



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

עמ"נ 22-06-54772, 22-06-54794, 22-01-62994 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

בפני כבוד השופט אבי גורמן

מעוררת מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ

ע"י ב"כ עו"ד יוסי ישועה

נגד

משיבה רשות המיסים בישראל

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

### פסק דין

לפניי שלושה ערעורים שהגישה מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ (להלן: "המעוררת") כנגד החלטות ועדת הערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות של עסקים (להלן: "ועדת הערר") – ערר מס' 21-1753, ערר מס' 22-1780 וערר מס' 22-1781 (להלן: "העררים"). ועדת הערר, בה כיהנו עו"ד אורית בר לוי (יו"ר) ורו"ח וסאם עזאם (חבר), דחתה את העררים שהגישה המעוררת, וקבעה כי אין היא זכאית למענק סיוע בעד השתתפות בהוצאות קבועות (להלן: "המענק") לפי חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"פ – 2020 (להלן: "החוק" או "חוק הסיוע").

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

- א. עמ"נ 22-01-62994 – ערעור זה עוסק בתקופות מאי – יוני 2020, וסכום המענק השנוי במחלוקת הוא 500,000 ₪ (להלן: "הערעור הראשון").
- ב. עמ"נ 22-06-54772 – ערעור זה עוסק בתקופות יולי - אוגוסט 2020, וסכום המענק השנוי במחלוקת הוא 464,162 ₪. (להלן: "הערעור השני").
- ג. עמ"נ 22-06-54794 – ערעור זה עוסק בתקופות ספטמבר – אוקטובר 2020, וסכום המענק השנוי במחלוקת הוא 500,000 ₪. (להלן: "הערעור השלישי").

תחילת ההתדיינות בין הצדדים הייתה בעניינו של הערעור הראשון. לאחר סיום הדיון והגשת הסיכומים, ביקשו הצדדים כי בשים לב לכך שהמחלוקת בערעורים הנוספים זהה בעיקרה, יאוחדו הערעורים ופסק הדין יינתן ביחס לשלושת הערעורים. לצדדים ניתנה האפשרות להגיש תוספת לסיכומיהם, כך שזו



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

עמ"נ 22-06-54772, 22-06-54794, 22-01-62994 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים  
בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תתייחס לשני הערעורים המאוחרים. הצדדים ניצלו זכות זו, אלא שבסיכומיהם המשלימים שבו בעיקר על טענותיהם כפי שנפרסו כבר ביחס לערעור הראשון. הבדלים קלים הקיימים בין הערעורים, יוזכרו במידה ובמקום הנדרשים לכך.

הערעורים עוסקים במספר סוגיות מרכזיות:

- א. שאלת הזכאות למענק: האם המערערת מוחרגת מהגדרת "עוסק" הזכאי למענק בהתאם לחוק, כפי שקבעה המשיבה ואישרה ועדת הערר.
- ב. טענות שונות אשר לדברי המערערת יש בהן כדי להביא לקבלת הערעור: (1) – האיחור הניכר בקבלת ההחלטות בהשגה על ידי המשיבה, בכל הנוגע לערעור הראשון והשני. (2) – הפרת חובת ההנמקה בהחלטה בהשגה הנוגעת לערעור הראשון. (3) – הרחבות חזית, הן על ידי המשיבה והן על ידי ועדת הערר.

### עיקרי העובדות והרקע הנדרש

1. בעקבות המשבר הכלכלי אשר נלווה להתפרצות נגיף הקורונה, יצאה ממשלת ישראל בתכניות כלכליות נרחבות לצורך סיוע לעסקים. במסגרת החלטות ממשלה (החלטה מספר 5015 מיום 24.4.20 והחלטה מספר 152 מיום 28.6.20), אושר הסדר מענק לעסקים שחלה פגיעה במחזור העסקים שלהם (להלן: "המענק") ביחס לחודשים מרץ – יוני 2020. הסדר זה עוגן בחוק הסיוע, אשר נכנס לתוקפו ביום 29.7.20, ובמסגרתו הווארך מנגנון הסיוע לתקופות נוספות ואף הוגדל סכום המענק.

מבלי להיכנס לפרטים שאינם נדרשים בערעור זה, אציין כי המענק ניתן ל-"עוסק" שעסקיו נפגעו בעקבות משבר הקורונה ואשר השוואת מחזורי פעילותו בהתאם לדיווח לרשויות מס ערך מוסף מלמדת על ירידה בהיקף המחזוריים בשיעור העולה על 20%. הגדרת המונח "עוסק" – הזכאי למענק, קובעת בסעיף 7 לחוק, בהגדרה החמישית, כי היא לא תחול על -

"מי שעיסוקו במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידו או מי שבשנות המס

2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתו סעיף 8א לפקודה, בשל עבודה ממושכת שמשך

ביצועה עולה על שנה".

2. המערערת היא חברה קבלנית, הפועלת בעיקר כקבלן מבצע בפרויקטים בתחום הבניה.
3. ביום 6.9.20 הגישה המערערת בקשה לקבלת מענק השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה (להלן: "הבקשה"), ביחס לחודשים מאי – יוני 2020.
4. ביום 18.9.20, קיבלה המערערת מקדמה על חשבון המענק בסך של 178,319 ₪ וביום 25.9.20 קיבלה המערערת מקדמה נוספת בסך של 89,159 ₪.



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

עמ"נ 22-06-54772, 22-06-54794, 22-01-62994 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים  
בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

5. ביום 27.10.20 דחתה המשיבה את הבקשה. במסגרת החלטתה, קבעה המשיבה כי המערערת אינה זכאית למענק, שכן חל בעניינה החריג החמישי להגדרת "עוסק" לפי סעיף 7 לחוק. וכך נכתב באותה החלטה:

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

6. ביום 15.11.20 הגישה המערערת השגה, בהתאם לסעיף 20(א) לחוק.

7. ביום 25.7.21 דחתה המשיבה את ההשגה.

ההחלטה בהשגה זו, כללה בעיקרה חזרה על החלטת המשיבה בבקשה – כפי שזו צוטטה לעיל בסעיף 5, ללא פירוט של ממש מעבר לכך.

הצדדים אינם חלוקים על כך כי בהתאם להוראות סעיף 20(א)(1) לחוק, על המשיבה היה להשיב להשגה תוך 120 ימים. אין מחלוקת בין הצדדים כי ההחלטה בהשגה זו ניתנה באיחור של 132 ימים, מעבר למועד שנקבע בחוק (איחור של למעלה מ-4 חודשים).

8. כנגד החלטת המשיב הגישה המערערת ביום 9.9.21 ערר לוועדת הערר - ערר מס' 21-1753.

ביום 13.10.21 הוגש לוועדת הערר כתב תשובה על ידי המשיבה.

למערערת ניתנה האפשרות להגיש תגובה משלימה - והיא עשתה כן. ביום 29.11.21 נערך דיון בפני ועדת הערר. פרוטוקול הדיון הוגש לבית המשפט ועיון בו מלמד כי המערערת נדרשה להגיש לוועדה תוך 7 ימים מסמכים משלימים.

ביום 13.12.21 דחתה ועדת הערר את הערר, ללא צו להוצאות.

9. ועדת הערר קבעה בהחלטתה המנומקת, כי המערערת החילה על עצמה בדוחותיה הכספיים שיטת

דיווח לפי סעיף 8א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה"), ולפיכך – בהתאם להוראות החוק – בו נקבע כי מי שנוהג כאמור אינו זכאי למענק, המערערת אינה זכאית לקבל מענק – כפי שקבעה המשיבה. כמו כן ציינה הוועדה כי בחינת נתונים כספיים שהועברו לעיונה מלמדת כי המערערת מדווחת במתכונת הקבועה בסעיף 8א לפקודה, וכי בניגוד למה שניתן היה להבין מדברי המערערת בתגובה שהגישה לוועדת הערר, אין כל ספק כי המערערת מדווחת על הכנסותיה תוך החלת סעיף 8א לפקודה. נוכח תחולת סעיף 8א על המערערת ולאור העובדה כי המערערת יישמה סעיף זה בדיווחיה, קבעה הוועדה כי דין הערר להידחות.

לצד זה, בסוף ההחלטה (בסעיף 21) ותוך ציון כי הדבר נאמר "למעלה מן הצורך", קבעה ועדת הערר כי במסגרת אחד מהפרויקטים של המערערת ("פרויקט זמנהוף"), החזיקה המערערת בקרקע ושימשה כקבלן בונה, באופן העולה כדי מכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי, ולפיכך – ובהתאם



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

עמ"נ 22-06-54772, 22-06-54794, 22-01-62994 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

להוראות החוק, גם מטעם זה המערערת אינה זכאית למענק. בשולי דבריה, באותו סעיף ציינה הוועדה כי מכיוון שסעיף זה נכתב "למעלה מן הצורך" ודחיית הערר נעשתה בשל תחולת סעיף 8 לפקודה על המערערת - אין הוועדה מוצאת לנכון לדון בשאלה האם די בקיומו של פרויקט בודד בו משמשת המערערת כקבלן בונה, כדי להגדירה כמי שעוסק במכירת זכות במקרקעין - אשר אינו זכאי בהתאם לחוק למענק.

בשים לב לאיחור של המשיבה במתן ההחלטה בהשגה, מצאה ועדת הערר שלא לחייב את המערערת בהוצאות המשיבה, על אף שהערר נדחה.

כנגד החלטה זו, הוגש לבית המשפט הערעור הראשון.

10. ביחס לשתי תקופות נוספות, חודשים מאי-יוני ואוגוסט-ספטמבר שנת 2020, הגישה המערערת שתי בקשות נוספות למענקים. בקשות אלו נדחו והמערערת הגישה השגות על כך. נוכח דחיית ההשגות, הגישה המערערת שני עררים – ערר 1780/22 וערר 1781/22. בעקבות הצעת יו"ר ועדת הערר, עו"ד אורית בר לוי, הסכימו הצדדים על מתווה לפיו ההחלטה שניתנה ביחס לערר הראשון תחול אף על שני העררים החדשים. לאור זאת, ביום 16.5.22 נדחו שני עררים אלו ללא צו להוצאות. בהתאם למתווה זה, הגישה המערערת - בהסכמת המשיבה - לבית המשפט שני ערעורים קצרים, במסגרתם הודיעה כי הצדדים מבקשים כי ערעורים אלה יאוחדו עם הערעור הראשון, וינתן פסק דין ביחס לשלושת הערעורים – אשר הסוגיות בהם ככלל זהות. הערעורים אוחדו כמבוקש, וכאמור לעיל אף ניתנה לצדדים הזכות להגשת סיכומים משלימים.
11. להשלמת התמונה העובדתית אציין כי ביחס לערעור השני, האיחור במתן ההחלטה בהשגה הוא של 62 ימים, ואילו ביחס לערעור השלישי - המערערת לא טענה לכל איחור (ראו לדוגמה סעיף 3 לסיכומים משלימים שהגישה המערערת).

### תמצית טענות המערערת

12. הטענות להלן יוצגו בהתאם לסדר הצגתן בסיכומי המערערת.

### איחור במתן החלטת המשיבה בהשגה:

13. החלטות המשיבה בהשגה ניתנו באיחור משמעותי מהמועד המקסימאלי למתן ההחלטה בהשגה, כקבוע בסעיף 20 לחוק. טענה זו רלוונטית לערעור הראשון ולערעור השני.





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

עמ"נ 22-06-54772, 22-06-54794, 22-01-62994 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

14. בערעור הראשון: ההשגה הוגשה ביום 15.11.20 והחלטה ניתנה ביום 25.7.21 - איחור של 132 ימים.

יתירה מזו, המערערת טוענת כי ההחלטה בהשגה אינה מנומקת כנדרש, וכי למעשה הנמקה מפורטת ניתנה רק במסגרת הגשת כתב התשובה לערר – ביום 10.10.21. לאור זאת טוענת המערערת כי יש לראות את מועד הגשת התשובה כמועד בו ניתנה ההחלטה בהשגה, כך שמדובר באיחור של 211 ימים.

15. בערעור השני: ההשגה הוגשה ביום 19.9.21 והחלטה ניתנה ביום 21.3.22 - איחור של 62 ימים.

16. המועד למתן ההחלטה בהשגה, כפי שנקבע בחוק – תוך 120 ימים ממועד הגשת ההשגה, הוא מועד מחייב. אי עמידה במועד שנקבע בחוק, משמעה קבלת ההשגה.

עמידה בלוחות הזמנים שנקבעו בחוק, חשובה על מנת להגביר את הוודאות של העוסקים הזכאים למענקי הקורונה, בין השאר כדי שיוכלו לכלכל צעדיהם הכלכליים באופן מושכל נוכח המשבר. אין רלוונטיות לסיבות האיחור במתן ההחלטה בהשגה, לרבות סיבות הקשורות בעומס עבודה חריג.

17. בית המשפט המחוזי בחיפה, בשני פסקי דין שניתנו בעניין זה [עמ"נ 21-06-27710 ב.ג בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים (3.1.22)] ועמ"נ 21-11-3720 פודולסקי נ' רשות המסים (15.7.22) (להלן: "עניין פודולסקי") קבע כי איחור משמעותי במתן החלטה בהשגה יביא לקבלת ערר. חובה היה על המשיבה לפעול בהתאם לפסיקה זו, עליה – עד למועד הגשת הסיכומים – לא ערערה המשיבה לבית המשפט העליון.

### הפרת חובת הנמקה

18. הטענה שלהלן מתייחסת לערעור הראשון בלבד. לטענת המערערת, המשיבה לא נימקה את החלטתה בבקשה למענק ואת החלטתה בהשגה כנדרש על פי הפסיקה. בשתי החלטות, כל שעשתה המשיבה הוא לצטט את החריג החמישי להגדרת "עוסק" כפי שנקבע בסעיף 7 לחוק. המשיבה לא פירטה כלל את החלטותיה ולא ציינה באלו פרויקטים מבצעת לשיטתה המערערת עבודה מתמשכת. יתירה מזו, המשיבה אפילו לא ציינה, איזו מבין שתי החלופות הקבועות בחריג להגדרת "עוסק", חלה לשיטתה על המערערת.

19. המשיבה נימקה לראשונה את החלטתה - ולו נימוק חלקי בלבד - רק במסגרת כתב התשובה. במסגרתו, התייחסה המשיבה אך ורק לפרויקט אחד של המערערת – פרויקט ארלוזורוב [פרויקט זה אכן נמשך על פני 22 חודשים, אולם המערערת לא ישמה בעניינו את הוראות סעיף 8א לפקודה ולשיטתה היא לא הייתה מחויבת לעשות כן, שכן מדובר בפרויקט שניתן לפצלו ליחידות משנה – וכך הוא דווח].

20. דינה של החלטה שניתנה ללא הנמקה - להתבטל, וזאת מכיוון שהחלטה שכזו לוקה בחוסר סבירות.



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

עמ"נ 22-06-54772, 22-06-54794, 22-01-62994 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים  
בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

### הרחבת חזית אסורה

21. בכל הנוגע לערעור הראשון טוענת המערערת כי המשיבה העלתה לראשונה נימוק אודות הימשכותו של פרויקט ארלוזורוב, אך ורק במסגרת כתב התשובה בהליך הערר. זאת, נוסף על העלאת טיעון משפטי לפיו הבחינה נעשית לפי משך ביצוע העבודה ולא אופן ביצוע התשלומים והדיווח בפועל, טענה שהמערערת דוחה.
22. בכל הנוגע לכלל הערעורים טוענת המערערת כי המשיבה הרחיבה חזית במסגרת ההליך שלפניי, בציינה נתונים, כגון: מספר ההשגות שבטיפול, הסכומים הנתבעים בהשגות, הבדלים בין בקשות והשגות שהוגשו בתקופת הקורונה לבין תקופת חירום אחרות, מידע על העומס בו נתונה המשיבה וכיוצא בזה (סעיפים 46-62 לתגובת המשיבה לערעור וסעיפים 32-34 לסיכומי המשיבה). נתונים אלו לא צוינו בהליך בפני ועדת הערר.

### החריג להגדרת "עוסק" אינו חל בעניינה של המערערת:

23. למעט פרויקט אחד, אשר ביצעו אך מעל שנה – כל הפרויקטים אותם מבצעת המערערת ניתנים לחלוקה לתתי יחידות שנקבעו בחוזים עם מקבלי השירות, כאשר ההתחשבות עימם היא חודשית או דו-חודשית. בגין כל אחת מהתקופות בהן ביצעה המערערת עבודות בניה, היא קיבלה תמורה ספציפית ונפרדת. לכן, העבודה אותה ביצעה המערערת, אינה "עבודה ממושכת", כמשמעותה בסעיף 8א לפקודה.
- מכיוון שניתן היה לפצל את הדיווח בהתאם למועדי קבלת התמורה, אין נפקות לאופן הדיווח בפועל. לטענת המערערת, ועדות ערר שונות קיבלו טענה זו [המערערת מפנה בעניין זה לדוגמה להחלטה שניתנה בערר 1070/21 הגר רם תשתיות בע"מ נ' רשות המסים (22.6.21)].
24. מטרתו של סעיף 8א לפקודה היא למנוע פערי זמן גדולים בין מועד קבלת ההכנסה למועד הדיווח עליה בעבודות מתמשכות, וזאת מתוך חשש כי שינויים אינפלציוניים עלולים לשחוק בערכה הכלכלי של ההכנסה המדווחת. מטרה זו אינה רלוונטית למענקי קורונה.
25. אין כל רלוונטיות לשאלה האם חברה מדווחת בספרים בהתאם לסעיף 8א לפקודה, אם לאו. אופן חישוב המענק בהתאם לחוק, מבוסס על הדיווחים למע"מ בלבד, ולכן הדיווח במע"מ הוא הקובע לענייננו ואין כאמור כל נפקות לדיווח לצורכי מס הכנסה.
26. המערערת אינה חולקת על כך שבכל הנוגע לאחד הפרויקטים ("פרויקט זמנהוף") היא אכן שימשה כקבלן בונה והחזיקה במקרקעין למכירה. אלא שהמערערת טוענת ביחס לכך מספר טענות:
- א. מדובר בהרחבת חזית אסורה מצד ועדת הערר, שכן טיעון זה לא נזכר בכתב התשובה שהגישה המשיבה לוועדת הערר.
- ב. כל הדירות בפרויקט זמנהוף נמכרו כמקשה אחת, ולכן אין לראות בהם כמלאי עסקי.



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

עמ"נ 22-06-54772, 22-06-54794, 22-01-62994 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים  
בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

ג. ההיקף הכלכלי של הפרויקט נמוך והוא למעשה הסתיים בהפסד, ולכן אין לתת לו משקל.

### תמצית טענות המשיב

#### האיחור במתן ההחלטות בהשגה

27. המשיבה אינה חולקת על כך כי איחורה במתן ההחלטות בהשגה, בכל הנוגע להשגות שהוגשו בערעור הראשון ובערעור השני. המשיבה חולקת על טענת המערערת, כי לאור האיחור דין ההשגות להתקבל. את עמדתה נימקה המשיבה במספר טעמים, כמפורט להלן.
28. המועד הקבוע בחוק למתן ההחלטה בהשגה הינו מועד מנחה בלבד. לצד מועד זה, לא נקבעה כל סנקציה במקרה של איחור, וזאת בניגוד למצוי בחוקי מס אחרים.
29. בהתאם לפסיקה ובהעדר הוראה אחרת בחוק, תקפות פעולה מנהלית לא תתבטל נוכח חלוף מועד שנקבע לביצועה. ככלל, שיהוי במתן החלטה אינו מהווה עילה לפסילת החלטה, אלא יש לבחון את הדברים לגופם בהתאם לדוקטרינת הבטלות היחסית.
30. בסעיף 6(ב) לחוק לתיקון סדרי ממשל (החלטות והנמקות), התשי"ט – 1958, נקבע כי עיכוב במתן החלטה של עובד ציבור מעבר למועד שנקבע בדין, יתפרש כדחיית הבקשה. לא נקבע כי עצם האיחור מביא באופן אוטומטי לקבלת הבקשה.
31. טענת המערערת כי איחור במתן החלטה בהשגה, כמוה כקבלת ההשגה על הסף - היא טענה החוטאת לתכלית החוק – מתן סיוע אמתי לעסקים אשר התקיים בעניינם קשר סיבתי בין הפגיעה הכלכלית לבין התפשטות נגיף הקורונה ואשר זכאים למענק בהתאם להוראות החוק.
32. היקף הבקשות וההשגות שהוגשו בעניין מענקי הקורונה, היה חסר תקדים. המשיבה, אשר אף עובדיה התמודדו עם נגיף הקורונה, עשתה מאמץ ניכר לתת את המענה הנדרש, אולם אכן במקרים רבים - לא עלה בידיה להשיב להשגות במועד שנקבע בחוק. לאור זאת, קבלת טענת המערערת כי עצם האיחור מביא מיד לקבלת ההשגה, יגרום לנזק תקציבי גדול.
33. הנסיבות שלפנינו הן ייחודיות, שכן התפשטות נגיף הקורונה הוא אירוע יוצא דופן בהיקפו. לכך יש להוסיף כי בחודש מאי 2021 התרחש מבצע מלחמתי – "שומר החומות", אשר אף הוא דרש באופן מידי מהמשיבה להיערך למתן פיצויים מכוח חוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א-1961. המשיבה עשתה כל שביכולתה כדי להתמודד עם העומס שעמד לפתע בפניה, לרבות גיוס עובדים נוספים, אולם כאמור בסופו של דבר חל עיכוב במענה להשגות רבות (המשיבה נקבה במספר 5,358 השגות בהן חרגה מהמועד שנקבע בחוק).



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

עמ"נ 22-06-54772, 22-06-54794, 22-01-62994 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים  
בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

34. המחוקק היה מודע לעומס החריג הצפוי, ולכן בחר שלא לקבוע סנקציה בדמות קבלת ההשגה במקרה של איחור במתן ההחלטה. האיזון בו בחר המחוקק הוא באמצעות מתן מקדמה, אשר שולמה עם מתן הבקשה, באופן המאזן עיכובים צפויים.

35. בכל הנוגע לטענת השתק עילה שנוצרה כתוצאה מכך שהמשיבה לא ערערה על פסק הדין בעניין פודולסקי, הדגישה המשיבה כי טרם חלף המועד להגשת ערעור וכי היא שוקלת להגישו. בהקשר זה אציין כי עיון במאגר המידע נבו, מלמד כי אכן המשיבה הגישה בקשת רשות ערעור כאמור.

### אי זכאות למענק – תחולת החריגים להגדרת "עוסק"

36. המערערת ביצעה פרויקטים באופן המהווה "עבודה ממושכת" לפי סעיף 8א' לפקודה. החוק החריג עוסקים המבצעים עבודות ממושכות, כגון הפרויקטים אותן ביצעה המערערת, שכן הכנסותיהם נדחו במעט נוכח נגיף הקורונה, אבל ככלל לא נפגעו במידה חמורה מהסוג לה ייחד המחוקק את המענקים.

37. לשון החוק ברורה, אין כל הבחנה בין עבודה ממושכת הניתנת מבחינה תיאורטית לחלוקה לשלבים, לבין עבודה ממושכת שלא ניתנת לחלוקה כזו.

38. אין חולק כי המערערת דיווחה על הכנסותיה למשיבה בדוחותיה הכספיים שהגישה, בהתאם לשיטת שיעור ההשלמה – היא יישומו של סעיף 8א' לפקודה. בהתאם לפסיקה, יש לראות בדוחות כספיים מעין הודאת בעל דין על הנטען בדוחות שהגיש.

39. יש לדחות את טענת המערערת לפיה אופן הדיווח הרלוונטי הוא הדיווח למע"מ ולא הדיווח לפקיד השומה בדוחות הכספיים. מדובר בטענה המתעלמת מהוראות החוק.

40. כמו כן, המערערת מוחרגת מהזכאות למענק, אף בהתאם לחריג הנוסף שנקבע בחוק – עיסוק במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי (בפרויקט זמנהוף). אין במכירת הזכויות כמקשה אחת, כדי להביא למסקנה כי זכויות אלו לא היו מלאי עסקי בידי המערערת. אף מכירת פרויקט בהפסד אין בה כדי להשפיע על המסקנה כי היו בידי המערערת זכויות במקרקעין המהוות מלאי עסקי, ולכן ואף מטעם זה, חלה עליה ההחרגה למונח "עוסק" – כפי שנקבע בחוק.

41. טענת העדר הנמקה: יש לדחות טענה זו. אף אם אכן דובר בהנמקה קצרה, הרי שבאופן ברור מדובר בהנמקה הנכונה, אשר אכן פורטה במסגרת כתב התשובה לערר.

42. טענות הרחבת החזית: אין לקבל טענות אלה. פירוט והדגמה של הטענה הברורה לפיה המערערת הוחרגה מהגדרת "עוסק" בשל דיווחיה בהתאם לסעיף 8א' לפקודה, אינה בבחינת הרחבת חזית. כמו כן, בצדק לא התעלמה ועדת הערר מכך שהמערערת נופלת אף בגדרה של ההחרגה הנוספת הקבועה







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

עמ"נ 22-06-54772, 22-06-54794, 22-01-62994 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים  
בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

בחוק – בשל היותה בעלת מלאי עסקי של מקרקעין, ואין בכך כל פגם. בנוסף, המערערת עצמה העלתה בטענותיה בפני בית המשפט טענות שלא העלתה בפני ועדת הערר, ולכן אף מטעם זה, אין לשעות לטענותיה בעניין הרחבת חזית.

### דין והכרעה

43. אקדים את המאוחר ואומר כי מצאתי כי דין הערעור להידחות. בתמצית אומר כי המערערת – בטענותיה המרכזיות בערעורה, מבקשת להתעלם ממה שנקבע באופן ברור בחוק, ולקרוא לתוך החוק מה שלדעתי בכוונה תחילה לא נקבע בו. לא מצאתי לאמץ גישה זו – על אף פגמים חמורים שנפלו בהתנהלות המשיב, וזאת מטעמים שיפורטו וינומקו להלן.
44. הערעור טומן בחובו מספר מחלוקות, אדון בהן בהתאם לסדר שאני מוצא כנכון ויעיל בנסיבות העניין. למען הפשטות ובשים לב להקשר הדברים שילך ויתברר, הדיון שלהלן יתחלק לשני חלקים:
- א. בחינת הזכאות למענק (ואגב כך התייחסות לטענות בדבר העדר הנמקה והרחבת חזית);
- ב. משמעות האיחור במתן ההחלטות בהשגות – עניין לו ייחדה המערערת - ובעקבותיה המשיבה - את עיקר טענותיה.

### א. הזכאות למענק – החרגה מהגדרת "עוסק"

45. כידוע, נגיף הקורונה פגע קשה באנשים רבים, בדרכים שונות. מדינת ישראל בחרה לנסות ולהתמודד עם פגיעה זו, בין השאר באמצעות מענקים מהסוג הניצב במוקד ערעור זה. כאשר מדובר באירוע כה דרמטי – כפי שהיה עם התפרצות נגיף הקורונה, דרך ההתמודדות הכלכלית באמצעות מתן מענקים נדרשת כמובן לאזן בין הרצון לסייע לבין אילוצי תקציב – מהם לא אחראי להתעלם. בנסיבות שכאלה, מדובר בחקיקה כלכלית מובהקת, במסגרתה המחוקק מתווה מדיניות בהתאם לשיקוליו. באופן ברור, חוק הסיוע אינו מעניק סיוע לכל מי שנפגע מנגיף הקורונה, אלא רק למי שעומד בקריטריונים שקבע המחוקק. כך לדוגמה, מי שנפגע בשיעור נמוך מזה שנקבע בחוק הסיוע אינו זכאי למענק, אף אם אין חולק כי הוא אכן נפגע.
46. בהתאם להוראות החוק, זכאי למענק מי שהנו "עוסק". לאור זאת, חלק מהקריטריונים לזכאות למענק, הוצבו על ידי המחוקק באמצעות החרגה מהגדרת המונח "עוסק". וכך קובע בעניין זה סעיף ההגדרות, סעיף 7 לחוק, בחלקו הרלוונטי לנו:

"עוסק" – חייב במס כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, למעט כל אלה:

...



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

עמ"נ 22-06-54772, 22-06-54794, 22-01-62994 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

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

הוראת החוק מחריגה אפוא מתחולתו שני גורמים:

א. "מי שעיסוקו במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידו". חריג זה מביא לשלילת המענק מכל מי שעיסוקו המסחרי במכירת זכויות במקרקעין, בין אם מדובר במקרקעין שהוא בנה על גביהם ובין אם עיסוקו בסחר במקרקעין ללא קשר לשירותי בניה.

ב. "מי שבשנות המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתו סעיף 8א לפקודה, בשל עבודה ממושכת שמשך ביצועה עולה על שנה". הוראה זו מפנה למעשה להוראות סעיפים 8א(א) ו-8א(ב) לפקודה, שעניינן במי שמבצע עבודה ממושכת – שמשך ביצועה עולה על שנה.

עיון בדברי ההסבר אינו מספק כל טעם מדוע נקבעו שני החריגים שבפסקה 5. אלא שעל אף חסר זה, דומה כי הטעם ברור: חוק הסיוע מכוון את המענקים למי שנפגע באופן משמעותי בפרקי זמן קצרים וממוקדים, בעיקר בשל הוצאות קבועות שנאלץ להוסיף ולהוציא על אף שהכנסותיו קטנו. בשני העניינים שנקבעו בחריג הנ"ל, מדובר בפעילויות כלכליות בעלות גוון מתמשך: בין אם בשל אופיו של הנכס הנמכר (מקרקעין) – נכס המושפע פחות מתנודתיות ארעית ולכן יש להניח כי מידת הפגיעה במי שעוסק במכירתו מצומצמת או שהיא תצטמצם מאליה תוך פרק זמן – אף ללא מענק, ובין אם משום שמשך ביצועה של העבודה מתפרס על פני תקופה הארוכה משנה – אשר סיכוי רב כי ניתן יהיה לאזן את התוצאות העסקיות על פני התקופה המתמשכת, אף ללא מענק. לקביעה דומה – תוך התייחסות להחרגת מי שחל סעיף 8א לפקודה בעניינו, ראו: עמ"נ (חי') 21-09-43404 מדינת ישראל – רשות המסים נ' ק. סלאמה בע"מ (8.11.22) (להלן: "עניין סלאמה") פסקה 36, שם נקבע:

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

כך או אחרת, מדובר בחריגים ברורים ומפורשים שנקבעו בחוק. ושוב, חוק זה נחקק במצב של התפרצות מגפה עולמית חריגה, ובחירות מסוג זה – למי לתת מענק ולמי להימנע ממתן מענק, נוכח האילוצים הקיימים – הן ללא ספק מהסוג השמור למחוקק.

47. כאמור לעיל בפרק העובדות ובטענות הצדדים, שני החריגים שהוזכרו לעיל – עיסוק במכירת מקרקעין ותחולת סעיף 8א לפקודה, רלוונטיים לעניינינו. אלא שבאופן ברור התמקדה המשיבה והתמקדה ועדת הערר בחריג שעניינו בתחולת סעיף 8א לפקודה על הכנסות המערערת, ולפיכך אפנה תחילה לדון בחריג זה ובכך אף אני אתמקד.





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

עמ"נ 22-06-54772, 22-06-54794, 22-01-62994 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים  
בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

48. סעיף 8א לפקודה, שכותרתו – "חלוקת הכנסה מעבודות שמשך ביצוען עולה על שנה", עוסק בסעיפיו הראשונים והרלוונטיים לנו כאן – סעיפים (א) ו-(ב), "קבלן מבצע", המבצע עבודות המתמשכות על פני למעלה משנה [סעיף 8א(ג) לפקודה מתייחס ל-"קבלן בונה" – הבונה על מקרקעין שלו ועוסק במכירתם, עניין הנופל בגדרו של החרוג הרחב יותר שקבע המחוקק בחוק הסיוע ושעניינו במי שעוסק במכירת מקרקעין המוחזקים בידו כמלאי עסקי].  
הסעיף קובע לעניין קבלן מבצע, אשר לדברי המערערת בדוחותיה הכספיים – בכך עיקר עיסוקה, כדלקמן:

### (א) בסעיף זה –

"עבודה ממושכת" - עבודה שמשך ביצועה עולה על שנה, לרבות עבודות בניה בבנין בידי מי שמבצע את העבודה על פי הזמנתו של אדם אחר ולמעט בניית בנין בידי בעלו;

"הכנסות מעבודה ממושכת" - הכנסות מעבודה ממושכת שהן הכנסות לפי סעיף 12(1), בין מביצוע ובין ממכירה.

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

(1) בשנת המס שבה גמר לבצע 25% לפחות מההיקף הכספי של העבודה, כפי שהוא מחושב לאותה שנה, או מההיקף הכמותי של העבודה, לפי בחירתו, ידווח על ההכנסה שנצמחה לו, על פי אומדן, מחלק העבודה שביצע, ובכל שנת מס שלאחר מכן ידווח על ההכנסות שנצמחו לו, על פי אומדן, בהתאם לחלק העבודה שביצע באותה שנה כשהוא מחושב לפי הבסיס שבו לראשונה בחר לחישוב היקף הביצוע; בשנת המס שבה סיים את העבודה ידווח על התוצאה העסקית בשלמותה בניכוי ההכנסות שעליהן ידווח בשנים הקודמות;

(2) הפסד מעבודה ממושכת יובא בחשבון לענין קביעת ההכנסה החייבת בשנות מס שלפני שנת המס שבה נסתיימה העבודה רק לאחר שהנישום גמר לבצע 50% לפחות מההיקף הכספי של העבודה כפי שהוא מחושב לשנה שבה תבע את קיזוז ההפסד, או 50% לפחות מההיקף הכמותי של העבודה;

(3) נישום שחלה עליו פסקת משנה (1) או (2) יצרף לדו"ח שעל פי סעיף 131, דו"ח מאושר בידי רואה חשבון כמשמעותו בחוק רואי חשבון, תשט"ו-1955, שבו יפרט את דרך קביעת ההכנסה או ההפסד, לפי הענין, ואת דרך חישוב היקף הביצוע.



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

עמ"נ 22-06-54772, 22-06-54794, 22-01-62994 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

תכליתו של הסעיף היא לקבוע את מועד הדיווח על הכנסות, למי שעוסק במתן שירותים לאורך תקופה המתמשכת על פני יותר משנה. הסעיף חל על כל מי שמעניק שירות מתמשך, ובכלל זה - מי שמבצע עבודה מתמשכת מסוג – "עבודות בניה בבנין בידי מי שמבצע את העבודה על פי הזמנתו של אדם אחר" והמכונה לא אחת בעגה המקצועית "קבלן מבצע".

היות העבודה עבודה הנפרסת על פני למעלה משנה, עלולה לעורר שאלה מתי יש לדווח על ההכנסה, ולכך בא הסעיף לתת מענה. הסעיף קובע כי במקרים בו הוא חל, הדיווח על ההכנסה יחל בשנה בה הנישום – "גמר לבצע 25% לפחות מההיקף הכספי של העבודה" או "מההיקף הכמותי של העבודה" – לפי בחירתו של הנישום, בשנות המס הבאות ידווחו ההכנסות שהופקו באותה שנה (בהתאם למתכונת בה בחר הנישום בשנת הדיווח הראשונה – לפי היקף כספי או לפי היקף כמותי) ובשנת סיום העבודה תדווח כלל ההכנסה בניכוי ההכנסה שכבר דווחה. עד שנת סיום העבודה, הדיווח על ההכנסות מבוסס למעשה על אומדן, כאשר התמונה המלאה מתבררת עם סיום העבודה.

הסיטואציה בה חל הסעיף מעוררת שאלות אף בכל הנוגע לעיתוי ניכוי ההוצאות, ובכך מטפל סעיף 18(ד) לפקודה, אשר אינו מעניינינו כאן.

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

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

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

49. האם חלה על המעוררת ההחרגה שקבע המחוקק בחוק הסיוע ולפיה לא יזכה למענק – "מי שבשנות המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתו סעיף 8א לפקודה, בשל עבודה ממושכת שמשך ביצועה עולה על שנה"?



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

עמ"נ 22-06-54772, 22-06-54794, 22-01-62994 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

אני סבור כי יש לענות על שאלה זו בחיוב, וזאת מן הטעם הפשוט - כי הדבר עולה באופן ברור מהדוחות הכספיים של המערערת והיא למעשה אף הודתה בכך באופן ברור בדיון שנערך לפניי. אפרט את הדברים:

הדו"ח הכספי של המערערת לשנת 2020 צורף כנספח ב' לערעור. בביאור 1 לדו"ח, תחת הכותרת – "כללי", נכתב:

**"החברה הוקמה בשנת 2015 והיא עוסקת בביצוע פרויקטים בתחום הבניה.**

**החברה בעיקר משמשת כקבלן מבצע.**

בביאור 2 ג לדו"ח (המצוי בעמ' 5 לדו"ח) נכתב תחת הכותרת - "הכרה בהכנסות":

**"בעבודות על פי חוזה ביצוע שהינן עבודות בנייה מוכרת הכנסה בהתאם לתקן 4 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות באופן יחסי לשיעור ההשלמה של הפרויקט, ובלבד ששיעור ההשלמה הינו 25% לפחות".**

עיון בתקן 4 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות (להלן: "תקן 4" או "התקן") מלמד כי הוא עוסק באופן הדיווח בו העוסק בעבודות מתמשכות צריך לנקוט, והוא המקבילה החשבונאית להוראות סעיף 8 לפקודה. כך, בסעיף 1 לתקן, נכתב:

**תקן זה קובע כללי חשבונאות לעניין ההכרה בהכנסות ובהוצאות ולעניין אופן המדידה וההצגה של נכסים והתחייבויות הנובעים מעבודות על פי חוזה ביצוע.**

ובסעיף 3 לתקן, הוא סעיף "ההגדרות", נקבע בפסקה א:

**עבודות על פי חוזה ביצוע (להלן "עבודה")**

**עבודה הנעשית על פי הזמנה של לקוח ובהתאם למפרט ספציפי והמתייחסת לבניה או לייצור נכס, כאשר תחילת הביצוע היא בתקופת דיווח אחת וסיומה בתקופת דיווח אחרת.**

איני מאריך בעניין זה, וזאת מן הטעם כי הוא כלל לא שנוי במחלוקת בין הצדדים. וכך לדוגמה אמר בעניין זה ב"כ המערערת בדיון לפניי (עמ' 1 לפרוטוקול ש' 26-27):

**לשאלת ביהמ"ש, אכן גם בביאור לדות זה כמו בביאורים בדוחות קודמים נכתב כי מיושם תקן 4, כלומר דיווח בהתאם לסעיף 8 א לפקודה.**

לאמור: בדוחות הכספיים (וכפי שנאמר במפורש – לא רק בדו"ח לשנת 2020 שהוגש לעיוני ושממנו ציטטתי לעיל אלא אף בדוחות הקודמים) מצהירה המערערת כי היא בעיקר משמשת כקבלן מבצע וכי יישמה ביחס להכנסותיה את הוראות תקן 4. כפי שהבהירה המערערת בדיון שנערך לפניי, היא דיווחה בשנים הרלוונטיות בהתאם לסעיף 8 א לפקודה.

ושוב חזר על הדברים באותו דיון ב"כ המערערת, באופן שאינו משתמע לשתי פנים (עמ' 2 לפרוטוקול ש' 21-22):



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

עמ"נ 22-06-54772, 22-06-54794, 22-01-62994 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים  
בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

לשאלה החוזרת של ביהמ"ש, אני משיב כי איני מכחיש כי הדיווח של המערערת בפועל היה בהתאם לסעיף 8 א לפקודה, כפי שעולה מהביאור לדוחות. המדיניות החשבונאית היא ליישם את תקן 4 הדומה במהותו לסעיף 8 א.

מעבר להודאה כללית ברורה זו ביחס לאופן הדיווח שמיישמת בפועל המערערת – בהתאם לסעיף 8 א לפקודה, התייחסו נציגי המערערת אשר נכחו בדיון שנערך בבית המשפט, לתמונת הדברים בכל הנוגע לפעילות המערערת ובין השאר לפרויקט אותו כינו "פרויקט מחוגה" (בטעות נכתב בפרוטוקול "פרויקט חוגה"). וכך נאמר ע"י מנהל הכספים של המערערת בעניין פרויקט זה ומקומו בתוך עבודותיה של המערערת בשנים הרלוונטיות לנו (עמ' 3 לפרוטוקול ש' 19 - 20):

ההיקף הכספי של פרויקט חוגה הוא 31 מיליון ₪ במשך שנתיים וחצי המתפרסים בשנים 2018 עד 2020. הפרויקטים האחרים הם בהיקפים של 25 מיליון ₪ ומטה.

מהאמור עולה כי הפרויקט הגדול ביותר שיש למערערת שמציין מנהל הכספים שלה, הוא פרויקט מחוגה, והוא התפרס על פני השנים 2018 – 2020. ב"כ המערערת אישר מיד בסמוך לכך (שם, ש' 23):  
אין חולק כי על פרויקט חוגה הוחל סעיף 8 א.

מהאמור עד כה עולה כי לא יכולה להיות ולמעשה אין כל מחלוקת כי המערערת החילה על עצמה בשנים 2019 ו-2020 את הוראות סעיף 8 א לפקודה. לאור זאת, לא יכולה להיות כל מחלוקת כי בהתאם לפשוטם של דברים - חל על המערערת החריג שנקבע בחוק והקובע כי - "מי שבשנות המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתו סעיף 8 א לפקודה, בשל עבודה ממושכת שמשך ביצועה עולה על שנה" – אינו "עוסק" הזכאי למענק.

בסעיפים הבאים אתייחס לטענות שהעלתה המערערת בעניין זה, ואנמק מדוע איני מוצא בהן ממש. 50. הצורך בבדיקה מהותית של הפרויקטים והתייחסות לאופן בו ניתן היה לדווח עליהם, אף אם בפועל דווח אחרת:

המערערת טוענת כי מה שצריך לקבוע לצורך החלת החריג שבחוק הסיוע, אינו אופן הדיווח בפועל בדו"ח הכספי ולפקיד השומה, אלא יש לבחון את הפרויקטים השונים לגופם, ואם מתברר כי דרך ההתחשבות מול הלקוח הייתה באמצעות תחנות ביניים במרוצת השנה – כך שמבחינה עקרונית ניתן היה שלא ליישם את סעיף 8 א לפקודה, אין להחיל את החריג.

טענה זו של המערערת מבוססת על כך שלדבריה תכלית החקיקה בהחרגת מי שחל בענייניו סעיף 8 א לפקודה, נעוצה בקושי בהערכת ההכנסות כאשר מדובר בעבודות מתמשכות והחשש מהסטות מכוונות שיתבצעו בהקשר זה.

אין בידי לקבל טענה זו, וזאת מכמה טעמים:



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

עמ"נ 22-06-54772, 22-06-54794, 22-01-62994 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

הצעת המערערת אינה עולה בקנה אחד עם לשון החוק, אשר קבעה באופן פשוט וברור כי החוק אינו חל על - "מי שבשנות המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתו סעיף 8 לפקודה, בשל עבודה ממושכת שמשך ביצועה עולה על שנה". לשון החוק ברורה, אין בה ולו רמז לכך כי החריג לא יחול על מי שאולי היה יכול לנקוט בדרך דיווח שונה מזו שבחר ליישם בפועל במשך שנים. בהקשר זה אזכיר כי המערערת הגישה את הדו"ח לשנת 2020, רק לאחר החלטת ועדת הערר וקודם להגשת הערעור לבית המשפט. משמעות הדבר היא כי על אף שידעה היטב אודות הסוגיה השנויה במחלוקת בין הצדדים, רואי החשבון שלה עדין סברו כי דרך הדיווח הנכונה היא בהתאם לתקן 4 – החלת סעיף 8 לפקודה, וחזקה כי ידעו מדוע. לא בנקל יוכל נישום לסטות ממצג שהציג בדוחות הכספיים שהגיש [על כך, ראו לדוגמה: ע"א 732/15 פקיד שומה נ' בנלי טל ואח' (21.3.16)], ואיני מוצא לנהוג באופן שונה בעניינה של המערערת.

הצעת המערערת אינה עולה עם תכלית החקיקה. תכלית החקיקה הייתה להעמיד בידי המשיבה מבחן פשוט ליישום, המתאים לנסיבות בהן נחקק חוק הסיוע. עמדת המערערת תחייב עריכת בדיקות שאינן פשוטות כל עיקר, ושתכליתן לאתר מתכונת דיווח שונה מזו שיישם הנישום – המכיר את פעילותו טוב מכולם ובחר כאמור לדווח תוך יישום סעיף 8א. איני סבור כי יש לכך מקום וכי אימוץ גישה שכזו תואם את תכלית החקיקה ונסיבותיה.

עוד אוסיף, כי אף איני סבור כי כל התכלית של החרגת מי שמדווח לפי סעיף 8 לפקודה, היא רק מניעת תכנוני מס. אם המטרה הייתה רק לאתר את מועדי התשלום ומניעת תכנוני מס בהקשר זה – אין לכאורה צורך בהוראה זו, שכן דבר זה ניתן היה להילמד בקלות באמצעות הדיווח למע"מ – עניין הנבחן בלאו הכי במסגרת חוק הסיוע. מעבר לנדרש אציין כי אף אם התכלית (הראויה כשלעצמה) הייתה רק מניעת תכנוני מס (וכאמור, איני סבור כי כך הוא), עדין יש מקום להוראה הברורה והגורפת שקבע המחוקק, שכן בהינתן עבודה מתמשכת – היכולת לנתב הכנסות למועדים שונים – רבה, ובמקרים רבים (גם אם לא תמיד) קלה ליישום. אלא שדברים אלה נכתבו למעלה מן הצורך. כפי שצינתי לעיל, אני סבור כי תכלית החקיקה היא מניעת הפיצוי ממי שפעילותו הכלכלית מתמשכת, באופן שלרוב, סגר או הגבלות זמניות, אינם משפיעים כמו על מי שפעילותו אינה בביצוע הסכמים מתמשכים (גם אם אין להכחיש שאף מי שמבצע עבודה ממושכת עלול להיפגע מהמצב החריג ששרר בעקבות התפרצות נגיף הקורונה).

לאור האמור, מקום בו בעל עסק מדווח בפועל על הכנסותיו לפי סעיף 8 לפקודה, חל החריג שקבע המחוקק, ואין מקום להידרש לשאלה מה יכול היה אולי בעל העסק לעשות והאם יכל לדווח באופן שונה מדרך הדיווח בה בחר לנקוט.



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

עמ"נ 22-06-54772, 22-06-54794, 22-01-62994 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

51. המערערת הפנתה בהקשר זה לפסיקה של ועדות ערר, בה ניתן לטענתה לראות כי היו ועדות ערר שנקטו בגישה העולה בקנה אחד עם הדרך שביקשה המערערת ליישם. כך לדוגמה הפנתה המערערת להחלטה בערר 1070/21 הגר רם תשתיות בע"מ נ' רשות המסים (22.6.21). אלא שעיון בהחלטה זו מלמד לכאורה כי היא עסקה במי שבפועל לא יישמה בדיווחיה את סעיף 8 לפקודה (ראו לדוגמה סעיף 19 להחלטה), ובכך עניינה שונה מהמקרה כאן – בו המערערת בפועל בכל דוחותיה הכספיים מציינת כי היא מיישמת את סעיף 8 לפקודה, ובדיון לפניי אף הובהר כי היישום נעשה ביחס לפרויקט הגדול ביותר והעיקרי שביצעה המערערת ואשר נפרס על פני כשלוש שנים.

בעניין זה אפנה אף לפסק הדין שניתן בבית המשפט המחוזי בחיפה בעניין סלאמה, אשר המערערת הפנתה להחלטה שניתנה באותה פרשייה בוועדת הערר. אלא ששוב, המקרה שם שונה מזה שנדון כאן, באותה נקודה שציינתי לעיל. שם דובר במי שלא דיווח על הכנסותיו תוך יישום סעיף 8 לפקודה, ובית המשפט אף מצא כי בדין עשה כן. בניגוד לכך, אצלנו מדובר במי שלאורך שנות פעילותה מדווחת על הכנסותיה תוך יישום סעיף 8 לפקודה, והיא מבקשת כי על אף בחירתה לנהוג כאמור, ייקבע כי אין להחיל בעניינה את הוראות החוק הברורות.

52. לכל האמור עד כה אוסיף כי במקרה כאן, המערערת לא הציגה תשתית ממשית ומספקת בכל נוגע לכלל פעילותה, באופן שיכל – מעבר לטענות בעלמא – לבסס הנחה כי יכלה אפילו באופן תיאורתי לפרוס את הדיווח באופן שונה מזה שיישמה בפועל – לפי סעיף 8 לפקודה. מי שמבקש לטעון כי הוראה ברורה כמו זו שקבע המחוקק בחוק הסיוע - לא חלה בעניינו – על אף שבדוחותיו הכספיים הצהיר באופן ברור כי הוא מיישם את סעיף 8 לפקודה, חובה עליו מיוזמתו להציג תשתית ראייתית המאפשרת באופן ממשי את בחינת הדברים. מה שעלה מבחינה קצרה שנערכה בדיון לפניי (וכפי שצוטט לעיל), הוא כי נציגי המערערת הודו למעשה בכך שפעילותם העיקרית התמשכה באופן ברור על פני למעלה משנה וכי דיווחו בעניינה בהתאם לסעיף 8 לפקודה.

אכן, המערערת צירפה כנספח ה לערעור את החוזה בעניין "פרויקט מחוגה", אלא שאף בעניין זה לא הציגה משנה ברורה וסדורה המצביעה על טעם מדוע לא יחול כאן סעיף 8 לפקודה – כפי שהיא עצמה יישמה, ומה גם שמעבר לכך לא הוצגה תמונה ברורה ביחס לשאר הפרויקטים – אשר יכלה אפילו להביא לשקול סטייה מהאמור באופן כללי וברור בדוחותיה הכספיים – מהם עולה כי היא יישמה במשך שנים ובכלל זה בשנים הרלוונטיות לנו – 2019 – 2020 את הוראות תקן 4 וסעיף 8 לפקודה.

53. המערערת טענה כי מלבד פרויקט מחוגה ופרויקט זמנהוף, לא יישמה את סעיף 8 לפקודה ביחס לפרויקטים נוספים. את פרויקט זמנהוף פטרה המערערת בכך שלטענתה מדובר בפרויקט שהיקפו הכלכלי נמוך, אלא שהדבר לא יכול להיאמר ביחס לפרויקט מחוגה. לגבי פרויקט זה, המערערת





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

עמ"נ 22-06-54772, 22-06-54794, 22-01-62994 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים  
בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

הודתה כי מדובר בפרויקט העיקרי שלה וכי יישמה בפועל בעניינו את הוראות סעיף 8 לפקודה. עוד אזכיר כי כפי שציינה בצדק ועדת הערעור בהחלטתה – המערערת דחתה בין השנים 2018 – 2019 דיווח על הכנסות בסך העולה על 6 מיליון ₪, תוך יישום סעיף 8 לפקודה, ואף המערערת אינה מכחישה זאת.

ראשית יובהר כי סעיף 8 לפקודה חל לא רק בשנה בה נדחה הדיווח על ההכנסה, אלא בכל שנות ביצוע העבודה המתמשכת (אשר הסתיימה לדברי המערערת בשנת 2020). מטעם זה – ואף אם אניח כי אקבל את טענות המערערת (אשר לא הוכחו) ביחס לשאר הפרויקטים שביצעה, צוין בצדק באופן ברור בדוחות הכספיים של המערערת לאורך כל השנים כי היא מיישמת את הוראות סעיף 8 לפקודה. לאור זאת, אין זה נכון לטעון כי יישום סעיף 8 היה רק ביחס לשנת 2018 (טענה הסותרת כאמור אף את שנכתב באופן ברור בדוחות הכספיים של המערערת). שנית וכאמור לעיל, המערערת לא פרסה מסכת עובדתית ברורה ביחס לכלל הפרויקטים שהיא מבצעת, מה שחובה היה עליה מיוזמתה לבצע – אם היא חפצה להוכיח כי יש לסטות בעניינה מהוראה ברורה שנקבעה בחוק הסיוע ואשר בהתאם לאמור בדוחותיה הכספיים – חלה עליה.

יתירה מזו, לא רק שתמונה ברורה לא הוצגה, אלא שהמעין בהחלטת ועדת הערר ובפרוטוקול הדיון שנערך לפניו, יוכל להיווכח כי התמונה לאשורה הוצגה באופן שאינו מדויק, וזאת בלשון עדינה. אסתפק בכך שאפנה לתגובה משלימה שהגישה המערערת לכתב התשובה (מסמך מיום 24.10.21; נספח ז לתגובת המשיבה לערעור) – שם כתבה המערערת: "יובהר שוב העוררת לא דוחה על הכנסותיה בדוחותיה הכספיים בהתאם לסעיף 8 לפקודת מס הכנסה" (ראו התייחסות לכך בסעיף 10 להחלטת ועדת הערר), אלא שטענה זו התבררה כפשוט לא נכונה – כפי שלמעשה הודתה המערערת בדיון לפני – עת אישרה שוב ושוב כי היא אכן מדווחת על הכנסותיה תוך יישום הוראות סעיף 8 לפקודה. עיון בהודעת הערר שהוגשה לוועדת הערר (נספח ג' לתצהיר המשיב) ילמד כי אין המדובר בטעות שנפלה "רק" במסמך ההבהרה שהגישה המערערת לוועדת הערר, אלא שאף בהודעת הערר ציינה המערערת כי הפרויקט היחיד אשר עלול להיחשב כנתפס בהוראת החריג להגדרת עוסק בחוק הסיוע, הוא פרויקט זמנהוף, וכך למעשה הוסיפה וטענה אף בפרוטוקול הדיון בוועדת הערר (נספח ה לתצהיר המשיב, עמ' 5 ש' 1-2).

אלה הן נסיבות בהן קשה לקבוע כי הוצגה מסכת ראייתית שלמה ומבוססת, המאפשרת לשקול סטייה מהוראות חוק הסיוע, סטייה שעל פניו אין לה מקום. בנסיבות מסוג זה, שוב אין מקום לטענות בעלמא, ואם המערערת חפצה לשכנע כי אין להחיל בעניינה את ההחלטה שנקבעה בחוק הסיוע, חובה היה עליה להציג מסכת סדורה כשלצידה ראיות ברורות. כך ביחס לכלל הפרויקטים וכך לגבי פרויקט מחוגה – לגביו היה מקום לצפות כי תוצג בפני הוועדה משנה סדורה (אולי בדמות חוות



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

עמ"נ 22-06-54772, 22-06-54794, 22-01-62994 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים  
בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

דעת חשבונאית) אשר תסביר מדוע המערערת סבורה כי ניתן לסטות מהאופן בו היא עצמה בחרה לדווח על הכנסתה בהתאם לדוחותיה.

המערערת טענה כי ועדת הערר לא הייתה רשאית להציב לה שאלות בעניין פרויקט מחוגה, וזאת מן הטעם שהמשיבה לא ציינה פרויקט זה בהחלטתה בהשגה או בכתב התשובה שהוגש לוועדת הערר. אין בידי לקבל טענה זו וטוב הייתה אם לא הייתה מושמעת. אין לצפות כי ועדת הערר תתעלם מנתונים חשבונאיים המוצגים לפניה, ותיתן ידה למתן תשובות שאינן נכונות – וזאת בלשון עדינה. ובכל הנוגע להחלטות המשיב והחסרים שנפלו בהן, הרי שאדרש לעניין זה בהמשך.

54. לסיכום עניין זה אציין כי המערערת הפנתה בטיעוניה לפסק הדין בע"א 900/01 רון קלס נ' פקיד שומה תל-אביב 4 (12.5.03), שם נקבע - בנסיבות המיוחדות בהן עסק פסק הדין, כי ניתן לסטות מחזקה שנקבעה בחוק מס. מכך מבקשת המערערת בחצי פה ללמוד, כי אף בעניין החריג שנקבע בחוק הסיוע בייחס למי שחל בעניינו סעיף 8 לפקודה, מדובר בחזקה הניתנת לסתירה. איני מקבל טענה זו, ודבריי לעיל למעשה השיבו על כך. ראשית, לאור אופיו של חוק הסיוע, איני סבור כי יש לפרש את החריג בו אנו עוסקים ככזה שנתן את דבריו הפשוטים, לשיעורים ולהחרגות. ושנית ולעניינה של המערערת, הרי שלא הוצגה תשתית ממשית הנדרשת לשם בחינת חריג זה – אם בכלל יש לו מקום במקרה בו הנישום בחר בפועל לדווח במשך שנים כפי שבחר – תוך יישום סעיף 8 לפקודה – ביחס להכנסתו העיקרית.

55. המערערת הוסיפה וטענה כי החריג שנקבע ולפיו לא ישולם המענק למי שחל בעניינו סעיף 8 לפקודה - אינו רלוונטי לחוק הסיוע, שכן חוק זה מבסס את הזכאות למענק על השוואת מחזורי דיווח למע"מ ולא על הדיווח לפי פקודת מס הכנסה. אין בידי לקבל טיעון זה. החריג שנקבע בחוק לעניין מי שחל בעניינו סעיף 8 לפקודה, אינו מבקש להחיל את הוראות הפקודה, אלא רק להשתמש בהוראה זו כקריטריון מסנן לעניין הזכאות למענק. קריטריון זה יכול היה להיעשות בדרך של הצבת הגדרה עצמאית לעבודות מתמשכות אשר מי שמבצען לא יהיה זכאי למענק, אלא שבמקום זה ננקטה שיטה חקיקתית המפנה לדבר חקיקה אחר. אין בכך כל פסול ואין הדבר בבחינת עירוב מין בשאינו מינו.

56. טיעון נוסף, שהעלתה המערערת בחצי פה בסעיף 19 לערעור, הוא כי החריג שקבע המחוקק עומד בניגוד להוראות חוק יסוד: חופש העיסוק, שכן הוא "מהווה פגיעה חמורה בעסקים אשר לא עומדים בהגדרות אלו" (מתוך סעיף 19 לערעור). המערערת לא פירטה את טענותיה בעניין זה.

מבלי להאריך במקום שאני סבור כי אין הדבר נדרש, אומר בקצרה כי איני סבור כי חקיקת חוק הסיוע עולה כדי פגיעה בלתי מידתית בערכי חוק יסוד חופש העיסוק. אילוץ תקציב מחייבים קביעת קריטריונים למתן מענק בשל פגיעת נגיף הקורונה. קביעת קריטריונים מסוג זה, שמורה למחוקק.



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

עמ"נ 22-06-54772, 22-06-54794, 22-01-62994 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים  
בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

בתמצית אומר כי איני סבור כי הבחירה שלא לשלם מענק למי שפעילותו הכלכלית מבוססת על עבודות המתמשכות למעלה משנה, אינה סבירה ואינה מידתית, נוכח אופייה החמור יותר של הפגיעה ממנה סבלו מי שפעילותם אינה מתמשכת ושאינם יכולים להמשיך ולבצע את ההתקשרות הכללית בה נקשרו ולנתב בתוכה את הכנסותיהם. מבלי להקל חלילה ראש בפגיעה ממנה סבל מאן שהוא – ובכלל זה המערערת, בהינתן אילוץ התקציב אשר בהכרח אינם מאפשרים לפצות בגין כל פגיעה שארעה, הקריטריון שאומץ והוחל באופן שווה על כל מי שבא בגדרו, אינו מהווה פגיעה בלתי מידתית בזכות יסוד, המצדיקה התערבות שיפוטית. ודאי שלא הוצגה תשתית של ממש המאפשרת לקבוע כאמור.

57. התייחסות לקביעת ועדת הערר כי המערערת נופלת אף ברשתו של חריג נוסף שקבע המחוקק, וזאת

בעקבות היותה – "מי שעיסוקו במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידו":

בסוף החלטתה ותוך שהיא מציינת באופן ברור כי הדבר הוא בבחינת "למעלה מהנדרש", שכן קבעה בלאו-הכי שהמערערת אינה זכאית למענק בשל תחולת סעיף 8א לפקודה בשל עבודות מתמשכות שביצעה, ציינה ועדת הערר כי המערערת לכאורה אינה זכאית למענק אף מן הטעם כי בפרויקט זמנהוף אשר בוצע בין השנים 2019 – 2021, שימשה המערערת כ-"קבלן בונה" ומכרה זכויות במקרקעין כמלאי עסקי. ועדת הערר ציינה באופן ברור כי היא אינה נדרשת לטענת המערערת כי פרויקט זה היה בהיקף זניח, וזאת מן הטעם כי קביעתה בעניין זה הייתה בבחינת למעלה מן הצורך. כעניין שבעובדה, אין מחלוקת כי הקביעה העובדתית של ועדת הערר לפיה המערערת שימשה בפרויקט זה כקבלן בונה (מי שבבעלותו המקרקעין עליהן הוא בונה, וזאת בשונה מ"קבלן מבצע" הנותן שירות על מקרקעין של אחרים) ולכן כבעלת מקרקעין שהוחזקו כמלאי עסקי - נכונה. כך, שוב, עולה בבירור ממה שכתבה המערערת עצמה בביאור 1 לדו"ח הכספי לשנת 2020:

**מלאי עבודות בביצוע נטו במאזן כולל פרויקט זמנהוף בחולון אותו החלה החברה**

**לבצע בשנת 2019 כקבלן בונה. בפועל החברה לא ביצעה את הפרוייקט ומכרה את**

**הקרקע במהלך שנת 2021.**

בכתב התשובה שהגיש המשיב לוועדת הערר, לא התייחס המשיב לעניין זה, אלא מיקד את טענותיו כאמור לעיל, בעניין תחולת החריג הנובע מהחלת סעיף 8א לפקודה בשל עבודות ממושכות שביצעה המערערת, ולא בכך שבידי המערערת היו מקרקעין שהוחזקו כמלאי עסקי.

המערערת אינה חולקת על הקביעה העובדתית כי החזיקה את המקרקעין בפרוייקט זמנהוף כקבלן בונה, אלא שהיא טוענת בעניין זה 3 טענות:

א. ועדת הערר חרגה מסמכותה בעצם העלאת טענה שלא באה מפי המשיב.



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

עמ"נ 22-06-54772, 22-06-54794, 22-01-62994 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים  
בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

ב. פרויקט זמנהוף זניח באופן יחסי מבחינה כלכלית, ולכן אין די בו כדי להביא להחרגת המערערת והקביעה כי היא אינה זכאית למענק.

ג. המקרקעין בפרויקט זמנהוף נמכרו ביחידה אחת, ולכן אין לראות במכירה כמכירה של מלאי עסקי.

המשיב חלוק על המערערת והוא סבור כי אף אם המכירה נעשית כמקשה אחת, אין בכך כדי לשלול את זיהוי המכירה כמכירת מלאי עסקי. כמו כן מציין המשיב כי ההיקף המצומצם של הפרויקט, אין בו כדי לשלול את תחולת החריג שקבע המחוקק.

הצדדים מיעטו לטעון בסוגיה זו ואף התשתית העובדתית שהציגו בפניי בהקשר זה - דלה. דרך התנהלות זו מובנת לאור קביעת ועדת הערר כי הדבר נאמר בבחינת "למעלה מן הצורך". בשים לב לאמור, אף אני אקצר בעניין זה ואומר בתמצית את הדברים הבאים:

מכירת המקרקעין כיחידה אחת, אינה כשלעצמה שוללת את האפשרות שמדובר במלאי עסקי (וראו בעניין זה את הוראות סעיף 85 לפקודה, העוסקות בין השאר בסיטואציה מעין זו).

ועדת הערר היושבת על מדוכת מתן מענקי קורונה, אינה יושבת רק כערכאה המבררת מחלוקת בין הצדדים. כפי שנקבע על ידי בית המשפט העליון ביחס לבתי המשפט המחוזיים בשבתם בערעורי מס, יש לומר אף ביחס לוועדות הערר בהקשר דנן. וכך נקבע ברע"א 7034/19 פלוני ואח' נ' פקיד שומה ירושלים (31.12.19) (להלן: "עניין פלוני") – בעניין שאינו זהה אך קרוב לעניינינו:

**בית משפט זה כבר פסק כי בשונה מערעור אזרחי רגיל, "בדונו בערעור מס, יושב בית המשפט המחוזי לא רק כמכריע בסכסוך בין שני בעלי דין ... אלא שמוטלת עליו חובה לוודא שהשומה תהא שומת אמת" ... לאור כך, נקבע כי הצדדים לערעור מס רשאים להעלות לפני בית המשפט טענות חדשות אשר לא נטענו בשלבים קודמים יותר של הליך השומה או שנטענו באופן חלקי בלבד, לשם בירור מס אמת, בכפוף לשיקול דעתו של בית המשפט המחוזי ובלבד שאפשרות זו לא תנוצל לרעה."**

גם ועדת הערר, ביושבה בעררי מענקי קורונה, משמשת אף כגורם ציבורי שתפקידו לוודא כי מענקי הקורונה משולמים למי שבאמת זכאי לכך. כאשר נחזה בעליל (כגון כשהדבר עולה באופן ברור וחד משמעי מהדוחות הכספיים של המערערת, והפרויקט המדובר אף הועלה על ידי המערערת ומיוזמתה בערר שהגישה לוועדת הערר) כי יש עניין המחייב את התייחסות הצדדים – דומה כי יש מקום לדרוש התייחסות זו. המערערת לא טענה לפניי כי לא ניתן לה יומה להתייחס בפני ועדת הערר לכל שביקשה (ולהיפך, ציינה כי הדבר ניתן לה, כפי שהדבר אף עולה מהמסמכים שהוגשו), ומה שנותר ללא הכרעה – צוין כאמור כך במפורש בדברי הוועדה.

לאור זאת ובשים לב לכך שמדובר בעניין שנקבע במפורש בהחלטת ועדת הערר כי נכתב למעלה מן הצורך, איני מוצא להידרש להכריע בטענות שהעלו בקצרה הצדדים – וכאמור לעיל – מבלי



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

עמ"נ 22-06-54772, 22-06-54794, 22-01-62994 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

שהוצבה לצד הטענות תשתית נדרשת. בנסיבות אלה אף איני נדרש לאפשרות לפיה במקרה מסוג זה, בו מדובר לדברי המערער (שלאור הנסיבות, לא הוכחו ולא נבחנו כנדרש) כי המדובר בפרויקט שהיקפו זניח, ניתן היה להחריג את המענק באופן יחסי להיקף המדובר. אלא שלאור כל האמור לעיל ביחס ליישום סעיף 8 לפקודה על ידי המערער, עניין זה כאמור אינו נדרש.

58. טענת העדר הנמקה בהחלטה בבקשה ובהשגה:

בהחלטת המשיבה לדחות את הבקשה למענק, כמו גם בהחלטתה לדחות את ההשגה, לצד שורות בעלות גוון טכני (כגון בעניין מועד הגשת השגה וערר), נומקה ההחלטה כדלקמן:  
הנך עוסק במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידך או שבשנת המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתך סעיף 8 לפקודה, בשל עבודה מתמשכת שמשך ביצועה מעל שנה.

מדובר בהחלטה תמציתית, שאינה מנומקת כנדרש. ודאי שאין זה נימוק מספק המצופה מהחלטה במסגרתה נדחתה ההשגה. אמנם בהקשר זה אציין כי המערער לא צירפה העתק מההשגה שהוגשה, כך שקשה להתייחס לעניין זה באופן ממצה (שכן ההחלטה ניתנה ביחס למה שהוגש ונטען במסגרת ההשגה).

הנימוק שצוין בהחלטות הנ"ל, כולל למעשה מעין ציטוט של הוראות פסקה 5 בסעיף 7 לחוק – בהגדרת המונח "עוסק". קשה לדעת מההנמקה האם הטעם לדחייה נעוץ מחמת זאת ששני החריגים לדעת המשיבה מתקיימים (הן תחולת סעיף 8 לפקודה והן עיסוק במכירת מקרקעין המהווים מלאי עסקי) או שמא רק אחד מהם – שכן המילה "או" ניצבת בין שני חלקי ההנמקה.

מדובר בהנמקה חסרה, ובנסיבות אחרות בהחלט ייתכן כי הייתי סבור כי יש לתת לכך משקל, אלא שכאן, בנסיבות העניין, אני סבור כי החסר – שאכן קיים, מצא את ריפוי בדיון שנערך בפני ועדת הערר ובכתב התשובה שהוגש שם. אנמק את עמדתי:

הנמקה נועדה לבאר את טעמי ההחלטה, ולכן העניין העיקרי שצריך להיבחן הוא האם ההנמקה מספקת בידי הנמען הסבר לדחייה או לא. במקרה הספציפי כאן וכפי שכבר צוין לעיל, עיון בדוחות הכספיים של המערער מלמד באופן ברור כי שני הטעמים רלוונטיים. המערער מצהירה כי היא מדווחת על הכנסותיה בהתאם להוראות סעיף 8 לפקודה ומהדו"ח עולה שהיא אף מכרה מקרקעין שהוחזקו בידיה כקבלן בונה ולכן כמלאי עסקי. בנסיבות אלה, אני סבור כי יש משום ההיתמות לטעון כי ההנמקה לא נקבה בטעמי הדחיה – שכן אלה לאמתו של דבר ברורים נוכח הנסיבות – ובהם נוקבת למעשה ההנמקה באופן מדויק (גם אם תמציתי ולכן חסר).

ושוב, איני סבור כי זו הדרך בה ראוי היה כי המשיבה תנקוט – ועוד אשוב לעניין זה בסיומם של הדברים, אלא שלנוכח הנסיבות ואופן הדיווח המוצהר על ידי המערער בדוחותיה – אני סבור כי



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

עמ"נ 22-06-54772, 22-06-54794, 22-01-62994 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים  
בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

יש בהנמקה את הגרעין הנדרש, כך שעיקר ההחלטה ברור, ובנסיבות אלה – שחזקה כי היו ידועים היטב למערערת (המכירה את דוחותיה הכספיים, בהם שוב ושוב הצהירה כאמור לעיל) – אין מקום לקבל את הערעור בשל הפגם שנפל בהחלטה ושרופא בשלב מאוחר יותר.

59. טענת הרחבת החזית בידי המשיבה, עת הצביעה בכתב התשובה שהגישה לוועדת הערר על פרויקט ארלוזורוב אשר התמשך 22 חודשים: המערערת טוענת כי העובדה שבהחלטה בהשגה לא צוין פירוט בדבר פרויקט ספציפי כלשהו בו מתבצעת עבודה מתמשכת, היה צריך למנוע מהמשיבה לפרט בכתב התשובה שהגישה לוועדת הערר דוגמה שכזו.

אין בידי לקבל טענה זו. המערערת ידעה היטב והדבר צוין בהחלטה בהשגה, כי היא מבצעת עבודה מתמשכת המשתרעת על פני למעלה משנה, ובדיעבד אין כל מחלוקת כי כך הם פני הדברים ביחס ליותר מפרויקט אחד. משכך, אין מניעה כי יוצג פירוט לאותה טענה, במסגרת כתב התשובה [בהקשר דומה, ראו פסק הדין בעניין פלוני (בין השאר, בסיפא של פסקה 14)], שם נקבע כי משנטענה טענה בסיסית וגולמית בשלב קודם, ניתן בערעורי מס ובנסיבות המצדיקות זאת - להרחיבה בהמשך]. ושוב, כבר צוין לעיל כי טוב היה אם המשיבה הייתה מפרטת את נימוקיה בהחלטה בהשגה באופן רחב יותר, אלא שאין בכך כדי ליצור בנסיבות העניין הרחבת חזית אסורה – שכן החזית לא הורחבה אלא הודגמה (בעניין שלא היה בו משום הפתעה למערערת ותוך שניתן למערערת יומה בפני ועדת הערר להשיב על כל שביקשה – כפי שציינה אף בדיון לפני).

60. בעניין נוסף בו העלתה המערערת טענת הרחבת חזית ובאופן דומה לאמור לעיל, אציין כי איני סבור כי פירוט שהציגה המשיבה בכתב התשובה שהגישה לערעור, בכל הנוגע לעומס החריג בו הייתה נתונה, מהווה הרחבת חזית אסורה. טענת העומס החריג הועלתה באופן ברור על ידי המשיבה כבר לפני ועדת הערר, ולפיכך אין המדובר בהרחבת חזית – אלא בפירוט מה שכבר נטען. ושוב, איני סבור כי התנהלות המשיבה בעניין זה הייתה מיטבית, אולם לאור האמור לעיל - אין בליקויים אלה כדי להקים טענת הרחבת חזית בעלת משקל מכריע.

### ב. משמעות האיחור במתן ההחלטות בהשגות (בערעור הראשון והשני)

61. את רוב יתרה, בהתאם לסדר הצגת טענותיה והיקפם, שמה המערערת באיחור המשיב בקבלת ההחלטה בהשגה. לטענת המערערת, קבלת ההחלטה באיחור, ודאי שעה שמדובר באיחור ניכר ומשמעותי, הייתה צריכה כשלעצמה להביא לקבלת הערר.



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

עמ"נ 22-06-54772, 22-06-54794, 22-01-62994 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

המשיבה מתנגדת לטענה זו, והיא סבורה כי המחוקק במכוון נמנע מלקבוע הוראה לפיה איחור במתן ההחלטה מביא לקבלת ההשגה. לאור העומס החריג ביותר בו הייתה נתונה המשיבה, די באיזון בו בחרה ועדת הערר, כך שבשים לב לאיחור במתן ההחלטה בהשגה, לא הושתו על המערערת הוצאות על אף שערעורה נדחה.

62. סעיף 20(א)(1) לחוק, קובע את האפשרות להגיש השגה על החלטת המשיבה, ואת פרק הזמן עד אליו צריכה להינתן ההחלטה בהשגה:

**הרואה את עצמו נפגע מהחלטת המנהל בנוגע למענק הניתן לפי פרק זה, לרבות בנוגע להטלת קנס בשל הגשת תביעה ביתר, רשאי להגיש השגה לעובד רשות המיסים בישראל שהמנהל הסמיכו לשם כך, בתוך 45 ימים מיום קבלת ההחלטה; החלטה בהשגה תהיה מנומקת ותינתן בכתב בתוך 120 ימים;**

כאמור לעיל, אין חולק כי על המשיבה היה לתת את החלטתה בהשגה כמצוות החוק, תוך 120 ימים ממועד הגשת ההשגה, ואין חולק כי היא לא עשתה כן. בערעור הראשון מדובר באיחור של כ-130 ימים ובערעור השני באיחור של 62 ימים. אלה הם איחורים ניכרים.

אלא שבקביעה זו אין די. המשיבה כאמור לא עמדה בהוראות החוק ולא נתנה את החלטתה בהשגה במועד. השאלה היא מה הדין במקרה כזה: האם כטענת המערערת – הפרת החוק מובילה באופן אוטומטי לקבלת ההשגה, או שמא אין הדבר כך. כמובן, גם אם לא תתקבל הטענה כי כל איחור מביא לכך שיראו את ההשגה כאילו התקבלה, צריך יהיה לבחון מה הדין כאשר מדובר באיחור ניכר וכיצד יש ליישם את הדברים בנסיבות הספציפיות של המקרה כאן. שאלות אחרונות אלה תוכלנה להתברר רק לאחר הכרעה בשאלה שהוצבה ראשונה.

חוק הסיוע אינו מספק לכאורה תשובה לשאלה מה הדין כאשר ההחלטה בהשגה מתקבלת באיחור, שכן אין בו כל הוראה הקובעת באופן ברור, לכאן או לכאן, מה הדין במקרה שכזה.

63. על מדוכה זו – בשאלת הדין במקרה בו איחורה המשיבה במתן ההחלטה בהשגה מעבר למועד שנקבע בחוק – ישבו לאחרונה שתי ערכאות: בבית המשפט המחוזי בחיפה – עמ"נ 21-06-27710 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המיסים (3.1.22) ועמ"נ 21-11-3720 בוריס פודולסקי נ' רשות המיסים (15.7.22) ("עניין פודולסקי"), ובבית המשפט המחוזי בתל אביב – עמ"נ 21-12-40318 פליסייד (פיסגה) בע"מ נ' רשות המיסים שנדון במאוחד עם עמ"נ 22-03-32134 ארג'נטרו אחזקות בע"מ נ' רשות המיסים (13.11.22) ("להלן: "עניין פליסייד"). קראתי בעיון את פסקי הדין ונתתי דעתי לגישות השונות והמנומקות שהוצגו בהם, ולהלן אציג את עמדתי בסוגיה זו.

64. האם איחור במועד מתן ההחלטה בהשגה, מביא כשלעצמו ובאופן אוטומטי לקבלת הערעור?



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

עמ"נ 22-06-54772, 22-06-54794, 22-01-62994 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים  
בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

במענה לשאלה זו יש לעבור שני שלבים :

א. הדין הכללי – מה הדין דרך כלל במקרים בהם נקבע בחקיקה מועד עד אליו על רשות מנהלית לבצע פעולה, ופעולה זו מתבצעת בחלוף המועד שנקבע.

ב. הדין הספציפי – הפרשנות שיש לתת להוראות סעיף 20(א)(1) לחוק.

אפנה לבחון שאלות אלה כסדרן הנ"ל.

65. הדין הכללי: בשורה של פסקי דין נקבע כי כאשר נקבע בחקיקה כי על רשות מנהלית לתת את

החלטתה עד מועד שקבע החוק, ולא נקבע באותו חוק מה הדין שיחול אם ההחלטה התקבלה בחלוף המועד, אין לפרש את הוראת החוק כך שבחלוף הזמן שנקבע איבדה הרשות את סמכותה לפעול ולקבל את ההחלטה שהיא מוצאת כנונה. הלכה היא כי איחור, כשלעצמו, אינו מבטל את תוקף המעשה של הרשות. ראו לעניין זה ע"א 78/83 זמירה הינדס נ' מנהל מס שבח (5.5.85), פס' 5-6, העוסק באיחור של כ-20 חודשים במועד הוצאת השומה :

אין יסוד לטענת המערערות, לפיה יצאו ידי חובתן וכי נסתתמו דרכי פעולה נוספות של המשיב.

לא הוצבע על קיומה של הוראה, לפיה מנוע המנהל מהוצאת שומה, אם איחר, ללא הצדקה, בביצוע הפעולה בה חויב על פי החוק. לו ביקש המחוקק לשלול מידי המשיב את כוחו לפעול לאחר חלוף הזמן, היה דבר זה משתמע ברורות מנוסח הכתוב, ולעניין זה אין מאלף מאשר השוואה עם סעיף 78(ב), שנוסחו הובא לעיל (ע"א 314/78), בעמ' 799 מול אות השוליים ה, ובעמ' 801 מול אות השוליים ב). ...

אך מובן כי רשות מינהלית, הפועלת בשרירות או בחוסר תום-לב או בדרך פגומה כיוצא בזה, אינה מחוסנת מפני התערבותו של בית המשפט. אך אין, מאידך גיסא, מקום למסקנה, כי חלוף הזמן כשלעצמו, יהיו טעמיו ונסיבותיו אשר יהיו, מהווה מחסום להטלת חובת תשלום המס שנקבעה בחוק.

[לקביעות דומות, ראו: ע"א 390/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' לויט (30.1.86); ע"א 73-87 צבי אבון נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה (25.5.89); ו"ע 6809-06-11 יד הרב הרצוג, איחוד מפעלים תורניים-ספרותיים- אמ"ת בירושלים נ' מנהל מיסוי מקרקעין בירושלים (4.6.12); ו"ע 4800-05-19 ממשלת הרפובליקה הצרפתית נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים (6.12.20)].

ב-ע"ע 1386/04 המועצה הארצית לתכנון ובנייה נ' עמותת נאות ראש העין, ע"ר (20.5.08) (להלן: "עניין עמותת נאות ראש העין"), פס' 32-34, נקבע:

... האבחנה בין מועד מחייב לבין מועד מנחה לעשיית פעולה מינהלית תלויה בתכלית ההסדר (בג"צ 1636/92 העמותה לשמירת איכות החיים והסביבה נ' ועדה מחוזית





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

עמ"נ 22-06-54772, 22-06-54794, 22-01-62994 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים  
בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

לתכנון ובנייה, פד"י מז(5) 573 (1993); בג"צ 44/68 מועצה מקומית ראש העין נ' שר הפנים, פד"י כב(2) 150 (1968)). כאשר לא נקבעה בחוק הוראה מפורשת לגבי תוצאות החריגה מן המועד, ולא נקבע בה כי לסטייה מן המועד תהיה השפעה כל שהיא על תקפותה המשפטית של הפעולה, חזקה פרשנית היא כי מדובר בנורמה המגדירה מסגרת זמן לפעולה שהיא בעלת אופי מנחה ומדריך בלבד, ואיננה בעלת אופי מחייב. עם זאת, גם כאשר מדובר במועד שהוא בעל אופי מנחה בלבד, עשויה להיות לחריגה ממנו משמעות במסגרת הפעלת הביקורת השיפוטית על סבירותה ותקינותה של הפעולה המינהלית, בין היתר, מבחינת העיתוי שבביצועה.

ההוראה בענייננו הינה בעלת אופי מדריך בלבד, והדבר עולה, בראש ובראשונה, מלשונו של סעיף 110(ה) לחוק, שאיננו קובע תוצאה משפטית כלשהי לסטייה מן המועדים שנקבעו בו. הדבר עולה גם מתכליתה של הוראה זו – לתחום, מצד אחד, מסגרת זמן ראויה למתן החלטות על ידי מוסדות תכנון; מצד שני, להימנע מלהתנות את תקפותן המשפטית של החלטות אלה בעמידה במועדים הנקובים, מתוך הבנה לאילוצים הקיימים, לא אחת, בפעולותיהן של הרשויות המינהליות, והנחה כי הביקורת השיפוטית על התקינות המינהלית של פעולותיהן עשויה לענות על האינטרס הציבורי, בעוד לוח הזמנים שנקבע בחוק הוא בעל אופי מדריך, המנחה ומכוון את דרך פעילותה הראויה של הרשות.

חיזוק נוסף למסקנה זו ניתן למצוא גם בעובדה כי כאשר ביקש מחוקק חוק התכנון והבנייה לקבוע תוצאות משפטיות לסטייה מן המועדים שנקבעו בו לעשיית פעולה מסוימת, הוא נקב בתוצאות אלה באמירות מפורשות. אכן, "כשרצה המחוקק לקבוע שעצם חלוף מועד שנקצב למתן החלטה ללא מתן החלטה בתכנית כמוהו כאישור, הוא ידע לציין זאת במפורש" (בג"צ 4816/91 בניני גיל בע"מ נ' הועדה לבנייה למגורים, פד"י מו(1), 441 444 (1992)). ...

[באופן דומה, ראו: בג"ץ 3917/14 פורום הארגונים למען יער ירושלים ואח' נ' הועדה הארצית לתכנון

ולבניה תשתיות לאומיות (17.12.14) פסקה 8]

66. בכל הנוגע לשימוש בביטוי "הוראה מנחה ומדריכה", מינוח בו אף המשיבה עשתה שימוש בטענותיה, דומה כי הדבר עלול להתפרש שלא כדין. שימוש במטבע לשון זו, עלול להטעות, שכן משתמע ממנו כאילו אין חובה לפעול בהתאם להוראות החוק – ולא כך הם פני הדברים. יפים לעניין זה דברים שכתבה פרופ' ד' ברק ארז בספרה, משפט מנהלי, כרך א', 2010, עמ' 414-415, כדלקמן:

לכאורה, השימוש במונח "הוראות מנחות" אינו מתאים לדיון בהוראות חוק, אשר מעצם הגדרתן הן מחייבות, ולא מנחות בלבד. לכן, דרך מתאימה יותר להצגת הדברים



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

עמ"נ 22-06-54772, 22-06-54794, 22-01-62994 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים  
בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

היא שבית המשפט מוסמך לפרש חקיקה הקובעת פרק זמן לקבלתה של החלטה כמיועדת לקבוע סטנדרט, להבדיל מכלל ספציפי, ולחלופין שבית המשפט מוסמך לפרש הוראות חוק מסוג זה כהוראות שהפרתן אינה פוסלת את ההחלטה שהתקבלה תוך חריגה מהן, כאשר ההפרה אינה חמורה ... כן יש לזכור כי ההכרעה באשר לתוצאותיה של החריגה מפרקי הזמן הסטטוטוריים תלויה תמיד בפרשנות תכליתית של ההסדר החקיקתי הספציפי.

67. מהאמור עד כה עולה כי חובה היה על המשיבה לקבל את ההחלטה במועד שקבע המחוקק. אולם לצד זה, עצם קביעת המועד בחוק - מועד עד אליו היה על המשיבה לתת את החלטתה בהשגה, אין בו כדי לקבוע כי הפרת מועד זה כשלעצמה מביאה באופן מידי לקבלת ההשגה (בעניין זה, ראו פסקה 98 לפסק הדין בעניין פודולסקי).

לצד תמונת דברים כללית זו, יש לפנות ולבחון את הסדר החקיקה הספציפי הניצב במוקד הדיון כאן - סעיף 20(א)(1) לחוק הסיוע. בחינה זו תיעשה ראשית תוך עיון בסביבתו הנורמטיבית - הוראות שנקבעו בחוקים אחרים העוסקים בנטילה ונתינה שלטונית והמיושמים על ידי המשיבה או גורם מנהלי דומה אחר, ושנית תוך עיון בהסדר שנקבע בחוק הסיוע ובתכלית ההוראה שלפנינו.

68. הסביבה הנורמטיבית: באופן עקבי, נקבע שוב ושוב בחוקי המס השונים כי אי קבלת החלטה בהשגה בתוך מועד שנקבע, מביא לקבלת ההשגה. להלן אציג בקצרה הוראות אלה:

א. פקודת מס הכנסה: סעיף 152ג קובע כי אם לא התקבלה החלטת פקיד השומה במועד שנקבע לכך והעומד לכל הפחות על שנה - "יראו את ההשגה כאילו התקבלה".

ב. חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975: סעיף 82(ד) קובע - "לא החליט המנהל כאמור בסעיף קטן (ב) תוך שנה מיום הגשת ההשגה, יראו את ההשגה כאילו נתקבלה".

ג. חוק מיסוי מקרקעין, התשכ"ג-1963: סעיף 87(ו) קובע כי אם לא התקבלה החלטה בהשגה תוך פרק זמן שנקבע - ואשר אותו רשאי המנהל להעמיד על שנה - "יראו את ההשגה כאילו התקבלה".

ד. חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959: סעיף 24א(ד) קובע כי אם לא תתקבל החלטה בהשגה תוך שמונה חודשים, "יראו את ההשגה כהשגה שהתקבלה".

ה. חוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א-1961: סעיף 26(ב) קובע כי אם לא התקבלה החלטה תוך המועד שנקבע - העומד על שמונה חודשים, "יראו את ההשגה כאילו נתקבלה".

ו. חוק מיסוי רווחים ממשאבי טבע, התשע"א-2011: סעיף 15(ה) קובע כי אם לא התקבלה ההחלטה תוך פרק הזמן שנקבע והעומד על שנה, "יראו את ההשגה כאילו התקבלה".

ז. חוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) התשל"ו-1976: סעיף 4(ב) קובע - "לא השיב מנהל הארנונה תוך ששים יום - יחשב הדבר כאילו החליט לקבל את ההשגה, זולת אם



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

עמ"נ 22-06-54772, 22-06-54794, 22-01-62994 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים  
בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

האריכה ועדת הערר האמורה בסעיף 5, תוך תקופה זו, את מועד מתן התשובה, מטעמים מיוחדים שיירשמו".

סקירת חקיקה רחבה זו מלמדת, לטעמי - באופן שאינו משתמע לשתי פנים, כי המחוקק מכיר היטב את האפשרות לקבוע כי אם לא מתקבלת החלטה בהשגה במועד שנקבע לכך - יראו את ההשגה כאילו התקבלה.

במצב דברים זה, אני סבור כי אין לראות בשתיקת המחוקק בעניין זה בחוק הסיוע כלקונה, שאירעה בחוסר שימת לב ולא במכוון. נוכח התמונה הברורה שעולה מחוקים אחרים, יש מקום ליחס למחוקק כמי שפועל בשום שכל ובכוונה מודעת - ודאי כאשר מדובר בעניין המוכר לו כה טוב, הנע על פני עשרות שנים והמתייחס לאותה נקודה ממש - הדין החל במקרה בו המשיבה אינה מקבלת את ההחלטה בהשגה במועד.

יש לראות אפוא בבחירת מחוקק חוק הסיוע לחרוג מהרגלו ולשתוק בעניין זה, כבחירה לקבוע כי לא תחול הוראה גורפת - כפי שמבקשת המערערת כי ייקבע, לפיה איחור במתן ההחלטה בהשגה יוביל באופן אוטומטי לקבלת ההשגה. יתירה מזו, כיבוד קביעתו של המחוקק שלא לכלול בחוק הסיוע הוראה דומה לזו הקבועה באופן עקבי בחוקים דומים אחרים, מביא לדעתי למסקנה כי ככלל, איחור כשלעצמו במתן ההחלטה על-ידי המשיבה אינו מביא לקבלת ההשגה על הסף.

69. עמידה על דרכו של המחוקק בסוגיה קרובה לזו שלפנינו ניתן ללמוד מההוראות שקבע המחוקק ביחס לדין החל במקרה של איחור במתן החלטה בהשגה שהוגשה לפי חוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א-1961. חוק זה עוסק כידוע בשני עניינים:

א. תשלום מס רכוש;

ב. הענקת פיצויים לנזקי מלחמה.

בהקשר שלנו כאן, מעניין לתת את הדעת לדין השונה שנקבע ביחס לאיחור במתן החלטה בהשגה על-ידי המשיבה, ביחס לשני העניינים בהם עוסק החוק. ביחס לתשלום מס רכוש, סעיף 26(ב) קובע כי אם לא התקבלה החלטה תוך המועד שנקבע בחוק והעומד על שמונה חודשים, "יראו את ההשגה כאילו נתקבלה". מנגד, בכל הנוגע לתשלום פיצויים לנזקי מלחמה, נמנע המחוקק מהוראה דומה. כך, במסגרת סעיף 8(ב) לתקנות מס רכוש וקרן פיצויים (תשלום פיצויים) (נזק מלחמה נזק עקיף), תשל"ג-1973 (להלן בפסקה זו: "התקנות העיקריות"), נקבע מועד למתן החלטת הגורם הרלוונטי אצל רשות המסים, ללא קביעת סנקציה בצידה:

הודעה על החלטת המנהל לפי תקנת משנה (א) תישלח לניזוק תוך ששה חדשים מיום

הגשת התביעה, אולם אם המציא הניזוק למנהל תעודה כאמור בתקנה 6 תישלח לו



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

עמ"נ 22-06-54772, 22-06-54794, 22-01-62994 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים  
בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

ההודעה על החלטת המנהל תוך ארבעים וחמישה ימים מהיום שבו נמסרה התעודה  
האמורה.

התמונה ביחס לאיחור במתן החלטה בעניין תשלום פיצויים לנזקי מלחמה - ברורה: קביעת מועד –  
כן, אך סנקציה – לא.

וכך שוב ובתיקון עדכני לתקנות העיקריות, בתקנה 1(4) לתקנות מס רכוש וקרן פיצויים (נזק מלחמה  
ונזק עקיף) (הוראת שעה), תשפ"א-2021, קבע המחוקק כי איחור במתן החלטה יגרור תשלום  
מקדמה בשווי 50% מסכום הפיצויים המגיע לניזוק להנחת דעתו של המנהל, אך שוב – בניגוד  
להוראה המצויה בחוק העיקרי לעניין מס רכוש, לא נקבע כי איחור בהחלטת המנהל יביא באופן  
אוטומטי לקבלת עמדת תובע הפיצוי. וכך נקבע:

בתקנה 8 –

(א) אחרי תקנת משנה (ב) נאמר:

"(ב1) לא הודיע המנהל לניזוק על החלטתו לפי תקנת משנה (א) בתוך 45 ימים  
מיום הגשת התביעה, תשלום לניזוק מקדמה בשיעור של 50% מסכום הפיצויים  
המגיע לניזוק להנחת דעתו של המנהל; במניין התקופה לא יובא בחשבון פרק  
הזמן שבו הניזוק לא מסר למנהל פרטים, הבהרות וידיעות שהמנהל דרש למסור  
לו."

דומה כי האיזון בו בחר המחוקק ברור:

כאשר מדובר בעניין שניהולו כרוך בשגרת החיים הרגילה – כגון תשלום מס רכוש (וכמו בכל חוקי  
המס האחרים) – קבע המחוקק כי איחור במתן ההחלטה בהשגה מביא לכך שיראו אותה כאילו  
התקבלה, לעומת זאת כאשר מדובר במענק המשולם בעת חירום בה מצויה המדינה, נמנע המחוקק  
מקביעה מסוג זה.

כידוע וכמובן, עת החירום פוגעת בכלל הציבור הנפגע והיא מציבה את הרשות המנהלית בפני  
אתגרים חריגים. בנסיבות אלה בוחר המחוקק בהימנעות - שאני סבור כי היא מכוונת, מקביעה כי  
איחור במתן החלטה מנהלית מביא אוטומטית לקבלתה. איני סבור כי מדובר בהימנעות מקרית, אלא  
בהימנעות מודעת ומכוונת. האיזון הראוי בו בוחר המחוקק בנסיבות אלה, הוא מחד – העמדת פיצוי  
מהיר לרשות הנפגע (וכפי שראינו בסעיף שצוטט לעיל, בכפוף להנחת דעתו של המנהל), אך מאידך  
– הימנעות מקביעה המציבה את המנהל בסד זמנים אשר צוק העיתים והאתגרים נוכח מצב החירום,  
לא תמיד מאפשרים לעמוד בו – אף אם עמידה שכזו אכן נדרשת. מדובר בנקודת איזון המבקשת  
לגשר בין המצוקה של האזרח הנפגע – הדורשת טיפול מהיר, לבין האינטרס הציבורי ההכרחי –



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

עמ"נ 22-06-54772, 22-06-54794, 22-01-62994 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים  
בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

לוודא כי מענקים המשולמים מקופת המדינה (שכידוע משאביה מוגבלים), מגיעים רק למי שזכאי להם.

70. בחוק הסיוע בחר המחוקק בנקודת איזון דומה. המענק בגין נזקי הקורונה משולם באופן מידי וסמוך לתביעה, אלא שלצד זה רשאית המשיבה לשוב ולבחון את הזכאות – תוך שהמחוקק נמנע מהצבת סנקציה המוכרת לו היטב ולפיה איחור במתן ההחלטה בהשגה מביא לקבלתה. נקודת איזון זו יכולה להילמד אף מעניין אחר בחוק הסיוע – תשלום המענק והמקדמות מחד ודרישת ההשבה מאידך, והאיזון שקבע המחוקק בעניינם. כך, בסעיף 13 לחוק הסיוע, סעיף שכותרתו – "תשלום המענק והמקדמות" נקבע בחלקים הרלוונטיים לנו - כדלקמן:

**(ב) לא הודיע המנהל לעוסק על החלטתו לפי הוראות סעיף 12(א) בתוך 21 ימים מיום הגשת התביעה, ולעניין עסק שמחזור עסקאותיו אינו עולה על 1.5 מיליון שקלים חדשים בתוך 14 ימים מיום הגשת התביעה – ישלם לעוסק מקדמה בשיעור של 40% מסכום המענק המגיע לעוסק להנחת דעתו של המנהל.**

**(ג) לא הודיע המנהל לעוסק על החלטתו לפי סעיף 12(א) בתוך 28 ימים מיום הגשת התביעה, ולעניין עסק שמחזור עסקאותיו אינו עולה על 1.5 מיליון שקלים חדשים בתוך 21 ימים מיום הגשת התביעה – ישלם, נוסף על המקדמה האמורה בסעיף קטן (ב), מקדמה בשיעור של 20% מסכום המענק המגיע לעוסק להנחת דעתו של המנהל.**

לצד זאת, בסעיף 16 לחוק הסיוע נקבע כי המנהל רשאי לדרוש חזר של מענק או מקדמה ששולמו בייתר, וזה צריך להיות מושב תוך 90 ימים.

דומני כי האיזון בו בחר המחוקק בחוק הסיוע ברור: מתן סיוע מהיר ומידי – בהתאם לתביעת העוסק (כאמור בסעיף 13 לחוק), אך מנגד – הותרת הסמכות בידי המשיבה לבחון את שאלת הזכאות וקביעת חובת השבה (כאמור בסעיף 16 לחוק).

ובהקשר שלנו בערעור כאן, דומה כי נקודת האיזון ממשיכה בקו דומה. הצבת מועד עד אליו חייבת המשיבה לתת מענה להשגה, אך לצד זה ונוכח מצב החירום החריג והנדיר שנגיף הקורונה הציב בפנינו – הימנעות מכוונת מקביעה כי איחור במתן ההחלטה בהשגה יביא לראותה כאילו התקבלה. תשלום חלק מהמענק והמקדמה מיד בסמוך להגשת תביעה (בכפוף להנחת דעתו של המנהל כי אין מדובר בתביעת סרק) – במקרים בהם נראה כי יש ממש בתביעה, אך הותרת סמכויות המנהל תוך הימנעות מכוונת מהצרתן (בדמות הוראה בדבר קבלת השגה שהחלטה בה לא ניתנה במועד) – במקרים בהם סבורה המשיבה כי המבקש אינו זכאי למענק. אני סבור כי זה האיזון בו בחר מחוקק חוק הסיוע, נוכח הנסיבות החריגות והאינטרסים השונים ביניהם נדרש לאזן.



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

עמ"נ 22-06-54772, 22-06-54794, 22-01-62994 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים  
בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

71. אכן, ער אני לכך כי כדרכם של "איזונים", לא פעם הם אינם מושלמים. בהתאם לסעיף 16 לחוק, משמוצאת המשיבה כי מענק או מקדמה שולמו בייתר, נדרש העוסק להשיבו תוך 90 ימים. עוסק שכזה רשאי להגיש השגה ועיכוב במתן החלטה בהשגה תוך איחור וסטייה מהמועד שנקבע בחוק, פוגע בעוסק שהשיב כבר את המקדמה שקיבל (ואיני נדרש במסגרת זו לקבוע מסמרות בשאלת מועד ההשבה במקרה בו מוגשת השגה, עניין אליו לא התייחסו הצדדים ואינו דורש לכן כאן הכרעה). חובה על המשיבה לצמצם את הפגיעה הנובעת מאיחוריה, ועוד אשוב לעניין חשוב זה בהמשך. אלא שבדומה (גם אם לא זהה) למה שקבע המחוקק בחוק מס רכוש וקרן פיצויים והתקנות שהותקנו מעת לעת מכוחו, האיזון שנבחר הוא כזה לפיו פיצוי מהיר ומידי משולם בהתאם לתביעה המוגשת (אלא אם "מיד" מוצא המנהל כי דינה של התביעה להידחות) – ובכך ניתן מענה (מסוים) לאינטרס החשוב של מתן פיצוי/מענק מהיר. ומאידך, במקרים בהם מוצאת המשיבה כי הפיצוי/המענק נתבע שלא כדין – ניתנת עדיפות לאינטרס הציבורי, המחייב אף בשעת חירום (ואולי דווקא בשעה זו, כדי לוודא כי ניתן יהיה בהווה ובעתיד לסייע למי שנקבע כי זכאים לכך) – לבחון כי הסיוע הציבורי הדחוף אינו מגיע אל מי שלא יועד לו.
72. מקובלים עלי דברים שנקבעו בפסק הדין בעניין פליסידה, פסקאות 41-42, כי עיון בסעיף 13 לחוק הסיוע – בחלקיו שצוטטו לעיל, מלמד כי מחוקק חוק הסיוע בחר באופן מודע במתכונות שונות לטיפול באיחור מצד המשיבה בסיטואציה בה עוסק סעיף 13 לחוק ובסיטואציה בה עוסק סעיף 20 לחוק. בכל הנוגע לסעיף 13 – תשלום המענק הראשוני והמקדמה – בחר המחוקק לקבוע כי אי מתן החלטה במועד יביא לתשלום מידי של חלק מהמענק (כפי ששולם אף למערערת). מנגד, בכל הנוגע לסעיף 20 – הסעיף שעוסק במועד בו על המשיבה לתת את החלטתה בהשגה – בחר המחוקק להימנע מקביעת הסנקציה המוכרת לו היטב מחוקים אחרים ולא קבע כי איחור וסטייה מהמועד שנקבע יביאו לכך שיראו את ההשגה כאילו התקבלה. זוהי ראייה פרשנית מתוך חוק הסיוע עצמו, והיא משתלבת היטב בכל האמור לעיל עד כה בכל הנוגע לנקודת האיזון בה בחר במחוקק.
73. איני חולק על כך שמטרת המחוקק בקביעת סד הזמנים עד אליו על המשיבה לקבל את החלטתה בהשגה, הייתה לזרז את המשיבה ולחייבה לפעול במהירות. מהירות זו אכן נדרשת נוכח מצוקה אליה עלולים להיקלע עסקים הזקוקים למענקים והזכאים לו כדין. אלא שכאמור, לצד קביעת חובה זו ותוך איזון עם ההוראות שנקבעו בדבר תשלומי מקדמה על חשבון המענק, בחר לדעתי המחוקק לעצב את החוק – באופן הקובע כי ככלל חריגה מהמועד שנקבע למתן החלטה בהשגה, לא תביא כשלעצמה לכך שיראו את ההשגה כאילו התקבלה.



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

עמ"נ 22-06-54772, 22-06-54794, 22-01-62994 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

74. נזהרתי וכתבתי לעיל את המילה "ככלל" - לצד הקביעה כי איחור כשלעצמו לא יביא לקבלת ההשגה, שכן לדעתי יש באופן ברור להותיר את האפשרות כי במקרים חריגים במיוחד – עצם האיחור במועד מתן ההחלטה בהשגה עלול כשלעצמו ובעיקר בהצטרף לטעמים נוספים ובהתאם לנסיבות המקרה, להביא לכך שערר שהוגש יתקבל.

כפי שצוטט לעיל מדבריה של פרופ' ד' ברק ארז, מועד שנקבע בחוק והמופנה אל רשות מנהלית, אינו בבחינת המלצה גרידא, וחובה על הרשות לעמוד במועד שנקבע. אכן, קיומה של חובה זו אינו מייתר את השאלה מה הדין במקרה וזו לא מולאה, ובהקשר זה אני סבור, לאור כל הטעמים שפורטו לעיל, כי כוונת המחוקק הייתה כי ככלל לא יחשב עצם האיחור כמספק לצורך קבלת ההשגה. אלא שלצד זה, המחוקק קבע מועד – ואין כל מקום להניח כי כוונתו הייתה כי המשיבה תרשה לעצמה שלא לעמוד בו.

קביעת המועד נועדה לתחום בזמן ולזרז את מתן ההחלטה בהשגה. מדובר בקביעה מחייבת של המחוקק, ועל המשיבה היה לעשות את שנדרש כדי לעמוד בו. הפרת הוראה זו של המחוקק, צריכה להיכלל כנדבך במכלול השיקולים בעת שוועדת הערר בוחנת האם פעלה המשיבה כדין והאם יש מקום להתערבות שיפוטית בהחלטתה, ובהחלט ייתכן כי במקרים המתאימים היא תביא לקבלת הערר. הקביעה כי הימנעותו המודעת של המחוקק מלקבוע כי אי קבלת ההחלטה בהשגה במועד מובילה כשלעצמה לכך שיראו את ההשגה כאילו התקבלה, אין פירושה כי המחוקק התכוון כי הוראה שקבע לא תיאכף וכי במקרים המתאימים יש לשלול את האפשרות כי הפרת ההוראה לא תביא לקבלת ההשגה.

אין זה הכרחי ולטעמי לא יהיה זה נכון, להסיר מעל ראשה של המשיבה את "האיום" לפיו דרך התנהלותה, אשר לא מילאה אחר הוראות החוק המחייבות, תביא במקרים המתאימים והחריגים לכך שהערר יתקבל – בשל האיחור כשלעצמו (במקרים חריגים במיוחד) או תוך צירוף טעם זה לטעמים אחרים שיתבררו בנסיבות אותו מקרה. מקרים מסוג זה יכולים להיות כאשר יהיה מדובר באיחור שהוא חריג באופן ברור ומיוחד אף בהשוואה לתקי ערר אחרים, וחשוב ושכיח יותר – כאשר לצד האיחור יש טעמים כבדי משקל נוספים המצדיקים את קבלת הערר או המציבים את המקרה כמקרה גבול.

קביעת מועד, נועדה בין השאר כדי לקדם ודאות. חריגה ממועד שנקבע, עלולה לפגוע באינטרס לגיטימי של הסתמכות. הסתמכות לגיטימית מתחזקת, שעה שמדובר במקרה בו טענות תובע המענק אינן מופרכות ויש להן על מה להסתמך. יתירה מזו, תכליתו של חוק הסיוע הייתה להציב מבחנים פשוטים ליישום, אשר על בסיסם יינתן מענק אשר אכן יסייע לעוסקים בעת משבר. סיוע שכזה, כרוך בוודאות כי לא בנקל יישלל מענק ממי שעל פניו ובהתאם לקבוע בחוק – זכאי לו. בהחלט ייתכן כי



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

עמ"נ 22-06-54772, 22-06-54794, 22-01-62994 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים  
בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

במקרים בהם היה איחור חריג וניכר מהמועד שנקבע בחוק, גדלה הסתמכות לגיטימית של עוסק ואמונתו כי השגתו תתקבל. כמובן, מקרים אלה צריכים להיבחן לגופם ולנוכח הנסיבות המתקיימות בעניינם, אולם איני סבור כי במקרים אלה יש לשלול את האפשרות כי יינתן משקל לסטייה של המשיבה מהוראות החוק אשר קבעו את חובתה לתת את החלטתה בהשגה במועד שנקבע בחוק.

75. סיכום ביניים: אני סבור כי המחוקק באופן מודע ומכוון לא קבע כי איחור במתן החלטה בהשגה, יביא לכך שיראו את ההשגה כאילו התקבלה. מדובר למיטב הבנתי בעמדה עקרונית, המשתלבת בנקודת האיזון אותה בחר המחוקק לאמץ. לאור זאת ולמעט במקרים חריגים במיוחד, אין די בעצם האיחור כדי להביא לקבלת ההשגה והערר. לצד זאת, איחור משמעותי במיוחד, עשוי להצטרף לטעמים אחרים ולהצדיק את קבלת הערר.

### מן הכלל אל הפרט

76. המשיבה איחרה איחורים משמעותיים במתן ההחלטה בהשגה. האיחור הבולט הוא בעיקר בכל הנוגע להשגה הראשונה, שם מדובר באיחור של כ- 130 ימים. מועד קבלת ההחלטה בהשגה השנייה היה באיחור של 62 ימים, ואף זה איחור חמור ושאינו מבוטל.

המשיבה לא הציגה טעם ספציפי לאיחורים אלה, ומה שטענה היה כי הדבר נגרם בשל עומס חריג ואשר לא היה לו אח ורע – אליו נקלעה נוכח ריבוי התביעות וההשגות שהוגשו. בהקשר זה אציין כי העובדה כי האיחור בענייניו של הערר הראשון, הוא האיחור הגדול במיוחד, עשויה להתיישב עם תמונת דברים זו – אלא שלא הוצגו בפניי נתונים של ממש בעניין זה.

כך או אחרת ועל אף שמדובר באיחור משמעותי, איני סבור כי די בו כשלעצמו כדי להביא לקבלת ההשגה – וזאת מכל הטעמים שפורטו לעיל ובשים לב לנסיבות כאן.

77. במקרה כאן, המערערת עצמה בדוחותיה הכספיים, ציינה שוב ושוב כי היא מדווחת על הכנסותיה לפי סעיף 8א לפקודה ובדיון הודתה כי נהגה ביחס לפרויקט העיקרי שביצעה. בנסיבות אלה, ולאור ההחרגה הברורה שנקבעה בחוק הסיוע ולפיה מי שחל עליו סעיף 8א לפקודה אינו זכאי למענק – לא היה מקום כי תיווצר אצל המערערת הסתמכות של ממש כי המענק ישולם לה. בשולי הדברים אציין כי אף קיומם של מקרקעין שהיוו מלאי עסקי בידי המערערת - בפרויקט זמנהוף, לא יכול היה לחזק הסתמכות אצל המערערת כי תקבל את המענק. די באמור כדי להביא לדחיית טענות המערערת. לכשנוסיף לזה אף את דרך התנהלות המערערת אשר טענה תחילה בפני ועדת הערר כי לא דיווחה





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

עמ"נ 22-06-54772, 22-06-54794, 22-01-62994 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים  
בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

על הכנסותיה לפי סעיף 8 לפקודה, הרי שמתחזקת המסקנה כי אין זה מסוג המקרים בהם יש לקבל את הערר רק בשל האיחור במתן החלטה בהשגות שהוגשו.

### סוף דבר

78. הערעורים נדחים.

79. פסיקת הוצאות:

ועדת הערר אשר דחתה את הערר, נמנעה מלהשית על המערערת הוצאות, וזאת כשים לב לאיחורי המשיבה וכאיוון לכך. בנסיבות העניין אני סבור כי החלטה זו הייתה נכונה. אלא שלאחר שהובהר למערערת בהחלטת ועדת הערר כי דין הערר להידחות, אין מקום לשוב – בנסיבות העניין כאן, על אותה גישה מקילה. הטעם לכך פשוט: כפי שהבהירה המשיבה, יש עוד תיקים רבים בהם מתעוררת בעיית האיחור במתן החלטה בהשגה. ניהול הליכים בבית משפט ובפני ועדות ערר, כרוכים באופן טבעי בעלות לקופת המדינה – עלות הנופלת על כתפי הציבור. אין לדעתי מקום לקבוע מראש ותמיד, כי בשל איחורי המשיבה, יהיה מקום להגיש עררים וערעורים – מבלי שיושגו הוצאות כאשר ייקבע כי לא היה בהם מקום בהגשת הערר והערעור.

לצד זאת אציין כי אף לטעמי (ובעניין זה, ראו פסקה 73 לעניין פליסידד) ייתכנו מקרים חריגים במיוחד, בהם תהיה הצדקה לא רק שלא להשית הוצאות על המערער, אלא אף לבחור להשית הוצאות על המשיבה – כאיוון לדרך התנהלותה, והכל בהתאם לנסיבות המקרה. בנסיבות כאן וכפי שפורט בהרחבה לעיל, אני מוצא כי די בגישה המקלה (והראויה בשעתה) שנקטה ועדת הערר בשאלת ההוצאות, ויש מקום בהליך זה להשית על המערערת שערעורה נדחה – הוצאות. לצד זאת, כשים לב לפגמים שנפלו בדרך התנהלות המשיבה ובעיקר לכך כי בסוגית משמעות האיחור במתן החלטה בהשגה הובעו בבתי המשפט דעות שונות ובהינתן כי עניין זה ניצב כיום לפתחו של בית המשפט העליון – אני מוצא לפסוק הוצאות בדרך מקלה. לאור האמור, המערערת תישא בהוצאות המשיב בסך 5000 ₪. סכום זה ישולם תוך 30 ימים, שאם לא כן יתווספו לו הפרשי הצמדה וריבית מהיום.

המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.

ניתן היום, ו' כסלו תשפ"ג, 30 נובמבר 2022, בהעדר הצדדים.



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

עמ"נ 22-06-54772, 22-06-54794, 22-01-62994 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים  
בע"מ נ' רשות המיסים בישראל

אבי גורמן, שופט

