



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 25-04-46667 בירון הנדסה וביצוע בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

לפני כבוד השופט אילן צור

המערערת: **בירון הנדסה וביצוע בע"מ**  
ע"י ב"כ עו"ד אמיר ברמן

נגד

המשיבה: **רשות המיסים בישראל**  
ע"י ב"כ עו"ד מיטל בסלי דובדבני

### פסק דין

1  
2 מונח לפניי ערעור על החלטת ועדת הערר לענייני קורונה ו"חרבות ברזל" מיום 28.10.2024, בגדרה  
3 נדחתה זכאות המערערת לקבלת מענקים מכוח חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש)  
4 (הוראת שעה), התש"ף - 2020 (להלן: "חוק הסיוע" או "החוק").

### רקע עובדתי

5  
6  
7 1. המערערת היא חברה העוסקת בביצוע עבודות בענף הבנייה כקבלן משנה במסגרת פרויקטים  
8 שונים (להלן: "המערערת" או "החברה", לפי העניין).

9  
10 2. המערערת הגישה בקשות לקבלת מענקים לפי חוק הסיוע, ביחס לתקופות הזכאות יולי -  
11 אוגוסט 2020, ספטמבר - אוקטובר 2020 ונובמבר - דצמבר 2020 (להלן: "תקופות הזכאות").  
12 לאחר שבקשותיה נדחו על ידי המשיבה, הגישה המערערת ערר על החלטות הדחייה.

13  
14 3. ועדת הערר בחנה את טענות הצדדים, וביום 15.12.2022 ניתנה החלטה מנומקת ומפורטת,  
15 במסגרתה התקבל הערר באופן חלקי. במסגרת אותה החלטה, נקבעה למערערת זכאות  
16 מסוימת למענקים ביחס לתקופות הזכאות, על יסוד קביעת מחזור בסיס חלופי, אשר חושב  
17 בהתאם לממוצע הכנסותיה בחודשים ספטמבר 2019 - פברואר 2020.

18  
19 4. על החלטת ועדת הערר האמורה הוגשו ערעור וערעור שכנגד לבית המשפט לעניינים מנהליים  
20 בתל אביב. במסגרת עמ"נ 23-01-39533 הורה כב' השופט גלעד הס, על השבת הדיון לוועדת  
21 הערר, לצורך הכרעה תחילה בטענה שהעלתה המערערת שכנגד - היא המשיבה בהליך דן -  
22 ולפיה המערערת אינה זכאית כלל למענקים מכוח החוק, נוכח תחולת החרג הקבוע בסעיף 7(5)  
23 לחוק הסיוע, החל על מי שבחישבו הכנסתו חל סעיף 8א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן:  
24 "הפקודה").



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 25-04-46667 בירון הנדסה וביצוע בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

1 עוד נקבע, כי רק במידה ויימצא שהחריג האמור אינו חל בעניינה של המערערת, יהא מקום  
2 להוסיף ולבחון את שאלת קיומו של קשר סיבתי כנדרש בד"ן. בית המשפט הדגיש בהקשר זה,  
3 כי לא ניתן לעבור לבחינת שאלת הקשר הסיבתי - מבלי שהוכרעה, תחילה ובאופן מנומק, שאלת  
4 הזכאות הבסיסית.

5  
6 5. ביום 28.10.2024, ניתנה החלטתה הנוספת של ועדת הערר, מושא ההליך שלפניי. במסגרת  
7 החלטה זו, נדחו העררים שהגישה המערערת, לאחר שנקבע כי היא נמנית עם קבוצת העוסקים  
8 שעליהם חל סעיף 8 לפקודה - היינו, עוסקים המבצעים "עבודה ממושכת", שמשך ביצועה  
9 עולה על שנה. משכך, נקבע כי חל בעניינה החריג הקבוע בסעיף 7(5) לחוק הסיוע, באופן השולל  
10 את תחולת החוק עליה ומוציא אותה מגדר הזכאים למענק.

### תמצית החלטת ועדת הערר

11  
12  
13 6. בהחלטתה, עמדה ועדת הערר על כך שהמערערת מדווחת על הכנסותיה לפקיד השומה בהתאם  
14 להוראות סעיף 8 לפקודה. בהסתמך על ההלכה שנפסקה בבר"מ 1692/23 **קבוצת ברקת יזמות**  
15 **והקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים** (לא פורסם, 27.7.2023) (להלן: "**עניין ברקת**"), נקבע  
16 כי דיווח כאמור מוביל (לצורך חוק הסיוע) להחרגת הנישום מזכאות למענקים. הוועדה הדגישה  
17 כי מדובר בקריטריון-סף בעל אופי דיכוטומי, שנקבע במפורש על-ידי המחוקק כקריטריון  
18 מסוין. בהתאם לכך, אין מדובר בחזקה הניתנת לסתירה באמצעות בירור פרטני של נסיבות  
19 המקרה, ומשכך אף אין מקום להידרש ליישום המבחנים שנקבעו בעמ"נ 43404-09-21 **מדינת**  
20 **ישראל נ' ק. סלאמה** (לא פורסם, 8.11.2022) (להלן: "**עניין סלאמה**").

21  
22 7. למעלה מן הצורך, ובבחינת למעלה מן הנדרש להכרעה, הוסיפה ועדת הערר וקבעה, כי אף אילו  
23 לא הייתה המערערת מדווחת בהתאם לסעיף 8 לפקודה - לא היה סיפק בידה לעמוד במבחנים  
24 שנקבעו בעניין **סלאמה**, וזאת מן הטעמים הבאים:

- 25 • שלושה מתוך ארבעת הפרויקטים שביצועם נמשך למעלה משנה, התעכבו מטעמים שאינם
- 26 קשורים למשבר הקורונה, ואף קדמו לו בזמן. נתון זה מלמד, לשיטת הוועדה, על מאפייני
- 27 הפעילות הרגילים בענף בו פועלת המערערת, ולא על השפעה ייחודית של משבר הקורונה.
- 28 • אין לייחס משקל מכריע לכך שבהסכמים שעליהם חתמה המערערת נקבעה תקופת ביצוע
- 29 קצרה משנה, שעה שבפועל נמשכו ביצוע העבודות, ההתחשבות החוזית והדיווח על
- 30 ההכנסות, לתקופה העולה על שנה.
- 31 • נדחתה טענת המערערת, לפיה יש לבחון את ההסכמים הספציפיים שהניבו את ההכנסות
- 32 בתקופות הזכאות. נקבע, כי בחינה פרטנית מסוג זה כרוכה במורכבות ראייתית וניהולית
- 33 ניכרת, שאינה מתיישבת עם תכליתו של החוק - יצירת מנגנון פשוט, יעיל ומהיר למתן סיוע
- 34 כלכלי.



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 25-04-46667 בירון הנדסה וביצוע בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

- 1 • הוועדה מצאה, כי מן הראיות שהוצגו לה - לא ניתן לחלק את ארבעת הפרויקטים
- 2 שבמחלוקת לתתי-שלבים ברורים ומוגדרים, בהתאם לאמות המידה שנקבעו בעניין
- 3 **סלאמה**.
- 4 • עוד צוין, כי בחלק מן הפרויקטים הוצא חשבון סופי, זמן רב לאחר השלמת ביצוע העבודות
- 5 בפועל. בנסיבות אלה, נמצא כי מתקיים פער ממשי בין מועד ביצוע העבודה לבין מועד
- 6 ההתחשבות מול הלקוחות - פער המחזק, לשיטת הוועדה, את המסקנה כי מחזורי הבסיס
- 7 והזכאות אינם משקפים באופן מדויק את הפעילות הכלכלית בתקופות הרלוונטיות,
- 8 וממילא תומך בהחלת מתכונת הדיווח לפי סעיף 8 לפקודה.

9

### טענות המערער

- 10
- 11 8. לטענת המערער, שגתה ועדת הערר בקביעתה, כי היא מוחרגת באופן אוטומטי מתחולת חוק
- 12 הסיוע - אך מן הטעם שהיא מדווחת בהתאם לסעיף 8 לפקודה. לגישה, אמנם דיווחה לפי
- 13 סעיף 8 לפקודה, אולם אין מקורו של דיווח זה בכך שעבודותיה מהוות "עבודה ממושכת"
- 14 כהגדרתה בדין. תחת זאת, לטענתה, מקור החובה הדיווחית נעוץ בתקן חשבונאות 4 קבלן
- 15 מבצע - המחייב קבלן מבצע לדווח בהתאם למנגנון הקבוע בסעיף 8 לפקודה מקום שבו
- 16 העבודה החלה בשנת מס אחת והסתיימה בשנת המס העוקבת, אף אם משך ביצועה בפועל,
- 17 פחת משנה.
- 18
- 19 9. עוד טוענת המערער, כי אין לראות בארבעת הפרויקטים - אשר ביצועם התמשך מעבר לשנה,
- 20 משום "עבודה ממושכת" במובנה המשפטי. לשיטתה, פרויקט אחד התעכב בשל השלכות משבר
- 21 הקורונה, בעוד ששלושת הפרויקטים הנוספים התעכבו מסיבות הנוגעות לקבלן הראשי או
- 22 למזמין העבודה, ולא בשל מאפיינים אינהרנטיים לעבודתה שלה. בנוסף נטען, כי לשונו של
- 23 סעיף 8 לפקודה מתייחסת ל"משך ביצועה" של העבודה. משכך, נטען כי יש להביא במניין אך
- 24 את פרקי הזמן בהם בוצעה העבודה בפועל, תוך נטרול תקופות עיכוב אשר בהן לא נעשתה
- 25 עבודה ממשית. בחישוב כאמור, נטען כי הפרויקטים שבמחלוקת אינם עולים על תקופת ביצוע
- 26 של שנים-עשר חודשים.
- 27
- 28 10. בהמשך לכך הוסיפה המערער וטענה, כי תקופות עיכוב שאינן מצויות בשליטתה, עשויות
- 29 לשמש נקודות חלוקה ענייניות של הפרויקט לשלבים נפרדים ועצמאיים. לגישה, העבודה
- 30 שבוצעה עד למועד העיכוב - מהווה מקטע עבודה מובחן, ואילו העבודה שבוצעה לאחר תום
- 31 תקופת העיכוב - מהווה שלב נוסף ונפרד. בהתאם לכך, אין לראות בפרויקט שהתארך בשל
- 32 עיכובים חיצוניים משום יחידה ביצועית אחת רציפה.

33



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 25-04-46667 בירון הנדסה וביצוע בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

- 1 11. המערערת הוסיפה וטענה, כי רשימת השיקולים שנקבעה בעניין **סלאמה**, אינה מהווה רשימה  
2 סגורה. לדידה, ובהתאם לכך, יש להוסיף למבחנים שנקבעו שם - מספר אמות מידה פרשניות  
3 נוספות, ובהן:  
4 א. רק עבודה אשר משך ביצועה בפועל עולה על שנים-עשר חודשים תיחשב ל"עבודה  
5 ממושכת".  
6 ב. עיכובים חיצוניים בלתי צפויים, שלא נלקחו בחשבון מראש, לא יבואו במניין תקופת  
7 הביצוע.  
8 ג. ניתן לראות בעבודה שבוצעה עד למועד עיכוב מסוים משום "שלב" עצמאי של הפרויקט,  
9 ובלבד שמשך ביצועו בפועל של אותו שלב, אינו עולה על שנה.  
10  
11 12. לטענת המערערת, היא מדווחת על הכנסותיה והוצאותיה באופן שוטף, מדי חודש בחודשו,  
12 ואינה נוקטת מנגנון של דחיית הכנסות. משכך, לשיטתה, אין הצדקה עניינית להחרגתה  
13 מתחולת חוק הסיוע.  
14  
15 13. עוד נטען, כי המחוקק הכיר בפגיעתם של קבלני ביצוע במסגרת מתווה הפיצויים שנקבע  
16 בעקבות מלחמת "חרבות ברזל", מבלי שהוחרגו אך בשל תחולת סעיף 8א לפקודה. מכאן, כך  
17 לשיטת המערערת, ניתן ללמוד כי עצם הדיווח לפי סעיף 8א אינו מצדיק, כשלעצמו, שלילת  
18 זכאות קטגורית.  
19  
20 14. המערערת הוסיפה, כי בעוד שבהליך דגן טענה המשיבה שתחולת סעיף 8א לפקודה מובילה  
21 להחרגה אוטומטית מזכאות, הרי שבמסמך פנימי מטעמה אומצה, לכאורה, גישה שונה.  
22  
23 15. לשיטת המערערת, העובדה שהיא מגישה חשבונות חודשיים ביחס לעבודות שבוצעו בכל חודש  
24 נתון - הכוללים פירוט של כמויות העבודה, סוגי העבודות ועלות כל רכיב בנפרד - מלמדת כי  
25 מתקיימים בעניינה המבחנים שנקבעו בעניין **סלאמה**.  
26  
27 16. לבסוף טוענת המערערת, כי ועדת הערר יישמה בעניינה אמת מידה בלתי אחידה, בכך שקיבלה  
28 עררים במקרים אחרים בעלי מאפיינים דומים, בעוד שהערר דגן נדחה ללא הצדקה מספקת.  
29  
30  
31 **טענות המשיבה**  
32 17. לטענת המשיבה, ובהתאם להוראות החוק ולתכליתו, עצם תחולתו של סעיף 8א לפקודה על  
33 אופן חישוב הכנסתו של נישום - מובילה, כשלעצמה, להחרגתו מתחולת חוק הסיוע. בהקשר  
34 זה הדגישה המשיבה, כי סעיף 8א לפקודה אינו קובע מנגנון בחירה דיווחי, אלא מנוסח כהוראת  
35 חובה. קרי, כל מי שנכנס להגדרת "עבודה ממושכת", מחויב לדווח בהתאם להסדר הקבוע בו.  
36



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 25-04-46667 בירון הנדסה וביצוע בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

18. מבלי לגרוע מן האמור, טוענת המשיבה - כי קיים גם טעם מהותי העומד בבסיס החרגת עוסקים מסוג זה מתחולת החוק. לשיטתה, הפגיעה הכלכלית הנגרמת לקבלן המבצע עבודות ממושכות אינה משתקפת בהכרח בירידת מחזורים, אלא לכל היותר בדחייה במועד ההכרה בהכנסות. בסופו של יום, כך נטען, מתקבל מלוא התשלום בגין הפרויקט בהתאם להסכמות החוזיות, גם אם הדבר מתרחש באיחור מסוים.
19. עוד טוענת המשיבה - כי פרט לשנת 2019, שהתאפיינה במחזור הכנסות חריג בשל ביצועם של שלושה פרויקטים משמעותיים, מחזור הכנסותיה של המערערת בשנת 2021 אינו שונה באופן מהותי מזה שנרשם בשנת 2018, ואף עולה עליו. מכאן, לשיטתה, לא הוכח קיומו של נזק שנגרם למערערת כתוצאה ממשבר הקורונה, ומשכך לא מתקיים גם תנאי הקשר הסיבתי, הנדרש בדין.
20. אשר לטענת המערערת, כי רוב הפרויקטים שלה נועדו מלכתחילה להסתיים בתוך פחות משנה ורק התארכו בשל נסיבות שונות - טוענת המשיבה, כי אין לטענה זו עיגון בלשון החוק. לגישתה, משקבע המחוקק מנגנון החרגה קטגורי, אין בסיס פרשני להבחנה בין עוסקים שחלק מעבודותיהם עולה על שנה לבין עוסקים שכלל עבודותיהם עולות על שנה. המשיבה הוסיפה, כי אימוץ גישה כאמור אינו ישים מבחינה מעשית, והוא אף חותר תחת תכלית החקיקה, המבקשת לקבוע מנגנון זכאות יעיל, פשוט ובר-יישום.
21. עוד לטענת המשיבה, אין להקיש לענייננו מהחלטות ועדת הערר שניתנו בעניינים אחרים, ובהם ערר 2789-22 עמית מרשנסקי חברה לבנייה בע"מ נ' רשות המיסים (לא פורסם, 29.7.2024) וערר 1206-23 קיסר הנדסה ופתוח בע"מ נ' רשות המיסים (לא פורסם, 9.9.2024). לשיטתה, באותם מקרים לא דובר בנישומים המדווחים בהתאם לסעיף 8 לפקודה, ומשכך אין באותן החלטות כדי לסייע למערערת.
22. כן טוענת המשיבה, כי המסמכים אשר הגישה המערערת לוועדת הערר - לצורך ביסוס טענתה כי סעיף 8 לפקודה אינו חל עליה, היו חלקיים באופן משמעותי. לדבריה, בשים לב לשלב הדיוני שבו התנהל ההליך, היה מקום לצפות מן המערערת כי תגיש תשתית ראייתית מלאה, לרבות הסכמים מלאים, כתבי כמויות ומסמכים מהותיים נוספים, אשר יאפשרו בחינה ממשית של הטענות העובדתיות שהועלו.
23. לבסוף טענה המשיבה, כי אין ללמוד מן ההסדר שנקבע ביחס לפיצויי מלחמת "חרבות ברזל" לענייננו וזאת מן הטעמים הבאים: ראשית, ככל שמועלית טענה בדבר אי-סבירותו של ההסדר החקיקתי המבחין בין המתווים השונים – הרי שמקומה של טענה זו במסגרת תקיפה ישירה של דבר החקיקה, ולא אגב דיון פרטני בזכאות למענק לפי חוק הסיוע. שנית, מדובר בשני הסדרים שנחקקו על רקע נסיבות שונות באופן מהותי. בתקופת הקורונה הוחרג ענף הבנייה מחלק ניכר מן המגבלות, בין היתר נוכח אופייה של העבודה המתבצעת במרחבים פתוחים;



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 25-04-46667 בירון הנדסה וביצוע בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

1 לעומת זאת, בתקופת מלחמת "חרבות ברזל" הושפע הענף באופן ייחודי, בין היתר בשל  
2 המגבלות על כניסת עובדים פלסטינים והקשיים בביצוע עבודה ללא מיגון מתאים.

### דיון והכרעה

3  
4  
5 24. סעיף 7 לחוק הסיוע, הקובע את הגדרת המונח "עוסק" לצורך תחולת החוק, מונה שורה של  
6 חריגים אשר בהתקיימם נשללת זכאותו של נישום למענק. במוקד ההליך שלפניי ניצב סעיף  
7 (5)7 לחוק, הקובע כדלקמן:

8 **"מי שעיסוקו במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידו או מי**  
9 **שבשנות המס 2019 ו - 2020 חל בחישוב הכנסתו סעיף 8 לפקודה, בשל**  
10 **עבודה ממושכת שמשך ביצועה עולה על שנה."**

11  
12 המקרה שלפניי, אינו עוסק בחלופה הראשונה של הסעיף, אלא בחלופה השנייה - שעניינה  
13 בנישום אשר בחישוב הכנסתו בשנות המס 2019 ו - 2020, חלות הוראות סעיף 8 לפקודת  
14 מס הכנסה.

15  
16 לצורך שלמות התמונה יצוין, כי סעיף 8א(א) לפקודה מגדיר "עבודה ממושכת", כדלקמן:

17  
18 **"עבודה ממושכת" – עבודה שמשך ביצועה עולה על שנה, לרבות עבודות בניה**  
19 **בבנין בידי מי שמבצע את העבודה על פי הזמנתו של אדם אחר ולמעט בניית**  
20 **בנין בידי בעלו; "הכנסות מעבודה ממושכת" – הכנסות מעבודה ממושכת**  
21 **שהן הכנסות לפי סעיף 2(1), בין מביצוע ובין ממכירה."**

22  
23 מכאן, כי נקודת המוצא הנורמטיבית שקבע המחוקק, היא קיומו של קשר בין תחולת סעיף  
24 8 לפקודה לבין החרגת קבוצת נישומים מסוימת, ממנגנון הסיוע שנקבע בחוק.

25  
26 25. בענייננו, לית מאן דפליג, כי המערערת דיווחה על הכנסותיה בהתאם להוראות סעיף 8  
27 לפקודה. המחלוקת בין הצדדים, נעוצה הלכה למעשה, בשאלה האם חרף עובדה זו ניתן לראות  
28 במערערת כמי שאינה באה בגדרו של החריג הקבוע בסעיף (5)7 לחוק הסיוע. לשאלה זו, השיבה  
29 ועדת הערר בשלילה.

30  
31 26. לאחר שעיינתי בטענות הצדדים ובהוראות הדין הרלוונטיות, לא מצאתי עילה להתערב  
32 במסקנה זו. עמדה זו מעוגנת בפסיקתו המחייבת של בית המשפט העליון בעניין **ברקת**, אשר  
33 ראתה בהוראת סעיף (5)7 לחוק הסיוע קריטריון-סף בעל אופי קטגורי, הקובע - לצורך מנגנון  
34 המענקים - הבחנה בינארית בין נישומים הנכנסים בגדר החוק, לבין מי שהוחרגו ממנו במפורש  
35 על-ידי המחוקק.



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 25-04-46667 בירון הנדסה וביצוע בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

27. דמיון מהותי מתקיים בין נסיבותיו של ההליך דן לבין הנסיבות שנדונו בעניין **ברקת**. גם שם טענה המבקשת, כי חרף העובדה שדיווחה לרשות המיסים בהתאם לסעיף 8א לפקודה, אין לראות בה כמי שסעיף זה חל עליה לצורך בחינת זכאותה לפי חוק הסיוע. טענה זו נדחתה על-ידי בית המשפט העליון. כבוד השופטת ברק-ארז, עמדה על כך שגישה כאמור מעוררת קושי ממשי הן במישור הלשוני והן במישור המהותי. ובכגון דא, ראוי להביא דברים כלשונם:

”... בהתאם לחריג החמישי לסעיף 7 לחוק הסיוע הכלכלי, היא אינה זכאית למענק. טענתה של המבקשת שלפיה חרף דיווחיה לרשות המיסים 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 לשוני 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 גלובל ישראל (פיתוח) בע”מ, פסקה 89 [פורסם בנבו] (14.12.2017)).”

דברים אלה יפים, בעיקרם, גם במקרה דכאן. אימוץ עמדת המערערת - היה מוביל, הלכה למעשה, ליצירת מסלול פרשני, לפיו נישום יהא רשאי לאמץ לצרכי מס שיטת דיווח אחת, אך לטעון לצורך חוק הסיוע, כי יש לבחון את פעילותו באמצעות פריזמה חשבונאית-נורמטיבית אחרת. קושי זה אינו טכני בלבד, והוא נוגע לליבת ההסדר החקיקתי ולעקרון העקביות שעליו הוא נשען.

28. מסקנה זו מתחזקת, גם במבט רחב יותר על תכליתו של חוק הסיוע. החוק נחקק על רקע משבר חסר תקדים, וביקש ליצור מנגנון חלוקה מהיר, יעיל ופשוט, אשר יאפשר הזרמת סיוע כלכלי לעסקים הזכאים בתוך פרק זמן קצר ובאמצעות אמות מידה ברורות ובנות-יישום. עמד על כך בית המשפט העליון (בג”צ 5984/20 המון-ווליום בע”מ ואח’ נ’ ממשלת ישראל (לא פורסם), 3.11.2020), וכן בפסיקה מאוחרת של בתי המשפט לעניינים מנהליים וכן של ועדות הערר.

29. על רקע זה, פרשנות המבקשת לנתק בין אופן הדיווח שנבחר או זה החל לצרכי מס, לבין אופן הסיווג לצורך מנגנון הסיוע, מעוררת קושי של ממש. פרשנות כאמור מחייבת בירור פרטני, מורכב ורב-שלבי ביחס למבנה של כל פרויקט, נסיבות עיכוביו, אופני ההתחשבות בגינו והשלכתם על אופן סיווג המשפטי. קשה לראות כיצד מודל כזה מתיישב עם העקרונות והתכלית של החוק.



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 25-04-46667 בירון הנדסה וביצוע בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

- 1 30. אוסיף, כי לא מצאתי ממש בטענה, לפיה יש להבחין בין תחולת סעיף 8א הנובעת מאופי  
2 הפעילות העסקית לבין תחולתו הנובעת מדרישות תקן חשבונאות מספר 4. אכן, המערערת  
3 טוענת כי דיווחה לפי סעיף 8א - לא בשל קיומה של "עבודה ממושכת" במובנה המהותי, אלא  
4 מחמת החובה החשבונאית החלה על קבלנים המבצעים עבודה המשתרעת על פני שנות מס  
5 שונות. אולם, אף אם אניח - מבלי לקבוע מסמרות בדבר - כי קיימת אבחנה מושגית מסוימת  
6 בין הדברים, אין בכך כדי לסייע למערערת בהליך דן. השאלה הטעונה הכרעה, אינה מהו  
7 המנגנון החשבונאי שהוביל בפועל לאופן הדיווח, אלא האם בחישוב הכנסתה בשנות המס  
8 הרלוונטיות חל סעיף 8א לפקודה - כדרישתו המפורשת של סעיף 57(5) לחוק. משאין מחלוקת  
9 כי התשובה לשאלה זו חיובית, הרי שהמערערת באה, לכאורה, בגדר החריג שקבע המחוקק.  
10
- 11 31. משהגעתי לכלל מסקנה, כי בדין קבעה ועדת הערר שהמערערת אינה נכנסת בגדר "עוסק"  
12 כהגדרתו בחוק הסיוע, מתייתר, בעיקרו של דבר, הצורך להוסיף ולדון בטענות הנוגעות  
13 למבחנים שנקבעו בעניין סלאמה.  
14
- 15 32. עם זאת, ומשהצדדים טענו בהרחבה גם בהיבט זה, אוסיף מספר הערות, למעלה מן הצורך.  
16 ועדת הערר בחנה את התשתית העובדתית שהונחה לפניו ביחס לארבעת הפרויקטים אשר נטען  
17 כי ביצועם התמשך מעבר לשנה. לא מצאתי כי נפלה שגגה בהתייחסותה לראיות שהוצגו או  
18 בדרך יישום המבחנים שנקבעו בעניין סלאמה. הוועדה קבעה, בין היתר, כי לא הונחה תשתית  
19 עובדתית מספקת לביסוס הטענה שלפיה ניתן לחלק את הפרויקטים לתתי-שלבים ברורים,  
20 מובחנים ועצמאיים. מדובר בממצא המעוגן בהערכת החומר הראייתי שנפרש לפניו.  
21
- 22 33. הלכה מושרשת היא כי ערכאת הערעור אינה נוטה להתערב בממצאים מסוג זה, אלא בהתקיים  
23 טעות מהותית או חריגה ברורה מגדרי הסבירות - נסיבות שלא מצאתי כי התקיימו בעניינינו.  
24 זאת אף זאת, במהלך הדיון לפניי, עמדה המשיבה על כך שחלק מן התשתית העובדתית  
25 הרלוונטית לא הוצג באופן מלא לפני ועדת הערר (עמ' 5 לפרוטוקול, ש' 22-19). מבלי לקבוע  
26 ממצא פוזיטיבי בעניין זה, די לומר כי מקום שבו מבקש בעל דין לסטות ממשמעותה הרגילה  
27 של הוראת החרגה מפורשת שבחוק, מוטל עליו הנטל להעמיד תשתית ראייתית מלאה, סדורה  
28 ומשכנעת התומכת בטענתו. נטל זה לא הורם במידה המצדיקה התערבות בהחלטת הוועדה.  
29
- 30 34. לא מצאתי פגם אף בהתנהלותה הדיונית של ועדת הערר, אשר הורתה על השלמת מסמכים  
31 ונתונים הדרושים לצורך בירור המחלוקת. החלטה זו אינה עומדת בסתירה לפסק דינו של בית  
32 המשפט לעניינים מנהליים, אלא משתלבת עם ההנחיה שניתנה בו - לבחון באופן מנומק  
33 ומבוסס את שאלת תחולת החריג הקבוע בסעיף 57(5) לחוק. בנסיבות אלה, הדרישה להשלמת  
34 תשתית עובדתית - אינה ביטוי לחריגה מסמכות או לפתיחת ההליך מחדש שלא כדין, אלא  
35 להפעלת שיקול דעת דיוני תקין. למעלה מן הצורך אוסיף, שלא ניכר כי המערערת התנגדה  
36 להגשת המסמכים שהתבקשו על ידי הוועדה בזמן אמת.



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

עמ"נ 25-04-46667 בירון הנדסה וביצוע בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

1 35. בנוסף, אין בידי לקבל גם את טענת המערערת, המבקשת להיבנות מן ההסדר החקיקתי שנקבע  
2 ביחס לנפגעי מלחמת "חרבות ברזל". עסקינן בשני הסדרים נורמטיביים נפרדים ומאובחנים,  
3 אשר נחקקו על רקע נסיבות שונות ותכליות שונות. מכל מקום, ככל שמועלית טענה בדבר פגם  
4 חוקתי או אי-סבירות הטמונה בעצם ההבחנה שערך המחוקק בין המתווים, מקומה של טענה  
5 זו בתקיפה ישירה של ההסדר החקיקתי המתאים, ולא במסגרת ערעור פרטני על החלטת זכאות  
6 מכוח חוק הסיוע.

7  
8 36. בקציר האומר ונוכח פני המקובץ לעיל, אני מוצא כי לא עלה בידי המערערת להראות כי נפלה  
9 טעות משפטית בהחלטת ועדת הערר המצדיקה את התערבותה של ערכאת הערעור. משאין  
10 מחלוקת כי בחישוב הכנסתה של המערערת חל סעיף 8א לפקודה, ומשלא נסתרה תחולת החרג  
11 הקבוע בסעיף 7(5) לחוק הסיוע - דין הערעור להידחות.

12  
13 נוכח האמור, החלטת ועדת הערר תיוותר על כנה.

14  
15 המערערת תישא בהוצאות המשיבה בסך של - 30,000₪, אשר ישולמו בתוך 30 ימים ממועד  
16 המצאת פסק דין זה.

17  
18 כן אני מורה על קיזוז הפיקדון שהופקד בתיק על-ידי המערערת, על חשבון ההוצאות שנפסקו.  
19 המזכירות תעביר את הסכום שהופקד לידי המשיבה, באמצעות באי-כוחה.

20  
21 ניתן היום, י"א סיוון תשפ"ו, 27 מאי 2026, בהעדר הצדדים.

22

  
אילן צור, שופט

23

24