



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

עמ"נ 22-08-49628 הגר רם תשתיות בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטין

הגר רם תשתיות בע"מ

מערערת

נגד

מדינת ישראל-רשות המיסים

משיבה

פסק דין

- 1 לפניי ערעור על החלטת הועדה לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות
2 לעסקים, מיום 6.7.2022, במסגרתה התקבלה עמדת המשיבה, רשות המיסים, לפיה
3 המערערת אינה זכאית למענק סיוע בהוצאות קבועות בהתאם להחלטות הממשלה
4 וחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) התש"ף-2020
5 (להלן: "החוק").
- 6 2. המדובר בהחלטה שניה של הוועדה, כאשר בהחלטה בערר קודם שהוגש על ידי
7 המערערת, קבעה הוועדה, בניגוד לעמדת המשיבה, כי חרף העובדה כי על הכנסתה
8 של המערערת בתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 חל סעיף 8א' לפקודת מס הכנסה
9 [נוסח חדש] תשכ"א – 1961 (עבודה ממושכת שמשך ביצועה עולה על שנה), וחרף
10 הגדרת "עוסק" בחוק, תהא המערערת זכאית למענק ככל שתוכיח כי קיים קשר
11 סיבתי בין ירידת המחזורים בתקופה הרלוונטית ובין השפעת נגיף הקורונה. משמע
12 כי לדעת הוועדה בנסיבות האמורות אין לשלול מהעוסק את המענק מעיקרא, אלא
13 הנטל להוכיח את הקשר הסיבתי האמור עובר אל כתפיו. משכך, התבקשה המשיבה
14 לבחון את שאלת קיומו של הקשר הסיבתי.
- 15 3. משהחליטה המשיבה, על פי הנתונים שהיו בפניה, כי לא התקיים הקשר הסיבתי
16 הנדרש, הגישה המערערת ערר נוסף. החלטת הוועדה בערר הנוסף אימצה את עמדת
17 המשיבה בדבר העדר הקשר הסיבתי, ומכאן הערעור.



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

עמ"נ 22-08-49628 הגר רם תשתיות בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים

4. בהתאם להחלטת הוועדה, הנחת המוצא היא כי מתקיים קשר סיבתי בין ירידת מחזורים לבין משבר הקורונה, וזאת אלא אם רשות המסים מצביעה על אינדיקציות שיש בהן כדי לערער את ההנחה העובדתית. לדעת הוועדה, במקרה דנן, קיימות שתי אינדיקציות המצביעות על העדר קשר סיבתי. האחת עלייה בהיקפי העסקה של עובדים וקבלני משנה, והשנייה, קיומן של עבודות מתמשכות. מנגד, המערערת לא הציגה כל הסבר משכנע או מבוסס לכך שירידת המחזורים בתקופת הזכאות נגרמה ממשבר הקורונה.
5. בתוך כך סברה הוועדה כי העובדה שבחישוב שנתי קיימת עליה במחזורים המדווחים, יכולה לשמש כאינדיקציה להעדר קיומו של קשר סיבתי, אך מדובר באינדיקציה על הצד החלש. הוא הדין בעובדה כי ירידת המחזורים הייתה בתקופת זכאות אחת בלבד.
6. הוועדה אף התייחסה לטענת המערערת באשר לאיחור בקבלת ההחלטה בהשגה. לגישת הוועדה אין מקום לקבוע כי המערערת זכאית למענק אך מהטעם כי חל איחור במתן ההחלטה בהשגה, בעיקר בהתחשב כך כי מדובר באיחור של מספר ימים בלבד. הוועדה אף דחתה את טענת המערערת לעניין הפגיעה בזכות הטיעון, וכן טענתה באשר לעיתוי שבו העלתה המשיבה את הטענה בדבר העדר הקשר הסיבתי.
7. לטענת המערערת שגתה הוועדה בהחלטתה, שכן יש בה משום סטייה מהשיטה שקבע המחוקק לבדיקת הפגיעה בשל משבר הקורונה, בדיקה המתייחסת לתקופת הזכאות בלבד, דהיינו, במקרה דנן, לחודשים מרץ אפריל 2020. לטענתה, די בכך שחלה ירידה במחזורים בתקופת הזכאות לעומת התקופה המקבילה בשנה שקדמה לה, כדי להגיע למסקנה כי היא זכאית למענק. עוד היא חוזרת ומלינה על כך שהטענה בדבר העדר הקשר הסיבתי באה לעולם רק לאחר החלטת הוועדה הראשונה, וכן על העדר זכות הטיעון. בנוסף היא טוענת כי מאחר שההחלטה בהשגה ניתנה באיחור, דינה להתקבל מטעם זה בלבד.
8. לאחר שעיינתי בהחלטת הוועדה ונתתי דעתי לטענות הצדדים, בכתב ובעל פה, ולאחר שמצאתי כי אין מקום לדחות את הממצאים העובדתיים שנקבעו על ידי הוועדה, כי ממצאים אלה תומכים במסקנתה המשפטית של הוועדה וכי אין לגלות בה טעות שבחוק – אני מורה על דחיית הערעור, וזאת בהתאם לתקנה 148(ב)



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

עמ"נ 22-08-49628 הגר רם תשתיות בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים

- 1 לתקנות סדר הדין האזרחי, תשע"ט - 2018 ותקנה 28 לתקנות בתי משפט לעניינים
2 מנהליים (סדרי דין), תשס"א – 2000.
- 3 9. למען שלמות התמונה אוסיף מספר הערות:
- 4 א. תנאי לקבלת המענק הוא קיומו של "קשר סיבתי" בין הירידה במחזורים
5 בתקופת הזכאות (לעומת תקופת הבסיס) לבין משבר הקורונה. שלא כטענת ב"כ
6 המערערת איני סבור כי די בעצם העובדה כי חלה ירידה במחזורים בתקופת
7 הזכאות על מנת לזכות באופן אוטומטי במענק. ירידה זו במחזורים יכול שתהא
8 מטעם אחר שאינו קשור כלל ועיקר במשבר הקורונה, כמו גם שיתכן כי הירידה
9 נובעת מכך שתשלומים בגין עבודות שהתבצעו במהלך תקופת הזכאות, שולמו
10 במועד מאוחר יותר. אכן, עצם העובדה כי תשלום שולם באיחור בשל משבר
11 הקורונה מהווה פגיעה בעסק, אולם ספק אם המחוקק ביקש לפצות עסקים רק
12 בשל איחור בקבלת התשלומים.
- 13 ב. יחד עם זאת, נראה כי מקום בו הייתה ירידה במחזורים בתקופת הזכאות, הנחת
14 המוצא היא כי הדבר נגרם בשל משבר הקורונה. לפיכך, על רשות המסים, ככל
15 שהיא מבקשת לסתור הנחה זו, להציג אינדיקציות לכך שירידת המחזורים אינה
16 קשורה למשבר הקורונה. הוועדה בהחלטתה הראשונה סברה כי גם עוסק שעל
17 הכנסתו חל סעיף 8א לפקודה זכאי למענק, אך במקרה זה עליו הנטל להוכיח
18 את קיומו של הקשר הסיבתי. מאחר שהחלטה זו אינה עומדת לערעור, איני
19 נדרש לה, לא בהתייחס לשאלה האם אכן עוסק כאמור נכנס בגדרי החוק, ולא
20 בשאלת הנטל. מכל מקום מוסכם היה על הוועדה, ודומה כי אף על המשיבה, כי
21 לכל הפחות נטל הבאת הראיות מוטל על כתפי המשיבה, הנדרשת להציג
22 אינדיקציות לכך כי לא התקיים הקשר הסיבתי הנדרש. ואם כך הדבר בעוסק
23 שחל עליו סעיף 8א לפקודה, על אחת כמה וכמה בעוסק אחר.
- 24 ג. העובדה כי חרף הירידה במחזורים בתקופת הזכאות, לא חלה הפחתה בפעילות
25 או אפילו חלה עליה בפעילות (כפי שהדבר נלמד, למשל, מהגידול בסכום ניכוי
26 המס במקור כפי שהיה במקרה דנן), יכולה ללמד על כך שלא מתקיים קשר
27 סיבתי בין הירידה במחזורים ובין משבר הקורונה. למעשה, ההבחנה בין
28 "המחזורים" לבין "הפעילות", היא העומדת במוקד השאלה האם הירידה
29 במחזורים הושפעה ממשבר הקורונה או לא. בסופו של יום, משבר הקורונה



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

עמ"נ 22-08-49628 הגר רם תשתיות בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים

- 1 גרם לפגיעה בפעילות. חרף הירידה בפעילות נאלץ העוסק להוציא את הוצאותיו
2 הקבועות, דהיינו הוצאות שהוא אינו יכול להימנע מלהוציא אותן, לפחות לא
3 בטווח הקצר, כגון הוצאות שכירות וארנונה. אזכיר כי המענק לא ניתן בגלל
4 הירידה במחזורים או הירידה ברווחים, אלא בגין הצורך להוציא הוצאות
5 קבועות חרף הירידה בפעילות. לפיכך, אם לא חלה ירידה בפעילות בתקופת
6 הזכאות, קשה לומר כי הירידה במחזורים קשורה למשבר הקורונה, ונראה כי
7 היא קשורה יותר לתזרים המזומנים של העסק. כאמור, איחור בתשלום, אינו
8 מצדיק כשלעצמו קבלת מענק.
- 9 ד. מסיבה זו, כך נראה, סבר המחוקק כי אין מקום לתת מענק לעוסק שהכנסתו
10 נובעת מעבודה ממושכת, או לכל הפחות עליו הנטל לשכנע כי הירידה במחזורים
11 מקורה במשבר הקורונה, כפי שסברה הוועדה בהחלטתה הראשונה. בעסק מסוג
12 זה קשה ללמוד על קיומה של פגיעה שמקורה במשבר הקורונה, אך ורק מעצם
13 העובדה כי חלה ירידה במחזורים בתקופת הזכאות, שכן לא קיימת דרך כלל
14 "חפיפה" בין הפעילות המתבצעת על ידי העסק לבין התשלומים שהוא מקבל
15 בגין אותה פעילות. יתר על כן, בעסק מסוג זה, התשלום משולם בגין הפרויקט
16 בכללותו, או על פי "אבני דרך", ולפיכך גם אם קיימת הפסקת פעילות בתקופת
17 הזכאות, מדובר, דרך כלל, בהפסקה זמנית שתתחדש לאחר מכן, והעוסק יקבל
18 את מלוא התשלום (כמובן בתנאי שהחוזים עם הלקוחות לא בוטלו או צומצמו).
- 19 במהלך הדיון בפניי הוצגה דוגמא שנראה כי יש בה להמחיש את ההבחנה בין
20 עוסק שמבצע פרויקט ממושך, כגון קבלן בניין, לבין עוסק שפעילותו היא פעילות
21 שוטפת ויומיומית, כגון בעל מסעדה שנאלץ לסגור את עסקו בשל מגפת הקורונה
22 ונוכח ההגבלות שהוטלו על המשק. עם סיום תקופת ההגבלות ישלים הקבלן את
23 בניית הבניין עד לגמר, ויקבל את מלוא התשלום. בעל המסעדה, לעומת זאת,
24 יפתח את מסעדתו, אך הסועד לא יאכל שתי ארוחות, דהיינו גם ארוחה בשל
25 התקופה שבה המסעדה הייתה סגורה. כאן המקום להעיר כי על הענף אליו
26 משתייכת המערערת העוסקת בסלילת כבישים, עבודות עפר ופיתוח כקבלן
27 משנה, ממילא לא הוטלו בתקנות שעת חירום מגבלות בשל נגיף הקורונה. יתר
28 על כן, המערערת לא הציגה כל ראיה לכך כי פעילותה פחתה בתקופת הזכאות,
29 וממילא כל שהיה בפני הוועדה היא העובדה שסכום ניכוי המס באותה תקופה
30 דווקא עלה, באופן המלמד על הרחבת הפעילות ולא על הפסקתה או הפחתתה.





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

עמ"נ 22-08-49628 הגר רם תשתיות בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים

- 1 ה. אין באמור כדי לשנות מהעיקרון לפיו "יחידת המדידה" לצורך החוק היא בת
2 חודשיים, ובמקרה דנן חודשים מרץ-אפריל 2020 בהשוואה לחודשים מרץ-
3 אפריל בשנת 2019. במובן זה צדקה הועדה שסברה כי עלייה במחזור השנתי
4 הכולל היא לכל היותר אינדיקציה חלשה לכך כי הירידה בתקופת הזכאות אינה
5 קשורה למשבר הקורונה. דומה הדבר ליחידת המדידה לצורך מס, שהיא יחידה
6 בת שנה. הנישום ישלם מס על הכנסתו בשנת המס, גם אם בשנים שלאחר מכן
7 הפסדיו עלו על כלל הכנסתו בכל השנים. וכיוצא בכך, העובדה כי העסק הצליח
8 "לשנס מותניים" לאחר תקופת הזכאות ולהפיק הכנסות העולות אף על אלה של
9 השנה הקודמת, אין פירושה שלא נפגע בשל משבר הקורונה בתקופת הזכאות.
10 לא מן הנמנע כי העסק היה מפיק אף יותר הכנסות אלמלא משבר הקורונה,
11 ובכל מקרה, חרף הפסקת פעילותו בתקופת הזכאות והפגיעה בהכנסותיו, נאלץ
12 הוא להמשיך לממן את הוצאותיו הקבועות, ובשל כך הוא זכאי למענק.
- 13 10. סוף דבר וכאמור - הערעור נדחה. בנסיבות העניין לא מצאתי מקום לפסוק הוצאות.
14 לפיכך, הפיקדון שהופקד על ידי המערערת – יוחזר לה.
- 15 המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.
- 16
- 17
- 18
- 19 ניתן היום, ח' כסלו תשפ"ג, 02 דצמבר 2022, בהעדר הצדדים.



שמואל בורנשטיין, שופט