



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1128-23  
ערר 1128-23  
ערר 1129-23

לפני כבוד חברי הוועדה:  
ערן עסיס, עו"ד - יו"ר  
טניה חכמוב, רו"ח - חברה

העוררות: 1. דור כימיקלים סחר (1996) בע"מ, ח.פ. 512380940  
2. דור כימיקלים סחר (1996) בע"מ, ח.פ. 512380940  
ע"י ב"כ מר/גברת רפאל אוזנה

### נ ג ד

המשיבה: **רשות המסים**  
באמצעות היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות  
רחוב בן גוריון 38 רמת גן  
מייל: corona.ararim@taxes.gov.il

### החלטה

1. העוררות הן שתי חברות אחיות, חברות בנות של חברת דור כימיקלים בע"מ (להלן – **חברת דור**), העוסקות בתחום הכימיקלים והאנרגיה; העוררות, וכן חברת דור וחברות נוספות בקבוצה, מדווחות על הכנסותיהן למע"מ במשותף במסגרת איחוד עוסקים.
2. העוררות הגישו בקשות למענקי הוצאות קבועות במספר תקופות זכאות, בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **החוק** או **חוק התוכנית לסיוע כלכלי**). העוררת 1, כרמל כימיקלים, הגישה בקשות בגין תקופות הזכאות יולי-אוגוסט 2020, ספטמבר-אוקטובר 2020 ונובמבר-דצמבר 2020, על סך כולל של 1,320,304 ש"ח; העוררת 2, דור כימיקלים סחר, הגישה בקשות בגין תקופות הזכאות יולי-אוגוסט 2020 וספטמבר-אוקטובר 2020, בסך כולל של 966,192 ש"ח.
3. כל הבקשות של שתי העוררות נדחו מטעם דומה – בשנת 2019, סך ההכנסות של איחוד העוסקים היה גבוה מ-400 מיליון ש"ח, כך שהעוררות, הפועלות במסגרת איחוד העוסקים, אינן עומדות בתנאי הסף הקבוע בסעיף 18(1) לחוק. בחלק מהודעות הדחייה, ציינה המשיבה כי תוצאה דומה מתקבלת גם לאחר נטרול העסקאות הבין חברתיות, וכן כי לא נתגלו עסקאות הוניות.
4. ביום 21.6.2021 הגישו העוררות השגות כנגד החלטות אלו. בשלב ראשון נדחו ההשגות, ונקבע כי הן לא היו מנומקות ולא צורפו להן אסמכתאות. ואולם ביום 5.1.2022 הגישו העוררות השגות מתוקנות שכללו את נימוקי ההשגה ואלו נדונו לגופן. ההשגות כללו



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

תחשיב לפיו יש לנטרל הכנסות מסוגים שונים, כך שלאחר הנטרול – הכנסות איחוד העוסקים אינן עולות על 400 מיליון ש"ח.

5. ביום 4.9.2022 התקיים דיון בהשגות המתקנות בהשתתפות מנהל קרן הפיצויים ונציגים משני הצדדים. בתום הדיון הוסכם כי העוררות יגישו את טיעוניהן בכתב, ובשלב זה הוגש תחשיב מתוקן, כדלהלן:

<b>2019</b>	
452,236,952	מחזור עסקאות איחוד עוסקים
	בנטרול:
8,873,691	תמלוגים מקידוח תמר
43,331,622	הכנסות בינחברתיות
1,809,981	הכנסות דמי ניטול – בז"ן
99,215	הכנסות ממכירת רכוש קבוע
130,889	הכנסות מחשמל רעות אנרגיה
397,991,554	מחזור עסקאות לבחינת זכאות

6. המחלוקת העיקרית בשלב ההשגה נסבה על סעיף הנטרול הראשון – תמלוגים מקידוח תמר (ככל הנראה, סעיף הנטרול של הכנסות בינחברתיות לא היה שנוי במחלוקת, ואילו יתר סעיפי הנטרול ממילא אינם משנים את התוצאה). בכדי להבהיר את טענות הצדדים, נעמוד בתמצית על העובדות שאינן שנויות במחלוקת: חברת דור, שהיא כאמור חברת האם של העוררות, רכשה בעבר זכויות ברישיונות לחיפוש נפט במאגר תמר; בשנת 2007, מכרה חברת דור לשתי חברות אחרות (להלן – **הרוכשים**) את מלוא אחזקותיה ברישיונות (באותה העת – 2.5% מהמאגר), וזאת בתמורה ל"תמלוג-על" – תשלום בשיעור השווה ל-6% מכמות הגז או הנפט שיופק בנכס (דהיינו, 6% מהתמלוגים המתקבלים מאותם 2.5% שבעלותם הועברה). רק בשנת 2009 נמצא במאגר תמר גז טבעי, ובשנת 2013 החלה הפעילות המסחרית של מאגר הגז. כתוצאה מכך, משנת 2013 ואילך, החלו הקונים להעביר לחברת דור את התמורה מעסקת המכירה – תמלוג קבוע הנגזר ממכירות הגז הטבעי בפועל.

7. העוררות טענו שיש לשייך את ההכנסות הללו לשנת 2007 – המועד שבו הועברו הזכויות לקונים ובו חל החיוב במע"מ, ולחלופין – שמדובר בהכנסות הוניות.

8. בהחלטה בהשגה צוין כי כבר בשנת 2018 הוצאו לחברת דור שומות, בגין שנות המס 2014-2016, וכי ביום 11.3.2021 – עוד לפני הגשת ההשגה – חתמה חברת דור על הסכם עם פקיד השומה, במסגרתו סווגו 80% מהתמלוגים כהכנסה פירותית ו-20% כהכנסה הונית. מאוחר יותר, ביום 30.8.2021, נחתם הסכם דומה עם פקיד השומה לגבי שנות המס 2017-2019. בהתאם לכך, החליטה המשיבה לנטרל רק 20% מההכנסות מתמלוגים אלו, ולפי תחשיב זה – מחזור ההכנסות של איחוד העוסקים בשנת 2019 עלה על 400 מיליון (גם מבלי להידרש ליתר סעיפי הנטרול).



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

9. מכאן הערר שבפנינו.

#### טענות הצדדים

10. בכתב הערר, שבו העוררות על טענותיהן בשלב ההשגה. העוררות ציינו כי חישוב מחזור ההכנסות בחוק התוכנית הכלכלית מבוסס על ההגדרות בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן – **חוק מע"מ**), ובהתאם לסעיף 22(א) לחוק מע"מ, במכר טובין, חל החיוב במס עם מסירתם לקונה. לטענת העוררות, כיוון שהזכויות ברישיונות חיפוש הגז הועברו בשנת 2007, אזי מועד החיוב במע"מ חל בשנה זו, וזוהי השנה שבה ההכנסות נזקפות למחזור ההכנסות, כהגדרתו בחוק מע"מ. העוררות הדגישו כי המשיבה לא התייחסה בהחלטה בהשגה לטיעון זה.

11. לחלופין, עמדו העוררות על עמדתן שמדובר בעסקה הונית. העוררות הפנו לפסק הדין שניתן בע"מ 1020/05 **מתן דיגיטל פרינטינג בע"מ נ' פקיד השומה פתח תקווה** (ניתן ביום 13.9.2020; להלן – **עניין דיגיטל ניוז**), שם נפסק כי מכירת זכויות קניין רוחני בתמורה לתמלוגים שנתיים הינה עסקה הונית, וטענו כי הסוגיה הנדונה שם דומה לענייננו. העוררות העירו כי עסקאות הוניות של מכירת נכסי הון במסגרת עסקת "תמורות", כאשר התמורה מתקבלת על בסיס תמורות עתידיות, הינן עסקאות מקובלות ושכיחות (כמקובל בעסקאות מקרקעין). העוררות הדגישו כי חברת דור אינה עוסקת במכירת זכויות נפט באופן שגרתי, וכי האופי החריג של העסקה מעיד על כך שמדובר בעסקה הונית.

12. העוררות טענו כי הן אינן כבולות להסכם שנחתם עם פקיד השומה, שכן הסכם זה נחתם לצרכי פשרה בלבד. העוררות הפנו לפסיקה לפיה הסכם פשרה לא נועד להוות מצג כלשהו לגבי עמדות הצדדים, וכן לפסקי דין מהם עולה כי הסכם פשרה שנערך בנוגע לחיוב במס בהקשר אחד, אינו מחייב את הצדדים בהקשר מיסויי אחר (כגון, מס שבח ומס רכישה). עוד טענו העוררות כי לפי הפסיקה, כאשר נחתם הסכם פשרה בהקשר אחד, ורשות המסים מעוניינת שהסכומים יחייבו גם לעניינים אחרים, אזי עליה ליידע את הנישום בכך לפני חתימת ההסכם, ואם לא כן לא ניתן יהיה לעשות בהסכם הפשרה שימוש בהקשרים אחרים (ובענייננו – המשיבה לא יידעה את העוררות על כך).

13. העוררות העירו כי במסגרת הסכם השומה, מרכיב הכנסה נוסף שהיה שנוי במחלוקת (פיצויים שהתקבלו מחברת החשמל), סווג באופן דומה – 80% כהכנסה פירותית ו-20% כהכנסה הונית – מה שמעיד על כך שמדובר בהסדרה על דרך הפשרה ולא בקביעה מהותית של אופי ההכנסה.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

14. העוררות ציינו כי בהתכתבות בין הצדדים במסגרת חתימת ההסכם הדגישה חברת דור כי עמדתה הייתה ונותרה כי מדובר ברווח הון. עוד הוסיפו העוררות כי הן מסתמכות על חוות דעת שניתנה להן בתאריך 7.9.2022, לאחר חתימת הסכם הפשרה, ממנה עולה כי מדובר בהכנסות הוניות.

15. בכתב התשובה, טענה המשיבה כי יש לדחות את הטענה שההכנסות מהתמלוגים שייכות לשנת 2007, שכן הזכות לתמלוגים בהתאם להסכם היא שנתית. המשיבה ציינה כי בהתאם לחוק, מחזור העסקאות בשנת 2019 הוא "כפי שדווח לרשות המסים על פי דין", אכן, כמו בכל שנה, על תמלוגי שנת 2019 דיווחה חברת דור למע"מ בשנת 2019.

16. לעניין סיווג ההכנסה כהכנסה הונית, עמדה המשיבה על הקביעה כי יש ליישם לעניין זה את הסיווג שהוסכם במסגרת הסכם הפשרה. המשיבה העירה כי הסכמי הפשרה קובעים את סיווג ההכנסה בצורה מפורשת, ואף צוין בהם כי הסיווג יחול בשנות השומה "ובשנים הבאות". המשיבה ציינה כי הסכמי הפשרה לשנים 2017-2019 נחתו בטרם הוגשו ההשגות המתוקנות, וכי במסגרת ההשגות שהוגשו העוררות לא עדכנו את המשיבה על ההסכם; לעמדת המשיבה, התנהלות זו מהווה חוסר תום לב, בפרט לאחר שניתנה לעוררות האפשרות להגיש השגות מתקנות ואף נקבע דיון בעניינן. לעניין הטענה כי הסכמי פשרה אינם מחייבים בתחומי מס שונים, טענה המשיבה כי חוק התוכנית הכלכלית הוא חוק עצמאי ונפרד מדיני המס, כך שלא מדובר בנושא מס שונים.

17. בתגובה לכתב התשובה, חזרו העוררות על טענותיהן. לעניין הגדרת מחזור ההכנסות, טענו העוררות כי לפי ההגדרות הרלוונטיות בחוק מע"מ, מכירת הזכויות לרישיונות חיפוש נפט הינה בגדר מכירת ציוד, כיוון שהיא אינה חלק מהעיסוק של חברת דור, ולכן היא אינה אמורה להיכלל במחזור העסקאות. העוררות העירו כי קיים טעם נוסף לשיוך ההכנסה לשנת 2007 ולנטרולה ממחזור ההכנסות של שנת 2019 – גם אילו העוררות היו מפסיקות את פעילותן כליל, התגמולים היו מתקבלים כסדרם בהתאם להסכם – עניין המעיד על כך שאין בתקבולים אלו כדי להעיד על היקף הפגיעה בעוררות כתוצאה ממגפת הקורונה.

18. לעניין הסכם הפשרה, העירו העוררות כי הוא גובש על ידי החברה מאחר שבאותו מועד היא ראתה לנגד עיניה הסכם שמשמעותו עיתוי של תשלום המס בלבד (Shifting), וכי לא הייתה כוונה של החברה לקשור את עצמה בהסכם להשלכות עתידיות ובלתי צפויות כמו התפרצות נגיף הקורונה ומדיניות המשיבה בקשר למענקים. אשר לטענות המשיבה כי העוררות לא גילו לנציגיה את דבר קיומו של הסכם הפשרה, העירו העוררות כי הן התנהלו מול רשות המסים כרשות אחת, אשר כל המידע גלוי וידוע לפניה. בנוסף, כיוון שממילא ההסכם אינו מחייב את העוררות, לא נפל כל דופי בהתנהלותה בעניין זה.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

19. בנוסף, העירו העוררות כי עמדת המשיבה לעניין התכלית הנפרדת של חוק התוכנית הכלכלית מחזקת את עמדתה ואינה מתיישבת עם קביעתה שניתן להשליך בין העניינים השונים.

20. ביום 25.4.2023 התקיים דיון באמצעים טכנולוגיים. בדיון, עמדה הוועדה על הקושי הגלום בכך שהתמורה בעסקת מכירת הזכויות לא הייתה מהוות, ועל הקושי לקבוע כי מדובר בעסקה הונית בנסיבות כאלה.

21. העוררות הבהירו בדיון כי העסקה לא דווחה למע"מ בשנת 2007, כיוון שבאותו מועד השווי של העסקה לא היה ידוע, ואילו החברה הייתה מעריכה אותו לפי סעיף 10 לחוק מע"מ, השווי היה אפסי, כך שהדיווח השנתי במסגרתו שולם מע"מ לאורך השנים עם קבלת התמלוגים, הוא בבחינת דיווח שמרני. הודגש כי חברת דור אינה רשומה כבעלת זכויות בספר הנפט, המנוהל במשרד האנרגיה לפי חוק הנפט.

22. ב"כ העוררות העיר כי בעסקת תמורות במקרקעין – עיסקה שבה התמורה נקבעת כאחוז מהתקבולים העתידיים ממכירת הדירות בשלב מאוחר יותר – קבע נציג מטעם המשיבה כי המועד הרלוונטי להערכת שווי הנכס הוא מועד ביצוע העיסקה, ללא תלות בשאלה אם התמורה בפועל הייתה גבוהה או נמוכה יותר (עמדת המשיבה בעניין זה הוגשה לתיק הערר לאחר הדיון). לעמדת ב"כ העוררות, קביעה זו רלוונטית גם לענייננו – יש לשייך את העיסקה לשנת 2007, גם אם התמורה התקבלה במועד מאוחר יותר.

23. מן העבר השני, נציג המשיבה העיר בדיון כי בשנת 2013, עם קבלת ההכנסות הראשונות מתמלוגים ממאגר הגז, דיווחה חברת דור על ההכנסה כהכנסה פירותית (כאשר באותה העת היא נהנתה מהטבה של 'מפעל מועדף'), ורק בשנת 2014 ואילך החלה לדווח על ההכנסה כהכנסה הונית. המשיבה הדגישה כי בשנים אלו חברת דור רשמה הפסדי הון, ולכן הכנסה זו קוזזה כנגד הפסדים ובפועל על פי דיווחיה, היא לא שילמה מס כלל בגין הכנסות אלו.

24. בתום הליך בירור הערר, ולקראת עריכת החלטנו הסופית, ביקשנו מן העוררת להבהיר האם בדוחותיה הכספיים של חברת דור לשנים 2020-2022 דווח על ההכנסות כהכנסות פירותיות בשיעור של 80% (כפי שהוסכם במסגרת הסכם השומה), וכן ביקשנו את התייחסות העוררת לסעיף בהסכם המכר שעורר שאלה לגבי אופי הזכויות. בתגובה, צירפה העוררת את הדוחות הכספיים, והבהירה כי ההכנסות סווגו בהם כ"הכנסות אחרות"; כמו כן הדגישה העוררת כי יש להתייחס אל מכירת הזכויות כמכר מוחלט.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

25. לאחר ששקלנו את טענות הצדדים, באנו לכלל מסקנה כי דין הערר להידחות במלואו. בתמצית נציין שאנו סבורים כי אין מקום להחיל בנסיבות העניין את הסכם השומה; כי ההכנסה שעליה נסובה המחלוקת היא הכנסה פירותית; וכי אין מקום לשייך הכנסה זו לשנת 2007. להלן נעמוד על טעמי החלטתנו בהרחבה.

#### תנאי לזכאות – מחזור המקסימלי

26. נקודת המוצא היא כי המענקים לפי חוק התוכנית לסיוע כלכלי נועדו לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטות של נגיף הקורונה. הזכאים למענקים הם עסקים שחלה ירידה בהכנסותיהם בתקופה זו חודשית נתונה, בהשוואה לנתוני שנת הבסיס – שנת 2019. עם זאת, הזכאות למענק הוגבלה כך שהיא לא תינתן לעסקים גדולים במיוחד – נקבע בחוק המענק יינתן רק לעסק ש"מחזור עסקאותיו בשנת 2019... אינו עולה על 400 מיליון שקלים חדשים".

27. הגבלה זו לא הוסברה בדברי ההסבר להצעת החוק, ואולם היא נדונה בבית המשפט העליון, בבג"ץ 5984/20 המון ווליום בע"מ נ' ממשלת ישראל (ניתן ביום 3.11.2020; להלן – בג"ץ המון ווליום). במקרה הנדון, העתירה כוונה למגבלת המחזור המקסימלי, במסגרת אותו מענק – אשר נקבע באותה עת במסגרת החלטת ממשלה, לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 (המחזור המקסימלי לפי החלטת הממשלה עמד על 20 מיליון ש"ח); בפסק הדין הוסבר כי מבחן המחזור המקסימלי נועד להוות מדד לכושר השרידות של העסק ולאיתנותו הפיננסית. נקבע כי גם אם יש בכך ממד של שרירותיות, אין מניעה להסתמך על מחזור העסקאות כאמת מידה מכרעת לקביעת הזכאות למענק – שכן היא מבטאת שונות רלוונטית, ובה בעת היא פשוטה וברורה, כך שהיא משרתת את תכלית המענק – מתן סיוע יעיל ומהיר "בהתאם לאפשרויות התפעוליות ולמנגנונים הקיימים".

28. כאשר מדובר בעסקים הרשומים כאחד במסגרת איחוד עוסקים, נקבע בחוק כי דרישת המחזור המקסימלי תיבחן ביחס לאיחוד העוסקים בכללותו (סעיף 7 לחוק, הגדרת "מחזור עסקאות בשנת 2019"). בערר 22-2827 אקדמון ישראל בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 31.1.2023; להלן – עניין אקדמון), עמדה הוועדה על כך שהמחוקק יוצא מתוך הנחה שהחברות הקשורות באיחוד עוסקים נהנות כולן יחד מאיתנות פיננסית של הקבוצה בכללותה. מכל מקום, העירה הוועדה באותו עניין כי אמת המידה לעניין זה אינה מהותית אלא טכנית – אין משמעות לשאלה מהי האיתנות הפיננסית של הקבוצה, ויש צורך לבחון באופן טכני את השאלה מהו המחזור המאוחד (פיסקה 28 להחלטה); יוער למען הסדר הטוב כי ההחלטה בעניין אקדמון תלויה ועומדת בערעור הנדון בימים אלה בבית המשפט (המחוזי).



## מדינת ישראל ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

### החרגת עסקאות הוניות

29. חוק התוכנית הכלכלית מגדיר "מחזור עסקאות" באופן הבא (ההדגשה נוספה):

"מחזור עסקאות" – (1) לגבי מי שאינו מוסד ציבורי זכאי – מחזור עסקאות של עוסק, כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, **למעט מכירות הוניות** ועסקאות שדווחו בידי הקונה לפי סעיפים 20 או 21 לחוק מס ערך מוסף..."

30. החוק אינו מבאר מהי "מכירה הונית" שאותה יש להחריג מחישוב מחזור ההכנסות השוטף. יחד עם זאת, בדיני המס הכלליים, ההבחנה בין עסקאות הוניות לבין עסקאות פירותיות היא בבחינת מושכלות יסוד, ויש לה השלכות רבות על החיוב בסוגי מס שונים. לצורך ההבחנה בין הכנסה הונית להכנסה פירותית, הדימוי הרווח הוא של "עץ" ו"פירות": העץ הוא הנכס שבאמצעותו העסק מפיק את ההכנסה, ואילו הפירות הן ההכנסה המופקת במסגרת הפעילות המסחרית השוטפת (ראו למשל ע"א 7204-15 **פקיד שומה תל אביב 4 נ' עיזבון המנוחה דפנה לשם**, ניתן ביום 2.1.2018, פסקה 27 לפסק דינו של השופט ד' מינץ).

31. השאלה האם הכנסה מסוימת היא הונית או פירותית היא תלויה נסיבות, וניתן לברר אותה באמצעות אינדיקציות ומבחני עזר שפותחו בפסיקה ובספרות המשפטית. בין מבחני העזר הרבים, ניתן להזכיר את אלו: **אופי הנכס** – ישנם נכסים שמעצם טיבם משמשים להשקעה הונית, כגון דירה להשכרה או מכונות וציוד לצרכי ייצור במפעל; **תדירות העסקאות** – אם מתקיימות עסקאות דומות באופן תדיר, סביר שמדובר בעיסקה מסחרית-פירותית; **תקופת האחזקה** – השקעה הונית מוחזקת, לרוב, לתקופות ארוכות יותר; **מומחיות או בקיאות בעיסקאות** – מומחיות בעסקאות מהסוג השנוי במחלוקת מעידה על אופי העיסקה כעיסקה מסחרית שוטפת – פירותית; **ייעוד התמורה והשימוש בה** – האם המוכר משתמש בתמורה לצרכי השקעה הונית, לצרכי פעילותו המסחרית השוטפת; **מטרת הרכישה והמכירה** – האם הרוכש התכוון לקבל נכס מניב (עץ) או נכס לעיסקה מסחרית (פרי); **הרישום במאזן** – האופן שבו נרשמה העסקה בספרי חשבונותיו של העסק; ועוד מבחני עזר ואינדיקציות נוספות (וראו בהרחבה א' נמדר, **דיני מסים [מיסי הכנסה]**, 1993 (להלן – **נמדר, מיסי הכנסה**), עמ' 58 ואילך; ע"א 9412/03 **עמי חזן נ' פקיד שומה נתניה**, ניתן ביום 2.2.2005; ע"א 9187/06 **רפאל מגיד נ' פקיד שומה פתח תקווה**, ניתן ביום 16.3.2009, פסקה 20 להחלטה).

32. מכל מקום, מבחני העזר הם לעולם חלקיים, והיישום שלהם צריך להיעשות בזהירות, תוך הדגשת הממצאים הרלוונטיים ובהתחשב בנכס הספציפי ובעיסקה הספציפית העומדת לבחינה (**נמדר, מיסי הכנסה**, עמ' 70). היו שהגדירו לצד מבחני העזר את "מבחן העלי" –



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בחינה של מכלול הנסיבות האופפות את העיסקה; הוסבר כי במקרים מסוימים, אף אם האינדיקציות ומבחני העזר מטים את הכף לכיוון אחד, עשויות להיות נסיבות ייחודיות המאפילות בחשיבותן על הנכסים האחרים ומביאות לתוצאה אחרת (ראו עניין מגיד, פיסקה 20(י) להחלטה, וראו הערתה של השופטת ע' ארבל שם).

33. ב"כ העוררות סבר כי יש לבחון את העניין בנתיב פרשני אחר. לעניין חוק התוכנית הכלכלית, ניתן להתבסס על הגדרות אחרות המצויות בחוק מע"מ, שכן חוק התוכנית הכלכלית מפנה, בהגדרת מחזור העסקאות, לחוק מע"מ; בחוק מע"מ, בהגדרת "מחזור עסקאות", צוין "עסקאות" – למעט מכירת ציוד, כאשר הביטוי ציוד מוגדר כך – "נכס ששימש, משמש או נועד לשמש, לעוסק בעסקיו, ואין מכירתו מעיסוק העוסק". לשיטת ב"כ העוררות, בהתאם להגדרות הקבועות בחוק, יש לנטרל את ההכנסה הנדונה כיוון שהיא נובעת ממכירת נכס העונה להגדרת ציוד.

34. לטעמנו, מן הראוי לבסס את הניתוח בהקשר זה על הביטוי "עסקאות הוניות", שהוזכר במפורש בחוק, אשר מבוסס על המינוחים המקובלים בדיני המס, ולא על פרשנות כזו או אחרת להגדרות המצויות בחוק מע"מ. המחוקק גילה את דעתו באופן ברור כי יש להחריג עסקאות הוניות, והגם שביטוי זה לא הוגדר – אין מנוס מיציקת תוכן פרשני להוראה זו. נעיר עם זאת כי ייתכן שאין פער של ממש בין שני הנתיבים הפרשניים. לא מן הנמנע כי מכירת "ציוד", כהגדרתו בחוק מע"מ, היא היא עסקה הונית על פי האבחנות המקובלות בדיני המס, ונראה שלכך כיוון המחוקק שהוסיף לחוק מע"מ את החיוב במס בגין ציוד (ראו אהרון נמדר, **מס ערך מוסף** (כרך א', מהד' חמישית, 2013), פיסקה 207, עמ' 72 ואילך). בפסיקה אף נקבע בעבר כי אין לערוך הבחנה בין חוק מע"מ ובין פקודת מס הכנסה, וכי ההבחנה בין הכנסה הונית לפירותית תיערך על פי אותן אמות מידה וראו ע"א 111/83 **אלמור לניהול ולנאמנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף**, פ"ד לט(4) 1, עמ' 12).

35. במאמר מוסגר יוער כי ניתן להסתפק בשאלה האם ההפניה להגדרת "ציוד", להבדיל מההסתיעות במינוח המקובל של עסקה הונית, וככל שיש הבדל בין הגדרות אלו, מסייעת לטענות העוררות. העוררות הדגישו כי חברת דור אינה עוסקת במכירת זכויות ברישיונות נפט, וכי האופי החריג של עסקה זו מתיישב עם הסיפא של הגדרת ציוד ("אין מכירתו מעיסוק העוסק"), ואולם דווקא בגלל האופי החריג של עסקה זו, ספק רב אם הרישא של ההגדרה הולמת את הזכויות שנמכרו – "נכס ששימש, משמש או נועד לשמש, לעוסק בעסקיו". הנתיב הפרשני שהוצע על ידי העוררות מעורר גם את השאלה האם הזכויות שאותן מכרה חברת דור עונות להגדרת "נכס" בחוק המע"מ (ראו את הסיפא להגדרת "טובין" בסעיף 1 לחוק מע"מ, המחריגה מכלל ההגדרה ניירות ערך וכן "מסמכים שחירים וזכויות בהם"). מכל מקום, לנוכח המסקנה שעליה נעמוד להלן, לא ראינו צורך להידרש לכך בהרחבה.





## מדינת ישראל ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

### הסכם הפשרה ומשמעויותיו

36. המשיבה השליכה את כל יהבה על הסכם הפשרה. לעמדת המשיבה, העוררות, שהן חברות בנות של חברת דור, כבולות לקביעה המוסכמת שנעשתה במסגרת שומות המס שנערכו לה, ולפיה הכנסות אלו יוכרו כהוניות בשיעור של 20%, וכפירותיות בשיעור של 80%.

37. עמדת המשיבה בהקשר זה מעוררת סימני שאלה, ולא ברור על מה היא מסתמכת. שבנו ועיינו בכתב התשובה, ולא הצלחנו להבין איזה משקל נתנה המשיבה, אם בכלל, לעובדה שהסכמה זו נעשתה במסגרת פשרה. הסכמה של צד להליך לסיים אותו בפשרה, מעידה אך ורק על תוצאות ההליך המוסכם, ואין בה בכדי להעיד על הסכמה לגוף העניין. יכול צד מסוים להסכים לסיים את ההליך בפשרה, תוך התחשבות בניהול הסיכונים ובמכלול שיקולים נוספים שהוא אינו חייב לחשוף – וזאת כמובן מבלי שתהיה בכך הודאה בעמדת הצד שכנגד. מנקודת מבטם של הצדדים להליך, שיקולים רלוונטיים לפשרה במסגרת הליך אחד, עשויים להיות לא רלוונטיים בהליך אחר – גם אם השאלה העובדתית והמשפטית העומדת בבסיס ההליכים השונים היא דומה. כל כוחה של הפשרה הוא בהיותה מוסכמת, והטענה כאילו מסקנות הנובעות מפשרה קודמת יכולות להיות מחייבות בהליך אחר, שעליו היא לא הסכימה להחיל את אותה מסקנה – היא בעייתית. אלו מושכלות יסוד של משמעות הפשרה בהליכים משפטיים, ויש לתמוה כיצד נמנעה המשיבה מלהתייחס לכך בכתב התשובה.

38. אכן, כבר נקבע בעבר כי פסק דין שניתן בהסכמה הוא בבחינת "הסכם מחייב שהוראותיו נוצרו ועוצבו על ידי הצדדים" (ע"א 601/88 עיזבון המנוח מיכאל רודה ז"ל נ' שרייבר, פ"ד מז(2) 441, 451). באותו אופן, יש לכבד גם הסכמי שומה שנערכים בין הצדדים מבלי להיזקק להליך שיפוטי. יחד עם זאת, המשיבה לא הניחה ולו בדל ראייה לכך שהסכמת הצדדים התייחסה לדבר מה נוסף מלבד גובה המס שהחברה תשלם. ההסכמה לתשלום מס על בסיס חלוקה של 80/20 היא בבירור החלטה שרירותית, שיש בה ביטוי לניהול סיכונים שהצדדים עורכים בסיטואציה מיסויית ומשפטית נתונה. השאלה המשפטית שעומדת בבסיס הערר שלפנינו היא אכן דומה לשאלה שעמדה אז בפני הצדדים, והיא נדרשת להכרעה גם בענייננו, אך לא מצאנו בסיס לכך שהצדדים כבולים להסכם הקודם שאליו הגיעו.

39. אמנם, נותרנו עם תהיות מסוימות גם באשר להסברי העוררות בנוגע לפשרה. העובדות הן שחברת דור הסכימה לקבל את טענות המשיבה בשיעור משמעותי של 80%, ואף ציינה בהסכמי השומה כי הסכמה זו תחול גם להבא, בשנים הבאות. העוררות טענו כי הגיעו להסכמה משיקולי כדאיות וכי הסיווג אינו משפיע על עצם החיוב במס אלא רק יוצר Shifting – שינוי בעיתוי שבו חל מועד המס – אולם טענות אלו לא הובהרו די הצורך, וקשה



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לומר שעמדת העוררות בעניין הפשרה הינה קוהרנטית וברורה. בנוסף, בעניין תום הלב הדיוני, מקובלת עלינו הערת המשיבה, כי היה מקום שהעוררות יגלו מיוזמתן את דבר קיומו של הסכם הפשרה, בוודאי במקום שבו ניתנה להן הזדמנות חריגה לשוב ולחדד את טיעוני ההשגה והתקיים דיון בעל פה מול נציגי המשיבה. מכל מקום, היבטים אלו אינם משנים את עצם העניין – הפשרה שאליה הגיעה חברת האם של העוררות מול המשיבה בהליך אחר, אינה מחייבת בהליך זה.

40. נציין בשולי הדברים כי המשיבה לא הציגה כל הסבר הגיוני מדוע יש לסווג את ההכנסות כהכנסות הוניות באופן חלקי, ומדוע דווקא בשיעור של 20%. השאלה כיצד יש לסווג את ההכנסות הללו עומדת להכרעתנו, ולא הוצגה כל הצדקה לכך שהכרעה כזו תיעשה לשיעורין, ועל בסיס מספרי שרירותי. קביעה שרירותית לפיה ההכנסה מתחלקת ל-80% פירותית ו-20% הונית יכולה להתאים להסדר פשרה, אך אינה הגיונית מכל בחינה אחרת.

41. לא למותר להעיר כי במהלך הדיון שהתקיים בערר, הערנו כי הסכם השומה עשוי להעיד על נכונותם של הצדדים להימנע מהכרעה שיפוטית בעניין זה, והצענו לצדדים מתווה פשרה שהתבסס, במידה מסוימת, על מגמתו של הסכם השומה, ואולם הצדדים לא הגיעו להסכמה. בנסיבות אלו, אין מנוס מהכרעה פוזיטיבית בשאלה האם מדובר בהכנסות הוניות או פירותיות.

### עסקת מכירת הזכויות והזכות לקבלת תמלוגים

42. בלב העניין עומדת כאמור עסקת מכירת הזכויות ברישיונות חיפוש הנפט, בד בבד עם הזכות לתמלוגים הנגזרת מעסקה זו, ונבקש לעמוד על מאפייניה המורכבים של הזכות לקבלת התמלוגים.

43. לכאורה, ההבחנה הבסיסית בין עץ לפירות במקרה כזה היא מתבקשת – הרישיון הוא העץ, והתמלוגים הניתנים לבעלי הרישיון ולבעלי הזכויות בו הם הפירות. חברת דור מכרה את זכויותיה ברישיון – כך שלכאורה מדובר בעסקה הונית של מכירת העץ – ואולם החברה שמרה לעצמה זכות לחלק קטן מהתמלוגים – מהפירות של העץ, אף שמלוא הזכויות ב"עץ" נמכרו. לכאורה, מדובר במצב אבסורדי: ההכנסה הנדונה היא הכנסה מתמלוגים – כביכול, הכנסה פירותית, אולם העסקה שבגינה התקבלו ההכנסות היא כביכול עסקה הונית, שכן היא כללה מכירה מלאה של הזכויות.

44. האופי הדואלי של העסקה בא לידי ביטוי גם במבחני העזר שנסקרו לעיל. ניתן לסווג את העסקה, כביכול, כעסקה הונית, מבחינת אופי הנכס (זכויות ברישיונות חיפוש משמשות באופן טבעי להשקעה), מבחינת תקופת האחזקה הארוכה, ומבחינת תדירותן של עסקאות מסוג זה אצל חברת דור (עסקה חד פעמית וחריגה); מנגד, מבחנים הנוגעים לאופי התמורה



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

והשימוש בה, מתיישבים עם הגדרת ההכנסה כפירותית – העובדה שמדובר בהכנסה שוטפת וקבועה ולא חד פעמית, והרושם הכללי כי לא מדובר בהכנסה המיועדת להשקעה. לצד זאת, מצאנו כי המבחן הכללי של מכלול נסיבות העניין, מוביל למסקנה כי מדובר בהכנסה פירותית, ולצורך הבהרת העניין יש להעמיק מעט יותר בנוגע לרקע העסקי ובנוגע לתנאי העיסקה.

#### עסקת מכירת הזכויות – מכר מוחלט?

45. מהסכם המכירה, שצורף על ידי העוררות, עולה כי ההחזקה של חברת דור בזכויות ברישיונות חיפוש הנפט כפופה להסכם תפעול משותף (JOA). הסכם זה לא הוצג בפנינו, אולם מהסכם המכירה ניתן להבין כי השותפים המחזיקים ברישיון נושאים יחד בעלויות הנדרשות לצורך חיפוש הנפט. הסיטואציה העסקית היא ברורה: בשלב החיפוש, השותפים המחזיקים ברישיון נושאים בהוצאות משמעותיות, מתוך תקווה שהחיפוש ישא פרי ויניב הכנסות עתידיות, ואולם התועלת הכלכלית של הרישיון לוטה בערפל. הזכויות ברישיון החיפוש עשויות להיות נכס בעל ערך עתידי רב, אך לצד זאת, בשלבים התחלתיים, השתתפות בשותפות כזו עלולה להיות גם בבחינת נטל כלכלי.

46. הסיטואציה המורכבת הזו עשויה להסביר את האופן המורכב שבו התקיימה העיסקה. במועד מכירת הזכויות, לא ניתן היה לקבוע מה שוויו שלהן, והדבר היה תלוי בתוצאות הקידוח. לא מן הנמנע כי חברת דור ביקשה להימנע מהנטל הכלכלי הכרוך בהשתתפות בחיפוש הנפט, בהתאם לחובותיה כלפי יתר השותפים. בעת המכירה, חברת דור הייתה מוכנה "להיפטר" מהזכות ללא תמורה מיידית, תוך שמירת הזכות לחלק קטן בלבד מהכנסות העתידיות, בשלב שכאמור הכנסות כאלו כלל לא היו מובטחות.

47. בדרך כלל, כשמתקיימת עיסקה מכר הונית של פעילות הכוללת תזרים מזומנים עתידי, המחיר שנקבע לעיסקה הוא פועל יוצא של היוון – הצדדים לעיסקה מתרגמים את הערך הכספי של הפעילות העסקית העתידית, לשווי כספי נתון. גם אם מלוא התמורה אינה משולמת במזומן, היוון של שווי הזכויות הוא מרכיב מרכזי בקביעת גובה תמורה. אולם בענייננו, במועד מכירת הזכויות לא ניתן היה להעריך את שוויין של הזכויות, ולא ניתן היה להוון אותן. הזכויות הרשמיות ברישיונות חיפוש הנפט אמנם הועברו לידי הרוכשים, אבל התמורה לא נקבעה על פי היוון; חברת דור שמרה לעצמה חלק קטן מזכויות העתידיות, בדמות אותם "תמלוגי על" שצוינו בהסכם. הזכות לקבל את מרבית הפירות אמנם הועברה לרוכשים, אולם הזכות לקבל את אותם 6% שמועברים לחברת דור – לא הועברה מעולם לידי הרוכשים, והיא נותרה בידי חברת דור.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

48. אין מדובר בעיסקת תשלומים – הזכות לתמלוגים אינה מוגבלת בזמן בהסכם, ולכן התמורה אינה מוגדרת ואינה סופית. ישנן עסקאות מורכבות שבהן סכום התמורה הסופי הוא מותנה או מושפע מפרמטרים משתנים, אך בעיסקה זו ניכר כי הזכות לתמלוגים מותירה בידי חברת דור גרעין משמעותי של זכויות. למעשה, נותר בידי חברת דור חלק מה"עץ", שלא הועבר לידי הרוכשים.

49. על אופי הזכות של חברת דור לתמלוגים, ניתן ללמוד מהפיסקה האחרונה בהסכם המכירה – פסקה 8.6. מפאת חשיבותה נביא אותה כלשונה:

**“8.6 העברת זכויות: ככל שהנעברות תבקשנה להעביר את הזכויות הנמכרות לצד ג', העברה כאמור תיעשה בכפוף לזכויות המעבירה על פי הסכם זה ותנאי לתוקפה של העברה כאמור יהיה אישור הנעבר למעבירה בדבר התחייבותו למילוי כל התחייבויות הנעברת”.**

50. הגם שפיסקה זו הובאה רק בשולי ההסכם, היא מעידה על משמעותו הייחודית – הרוכשים, שקנו מחברת דור את זכויותיה ברישיונות החיפוש, אינם יכולים להעביר את הזכויות הללו לצדדי ג' כאוות נפשם; סחירות הזכויות היא מוגבלת ומותנית, והתנאי הוא הבטחת זכותה של חברת דור לתמלוגים. למעשה, הזכות לתמלוגים בשיעור 6% שמוקנית לחברת דור, לא הועברה לרוכשים כלל, ומטעם זה הם גם אינם רשאים להעביר את זכויותיהם מבלי להבטיח את קיומה של הזכות. במבט ראשון, נראה כאילו ההסכם ערוך כהסכם מכר מלא ומוחלט, ואולם הוראותיו בנויות כך שהזכויות אינן מועברות באופן מוחלט אלא באופן מותנה, השומר את זכותה של חברת דור לתמלוגים.

51. ניתן לבחון את העניין מפרספקטיבה קניינית – כידוע, זכות קניינית היא זכות המתייחסת לחפץ (In Rem) ופועלת כלפי כולי עלמא, וזאת לעומת זכות אובליגטורית, שהינה אישית (In Presona) ופועלת את פעולתה בין הצדדים להסכם בלבד. אחד המאפיינים הבולטים הנגזרים מהיותה של זכות קניינית הוא היכולת של הרוכש לסחור ולהעביר את הנכס באופן חופשי. נוכח ההגבלה על הסחירות, קשה לומר שהזכויות ברישיונות החיפוש הועברו במלואן לרוכשים. ישנו מרכיב מסוים של זכות קניינית, חפצית, שנותר בידי חברת דור, ואין לרוכשים קניין בו. המסקנה המתבקשת היא שהזכות לתמלוגים שנשמרה לחברת דור היא זכות קניינית, או לכל הפחות זכות מעין-קניינית, זכות חלקית הנגזרת מזכויות הקניין של הרוכשים, והיא מהווה מעין נספח נצחי לעיסקת המכר.

52. המנגנון המשפטי שהצדדים נקטו בו הוא מורכב – מצד אחד הזכויות מועברות במלואן, ומצד שני ההעברה מוכפפת להבטחת זכויותיה של חברת דור בשיעור של 6% מהתמלוגים הנגזרים מהזכויות המועברות. הצדדים יכלו לערוך את ההסכם ביניהם באופן פשוט יותר, כך שחברת דור תמשיך להחזיק במלוא זכויות הקניין שהן שוות ערך ל-6% מהזכויות



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הנעברות, ואולם ניתן לשער כי הצדדים העדיפו להימנע מהסכם כזה, שהיה מחייב את חברת דור להמשיך ולשאת בהוצאות חיפוש הנפט. ככל הנראה, על הרקע הזה, ההסכם נערך כך שהזכויות מועברות, כביכול, באופן מלא – כשהמשמעות העיקרית באותה העת הייתה בכך שחברת דור לא תאלץ להמשיך לשאת בהוצאות. עם זאת, הזכות לתמלוגים לא הוונה, ושיעור מסוים מהתמלוגים נשאר בידי חברת דור ללא הגבלת זמן, תוך הגבלה על סחירות הזכויות באופן שיבטיח את זכויותיה של חברת דור.

53. הגדרת הזכויות של חברת דור מכוח הסכם המכר היא חשובה. העוררות מבקשות לראות את התמורה שקיבלה חברת דור בדמות התמלוגים המועברים לה באופן שוטף, ואולם התמורה שהעוררת קיבלה במסגרת ההסכם אינה "תמלוגים" ספציפיים, אלא "זכות לקבלת תמלוגים". באופן רגיל, הזכות לקבלת תמלוגים היא חלק מסל הזכויות הנלווה לבעלות ברישיון חיפוש הנפט או לחזקת הנפט, ואולם במסגרת הסכם המכר נעשתה הפרדה בין מרכיבי הזכויות – חברת דור מכרה את כל החובות וכן את מרבית הזכויות, אך הגדירה את הזכות לקבלת תמלוגים בשיעור 6% כזכות עצמאית שלא הועברה לידי הרוכשים. זכות זו היא למעשה נכס מניב, דהיינו – היא העץ שמניב לחברת דור פירות בדמות התמלוגים השוטפים.

54. המסקנה המתבקשת היא כי ההכנסות מחלק זה של העץ, הינן הכנסות פירותיות. הכנסות אלו נכללות במסגרת המחזור החודשי של איחוד העוסקים, ולפיכך מחזור ההכנסות עולה על 400 מיליון. אף אם נאמר, כגישת ב"כ העוררות, שהזכויות שנמכרו הן בבחינת "צידוד", כהגדרתו בחוק מע"מ, הרי שההכנסות אינן נובעות ממכירת הזכויות אלא מאותו חלק בזכויות שלא הועבר במלואו לרוכשים.

### התייחסות לעמדת העוררות לעניין אופי המכר

55. כאמור, לפני מתן החלטה סופית התבקשו העוררות להתייחס לתניה זו, המגבילה את הסחירות על הזכויות שהועברו, ויו"ר הוועדה אף הבהיר את המשמעות שניתן לייחס לה (החלטת יו"ר הוועדה מיום 21.6.2023). העוררות מסרו בהקשר זה תגובה ארוכה, וביקשו להדגיש היבטים אחרים שמהם עולה כי מדובר במכר מוחלט (אליהם נתייחס להלן), אולם לא ראו לנכון להתייחס לתניה זו עצמה ולמשמעותה – הגבלת הסחירות כמוה כהגבלת הקניין, ומשמעות הדברים היא כי העוררת הותירה בידיה חלק מהעץ.

56. העוררת ביקשה לבסס את הטענה שמדובר בהסכם מכר מלא ומוחלט, על כך שהזכויות נרשמו בפנקס הנפט והעברת הזכויות אושרה על ידי הממונה על ענייני הנפט, בהתאם לחוק הנפט, התשי"ב-1952. לעמדת העוררת, חוק הנפט מסדיר העברה מוחלטת של זכויות הנפט,



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

וקובע כי עם העברת הזכויות ברישיון, יחולו על המקבל כל החובות והזכויות הכרוכות ברישיון.

57. אין בידינו לקבל טענות אלו של העוררת. חוק הנפט הוא חוק רגולטורי, והרישומים שנעשים על פיו נועדו להבהיר מיהו בעל הרישיון ומי נושא באחריות לגבי הרישיון, מנקודת מבטו של הרגולטור. הרישום של הרוכשים כבעלי הזכויות ברישיון אכן מתיישב עם הסכם המכר, שכן הרוכשים קיבלו על עצמם את כל החובות המוטלות על בעל הרישיון ואת מירב הזכויות. אולם הרישום אינו מעיד, כפי שניסתה העוררת לטעון, על זכותן "המוחלטת" של הרוכשות בזכויות שהועברו ובתמלוגים הנובעים מהן. לחברת דור נותרו זכויות בתמלוגים, שכפי שראינו, לא הועברו בפועל לרוכשות (ולכל הפחות, לא באופן מוחלט).

58. יתרה מכך, העוררות אף הסבירו כי לצד הרישום של העברת הזכויות בפנקס הנפט בשנת 2007, בשנים 2010-2011 נרשמה בפנקס זכותה של חברת דור לתמלוגים. זאת בהתאם לסעיף 4.5 להסכם המכר, בו הובהר במפורש שחברת דור תהיה רשאית לרשום את זכויותיה לתמלוגים. רישום זה לא הוצג בפנינו, אבל ניתן להבין ממנו כי פנקס הנפט מלמד דווקא על המציאות ההפוכה מזו שהעוררת ניסתה להוכיח: הזכות לתמלוגים שעליה נסוב ערר זה, היא מרכיב נפרד, שנרשם בנפרד, והיא נותרה רשומה על שם חברת דור גם לאחר הסכם המכר.

59. אילו רישום הזכויות בפנקס הנפט היה מעיד על מכירה מוחלטת של כל הזכויות לתמלוגים, כפי שניסו העוררות לטעון, בוודאי שלא היה הממונה על ענייני הנפט מאפשר לחברת דור לרשום על שמה זכות לקבלת תמלוגים, שעה שהיא כלל לא מחזיקה זכויות ברישיון. כאן המקום להעיר כי מהנחיות שפורסמו על ידי הממונה על ענייני הנפט, אשר מסדירות את הליכי הרישום של העברת זכויות, עולה כי ניתן לרשום בפנקס הנפט גם "זכות לתמלוגים חוזיים" (ראו סעיף 12 להנחיות לעניין סעיף 76 לחוק הנפט בעניין העברה ושעבוד של זכויות נפט וטובת הנאה בזכויות נפט, פורסמו באתר האינטרנט של משרד האנרגיה: [https://www.gov.il/BlobFolder/generalpage/oil\\_law\\_76/he/oil\\_rights\\_transference.pdf](https://www.gov.il/BlobFolder/generalpage/oil_law_76/he/oil_rights_transference.pdf)). הבחנה זו תואמת את נסיבות המקרה שלפנינו - חברת דור מכרה לרוכשים את הזכויות ברישיון החיפוש, אולם לא העבירה לרוכשים את כל הזכויות לתמלוגים הנגזרות מהרישיון. מכוח ההסכם, הזכות לתמלוג בשיעור 6% הופרדה מיתר הזכויות הכרוכות עם הבעלות ברישיון, והיא נותרה בידי חברת דור.

60. נעיר כי לא ראינו לייחס משקל של ממש להשוואה שערכה העוררת בין עניינינו לבין עניין דיגיטל ניוז. כפי שהובהר לעיל, הפסיקה מורה על כך שאת השאלה האם מדובר בהכנסה הונית או פירותית יש לבחון לפי נסיבותיו הספציפיות של המקרה. העוררת לא הסבירה מדוע יש להקיש בין קניין רוחני לבין זכויות ברישיון חיפוש נפט, ונראה כי ההשוואה בין המקרים מתחילה ומסתיימת בכך שבשני המקרים התמורה בעסקת מכר מוגדרת תוך



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שימוש בביטוי "תמלוגים" את טיבם של התמלוגים הנדונים בענייננו בחנו בהרחבה לעיל, ולא מצאנו שהנסיבות הספציפיות שנדונו בעניין דיגיטל ניוז משפיעות על מסקנתנו.

#### לאיזו שנה יש לשייך את ההכנסה

61. העוררות טענו כי ההכנסה מתמלוגים היא תמורה מעסקת מכירת הזכויות, עיסקה שנעשתה בשנת 2007, וכי בהתאם לחוק המע"מ – מועד הדיווח על ההכנסה צריך היה לחול בשנה זו. המשיבה נסמכה על אופן הדיווח של העוררות בפועל, ולעמדת המשיבה – די בכך שהכנסות אלו דווחו בשנת 2019.

62. ראשית, יש לדייק בלשון החוק. בהתאם להגדרת "מחזור עסקאות בשנת 2019", הקבועה בסעיף 7 לחוק, המחזור הרלוונטי הוא מחזור העסקאות "כפי שדווח לרשות המסים בישראל על פי דין לגבי שנת 2019". הדיוק בלשון החוק פועל כאן לשני הצדדים – מחזור ההכנסות הוא המחזור שדווח, ואולם ניתן להתבסס רק על מחזור שדווח "על פי דין". כיצד יש לנהוג כאשר אחד מהצדדים סבור כי המחזור דווח שלא על פי דין?

63. כידוע, נישום שסבור שנפלה טעות בדיווחים שלו, יכול לתקן את הטעות במסגרת דו"ח מתקן. במקרים רבים אחרים מתבקשת ועדת הערר, בתיקים המובאים לפניה, לערוך את חישוב ירידת המחזורים בהתאם לדו"ח מתקן שהעוסק הגיש (ראו למשל ערר 21-2067 גלריה זביר אינטרטור בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 28.2.2022, פסקאות 14-16 להחלטה, וההפניות שם).

64. אולם העוררות לא תיקנו את דיווחיהן, ורק טענו באופן כללי כי יש לשייך את ההכנסה בשנת 2019 וביתר השנים שבהם התקבלו תמלוגים – למועד מכירת הזכויות, בשנת 2007. העוררות טענו כי הדיווח על הכנסות אלו למע"מ נעשה משיקולי שמרנות וזהירות, כאשר מצד הדין, ניתן היה להסתפק בכך שבמועד ביצוע העיסקה, היה משולם המע"מ לפי שערך של שווי העיסקה, בהתאם לסעיף 10 לחוק המע"מ המתייחס לעסקה שלא נקבע לה מחיר. בהתאם לכך, טוענות העוררות כי ההכנסה הייתה שווה לאפס, ותחת זאת דיווחה חברת דור למע"מ על ההכנסות מתמלוגים כהכנסות חייבות – משיקולי זהירות ושמרנות בלבד.

65. ראשית, נוכח מסקנתנו לעיל, אין בידינו לקבל את הטענה שההכנסות מתמלוגים, המתקבלות בחברת דור לאורך השנים, הן כולן תמורה מתמשכת לאותה עיסקה חד פעמית שבוצעה בשנת 2007. כאמור לעיל, הסכם המכירה הותיר בידי חברת דור זכות קבועה לקבלת תמלוגים ממכירת הגז הטבעי, תמלוגים שהיא זכאית להם באופן שוטף, כנגזרת של מכירת הגז בכל שנה מחדש. התמורה החוזית שניתנה לחברת דור בשנת 2007 גלומה בזכות לקבלת תמלוגים – ולא בתמלוגים עצמם. העסקאות שהקימו לחברת דור את הזכות



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לתמלוגים, הן עיסקאות הגזו השוטפות שהתקיימו בשנת 2019, שבהם העוררת זכאית לתמלוגים. מסקנתנו היא כי עסקאות אלו דווחו כנדרש בשנת 2019, ולא משיקולי זהירות.

66. טענת העוררות בהקשר זה ממחישה את האבסורד הכרוך בטיעוניהן. לגישת העוררות, יוצא כי עיסקה "הונית" חד פעמית של מכירת הזכויות, זוקפת לזכות חברת דור – בשנת 2007 בלבד – תמורה בלתי מסוימת, שהולכת וגדלה בכל שנה ושנה. לכאורה, לפי גישת העוררות, היה על חברת דור לתקן את דיווחיה בכל שנה, באופן כזה שהחיוב במע"מ בגין התמלוגים ישויך לשנת 2007. תיקון תיאורטי זה היה מחייב אותה לשלם בכל שנה לא רק את המע"מ בגין התמלוגים, אלא גם את הפרשי ההצמדה והריבית לשנת 2007 בגין תשלום המע"מ באיחור. תוצאה זו היא בלתי מתקבלת על הדעת, וגם העוררות לא כיוונו אליה.

67. קשה שלא להתרשם מהרושם שחברת דור עצמה התייחסה להכנסות השוטפות מתמלוגים כהכנסות שוטפות, ודיווחה עליהן למע"מ בכל שנה ושנה. הזהירות המופלגת, שהעוררות מייחסות להתנהלות זו בדיעבד, כאילו הייתה זו דרכה לדווח על עסקה הונית, ששיעור המע"מ שלה אמור להיות אפס – היא לכל הפחות מוזרה ותמוהה, שעה שהיא כרוכה בתשלומי מע"מ בסך של למעלה ממיליון ש"ח בשנה. אילו סברה חברת דור באמת ובתמים שיש בידה אפשרות להתנער מתשלום המע"מ – חזקה עליה שהייתה עושה כן מלכתחילה. הדיווח השוטף למע"מ מעיד כאלף עדים על האופן שבו החברה עצמה רואה את ההכנסה הזו.

68. איננו סבורים שיש בסיס להשוואה בין עסקת התמורות במקרקעין, שדוגמתה הוצגה על ידי העוררות, לבין הנדון בענייננו. עיסקת התמורות שהוזכרה על ידי העוררות, היא עסקת מכר רגילה, שבה התמורה מתקבלת במסגרת תשלום חד פעמי. העניין שנדרש להכרעה באותו מקרה הוא מהו המועד הרלוונטי להערכת שווי הנכס, והעוררת מבקשת לטעון כי גם בענייננו – היה עליה לשום את שווי הנכס כבר בשנת 2007, ואולם ההשוואה אינה מדויקת. ראשית, בענייננו לא מדובר על תשלום חד פעמי, אלא על תמלוגים מתמשכים שממשיכים לעמוד לזכות העוררת. שנית, בעסקת המקרקעין האמורה נכס המקרקעין נמכר במלואו, ואילו כאן, כפי שהוסבר בהרחבה קודם לכן, ישנה זכות לקבלת תמלוגים בשיעור של 6% שלא נמכרה – והיא העץ המניב לחברת דור את ההכנסה הפירותית שעליה נסובו טענותיה.

### סיכום ומסקנות

69. נוכח כל האמור לעיל, הגענו למסקנה כי ההכנסות של חברת דור מתמלוגים אינן הכנסות הוניות, ויש להביא אותן בחשבון במחזור ההכנסות לשנת 2019. העוררות אינן עומדות





## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

אפוא במבחן הסף הטכני של מחזור ההכנסות המקסימלי, הנבחן במסגרת איחוד העוסקים בכללותו, והן אינן זכאיות למענק כלל.

70. מסקנה זו מבוססת, כאמור על תנאי הסף. בהחלטה בהשגה לא נבחנו יתר תנאי הזכאות למענק, ובכלל זה לא נבחנה השאלה האם ירידת המחזורים של העוררות נבעה ממגפת הקורונה. בתום הדיון ביקשנו מהעוררות מסמכים בדבר הכנסותיהן החודשיות, העשויים לשמש לצורך בחינה זו, ואולם נוכח מסקנתנו – לא ראינו צורך להידרש למסמכים אלו.

71. למסקנה, אנו דוחים כל העררים שבנדון. נוכח התוצאה שאליה הגענו, ובשים לב להערות לעיל לגבי עמדת המשיבה, העוררות ישאו בהוצאות המשיבה בסך 5,000 ש"ח בלבד.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 60 יום.

ניתנה היום, י"ז תמוז תשפ"ג, 06/07/2023, בהעדר הצדדים.

1128-23, 1128-23, 1129-23

טניה חכמוב, רו"ח  
נציגת ציבור

ערן עסיס, עו"ד  
יו"ר הועדה