיבה ערכה בשלב בחינת ההשגות בדיקה דומה, אלא שמסקנתה הייתה כי אין ללמוד על כל ירידה כאמור. הן המשיבה והן הוועדה, ערכו בדיקה במתכונת הבאה: כאמור לעיל, ניכר כי מחזורי הכנסותיה של המערערת ירדו באופן עקבי, כבר חודשים רבים קודם להתפרצות הקורונה. המשיבה והוועדה, ערכו חישוב של ממוצע ההכנסות בתקופה זו של ירידת המחזוריים (מאמצע שנת 2019 ועד לפרוץ הקורונה בסוף חודש פברואר 2020). המחשבה שהנחתה את המשיבה ואת הוועדה היא כי אם ההכנסות לאחר פרוץ המגפה תהיינה נמוכות אף בהשוואה לממוצע ההכנסות בתקופת הירידה שקדמה לפרוץ המגפה, ניתן לייחס חלק זה של ירידת המחזוריים להשפעות הכלכליות של התפרצות נגיף הקורונה.

המשיבה החלה את בחינת ממוצע ההכנסות בחודשי הירידה במחזורי ההכנסות, החל מחודש אוגוסט 2019 ועד לפברואר 2020. תוצאת בדיקה זו הייתה שלא רק שעם פרוץ המגפה אין ירידה במחזורי ההכנסות, אלא שלמעשה יש אפילו מגמת עלייה. לאור זאת, שללה המשיבה מתן מענק מכל וכל.

הוועדה מנגד סברה כי הדין אמנם עם המשיבה בדרך הילוכה (ואף ציינה לשבח את הגישה המקלה שבאה לידי ביטוי בגישה זו), אלא שלצד זה סברה הוועדה כי יש מקום להתחיל את החישוב של ממוצע החודשים בהם ניכרת הירידה במחזורי ההכנסות, לא מחודש אוגוסט 2019 (כפי שעשתה המשיבה) אלא כבר מחודש יולי 2019. חישוב זה הוביל לכך שממוצע מחזורי ההכנסות של תקופת ירידת המחזוריים שקדמה להתפרצות הקורונה, כלומר – חודשים יולי 2019 עד פברואר 2020, היה לפי החישוב שערכה הוועדה מעט גבוה יותר (בהשוואה לנתון שהתקבל מחישובי המשיבה). כתוצאה מכך, ביחס לתקופת הזכאות לחודשים מרץ-אפריל 2020, מצאה הוועדה כי יש מקום להעניק למערערת מענק מסוים. מענק זה לא היה בגובה שביקשה המערערת (אשר חישוביה היו ערוכים על השוואת מחזורי ההכנסה בחודשים המקבילים בשנת 2019), שכן היה ברור אף לדברי הוועדה כי עיקר ירידת מחזורי ההכנסות של המערערת אינו קשור לקורונה, אלא הוא נערך תוך השוואה לממוצע מחזורי הבסיס שחישבה הוועדה (יולי 2019 – פברואר 2020, כאמור לעיל) – וכל זאת על-מנת לנסות ולאתר רכיב של ירידה חלקית בהכנסות, אותו כן ניתן לקשור להתפרצות הקורונה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-01-54477 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים
עמ"נ 21-10-24697 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים

תוצאת ההחלטה הייתה כי הוועדה הורתה למשיב לערוך חישוב אודות סכום המענק החלקי המגיע בהתאם להחלטת הוועדה למערערת, בהתאם למחזור הבסיס שהתקבל כתוצאה מהחישוב שערכה הוועדה.

10. ערר 1896-21 הוגש בגין דחיית השגת המערערת בבקשה למענק בעד תקופת הזכאות מאי-יוני 2020. ההחלטה בערר זה, מבוססת על ההחלטה בערר הקודם. ביום 13.12.21 ניתנה החלטה הדוחה את הערר. הקביעות המשפטיות בערר זה דומות במהותן לקביעות שניתנו בערר הקודם, אולם התוצאה האופרטיבית שונה, ולפיה המערערת אינה זכאית לקבלת מענק כלל ועיקר. התוצאה שונה, שכן מחזור העסקאות בתקופת הזכאות (מאי – יוני 2020) עולה על המחזור בתקופה שבין יולי 2019 ועד פברואר 2020 (כפי שחישבה הוועדה מהנימוקים שפורטו לעיל), ולפיכך אף בהתאם לחישוב שערכה הוועדה - לא ניתן להצביע על קשר בין ירידת מחזורי ההכנסות לבין התפרצות נגיף הקורונה.

עיקרי טענות הצדדים בערעורי המערערת ובערעור שכנגד

עיקרי טענות המערערת בערעורים שהגישה:

11. איחור במתן החלטות: ההחלטות בהשגות ניתנו באיחור רב, ולמעלה מ-120 הימים הקבועים בחוק כמועד אחרון למתן החלטה: ההחלטה בהשגה לגבי חודשים מרץ-אפריל 2020 ניתנה לאחר 105 ימי איחור, וההחלטה בהשגה לגבי החודשים מאי-יוני 2020 ניתנה לאחר 185 ימי איחור. מטעם זה יש לקבל את הערר, ולקבוע כי המערערת זכאית לקבלת מלוא המענק.
12. קשר סיבתי: המערערת הוכיחה קיומו של קשר סיבתי, ובכל מקרה – אין לאמץ את הגישה המחמירה שגיבשו המשיבה והוועדה. מטרת החוק היא להקל על מתן המענק ולפשט את התהליך, בלי שהעוסק נדרש להוכיח קיומו של קשר סיבתי. נקודת המוצא של החוק היא כי כל העוסקים המוכיחים ירידה במחזורי ההכנסות בשיעור הנדרש - זכאים למענק, ולא להיפך. אין תנאי כי הירידה במחזור העסקאות בתקופת הזכאות תהא במלואה רק כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה. די להראות ירידה בהשוואה בין מחזור הבסיס לבין המחזור בתקופת הזכאות, וההנחה היא כי הירידה נגרמה כתוצאה מהשפעת הקורונה.
13. בניגוד לדרך החישוב הקבועה בחוק, ולפיה יש להשוות את מחזור העסקאות בתקופת הזכאות למחזור העסקאות בתקופת הבסיס – היא התקופה שבחודשים המקבילים בשנת 2019, בחרה ועדת הערר, ללא שהוסמכה לעשות כן, לסטות מהוראות החוק ולבצע חישוב חלופי השונה בתכלית והמשווה בין מחזור העסקאות בתקופת הזכאות לבין ממוצע של הכנסות המערערת בין יולי 2019



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-01-54477 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים
עמ"נ 21-10-24697 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים

- לפברואר 2020, באופן אשר הפחית מהמענק לו זכאית המערערת ובמרבית תקופת הזכאות שלל את המענק לחלוטין.
- שינוי תקופת הבסיס נעשה ללא כל הרשאה או הסמכה לכך בחוק, ולכן דינו להתבטל. יש לערוך את החישוב כפי שקבע המחוקק, תוך השוואת מחזורי ההכנסות לחדשים המקבילים בשנת 2019.
14. מכל מקום, מחזור הכנסות המערער לשנים 2018-2020 הינו דינאמי באופן שאינו מאפשר ללמוד על משבר בעסקים או על ירידה דרסטית בפעילות העסקית טרם התפשטות נגיף הקורונה. להיפך, מעיון בנתונים ניתן ללמוד באופן מובהק על קשר סיבתי בין קיטון ההכנסות בשנת 2020 לבין התפשטות נגיף הקורונה וכן על עלייה במחזורי ההכנסות לאחר סיומה של תקופת הקורונה.
15. ועדת הערר טעתה בקביעתה כי ההסכם עם חברת הדולפין הירוק בע"מ (להלן: "חברת הדולפין") לא הבשיל מסיבות שאינן קשורות לקורונה, אלא מסיבות הקשורות בהיעדר היתר בניה. ועדת הערר בבלבה בין ההסכם של המערערת עם חברת הדולפין לבין הסכם שחתמה עם חברת תיקון עולם, אשר אף בזה האחרון ניתן היתר בניה כבר בשנת 2019. בלבול זה הביא למסקנה שגויה שאינה תואמת את המציאות, כאשר למעשה קיבלה המערערת מכתב ממנכ"ל חברת הדולפין, המבטל את ההסכם עקב התפשטות נגיף הקורונה.
16. לחילופין, טוענת המערערת כי היה על ועדת הערר לחשב את המענק על סמך השוואה בין תקופת הזכאות לבין הממוצע השנתי של ההכנסות בשנת 2019, בדומה להחלטות ועדות ערר בהליכים אחרים (ערר 21-1490 א.ג בלקל נ' רשות המסים; ערר 21-1291 פייט טק נ' רשות המסים).
17. סטייה מהוראות החוק עקב מדיניות שבחרו המשיבה וועדת הערר לאמץ, צריכה להיעשות באופן מושכל בהתאם לעקרונות המשפט המנהלי. הדעת אינה יכולה לקבל כי בהעדר הנחיות ברורות ומסודרות בחוק, ניתנות החלטות שונות בוועדות ערר שונות, ללא כל קו מנחה.

טענות המשיבה:

18. האיחור במתן תשובה להשגה: טענת המערערת בדבר האיחור במתן התשובה להשגה ביחס לערעור הראשון, נטענה אך במסגרת עיקרי הטיעון ולא הועלתה בערעור – ולכן יש לדחותה.
19. אף לגופו של עניין, דין הטענה להידחות. בהתאם להוראת ס' 6(ב) לחוק לתיקון סדרי ממשל (החלטות והנמקות), התשי"ט – 1958, בהעדר קביעה פוזיטיבית אחרת של המחוקק, ככל שעובד ציבור לא נתן מענה במועד הקבוע בדין, רואים בכך החלטה לדחיית הבקשה ללא נימוקים. על כן, המערערת הייתה צריכה להגיש את הערר מיד לאחר חלוף המועד לקבלת התשובה. משלא עשתה כן, היא מושתקת מלטעון זאת כעת ואין היא יכולה להיבנות ממחדלה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-01-54477 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים
עמ"נ 21-10-24697 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים

כמו כן – וכאן העיקר, להבדיל מהוראת חוק בה ננקטה סנקציה בגין אי עמידה במועדים, הפסיקה קבעה כי במקרים שבהם הוראת החוק לא נקבה בסנקציה, הרי שחלוף המועד לא יבטל את תקפות ההחלטה. לאור זאת ואף בשים לב להיקף החריג של הבקשות וההשגות עמם נאלצה להתמודד המשיבה, בית המשפט העליון קבע כי אין באיחור במתן ההחלטה כדי להצדיק כשלעצמו קבלת ערעור שאינו מוצדק.

20. העדר קשר סיבתי: תנאי הסף לזכאות למענק הוא קיומו של קשר סיבתי, המלמד כי הירידה במחזורי ההכנסות נובעת מהשפעות נגיף הקורונה ולא מטעמים אחרים.

בענייננו, חלה ירידה ברורה של כ-80% בהכנסות המערערת כבר בחודש אוגוסט 2019 (ובהשוואה למחזורי אפריל ומאי באותה השנה). מדובר בירידות ברורות, שהחלו כ-8 חודשים בטרם הופעת נגיף הקורונה בישראל – ולכן לא מתקיים קשר סיבתי. במצב זה, אין מקום לתשלום מענקים, אשר נועדו לשפות על נזקי הקורונה ולא על ירידות במחזורי ההכנסות שסיבתן אחרת.

21. עוד ניתן להבחין כי בחודשים ספטמבר ואוקטובר 2020, חודשים בהם חל סגר, חלה עלייה דרסטית בהכנסות המערערת – מה שמחזק את הקביעה כי הכנסות המערערת לא הושפעו מהתפרצות הקורונה – ודאי לא באופן ממשי המצדיק את מתן המענקים.

22. נוכח ירידת המחזוריים הדרמטית שארעה ללא קשר לנגיף הקורונה, ביקשה המשיבה לערוך בחינה מקלה – בהשוואה אל מחזור ההכנסות הממוצע מאז החלה באופן ברור הירידה בהכנסות (אוגוסט 2018). אלא שאף תחשיב מקל זה לא הועיל למערערת, שכן אף הוא לא הצביע על ירידת הכנסות אותה ניתן לשייך להתפרצות קורונה.

23. משהציגה המשיבה אינדיקציה להעדר קשר סיבתי – וזאת לאור הירידה הדרסטית בהכנסות המערערת עוד קודם להתפרצות נגיף הקורונה, הנטל להוכיח אחרת מוטל על כתפי המערערת - וזו לא הצליחה להרים את הנטל.

24. צדקה ועדת הערר בקביעתה כי ההסכם עם חברת הדולפין לא בוטל בעקבות הקורונה, אלא מדובר בהסכם שכלל לא הבשיל, וזאת מסיבה אחרת לחלוטין – אי מתן רישיון מטעם העירייה להפעלת מפעל קנאביס במקום. ועדת הערר לא בלבלה בין ההסכם עם חברת הדולפין לבין ההסכם עם חברת תיקון עולם, כפי שטוענת המערערת. מה גם שמצופה היה כי אילו ההסכם עם חברת הדולפין בוטל עקב משבר הקורונה, הרי שהסכם זה היה מחודש בחלוף המשבר האמור.

25. דרך החישוב בה נקטה הוועדה היא נכונה ומתאימה לנסיבות המקרה, ומשקפת למעשה גישה מקלה שנקטה כלפי המערערת.





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-01-54477 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים
עמ"נ 21-10-24697 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים

עיקרי טענות הצדדים בערעור שכנגד

טענות המשיבה (היא המערערת בערעור שכנגד):

26. עקב טעות טכנית, במסגרת ההחלטה הדוחה את ההשגה לא צוינה הטענה בדבר החרגת המערערת מהגדרת "עוסק" בשל ביצוע עבודה ממושכת לפי סעיף 8א לפקודה, אך טענה זו הושלמה בתשובת המשיבה לערר. המערערת הכירה היטב טענה זו שהמשיבה הציבה בפניה במסגרת הליך ההשגה והמערערת אף התייחסה אל טענה זו בערר, מה שמלמד כי ידעה כי אף טעם זה ניצב בבסיס עמדת המשיבה. כמו כן, למערערת ניתן מלוא יומה בפני ועדת הערר, כך שזכויותיה לא נפגעו, ואם נפגעו (ופגיעה זו מוכחשת) – הרי שרופאו.
27. ההיגיון העומד מאחורי הקביעה כי העוסק בעבודה ממושכת אינו זכאי למענק, הינו כי עסקו מוגן מפני נזקי הקורונה ולכל היותר תידחה הכנסתו. קביעת הועדה כי יש להבחין בין קבלן העובד בשיטה פאושלית לבין קבלן העובד בשיטה של עבודות המתומחרות לפי כתב כמויות ורכיבי הפרויקט – היא שגויה, נעדרת עיגון לשוני בחוק, מרוקנת מתוכן את תכליתו ויש בה משום חריגה לתחומי מס שאינם במומחיות הועדה.
28. בשני פרויקטים של המערערת, עבור הלקוחות - תיקון עולם ויו.אן. מדיסן בע"מ, הוצאו חשבוניות בטווח זמן העולה על שנה. המערערת לא הסבירה באופן המניח את הדעת מדוע הוצאו חשבוניות לאורך תקופה ארוכה, ועובדה זו מחזקת את ההנחה כי מדובר בעבודה שמשך ביצועה עולה על שנה וכי חל סעיף 8א לפקודה ביחס להכנסות אלה.
29. ועדת הערר טעתה בקביעתה כי הנטל להוכיח כי עוסק מוחרג מקבלת המענק מוטל על כתפי המשיבה. מדובר בקביעה המטילה נטל כבד על כתפי המשיבה, בעוד מלוא המידע מצוי אצל המערערת.
- כן שגתה ועדת הערר בכך שהסתפקה בתמונה עובדתית חלקית שהציגה המערערת, ולא ייחסה חשיבות לדרישת המשיבה מהמערערת להמצאת נתונים נוספים, כפי שכבר דרשה עוד בשלב ההשגה (כגון מסמכים הקשורים לפרויקט שבוצע עבור תיקון עולם, וכן דו"ח כספי לשנת 2019). באופן זה, ועדת הערר נתנה לגיטימציה לעוסקים להימנע משיתוף פעולה עם המשיבה, על מנת לעקוף את סעיפי החרגה.
- יש לראות באי המצאת המסמכים כמקימה חזקה, כי אילו הייתה המערערת ממציאה מסמכים אלה - הרי שהם היו פוגעים בטענותיה ומחזקים את טענות המשיבה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-01-54477 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים
עמ"נ 21-10-24697 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים

טענות המערערת (היא המשיבה בערעור שכנגד):

30. צדקה ועדת הערר עת קבעה כי המערערת אינה מוחרגת מהגדרת "עוסק" הזכאי למענק כקבוע בסעיף 8 להחלטת הממשלה ולסעיף 7 לחוק, נוכח תחולת סעיף 8 לפקודה בשל ביצוע עבודה ממושכת.

31. טענת המשיבה בדבר תחולת סעיף 8 לפקודה, נטענה לראשונה בערר ולא בהחלטה בהשגה, ואף מטעם זה דינה להידחות.

32. נטל ההוכחה הוא על כתפי המשיבה, להוכיח כי המערערת מוחרגת מהגדרת "עוסק" לאור תחולת סעיף 8 לפקודה, אולם היא לא עמדה בנטל זה. טענת המשיבה כי המערערת לא העבירה לה מסמכים היא טענה בעלמא, שכן מלוא החשבוניות הועברו למשיבה ולוועדת הערר ביום 4.8.21, ולמעשה ועדת הערר דחתה טענה זו של המשיבה. כמו כן, הועברו לידי ועדת הערר ולידי המשיבה מסמכים נוספים, אשר ביססו את עמדת המערערת כי לא ביצעה עבודה מתמשכת עליה חל סעיף 8 לפקודה.

בהתאם להוראת בית המשפט, אף הוגשו מסמכים נוספים שהמשיבה טענה כי חסרים, ואלה לימדו את מה שראתה ועדת הערר כבר קודם – כי אין למערערת עבודות שמשך ביצוען עולה על שנה וכי בכל מקרה לא חל על הכנסותיה סעיף 8 לפקודה.

33. בניגוד לטענות המשיבה, המערערת הראתה כי אף לא חוזה עבודה אחד התפרס על תקופה העולה על שנה. למעשה ניתן להבחין בנקל כי אופי העבודה של המערערת הוא לביצוע עבודות נקודתיות, וודאי לא באופן של הסכם פאושלי – הכולל התחייבות כללית לביצוע עבודה מתמשכת ללא הפרדה ותמחור לחלקיה הנפרדים.

34. המערערת אינה מדווחת למשיבה לפי ס' 8 לפקודה, ומעולם לא דיווחה באופן זה. המשיבה לא דחתה את דוחותיה השנתיים של המערערת, עניין המלמד כי אף המשיבה מסכימה כי המערערת אינה צריכה לדווח תוך החלת סעיף 8 לפקודה, ולפיכך אין מקום לטענות המשיבה.

35. למעלה מהנדרש תטען המערערת כי עמדת המשיבה לפיה ההחרגה הקבועה בחוק הסיוע, חלה גם על מי שמפצל את ההתקשרות לעבודות משנה (ואינו מתקשר בהסכם פאושלי), אינה נכונה. אף אם חלק מהעבודה "רק" נדחה עקב השפעות הקורונה אך לא מבוטל, עדיין נדרש העוסק לשאת בהוצאות הקבועות במשך תקופה ארוכה עד לחידוש העבודה, ולכן אף הוא זכאי למענק הקורונה. אלא שמעבר לכך ובהקשר הנדרש בערעור זה, המערערת עוסקת בבניית חדרים נקיים לחברות קנאביס גרידא, ואין היא חברה קבלנית העוסקת בענף הבניה הכללי. עבודותיה אינן נמשכות למעלה משנה, ואם יש תשלומים שנפרסו על פני תקופה ארוכה משנה – הדבר נבע מעיכובים שנבעו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-01-54477 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים
עמ"נ 21-10-24697 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים

מהלקוח (כגון אי השגת רישיונות נדרשים), או מהזמנות שנעשו לאחר ביצוע העבודה והמהוות למעשה התקשרות חדשה שאינה חלק הכרחי מזו הקודמת. אין המדובר בעבודה שמשך ביצועה עולה על שנה, ולכן סעיף 8א לפקודה לא חל על המערערת – כפי שמלמדים דוחותיה הכספיים.

דין והכרעה

לאחר שעיינתי בטענות הצדדים, באתי למסקנה כי דין הערעורים והערעור שכנגד להידחות. להלן אפרט ואנמק את שהביאני למסקנה זו, תוך שאתמקד בשני ראשי העניינים הניצבים במוקדם של המחלוקת: שאלת הקשר בין ירידת המחזורים לקורונה (הניצבת במוקד ערעורי המערערת) ושאלת תחולתו של סעיף 8א לפקודה (הניצבת במוקד הערעור שכנגד), ואתיחס אף לעניינים נוספים שהעלו הצדדים.

א. הקשר בין ירידת המחזורים לקורונה – ערעורי המערערת

36. הן בהחלטת הממשלה והן בחוק הסיוע, הובהר כי המענק ניתן רק כאשר ירידת המחזורים נובעת מההשפעה של מגפת הקורונה.

כך, במבוא להחלטת הממשלה, נכתב כי זו נקבעה:

במטרה לסייע לעסקים אשר פעילותם העסקית נפגעה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף covid-19 ...

(ההדגשות, כאן ולהלן, אינן במקור)

כאשר בסעיף 1(ג) להחלטת הממשלה נקבע, כי תנאי לקבלת הסיוע הוא כי:

ירידת מחזור העסקאות בתקופת המענק נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף covid-19.

וכך, באופן דומה, בסעיף 8 לחוק הסיוע נקבע:

עוסק זכאי למענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש, בסכום כאמור בסעיף 9 ובהתאם להוראות פרק זה (בפרק זה – מענק סיוע בעד השתתפות בהוצאות קבועות), אם מתקיימים לגביו כל אלה:

(1) ...



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-01-54477 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים
עמ"נ 21-10-24697 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים

... (2)

(3) הירידה במחזורי העסקאות כאמור בפסקה (2) נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש.

קביעת תנאי זה, אשר נקבע באופן ברור – הן כמבוא בראש הסעיף והן באופן מפורש בהמשכו, מובנת מאליה. המחוקק התכוון למתן סיוע רק בשל פגיעה כלכלית הנובעת מנגיף הקורונה, ולא בשל נסיבות אחרות אשר הביאו לירידה במחזורי ההכנסות. בשים לב לבעיית המשאבים המוגבלים הניצבת ברקע של כל חקיקה כלכלית, יש חשיבות לעמידה על תנאי זה.

37. לצד זאת ובשים לב לנסיבות המיוחדות שאפפו את המשק בתקופה הרלוונטית, היה מקום לעצב מנגנון שלא יכביד יותר על המידה – וזאת בדרך של הצבת מבחן פשוט המקים מעין חזקה לזכאות למענק, בהתקיים אבני בוחן פשוטים וברורים. רק אם תיסתר חזקה זו, יהיה מקום לשוב ולבחון את תנאי הזכאות באופן פרטני ומעמיק יותר.

מנגנון כאמור נקבע על ידי המחוקק ועוצב באופן בו פורשו ההוראות הרלוונטיות בפסיקת בית המשפט העליון, בכל נוגע לחלוקת נטלי ההוכחה בין הצדדים – כמתואר להלן.

38. בית המשפט העליון, מפי כבוד השופטת ד' ברק ארוז, עמד על אופן חלוקת נטלי ההוכחה ועל הגיון הדברים, בבר"ם 7502/22 רשות המיסים נ' בוריס פודולסקי (22.1.23) (להלן: "עניין פודולסקי"), פס'

: 22

" ... הנטל הראשוני אכן מוטל על המבקש, אך כדי לבחון את מהותו עלינו לעמוד על תכליתו של החוק. סעיף 8(3) לו קובע, כזכור, תנאי לקבלת המענק, והוא כי הירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס "נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש". הלכה למעשה, הדרך להוכיח עמידה בתנאי זה היא הצבעה על נתונים של ירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס. הא – ותו לא. אכן, ייתכן שגרמו לירידה במחזורי העסקאות נסיבות אחרות, אך אין דרכו של המשפט לדרוש הוכחת יסודות שליליים (במקרה זה, אי-קיומם של גורמים אחרים לירידה במחזורי העסקאות). גם בחיי המעשה, רשות המיסים אינה דורשת הוכחה כאמור מכל עוסק הפונה בבקשה בהתאם לחוק. הדברים אף עולים בקנה אחד עם תכליתו של החוק, שהיא מתן מענה יעיל ומהיר למשבר הכלכלי שאליו נקלעו עסקים רבים על רקע מאורעות השעה (ראו: דברי הסבר להצעת חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020, ה"ח 432, 453). ככל שלטענת רשות המיסים נותק הקשר הסיבתי בין הירידה במחזור ההכנסות של העוסק לבין השלכותיו של נגיף הקורונה – קרי, כי לא מתקיים התנאי הקבוע בסעיף 8(3) לחוק – על רשות המסים לבסס טענתה





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-01-54477 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים
עמ"נ 21-10-24697 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים

זו ולסתור את החזקה באשר לכך שמגפת הקורונה הייתה הגורם הדומיננטי לשינוי. אם
אכן תציג ראיות לכאורה לכך – או אז יעבור הנטל לכתפי העוסק להוכיח אחרת."

[ובאופן דומה, ראו בר"ם 903/23 הגר תעשיות בע"מ נ' רשות המסים (21.6.23)]

[פס' 19]

39. תמצית הדברים בכל הנוגע לאופן חלוקת נטלי ההוכחה, היא אפוא כדלקמן:
- א. שלב א: על מבקש המענק להראות ירידה במחזור ההכנסות בהשוואה לחודשים המקבילים בשנת 2019 ובשיעור שנקבע. די בכך כדי להקים לטובתו את החזקה, כי ירידות אלה נבעו ממגפת הקורונה.
- ב. שלב ב: אם רשות המסים מבקשת לסתור את חזקת הקשר הסיבתי, עליה מוטל להביא ראיות המלמדות כי הירידה במחזורים לא נבעה בשל הקורונה.
- ג. שלב ג: אם רשות המסים עמדה בנטל הנזכר בסעיף הקודם, שב הנטל אל כתפי המבקש, להראות כי הירידה במחזורים אכן כן נבעה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה.
- כפי שציינתי לעיל וכפי שהדבר הובהר בפסיקת בית המשפט העליון בעניין פודולסקי, סדר זה של חלוקת הנטלים משקף את נקודת האיזון הראויה והמתאימה לנסיבות. מחד – נקודת המוצא היא התקיימות הקשר הסיבתי ולכן די בעצם ההצבעה על ירידת המחזורים, אך מאידך – כאשר רשות המסים מרימה את הנטל ומראה לכאורה כי אין קשר סיבתי בין ירידת המחזורים לקורונה, אז הנטל חוזר אל כתפי המבקש – אשר המידע אודות פעילותו הכלכלית מצוי כמובן בידיו באופן מלא – להוכיח את התקיימות הקשר הסיבתי.
40. במקרה כאן, המערערת הראתה אכן ירידה במחזורי ההכנסות – והיא עמדה על כן בנטל הראשוני. אלא שאז הראתה המשיבה, ברף הנדרש בשלב זה, כי על פניו נראה כי הירידה במחזורים אינה נובעת ממגפת הקורונה. בשלב זה עבר הנטל אל כתפי המערערת, אלא שזו – כך אני סבור, לא הרימה את הנטל הרובץ כעת לפתחה.
- אפרט את הדברים.
41. המשיבה הצביעה על כך, שבאופן בולט וחד משמעי, הייתה ירידה עקבית במחזורי ההכנסות במשך חודשים ארוכים קודם לפרוץ משבר הקורונה. ירידה זו עולה מעיון במחזורי ההכנסות מאז אמצע שנת 2019 ועד לפרוץ הקורונה בסוף חודש פברואר שנת 2020. הן מהשוואה של המחזורים לאלה של שנת 2018, והן באופן ברור מעיון במחזורי ההכנסות שנת 2019 בפני עצמה (הנתונים פורטו בין השאר בטבלה שבסעיף 29 לסיכומי המשיבה).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-01-54477 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים
עמ"נ 21-10-24697 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים

התמונה המתגלה באופן ברור, היא ירידה בהיקף מחזור ההכנסות מאז חודש יולי 2019 ולמעשה עד סוף חודש פברואר 2020, אשר בסופו התגלה חולה הקורונה המאומת הראשון בישראל. יתירה מזו, בחודשים הבאים – בהם התפרץ הנגיף בישראל, ניתן דווקא להצביע על עליה מסוימת במחזור ההכנסות – גם אם בחודשים אלה מחזור ההכנסות נמוך מהחודשים המקבילים בשנת 2019. אלה הם נתונים שבעליל מעוררים ספק של ממש, בכל הנוגע לקשר בין ירידת המחזורים בתקופת הזכאות, לבין התפרצות נגיף הקורונה.

די בנתונים עקביים אלה, עליהם הצביעה המשיבה ואשר כפי שציינה הוועדה – למעשה לא ניתן להם על ידי המערערת כל הסבר של ממש, כדי להביא למסקנה כי המשיבה עמדה בנטל הראיה הרובץ לפתחה, שכן היא הראתה כי על-פניו הירידה במחזורי ההכנסות של המערערת בחודשי הזכאות אינה נובעת ממגפת הקורונה אלא היא לכאורה חלק מאותה מגמה ברורה שהחלה למעלה משמונה חודשים קודם לכן.

42. האם הרימה המערערת את הנטל הראייתי הרובץ כעת לפתחה? – אני סבור כאמור כי יש להשיב על כך בשלילה. אצטט בהקשר זה מדברי הוועדה (סעיף 45 להחלטה):

“העוררת לא הרימה את הנטל המוטל עליה בהקשר זה – לא הציגה כל הסבר לירידת המחזורים, שחלה חודשים רבים לפני שהתפרצה מגפת הקורונה.”

גם לפני, לא הציגה המערערת כל הסבר לירידת מחזורים ארוכה זו. ואדגיש, עיון בהכנסותיה של המערערת מלמד כי גם במהלך שנת 2018, מחזורי ההכנסות היו תנודתיים, אלא שכאן – מאז אמצע 2019, מדובר על עניין אחר החורג מתנודתיות גרידא. כאן בצדק הצביעה המשיבה - וקיבלה זאת הוועדה, כי ישנה ירידה עקבית ומתמשכת במחזורי ההכנסות, במשך חודשים ארוכים לפני פרוץ הקורונה (ובפרוץ הקורונה מתחילה להסתמן דווקא מגמת עליה). אלה הם נתונים החורגים מתנודתיות במחזורים גרידא, ולא ניתן במבחן השכל הישר להתעלם מנתונים אלה. בנסיבות אלה, אין שום סיבה להניח כי הירידה במחזורי ההכנסות בתקופת הזכאות, בהשוואה לחודשים המקבילים בשנת 2019, נובעת מהקורונה. כאמור לעיל, המערערת לא הציגה כל הסבר לירידת המחזורים לאורך המחצית השנייה של שנת 2019 ובחודשים הראשונים של שנת 2020.

43. לצד זאת, המערערת כן ניסתה לספק הסבר לירידת המחזורים בתקופת הזכאות, אלא שאני סבור כי בצדק דחתה הוועדה הסבר זה.

המערערת טענה כי הסכם עליו חתמה בחודש ינואר 2020 עם חברת הדולפין, לבניית חדרים נקיים למפעל קנביס שאמור היה לקום בשדרות, לא יצא אל הפועל והתבטל בשל פרוץ הקורונה. מדובר בהסכם שהיה אמור להניב למערערת הכנסה בסך של 14 מיליון ₪. אם לא היה ההסכם מתבטל,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-01-54477 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים
עמ"נ 21-10-24697 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים

מחזורי ההכנסות בשנת 2020 לא היו נמוכים מאלה של שנת 2019 ולמעשה היו עולים עליהם באופן ניכר. המערערת סבורה אפוא כי ביטול ההסכם היה בשל פרוץ הקורונה, ולפיכך – כך היא טוענת, הוכח הקשר הסיבתי בין ירידת המחזורים לבין נגיף הקורונה והיא זכאית על כן למענק. אין בטענה זו כדי לספק כל הסבר לירידת המחזורים העקבית מאז אמצע שנת 2019, אלא שמעבר לכך, אני סבור כי אין לקבל את הטענה לגופה. ועדת הערר דחתה טענה זו, ודעתי כאמור כדעתה. אצטט בעניין זה את דברי הוועדה (פסקה 52 להחלטה):

אלא שההסברים שהציגה העוררת בשלב מאוחר יותר לשאלות הוועדה בנושא זה מצביעים על גורמים נוספים שהביא לדחיית הפרויקט. העוררת ציינה כי התכנון לפרויקט החל בחודש ינואר והוא התמשך כיוון שעיריית שדרות לא שינתה את היתר הבניה לסוג הפעילות הנדרש, וכן ציינה כי לא בוצע רכש עבור הפרויקט. למעשה, ניתן להבין כי הפרויקט בוטל עוד לפני שהחל, וכי ערב פרוץ משבר הקורונה – לא היה צפי למועד תחילת הפרויקט.

גם בדיון לפניי התגלתה תמונה זו של הדברים. המערערת צירפה כנספח ו' למוצגים שביקשה ואפשרתי לה להגיש (עניין אליו עוד אשוב בהמשך), תצהיר מיום 24.4.22 מאת מר ישראל איטה (להלן: "מר איטה"), מנכ"ל חברת הדולפין, עמה התקשרה המערערת לבניית חדרים נקיים למפעל קנאביס שהיה אמור לקום כאמור בשדרות. בסעיף 3 ובסעיף 5 לתצהיר, מציין מר איטה כי עיריית שדרות לא סיפקה אישור להתאמת העיסוק במבנה למפעל קנאביס - כפי שהבטיח בעל המבנה שיקרה, וכי נוצר אצלם חשש מאי יכולת להפעיל את המפעל לאחר הקמתו. נסיבות אלה, יחד עם חששות ליכולתם הכלכלית, הביאו אותם להחלטה לבטל את ההסכם מול המערערת. אכן, בסעיף 4 לאותו תצהיר מזכיר מר איטה את התפרצות נגיף הקורונה אשר בעקבותיו נכנסו המדינה והעולם לסחרור, אולם עיון בתצהיר מלמד כי מר איטה נזהר בדבריו והטעם הממשי שהוא מציין אינו נגיף הקורונה אלא אי השגת האישור הדרוש להפעלת מפעל קנאביס במקום. בצדק ציינה המשיבה כי אף לאחר ששכחה סערת הקורונה, המפעל לא הוקם, מה שמחזק את הטעמים שציין מר איטה ושכאמור הדגישו את אי השגת אישור העירייה להפעלת המפעל. בשים לב לכך שזה מה שבחר מר איטה להדגיש בתצהיר שצורף על ידי המערערת ומטעמה, אינו מוצא לייחס כל משקל של ממש למכתב קצר שצורף אף הוא באותו נספח, ואשר בו ציין מר איטה את הקשיים הכלכליים הפוקדים את החברה אותה הוא מנהל, בעקבות הקורונה. ניכר כי בתצהיר מר איטה זהיר ומדייק יותר, והדגש כאמור בדבריו על אי קבלת רישיון ההפעלה – דבר אשר במבחן השכל הישר שולל את ביצוע ההשקעה ואינו קשור כלל לקורונה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-01-54477 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים
עמ"נ 21-10-24697 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים

מדובר אפוא באי התממשות הסכם שנחתם בחודש ינואר 2020, ואשר למעשה לא יצא כלל אל הפועל. לא בנקל ניתן לייחס ביטול של הסכם מסוג זה, שעניינו בניית מפעל קנאביס, למשבר הקורונה, וודאי במקום שבו מובהר באופן שאינו משתמע לשתי פנים כי לא ניתן היתר להפעלת מפעל מסוג זה על ידי העירייה במבנה בו תוכננה הבנייה וכי טעם זה עמד בבסיס ההחלטה שלא להקים את המפעל.

לאמיתו של דבר, אף המערערת עצמה בתגובה שהגישה לוועדת הערר ביום 4.8.21 (נספח יג' לתיק מוצגים שהגישה המשיבה), מציינת (עמ' 105 לתיק המוצגים, בסעיף ג) באופן ברור את אי מתן ההיתר על-ידי עיריית שדרות להפעלת מפעל לייצור קנאביס, כגורם מרכזי שמנע את יציאת הפרויקט אל הפועל (אף כי לצד זה מוזכר משבר הקורונה). יש להצר על ניסיונות המערערת להתנער מדברים ברורים אלה, תוך שהיא רומזת כאילו הוועדה נקלעה לכלל טעות ושגתה בהבנת הדברים – ולא היא. הטענה כאילו ביטול הפרויקט נבע מהתפרצות הקורונה, לא הוכחה, ונראה כי לא כך היו פני הדברים. 44. נותרנו אפוא עם תמונת דברים ולפיה למערערת הייתה ירידה עקבית ומתמשכת במחזורי ההכנסות מאז אמצע שנת 2019 ועד לפרוץ הקורונה, כאשר אין בידי המערערת לספק כל הסבר לירידה זו. בנסיבות אלה ומשטעם שהוצע – נדחה, אני סבור כי היה על הוועדה לקבוע העדר קשר סיבתי בין פרוץ הקורונה והמשך ירידת מחזורי ההכנסה, ולדחות את הערר שהגישה המערערת על החלטת המשיבה.

אלא שהוועדה נקטה בקו מקל יותר. אשוב על הדברים אשר נזכרו כבר לעיל, ולאחר מכן אפנה לבחון טענות נוספות שהעלתה המערערת.

45. כבר המשיבה, בעת שבחנה את שאלת הקשר הסיבתי בין ירידת מחזורי ההכנסות לבין מגפת הקורונה, נקטה בבחינה נוספת. המשיבה ערכה ממוצע של מחזורי ההכנסות בין חודש אוגוסט 2019 לחודש פברואר 2020 – הם החודשים בהם חלה ירידת הכנסות ברורה קודם להתפרצות הקורונה ובהשוואה אף לנתוני שנת 2018, וזאת כדי לבחון האם מחזורי ההכנסות לאחר מכן (בתקופה שלאחר פרוץ הקורונה) נמוכים במידה הנדרשת בהשוואה למחזורי בסיס אלה. בדיקה זו הביאה את המשיבה לחיזוק מסקנתה ולפיה הירידה במחזורי ההכנסות אינה נובעת ממשבר הקורונה.

אלא שכאמור, הוועדה נקטה בגישה מקלה עוד יותר. הוועדה החליטה להתחיל את בחינת ממוצע החודשים בהם חלה הירידה בהכנסות, לא מחודש אוגוסט 2019 אלא מחודש יולי 2019. הוועדה נימקה את החלטה בכך שאמנם בחודש זה היה מחזור ההכנסות גבוה מזה שהיה בחודש המקביל בשנת 2018, אולם מתוך מחזורי ההכנסות של שנת 2019 – ניכר כי כבר בחודש זה החלה הירידה בהכנסות. לפיכך, החישוב החלופי שערכה הוועדה הביא לכך שהממוצע נבחן על-ידה בהתאם





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-01-54477 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים
עמ"נ 21-10-24697 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים

לחודשים יולי 2019 עד פברואר 2020, הם חודשי הירידה במחזור ההכנסות עוד קודם להתפרצות הקורונה בישראל. לאור חישוב זה, הממוצע שהתקבל היה מעט גבוה מזה שיצא לפי החישוב שערכה המשיבה, וכתוצאה מכך התברר כי בתקופת הזכאות המתייחסת לחודשים מרץ-אפריל 2020 (ובתקופה זו בלבד), ניתן להצביע על ירידה מסוימת בהיקף מחזור ההכנסות. מכוח דברים אלו, זיכתה הוועדה את המערערת במענק לחודשים מרץ-אפריל 2020. מענק זה היה נמוך מזה שביקשה המערערת, אך הוא היה כמובן גבוה יותר בהשוואה לאי הזכאות שקבעה המשיבה.

הוועדה נימקה את קביעתה בכך, שכתוצאה מהחישוב שערכה – ייתכן כי המערערת כן סבלה מירידה מסוימת במחזור ההכנסות – אותה ניתן לייחס לקורונה. ובמילים אחרות, אמנם את עיקר ירידת המחזורים לא ייחסה הוועדה להתפרצות הקורונה, וזאת בשל הירידה העקבית שפקדה את המערערת עוד קודם לכן, אולם באמצעות דרך חישוב זו, הוועדה איתרה רכיב מסוים של ירידה – בהשוואה לחודשי הירידה שקדמו להתפרצות הנגיף, ובשים לב לירידה זו וביחס אליה - זיכתה את המערערת במענק מסוים.

המשיבה בחרה שלא לערער על החלטה זו של הוועדה (הערעור שכנגד שהגישה המשיבה, עוסק רק בעניין אחר - בשאלת תחולתו של סעיף 8א לפקודה על המערערת). בחירה זו של המשיבה, נעוצה ככל הנראה בכך שאף המשיבה סבורה כי יש מקום לאמץ גישה מקלה ולפיה גם אם ברור כי לא כל ירידת המחזורים נעוצה בקורונה, אם ניתן לאתר רכיב של ירידה אותו ניתן לייחס לקורונה – יש לתת בגינו (וביחס אליו בלבד) מענק.

46. המערערת סבורה כי הוועדה פעלה בחוסר סמכות. לדברי המערערת, אם הוועדה מצאה כי יש ירידה במחזורי הכנסותיה אותה יש אכן לקשר להתפרצות הקורונה, הוועדה אינה מוסמכת לערוך חישוב ממוצע ולקבוע מחזורי בסיס שונים מאלה של שנת 2019 – כפי שנקבעו בהחלטת הממשלה ובחוק הסיוע.

47. איני מקבל את טענות המערערת. אנמק את עמדתי:

כפי שהזכרתי כבר, נתוני מחזורי ההכנסות של המערערת מאז מחצית שנת 2019, מלמדים על ירידה עקבית בהכנסות – שאינה קשורה כלל לקורונה. המערערת לא סיפקה שום הסבר לירידה זו. הסבר שהציגה המערערת ביחס להמשך הירידה בשנת 2020 והניסיון לקשור את הדברים לקורונה (היינו, כמפורט לעיל, ביטול ההסכם עם חברת הדולפיין), נדחה. בנסיבות אלה, ניתן היה לקבוע כי לא הוכח כל קשר סיבתי בין ירידת המחזורים לקורונה.

הוועדה נקטה בגישה מקלה וניסתה לאתר בכל זאת קשר סיבתי כלשהו. אודה כי בהינתן הירידה המתמשכת במחזורי ההכנסה של המערערת קודם לפרוץ הקורונה (והעלייה בהם לאחר פרוץ הנגיף),



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-01-54477 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים
עמ"נ 21-10-24697 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים

אני מסופק האם היה מקום לגישה מקלה זו. אלא שכאמור המשיבה לא ערערה על רכיב זה של החלטת הוועדה, ולפיכך לא אתערב בזה (כך שיייותר בידי המערערת מה שניתן בהחלטת הוועדה). מקובל עליי כי הכלל צריך להיות יישום המתכונת שקבע המחוקק, לפיה מחזורי הבסיס הם החודשים בשנת 2019 המקבילים לתקופת הזכאות. אלא שבמקרים חריגים ומוכהקים (ובהם בלבד), אני סבור כי יש מקום לערוך חישוב המבוסס על מחזורי בסיס חלופיים, וזאת כדי לעמוד בתנאי הסף – ולפיו המענק ינתן רק בכפוף להוכחת קשר סיבתי בין ירידת המחזוריים להתפרצות הקורונה, ובייחס לרכיב זה בלבד. במקרים חריגים אלה, מוסמכת המשיבה ומוסמכת על כן גם הוועדה, לערוך חישובים שמגמתם מקלה עם העוסקים, ומטרתם לנסות ולתת מענק כלשהו, גם במקרים בהם ברור כי עיקר הירידה במחזוריים אינה קשורה לקורונה [לגישה דומה, ראו: עמ"נ 22-09-28990 י.ע.פ יצחק עפר ופיתוח בע"מ נ' רשות המסים (26.2.23) פס' 14; עמ"נ 22-04-40181 סלטי מערכות חשמל 2000 בע"מ נ' רשות המסים (23.3.23) פס' 51-59]. לשון החלטת הממשלה ולשון החוק – כפי שצוטטו לעיל, הבהירו כי ירידת המחזוריים בגינה ינתן המענק - היא רק זו הנובעת ממגפת הקורונה. החישוב שערכה הוועדה, נועד לעמוד בדרישה זו.

אימוץ גישה שונה, גישה מהסוג שמבקשת המערערת – ולפיה ינתן מענק בגין ירידת מחזורי הכנסה אשר אינה נובעת מהשפעת הקורונה, אינו עולה לדעתי בקנה אחד עם הוראות החלטת הממשלה וחוק הסיוע. כמו כן, גישה זו תוביל להערכתי בפועל לצמצום גישה מקלה בה נוקטת המשיבה ונוקטות אף ועדות ערר רבות, שכן הדבר יוביל לקביעות רבות יותר בדבר ניתוק הקשר הסיבתי, במקום הגישה הקיימת המנסה בכל זאת במקרים אלה לתת מענק חלקי באופן התואם את הירידה במחזוריים אותה ניתן בדרך מקלה לייחס לקורונה. דומני כי מדובר בגישה ראויה, אשר לשון החוק המציבה את מבחן הקשר הסיבתי כמבחן סף, מאפשרת לנקוט בה (גם אם הדבר אינו נקי מספקות), והיא מובילה לתוצאה ראויה אשר יש לשמר.

בשולי הדברים אציין כי המערערת הלינה על כך שוועדת הערר, אשר לשיטתה ניתן לסטות ולקבוע מחזורי בסיס חלופיים – שאינם בהכרח החודשים המקבילים בשנת 2019, לא בחנה ממוצע מחזוריים שנתי, במקום עריכת הבחינה ביחס לחודשים בהם נמצאה הירידה בהיקף ההכנסות (כפי שעשתה הוועדה). אין בידי לקבל טענה זו. הוועדה נימקה את החלטתה מדוע במקרה הספציפי כאן, זהו החישוב המתאים והנכון. נימוק זה נעוץ בירידת המחזוריים העקבית במשך חודשים ארוכים קודם לקורונה, ולכן מדובר - בנסיבות הספציפיות של המקרה כאן – בדרך חישוב נאותה. אכן, במקרים אחרים ועדות ערר (ואף בתי המשפט) אימצו חישוב של ממוצע שנתי, אולם דרך חישוב זו התאימה במקרים בהם הייתה תנודתיות משמעותית במחזוריים (ואשר לא תאמה מחזוריים עונתיים), ולא



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-01-54477 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים
עמ"נ 21-10-24697 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים

- במקרה כגון זה שכאן – בו הבעיה הייתה נעוצה כאמור בירידה העקבית במחזורים במשך תקופה ארוכה קודם להתפרצות הקורונה.
48. מהאמור עד כה עולה כי אין בידי לקבל את הערעורים שהגישה המערערת. ביחס לתקופות זכאות בהן נמצא כי לא הוכח כלל קשר סיבתי בין פרוץ הקורונה לירידת מחזורי ההכנסה (כגון חודשים מאי-יוני 2020), אני מוצא כי בצדק קבעה הוועדה כי המערערת אינה זכאית למענק כלל. ביחס לתקופת הזכאות הראשונה (חודשים מרץ-אפריל 2020), משלא ערערה המשיבה על עניין זה ולא טענה להעדר קשר סיבתי כלל, אני מוצא כי יש להותיר את החישוב המקל שערכה הוועדה על כנו, תוך שאני דוחה את טענות המערערת כי הוועדה לא הייתה מוסמכת לכך וכי היה על הוועדה להורות על מתן מענק בהיקף העולה באופן ברור על רכיב הנזק שניתן לקשר להתפרצות הקורונה.
49. מתן ההחלטות בהשגות באיחור: המערערת טוענת כי מאחר וההחלטות של המשיבה בהשגות שהגישה ניתנו באיחור ניכר, היה על הוועדה לקבל את העררים על הסף. טענה זו נדחתה על-ידי בית המשפט העליון בפסק הדין בעניין פודולסקי, בפס' 24, שם נקבע:
- אי-עמידה במועד הקבוע לא תביא אמנם לקבלת ההשגה באופן אוטומטי, ואולם במקרה זה על רשות המיסים יוטל נטל הראייה להוכיח כי ההחלטה על דחיית ההשגה הייתה נכונה, מבלי שחזקת התקינות המינהלית תעמוד לימינה.
- בהתאם לכך, משבאתי למסקנה כי צדקה המשיבה בדחותה את ההשגות – וזאת אף מבלי צורך להישען על חזקת התקינות המינהלית, אין מקום להיעתר לטענות המערערת אף בעניין זה.

ב. (אי) תחולת סעיף 8א לפקודה – הערעור שכנגד שהגישה המשיבה

50. במסגרת ערעור שכנגד שהגישה המשיבה, ביחס להחלטה הראשונה של הוועדה לגבי תקופת הזכאות בחודשים מרץ-אפריל 2020 – שם העניקה כאמור הוועדה למערערת חלק מהמענק, טענה המשיבה כי יש לשלול מהמערערת את המענק מכל וכל – וזאת עקב תחולתו של סעיף 8א לפקודה.
51. לאחר שעיינתי בטענות הצדדים, אני סבור כי גם בעניין זה – דין הערעור להידחות. אנמק את עמדתי:
52. הגדרת המונח "עוסק" – הזכאי למענק, קובעת – בסעיף 5 להחלטת הממשלה ובמקבילו בסעיף 7 לחוק הסיוע, כי היא לא תחול על -



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 54477-01-22 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים
עמ"נ 24697-10-21 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים

"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".

לנו רלוונטית הסיפא של ההגדרה, בה נקבע כי לא יהיה זכאי למענק, "מי שבשנות המס 2019 ו-2020
חל בחישוב הכנסתו סעיף 8 לפקודה, בשל עבודה ממושכת שמשך ביצועה עולה על שנה".
לטענת המשיבה - אשר נדחתה על ידי ועדת הערר, על חישוב הכנסתה של המערערת חל סעיף 8
לפקודה, וזאת בשל עבודות מתמשכות שהיא מבצעת ואשר משך ביצוען עולה על שנה.
53. סעיף 8 לפקודה, עוסק באופן הדיווח על הכנסה מעבודה שמשך ביצועה עולה על שנה [להרחבה,
ראו: עמ"נ (מרכז) 54772-06-22 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המסים בישראל,
(30.11.22)].
מדוע קבע המחוקק של חוק הסיוע כי המענק לא יינתן למי שחלה על הכנסתו הוראת סעיף 8
לפקודה? – בעמ"נ (חי) 43404-09-21 מדינת ישראל – רשות המסים נ' ק. סלאמה בע"מ (8.11.22)
(להלן: "עניין סלאמה") פס' 36, הוסבר:

ככל שמדובר בעבודה ממושכת, הנחת היסוד של המחוקק היא כי הפגיעה הכלכלית
בשל התפשטות נגיף הקורונה "נבלעת" בתוך "הפרויקט" הכולל והשלם, אשר ממילא
הינו ממושך מטבעו ולפיכך נתון במידה פחותה להשפעות הנגרמות בשל השפעות
כלכליות שהן זמניות באופיין.

54. חשוב להדגיש כי לנוכח ההגדרה הרחבה של "עבודה ממושכת" בסעיף 8 לפקודה, עלולים לכאורה
להילכך ברשת הסעיף אף נישומים אשר עבודתם אמנם נמשכת על פני למעלה משנה, אולם הם
מקבלים תשלומים קצובים בגין שירותים שונים – מתוחמים וברורים, במרוצת ההתקשרות עם
הלקוח. במקרים רבים, אין הצדקה בנסיבות אלה להחיל את הוראות סעיף 8 לפקודה, שכן מדובר
בהכנסות ברורות וידועות ושאינן דורשות ביצוע כל אומדן. לאור זאת, המשיבה פרסמה במסגרת
פרשנותה להוראות סעיף 8 לפקודה בחב"ק מס הכנסה עמ' 85, בין השאר את הדברים הבאים:

... יש לבחון את הפרויקט שבו מדובר מבחינת היקפו הכולל, כפי שבא לידי ביטוי בחוזה,
אולם אם ניתן להפרידו לחלקים, בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים, הרי שיראו
לעניין זה כל חלק במהלך הביצוע כפרויקט בפני עצמו, החייב בדיווח נפרד לעניין החלתו
של סעיף זה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-01-54477 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים
עמ"נ 21-10-24697 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים

כך לדוגמה, מי שנקשר עם לקוח בחוזה הכולל שירותים נפרדים הניתנים שוב ושוב או עבודות שונות ונבדלות המתמשכות יחדיו פרק זמן העולה על שנה, אך הניתנים להפרדה ברורה ואשר בגינם מתקבל תשלום נפרד, לא יחול בעניינו סעיף 8 לפקודה.

55. הוועדה בהחלטתה קבעה כי במקרה בו הצדדים פיצלו את התשלומים בהתאם לקצב ביצוע העבודות וההסכם אינו הסכם במתכונת המכונה "הסכם פאושלי", לא חל סעיף 8 לפקודה ולכן לא חלה ההחרגה מהמענק כפי שנקבע בחוק הסיוע.

המשיבה חלוקה על קביעה זו. לדעת המשיבה, כל מי שחלה על הכנסתו הוראת סעיף 8 לפקודה, בין אם הוא מדווח בפועל תוך יישומו של הסעיף ובין אם לאו, חלה עליו ההחרגה שבחוק הסיוע והוא אינו זכאי למענק. מטעם זה סבורה המשיבה כי אף אם המערערת פיצלה בהסכמה את התשלומים לרכיבים שונים ובהתאם לקצב ביצוע העבודות – עדיין – משמש ביצוע העבודות עולה על שנה, חל עליה סעיף 8 לפקודה והיא אינה זכאית למענק.

56. אלא שתמונת הדברים שהתבררה, שונה מזו שתיארה המשיבה, ואני סבור כי כלל לא חל על המערערת סעיף 8 לפקודה, ואין צורך ומקום להכריע כאן בנקודה בה ביקשה המשיבה לחלוק על קביעת הוועדה.

אבהיר את הדברים, תוך שאדרש קודם לנקודה עקרונית בה דעתי אינה כדעת הוועדה – אלא שכפי שיובהר מיד – לא תהיה לכך נפקות מעשית במקרה כאן.

57. מקובלת עליי טענת המשיבה ולפיה שגתה הוועדה בסוגיית חלוקת הנטלים בפרשייה זו. המשיבה גילתה כי המערערת מקבלת חשבוניות ממספר לקוחות, במשך פרק זמן העולה על שנה. אכן, בנתון זה כשלעצמו אין בהכרח להוכיח כי מדובר בעבודה מתמשכת עליה חל סעיף 8 לפקודה – שכן ייתכן כי מדובר רק בפריסת תשלומים, אולם יש בכך כדי לעורר חשד, אשר בצדק מקנה למשיבה את הסמכות (המצויה בידיה אף בלאו הכי) – לדרוש מהמערערת מסמכים. במקרה בו דרישה שכזו לא נענית או נענית באופן חלקי בלבד, כפי שהתברר כי אירע תחילה במקרה דנן, קמה לדעתי חזקה כי מי שלא מעביר מסמכים מבקש להסתיר משהו בעניינם. די בכך לטעמי, כדי להעביר את נטל ההוכחה לכתפיו של מי שאינו מספק מסמכים שנדרש לספק (ובתנאי כמובן שמדובר בדרישה לגיטימית, כפי שהדבר במקרה בו יש תיעוד לחשבוניות הפרוסות על פני תקופה העולה על שנה).

בעניין זה אני סבור כי שגתה הוועדה, וכי היה עליה להורות למערערת לספק את כלל המסמכים שדרשה המשיבה, ואם אלה לא יסופקו – לקבוע כי קמה חזקה כי חל בעניינה של המערערת סעיף 8 לפקודה. לא כך נהגה הוועדה, ובהחלטתה אף כתבה דברים שלדעתי אינם משקפים נכון את



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-01-54477 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים
עמ"נ 21-10-24697 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים

חלוקת הנטלים כדבעי (ובצדק התרעמה על כך המשיבה וסברה כי נדרשת לכך התייחסות של ערכאת הערעור). מידע מצוי בידי עוסק והרבה פחות בידי המשיבה, ולכן מצב בו מידע שנדרש אינו מסופק באופן מלא, אינו מתקבל על הדעת, והוא צריך להביא להסקה של חזקה ראייתית הפועלת לחובת מי שלא העביר את המידע והמסמכים שהיה מקום כי יעביר.

אלא שלאחר כתיבת דברים אלה ולאחר שבמסגרת הערעור המציאה המערערת את המסמכים הנדרשים מעבר למסמכים שהועברו כבר לעיון הוועדה ומשהמשיבה לא הוסיפה לטעון בסיכומיה כי חסרים מסמכים, אני סבור כי ועדת הערר צדקה בהחלטתה וכי בנסיבות העניין אכן לא חל על המערערת סעיף 8 לפקודה, שכן כלל לא מדובר בעבודה מתמשכת. הנסיבות שהתבררו הן כאלה, שאף מייתרות את הצורך להכריע בשאלה שהציבה המשיבה ושאליה התייחסה הוועדה בעניין תחולת הסייג שבחוק הסיוע כאשר מדובר בעבודה מתמשכת שהתמחור שלה לא נעשה בדרך של "הסכם פאושלי" אלא בדרך של נקודות תשלום קבועות בהתאם להתקדמות העבודה. כפי שיובהר בהמשך, במקרה דנן, אני סבור כי המערערת הראתה כי כלל אין המדובר בעבודה מתמשכת, ולכן סעיף 8 לפקודה אינו חל.

קודם שאכנס בקצרה לפרטי פעילותה הרלוונטית של המערערת, אציין כי אני סבור כי יש להיזהר מהרחבת ייתר של תחולתו של סעיף 8 לפקודה. הסעיף נועד לחול על עבודות מתמשכות מובהקות, כאלה שכבר בתחילת ביצועם ידוע כי הן צפויות להתמשך פרק זמן משמעותי מעל לשנה, ולא על מקרים בהם בנסיבות העניין חלה התארכות בלתי צפויה, או נסיבות בהן רכיב שולי מהפעילות נגרר והתמשך מעבר לצפוי. לא למקרים מסוג זה נועד סעיף 8, ואין מקום לתת יד להרחבת תחולתו בהקשר כאן - אשר תביא לשלילת המענקים.

58. המשיבה הצביעה על שני פרויקטים שביצעה המערערת, לגביהם סברה המשיבה כי מדובר בעבודות

המתמשכות מעל שנה. הפרויקט הראשון עמד במוקד טיעוני המשיבה, והשני בשולי הדברים. הפרויקט הראשון נוגע לשירותים שהעניקה המערערת לקבוצת חברות, המדווחות לדברי המשיבה באיחוד עוסקים ותחת השם "תיקון עולם" (והכולל לפחות 3 חברות: תיקון עולם בע"מ, תיקון עולם ישראל בע"מ ותיקון עולם ייצור בע"מ). המערערת הוציאה לחברות אלה חשבונות במהלך השנים 2018 – 2020, ומכך הסיקה המשיבה כי מדובר בעבודה שמשך ביצועה עלה על שנה.

אלא שממסמך שהגישה המערערת (עמ' 8 ל"הודעה על צירוף מסמכים") ושנכתב על ידי עוה"ד של חברת תיקון עולם בע"מ, התבררה התמונה הבאה: המערערת התקשרה עם חב' תיקון עולם בע"מ לבניית מפעל לייצור קנאביס בחצור הגלילית. הרשות המקומית לא אישרה את הקמת המפעל, ולכן החליטה תיקון עולם בע"מ להקים את המפעל במגדל העמק. אלא שאף שם לא התקבל אישור,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-01-54477 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים
עמ"נ 21-10-24697 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים

ולכן בסופו של דבר הוקם המפעל באזור התעשייה ציפורית בנוף הגליל. עיכובים אלה אינם קשורים לעבודתה של המערערת, ואין לראות במערערת כתוצאה מכך כמי שביצעה עבודה מתמשכת. בניית המפעל בנוף הגליל, החלה בחודש פברואר 2019 והסתיימה בחודש דצמבר 2019 (כפי שעולה אף ממסמך שצורף לעמ' 14 לאותה הודעה שהגישה המערערת, ושבו מכתב תודה אודות סיום העבודה ואשר תאריכו 31.12.19). בשולי הדברים אציין כי אף אם בשל תקופת הבדק עוכבו תשלומים מסוימים (בהיקף נמוך יחסית) ושולמו מאוחר יותר, אין בכך כדי להפוך את העבודה לעבודה מתמשכת עליה חל סעיף 8 לפקודה. ובאופן דומה, אף רכישות שביצעה חב' תיקון עולם בע"מ באמצעות המערערת במהלך שנת 2020 כמו גם עבודות שוליות שעוד נדרשו, אינן משנות את תמונת הדברים – לפיה העבודה העיקרית בוצעה והושלמה בפרק זמן קצר משנה (כאשר כאמור עיכובים שנבעו מחמת שינויי תכניות בשל אי מתן אישורים על-ידי רשויות מקומיות, אינם צריכים לבוא במניין התקופה).

59. לקוח נוסף לגביו טענה המשיבה כי המערערת ביצעה עבורו עבודה שמשך ביצועה עלה על שנה, היא חברת יו.אן.בי מדיסן בע"מ. אף כאן, טענת המשיבה מבוססת על כך כי הוצאו חשבוניות על ידי המערערת בין התאריכים 11/2018 ועד 12/2020 – פרק זמן העולה על שנה. אלא ששוב, בחינת הדברים לאור מסמכים שהציגה המערערת, לימדה כי על אף פריסת התשלומים, אין המדובר בעבודה שמשך ביצועה עלה על שנה. המערערת הציגה (עמ' 47 ל'הודעה על צירוף מסמכים") מכתב מיום 4.4.2019 בו דיווח על סיום עבודות הבנייה. כמו כן צירפה המערערת לוח עבודות (עמ' 49 ואילך לאותו קובץ שהוגש), שם נראה כי אין המדובר בעבודות שמשך ביצוען עלה על שנה.

זאת ועוד, עיון ברשימת החשבוניות שהוצאו ושיצירה המשיבה בעמ' 47 להודעת הערעור שהגישה, מלמד כי באופן ברור – החלק הארי של התשלומים היו בין התאריכים 30.11.18 ל- 21.5.19 – מה שמתיישב היטב עם טענות המערערת (מעבר לכך שפריסת תשלומים כאמור כלל אינה אינדיקציה מכרעת, וכל שיש בה הוא לעורר ספק ולהצדיק כאמור בדיקה). 3 תשלומים בסכומים נמוכים יחסית, הראשון ביום 30.11.19 והשניים האחרים בסוף 2020, אין בהם כדי להצביע על ביצוע עבודה מתמשכת והם מאפיינים התנהלות בין צדדים לעבודות מהסוג המדובר. כך או אחרת וכאמור לעיל, דווקא פריסת התשלומים מתיישבת עם טענות המערערת ולפיהן משך העבודה היה קצר משנה.

60. בשולי הדברים אוסיף ואציין כי לצורכי מס הכנסה, המערערת אינה מדווחת תוך יישום סעיף 8 לפקודה, והמשיבה לא הציגה כל ראיה כי נדרש מהמערערת לעשות כאמור. אכן, אין בכך כדי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-01-54477 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים
עמ"נ 21-10-24697 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים

להכריע במחלוקת שלפנינו, אולם יש בכך כדי לחזק את טענות המערערת אשר מצאתי בלאו הכי כי יש לקבל.

61. בנסיבות העניין ולאחר עיון במסמכים שהוצגו, שוכנעתי כאמור כי אין המדובר בעבודות מתמשכות עליהן חל סעיף 8א לפקודה ולפיכך איני נדרש לטענות שהועלו ביחס להבחנה בין הסכם פאושלי לבין עבודות מתמשכות המפוצלות לתשלומים עיתיים קבועים מראש [וראו בעניין זה את פסק דינו של כבוד השופט א' דורות בעמ"נ 22-07-22833 רשות המסים נ' י"ג בינפלד לחברה לבנייה בע"מ (28.3.23)], ופסק הדין של כבוד השופטת א' וינשטיין בעניין סלאמה].

62. מכל האמור עולה כי מצאתי כי על המערערת לא חלות הוראות סעיף 8א לפקודה, ולפיכך הערעור שכנגד שהגישה המשיבה - נדחה.

סוף דבר

63. הערעורים שהגישו הצדדים - נדחים.

64. בנסיבות העניין ומשנדחו שני הערעורים, איני עושה צו להוצאות.

ניתן היום, ט"ו אב תשפ"ג, 02 אוגוסט 2023, בהעדר הצדדים.



אבי גורמן, שופט