



ערר חרבות ברזל

1233-25

1234-25

י"ד אלול תשפ"ו

27.08.2026

מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

לפני כבוד חברי הוועדה:

עדי ליאב, עו"ד - יו"ר

אריאל ז'יטניצקי, רו"ח ועו"ד - חבר

נוריס מדיקל בע"מ, תאגיד 514623404

באמצעות ב"כ עו"ד ירין אליהו

העוררת:

נ ג ד

רשות המיסים

באמצעות קרן הפיצויים

רחוב הלח"י 31 בני ברק

Akif.ararim.GRP@taxes.gov.il

באמצעות ב"כ משיבה עו"ד ספיר רחמין

SapirRa@taxes.gov.il

המשיבה:

החלטה

רקע

1. בהתאם לכתב הערר, העוררת היא חברה בעלת פעילות בינלאומית המתמחה בייצור שתלים דנטליים.
2. העוררת הגישה תביעה לפיצוי הוצאות מזכות בגין תקופות הזכאות אוקטובר 2023 ו-נובמבר-דצמבר 2023 וזאת בהתאם לחוק התוכנית לסיוע כלכלי (הוראת שעה - חרבות ברזל), התשפ"ד-2023 (להלן - **החוק**).
3. המשיבה דחתה את תביעות העוררת בגין שתי תקופות הזכאות בנימוק כי לא קיימת ירידה במחזור העסקאות. בהחלטותיה ולצורך בחינת זכאותה, נטרלה המשיבה את הכנסות העוררת מצדדים קרובים ביחס לרכיבים "מחזור העסקאות בשנת הבסיס" ו"מחזור הבסיס". לעומת זאת ביחס לרכיב "מחזור העסקאות לתקופת הזכאות" העמידה אותו המשיבה על הסכום שדווח למע"מ, ללא נטרול.
4. על החלטות אלו הגישה העוררת השגות אשר בהן הפנתה לכך שבהתאם להגדרת מחזור העסקאות שבחוק יש לנטרל עסקאות עם צדדים קשורים גם ממחזור תקופת הזכאות. העוררת ציינה כי נטרול הכנסות כאמור מוביל לכך שקיימת לה ירידה בהכנסות בשיעור המזכה בפיצויים בשתי תקופות הזכאות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

5. במסגרת בחינת השגות העוררת שלחה המשיבה לעוררת דרישה להשלמת מסמכים. העוררת התבקשה להמציא את כרטיסות ההכנסות בינה לבין צדדים קשורים בשנים 2022-2023, בצירוף הסבר על מהות הקשר עם הצדדים הקשורים וסיבת הוצאת החשבוניות.
6. לאחר שהעוררת השיבה לדרישה זאת דחתה המשיבה את השגותיה בגין שתי תקופות הזכאות. בהחלטות ציינה המשיבה כי מבדיקה שנערכה נמצא כי ביחס לעסקאות אותן ביקשה העוררת לנטרל מתקיימים מאפיינים של עסקאות בין עוסק לבין מי שאינו קרובו. לפיכך צוין כי מדובר בעסקאות אמיתיות ושוטפות אשר אין לנטרלן ממחזור העסקאות. נוכח האמור, חזרה המשיבה על קביעתה כי לא קיימת לעוררת ירידה במחזורים בשיעור המזכה בפיצויים כך שהעוררת אינה זכאית להם.
7. על החלטות אלו הוגשו העררים שלפנינו.

עיקר טענות הצדדים

8. העוררת טוענת כי בהתאם לחוק עסקאות בין עוסק לקרובו מוחרגות ממחזור העסקאות כברירת מחדל, ורק לבקשת העוסק רשאי המנהל לבחון אם יש מקום להכלילן. משלא הגישה בקשה כאמור לא הייתה המשיבה מוסמכת לבחון את העסקאות והיה עליה לנטרלן מכל המחזורים הרלבנטיים. לטענתה, לאחר נטרול הסכומים הרלבנטיים מתקבלת ירידה בשיעור המזכה בפיצויים ביחס לשתי תקופות הזכאות כך שהיא זכאית לפיצויים.
9. לחלופין טוענת העוררת כי גם לגוף העניין העסקאות הושפעו מיחסי הקרבה ואינן נושאות מאפיינים של עסקאות עם צד בלתי קשור. החברות הקשורות מצויות בשליטתה; היא קובעת את היקף הסחורה ואת מועדי וסכומי התשלומים; אין התאמה בין הרכישות לתקבולים; קיימים חובות חריגים; ולא נערכו הסכמי הפצה. לטענתה, העובדה שמדובר בעסקאות אמיתיות אינה שוללת את הצורך בנטרולן.
10. מן הצד השני טוענת המשיבה כי יש לפרש את סעיף 38 לחוק בהתאם לתכליתו ולדרישת הקשר הסיבתי, כך שהמנהל מוסמך שלא לנטרל עסקאות עם קרוב גם מיוזמתו אם שוכנע כי מדובר בעסקאות אמיתיות ושוטפות. לטענתה, פרשנות שלפיה הסמכות מותנית בבקשת העוסק תאפשר לו לבחור אם לבקש את הכללת העסקאות לפי התוצאה המיטיבה עמו, ועלולה ליצור ירידת מחזורים מלאכותית שאינה משקפת נזק מלחמה.
11. המשיבה מפנה להחלטות שניתנו בעניין מענקי הקורונה שבהן הורחבה תחולת מנגנון הנטרול גם מעבר ללשון המפורשת של ההסדר, וזאת מכוח תכליתו ודרישת הקשר הסיבתי. עוד נטען כי הוספת המילים "מיוזמתו או לבקשת עוסק" בחקיקת "עם כלביא" נועדה להבהיר את הסמכות הקיימת ולמנוע מחלוקות ולא ליצור סמכות חדשה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

12. לגוף העסקאות שבמחלוקת טוענת המשיבה כי מכירות העוררת לחברות הקשורות הן חלק מליבת פעילותה וממקור הכנסותיה העיקרי. חברות אלה משמשות חוליה קבועה במערך הפצת מוצריה בחו"ל. תנאי תשלום גמישים, היעדר הסכמים כתובים או שליטת העוררת בכמויות ובמועדי האספקה אינם משנים לשיטתה את מהותן של העסקאות. לטענתה, העוררת ממילא לא הוכיחה באמצעות אסמכתאות מספקות כי מאפייניהן שונים מאלה של עסקאותיה עם צדדים בלתי קשורים.

13. לחלופין טוענת המשיבה כי אף לאחר נטרול העסקאות לא מתקיים קשר סיבתי למלחמה. לדבריה, בתקופות הזכאות נמשכה פעילות העוררת כסדרה, מחזוריה היו גבוהים ומספר המשלוחים לחו"ל אף גדל. לצד זאת, הכנסותיה התאפיינו בתנודתיות ובירידות גם לפני המלחמה ולאחריה. נתונים אלה מהווים, לטענתה, ראיות לכאורה המעבירות לעוררת את הנטל להוכיח קשר סיבתי – נטל שלא הורם.

14. במענה לתשובת המשיבה טוענת העוררת כי טענת המשיבה בדבר היעדר קשר סיבתי הועלתה לראשונה בכתב התשובה ואינה נתמכת בראיות מספקות. הירידות שקדמו למלחמה נבעו מאירועים נקודתיים, ואילו ריבוי המשלוחים בתחילת המלחמה נועד להגדיל מלאי במחסני החברות הקשורות בחו"ל מחשש לסגירת נתב"ג, ולא שיקף גידול במכירות ללקוחות סופיים.

דיון והכרעה

15. ההגדרה "מחזור עסקאות" שבסעיף 38 לחוק קובעת כך:

"מחזור עסקאות" – אחד מאלה, לפי העניין:

(1) לעניין ניזוק שאינו מנוי בפסקאות (2) או (3) – מחזור עסקאות כמשמעותו בחוק מס ערך מוסף; במחזור עסקאות כאמור לא ייכללו כל אלה:

(א) עסקאות שסעיפים 20 או 21 לחוק מס ערך מוסף חלים עליהן;

(ב) מכר טובין או מתן שירות מאת עוסק לקרובו, אלא אם כן אישר המנהל, לבקשת עוסק, כי לגבי מכר או מתן שירות כאמור לקרובו מתקיימים אותם מאפיינים המתקיימים לגבי עסק מכר או שירות כאמור בין עוסק לאדם שאינו קרובו;

(ג) ...

"...

16. מלשון ההגדרה עולה כי מכר טובין או מתן שירות מעוסק לקרובו לא ייכללו במחזור העסקאות, וזאת כברירת מחדל. חריג לכלל זה מתקיים בהתקיים שני תנאים מצטברים: העוסק ביקש לכלול את העסקה במחזור, והמנהל אישר כי מתקיימים בה אותם מאפיינים המתקיימים בעסקה בין צדדים שאינם קרובים.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

17. אם כן, השאלה הראשונה הדרושה הכרעה בענייננו היא האם המשיבה רשאית להימנע מנטרול עסקאות בין קרובים ממחזור העסקאות של העוררת, אף שהעוררת לא ביקשה זאת. בהמשך נידרש גם לאופן שבו יש לבחון אם מתקיימים התנאים להפעלת החריג.

מנגנון הפיצויים ותכלית נטרול עסקאות בין קרובים

18. בטרם נבחן את הסוגייה שלפנינו, נבקש להקדים מספר מילים על מנגנון הפיצויים שלפנינו ותכלית נטרולן של עסקאות בין צדדים קרובים. ככלל, מנגנון הפיצויים מבוסס על השוואה בין הכנסותיו המדווחות של עסק בתקופת הבסיס לבין הכנסותיו המדווחות בתקופת הזכאות. הרציונל העומד מאחורי הנוסחה הוא כי אלמלא המלחמה היה העסק מניב הכנסות דומות לאלו שדיווח בתקופת הבסיס, כך שניתן לשייך את הירידה שנגרמה לו בתקופת הזכאות למלחמה כנקודת מוצא.

19. אלא שעסקאות בין עוסק לקרובו מעוררות קושי מובנה בהקשר זה. בשל יחסי הקרבה, הצדדים לעסקה אינם פועלים בהכרח כבעלי אינטרסים כלכליים נפרדים, וקיימת אפשרות שהקשר ביניהם ישפיע על העסקה במובנים רבים. עצם ביצועה, מחירה, היקפה, עיתויה, תנאי התשלום, מתן זיכויים וויתורים ועוד. חשש זה אינו מוגבל לעסקאות פיקטיביות. גם עסקה אשר במסגרתה סופקו הטובין או השירותים בפועל עשויה להיות מושפעת מיחסי הקרבה בתנאיה המסחריים באופן שאינו משקף עסקה בין צדדים בלתי תלויים.

20. כאשר עסק יכול להשפיע על היקף הכנסותיו או על מועד רישומן, הירידה המדווחת בהכנסותיו יכולה לנבוע, כולה או חלקה, מהחלטות פנימיות של הצדדים הקשורים ולא מן האירוע המזכה. במצב כזה, נפגעת היכולת של נתוני ההכנסות להוות כלי מהימן לצורך הערכת הנזק שנגרם כתוצאה מהמלחמה ולבחינת העמידה בדרישת הקשר הסיבתי.

לשון החוק ותכלית ההוראה

21. נקודת המוצא לכל בחינה פרשנית היא לשון החוק. היא אשר קובעת את גבולות הגזרה והמסגרת שבתחומה תפעל התכלית החקיקתית. הפרשן אינו רשאי להעניק לחוק משמעות שאין לה אחיזה או עוגן כלשהו בלשונו, שכן "גבול הפרשנות הוא גבול הלשון" (בג"צ 6247/04 לריסה גורודצקי נ' שר הפנים (ניתן ביום 23.3.10); דנג"צ 7335/21 שרת הפנים נ' ראיסה מרינצ'בה (ניתן ביום 13.11.2023)).

22. ההוראה הרלבנטית לענייננו ברורה ולא דורשת כל הבהרה או השלמה. בכך שונה ענייננו מהפסיקה אליה הפנתה המשיבה. בע"א 3622/96 אברהם חכם נ' קופת חולים "מכבי" (17.6.1998) נדונה הוראה שהתייחסה לאדם "חולה נפש", ונשאלה השאלה מה דינו של מי שאינו מסוגל לדאוג לענייניו מחמת ליקוי שכלי. החוק לא נתן מענה מפורש למצב זה: כב'.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

השופט אנגלרד בחן אם יש לראות בשתיקת החוק הסדר שלילי או להחיל את ההוראה בדרך של היקש, ואילו כב' השופט ברק ראה באי-הסדרת המקרה חסר בחקיקה הטעון השלמה. בשתי דרכי הניתוח נקודת המוצא הייתה אפוא כי הדין לא הסדיר במפורש את המצב שנדון. בבג"צ 5012/97 **מתן שירותי בריאות סיעוד ורווחה בע"מ נ' משרד הבריאות** (19.1.1998) נקבע כי לשון ההוראה עצמה יכולה לשאת שתי משמעויות חלופיות. לעומת זאת, בענייננו אין החוק שותק ביחס לזהות הגורם היוזם ואין לשונו סובלת מספר פירושים, הוא קובע במפורש כי החרג יופעל לבקשת העוסק.

23. בע"א 9817/17 **מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' מיטל אביבי רייך** (21.2.2021) (להלן - **עניין רייך**) נדונה הסמכות להאריך מועד לפי סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין, המתנה את הפעלת הסמכות בכך שהמנהל "נתבקש לכך". בית המשפט העליון קבע כי המנהל אינו יכול לראות בעצמו כמי שביקש את הפעלת סמכותו, ולכן אינו מוסמך להאריך את המועד מיוזמתו. דברים אלו יפים ביתר שאת בענייננו, שבו המחוקק לא הסתפק בדרישה לקיומה של בקשה אלא אף קבע במפורש מיהו הגורם הרשאי להגישה – העוסק. מכאן שבקשת העוסק אינה אך דרך אפשרית לפתיחת הבדיקה אלא תנאי להפעלת סמכות המשיבה, ובהיעדרה אין המשיבה רשאית ליוזם את הבדיקה בעצמה:

"לשונו של הסעיף מראה בבירור כי המנהל רשאי להאריך את המועד רק אם נתבקש לכך. אמנם, אין הכרח כי הבקשה תוגש דווקא על ידי הנישום, והיא יכולה, במקרים חריגים, להיות מוגשת גם על ידי אדם אחר שיש לו עניין בדבר (למשל, "בעסקת נטו" במסגרתה רוכש המקרקעין מתחייב לשלם את מס השבח בו חייב המוכר, ייתכן ורוכש המקרקעין יהיה מעוניין לבקש הארכת מועד אף כי אינו הנישום). עם זאת לא ניתן מבחינה לשונית לראות במנהל כאילו הוא "מבקש מעצמו" את הארכת המועד. גם ההיסטוריה החקיקתית שסקרנו לעיל, מוכיחה כי כוונת המחוקק היתה ליתן לנישומים את האפשרות לבקש הארכת מועדים מהמנהל ולא ליתן למנהל את האפשרות להאריך מועדים לעצמו" (ההדגשות במקור, הח"מ).

24. למעשה, גם המשיבה אינה חולקת על כך שלשון הסעיף כפשוטה תומכת בעמדת העוררת. אלא שלטענתה התוצאה של נטרול זה היא בלתי מתקבלת על הדעת: עסקה אמיתית ושוטפת תצא ממחזור העסקאות; בעקבות הנטרול עלולה להיווצר ירידת מחזורים שאינה משקפת פגיעה אמיתית; העוסק יכול לבחור אם לבקש את הכללת העסקה לפי התוצאה המשתלמת לו; והדבר עלול לפגוע בקשר הסיבתי, בשוויון בין עוסקים ובקופה הציבורית.

25. אלא שטענות אלו הנוגעות לתכלית החקיקה נדונו בהרחבה ונדחו בערר 2103-25 **יפעת בן-אבי בראון נ' רשות המסים** (29.6.2026) (להלן – **עניין יפעת בן-אבי בראון**). באותו עניין נסקרה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

התפתחותו של ההסדר החקיקתי, מחוק הקורונה ועד לחוק האומיקרון שעליו התבסס ההסדר שלפנינו. הובהר כי בתזכיר חוק האומיקרון ובהצעת החוק הוצע תחילה לנטרל באופן גורף עסקאות עם קרוב, וכי בעקבות הסתייגות חברי ועדת הכספים נוסף החריג המאפשר למנהל, לבקשת העוסק, לאשר את הכללתן.

26. בכך שונה ענייננו מהחלטות שניתנו ביחס למענקי הקורונה, שבהן נדרשו ועדות הערר למצבים שלא הוסדרו במפורש בחוק. בענייננו קבע המחוקק הסדר מפורש, ואין מדובר בתוצאה מקרית או בחסר בחקיקה, אלא באיזון מודע: נטרול עסקאות עם קרוב הוא ברירת המחדל, ולצדה אפשרות לסטות מכך בהתקיים שני תנאים מצטברים – בקשת העוסק ואישור המנהל.

27. נדגיש כי משמעות הפרשנות שמציעה המשיבה אינה מתמצה בהוספת אפשרות הפעלה נוספת לחריג הקבוע בחוק, אלא יש בה כדי לשנות את מבנה ההסדר. בהתאם לנוסח הקיים, נטרול עסקאות עם קרוב הוא ברירת המחדל ורק העוסק רשאי לבקש לסטות ממנה, בכפוף לאישור המנהל. קבלת פרשנות המשיבה משמעה כי אף שברירת המחדל שרירה וקיימת, הרי שהיא נחלשת במידה רבה שכן לכל אחד מהצדדים האפשרות לחרוג ממנה. בכך משתנה האיזון שערך המחוקק אשר העדיף את אינטרס הודאות והמהירות על פני בירור פרטני (ור' בהקשר זה את דברי בית המשפט בפסקה 24 לפסק דינו של כב' השופט ד' מינץ בעניין **רייך** שם צוין כי אין זה מתפקידו של בית המשפט לשנות את האיזון שקבע המחוקק על ידי פרשנות שאינה מתיישבת עם לשון החוק).

28. נבהיר, כי לא נעלם מענייננו הקושי המעשי הטמון בכך שהבחינה הפרטנית תלויה בבקשת העוסק, באופן המותיר בידיו שליטה בשאלה אם תיבחן האפשרות לכלול את העסקאות במחזור. ואולם, קושי זה הוא תוצאה של האיזון שקבע המחוקק. תכלית ההסדר אינה בהכרח להגיע לתמונה הכלכלית המדויקת ביותר, אלא גם להבטיח מנגנון מהיר ואחיד.

29. המשיבה מפנה לדברים שציין מנהל קרן הפיצויים בפני ועדת הכספים אגב הליך החקיקה:

"אמיר דהן: מדובר על מחזור העסקאות הרגיל שמדווח למס הכנסה, למעט הכנסות לפי סעיפים 20 ו-21 לחוק מס ערך מוסף ומכירת מכר טובין שיש בין קרובים. אם זו עסקה אמיתית, אנחנו נאשר אותה, ואם זו עסקה שהיא לא ממש עסקה אמיתית שקורית, אנחנו ננטרל אותה מתוך התחשיב. ירון חושב שבהגדרה כאן זה מופיע כאילו שאתה צריך לבקש אישור מקדמי. אז לא, לא צריך לבקש אישור מקדמי. אם נבחן את התיק ונזהה שהייתה כאן עסקה במכר טובין שהיא לא השירות האמיתי, נפנה לעוסק ונבקש ממנו הסבר." (פרוטוקול ישיבה 234 של ועדת הכספים, הכנסת ה-25, 64 (5.11.2023).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

אלא שגם בדברים אלו אין כדי לבסס מסקנה שלפיה המנהל מוסמך להפעיל מיוזמתו את החרג הקבוע בחוק ולהכליל את העסקה במחזור. האפשרות להפעיל את החרג בהיעדר בקשת העוסק לא נאמרה בהם במפורש, ומכל מקום עמדתו של נציג הרשות במהלך דיוני הוועדה היא כלי עזר בלבד להתחקות אחר תכלית החוק ואינה מכריעה את פרשנותו, בפרט כאשר הכוונה הנטענת לא קיבלה ביטוי בנוסח הסופי של החוק (ר' בג"צ 9632/17 **עמותת הזכיינים – למען זכייני הפיס והטוטו בישראל ואח' נ' שר האוצר ואח'** (ניתן ביום 20.2.2019); בג"צ 3262/95 **אברהם פורז נ' ממשלת ישראל ואח'** (ניתן ביום 25.6.1995)).

30. על דברים אלה נוסף ונפנה לקביעות הוועדה **בעניין יפעת בן-אבי בראון** באשר למשמעות החקיקה המאוחרת שנחקקה ביחס למבצע "עם כלביא". באותו הסדר שונה נוסח ההוראה ונקבע במפורש כי המנהל רשאי לבחון את העסקה גם מיוזמתו. הוועדה עמדה על כך שבדיוני ועדת הכספים אגב אותו הליך חקיקה, ובמענה לשאלה בדבר הצורך בשינוי, ציין מנהל קרן הפיצויים כי לפי חקיקת "חרבות ברזל" הוא נדרש לנטרל את כלל העסקאות. מכאן הסיקה הוועדה כי אין מדובר בהבהרה של מצב משפטי קיים, אלא בשינוי מהותי שנועד להקנות למנהל סמכות שלא עמדה לו קודם לכן:

"היו"ר ינון אזולאי: מיוזמתו זה יותר מדי רחב.

אמיר דהן: למה? ואם אני רואה עסקה שהיא אמיתית ולא צריך לנטרל אותה? למשל יש לי חברה שמייצרת מחשבים. כל חומרי הגלם היא קונה מחברה קשורה. לפי החקיקה [הקודמת, קרי חרבות ברזל] אני צריך לנטרל את הכול..." (פרוטוקול ישיבה 696 של ועדת הכספים, הכנסת ה-25, 32, 14.7.2025).

קביעות אלו מקובלות גם עלינו. לפיכך, חקיקה מאוחרת זאת מחזקת גם לטעמנו את המסקנה כי בחוק החל בענייננו לא הוקנתה למנהל סמכות להימנע מנטרול העסקאות מיוזמתו.

31. לפיכך ומכל הנימוקים שלעיל, אנו קובעים כי בהיעדר בקשה מצד העוררת לא הייתה המשיבה מוסמכת להפעיל את החרג, והיה עליה לנטרל את העסקאות עם הצדדים הקשורים. למען הסר ספק ועל רקע הנטרול שערכה המשיבה בהחלטתה בתביעה רק ממחזור הבסיס, יודגש כי מסקנה זו חלה כמובן הן לגבי מחזור הבסיס והן לגבי מחזור תקופת הזכאות.

נטרול עסקאות – מתי?

32. בטרם נבחן את המקרה המסוים שלפנינו, נבקש להוסיף מספר מילים על האופן שבו מבקשת המשיבה לבחון האם מתקיים החרג לנטרול עסקאות. כעולה מתשובת המשיבה לערר, סבורה



מדינת ישראל

ועדת ע"ר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

המשיבה כי "ככל ומדובר בעסקה אמיתית הרי שאין מקום "לנטרל" את העסקה ויש לחשב את העסקה במסגרת העסקאות במחזור העסקאות של העוררת" (סעיף 38 לתשובת המשיבה).

33. אלא שבניגוד לאמור וכפי שסקרנו לעיל בהרחבה הצורך בנטרול אינו תלוי בשאלה האם העסקה אמיתית או לא, והוא נובע מן החשש כי יחסי הקרבה השפיעו על מאפייניה המסחריים באופן שאינו משקף את התנאים שהיו נקבעים בין צדדים בלתי תלויים. בהתאם, המבחן שהציב המחוקק אינו מתמצה בשאלה אם מדובר בעסקה אמיתית, אלא אם מתקיימים בה אותם מאפיינים שהיו מתקיימים בעסקה בין צדדים שאינם קרובים. בע"ר 1752-25 אברהם הוסטל תל אביב בע"מ נ' רשות המסים, פס' 47-48 (1.6.2026) נקבע בהקשר זה כי מדובר בבחינה מהותית של מכלול נסיבות העסקה, ובכלל זה מהותה והיקפה, השתלבותה בפעילות העסקית הרגילה, תדירותה, נסיבות ההתקשרות ואופן ההתחשבות, ההיגיון הכלכלי והתכלית העסקית, מחיר השוק ורכיב הרווח, וכן אופן הדיווח והתיעוד החשבונאי (והשווה: ע"מ 53528-01-16 מדינגו בע"מ נ' פקיד שומה עפולה (ניתן ביום 8.5.2022)).

34. בהקשר זה, אין בעובדה שמכירות העוררת לחברות הקשורות מהוות את עיקר פעילותה ואת מקור הכנסותיה המרכזי כדי ללמד כי הן נושאות מאפיינים דומים לעסקאות עם צדדים בלתי קשורים. היקף הפעילות אכן מלמד על מרכזיותן של עסקאות בפעילות העוררת, אך לא על מאפייניהן המסחריים. אין בנתון זה כדי להשיב על השאלה אם תנאיהן המסחריים ובכלל זה אופן קביעת הכמויות, מועדי האספקה, תנאי האשראי, התשלום ואופן הגבייה הושפעו מיחסי הקרבה.

35. על כן, אף אם היינו קובעים כי המשיבה מוסמכת ליזום בחינה פרטנית של עסקאות עם קרוב, ממילא היה עליה להעמיד תשתית מספקת למסקנה כי מתקיימים בעסקאות אותם מאפיינים המתקיימים בין צדדים בלתי תלויים. המשיבה היא אשר מבקשת לחרוג מברירת המחלל ולפיה עסקאות בין קרובים לא יכללו במחזור העסקאות ועל כן לא יכול להיות די בקביעה כללית כי מדובר בעסקאות אמת או בעסקאות שוטפות, ונדרשת תשתית עובדתית המבססת את מאפייניהן המסחריים.

מן הכלל אל הפרט

36. העוררת הצביעה בהשגתה על חוסר עקביות בהחלטות המשיבה באופן שבו נוטרלו העסקאות עם החברות הקשורות. הסבר המשיבה שלפיו הפער נבע מאופן פעולתה של המערכת האוטומטית עשוי להסביר כיצד נוצר התחשיב הראשוני, אך אין בו כדי להצדיק תחשיב שאינו עקבי. עוד נעיר כי מאחר שההחלטות בתביעות לא כללו בחינה מהותית של העסקאות, עמדת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

המשיבה בדבר הצורך שלא לנטרלן הוצגה לעוררת לראשונה רק בשלב ההשגה. בכך נפגעה האפשרות שניתנה לעוררת להתמודד עם עמדה זו במסגרת ההליך המינהלי.

37. אלא שגם בשלב ההשגה, ואף אם היינו מניחים כי היא מוסמכת ליזום את בחינת העסקאות ללא בקשת העוררת, היא ממילא לא הרימה את הנטל המוטל עליה להצדיק חריגה מברירת המחדל הקבועה בחוק.

38. לצורך בחינת ההשגות ביקשה המשיבה מן העוררת כרטסות הנהלת חשבונות והסבר בדבר מהות הקשר בין הצדדים והסיבה להוצאת החשבונות, והעוררת המציאה את שהתבקש. ההחלטות בהשגות אמנם כוללות קביעה כללית שלפיה מתקיימים בעסקאות אותם מאפיינים המתקיימים בין צדדים שאינם קרובים, אולם ההנמקה שניתנה לכך התמצתה בכך שמדובר ב"עסקאות אמיתיות ושוטפות". אלא שכפי שהובהר קודם לכן, עצם אמיתותה של העסקה אינה השאלה שצריכה בירור. השאלה היא אם הוכח כי חרף יחסי הקרבה נשאו העסקאות אותם מאפיינים המתקיימים בעסקאות בין צדדים בלתי קשורים.

39. בהקשר זה טענה העוררת כי היא שקובעת את סוגי המוצרים והכמויות שיועברו לחברות הקשורות וכן את סכומי התקבולים ומועדיהם, וכי התשלומים שקיבלה מצדדים אלו שולמו בדרך כלל בתשלומים חודשיים ולא בהתאם להזמנה מסוימת. העוררת הצביעה גם על יתרות חוב משמעותיות ומתמשכות ועל היעדרם של הסכמי הפצה כתובים. העוררת הוסיפה כי לקוחות בלתי קשורים מזמינים את המוצרים בעצמם, משלמים בהתאם להזמנה ולתנאי תשלום מוגדרים וכי ההתקשרות עמם מעוגנת בהסכמים כתובים. הסברים אלה נוגעים במישרין למבחן שנקבע בחוק, אך לא זכו להתייחסות בהחלטות המשיבה בהשגות.

40. ככל שניתן להגיע למסקנה על בסיס החומר היחיד אותו ביקשה (וקיבלה) המשיבה מן העוררת הרי שהוא תומך דווקא בהסברי העוררת. עיון בכרטסת הלקוח הבלתי קשור מראה כי החיובים שנרשמו בגין המכירות נפרעו באופן שוטף, כך שיתרת החוב התאפסה מעת לעת ובסיום התקופה לא נותרה יתרת חוב. לעומת זאת בכרטסות החברות הקשורות מופיעות לאורך התקופה יתרות חובה משמעותיות ומתמשכות. מובן כי השוואה ללקוח יחיד אינה מאפשרת כשלעצמה לקבוע כיצד מתנהלות כלל העסקאות עם לקוחות בלתי קשורים, אולם בוודאי שהיא אינה תומכת במסקנה הגורפת שאליה הגיעה המשיבה.

41. עוד נפנה לכך שבכרטסת Noris Medical UK Ltd נרשמה ביום 26.10.2022 תנועה תחת התיאור "ארה"ב שילמה לאנגליה". רישום זה מהווה אינדיקציה לכך שההתחשבות הכספית של העוררת עם החברות הקשורות לא התנהלה בהכרח בנפרד מול כל אחת מהן, וכי יתרתה של חברה קשורה אחת עשויה הייתה להיות מוסדרת באמצעות חברה קשורה אחרת. לכך



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

מצטרפים דברי נציג העוררת בדיון, שמהם עולה כי העוררת המשיכה לשלוט במלאי המוצרים גם לאחר מכירתו לחברות הקשורות:

"אם מכרתי מלאי למשל לארה"ב ואני רואה שלכל שתל יש תוקף, ברגע שמכרתי ויש לי רשימת מלאי ואני רואה שבעוד שנה זה פג תוקף, מבחינתי זה קצת זמן, אני יכול להחזיר אותו ארצה או להעביר אותו לטריטוריה אחרת שיש בה ביקושים, אני יכול לעשות מה שאני רוצה" (עמ' 2, שורות 48–55 לפרוטוקול הדיון).

42. עוד עולה מהכרסות עם הצדדים הקשורים כי לאורך התקופה נרשמו בהן תקבולים תקופתיים, לעיתים מספר פעמים בחודש ובסכומים חוזרים או עגולים, לצד חשבוניות בסכומים משתנים. נתונים אלה מהווים אינדיקציה לכך שהתשלום נעשה במסגרת התחשבות כוללת ומתמשכת בין החברות, להבדיל מפירעון נפרד המשקף כל עסקה לאמיתה.

43. לכך מצטרפים פרוטוקול הנהלת העוררת מיום 17.10.2023 ותכתובת הוואטסאפ מיום 15.10.2023 אשר הציגה העוררת בהליך. מסמכים אלו בצירוף תצהירו של מר פסאי מטעם העוררת תומכים בהסברי העוררת כי על רקע החשש לצמצום הטיסות היא החליטה להוציא מישראל כמות גדולה ככל האפשר של סחורה על מנת לוודא קיומו של מלאי מספיק במחסניה בחו"ל עד סוף השנה. נתונים אלה, אשר לא נסתרו, מחזקים את טענת העוררת כי לפחות חלק מן העסקאות עם החברות הקשורות נקבעו מבחינת עיתוין והיקפן בהתאם לצורכי הקבוצה בכללותה.

44. מנגד, המשיבה לא השכילה להתמודד עם נתונים אלו ולא הציגה תשתית השוואתית המלמדת כי מאפייני העסקאות עם הצדדים הקשורים דומים לאלה המתקיימים מול לקוחות בלתי קשורים. בהיעדר בדיקה והנמקה כאמור ובשים לב לנטל המוטל על המשיבה בעניין זה, גם לו קיבלנו את עמדתה, הרי וודאי שאין די בקביעתה הכללית כי מדובר בעסקאות אמיתיות ושוטפות אשר אין לנטרל ממחזור העסקאות.

45. לאור כל המפורט לעיל, מסקנתנו היא כי המשיבה לא עמדה בנטל המוטל עליה במקרה שלפנינו לבסס את התנאים להפעלת החריג ולהכללתן במחזורי העסקאות, וזאת אף אם היינו מקבלים את עמדתה ולפיה נתונה לה סמכות לעשות כן ללא בקשת העוררת.

46. משקבענו כאמור, עדיין מצויה בפנינו טענת המשיבה כי גם לאחר נטרול ההכנסות הללו לא מתקיימת דרישת הקשר הסיבתי, תוך שהיא מצביעה על אינדיקציות שונות ובהן גם ירידה בהכנסות אותן הניבה העוררת מצדדים בלתי קשורים עוד קודם למלחמה. ירידה בהכנסות שהחלה עוד קודם לתקופת הזכאות עשויה לשמש אינדיקציה לכך שהפגיעה במחזור העסקאות אינה נובעת, כולה או חלקה, כתוצאה מהשפעות המלחמה. עם זאת, אין מדובר בנתון מכריע כשלעצמו, ויש לבחון זאת על סמך מכלול נסיבות העסק, מגמת פעילותו והגורמים שהשפיעו על



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

הכנסותיו בתקופה הרלוונטית. מאחר שהאינדיקציות אליהן הפנתה המשיבה לא נבחנו על ידיה במסגרת ההליך המנהלי, ועל מנת לאפשר לעוררת להציג את מלוא טענותיה ואסמכתאותיה בסוגיה זו, אנו סבורים כי לא נכון יהיה לבחון אותן לראשונה בפני ועדת הערר.

47. לאור האמור, נורה על החזרת עניינה של העוררת להשלמת בחינת המשיבה את שאלת הקשר הסיבתי, ובה בלבד, וזאת על סמך מחזורי העסקאות של העוררת לאחר נטרול העסקאות שערכה עם צדדים קשורים.

סוף דבר

48. מכל הטעמים שפורטו לעיל **הערים מתקבלים באופן חלקי** במובן זה שלצורך בחינת זכאותה של העוררת ביחס לשתי תקופות הזכאות לא יכללו במחזור העסקאות עסקאות שערכה עם צדדים קשורים.

49. בחינת זכאות העוררת לפיצויים ביחס לשתי תקופות הזכאות ועל סמך מחזורי העסקאות כאמור, תוחזר אל המשיבה לצורך השלמת בחינת דרישת הקשר הסיבתי בלבד.

50. המשיבה תמציא לעוררת בתוך 30 ימים ממועד מתן החלטה זו הודעה מפורטת אשר תבהיר את הקשיים והאינדיקציות שעליהם היא מבקשת להסתמך בבחינת דרישת הקשר הסיבתי. העוררת תהיה רשאית להגיש את התייחסותה לקשיים אלה, בצירוף אסמכתאות מתאימות, בתוך 30 ימים ממועד המצאת ההודעה. לאחר קבלת התייחסות העוררת תיתן המשיבה החלטה מנומקת בשאלת זכאותה, וזאת בתוך 60 ימים. על החלטה זו תהיה העוררת רשאית, במידת הצורך, להגיש ערר חדש בהתאם למועדים הקבועים בחוק.

51. לנוכח התוצאה אליה הגענו, תישא המשיבה בהוצאות העוררת בגין ניהול ההליך דנן וזאת בסך 5,000 ₪.

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

ניתנה היום בתאריך י"ד אלול תשפ"ו, 27.08.2026, בהעדר הצדדים.


אריאל ז'יטניצקי, רו"ח ועו"ד
חבר הוועדה


עדי ליאב, עו"ד
יו"ר הוועדה