



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-53616 רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 2310-21

בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

המערערת: רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ, ח"פ 515145142
ע"י ב"כ עוה"ד שאדי מחמיד

נגד

המשיבה: רשות המיסים בישראל
ע"י ב"כ עוה"ד רונית ליפשיץ ועו"ד ריצ'ארד סאלח
מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

פסק דין

1

2

פתח דבר:

1. המערערת, חברת רי.גו.מס נדל"ן בע"מ (להלן – המערערת) מערערת בפני על החלטתה של ועדת הערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות של עסקים (להלן – ועדת הערר) מיום 14.4.22 (נספח 13 לערעור).

2. ועדת הערר דחתה את העררים שהוגשו על-ידי המערערת על החלטות המשיבה, רשות המיסים (להלן – המשיבה), בהשגות שהוגשו לה על ידי המערערת, בגין דחיית בקשות למענק סיוע בעד השתתפות בהוצאות קבועות (להלן – המענק), לפי חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – החוק או החוק לסיוע כלכלי), לתקופות של מרץ-אפריל 2020 ומאי-יוני 2020.

3. החלטת ועדת הערר לדחות את הערר נעוצה בעיקר בקביעה כי על המערערת חל סעיף 8א' לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן – הפקודה), ועל כן היא מוחרגת מהגדרת "עוסק" שבסעיף 7 לחוק לסיוע הכלכלי ואינה זכאית למענק.

ועדת הערר קבעה כי הובהר בפניה במהלך הדיון בערר כי אין מחלוקת כי עבודותיה של המערערת בשנת 2019 בוצעו בהתאם להסכמים פאושליים וכי לא היתה מחלוקת כי חל על המערערת סעיף 8א' לפקודה.

4. עוד קבעה ועדת הערר כי קיימת אינדיקציה אשר יש בה כדי לערער את ההנחה העובדתית בדבר קיומו של קשר סיבתי.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-53616 רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 2310-21

1 ועדת הערר אף הוסיפה וקבעה כי הכנסות המערערת בשנת 2019 היו גבוהות משמעותית
2 מהכנסותיה בשנתיים שקדמו לה ועניין זה מעלה תהייה באשר לסיבה לירידת המחזורים
3 בתקופה הנבחנת. ההחלטה אף קובעת כי המערערת לא הרימה את הנטל להוכיח כי ירידת
4 המחזורים נגרמה בשל השפעת נגיף הקורונה, ובנוסף קיימת בה התייחסות לדיבידנד שחולק
5 על ידי המערערת.

6 הערעור הוגש בהתאם להוראות סעיף 21(ה)(2) לחוק לסיוע כלכלי.

7 הרקע העובדתי הנדרש:

8 5. המערערת היא קבלן מבצע של עבודות בנייה, אשר מרבית הסכמיה הם הסכמי עבודה
9 "פאושלים" – הסכמים אשר במסגרתם הקבלן נוטל על עצמו את מלוא הסיכונים בהתאם
10 לתמורה מוסכמת מראש. המערערת אינה עוסקת במכירת זכויות במקרקעין ואין לה מלאי
11 עסקי של מקרקעין.

12 6. בחודש מרץ 2020 פרצה מגפת הקורונה במדינת ישראל. עם פרוץ המגפה והעלייה בנתוני
13 התחלואה, הוכרז מצב חירום בארץ, אשר כלל סגרים והגבלות שונות, בין היתר על פתיחת
14 מקומות עבודה, בילוי ותיירות. הגבלות אלו אילצו עסקים רבים לסגור את שעריהם או
15 לצמצם את פעילותם.

16 7. ענף הבנייה הושפע גם הוא ממשבר הקורונה, על-אף היותו "עסק חיוני", וחברות הבנייה
17 נאלצו להפחית את קצב הבנייה ולצמצם פעילותן, בין היתר בשל סגרים ושהיית עובדים,
18 ספקים וקבלני משנה בבידוד.

19 8. ממשלת ישראל חוקקה את החוק לסיוע כלכלי, אשר נכנס לתוקף ביום 29.7.20, במטרה
20 לסייע לעסקים שנפגעו בשל מצב החירום על רקע מגפת הקורונה, וזאת בכדי שהללו יוכלו
21 להמשיך ולשלם את אותן הוצאות קבועות של עסקיהם, שלא חל בהן שינוי חרף ההגבלות
22 שהוטלו, ואשר בעלי העסקים נאלצו להמשיך לשלמן. הרקע לחוק זה הוא מדיניות הממשלה
23 להבראת המשק ולבלימת הצמיחה הכלכלית השלילית שהייתה צפויה לעת ההיא.

24 9. בהתאם לחוק הסיוע הכלכלי, הגישה המערערת בקשות למענק כדלקמן:

25 א. בקשה מספר 57073288 עבור תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, אשר הוגשה ביום
26 8.6.20 (נספח 1 לערעור).

27 ב. בקשה מספר 57246451 עבור תקופת הזכאות מאי-יוני 2020, אשר הוגשה ביום
28 13.10.20 (נספח 2 לערעור).



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-53616 רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 2310-21

- 1 ג. להשלמת התמונה יצוין, שהעוררת הגישה בקשה גם עבור תקופות הזכאות נובמבר-
2 דצמבר 2020 (עדיין בשלב הבקשה) ומרץ-אפריל 2021 (בשלב הערר) – אשר אינן
3 מענייניו של ערעור זה.
- 4 10. ביום 7.10.20 התקבלה תשובת המשיבה, בה נדחתה בקשת המערערת למענק עבור חודשים
5 מרץ-אפריל 2020. בתשובת המשיבה נקבע כי המערערת היא "עסק במכירת זכות במקרקעין
6 המהווה מלאי עסקי בידך או שבשנת המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתך סעיף 8א
7 לפקודה, בשל עבודה מתמשכת שמשך ביצועה מעל שנה." (ראו נספח 3).
- 8 11. ביום 13.12.20 התקבלה תשובת המשיבה, בה נדחתה בקשת המערערת למענק עבור חודשים
9 מאי-יוני 2020, וזאת בגין סיבה זוהי לסיבה הנ"ל. כמו כן, נדרשה המערערת להחזיר את
10 המקדמה ששולמה לה בסך של 56,796 ₪ ביום 2.10.20.
- 11 12. המערערת הגישה השגה על שתי החלטות לדחות את בקשות המענק. בהשגתה טענה כי היא
12 אינה עוסקת במכירת זכות במקרקעין וכן לא חל לגביה סעיף 8א לפקודה. המערערת
13 הסבירה, כי בענף הבנייה יש ודאות במדידת ההכנסות, וקבלנים מוציאים חיובים ללקוחות
14 בגין העבודות על בסיס חודשי. שיטה זו מיושמת בדוחות הכספיים ובדיווחים לרשויות המס,
15 ולכן אין מקום ליישום סעיף 8א לפקודה. עוד נטען כי החלטת הממשלה בדבר מתן מענקים
16 בשל משבר הקורונה אינה מחריגה קבלנים באשר הם, ופרשנות מרחיבה לעניין זה מסכלת
17 את כוונת המחוקק (ראו השגת המערערת – נספח 4 לערעור).
- 18 13. ביום 10.8.21 דרשה המשיבה מהמערערת כי תמסור לה העתק מהסכם הביצוע עבור פרויקט
19 קבוצת קינג ג'ורג' 31 בתל-אביב (להלן – "פרויקט קינג ג'ורג'"), והסכם זה נשלח על-ידי
20 המערערת באותו יום (ראו נספחים 5 ו-6 לערעור).
- 21 14. למחרת, ביום 11.8.21 קיבלה המערערת את החלטת המשיבה הדוחה את השגותיה. בהחלטה
22 זו נקבע שוב על ידי המשיבה, כי המערערת עוסקת במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי
23 עסקי, או שבהכנסתה חל סעיף 8א לפקודה, ולכן אינה זכאית למענק. ביחס לפרויקט קינג
24 ג'ורג', קבעה המשיבה כי פרויקט זה: "נמשך מעל 750 יום (ז"א יותר משנה)" ועל כן
25 המערערת מוחרגת מקבלת המענק (ראו נספח 7 לערעור).
- 26 15. המערערת לא השלימה עם החלטות המשיבה בהשגותיה והגישה שני עררים (2310-21 ו-
27 2311-21), בהם טענה, כי קבלני ביצוע עובדים עם הסכמים פאושליים, בהם מוגדרים שלבי
28 ביצוע, לוחות זמנים ואבני דרך, וכי העבודה ניתנת להפרדה לתתי יחידות, הן חוזיות והן
29 בפועל, ופרק הזמן שבו מבוצעת כל תת יחידה אינו עולה על שנה.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-53616 רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 2310-21

- 1 עוד הוסיפה המערערת, כי בשל סוג ההסכמים, קבלני הביצוע לוקחים על עצמם סיכון רב,
2 והם הנפגעים ביותר במקרה של מגפה, שכן זו גוררת עיכוב בהשלמת הבנייה, והם אינם
3 יכולים לדרוש פיצוי ממזמיני העבודה. התמשכות העבודות מובילה לדחיית הכנסות ומשבר
4 תזרימי, אשר מחייב הענקת מענקים בדומה לכל עסק אחר, שלו מאפיינים עסקיים זהים.
5 בנוסף, המערערת הציגה ראיות כי במקרה הספציפי, היא עובדת עם התחשבות חודשית
6 (בניגוד לאומדנים המקובלים אצל קבלנים אחרים שלגביהם חל סעיף 8 לפקודה). (נספח 8
7 לערעור).
- 8 המשיבה מצידה טענה בכתב התשובה לעררים, כי מטרת המענקים היא סיוע בהשתתפות
9 הוצאות קבועות ולא בפיצוי על אובדן הפסד. ביחס למערערת, טענה המשיבה כי היא הוחרגה
10 ממעגל הזכאים על-פי חוק. עוד נטען, כי אין לראות בביצוע התשלומים וההתחשבוניות
11 כמחלקים את העבודה לשלבים ומקטינים את תקופת הביצוע לפחות משנה. המערערת תקבל
12 בסופו של יום את הכנסתה, ולכן מדובר אך בדחיית הכנסה, ואין ירידה בשיעור הכנסותיה
13 השנתי של המערערת. (נספח 9 לערעור).
- 14 בתגובה שהוגשה על ידי המערערת לכתב התשובה בערר, הסבירה המערערת כי הירידה
15 במחזור העסקאות לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 היא בשיעור של 62%, והירידה
16 במחזור העסקאות לתקופת הזכאות מאי-יוני 2020 היא בשיעור של 48%. המערערת הדגישה
17 כי עשתה ככל שביכולתה לצמצם את הוצאותיה, אך ללא הצלחה. מלבד הוצאות שכירות
18 גבוהות עקב מעבר למשרד חדש, המערערת נתקלה בקושי לגייס עובדים וכן ספגה איחור
19 בתשלומים על-ידי מזמיני העבודה. עקב משבר הקורונה גם לא הצליחה לחתום על עסקאות
20 חדשות (נספח 10 לערעור).
- 21 דיון מאוחד בעררים התקיים ביום 24.3.22 באמצעות היוועדות חזותית (פרוטוקול הדיון
22 צורף כנספח 11 לערעור). במסגרת הדיון, הסבירה המערערת כי בעקבות הסגרים המשיכה
23 לשלם הוצאות, אך לא קיבלה את התמורה שציפתה לה ממזמיני העבודות. עוד הסבירה כי
24 לא מצאה עבודות חדשות ועסקאות רבות בוטלו. גם עבודתה לחברה יזמית קשורה עוכבה,
25 היות שהחברה היזמית הקשורה לא הצליחה למכור נכסים בתקופת המשבר. באשר לשכרם
26 של העובדים שכן נכחו – הסבירה המערערת כי מדובר היה בעובדי מנהלה שנוכחותם
27 והעסקתם הייתה נדרשת לצורך המשך הפעילות העסקית של המערערת.
- 28 במסגרת הדיון, ציינה המשיבה כי בשים לב לאופייה של המערערת, הרי שמדובר בדחיית
29 הכנסה בלבד. ביחס לטענת המערערת כי נוצר קושי בגיוס עובדים פלסטיניים, העירה
30 המשיבה כי ייתכן והסיבה לכך היא חודש הרמדאן וכי בלאו הכי קיימת תנודתיות רבה
31 במצבת העובדים בשירותה של המערערת.





בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-53616 רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 2310-21

- 1 עוד טענה המשיבה, כי בהסתכלות שנתית, ישנה ירידה של 18% בסך הכול במחזורים (רף)
2 נמוך מהרף המינימלי הקבוע בחוק לצורך ביסוס זכאות), ולכן המערערת לא סבלה מחסרון
3 כיס חמור כפי שמתארת.
- 4 20. במהלך הדיון אף העלתה ועדת הערר בעצמה מספר טענות, אשר לא מצאו ביטוי בכתבי
5 הטענות מטעם הצדדים. ועדת הערר הסבה את תשומת ליבה של המערערת לחלוקת דיבידנד
6 בסך 4 מיליון ₪ ולגובה הכנסות "חריג" בשנת 2019. נתונים אלו הקשו על קבלת טענת
7 המערערת בדבר הפגיעה התזרימית והירידה במחזורים.
- 8 21. ביום 14.4.22 ניתנה החלטת ועדת הערר לפיה נדחו העררים (נספח 13 לערעור).
- 9 **תמצית החלטת ועדת הערר:**
- 10 22. ועדת הערר סקרה בהחלטתה את תכלית החקיקה וכן את החלטת ועדת הערר בערר 1072-21
11 ק. סלאמה בע"מ נ' רשות המיסים (22.6.21) (להלן – ערר ק. סלאמה). בהחלטת ועדת הערר
12 אף מצוי ניתוח של המצב המשפטי הנוגע לדרישת הקשר הסיבתי.
- 13 בסופו של דבר, ועדת הערר קבעה, כי בנסיבות המקרה, אין חולק כי עבודות המערערת בשנת
14 2019 בוצעו בהתאם להסכמים פאושליים, וכן אין מחלוקת כי חל עליה סעיף 8 לפקודה,
15 ועל כן יש לדחות את הערר.
- 16 ועדת הערר הוסיפה וקבעה, כי בהתאם להחלטות קודמות של ועדות הערר, נמצאה
17 אינדיקציה שיש בה כדי לערער את ההנחה העובדתית בדבר קיומו של קשר סיבתי בין משבר
18 הקורונה לירידה במחזורים – אשר מעביר את הנטל למערערת להוכיח את קיומו. ועדת הערר
19 קבעה כי קיימות מספר אינדיקציות להיעדר קשר סיבתי בעניינה של המערערת. מלבד
20 ההחרגה כאמור, אשר היא אינדיקציה בפני עצמה, נקבע כי יש להתחשב בעובדה כי למערערת
21 הכנסות גבוהות חריגות בשנת 2019, אשר מעוררת שאלה האם הירידה במחזורים נגרמה עקב
22 פגיעה בפעילות או עקב הכנסות חריגות בגובהן. כמו כן, הצביעה ועדת הערר על כך
23 שהמערערת לא הציגה כל מסמך שיש בו כדי להעיד על עיכוב בעבודות בשל משבר הקורונה,
24 או ביטולי עבודות או קשיים לקבלת עבודות חדשות. עוד התייחסה ועדת הערר לטענות
25 המערערת בדבר היעדר זמינות פועלים. לגישת ועדת הערר, מספר הפועלים בחודשים מרץ-
26 אפריל, אשר בהם היה סגר הדוק, דומים מדי לתקופות קודמות ואינו משכנע כי ירידת
27 המחזורים נגרמה בשל משבר הקורונה.
- 28 בשולי ההחלטה העירה ועדת הערר כי היא איננה נדרשת להכריע בטענות הצדדים ביחס
29 לחלוקת הדיבידנד והאם יש בה כדי לסתור את תכלית המענק.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-53616 רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 2310-21

1 עם זאת, הוסיפה ועדת הערר כי על פני הדברים לא מצאה לנכון לקבל את טענות המערערת
2 לפיהן לא ניתן היה להשתמש בכספי הדיבידנד לצורך מימון ההוצאות הקבועות.
3 בסופו של דבר, דחתה ועדת הערר את העררים, ללא צו להוצאות.

4 **מכאן הערעור.**

5 **תמצית טענות המערערת בערעור:**

6 23. החלטת ועדת הערר אינה סבירה בשל פגמים שנפלו בה. ההחלטה אינה מנומקת וככזו פוגעת
7 בזכויות המערערת ובכללי הצדק הטבעי.

8 לעניין הזכאות למענקים, אין כל הצדקה להבדיל בין קבלן מבצע העובד בהסכם רגיל לבין
9 קבלן מבצע העובד על-פי הסכם פאושלי, כל עוד ההסכם ניתן לחלוקה לשלבים. בחוק לסיוע
10 כלכלי אין הבחנה בין הקבלנים המבצעים לבין עצמם, ואין לסווג אוטומטית קבלן מבצע על-
11 פי הסכם פאושלי (שעבודתו מחולקת לשלבים בעלי התחשבות נפרדת, ושאיף שלב אינו עולה
12 על שנה), כקבלן שעליו חל סעיף 8 לפקודה.

13 24. ועדת הערר לא קיימה דיון מלא בסוגיה המשפטית של החלת סעיף 8 לפקודה והגיעה
14 למסקנה משפטית לא נכונה. בראש ובראשונה, ועדת הערר שגתה עת קבעה כי לא הייתה
15 מחלוקת באשר לתחולתו של סעיף 8 לפקודה, כאשר ברור כי קיימת מחלוקת בעניין זה.
16 המערערת טוענת כי סעיף זה אינו חל עליה, שכן היא לא יישמה אותו בדוחות הכספיים שלה
17 (מצורפים כנספח 12 לערעור), אלא פעלה בהתחשבות בפועל בסיום כל שלב בעבודה, ובאופן
18 חודשי.

19 הודגש, כי דבריו של נציג המערערת – שאינו עו"ד או רו"ח – הוצאו מהקשרם. נציג המערערת
20 בדיון בפני ועדת הערר ענה לשאלה האם מדובר בעבודות שנמשכות למעלה משנה, אבל אין
21 להסיק מכך שבעניינה של המערערת חל סעיף 8 לפקודה או כי הוא הסכים לכך.

22 25. ועדת הערר לא ניתחה את טענות המערערת ביחס לשלבויות עבודתה, לא בדקה עניינית
23 ומהותית את התקשרויותיה החוזיות, ולא ישמה בעניין זה את הפסיקה בערר ק. סלאמה.
24 גם המשיבה לא בחנה את ההסכם שהוצג לה באופן מהותי, ובתוך כך את לוח התשלומים
25 ואת פרקי הזמן המוקצים לכל שלב בנפרד.

26 26. שגתה ועדת הערר עת שבחנה לצורך בדיקת קיומו של קשר סיבתי, את הירידה השנתית
27 במחזורים בין שנת 2019 לשנת 2020 ולא את הירידה במחזורים בהשוואה דו-חודשית בין
28 תקופת הבסיס לתקופת הזכאות.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-53616 רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 2310-21

- 1 בדיקת מחזור של שנה שלמה רלוונטי למענק לפגיעה ממושכת – אשר אותו לא ביקשה
2 המערערת.
- 3 27. המערערת אינה נדרשת על-פי דין להציג מסמכים לביטולי עסקאות על מנת להוכיח את
4 הקשר הסיבתי לירידה במחזורים כתוצאה ממשבר הקורונה. דינה כדין שאר העוסקים
5 בישראל שחוו קשיים כלכליים ולא הצליחו לגייס פרויקטים חדשים בגלל חשש נפשי
6 ופסיכולוגי בקהל לקוחותיהם, בנוסף לעלייה במחירים.
- 7 28. באשר לטענת המשיבה לפיה ישנם חודשיים בשנת 2019 שבמהלכם לא הועסקו עובדים – הרי
8 שזו טענה שאינה נכונה עובדתית. המערערת צירפה טבלת עובדים לכל אחת מהשנים 2019
9 עד 2021, המציגה את מצבת העובדים המועסקים ולא ימי נוכחות, שהרי היו סגרים שבגינם
10 נעדרו עובדים. ביחס לטענתה, שדווקא בחודשים מרץ-אפריל העסיקה המערערת עובדים, על
11 אף הסגר המהודק, הסבירה המערערת שבתקופה זו הייתה עליה חובה להלין את העובדים
12 בישראל, ועל כן הם כלל לא חזרו לרשות הפלשתינית. לא כך בחודשים מאי-יוני, שאז הגבלה
13 זו הוסרה, אבל העובדים שחזרו נתקלו בקשיי כניסה לישראל.
- 14 בנוסף לכך, מדובר בהרחבת חזית, שכן טענה זו לא הועלתה על-ידי המשיבה במסגרת דחיית
15 הבקשה למענק ובהחלטה בהשגה.
- 16 29. לעניין חלוקת הדיבידנד והגידול בתזרים המזומנים, טוענת המערערת כי נושא זה הועלה
17 במסגרת הדיון בוועדת הערר ביוזמת חבר הוועדה, מבלי שטענות כאמור כלל הועלו על-ידי
18 המשיבה. לטענת המערערת, לא היה מקום להעלות טיעון זה ביוזמת ועדת הערר, בשל
19 מעמדה כגוף משפטי בשיטה האדברסרית, ובשל העובדה כי הצדדים גודרים את המחלוקת
20 ביניהם. בתוך כך, הצטרפותה של נציגת המשיבה להערה זו היא בבחינת הרחבת חזית, שהרי
21 גם היא לא הועלתה בשלבים המקדימים מול המערערת.
- 22 העלאת טענות חדשות בשלב הערר מנעה מהמערערת את יכולתה להוכיח את עמדתה בקשר
23 לסיבה העיקרית שבגינה נדחו בקשותיה – היא עניין החלת סעיף 8 לפקודה.
- 24 30. לגופו של עניין, חלוקת הדיבידנד בזמן משבר היא בהתאם לעקרון השקילות הכלכלית.
25 החלוקה הייתה של כספי רווח משנים קודמות ועמדה בתנאי הדין. אין למנוע מתן מענקים
26 רק בשל הסיבה שחולק דיבידנד, שהרי מדובר בזכות של כל חברה לקבל מענק לפי הוראות
27 החוק. דחיית המענק רק בשל סיבה זו עומדת בניגוד לתכלית החוק.
- 28 31. המערערת טוענת כי סתרה את כל האינדיקציות המערערות את ההנחה כי קיים קשר סיבתי
29 בין הירידה במחזורים למשבר הקורונה.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-53616 רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 2310-21

- 1 לחלופין – הנטל להוכיח כי נותק הקשר הסיבתי רובץ לפתחי המשיבה.
- 2 32. ועדות הערר נוקטות פרשנות מחמירה נגד נישומים, שמשמעותה שלילת מענקים שלא כדין
3 מהמערערות ומנישומים אחרים שעסקיהם ניזוקו בתקופת הקורונה – וזאת להבדיל
4 מהפסיקה המקלה של בתי המשפט מקום שעסקינן בתחום המיסים בכלל ופיצויים מטעם
5 המדינה בפרט.
- 6 33. אין מקום להחזרת הדיון לשלב הערר, שכן המערערת אינה צריכה לשאת במחדלי המשיבה.

תמצית טענות המשיבה:

- 7
- 8 34. החוק לסיוע הכלכלי נוקט לשון שאינה משתמעת לשתי פנים, ומחריג מתחולתו עוסקים
9 שעוסקים במכירת זכות במקרקעין כמלאי עסקי או מי שחל בעניינו סעיף 8א לפקודה. אין
10 חובה כי העוסק ידווח בפועל לפי סעיף 8א לפקודה, אלא די אם הוא מחויב לעשות כן.
- 11 35. ועדת הערר קבעה קביעה עובדתית שלא הייתה שנויה במחלוקת – המערערת לא חלקה על
12 העובדה, שעבודותיה נמשכו למעלה משנה, ולכן לכל הפחות היה עליה לדווח לפי סעיף 8א
13 לפקודה. אם יתברר כי נפלה אי-הבנה מצד ועדת הערר שעל בסיסה לא נערך דיון בסוגיה זו,
14 הרי שהסעד הוא החזרת הדיון לוועדת הערר. אין בית המשפט נכנס בנעלי ועדת הערר,
15 וההליך דגן אינו הליך "דה-נובו".
- 16 עוד יוער, כי המערערת מעולם לא טענה בפני המשיבה או ועדת הערר כי סעיף 8א לא חל עליה
17 – אלא רק הסבירה שעבודותיה ניתנות לחלוקה לשלבים. הנה כי כן, מדובר בטענה חדשה
18 שבלב הערעור המנהלי, ויש לדחותה.
- 19 36. ביחס להערת בית המשפט שישנה הצדקה למנוע את השבת הדיון לוועדת הערר עקב חוסר
20 ההנמקה בהחלטות המשיבה – הרי שראשית יש לומר כי הדיון בקשר הסיבתי קשור בטבורו
21 לשאלת תחולת סעיף 8א לפקודה. כמו כן, אין לומר כי המערערת הופתעה מהטענות ביחס
22 לקיומו של הקשר הסיבתי, שכן היא עצמה התייחסה אליהן בכתבי טענותיה ובדיון.
23 למערערת ניתנה הזדמנות לטעון טענותיה ואין לומר כי נפגעת זכות הטיעון שלה.
- 24 עוד מוסיפה המשיבה ומפנה להנחיות היועץ המשפטי לממשלה שלפיהן, בנסיבות העניין
25 ובשים לב להיקף הבקשה, החלטות המשיבה מנומקות באופן סביר. אך גם אילו היה מדובר
26 בהחלטה שאינה מנומקת, אין בכך כדי להצדיק קבלה על הסף של הערעור. לכל היותר, יש
27 בכך כדי להעביר את נטל הראייה על המשיבה, בהתאם להוראות החוק לתיקון סדרי מנהל
28 (החלטות והנמקות), התשי"ט-1958 (להלן – חוק סדרי מנהל), שממנו יש להקיש לעניינו.
29





בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-53616 רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 2310-21

- 1 למען הזהירות, טוענת המשיבה כי דין הערעור להידחות מחמת היעדר קשר סיבתי בין משבר
2 הקורונה לירידה במחזורים. לא בוטלו עבודות ובראייה שנתית בין שנת 2019 לשנת 2020,
3 חלה ירידה נמוכה מהשיעור המזכה, של 18% בלבד, ובראייה שנתית בין שנת 2021 לשנת
4 2019 חלה ירידה נמוכה אף יותר. כמו כן, המשיבה מפנה לכך שבשנת 2019 היו חודשים שבהם
5 לא היו מועסקים עובדים, וכן לכך שדווקא בחודשי הסגר ההדוק נכחו עובדים. מכאן, הרי
6 שהמשיבה סתרה את הנימוק העיקרי של המערערת לנזק שנגרם עקב הקורונה.
- 7 המחוקק לא קבע "רשימת מכולת" לפיה תיבחן דרישת הסף בדבר קיומו של קשר סיבתי. על
8 כן, אין מניעה להסתכל על ירידה שנתית (ולאו דווקא חודשית), אשר יותר מרלוונטית בשעה
9 שעסקינן בעסק קבלני שמבצע פרויקטים ארוכי טווח, או על הדרישה על המערערת לדווח לפי
10 סעיף 8א לפקודה, כאינדיקציה לכך.
- 11 המערערת לא ציינה כי בוטלו עבודות אלא כי לכל היותר חל עיכוב בביצוע – ומכאן
12 שהמערערת סבלה, לכל היותר, מדחיית הכנסה. המענק אינו מיועד לפצות עסקים על דחיית
13 ההכנסה, שכן בסוף התקופה עסקים אלו ימצאו עצמם הן עם ההכנסה והן עם הפיצוי בידם.
14 לא בכדי בחר המחוקק להחריג עוסקים מענף זה אשר מבצעים עבודות ממושכות.
- 15 ועדת הערר לא העלתה מיוזמתה את סוגיית היעדר הקשר הסיבתי, אלא המערערת ציינה זו
16 בכתב הערר. המערערת אף התייחסה לכך בכתב התגובה, ועל כן, אין לומר כי הופתעה
17 כשהתבקשה להתייחס לכך גם בפני ועדת הערר. עם זאת, מדגישה המשיבה וטוענת, כי שגתה
18 ועדת הערר שעה שנדרשת בכלל לסוגיית הקשר הסיבתי, מקום שבו עסקינן בעוסק המוחרג
19 מגדרי החוק.
- 20 באשר לטענת ועדת הערר ביחס לדיבידנד – הרי שמדובר באינדיקציה נוספת לכך שהמערערת
21 לא סבלה מחסרון כיס. הגם שוועדת הערר מוסמכת להעלות נימוקים חדשים מיוזמתה,
22 ממילא היא לא התבססה על הדיבידנד כבסיס לדחיית הערר.
- 23 לגופו של עניין, טוענת המשיבה כי הסכם קינג ג'ורג' אינו ניתן להפרדה חוזית או בפועל. בראש
24 ובראשונה, מקום שמדובר בהסכם פאושלי, שהוא גלובלי במהותו, ושבזו מסכימים הצדדים
25 על תמחור כולל וסופי, הרי שלא ניתן לחלקו לשלבים באופן מלאכותי. הצדדים להסכם לא
26 הסכימו על כמות, וכפי שנכתב במפורש, התמורה היא פאושלית עבור גמר סופי של
27 הפרויקט. ברור הוא כי אף קבלן לא יעבוד במשך שלוש שנים ללא תמורה, אולם הסכומים
28 הם עדיין גלובליים. המערערת אף לא המציאה תימוכין לחלוקה לשלבים או לכך שהתבצעו
29 בפועל. המערערת לא הביאה ראיות כגון חשבוניות המוכיחות שהתשלום אכן בוצע לפי קצב
30 ההתקדמות.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-53616 רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 2310-21

1 43. בסיכומו של דבר, טוענת המשיבה כי החלטות ועדת הערר הן נכונות ומוצדקות. ועדת הערר
2 באה לקראת המערערת, אולם זו לא הוכיחה כי היא זכאית למענק. לפיכך, לא הוצג חוסר
3 סבירות מהותי המצדיק את התערבות בית המשפט בהחלטות ועדת הערר.

דיון והכרעה:

מידת והיקף ההתערבות בהחלטות ועדת הערר:

6 44. פסק דין זה אינו פסק הדין הראשון בו דן בית משפט זה, ובו מועלות טענות ביחס למידת
7 התערבותו של בית המשפט בהחלטות ועדת הערר לענייני קורונה.

8 ראו: עמ"נ 21-06-27710 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טולים ומתן שירותי רפואה
9 נ' רשות המיסים בישראל (3.1.22); עמ"נ 21-11-48298 מאגמה ישראל פרוייקטים בע"מ נ'
10 רשות המיסים (12.6.22) (להלן – פס"ד מאגמה ישראל) וכן עמ"נ 21-11-3720 בוריס
11 פודולסקי נ' רשות המיסים (15.7.2022) (להלן – פס"ד פודולסקי).

12 45. כפי שחזרתי והבהרתי בפסקי הדין הקודמים שיצאו תחת ידי, על פי רוב מידת ההתערבות
13 של בית המשפט בהחלטות ועדת הערר תהיה מצומצמת, במיוחד במקרים בהם מתבקשת
14 התערבותו בממצאים עובדתיים או בקביעות מקצועיות, שהן בתחום מומחיותה של ועדת
15 הערר. עם זאת, הבהרתי כי במקרים בהם החלטת ועדת הערר היא שגויה ביסודה או עלולה
16 להוביל לעיוות דין של ממש – מצדיקים טעמים כאלה את התערבותו של בית משפט זה
17 בהחלטתה.

18 אדגיש, כי בית המשפט יתערב בהחלטות אשר נגועות בחוסר סבירות מהותי; החלטות בלתי
19 מנומקות; החלטות שהתקבלו בחוסר תום לב מצד ועדת הערר; החלטות שבהן נפל פגם
20 קיצוני אחר, כגון השפעת שיקולים זרים או פגיעה בכללי הצדק הטבעי, וכיו"ב.

21 46. כמו כן, קבעתי בפסיקה לעיל, כי בית המשפט עשוי להתערב מקום בו מתגלית טעות מהותית
22 במסקנה המשפטית – להבדיל מקביעות עובדתיות – הנובעת מהערכה שגויה של הממצאים
23 העובדתיים שהונחו בפני ועדת הערר. הוספתי והבהרתי בפסקי הדין הנ"ל כי היקף
24 ההתערבות של בית המשפט בערעור מנהלי בהחלטת ועדת הערר כמוהו כהתערבותו של בית
25 משפט שלערעור בקביעות עובדתיות ומשפטיות של הערכאה הדיונית.

26 מאחר שוועדת הערר היא גוף מעין-שיפוטי, מוקנות לבית משפט בערעור מנהלי כל הסמכויות
27 המוענקות לבית המשפט שלערעור, לרבות בחינת ממצאים עובדתיים ומסקנות משפטיות,
28 והיקף הביקורת השיפוטית אינו בהכרח תחום לבדיקת עילת הסבירות בלבד.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-53616 רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 2310-21

- 1 אחזור שוב ואציין, כי כאשר עסקינן בבחינת פרשנות הדין על ידי ועדת הערר – אין לראות
2 בוועדת הערר גורם מקצועי יותר מבית המשפט, אשר אוחו בניסיון ובמיומנות המשפטית
3 להכריע בענייני פרשנות הדין.
- 4 ראו לעניין זה קביעתה של כבוד השופטת דפנה ברק-ארז בבר"מ 7502/22 רשות המיסים נ'
5 בוריס פודולסקי (22.1.2023), בפסקה 20 :
- 6 **"...החלטת ועדת הערר נתונה אפוא לביקורת שיפוטית על-פי עילות ההתערבות**
7 **במשפט המינהלי. עם זאת, בניגוד לטענת המערער, עילות אלו אינן תחומות**
8 **לבחינות סבירות של ההחלטה בלבד (באופן כללי, ראו: דפנה ברק-ארז משפט**
9 **מינהלי כרך ד - משפט מינהלי דיוני 209-211 (2017)). בענייננו, בית המשפט**
10 **המחוזי בחן את החלטתה של ועדת הערר ומצא שהיא לא בחנה את התשתית**
11 **העובדתית שהוצגה בפניה תוך התחשבות במאפייני הפעילות של עסקו של המשיב.**
12 **בנסיבות אלה, אין כל קושי בהתערבותו בהחלטה לגופה."**
- 13 47. עוד אדגיש, כי כאשר בית המשפט מתרשם כי ועדת הערר לא קיימה כלל דיון בסוגיות מושא
14 הערעור, או שהתייחסותה למכלול הנסיבות או השלכותיהן – היתה לוקה בחסר, או שהמידע
15 שעמד בפניה לצורך קבלת ההחלטה היה חסר – יש מקום להתערבות בית המשפט בהחלטה,
16 גם אם מדובר בהתערבות בממצא עובדתי שקבעה ועדת הערר. לא כל שכן, שעה שלא התקיים
17 הליך של הבאת ראיות בפני ועדת הערר ולא נשמעו עדים, באופן שהוביל לכך שוועדת הערר
18 לא דנה בראיות מהותיות, שיש בהן כדי להשפיע מהותית על ההכרעה.
- 19 **התשתית המשפטית הרלוונטית – הוראות חוק הסיוע הכלכלי:**
- 20 48. **בפס"ד ב.ג. בטחון הצפון** פרשתי בהרחבה את התשתית המשפטית הרלבנטית לענייננו (ראו
21 פסקאות 43-53 לפסק הדין האמור). אציין אך בתמצית, כי מלשונו של חוק הסיוע הכלכלי
22 ומדברי ההסבר לו, עולה כי כוונת המחוקק היתה ליצור מנגנון מהיר, יעיל ופשוט למתן
23 המענקים לאותם עסקים, הנמצאים במשבר קיומי בשל התפשטות מגיפת הקורונה. זאת, על
24 מנת לאפשר לאותם עסקים לשרוד את תקופת הסגרים והמגבלות. על כן, הנוסחה שנקבעה
25 בחוק הסיוע הכלכלי לצורך קביעת הזכאות למענק והיקפו – נועדה למנוע את הצורך בבדיקה
26 פרטנית ארוכה ומסורבלת, כשהמטרה שעמדה לנגד עיני המחוקק היתה תשלום מהיר של
27 המענקים בתוך מספר ימים.
- 28 49. בהתאם, נקבעו בסעיף 7 לחוק הסיוע הכלכלי ההגדרות הרלבנטיות לצורך מתן המענק, לפי
29 הנוסחה שנקבעה בסעיף 8 לחוק הסיוע הכלכלי.
- 30 50. חוק הסיוע הכלכלי מבקש לתת מענה מסוים להשפעותיה הכלכליות של מגיפה עולמית. עם
31 זאת, המחוקק קבע קריטריונים לזכאות לקבלת המענק על פי החוק, כך שלא כל מי שנפגע
32 ממשבר הקורונה זכאי אוטומטית למענק.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-53616 רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 2310-21

- 1 כד למשל, קובע החוק כתנאי סף כי הזכאות למענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות לעוסק
2 (שמחזור עסקאותיו בשנת 2019 עולה על 1.5 מיליון ₪) תהיה אך ורק אם מחזור עסקאותיו
3 בתקופת הזכאות נמוך ממחזור עסקאותיו בתקופת הבסיס (שהיא בשנת 2019) בשיעור
4 העולה על 40% ממחזור העסקאות בתקופת הבסיס.
- 5 51. בסעיף 7 לחוק הסיוע הכלכלי, הוא סעיף ההגדרות, מופיעה גם הגדרת ה"עוסק" הנכלל בגדרי
6 החוק, הקובעת:
- 7 **"עוסק" – חייב במס כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, למעט כל אלה:**
8
9 (5) מי שעיסוקו במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידו או מי
10 שבשנות המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתו סעיף 8א לפקודה, בשל
11 עבודה ממושכת שמשך ביצועה עולה על שנה;"
- 12 52. סעיף 8א' לפקודה, שכותרתו "חלוקת הכנסה מעבודות שמשך ביצוען עולה על שנה" קובע:
- 13 **"(א) בסעיף זה –**
14 **"עבודה ממושכת" – עבודה שמשך ביצועה עולה על שנה, לרבות עבודות**
15 **בניה בבנין בידי מי שמבצע את העבודה על פי הזמנתו של אדם אחר ולמעט**
16 **בניית בנין בידי בעלו.**
- 17 **"הכנסות מעבודה ממושכת" – הכנסות מעבודה ממושכת שהן הכנסות לפי**
18 **סעיף 2(1), בין מביצוע ובין ממכירה.**
- 19 **(ב) נישום העוסק בעבודה ממושכת ידווח על הכנסותיו ממנה כך:**
20 **(1) בשנת המס שבה גמר לבצע 25% לפחות מההיקף הכספי של**
21 **העבודה, כפי שהוא מחושב לאותה שנה, או מההיקף הכמותי של**
22 **העבודה, לפי בחירתו, ידווח על ההכנסה שנצמחה לו, על פי אומדן,**
23 **מחלק העבודה שביצע, ובכל שנת מס שלאחר מכן ידווח על**
24 **ההכנסות שנצמחו לו, על פי אומדן, בהתאם לחלק העבודה שביצע**
25 **באותה שנה כשהוא מחושב לפי הבסיס שבו לראשונה בחר**
26 **לחישוב היקף הביצוע; בשנת המס שבה סיים את העבודה ידווח**
27 **על התוצאה העסקית בשלמותה בניכוי ההכנסות שעליהן דיווח**
28 **בשנים הקודמות;**
- 29 **(2) הפסד מעבודה ממושכת יובא בחשבון לענין קביעת ההכנסה**
30 **החייבת בשנות מס שלפני שנת המס שבה נסתיימה העבודה רק**
31 **לאחר שהנישום גמר לבצע 50% לפחות מההיקף הכספי של**
32 **העבודה כפי שהוא מחושב לשנה שבה תבע את קיזוז הפסד, או**
33 **50% לפחות מההיקף הכמותי של העבודה;**
- 34 **(3) נישום שחלה עליו פסקת משנה (1) או (2) יצרף לדו"ח שעל פי**
35 **סעיף 131, דו"ח מאושר בידי רואה חשבון כמשמעותו בחוק רואי**
36 **חשבון, תשט"ו-1955, שבו יפרט את דרך קביעת ההכנסה או**
37 **ההפסד, לפי הענין, ואת דרך חישוב היקף הביצוע.**
- 38 53. בפסק הדין בעניין עמ"נ 21-09-43404 מדינת ישראל נ' ק. סלאמה בע"מ (8.11.22) (להלן –
39 פס"ד ק. סלאמה) קבעתי כדלקמן:



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-53616 רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 2310-21

- 1 "חוק הסיוע הכלכלי (כמו גם החלטת הממשלה) החריג מתחולתו עוסקים
2 המדווחים לפקיד השומה לפי סעיף 8א' לפקודה, כאשר על פי הדין הכנסותיהם
3 של עוסקים כאמור מדווחות לפקיד השומה על פי אומדן של אותו חלק מהעבודה
4 שבוצע בשנת המס בגינה הוגש הדיווח.
- 5 יובהר, כי העוסקים – הקבלנים, אשר עשויים להיכנס בגדרו של סעיף 8א'(א) ו-
6 (ב) לפקודה הינם קבלנים מבצעים (להבדיל מקבלנים בונים – אשר ביחס אליהם
7 חלה הוראת סעיף 8א'(ג) לפקודה), אשר דיווחי הכנסותיהם לפקיד השומה
8 מבוססים על אומדן לפי חלקי העבודה שבוצעו בשנת המס מושא הדיווח.
- 9 סעיף 8א' לפקודה מקורו בתיקון מס' 54 לפקודת מס הכנסה, התשמ"ב – 1982,
10 אשר היווה חלק מהליכי חקיקה שננקטו על ידי ממשלת ישראל בשל האינפלציה
11 הגבוהה ששררה במדינה באותה עת והצורך שנוצר להתאים את דיווחי המס
12 לאינפלציה והשפעתה. סעיף 8א' לפקודה נועד לחול על נישומים שעסקו בביצוע
13 עבודות שנמשכו מעל שנה, וזאת בשל הקושי לקבוע את תוצאותיהם העסקיות של
14 נישומים כאלו, כל זמן שלא סיימו את ביצוע העבודה, ובמיוחד בתקופת אינפלציה.
15 מטרת חקיקתו של הסעיף במסגרת תיקון מס' 54 לפקודה היתה, אפוא, שיפור
16 היכולת לאמוד את הכנסותיהם של נישומים כאמור.
- 17 מן האמור לעיל עולה, כי על מנת שעוסק יוחרג מתחולתם של החלטת הממשלה
18 ושל חוק הסיוע הכלכלי ותישלל יכולתו לבקש את המענק - יש לקבוע תחילה, האם
19 העבודות שבוצעו על ידו בתקופה הרלבנטית לקביעת זכאותו למענקים, נכנסות
20 לגדרי ההגדרה של "עבודה ממושכת".
- 21 יודגש, כי בוודאי שלא ניתן לומר כי כל קבלן, באשר הוא, בהכרח נכנס לגדרו של
22 סעיף 8א' לפקודה. אלא רק קבלן מבצע, אשר עסק בביצוע עבודה שנמשכה מעל
23 שנה – קרי: מעל 12 חודשים. יש לחדד ולהבהיר, כי התקופה של 12 חודשים אינה
24 חייבת להיות שנת מס אחת, אלא יכול שתתחיל בשנת מס אחת ותסתיים בשנת מס
25 אחרת." (פסקאות 23-25 לפס"ד ק. סלאמה)
- 26 בפס"ד ק. סלאמה הבהרתי כי התכלית החקיקתית של סעיף 8א' לפקודה נועדה למצבים בהם
27 קבלן מבצע נדרש לבצע עבודה על פני פרק זמן של מעל שנה וכתוצאה מכך ועל מנת לדווח
28 נכונה על הכנסותיו בשנת המס מושא דיווחו עליו לדווח לפקיד השומה לפי הוראות סעיף
29 8א'(ב) לפקודה, היינו – על בסיס אומדן של חלק מהעבודה שבוצע במהלך שנת המס
30 הרלבנטית. עוד הובהר כי סעיף 8א' לפקודה אינו חל רק על קבלן מבצע בתחום הבניה
31 והשיפוצים, אלא על כל עוסק המבצע עבודה או מספק שירות, וכי המשמעות האופרטיבית
32 של דיווח של קבלן מבצע בהתאם לסעיף 8א' הנ"ל היא ביחס למועד תחילת הדיווח על
33 ההכנסות מאותה עבודה. כלומר, כל עוד לא העריך הקבלן כי השלים מעל 25% מהעבודה
34 (מבחינה כמותית או כספית) אזי לא קמה לו עדיין חובת הדיווח על ההכנסות מאותה עבודה,
35 אך באותה מידה גם לא יוכל לדווח על הוצאותיו טרם השלמת לפחות 25% מהעבודה.
- 36 הסברתי בפס"ד ק. סלאמה כי המטרה של סעיף 8א' לפקודה היא לטפל במתכונת הדיווח של
37 נישומים אשר הדיווח על הכנסותיהם והוצאותיהם על בסיס שנתי יוצר עוות של תמונת
38 הרווח וההפסד שלהם.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-53616 רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 2310-21

עוד הודגש, כי:

- 1
- 2 "השאלה אם מדובר ב"עבודה ממושכת" אחת מצריכה בחינה אם מדובר במכלול
- 3 של עבודות המבוצעות כיחידה אחת, והתשובה לשאלה זו מושפעת מאלמנטים של
- 4 תמחור או אלמנטים תכנוניים.
- 5 כך או כך, כפי שניתן להתרשם מלשון הוראת החוק ותכליתה, מדובר בשאלה שהיא
- 6 חשבונאית בעיקרה, המושפעת מכללי החשבונאות המקובלים, כאשר, בין היתר,
- 7 לאורם יש לבחון את הזמנת העבודה וחווה העבודה, בכדי לקבוע את מהות הפרויקט
- 8 ואת האפשרות להפרידו חלקים העומדים בזכות עצמם (ברמה תמחירית ו/או
- 9 תכנונית).
- 10 על כן, בפרויקטים אשר קיימים בהם שלבים מופרדים וברורים, אבני דרך, אשר
- 11 בהשלמתם זכאי הקבלן המבצע על פי החוזה לתשלום – והוא אכן מקבל את
- 12 התשלום ומדווה למנהל מע"מ בהתאם לזכאותו זו ולפקיד השומה בהתאם לסך כל
- 13 הכנסותיו המדווחות בפועל באותה שנה – הרי ככל שכל אבן דרך ושלב כזה בביצוע
- 14 העבודה אינו עולה על תקופה של שנה – אין כל סיבה עובדתית או חשבונאית או
- 15 משפטית, כי הוראת סעיף 8א' לפקודה תחול על קבלן שכזה. מנייה וביה, במצב
- 16 דברים כזה, לא קיימת כל עילה לקבוע כי קבלן מבצע כזה אינו בגדר "עוסק" לפי
- 17 חוק הסיוע הכלכלי או החלטת הממשלה באופן שישלול ממנו את האפשרות להגיש
- 18 בקשה לקבלת מענק."
- 19 56. הטעם להחרגת עוסקים כנ"ל מגדרי החוק לסיוע כלכלי נעוץ בכך, שהחוק מבקש להעניק את
- 20 המענקים למי שנפגע באופן משמעותי בפרק זמן קצר וממוקד. כאשר מדובר בפעילות עסקית
- 21 מתמשכת, הרי שזו עשויה להיות מושפעת פחות ממשבר נקודתי, ומכאן שגם הפגיעה בעסק
- 22 מצומצמת או תצטמצם מאליה תוך פרק זמן.
- 23 ראו: עמ"נ 22-06-54772 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
- 24 (30.11.2022), בפסקה 46 (להלן – עניין ברקת).
- 25 **הפגיעה בזכות הטיעון של המערער:**
- 26 57. עיקר טענותיה של המערער מתמקדות בפגמים שנפלו בהחלטת ועדת הערר, אשר החליטה
- 27 להחריג את המערער מתחולת החוק לסיוע כלכלי, תוך הסתמכות על משפט בודד של נציג
- 28 המערער – אשר אינו רוי"ח או עו"ד – ובלא בחינת הסכמי העבודה בהם התקשרה המערער
- 29 לגופם. כמו כן, טוענת המערער כי ועדת הערר העלתה מיוזמתה טענה בעניין חלוקת
- 30 הדיבידנד, מבלי שעניין זה הועלה על-ידי המשיבה בהחלטותיה בהשגות ואף לא בכתב
- 31 התשובה מטעמה לערר.
- 32 58. המשיבה טוענת, כי קביעת ועדת הערר, לפיה חל על המערער סעיף 8א לפקודה, נעשתה על
- 33 בסיס אמירותיו של נציג המערער, שלפיהן העבודות נמשכות למעלה משנה. על כן, קבעה
- 34 ועדת הערר כי אין מדובר בנושא שנוי במחלוקת. עוד טוענת המשיבה כי אם נפלה אי-הבנה,
- 35 הרי שיש להורות על החזרת הדיון לוועדת הערר, ואין לקבל את הערעור אך בשל כך.





בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-53616 רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 2310-21

- 1 ביחס להעלאת הנושא של חלוקת הדיבידנד, טוענת המשיבה, כי ועדת הערר מוסמכת להעלות
2 נימוקים נוספים מיוזמתה, והיא אינה רק גוף המברר את המחלוקת בין הצדדים. בין כה וכה,
3 ועדת הערר ציינה כי הדיבידנד לבדו אינו שיקול בדחיית הערר.
- 4 59. סעיף 21 לחוק לסיוע כלכלי עניינו "ועדת ערר" והוא קובע כדלקמן בס"ק (ב) לו:
- 5 **"ועדת הערר מוסמכת לאשר את ההחלטה שעליה עוררים, לבטלה ולקבל החלטה**
6 **אחרת במקומה או להחזיר את העניין עם הוראות למנהל."**
- 7 אכן, אין חולק כי סעיף 21(ב) לחוק הסיוע הכלכלי מקנה לוועדת הערר את הסמכות לקבל
8 החלטה אחרת, שאינה קבלת הערר או דחייתו. השאלה איפוא אינה שאלה של קיומה של
9 סמכות, אלא שאלה של אופן הפעלת הסמכות, ובאופן ספציפי - האם סמכות זו הופעלה כדין
10 בעניינה של המערערת.
- 11 60. כפי שצינתי בפס"ד פודולסקי:
- 12 **"הלכה היא כי רשות שלטונית אשר הוקנו לה בחוק סמכויות מסוימות, חייבת**
13 **לפעול על פי אותן סמכויות תוך הקפדה על כללי המשפט המנהלי – ובראשם,**
14 **שקיפות, הגינות ומתן זכות טיעון לצדדים הנוגעים בדבר."**
- 15 61. סבורני כי במקרה הנדון, נפגעו זכויותיה של המערערת בשל התנהלות ועדת הערר, כפי שהיא
16 משתקפת בפרוטוקול הדיון בפני ועדת הערר מיום 24.3.20 ולאור הטענות המצויות בכתבי
17 טענות הצדדים בערר.
- 18 62. החלטות המשיבה בהשגה הינן קצרות ביותר ולאקוניות, ומסתכמות בשורות ספורות
19 ובודדות, אשר מרביתן הן ציטוט של הוראות החוק, וכל שנאמר בהן הוא כי לגישת המשיבה
20 סעיף 8א' לפקודה חל בעניינה של המערערת, ועל כן היא אינה זכאית למענק:
- 21 **"הנך עוסק במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידך או שבשנת המס**
22 **2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתך סעיף 8א לפקודה, בשל עבודה מתמשכת שמשך**
23 **ביצועה מעל שנה. מבדיקת נספח ה' נמצא שפרויקט בר-יעקב נכסים נמשך כ-750**
24 **ימים (ז"א יותר משנה). לאור אמור החברה מוחרגת מלקבל מענקים לפי הסעיף..."**
- 25 63. בשים לב לכך, מיקדה המערערת את טענותיה בכתב הערר בתנאי הסף לקבלת המענק – קרי:
26 אי תחולת סעיף 8א' לפקודה לגביה (ראו פסקאות ג' עד ו' לנימוקי הערר). המערערת אף טענה
27 לקיומו של קשר סיבתי בין משבר הקורונה לירידה במחזורי עסקאותיה, וכן הרחיבה מדוע
28 היא רואה עצמה נכללת בגדרי החוק לסיוע כלכלי. המערערת הסבירה, כי הסכמי העבודה
29 בהם התקשרה הם הסכמים הניתנים להפרדה לפי שלבים, המוגדרים בלוחות זמנים ברורים,
30 ומכאן שאין להחריגה ולהחיל עליה את סעיף 8א' לפקודה.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-53616 רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 2310-21

- 1 כמו כן טענה המערערת כי קיים קשר סיבתי בין הירידה בתזרים לבין משבר הקורונה, בין
2 היתר בשל קושי בהכנסת עובדים פלסטיניים ודחיית תשלומים בגין עבודות שהתבצעו.
- 3 ניתן להיווכח איפוא כי נימוקי הערר שהגישה המערערת כוונו לדיון בנושא תחולת סעיף 8א'
4 לפקודה, כמו גם בעניין קיומו של קשר סיבתי בין ירידת מחזורי פעילותה לבין התפשטות
5 נגיף הקורונה. המערערת נערכה אפוא לדיון בוועדת הערר בעניינים אלו.
- 6 64. עיון בהחלטה בהשגה כמו גם בכתב התשובה לערר מעלה כי המשיבה לא טענה בשום שלב
7 מיוזמתה – לא בכתב התשובה לערר ולא בדיון בפני ועדת הערר – כל טענה ביחס לקושי
8 הנטען מצד המערערת לגייס עובדים או ביחס לחלוקת הדיבידנד.
- 9 כעולה מפרוטוקול הדיון בערר, הטענות בדבר הפער במצבת העובדים בין חודשים מאי-יוני
10 2020 ובין חודשים מרץ-אפריל 2020, הועלו על-ידי יו"ר ועדת הערר, כתגובה לטענת
11 המערערת שתפוקת העבודה נפגעה עקב האטה בגיוס עובדים. בדומה חבר הוועדה הוא
12 שהעלה מיוזמתו בלבד טיעון לגבי חלוקת דיבידנד על-ידי המערערת.
- 13 יו"ר הוועדה: אוקיי, שאלה נוספת שעלתה ככה גם מההבנה של הפעילות של
14 העוררת נטען שהייתה, שבעצם חלק מהדחייה של ההכנסות הייתה בגלל ההאטה
15 בעבודה של קבלני המשנה וספקים של העוררת. אבל אז המשמעות היא שהייתה
16 גם כנראה האטה בתשלומים שהיה צריך לשלם כלומר בתשומות. ואז מה בדיוק
17 הייתה הפגיעה בתזרים?
18 נציג העוררת: קרו כמה דברים, אחד, קודם כל כמו שאמרת מקודם וכמו שכתבתי
19 גם בטענות, הייתה ירידה בתפוקת העבודה של הקבלן, של קבלן הביצוע אחד כי
20 עובדים זרים לא נכנסו לאזור והראיתי את זה שבעצם באותם חודשים של מאי ויוני
21 כמות העובדים ירדה במאה אחוז במקום חמישים ושתיים עובדים אף אחד לא
22 התייצב לאתר בחודש מאי ואותו דבר גם בחודש יוני. עכשיו, אנחנו נמצאים
23 בסיטואציה שאם אנחנו עובדים פחות ולא עומדים בלוחות הזמנים, אז גם תזרים
24 התקבולים נמנע מאיתנו ויש לנו את הקושי בלממן את אותן הוצאות קבועות
25 שאנחנו מדברים עליהם...
- 26
- 27 חבר הוועדה: אולי בהקשר של הטענה של הקושי התזרימי אם אנחנו מסתכלים
28 על דוח תזרים המזומנים, אז אנחנו רואים שתזרים המזומנים מהפעילות השוטפת
29 של 2020 בהשוואה ל-2019 לא רק שהוא לא ירד, הוא אפילו עלה בכמיליון שקל
30 ולא רק זה אתם גם בשנת 2020 מחלקים דיבידנד של 4 מיליון שקל כאשר עוד פעם
31 אם נסתכל על 2019 לא הייתה חלוקת דיבידנד ואני לא אסתכל על שנים קודמות.
32 זאת אומרת שלכאורה לפחות מתוך דוח תזרים המזומנים לא רואים את הפגיעה
33 שאתה מדבר עליה לפחות בחלקה בקושי של ולו תזרים מימון הדיבידנד.
- 34
- 35 נציג העוררת: תראה, העניין של הדיבידנד זה באמת רווחים משנים קודמות כמו
36 שראית שהעלו אותו ב-2020 ב-4 מיליון ₪, אוקיי, זה ברור שזה כספים
37 שהשתמשנו בהם בעבר, מבחינת ראיית חשבון אני לא רואה החשבון של החברה
38 ואני לא מספיק מבין בזה עד הסוף, אבל אני מניח שאתה מבין בזה מספיק טוב
39 ואתה יודע לבוא ולהגיד שזה לא אותם כספים שבעצם, זה בעצם כספים
40 שהשתמשי בהם בעבר. עכשיו,
41 חבר הוועדה: זה רווחים מהעבר,
42 נציג העוררת: רווחים מהעבר שנצברו, נכון, רווחים,



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-53616 רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 2310-21

.....

1 יו"ר הוועדה: עוד משהו שרצינו לשאול, אחת הטענות בעצם אנחנו ביקשנו
 2 מהעוררת להסביר איך בדיוק היא נפגעה מהמשבר, אז באמת טיעון אחד מרכזי
 3 היה פגיעה בתזרים וטיעון אחר שהייתה ירידה בזמינות העובדים. עכשיו מהפירוט
 4 של זמינות העובדים שהוגש אנחנו רואים שבעצם לא הייתה ירידה בזמינות
 5 העובדים במרץ-אפריל, כלומר במרץ-אפריל לכאורה זה לא יכול להסביר את
 6 הירידה בהכנסות ככל שזה הטיעון, כלומר, אפשר להבין את זה לגבי מאי-יוני, אבל
 7 למה, איך הטיעון הזה מתקיים ביחס למרץ-אפריל?
 8 נציג העוררת: אני יכול לבוא ולהגיד שאני בזמנו שהתחילה המגפה במרץ-אפריל
 9 אני חושב שעדיין אף אחד לא באמת הבין את מהות המגפה ואת המשמעות שלה...
 10 אני יכול בוא ולהראות שהזמינות של העובדים באמת ירדה במאי-יוני, אתם רואים
 11 שבמרץ-אפריל העובדים עבדו עדיין בסופו של דבר, אני יכול להסביר רק את מאי-
 12 יוני לצערי וההמשך התקופה.
 13 יו"ר הוועדה: אוקיי, כי אני גם אעיר שיש בזה משהו שעוד, עוד ביחס למרץ אולי
 14 אפשר להגיד, אולי זה לא יודעת נספר בתחילת החודש או משהו ואז עוד לא פרצה
 15 המגפה, אבל בסוף, רוב חודש אפריל אם לא כולו חלו מגבלות תנועה די מחמירות
 16 למיטב ידיעתי היו גם אי אלו סגרים מבחינת כניסת פועלים אם זה רלוונטי וברגע
 17 שאנחנו אומרים שלא הייתה ירידה במספר העובדים אז זה גם קצת משליך על
 18 העוצמה של הטיעון הזה ביחס לחודשים גם ביחס למאי-יוני....."

ואז בהמשך מתבקשת התייחסות המשיבה לדברים:

19
 20
 21
 22
 23 יו"ר הוועדה: אוקיי. בסדר, כן, בבקשה אני מניחה שתציי את התייחסותך.
 24 ב"כ המשיבה: כן, אז ככה אני אומר, קודם כל אני מצטרפת להערות הוועדה
 25 הנכבדה שבאמת התייחסה למספר הנושאים שאנחנו רצינו לדבר עליהם, באמת
 26 קודם כל גם אנחנו שמנו לב לנושא הדיבידנד ששולם ואני מזכירה שמדובר במענק
 27 שהמטרה שלו היא לסייע לעסקים בתשלום ההוצאות הקבועות עקב חסרון כיס
 28 שנגרם להם בעקבות נגיף הקורונה ואם לחברה יש עודפים שיכולה לחלק 4 מיליון
 29 ₪ דיבידנד אז איפה פה בעצם חיסרון הכיס שנוצר בעקבות נגיף הקורונה שלא
 30 מאפשר לשלם את ההוצאות הקבועות, זה קצת סותר את כל התכלית של המענק
 31 לעמדתנו, זה נקודה אחת....

32
 33
 34 מה שטענת כאן העורר כאינדיקציה לכך שכן העוררת נפגעה מהקורונה והפנה
 35 להיקף העובדים המועסקים מצרף כאן נתונים של העובדים המועסקים שהם
 36 עובדים פלסטינים, אז קודם כל אני רוצה להפנות לכך, העורר בעצם מפנה לכך שיש
 37 שני חודשים מאי-יוני שבהם לא הועסקו עובדים. אז אני באמת קודם כל חוזרת על
 38 הערות הוועדה הנכבדה על כך שדווקא בחודש אפריל שבו חד משמעית היו סגרים
 39 והגבלות לא הייתה ירידה במספר העובדים המועסקים, חודשי מאי ויוני שאין
 40 עובדים מועסקים אני לא יודעת, אני מפנה לכך שבאותה שנה הרמדאן חל מסוף
 41 אפריל עד סוף חודש מאי, אני גם רוצה להפנות לכך שבשנת 2019 יש לנו שני
 42 חודשים שאין העסקה כלל של עובדים וזה לפני נגיף הקורונה. בחודש יולי ובחודש
 43 נובמבר אין בכלל העסקה כלל של עובדים פלסטינים ללא קשר לנגיף הקורונה...
 44 יש חודשים שיש העסקה גבוהה יותר והעסקה נמוכה יותר, אז אני, אנחנו לא
 45 סבורים שזה מהווה אינדיקציה לכך שהעוררת נפגעה מנגיף הקורונה...."

65. כמו כן, בהמשך, מתייחסת יו"ר הוועדה גם למחזורי עסקאות גבוהים ביחס לשנת 2019 –

46 כאל שנה חריגה – וכן להוצאות קבועות גבוהות, הכוללות משכורות מנהלים. גם טענות אלו

47 לא נטענו כלל על-ידי המשיבה, ולא הוזכרו בכתב התשובה לערר:

48



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-53616 רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 2310-21

1 "יו"ר הוועדה: אנחנו רואים שהדוח מבחינת סך ההכנסות של העוררת ב-2021
2 וגם אפילו ב-2020 הוא יותר גבוה ממה שהיה ב-2017 וב-2018 כלומר הייתה ירידת
3 מחזורים רק ביחס ל-2020, סליחה ביחס ל-2019 שהייתה שנה עם מחזורי
4 עסקאות גבוהים יחסית אז על איזה ירידות מחזורים אנחנו מדברים פה...

5
6 כמו שאמרתי, מחזורי העסקאות ב-2019 היו יחסית גבוהים והשאלה מה,
7 נציג העוררת: היו יותר נמוכים,
8 יו"ר הוועדה: היה שם משהו מיוחד, מה, מה קרה שם?

9
10 עוד שאלה שרציתי לשאול אותך באמת אתה גם ציינת את זה שבעצם הטענה היא
11 שהפגיעה בתזרים הקשתה על נשיאה בהוצאות קבועות. כשאנחנו רואים את
12 הפירוט של ההוצאות הקבועות שכללת אנחנו רואים שאחד הרכיבים
13 המשמעותיים ביותר זה בעצם משכורת המנהל, כאילו זה משכורות או שכר עבודה.
14 עכשיו, מעצבם זה שזה תחת הוצאות הנהלה וכלליות אנחנו מניחים שזה משכורת
15 מנהל ולא משכורת עובדים."

16 66. כידוע, הגשת ערר היא ביחס להחלטת המשיבה בהשגה. בהינתן העובדה כי החלטת המשיבה
17 בהשגה היתה דלה ולאקונית – ניתן להיווכח כי המערערת השתדלה לפרוס טיעון רחב ככל
18 האפשר בנימוקי הערר. עם זאת, ודאי לא ניתן לצפות כי המערערת תהא ערוכה לכל סוג של
19 טיעון נגדה באשר הוא, לרבות טיעונים שכלל אינם חלק מהחלטת המשיבה בהשגה או
20 מטיעוני המשיבה בכתב התשובה לערר. בפס"ד מאגמה ישראל, קבעתי כי:

21 "אין זה ראוי לדרוש מן המערערת לשטוח טענותיה כסומא בארובה, על אחת כמה
22 וכמה כאשר אין כל זכר לטענות מסוג זה בהחלטה בהשגה או בכתב התשובה.
23 המערערת זכאית היתה לדעת מבעוד מועד כי ועדת הערר סבורה שיש בידה
24 הסמכות לסטות, מיוזמתה, מנוסחת החישוב של המענק הקבועה בחוק, בשל טענה
25 ל"עונתיות" או "תנודתיות" – שלא נטענו כלל על ידי המשיבה, להבין את
26 האפשרות ואת המהות של מתן החלטה אחרת שאינה קבלת הערר או דחייתו
27 מטעמי המשיבה, על מנת שתוכל להתגונן כנדרש. כל זאת לא נעשה על ידי ועדת
28 הערר." (בפסקה 64).

29
30 דומני, כי דברים אלו יפים גם למקרה דנן.

31 67. עינינו הרואות, כי הטענות בדבר חלוקת הדיבידנד, הכנסות חריגות בשנת 2019 וכן הקושי
32 בקבלת טענות המערערת ביחס למצבת העובדים בחודשים מרץ-אפריל 2020, הועלו לראשונה
33 על-ידי ועדת הערר במהלך הדיון, מבלי שטענות ממין זה הועלו כלל בהחלטות המשיבה או
34 בכתב תשובתה לערר.

35 כעולה מפרוטוקול הדיון בערר, המשיבה "ניכסה" לעצמה טיעונים שהועלו על ידי ועדת הערר
36 אשר כלל לא היוו את הבסיס לדחיית בקשת המערערת והשגתה – ושאליהם לא התכוננה
37 המערערת.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-53616 רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 2310-21

68. מדובר, אפוא, בהרחבת חזית מובהקת. כלל ידוע הוא, כי בית המשפט יפסוק על סמך כתבי הטענות, וכי העלאת טענות חדשות בשלב הדיון באופן המפתיע את בעל הדין שכנגד מהוות פגיעה בזכות הטיעון שלו [רע"א 8600/12 שירותי בריאות כללית נ' שמחה משטה (3.2.2013)], בפסקה 7]. שיטת המשפט בישראל היא שיטת משפט אדברסרית, בה הצדדים הם התוחמים את גדר המחלוקת. ועדת הערר אינה צד למחלוקת בין המערערת לבין המשיבה, ואינה יכולה להיות צד כאמור, על דרך של הוספת טענות יזומות על ידיה והרחבת גדר המחלוקת – על אחת כמה וכמה, לא כאשר מדובר בטענות כבדות משקל, אשר יש בהן כדי להטות את תוצאת ההליך עבור בעל דין מסוים.

9 "סבורני, כי בחינת מהלכו של הדיון בפני ועדת הערר (באמצעים חזותיים) ובחינת
10 החלטת ועדת הערר – מובילה למסקנה כי יש ממש בטענות המערערת בעניין
11 הפגיעה בזכויותיה. בראש ובראשונה, המערערת זכאית שלא להיות מופתעת בדיון
12 בוועדת הערר בשאלות שאינן חלק מגדר המחלוקת כפי שהותוותה בכתבי הטענות
13 של הצדדים והנובעת מההחלטה בהשגה ושאינה יכולה ליתן את התשובה עליהן
14 "בשליפה מהמותן". המערערת נערכה לדיון בעררים שהוגשו על ידיה, בהתייחס
15 לטענות המשיבה, וזו האחרונה לא העלתה כל טענה בעניין סתירה בין טענות
16 להכנסות צפויות בחודשי הזכאות ובוודאי שלא העלתה כל טענה בעניין הכנסת
17 חודש ספטמבר או הסטה של הכנסה זו מחודשים מוקדמים יותר לספטמבר.
18 ועדת הערר אינה רשאית "לרדת לזירה" ואינה יכולה להרחיב את חזית המחלוקת
19 בין הצדדים לסוגיות שלא הועלו כלל על ידי המשיבה ולהעביר את כובד המשקל
20 של הדיון לשאלות החורגות מההנמקה בהחלטה בהשגה ומטיעון המשיבה בכתב
21 התשובה לעררים."

22 עמ"נ (מינהליים חי') 33553-01-22 וטרמטיק אינטרנשיונל בע"מ נ' רשות המיסים
23 בפסקאות 46-47, (16.10.2022).

69. טוענת המשיבה כי למערערת ניתנה האפשרות להתייחס לטענות אלו שיזמה ועדת הערר במהלך הדיון. אלא שיש לזכור, בראש ובראשונה, כי נציג המערערת בדיון אינו עו"ד או רו"ח ואינו יכול לשלוף תשובות לשאלות מורכבות כאלו בלא ייעוץ מתאים או הבנה בעגה המקצועית. נציג המערערת לא היה יכול לדעת איזו משמעות תינתן לדבריו, או אילו דברים חשוב שידיגיש על מנת להפריך את טענות ועדת הערר. שנית, אין דין הכנה מבעוד מועד לדיון, אשר מאפשרת גם הבאת ראיות סדורה וביורר העובדות לאשורן, כדין מתן מענה "מהשרוול" תוך כדי הדיון.

32 העלאת טענות שונות וחדשות על ידי ועדת הערר – שמעולם לא נטענו על-ידי המשיבה –
33 הפתיעו את נציג המערערת, אשר נעדר ידע מקצועי בתחום, ומנעו ממנו לשטוח את טענותיו
34 באופן סדור.

35 היה ראוי ונכון – על אחת כמה וכמה לאחר שגילתה ועדת הערר שנציג המערערת אינו רו"ח
36 או עו"ד כפי שסברה בהתחלה (ראו עמוד 14 לפרוטוקול הדיון) – לאפשר השלמת טיעונים
37 בכתב או עריכת דיון נוסף.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-53616 רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 2310-21

- 1 "מטבע הדברים, העוסק עצמו ואף כאשר מיוצג על ידי רואה חשבון – אינו בקיא
2 בדיני הראיות ובסדרי הדין. שומה על ועדת הערר לתת דעתה לעובדה כי היא זנה
3 בעניינים של עוסקים אשר ספגו מכה כלכלית לא מבוטלת בשל משבר הקורונה וככל
4 שאינם מיוצגים על ידי עורך דין - להבהיר לעוסק העורר בפניה את היקף הראיות
5 הנדרש לה על מנת לבסס מסקנותיה." (פס"ד פודולסקי, בפסקה 63)
6
- 7 70. אזכיר, כי לוועדת הערר הוקנתה הסמכות, מכוח תקנה 7 לתקנות הסיוע הכלכלי סדרי דין,
8 לדרוש הבהרות והשלמות מהמערערת, וזאת עוד טרם קיום הדיון בערר, או אף בלא קיום
9 דיון בערר. יוצא אפוא, כי ככל שוועדת הערר הוטרדה בשאלות שונות – יכולה היתה לדרוש
10 הבהרות מהמערערת **טרם** שהתקיים הדיון בעררים, אך זאת לא עשתה.
- 11 71. בהקשר זה אדגיש, כי הגם שוועדת הערר מציינת בהחלטתה שלא נדרשה "להכריע בטענות
12 הצדדים בדבר תכלית המענק, לרבות המשמעות של החלטת העוררת לחלק דיבידנד והאם יש
13 בה לבדה כדי לסתור את תכלית המענק; ואולם בשולי הדברים נעיר כי על פני הדברים לא
14 מצאנו לקבל את טענת ב"כ העוררת לפיה לא ניתן היה להשתמש בכספים שחולקו כדיבידנד
15 לצורך מימון ההוצאות הקבועות." (בפסקה 39 להחלטה) - הרי שספק בעיניי אם אמנם לא
16 היתה השפעה לעניין זה על החלטת ועדת הערר. דהיינו, גם אם אין זה השיקול העיקרי עליו
17 נשענה החלטת ועדת הערר, איני סבורה כי שיקול זה לא "תרם" להטיית המאזניים נגד קבלת
18 הערר ולרעת המערערת, שלא כדין.
- 19 72. יתר על כן, לא רק עניין הדיבידנד היטה את הכף אצל וועדת הערר אלא, כפי שעולה מן
20 ההחלטה, גם עמדת ועדת הערר לפיה שנת 2019 היא, כביכול, שנה חריגה – עניין שלא בוסס
21 כלל בראיות מספקות, כמו גם "הרמיזה" של המשיבה ביחס לסיבת היעדרות העובדים (אשר
22 כאמור, נאמרה רק לאחר שציינה זאת יו"ר הוועדה בעצמה) – היוו חלק מהבסיס לדחיית
23 הערר (ראו פסקאות 35 ו-37 להחלטת ועדת הערר).
- 24 73. יש להדגיש, כי קביעות ועדת הערר הנ"ל בעניין הדיבידנד, "חריגות" ההכנסות בשנת 2019
25 ועניין העובדים – עוסקות בעניינים עובדתיים אשר יש מקום לבררם כדבעי – והעלאתם
26 לראשונה בשלב הדיון בערר, על-ידי ועדת הערר עצמה, אינה מהווה פעולה סבירה לטעמי.
- 27 הפתעת המערערת בטענות החדשות שהועלו נגדה במהלך הדיון – הן מטעם ועדת הערר והן
28 מטעם הצטרפותה של המשיבה להן – פגמה ביכולתה להתגונן כראוי נגדן. ממילא, איני
29 סבורה כי ועדת הערר רשאית להרחיב את גדרי הערר למחוזות שאליהם לא הגיעה המשיבה.
30 בכך, נופל פגם מהותי, היורד לשורש החלטת ועדת הערר, אשר יש בו כדי להצדיק את
31 התערבותו של בית משפט זה.
32



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-53616 רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 2310-21

- 1 **פגמים בהחלטת ועדת הערר לגופם של דברים:**
- 2 74. סבורני כי בהחלטת ועדת הערר נפלה גם טעות במסקנה המשפטית, אליה הגיעה. נציג
3 המערערת נשאל בתחילת הדיון בערר על ידי יו"ר הוועדה האם יש למערערת עבודות שמשכן
4 עולה על שנה, ונציג המערערת השיב על כך בחיוב. מכאן, הסיקה ועדת הערר (ראו פסקה 34
5 להחלטה) כי המערערת אינה חולקת על כך שסעיף 8א' לפקודה חל עליה. **ולא היא.**
- 6 75. תמהני כיצד הגיעה ועדת הערר למסקנה זו. ברור לכל מי המעיין בהשגה, בערר ובכתב התגובה
7 של המערערת לכתב התשובה של המשיבה, כמו גם לכל המעיין בפרוטוקול הדיון בערר – כי
8 המערערת חולקת מכל וכל על תחולת סעיף 8א' לפקודה על עניינה. דומני, כי בשים לב לדברים
9 אלו, ברי כי ועדת הערר הגיעה למסקנה משפטית שגויה.
- 10 כפי שהבהירה המערערת בערעור, כוונת נציג המערערת היה שמשכם הכולל של הפרויקטים
11 הוא מעל שנה, בהיותה קבלן מבצע של עבודות נדל"ן. כאמור, נציג המערערת אינו רוי"ח או
12 עו"ד ולא יכול להיות מוחזק כמי שהבין את ההשלכות המשפטיות של דבריו. סבורה אני, כי
13 יהיה זה מרחיק לכת לומר, שבדבריו המאשרים שעבודות המערערת נמשכות למעלה משנה,
14 הסכים הוא כי חל על המערערת סעיף 8א לפקודה.
- 15 76. ברור איפוא בעיניי, כי ועדת הערר הגיעה למסקנה שגויה כאילו אין כל מחלוקת שסעיף 8א
16 לפקודה חל בעניינה של המערערת.
- 17 יובהר, כי מהחלטת ועדת הערר עולה כי היא לא התבססה בהחלטתה על ניתוח של הסכמי
18 המערערת ובחינה עניינית שלהם, כנדרש על פי הפסיקה **בערר ק. סלאמה**, אליו הפנתה
19 בהחלטה. למעשה, ועדת הערר אך נשענה על אמירה של נציג המערערת – שכאמור, נאמרה
20 בלא הבנה באשר למשמעות המשפטית. ועדת הערר לא התייחסה לראיות, לרבות דוחות ה-
21 ESNA, המעידים שהמערערת אינה מקבלת תשלומים על בסיס אומדן.
- 22 במצב דברים זה, סבורני כי ניתן לומר שהמסקנה המשפטית אליה הגיעה ועדת הערר – בדבר
23 תחולת סעיף 8א' לפקודה על המערערת – אינה מבוססת מבחינה עובדתית, כפי שנדרש היה,
24 ועל כן יש מקום להתערבות בית המשפט בקביעה זו.
- 25 **"הכלל הוא שאין מקום להשיג על ממצאה העובדתיים של ועדת הערר בפני ערכאת**
26 **הערעור... עם זאת, אם ימצא כי נפלה שגגה מלפני ועדת הערר בהסקת המסקנה**
27 **המשפטית המתחייבת מתוך הממצאים העובדתיים שנקבעו על ידה, או אם נפלה**
28 **טעות משפטית בהחלטתה, יתערב בית המשפט בהחלטת ועדת הערר. התערבות**
29 **בהחלטת הוועדה תיעשה אם כן במקרים בהם מתגלה על פני הדברים שגיאה**
30 **מהותית בהערכת הראיות ובהסקת המסקנות המשפטיות המתחייבות מהן...**"
31 עמ"נ (מינהליים ת"א) 14215-12-20 גלובל דאטה סנטר בע"מ נ' מנהל הארנונה
32 בעיריית הרצליה (10.11.2021), בפסקה 22.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-53616 רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 2310-21

77. כך הם פני הדברים גם באשר להתייחסות ועדת הערר לאינדיקציות הנוספות, לשיטתה, להיעדר קשר סיבתי, כפי שהציגה, בדבר הכנסות גבוהות "חריגות" בשנת 2019; מצבת עובדים "דומה מדי לתקופות קודמות"; וחלוקת דיבידנד – אשר אינן מבוססות על ראיות ומבלי שניתנה למערערת הזדמנות לטעון באופן סדור נגדן.
78. זאת ועוד, סבורה אני כי ועדת הערר שגתה שעה שלא נתנה משקל מתאים להיעדר הנמקה מספקת בהחלטת המשיבה הדוחה את השגת המערערת, או להיותה לאקונית ובלתי עניינית, וגם מטעם זה יש הצדקה להתערבותו של בית משפט זה בהחלטת ועדת הערר.
- יודגש, כי בהחלטות המשיבה בשלב בקשת המענק ובשלב ההשגה – אין נימוק ממשי. המשיבה לא ציינה אז – כפי שטוענת היא בערעור כיום – כי הסכם קינג ג'ורג' אינו מגלה אופן חלוקה ברור של שלבים או לוחות זמנים, או כי דוחותיה הכספיים שוללים את טענותיה. המשיבה לא ביצעה בחינה **עובדתית ומהותית** ברמה החוזית וברמה החשבונאית על מנת לבסס את טענותיה בהחלטה בבקשה ובהחלטה בהשגה. ממילא, ברור כי ועדת הערר אף היא לא ביצעה בחינה עובדתית עניינית וממצה בעניין זה.
79. בפס"ד ק. סלאמה הבהרתי כי הקביעה בשאלה אם מדובר "בעבודה ממושכת" מושפעת מגורמים רבים, אשר מצריכים בדיקה מפורטת ועניינית. החלטת המשיבה, שאינה מפרטת את האלמנטים שבגינם קבעה כי המערערת מחויבת בדיווח על-פי סעיף 8א לפקודה – אינה יכולה להיחשב כהחלטה מנומקת, אשר ממנה יכול העוסק להפיק לקחים ולדעת להתגונן כראוי בשלב הערר:
- "השאלה אם מדובר ב"עבודה ממושכת" אחת מצריכה בחינה אם מדובר במכלול של עבודות המבוצעות כיחידה אחת, והתשובה לשאלה זו מושפעת מאלמנטים של תמחור או אלמנטים תכנוניים... כך או כך, כפי שניתן להתרשם מלשון הוראת החוק ותכליתה, מדובר בשאלה שהיא חשבונאית בעיקרה, המושפעת מכללי החשבונאות המקובלים, כאשר, בין היתר, לאורם יש לבחון את הזמנת העבודה וחוזה העבודה, בכדי לקבוע את מהות הפרויקט ואת האפשרות להפרידו חלקים העומדים בזכות עצמם (ברמה תמחירית ו/או תכנונית)... כאמור, כדי לקבוע אם נישום חייב בדיווח לפי סעיף 8א' לפקודה, נדרשת בחינה מהותית של התקשרויותיו החוזיות תוך שימת לב להוראות התקינה החשבונאית. על כן, קביעה פשטנית כי כל חוזה עבודה מייצג עבודה אחת נפרדת, כפי שמבקשת המערערת כי בית המשפט זה ייקבע – לא תוכל לעמוד."**
(עניין ק. סלאמה, בפסקאות 32, 35).
80. גישת המשיבה, המגלגלת לפתחה של המערערת את חוסר הפירוט ביחס להסכם קינג ג'ורג' בכלל ואת חוסר הפירוט לגבי אופן הדיווח והחלוקה לשלבים בפרט – אינה מקובלת עליי.
- כאמור לעיל, גדר המחלוקת נקבע בראש ובראשונה על-פי ההחלטה **בבקשת המענק**. על סמך נימוקי ההחלטה בבקשה, טוענת המערערת את טענותיה בהשגה ואז בערר.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-53616 רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 21-2310

1 לו הייתה המשיבה מתייחסת בנימוקיה לנתונים עובדתיים קונקרטיים – אזי ודאי שהייתה
2 המערערת נדרשת לספק הסברים לכך. לכל הפחות, בשלב ההשגה ולאחר בחינת הסכם קינג
3 ג'ורג', היה ראוי שהמשיבה תרחיב ותפרט מדוע הסכם זה שולל את טענות המערערת. או אז,
4 היתה המערערת נדרשת לטעון בערר טענות קונקרטיות ולהביא את ראיותיה לכך.

5 אלא שכל זאת – לא עשתה המשיבה, והסתפקה בהחלטה לאקונית בלבד, שנשלחה יום לאחר
6 שהמערערת שלחה אליה את הסכם קינג ג'ורג'. מקום שבו החלטות המשיבה הן בלתי
7 מנומקות, ואוחזות שורה אחת בלבד, אין לצפות כי העוסק יידע כיצד להתמודד עם החלטה
8 שכזו ומהו המידע הנדרש ממנו.

9 יפים לעניין זה הדברים שקבעתי בפס"ד **ביטחון הצפון**, בפסקה 71:

10 "הנה כי כן, חוסר העקביות ושינוי הגישה של המשיבה בנימוקיה מדוע לא לקבל
11 את בקשת המענק של המערערת במלואה, כאשר בכל פעם מעלה היא נימוק אחר -
12 מנע מהמערערת את האפשרות לטעון את טענותיה באופן סדור בפני המשיבה כמו
13 גם בפני ועדת הערר. כתוצאה מכך, לא זו בלבד שנמנעה מהמערערת ההזדמנות
14 לשכנע את המשיבה בטענותיה מחוץ לכותלי ועדת הערר, אלא שגם נפגעה יכולתה
15 של המערערת להתייחס לטענות אלו במסגרת הערר, וזאת בהינתן כי הכלל הוא כי
16 כאשר מוגש ערר - נימוקיו מתייחסים לנימוקים שעליהם התבססה ההחלטה
17 בהשגה."

18 81. מסיבה זו, אין לקבל גם את בקשת המשיבה להחזיר את הדיון לוועדת הערר. המשיבה טענה
19 כי אם יתברר שוועדת הערר שגתה, אז היא אינה צריכה לצאת נפסדת מכך, ויש להחזיר את
20 הדיון לוועדת הערר. אלא שבכך, מתעלמת המשיבה לחלוטין מ**מחדליה שלה** בשלב ההחלטה
21 בבקשה ובשלב ההחלטה בהשגה, שהביאו את הצדדים לפתחו של בית משפט זה, ולפתחה של
22 ועדת הערר, מלכתחילה.

23 המשיבה, כרשות שלטונית, חבה בחובת הגינות מוגברת, המעגנת במסגרתה גם את חובת
24 ההנמקה שהיא אחד מעמודי התווך של מנהל תקין. לא זו בלבד שההנמקה מאפשרת לאזרח
25 להתמודד כדבעי עם החלטותיה, היא אף מאפשרת ביקורת ציבורית ומשפטית, הפקת לקחים
26 של הרשות פנימה, וכן מאפשרת שקיפות, יציבות ואת קיומו של שלטון החוק [יואב דותן
27 "חובת ההנמקה של רשויות מנהל וגופים נבחרים" **מחקרי משפט** יט 5 (תשס"ב-תשס"ג),
28 בעמודים 7-10].

29 "...אין רשות מינהלית מקבלת החלטות "בטעות" או "באופן לא מדוע". החלטה
30 של רשות מינהלית חייבת להיות מוכוונת להגשמת תכלית ספציפית ומנומקת
31 כדבעי. הרשות המינהלית אינה רשאית לקבל החלטה ללא תשתית עובדתית-
32 ראייתית סבירה המלמדת על המצב העובדתי מושא ההחלטה. החלטה המתקבלת
33 ללא תשתית ראייתית, ללא נימוקים סבירים וללא תכלית, כלל לא באה לגדרי
34 המונח "החלטה".
35 עע"מ 6704/13 ועד מקומי תנובות נ' תוסף קומפאונדס בע"מ (8.7.2015), בפסקה 12.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-53616 רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 2310-21

- 1 "הכלל הוא ש"העיקר הוא שההנמקה תבהיר את הטעם, או את הטעמים
2 העיקריים, להחלטה, באופן שיאפשר לברר אם היא חוקית."
3 עת"מ (מנהלי ירושלים) 362/07 פלוני נ' משרד החינוך התרבות והספורט (1.7.2007),
4 בפסקה 17.
- 5 82. המשיבה הפנתה לסעיף (2) להנחיית היועץ המשפטי לממשלה מספר 3.1004 מיום 1.9.02
6 שכותרתה "חוק לתיקון סדרי המינהל (החלטות והנמקות), התשי"ט-1958" אשר קובעת כי:
- 7 "בטופס אפשר להדפיס שורה של נימוקים אפשריים לסירוב, בקיצור-לשון, ועל
8 הרשות המוסמכת לסמן את הנימוק המתאים או למחוק את הנימוק שאינו מתאים.
9 השימוש בטופס כזה אפשרי רק כשהמדובר בעניינים של שגרה, והנימוקים להחלטת
10 סירוב קבועים בחוק או בהוראות מינהליות; והוא כדאי רק במקרים של טיפול
11 יומיומי בבקשות מרובות. כמובן, ככל שהדבר מתחייב מן הנסיבות, יש מקום
12 לפרט...".
- 13 עוד טענה, כי בשים לב להנחייה זו, ולאור המצב חסר התקדים שבו המשיבה מתמודדת עם
14 550,000 בקשות מענק, הרי שיש לקבל את היקף ההנמקה הנ"ל כהיקף ראוי בנסיבות העניין.
- 15 83. אין בידי לקבל את טענתה זו של המשיבה. אין עסקינן במקרה דנן בבקשה "שגרתית"
16 המופנית אל הרשות. משבר הקורונה הכה בעוצמה רבה עוסקים רבים והוביל חלקים ניכרים
17 במשק למשבר כלכלי. חוק הסיוע הכלכלי נועד לתת לאותם עוסקים אוויר לנשימה. שלילת
18 מענק, גם אם שלילה זו נעשית מסיבות מוצדקות שבדין – מחייבת בנסיבות העניין מתן הסבר
19 ברור ומפורט לעוסק מדוע בקשתו למענק – וגלגל ההצלה שלו – נשללים ממנו.
- 20 על אף ולמרות היקף הבקשות שהוגשו, אין בעובדה זו כדי לפטור את המשיבה מחובתה
21 להתנהל באופן הגון וסדור, ולנמק את החלטותיה במועד ובהיקף הנדרש שיאפשר התמודדות
22 עמן.
- 23 84. אין זו הפעם הראשונה שבה טוענת המשיבה טענות מסוג זה. בפס"ד פודולסקי הדגשתי, כי
24 בשים לב לתכלית חוק הסיוע הכלכלי אין מקום להחיל את החוק לתיקון סדרי המינהל ביחס
25 לבקשות או השגות המוגשות מכוח החוק. עוד קבעתי כי:
- 26 "איני מקלה ראש בעומס המוטל על המשיבה. עם זאת, היא אינה יכולה לפטור
27 עצמה מקיום הוראות החוק בגין כך. כאמור, חובתה של המשיבה למצוא את
28 הדרכים והתקציבים להתמודדות עם מלוא המטלות והמשימות המונחות לפתחה,
29 תוך עמידה בכללי המשפט המנהלי ובהוראות החוק.... גישת המשיבה למעשה
30 מבקשת להביא לכך כי השלכות מחדליה יוטלו כולם על העוסק – ועם כך אין
31 להסכין ואין להשלים. כפי שכבר הובהר, העוסק אינו פונה לקבל "נדבה" מרשות
32 המיסים, אלא פונה הוא לקבל מענק שהמחוקק קבע כי הוא זכאי לפנות ולבקש על
33 מנת "להשאיר את הראש מעל למים...." (שם, בפסקאות 111-112).



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-53616 רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 2310-21

85. אל מול העומס שמוטל על כתפי המשיבה, ניצב "האזרח הקטן" שנפגע ממשבר הקורונה.
1 באיזון שבין רשות מנהלית לאזרח, אשר כאמור לעיל, המענק הוא בבחינת אוויר לנשימה
2 עבורו, סבורני כי יש לתת משקל לזכויות האזרח לקבל החלטה מנומקת וסדורה, המאפשרת
3 לו למצות זכויותיו באופן ראוי.
4

5 סבורני כי די בפגמים הדיוניים והמהותיים המפורטים לעיל, אשר נפלו הן בהחלטת המשיבה,
6 הן במהלך דיוני הוועדה והן בהחלטתה – כדי להצדיק את קבלת הערעור. עם זאת, ולמעלה
7 מן הצורך, אתייחס להלן אף לשאלה האם אכן קמה למערערת זכות לקבל מענק לפי חוק
8 הסיוע, וזאת בהתאם לממצאים העובדתיים שעמדו בפני הוועדה ועומדים בפניי.

9 האם המערערת חייבת בדיווח על-פי סעיף 8א לפקודה?

86. חוק הסיוע הכלכלי החריג מתחולתו עוסקים המדווחים לפקיד השומה לפי סעיף 8א'
10 לפקודה, כאשר על פי הדין הכנסותיהם של עוסקים כאמור מדווחות לפקיד השומה לפי **אומדן**
11 של אותו חלק מהעבודה שבוצע בשנת המס בגינה הוגש הדיווח. הטעם לכך הוא, שכאשר
12 מדובר בעבודה ממושכת, הנחת היסוד של המחוקק היא כי הפגיעה הכלכלית בשל התפשטות
13 נגיף הקורונה "נבלעת" בתוך "הפרויקט" הכולל והשלם, אשר ממילא הינו ממושך מטבעו
14 ולפיכך נתון במידה פחותה להשפעות הנגרמות בשל השפעות כלכליות שהן זמניות באופיין.
15

87. סעיף 8א' לפקודה מקורו בתיקון מס' 54 לפקודת מס הכנסה, התשמ"ב – 1982, אשר היווה
16 חלק מהליכי חקיקה שננקטו על ידי ממשלת ישראל בשל האינפלציה הגבוהה ששררה במדינה
17 באותה עת והצורך שנוצר להתאים את דיווחי המס לאינפלציה והשפעתה. סעיף 8א' לפקודה
18 נועד לחול על נישומים שעסקו בביצוע עבודות שנמשכו מעל שנה, וזאת בשל הקושי לקבוע
19 את תוצאותיהם העסקיות של נישומים כאלו, כל זמן שלא סיימו את ביצוע העבודה, ובמיוחד
20 בתקופת אינפלציה. מטרת חקיקתו של הסעיף במסגרת תיקון מס' 54 לפקודה היתה, אפוא,
21 שיפור היכולת לאמוד את הכנסותיהם של נישומים כאמור.
22

23 מן האמור לעיל עולה, כי על מנת שעוסק יוחרג מתחולתו של חוק הסיוע הכלכלי ותישלל
24 יכולתו לבקש את המענק - יש לקבוע תחילה, האם העבודות שבוצעו על ידו בתקופה
25 הרלבנטית לקביעת זכאותו למענקים, נכנסות לגדרי ההגדרה של "עבודה ממושכת".

88. בחלק ב' עמוד 85 לחב"ק רשות המיסים, הודן בסעיף 8א לפקודה, נקבע כי:

27 **"מהות הפרויקט תיבחן על-פי חוזה ההזמנה, מצד אחד, והעקרונות החשבונאיים,**
28 **מצד שני. כלומר, יש לבחון את הפרויקט שבו מדובר מבחינת היקפו הכולל, כפי**
29 **שבא לידי ביטוי בחוזה, אולם אם ניתן להפרידו לחלקים, בהתאם לכללי**
30 **החשבונאות המקובלים, הרי שיראו לעניין זה כל חלק במהלך הביצוע כפרויקט**
31 **בפני עצמו, החייב בדיווח נפרד לעניין החלתו של סעיף זה."**



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-53616 רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 2310-21

- 1 בפס"ד ק. סאלמה קבעתי: 89.
- 2 "על כן, בפרויקטים אשר קיימים בהם שלבים מופרדים וברורים, אבני דרך, אשר
 3 בהשלמתם זכאי הקבלן המבצע על פי החוזה לתשלום – והוא אכן מקבל את
 4 התשלום ומדווח למנהל מע"מ בהתאם לזכאותו זו ולפקיד השומה בהתאם לסך כל
 5 הכנסותיו המדווחות בפועל באותה שנה – הרי ככל שכל אבן דרך ושלב כזה בביצוע
 6 העבודה אינו עולה על תקופה של שנה – אין כל סיבה עובדתית או חשבונאית או
 7 משפטית, כי הוראת סעיף 8א' לפקודה תחול על קבלן שכזה. מנייה וביה, במצב
 8 דברים כזה, לא קיימת כל עילה לקבוע כי קבלן מבצע כזה אינו בגדר "עוסק" לפי
 9 חוק הסיוע הכלכלי או החלטת הממשלה באופן שישלול ממנו את האפשרות להגיש
 10 בקשה לקבלת מענק. לאור כל האמור לעיל, סבורני כי התנאים שקבעה ועדת הערר
 11 בפסקה 42 להחלטתה, בכדי לבחון אם מדובר ב"עבודה ממושכת" של קבלן מבצע,
 12 אם לאו – דהיינו: האם העבודה ניתנת להפרדה הן מבחינה חוזית והן מבחינה
 13 מעשית לתתי-יחידות עבודה נפרדות; האם הקבלן העוסק מדווח לפקיד השומה על
 14 בסיס הכנסות והוצאות בפועל ולא על פי אומדן; האם היקפה של כל תת-יחידת
 15 עבודה הוא מוגדר ואינו נתון לפרשנות; האם הקבלן העוסק מקבל תמורה בפועל
 16 בעבור כל תת-יחידת עבודה בנפרד; וככל פרק הזמן שבו בוצעה כל תת-יחידת
 17 עבודה אינו עולה על שנה - רשימת תנאים זו, שאיננה רשימה סגורה - נראית בעיני
 18 נכונה וסבירה לצורך ביצוע הקביעה אם מדובר ב"עבודה ממושכת" אם לאו."
 19 (בפסקאות 34-33).
- 20 90. הבחינה האם מדובר ב"עבודה ממושכת", אשר לגביה חל סעיף 8א לפקודה, מחייבת בחינה
 21 של מספר תנאים:
- 22 א. האם העבודה ניתנת להפרדה לתתי יחידות עבודה, הן חוזית והן בפועל;
- 23 ב. האם הקבלן מדווח עליה למס הכנסה על בסיס הכנסות בפועל ולא על פי אומדנים;
- 24 ג. האם יחידת העבודה אינה נתונה לפרשנות – לכל תת יחידה יש תחילה וסוף
 25 מוגדרים;
- 26 ד. האם הקבלן מקבל תמורה בפועל בגין כל תת יחידה בנפרד;
- 27 ה. האם משך הביצוע של כל תת יחידה אינו עולה על שנה.
- 28 91. כאמור לעיל, לא המשיבה ולא ועדת הערר ביצעו בדיקה עניינית של הסכמי ההתקשרות של
 29 המערערת או של דוחות ה-ESNA שלה, וזאת על אף החלטת ועדת הערר בעניין ק. סלאמה
 30 שכבר ניתנה טרם הדיון בערריה של המערערת.
- 31 92. כאמור לעיל, המשיבה דרשה והמערערת מסרה לעיונה של המשיבה את הסכם קינג ג'ורג'
 32 מיום 17.1.17 (נספח 6). מהסכם זה עולה, כי התמורה למערערת תשולם "לפי התקדמות
 33 הביצוע ובהתאם ללוח התשלומים..." (סעיף 7.2). כמו כן, המע"מ ישולם גם הוא למערערת
 34 במועד ביצוע של כל תשלום וכנגד חשבונות מס ערוכות כדין (7.1). בנוסף, על המערערת
 35 להגיש דוחות ביניים למפקח, שבהם מפרטת היא "את העבודות שבוצעו מיום תחילת
 36 העבודות ועד תום החודש הגרגוריאני החולף."



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-53616 רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 2310-21

- 1 החשבונות יוגשו ע"י הקבלן תוך פירוט חלוקה ליחידות דיור ולשטחים משותפים על פי לוח
 2 התשלומים" (סעיף 7.3). וכל חשבון ביניים או חשבון סופי יכללו בין היתר גם "פירוט
 3 העבודות שבוצעו בפועל בהתייחס לחשבון המוגש ובמצטבר" וכן דו"ח על התקדמות העבודות
 4 (סעיף 7.7).
- 5 עוד מבהיר ההסכם, שהתשלום בפועל מבוסס על ההנחה של שני הצדדים "כי העבודות נשוא
 6 הסכם זה יבוצעו בהתאם ללוח הזמנים המצורף להסכם זה עליו מבוסס הסכם זה... באם
 7 הקבלן יפגר אחר לוח הזמנים שלא בהתאם לאמור בהסכם זה, כי אז יוקטנו התשלומים
 8 החודשיים כפי שייקבע ע"י המפקח..." (סעיף 7.15).
- 9 סעיף 9 להסכם עוסק בלוחות הזמנים. משך ביצוע העבודות הכולל נקבע ל-32 חודשים, 93
 10 ומחולק לשלבי ביצועי בהתאם לנספח ה' להסכם. בנספח זה מפורט לוח הזמנים לכל שלב
 11 ביצועי, כך שלמשל, פרק הזמן המוקצב לבניית היסודות עומד על 20 ימים, וזאת בתום 85
 12 ימים מיום התחלת העבודות (ראו נספח ה' להסכם). משך הביצוע של כל אחד משלבים אלו
 13 אינו עולה על שנה. כמו כן, מצורף לנספח זה לוח התשלומים בגין כל שלב ביצועי. לדוגמה,
 14 עבור גמר עבודות ביסוס יסודות, רפסודות וחיזוק יסודות בשטח הבניין ישולם למערערת סך
 15 של 4% מעלות הפרויקט, אשר ישלים סך של 10% במצטבר. כאמור לעיל, התמורה משולמת
 16 למערערת בהתאם להשלמת כל שלב במועדו.
- 17 בכתב תגובתה לתשובת המשיבה לערר, צירפה המערערת גם חלקים מדו"ח ההכנסות 94
 18 בפרויקט קינג ג'ורג' ובפרויקט בן עור 12 בתל אביב, בחודשים ינואר-יולי 2019. ניתן לראות,
 19 כי המערערת קיבלה תשלום מדי חודש בחודשו בהעברות בנקאיות. כך למשל, עבור חודש
 20 פברואר 2019, קיבלה המערערת סך של 312,438 ₪ והוציאה בגינה חשבונית.
- 21 בחינת דוחות ה-ESNA של המערערת מעלה, כי המערערת מדווחת מדי חודש לרשויות המס, 95
 22 בהתאם להיקף העסקאות בפועל, ולא על בסיס אומדן (נספח 14). גם הדוחות הכספיים של
 23 המערערת מעידים כי היא אינה מדווחת על-פי סעיף 8 לפקודה, ואין בדיווח עיוות מיסוי
 24 או "הכנסות לקבלי" (נספח 12).
- 25 המשיבה טענה שהסכם פאושלי, במהותו, הוא גלובלי ואינו ניתן לחלוקה לשלבים. ברור 96
 26 מאליו, שכל קבלן יקבל תשלומים לאורך שנות ביצוע העבודה, אך בהיעדר כתב כמויות הכולל
 27 מחיר ליחידה וללא חשבוניות – לא ניתן לקבוע מה היו שלבי הביצוע. משכך, לא ניתן לקבוע
 28 כי ההסכם ניתן להפרדה הן מבחינה חוזית והן בפועל.
- 29 ביחס לטענה זו של המשיבה, אפנה לערר 21-1187 בני פאיז שמשום בע"מ נ' רשות המיסים
 30 (08.12.2021), אשר בו נקבע בפסקה 47:



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-53616 רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 2310-21

- 1 "אכן, הסכם פאושלי הוא הסכם המגלם סיכונים מסוימים עבור החברה הקבלנית,
 2 ואולם סיכונים אלו הם פחותים ככל שמדובר בעבודה ממוקדת יותר וקצרת מועד.
 3 במקרה שלנו מדובר אמנם בהסכמים פאושליים, אך התמורה הפאושלית נקבעה
 4 בגין ביצוע של כל אחד מהשלבים בנפרד, כך שאין מדובר בעבודות שמשך ביצוען
 5 עלה על שנה. העוררת לא נטלה על עצמה את הסיכונים והסיכויים לכל אורך
 6 הפרויקט, אלא לכל שלב ביצוע בנפרד. המשיבה עצמה ערה לכך – שהרי המשיבה
 7 טענה שחלוקת העבודה לשלבי ביצוע עשויה להיות מוסברת בכך שהעוררת מבטחת
 8 את עצמה מפני עליות מחירים. אילו הייתה העוררת נוטלת את מלוא הסיכונים
 9 והסיכויים לביצוע הפרויקט, במוכן המתמשך שלו, היא הייתה קובעת את התמורה
 10 בסכום פאושלי לביצוע הפרויקט בכללותו, ולא בחלוקה לשלבים..."
- 11
- 12 ראו גם: עמ"נ (מינהליים י-ם) 22833-07-22 מדינת ישראל - רשות המיסים נ' י"ג ביננפלד
 13 חברה לבנייה בע"מ (28.3.2023) (להלן – עניין י"ג ביננפלד).
- 14 97. עוד הוסיפה המשיבה וטענה, כי המערערת עצמה לא הבהירה בדיוק מה הם שלבי הביצוע,
 15 ולא הציגה ראיות שאכן התשלומים התבצעו בפועל על-פי קצב ההתקדמות. לפיכך, לא
 16 הוכיחה את טענתה כי מדובר בהסכם הניתן לחלוקה לשלבים.
- 17 איני מקבלת טענה זו של המשיבה. לעמדתי, המערערת עמדה ברף ההוכחה הנדרש להוכיח
 18 כי אינה מדווחת על-פי סעיף 8א לפקודה וכי סעיף 8א לפקודה אינו חל עליה. טענת המשיבה
 19 משמעה חיוב המערערת בעמידה ברף גבוה של הבאת ראיות – אשר מעולם לא נדרש קודם
 20 לכך על-ידי המשיבה.
- 21 אחזור ואציין, כי לו המשיבה הייתה טורחת לנמק החלטותיה בבקשה ובהשגה מעט יותר
 22 ולהסביר מדוע לדעתה המערערת חייבת בדיווח לפי סעיף 8א לפקודה, או מדוע ההסכם אינו
 23 ניתן לחלוקה לשלבים – אזי ודאי היה על המערערת לספק חשבוניות וראיות נוספות שיתמכו
 24 בעמדתה, וכן לפרט ביתר שאת מה היו שלבי הביצוע. אולם, משלא עשתה זאת המשיבה –
 25 סבורני כי המערערת יצאה ידי חובתה במסמכים שהוצגו על ידה.
- 26 98. יוזכר, כי בית משפט זה בוחן את החלטת ועדת הערר ואת החלטות המשיבה על סמך הראיות
 27 שהוצגו בפניהן. לפיכך, מהראיות שהוצגו בפניי – ובשים לב כי לא התבקשו מסמכים נוספים
 28 מטעם המשיבה או מטעם ועדת הערר – התרשמתי כי מסמכי המערערת מפרטים די הצורך
 29 את שלבי ביצוע העבודות, המועדים וסך התשלומים.
- 30 99. המשיבה טענה בנוסף, כי השאלה אינה האם העוסק דיווח בפועל לפקיד השומה לפי סעיף
 31 8א לפקודה אם לאו, אלא האם הוא מחויב בדיווח על-פי סעיף 8א לפקודה, משום שלסעיף
 32 זה תחולה נורמטיבית. אכן, הצדק עם המשיבה. לסעיף 8א לפקודה תחולה נורמטיבית – כך
 33 שאין די בהחלטת העוסק כדי להחריגו מסעיף זה. אלא שהקביעה אם אכן הדבר כך, תלויה
 34 בבחינה מהותית של התקשרויות המערערת.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-53616 רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 2310-21

- 1 ככל שמסתבר כי עבודותיה ניתנות לחלוקה לתתי-פרויקטים, שעל-פיהם מקבלת היא
2 תשלומים חודשיים שוטפים, אזי שאין תחולה לסעיף 8 לפקודה.
- 3 100. כעולה מהאסמכתאות שצירפה המערערת, כגון הסכמי העבודה, הדיווח לרשויות המס
4 ודוחות התשלומים, נראה כי היא מדווחת על בסיס תשלום בפועל ולא על בסיס אומדן – אזי
5 סעיף 8 לפקודה אינו חל בעניינה. במצב שכזה, אין המערערת שונה מכל עוסק אחר ואין כל
6 הצדקה להחרגתה מתחולת חוק הסיוע הכלכלי. כאשר מדובר בפרויקט, שהוא עצמו מורכב
7 מ"פרויקטים" נבדלים ומובחנים, שאף מתומחרים ומשולמים באופן פרטני ונפרד, הרי
8 שהללו בהחלט יכולים להיות מושפעים ממשבר כלכלי במשק, גם אם הוא זמני, ולפיכך ראוי
9 ליתן מענק בגין השפעות אלה בהתקיים התנאים הקבועים לכך בחוק הסיוע הכלכלי.
- 10 **"חשוב להדגיש כי לנוכח ההגדרה של "עבודה ממושכת", עלולים לכאורה להילכד**
11 **ברשת הסעיף אף נישומים אשר עבודתם אמנם נמשכת על פני למעלה משנה, אולם**
12 **הם מקבלים תשלומים קצובים בגין שירותי שונים – מתוחמים וברורים, במרוצת**
13 **ההתקשרות עם הלקוח. במקרים רבים, אין הצדקה בנסיבות אלה להחיל את**
14 **הוראות סעיף 8 לפקודה, שכן מדובר בהכנסות ברורות וידועות ושאינן דורשות**
15 **ביצוע כל אומדן."**
16 **(פס"ד בעניין ברקת, בפסקה 48)**
- 17
18 **"כאשר מדובר בפרויקט הניתן לפיצול לעבודות נפרדות, הגם שהן נמצאות תחת**
19 **חוזה עבודה אחד, אשר מתומחרות ומשולמות באופן נפרד, הרי שאותן עבודות**
20 **נפרדות יכולות להיות מושפעות ממשבר כלכלי זמני ולפיכך, ראוי ליתן מענק בגין**
21 **השפעות אלה, בהתקיים התנאים הקבועים בחוק הסיוע הכלכלי (עניין סלאמה,**
22 **פסקה 36). הנה כי כן, גישתה של וועדת הערר עולה בקנה אחד עם תכליתו של חוק**
23 **הסיוע הכלכלי, ואין מקום להתערב בהחלטתה."**
24 **(עניין י"ג בינפלד, בפסקה 26)**
- 25 101. זאת ועוד, אין חולק כי המשיבה לא טענה שהמערערת דיווחה שלא כדין לפקיד השומה או כי
26 נפלה שגגה בדיווחיה. המשיבה – היא רשות המיסים – אישרה את דוחותיה השנתיים ואת
27 דיווחיה למע"מ, ומעולם לא נטען על ידה כי הייתה צריכה לדווח באופן אחר או במסגרת
28 סעיף 8 לפקודה. נתון זה, יש בו כדי לחזק את עמדת המערערת, שהיא אינה מחויבת בדיווח
29 על-פי סעיף 8 לפקודה (השוו עם עניין ברקת).
- 30 **"בנסיבות בהן מבקשת רשות להיתלות בחובת העוררת לדווח לפי סעיף 8 לפקודה,**
31 **כאשר היא עצמה אישרה את דיווחיה הכספיים שלא בהתאם לסעיף זה, יש כדי**
32 **לסתור את חובת ההגינות המנהלית של הרשות ולהצדיק במקרה זה הטלת השתק**
33 **מנהלי עליה... מכל מקום, הוועדה סבורה כי על העוררת לא חל סעיף 8 לפקודה,**
34 **אך גם אם היה חל, הרי שהעלאת טענה זו בשלב זה ובשעת משבר כלכלי, כאשר**
35 **הרשות עצמה אישרה דיווחי העוסק במשך שנים שלא בדרך זו, היא התנהלות בלתי**
36 **סבירה הסותרת את חובת ההגינות של הרשות והמצדיקה את התערבות הוועדה."**
37 **(ערר 1189/21 הרי הצפון לסלילה ובניה בע"מ נ' רשות המיסים (28.9.2021),**
38 **בפסקאות 51-53).**
- 39



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-53616 רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 2310-21

1 "לא יכול להיות ספק, כי עקרונות מינהל תקין אינם סובלים מצב שבו מדברת
2 הרשות בשתי לשונות. רשות מינהלית אינה זיקית המשנה עורה לפי נוחיותה.
3 חובת ההגינות המוגברת המוטלת על הרשות אינה מתיישבת עם סתירה בלתי
4 מוסברת...".
5 (יצחק זמיר הסמכות המינהלית כרך ב' 1004-1005 (מהדורה שנייה 2011)).

6 זכאות המערערת למענק על-פי חוק הסיוע הכלכלי ובחינת הקשר הסיבתי:

7 102. יוזכר, כי על אף שוועדת הערר מצאה כי על המערערת חלה הוראת סעיף 8א לפקודה – בכל
8 זאת המשיכה ובחנה את קיומו של הקשר הסיבתי בין הירידה במחזורים לבין משבר
9 הקורונה.

10 אקדים ואציין, כי קביעה כאמור בדבר תחולת סעיף 8א' לפקודה – אמורה להוביל לתוצאה
11 בדבר שלילת הזכאות למענק. עוד אוסיף, כי בנסיבות כאמור – אין מקום עוד לבחינה של
12 הקשר הסיבתי. שהרי בהיעדר זכאות – נשט היסוד למענק ועל כן, מניה וביה, אין לבחון
13 עמידה בתנאי הזכאות, וביניהם קיומו של קשר סיבתי.

14 103. על אף זאת, ועדת הערר הגיעה למסקנה, שעל בסיס מספר אינדיקציות – כגון מצבת עובדים
15 חריגה בחודשי הסגר, הכנסות גבוהות לשנת 2019 והיעדר אסמכתא לביטול עבודות – אשר
16 מתווספות לאינדיקציה המרכזית בדבר תחולתו של סעיף 8א לפקודה, כי המערערת לא עמדה
17 בנטל להוכיח קיומו של קשר סיבתי.

18 104. ועדת הערר הצביעה על תחולתו של סעיף 8א לפקודה ועל מה שנראה בעיניה כהכנסות גבוהות
19 חריגות בשנת 2019 כאינדיקציה שיש בה כדי לערער את ההנחה העובדתית בדבר קיומו של
20 קשר סיבתי. מדובר בהחלטה, אשר לשיטתי, אינה סבירה כלל.

21 ראשית ייאמר, כי נימוקי החלטת ועדת הערר לגופה (מן הכלל אל הפרט) אוחזים פחות
22 מעמוד, ואינם מנתחים או מפרטים את הראיות שעמדו בבסיסה. אינני סבורה כי די בכך על
23 מנת להוות החלטה עניינית ומפורטת. לכל זאת יש להוסיף את הקושי – כפי שפורט לעיל –
24 בקביעות אלו, הנשענות על טענות שנטענו לראשונה על-ידי ועדת הערר עצמה, ותוך פגיעה
25 בזכות הטיעון של המערערת.

26 105. מלבד זאת, האינדיקציות עליהן נשענה ועדת הערר – לא הוכחו די הצורך. באשר לתחולתו
27 של סעיף 8א לפקודה כאינדיקציה המערערת את ההנחה בדבר קיומו של קשר סיבתי – הרי
28 שממילא קבעתי לעיל כי הוא אינו חל בעניינה של המערערת. באשר לנימוק השני של ועדת
29 הערר, הוא ההכנסות הגבוהות החריגות בשנת 2019, אשר מייצרות "תהייה האם ירידת
30 המחזורים נגרמה מפגיעה בפעילות או שמא נובעת מהכנסות חריגות בגובהן בשנת 2019."
31 (פסקה 35) – סבורה אני כי אין בסיס ל"תהייה" זו של ועדת הערר.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-53616 רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 2310-21

- 1 ועדת הערר הניחה את המבוקש – היינו כי מחזור העסקאות של 2019 הינו חריג. לא ברור על
 2 מה ביססה קביעה זו ומדוע יש לקבוע כי מדובר במחזור חריג בגובהו. האם בכל פעם שעסק
 3 יתפתח ועסקאותיו יגדלו – יהא בכך כדי לייצר "תהייה" באשר לירידת המחזורים? סבורני
 4 כי אין לכך כל בסיס.
- 5 106. על כל פנים, נציג המערערת התייחס לדברים אלו במהלך הדיון והסביר, כי לאורך שנת 2019
 6 עסקה המערערת בפרויקט קינג ג'ורג' ובפרויקט נוסף, אבל בשל משבר הקורונה, לא הצליחה
 7 המערערת להביא עסקאות חדשות, ובשל כך לא היתה מסוגלת להמשיך את תהליך הגידול
 8 של הכנסותיה משנה לשנה. במילים אחרות, אין כל סיבה סבירה להניח כי הגידול שחל בהיקף
 9 העסקאות בשנת 2019, לא היה בא לידי ביטוי גם בשנים 2020 ו-2021 אלמלא משבר הקורונה.
- 10 בכך יש לטעמי הסבר מניח את הדעת – ואף יותר מכך, **זהו העיקר**. הגידול בשנת 2019, ככל
 11 שהיה, לא הוא החריג – אלא הירידה שלאחריו, בשנים 2020-2021. כל זאת, עקב חוסר
 12 היכולת של המערערת להביא עסקאות חדשות ולהמשיך לצמוח בשל משבר הקורונה.
- 13 107. מלבד שתי אינדיקציות אלו – שאותן העלתה ועדת הערר ביוזמתה – טוענת המשיבה גם היא
 14 לאינדיקציות נוספות (אשר חלקן מוזכרות גם בהחלטת ועדת הערר) אשר מערערות לגישה
 15 את ההנחה בדבר קיומו של הקשר הסיבתי.
- 16 כפי שפרשתי בהרחבה בפס"ד **ביטחון הצפון**, מטרת חוק הסיוע הכלכלי הייתה קביעת דרך
 17 מהירה ויעילה לקבלת המענקים, ולשם כך, לא נדרש העוסק להוכיח דבר מלבד עמידה בסף
 18 המזכה של הירידה במחזורים, שהוא היוצר חזקה בדבר קיומו של קשר סיבתי בין משבר
 19 הקורונה לירידה במחזורים. אם מוצאת המשיבה כי הירידה במחזורים לא נגרמה כולה עקב
 20 משבר הקורונה בלבד – עליה מוטל הנטל להוכיח את ניתוק הקשר הסיבתי (ראו פסקה 53
 21 לפסק הדין):
- 22 **"בהינתן התכלית החקיקתית של חוק הסיוע הכלכלי ובשים לב לרצון המחוקק**
 23 **לפשט את הליכי מתן המענק, העוסק אינו נדרש להוכיח את קיומו של קשר סיבתי**
 24 **זה, ובכלל זאת, אין כל דרישה בלשון החוק כי העוסק יציג מסמכים או ראיות לכך.**
 25 **חוק הסיוע הכלכלי למעשה קובע הנחה עובדתית בדבר קיומו של קשר סיבתי בין**
 26 **הירידה במחזורים לבין התפשטות נגיף הקורונה.**
- 27 על כן, ככל שרשות המיסים מבקשת לטעון כי תנאי הקשר הסיבתי אינו מתקיים
 28 במלואו, עליה מוטל הנטל להצביע על ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים
 29 בספק את קיומו של הקשר הסיבתי.
- 30 כך למשל, ניתן לבחון את דיווחי העוסק במערכת ה-ESNA של מע"מ, כדי לברר
 31 אם העסק הפסיק את פעילותו או היקף העסקאות פחת באופן משמעותי עוד טרם
 32 שהיתה ההתפרצות של נגיף הקורונה בישראל. בדרך זו אפשר ורשות המיסים תוכל
 33 להרים את נטל הראיה – לפחות לכאורה – ולטעון כי ירידת המחזורים בתקופת
 34 הזכאות המבוקשת נגרמה בשל טעמים אחרים ושונים שאינם קשורים לנגיף



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-53616 רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 2310-21

1 הקורונה, ועל כן אין אותו עוסק זכאי למענק. במקרה כזה, יעבור נטל הראיה אל
2 העוסק להבהיר את הקשר בין ירידת מחזורי עסקאותיו בתקופת הזכאות לבין
3 התפשטות נגיף הקורונה בישראל."

4 עוד ראו:

5 "המחוקק הסמיך את מנהל רשות המיסים או מי שהוסמך על ידו לקבוע מקדם אחר
6 בתנאי שהמנהל שוכנע, כי המקדם הקבוע בחוק לא משקף את ההוצאות הקבועות
7 של העסק הנדון במקרה של אי הפעלת עסק מסוג זה. מחובתה של המשיבה לוודא
8 בהתאם לסעיף 8(3) לחוק ובהתאם להחלטת הממשלה, כי קיים קשר סיבתי בין
9 ירידת המחזורים ונגיף הקורונה. כאשר המשיבה מוצאת, כי אין קשר סיבתי
10 כאמור מחובתה לנסות ולזקק את ירידת המחזורים המקיימת את הקשר הסיבתי
11 ולתת מענק בגין ירידה זו בלבד..."
12 עמ"נ (מינהליים נצ"י) 40181-04-22 סלטי מערכות חשמל 2000 בע"מ נ' רשות
13 המיסים - מדינת ישראל (23.03.2023), בפסקה 18 (להלן – עניין סלטי מערכות).

14 וכן נא ראו פסק דין פודולסקי מפי בית המשפט העליון, שם נקבע:

15 "המבקשת טוענת, וזה היה במידה רבה מוקד המחלוקת בין הצדדים, כי על
16 העוסק מוטל הנטל להוכיח שמתקיים קשר סיבתי בין הירידה במחזורי
17 ההכנסות לבין התפשטות נגיף הקורונה. טענה זו מעוררת קושי. הנטל
18 הראשוני אכן מוטל על המבקש, אך כדי לבחון את מהותו עלינו לעמוד על
19 תכליתו של החוק. סעיף 8(3) לו קובע, כזכור, תנאי לקבלת המענק, והוא
20 כי הירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס "נגרמה
21 מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש". הלכה למעשה,
22 הדרך להוכיח עמידה בתנאי זה היא הצבעה על נתונים של ירידה במחזורי
23 העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס. הא – ותו לא. אכן, ייתכן שגרמו
24 לירידה במחזורי העסקאות נסיבות אחרות, אך אין דרכו של המשפט לדרוש
25 הוכחת יסודות שליליים (במקרה זה, אי-קיומם של גורמים אחרים לירידה
26 במחזורי העסקאות). גם בחיי המעשה, רשות המיסים אינה דורשת הוכחה
27 כאמור מכל עוסק הפונה בבקשה בהתאם לחוק. הדברים אף עולים בקנה
28 אחד עם תכליתו של החוק, שהיא מתן מענה יעיל ומהיר למשבר הכלכלי
29 שאליו נקלעו עסקים רבים על רקע מאורעות השעה (ראו: דברי הסבר
30 להצעת חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה),
31 התש"פ-2020, ה"ח 432, 453). ככל שלטענת רשות המיסים נותק הקשר
32 הסיבתי בין הירידה במחזור ההכנסות של העוסק לבין השלכותיו של נגיף
33 הקורונה – קרי, כי לא מתקיים התנאי הקבוע בסעיף 8(3) לחוק – על רשות
34 המיסים לבסס טענתה זו ולסתור את החזקה באשר לכך שמגפת הקורונה
35 הייתה הגורם הדומיננטי לשינוי. אם אכן תציג ראיות לכאורה – לכך – או
36 אז יעבור הנטל לכתפי העוסק להוכיח אחרת. כך אכן נעשה במקרה זה,
37 אולם כפי שקבע בית המשפט לעניינים מינהליים, המשיב עמד בנטל
38 האמור. (פסקה 22 לפסק דינה של כבוד השופטת ברק-ארוז)

39 108. כאמור, המשיבה טוענת למספר אינדיקציות המערערות את הקשר הסיבתי. כאינדיקציה

40 ראשונה, ציינה המשיבה כי המערערת לא הוכיחה כי בוטלו עבודות, ולכן מסיקה היא כי לכל
41 היותר היה עיכוב בביצוען. משמע, מדובר למעשה בדחיית הכנסה, אשר תשולם למערערת
42 במועד מאוחר יותר. במצב שכזה, תזכה המערערת גם במענק וגם בהכנסה – דבר המנוגד
43 לתכלית החקיקה.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-53616 רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 2310-21

- 1 לכן, טוענת המשיבה, שאין להסתכל על הירידה במחזורים בראייה חודשית, שכן ייתכן כי
2 הכנסה של חודש אחד תתווסף לחודש אחר. לתמיכה בטענתה, מצביעה המשיבה על כך
3 ש**בראייה שנתית**, הירידה במחזורים בין שנת 2019 לשנת 2020 היא כ-18% בלבד (פחות
4 מהרף המינימלי המזכה במענק). כמו כן, מפנה המשיבה לפסק הדין בעניין עמ"נ (מינהליים
5 מרכז) 22-08-49628 הגר רם **תשתיות בע"מ נ' מדינת ישראל-רשות המיסים** (02.12.2022)
6 (להלן – **פס"ד הגר רם**), שבו נקבע כי:
7
8 **"מסיבה זו, כך נראה, סבר המחוקק כי אין מקום לתת מענק לעוסק שהכנסתו**
9 **נובעת מעבודה ממושכת, או לכל הפחות עליו הנטל לשכנע כי הירידה במחזורים**
10 **מקורה במשבר הקורונה, כפי שסברה הוועדה בהחלטתה הראשונה. בעסק מסוג**
11 **זה קשה ללמוד על קיומה של פגיעה שמקורה במשבר הקורונה, אך ורק מעצם**
12 **העובדה כי חלה ירידה במחזורים בתקופת הזכאות, שכן לא קיימת דרך כלל**
13 **"חפיפה" בין הפעילות המתבצעת על ידי העסק לבין התשלומים שהוא מקבל בגין**
14 **אותה פעילות..."** (בפסקה 9'
15
16 עוד טוענת המשיבה בהקשר זה, כי המחוקק לא קבע "רשימת מכולת" להוכחת היעדר הקשר
17 הסיבתי, ולכן אין מניעה להסתכל על הירידה השנתית כמעידה על ניתוק הקשר הסיבתי.
18 **109. אין בידי לקבל את טענת המשיבה.** כפי שהמשיבה בעצמה שבה ומזכירה – אין תכלית המענק
19 לפצות על אובדן הכנסה. המענק מטרתו להשתתף בנטל תשלום ההוצאות הקבועות, אשר לא
20 פסקו עם פרוץ משבר הקורונה והפגיעה בעסקים. הרציונל הטבוע בהחרגת עוסקים שעבודתם
21 היא ממושכת, כפי שנקבע **בפס"ד הגר רם**, הוא שבמצב כזה, ממילא מתוגמל העוסק בסיום
22 הפרויקט. על כן, סביר להניח שישנה הסטה של ההוצאות וההכנסות, וכי העוסק לקח בחשבון
23 תשלום ההוצאות ללא הכנסה מקבילה. או אז, ניתן לומר, כי העוסק לא נשא בנזק בגין אותה
24 דחיית הכנסה, ומכאן שאין סיבה לשפות אותו בגין כך.
25 לא כך הוא הדבר מקום שנקבע כי עבודתו של העוסק **אינה עבודה ממושכת.**
26 **110.** בעסק "רגיל" ההוצאות הקבועות לא נבלעו בתוך ההכנסה העתידית, גם אם זו הייתה גבוהה
27 ומיטיבה מעבר למצופה. עבור עוסק, אשר מדווח, משלם ומקבל את הכנסתו באופן חודשי,
28 הפגיעה הכלכלית היא מדי חודש בחודשו. העובדה כי מאוחר יותר באותה שנה, הצליח
29 העוסק להתאושש ולקבל הכנסה גבוהה יותר – אינה מעקרת את הפגיעה הכלכלית שספג
30 בחודשי המשבר.
31 **"...העובדה כי העסק הצליח "לשנס מותניים" לאחר תקופת הזכאות ולהפיק**
32 **הכנסות העולות אף על אלה של השנה הקודמת, אין פירושה שלא נפגע בשל משבר**
33 **הקורונה בתקופת הזכאות. לא מן הנמנע כי העסק היה מפיק אף יותר הכנסות**
34 **אלמלא משבר הקורונה, ובכל מקרה, חרף הפסקת פעילותו בתקופת הזכאות**
35 **והפגיעה בהכנסותיו, נאלץ הוא להמשיך לממן את הוצאותיו הקבועות, ובשל כך**
36 **הוא זכאי למענק."**
37 **(פס"ד הגר רם, בפסקה 9').**



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-53616 רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 2310-21

111. זאת ועוד, מקבלת אני את טענת המערערת, שאי-קבלת עבודות חדשות וכן דחיית ההכנסה כשלעצמה, ניתן לראותם כביטול עסקאות. כאמור, העובדה שהמערערת ישבה מחוסרת עבודה במשך חודשי הסגר, תוך שהיא נאלצת לשלם את ההוצאות הקבועות ובכך סובלת ממשבר תזרימי, היא אשר מקימה את זכותה למענק. העובדה כי בשלב מאוחר יותר, קיבלה המערערת עבודות שהייתה יכולה לקבל מוקדם יותר (אך לא קיבלה) – אינם שוללים את זכאותה למענק. כל החלטה אחרת תעקר את חוק הסיוע הכלכלי מתוכן.
112. כאנדיקציה שנייה, מציינת המשיבה כי היקפי העסקת העובדים בשירות המערערת היו תנודתיים לאורך כל שנת 2019, עד כדי היעדר העסקה בחודשים מסוימים. בפרט, מצביעה המשיבה על כך שבחודשים מרץ-אפריל 2020, שבהם חל סגר מהודק, לא היה שינוי במצבת העובדים, ואילו בחודשים מאי-יוני 2020, שבהם הוסרו ההגבלות, דווקא ירד מספר העובדים המועסקים. מכך, מסיקה המשיבה כי הקורונה לא הייתה הסיבה לירידה במצבת העובדים, ורמזה שיתכן והסיבה היא חג הרמדאן שחל בחודש מאי 2020.
- המערערת צירפה לכתב התגובה לתשובת המשיבה לערר טבלה המציינת את מספר העובדים שנכחו במקום העבודה בשנים 2019 ו-2020. לפי הצהרתה, ולפי דוחות יומני ההעסקה, בחודשים מאי-יוני 2020 לא התייצב אף עובד, והחל מחודש יולי 2020 מספר העובדים הלך וגדל, כשרק עובדים נעדרו מהעבודה, עד להתייצבות נוכחות מלאה בחודש נובמבר 2020. כל זאת, לעומת שנת 2019, אשר בה נכחו במוצע 35 עובדים מדי חודש.
113. המשיבה טוענת, כי היקף העסקת העובדים הוא תנודתי – ומכאן שאינו מלמד על פגיעה או נזק עקב משבר הקורונה. **אין לקבל טענה זו.**
- בראש ובראשונה, ראוי להזכיר, כי על מנת שיעלה בידה של המשיבה לסתור, ולו לכאורה, את חזקת קיומו של הקשר הסיבתי, עליה לבסס את טענותיה **בממצאים עובדתיים מהימניים**. כאמור לעיל – אין די בהשערות על מנת לבסס דרישה זו. כל זאת, על אחת כמה וכמה, שבשנת 2019 אין היעדרות חריגה באופן דומה, והרי שמן הסתם, חג הרמדאן חל בשנה זו גם כן.
114. יתר על כן, המערערת נתנה הסבר מניח את הדעת לסיבה שדווקא בחודשי הסגר ההדוק, חודשים מרץ-אפריל 2020, כן נכחו עובדים, לעומת חודשים מאי-יוני 2020. לדבריה, בחודשי הסגר ההדוק היא חויבה להלין את העובדים בישראל, בגלל הגבלות הכניסה לישראל. הגבלה זו הוסרה בחודשים מאי-יוני 2020, אלא שאז הוטלו מגבלות אחרות שהקשו על כניסת העובדים לישראל. בהיעדר ידיים עובדות – לא הייתה יכולה המערערת להתקדם בבנייה (וזאת על אף שהורגה מהגבלות הקורונה).



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-53616 רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 2310-21

115. אל מול הסבר זה של המערערת – לא הציגה המשיבה אף ראיה לסתור. בשים לב, שהחזקה העובדתית בדבר קיומו של קשר סיבתי, פועלת לטובת המערערת, והיא אינה נדרשת להוכיח חזקה זו; הרי שיש לומר כי המשיבה לא עמדה ברף הדרוש לסתור את החזקה.
- בבחינת למעלה מהצורך אתיחס גם לאמרת אגב של המשיבה, שלפיה חלוקת הדיבידנד מהותית ויש בה כדי להצביע על כך שהמערערת לא סבלה מחסרון כיס, והייתה יכולה לשלם את ההוצאות הקבועות. לשיטתי, בטענה זו חורגת המשיבה מסמכותה על-פי דין. **אין החוק מתיר למשיבה לבדוק את מידת חסרון הכיס או הנזק שספג העוסק, אלא על-פי הנוסחה הקבועה בחוק.** כל חריגה מנוסחה זו (בניגוד לסמכויות המוענקות למשיבה) – אינה יכולה לעמוד ואינה יכולה להוות שיקול במתן המענקים או אם לאו.
116. סיכומו של דבר הוא, כי החלטת ועדת הערר להתבסס על אינדיקציות שונות – שחלקן העלתה היא ביוזמתה וחלקן העלתה המשיבה רק במהלך הדיון בערר ולא מצוי להן זכר בהחלטה בהשגה או בכתב התשובה לערר – היא בלתי סבירה ובלתי מבוססת.
- למערערת עומדת בדין החזקה בדבר קיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזורים לבין משבר הקורונה. על מנת להפריך חזקה זו, על המשיבה להוכיח את ניתוק הקשר הסיבתי על בסיס ממצאים מהימניים – וכל זאת לא עשתה. על כן, לא היה מקום לדחות את הערר.
- סוף דבר:**
117. **דין הערעור – להתקבל.**
- אין לראות במערערת כמי שמוחרגת מתחולת חוק הסיוע הכלכלי בשל עיסוקה בעבודות ממושכות, כמשמעותן בסעיף 8א לפקודה. בנוסף, לא מצאתי כי המשיבה הרימה את הנטל הלכאורי לסתור את החזקה בדבר קיומו של הקשר הסיבתי בין הירידה במחזורים בחודשים מרץ-אפריל 2020 ומאי-יוני 2020 לבין משבר הקורונה.
- המערערת זכאית אפוא למענקים עבור חודשים מרץ-אפריל 2020 ומאי-יוני 2020, בתוספת הצמדה וריבית כחוק ממועד הגשת הבקשות למענק.
- בשים לב לתוצאות ההליך, תישא המשיבה בהוצאות המערערת ושכר טרחת עורך-דינה בסך כולל של 25,000 ₪, אשר ישולם בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא הסכום ריבית והפרשי הצמדה בחוק מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 22-06-53616 רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני: 2310-21

1

2

המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

3

4

ניתן היום, י"ח תמוז תשפ"ג, 07 יולי 2023, בהעדר הצדדים.

5

אורית וינשטיין, שופטת

6

7

8

9