



ערר חרבות ברזל

1261-25

1391-24

כ"ו סיוון תשפ"ו

11.06.2026

מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי
ועם כלביא – נזק עקיף

לפני כבוד חברי הוועדה:

סגן ראשת בית הדין, ד"ר ערן בר, עו"ד - יו"ר
רו"ח ברוך ברוכי, רו"ח – חבר

העוררת: טקטופ שיווק בע"מ, תאגיד 515989689
באמצעות ב"כ עו"ד אבישי בן יצחק

נ ג ד

המשיבה:

רשות המיסים

באמצעות קרן הפיצויים
רחוב הלח"י 31 בני ברק
Akif.ararim.GRP@taxes.gov.il
באמצעות ב"כ משיבה עו"ד תמיר טמסגן זאלאו
TamirTemesgenZa@taxes.gov.il

החלטה

פתח דבר

- השאלה העומדת להכרעה בעררים אלו עוסקת בהחרגת עוסק לזכאות לפיצויים בהתאם לתנאי הקבוע בסעיף 38ד(א)(1) לחוק התוכנית לסיוע כלכלי (הוראת שעה- חרבות ברזל) התשפ"ד-2023 (להלן: "החוק"), לפיו זכאי לפיצוי מי שמחזור עסקאותיו בשנת הבסיס אינו עולה על 400 מיליון ₪.
- אין מחלוקת כי בתקופות הבסיס והזכאות העוררת דיווחה למס ערך מוסף כחלק מאיחוד עוסקים בהתאם לסעיף 56 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ") על מחזור עסקאות בשנת הבסיס (2022) בסך של כ- 1.4 מיליארד ₪ ובשנת הזכאות (2023) בסך של כ- 1.6 מיליארד ₪.
- על מנת לנסות ולזכות בפיצוי, לאחר תחילת מלחמת חרבות ברזל ביקשה העוררת לצאת מתיק האיחוד ולדווח למע"מ באמצעות תיק העוסק שלה. שהעוררת ביקשה לרשום את "מועד השינוי" באופן רטרואקטיבי, החל מיום 01/10/2023, לפני המלחמה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

4. ההכרעה בסוגיית החרגת עוסק/ניזוק שדיווח תחת איחוד עוסקים שמחזור עסקאותיו מעל 400 מיליון ₪ וכן, בסוגיית עוסק שביקש לצאת מהאיחוד בדיעבד, רק מתוך ניסיון לזכות במענקים או פיצויים, נדונה והוכרעה על ידי ועדות הערר ואף על ידי בית המשפט המחוזי שדן בערעור על החלטת ועדת הערר [ראו עמ"נ 61361-03-23 **רשות המסים בישראל נ' אקדמון ישראל בע"מ** (פורסם בנבו, 11.12.2024) (להלן: "**פס"ד אקדמון**")]; (ערר 1026-23 **דיזנהויז יוניטורס תיירות נכנסת (1998) בע"מ נ' רשות המסים**, (פורסם בנבו, 11.12.2024) (להלן: "**עניין דיזנהויז**") וערר 1135-25 **אונגר יבוא אופנה בע"מ נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 17.08.2025) (להלן: "**עניין אונגר**")].
5. בפס"ד אקדמון ובהחלטות בעניין דיזנהויז ואונגר נקבע במפורש כי מדובר בטענות העומדות בסתירה מוחלטת להוראות החוק ולתכליתו. נעיר כי לא מצאנו כל שוני בין הסוגייה העומדת לדיון בעררים אלו לבין העררים שנדונו והוכרעו זה מכבר על ידי ועדות הערר ובית המשפט המחוזי, שחלקם אף נוהלו על ידי ב"כ העוררת. העוררת אשר לא הכחישה כי שינתה את אופן דיווחיה למע"מ בדיעבד, מתוך ניסיון אחד ויחיד לנסות לזכות בפיצויים אשר נכון למועד חקיקת החוק לא היתה זכאית להם, שבה על טענותיה גם בעררים אלו וביקשה לקבל את הכרעת הוועדה.
6. עררים בסוגיות הזהות לחלוטין למקרה שבפנינו הוגשו על ידי אותו מייצג, בנסיבות דומות, ביחס לעוררת אחרת (עררים 1392-24 ו- 1205-25 **ג'ון ברייס הדרכה בע"מ נ' רשות המסים** (להלן: "**עניין ג'ון ברייס**"). ביום 25.05.25 ניתנה החלטה סופית בעררים אלה, בה הורינו על דחייתם.
7. כתבי הטענות שהוגשו על ידי העוררת בעררים שבפנינו כוללים טענות הזהות לחלוטין לאלה שהועלו על ידי העוררת בעניין ג'ון ברייס. גם התנהלות העוררת במקרה זה דומה להתנהלות העוררת בעניין ג'ון ברייס. לאור זהות טענות העוררת בעניין ג'ון ברייס, התנהלותה לפני ואחרי חקיקת החוק, זהות הסוגיות שבמחלוקת, הורינו כי פרוטוקול הדיון שנערך בעניינה של ג'ון ברייס יהווה חלק מפרוטוקול הדיון בעניינה של העוררת בעררים אלו בשינויים המחויבים (ראה עמ' 1-2 לפרוטוקול הדיון בעררים אלו מיום 29.4.25). קביעותנו בעניין ג'ון ברייס נכונות גם למקרה שבפנינו ובהחלטה זו אנו נשוב על אותם נימוקים בשינויים הנדרשים.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

העובדות הצריכות לעניין

8. העוררת היא חברה פרטית אשר תחום עיסוקה בייבוא מוצרי סאונד, תאורה ומולטימדיה.
9. החל משנת 2019 ועד לחודש נובמבר 2023, היתה העוררת חברה יחד עם חברות נוספות תחת איחוד עוסקים לפי סעיף 56 לחוק מע"מ (להלן: "האיחוד").
10. לאחר שפורסמו תנאי הזכאות לפיצויים לפי חוק זה, ביום 09.11.2023, פנתה העוררת לרשויות מע"מ בבקשה לצאת מתיק האיחוד ולדווח על הכנסותיה באופן עצמאי בתיק העוסק. על מנת ולנסות לזכות בפיצויים לפי חוק זה, ביקשה העוררת מרשויות מע"מ לקבוע את מועד השינוי ויציאתה מהאיחוד באופן רטרואקטיבי החל מיום 01.10.2023.
11. לאחר תיקון הרישום במע"מ, ביום 12.02.2024 הגישה העוררת תביעה לפיצויים בסך 600,000 ₪, לתקופת הזכאות אוקטובר 2023.
12. ביום 26.02.2024 הגישה העוררת תביעה לפיצויים בסך 1,033,842 ₪, לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023.
13. ביום 27.3.24 דחתה המשיבה את תביעת העוררת לפיצויים לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023 וביום 19.05.2024 דחתה המשיבה את תביעת העוררת לפיצויים לתקופת הזכאות אוקטובר 2023. המשיבה נימקה את החלטותיה בכך שמחזור העסקאות המדווח של האיחוד בו חברה העוררת גבוה מ-400 מיליון ₪. העוררת דיווחה למע"מ במסגרת איחוד העוסקים עד לחודש 09/23 ומעיון בדיווחיה עולה כי בשנת 2022 מחזור האיחוד היה גבוה ממיליארד ₪. אשר ליציאת העוררת מהאיחוד באופן רטרואקטיבי החל מיום 1.10.23, נקבע כי בהתאם להוראות הביצוע אין לקחת בחשבון דיווחים שנעשו באופן רטרואקטיבי לאחר התאריך 7.10.23. עוד קבעה המשיבה כי מאחר ומחזור העסקאות בשנת 2022 היה גבוה מ-400 מיליון ₪, העוררת מוחרגת מזכאות לפיצוי.
14. על החלטות אלה הגישה העוררת השגות למשיבה.
15. ביום 10.09.2024 דחתה המשיבה את השגת העוררת לתקופת הזכאות אוקטובר 2023. המשיבה קבעה כי לא ניתן לבצע מעבר בין תיק האיחוד לבין תיק יחיד. התיק החדש נפתח בחודש אוקטובר 2023 ולכן העוררת אינה זכאית לפיצוי.
16. ביום 27.12.24 נדחתה על הסף השגת העוררת לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023, לאחר שהמשיבה קבעה כי ההשגה הוגשה באיחור מבלי שהוגשה בקשה להארכת מועד, טרם חלף המועד להגשת ההשגה.
17. על החלטות המשיבה בהשגות הגישה העוררת עררים אלו.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

טענות העוררת

18. בכתב הערר שהוגש בערר 1394-24, נטען כי דחיית הבקשות וההשגות אינן עולות בקנה אחד עם הדין והפסיקה, שכן החל מחודש אוקטובר 2023 העוררת אינה רשומה עוד במסגרת "איחוד עוסקים", אלא כ"עוסק מורשה" נפרד. המועד הקובע לבחינת מעמד העוסק הוא תקופת הזכאות והחוק אינו קובע מועד מפורש ליציאת עוסק מאיחוד עוסקים לצורך בחינת זכאותו לפיצוי.
19. העוררת ביססה את טענותיה על סמך ההחלטות שניתנו בערר 1255-21 **אקדמון ישראל בע"מ נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 26.08.2021) (להלן: "**ערר אקדמון הראשון**") וערר 2827-22 **אקדמון ישראל בע"מ נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 31.01.2023) (להלן: "**ערר אקדמון השני**"), בהם נקבע כי המועד הרלוונטי לבחינת מעמדו של עוסק כחלק מאיחוד עוסקים לצורך קביעת מחזור עסקאותיו בשנת הבסיס הוא תקופת הזכאות למענק, ולא שנת הבסיס או מועד הגשת הבקשה. לעמדת העוררת לשון החוק תומכת בקביעה זו, שכן היא מתייחסת לעוסק הרשום כעוסק אחד עם עוסק אחר, כלומר רישום בזמן הווה, ולא שהיה רשום בעבר.
20. העוררת טענה כי תכלית הגדרת מחזור העסקאות הכולל של עוסקים הרשומים תחת איחוד עוסקים נבעה משיקולי יעילות ונוחות, ונועדה למצבים בהם מחזור העסקאות של האיחוד בשנת הבסיס גבוה יחסית על מנת שהעוסק היחיד יהנה מכך.
21. נימוק נוסף הוא שלא ניתן לערוך בחינה מהותית לגבי מידת איתנותו הפיננסית של הניזוק המדווח באיחוד עוסקים, כך שאין לערוך בחינה מהותית לגבי הסיבות ליציאתו מהאיחוד. משכך, היציאה מאיחוד עוסקים היא פעולה לגיטימית התואמת את תכלית החוק, ואין בה משום פגיעה בשוויון.
22. הרישום במסגרת איחוד עוסקים הוא רישום של עסקים וחברות נפרדים, המנהלים ספרים בנפרד, כך שאין כל בעיה כי בחינת המחזור העסקי של חברה בתוך האיחוד תיערך בנפרד. תנאי הסף הקובע כי עוסקים אשר מחזור עסקאותיהם בשנת הבסיס עלה על 400 מיליון לא יהיו זכאים לפיצוי, אינו משמש אמצעי לאומדן היקף הנזק שנגרם או לחישוב הפיצוי המגיע לעוסק, אלא מדובר בהוראה הנובעת משיקולים של מדיניות כלכלית.
23. עוד נטען, כי בנימוקי דחיית ההשגה לתקופת הזכאות אוקטובר 2023 נפלה טעות. מבדיקה בפורטל המייצגים של המשיבה עולה כי היסטורית סוגי התיק של העוררת לא כולל סיווג 09 שהוא "תיק סגור". אם אכן המעבר מתיק האיחוד לתיק הפרטי היה נחשב כסגירת תיק, מצופה היה לראות כי תיק החברה היה מסווג כתיק סגור, ולו למספר ימים.
24. בכתב הערר לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023 נטען כי ההשגה הוגשה 61 ימים לאחר מתן ההחלטה בתביעה לפיצויים. בהתאם להוראות החוק מניין הימים להגשת השגה הוא 60 ימים. המדובר בחוק הכולל הסדר סוציאלי שמטרתו להיטיב את מצבם של עוסקים בשל



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

מלחמת חרבות ברזל. לאור פסיקת בית המשפט העליון בבר"ס 6094/13 **מדהנה נ' המשרד לקליטת עליה**, יש מקום להקל בדרישת הטעמים המיוחדים, שכן מטרתם של חוקים אלה הוא להיטיב את מצבם של הזכאים, כך שקיים אינטרס ציבורי לאפשר את מיצוי ההליכים השיפוטיים. במקרה זה מדובר באיחור גבולי של יום אחד, על רקע מלחמה. נוכח הפגיעה שנגרמה לעוררת בעקבות המלחמה אין מקום לשלול ממנה את האפשרות להעלות את טענותיה עקב איחור של יום אחד, צעד שאינו מידתי.

25. העוררת הוסיפה כי המשיבה לא קיימה את הוראות החוק לעניין המועד לתשלום המקדמות, כך שאין מקום למצות עמה את הדין בשל איחור של יום אחד בהגשת ההשגה. העוררת הפנתה להחלטות ועדות הערר שקבעו כי יש להביא בחשבון את איחורי המשיבה בין השיקולים הנבחנים בעת הגשת השגה באיחור. במצב דברים זה, נטען כי יש לקבל את השגת העוררת ולדון בה לגופם של דברים והטענות שהועלו בהשגה.

26. בהתאם להחלטת הוועדה, ביום 22.4.25, הגישה העוררת טיעון משלים בשני תיקי הערר לאחר שהמשיבה הודיעה שלא תעמוד על דחיית ההשגה בערר 1261/25 מפאת האיחור בהגשת ההשגה. העוררת שבה על טענותיה כי רישומה תחת "איחוד עוסקים" הוא עניין דיווחי-טכני בלבד, אשר נועד לייעל את גביית המס ולמנוע התחשבויות כפולה בין עוסקים. 27. נקדים ונציין כי גם בעררים אלה העוררת נמנעה מלהתמודד עם קביעות בית המשפט המחוזי בפס"ד אקדמון והחלטות ועדות הערר בעניין דיזנהויז ואונגר. העוררת טענה כי עמדתה הפרשנית מתיישבת עם פסיקות בית המשפט העליון בע"א 267/86 בעניין פליצה ובע"א 2883/91 יצחק גרוס, בהם נקבע כי הרישום באיחוד עוסקים אינו משנה את מהותם העצמאית של העוסקים ואינו פוגע במאפייניהם.

28. בהשלמת הטיעון העלתה העוררת טיעון חדש והוא שתכלית החוק מחייבת בחינה פרטנית של שהעוררת כאשר הקריטריון של מחזור עסקאות שאינו עולה על 400 מיליון ש"ח חל על מחזור העוסק בתוך האיחוד, שכן החוק מתייחסת באופן מפורש ל"ניזוק שמחזור עסקאותיו בשנת הבסיס לא עלה על 400 מיליון ש"ח" ולא ל"ניזוק שמחזור האיחוד שלו לא עלה על 400 מיליון ש"ח".

29. העוררת דחתה את טענת המשיבה כי היציאה מהאיחוד בדיעבד, מהווה "תכנון מס אסור". בעררים אלו העוררת אינה מבקשת להתיר שינוי רטרואקטיבי של מעמד העוררת, אלא היא מבקשת לבחון את זכאותה על בסיס נתונים הכלכליים העצמאיים.

30. העוררת שהיתה מודעת להשלכות טענותיה על הקופה הציבורית, תוך פריצת אפשרית של מסגרת התקציב, טענה כי הסתמכות המשיבה על "שיקולי תקציב" ו"צמצום עלויות" כהצדקה לשלילת פיצוי מעוסקים שנפגעו, מתעלמת מהעובדה שבמשפט מינהלי על הרשות לפעול באופן סביר ושוויוני, כאשר שיקול תקציבי אינו מספיק כדי לשלול מענק מעוסק קטן/בינוני.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

31. העוררת טענה כי וועדת הערר כגוף מינהלי ייעודי מוסמכת לדון בטענות חוקתיות במתכונת "תקיפה עקיפה" במסגרת ההליך הקיים, ובכך לאפשר בחינה ממוקדת ומעשית של העובדות הספציפיות של המקרה. על פי גישה זו, הגשת ערר לגוף מינהלי ייעודי אינה מונעת העלאת טענות לפגיעה בזכויות יסוד, כל עוד הן חיוניות להכרעה בעניינו.
32. אשר לטענה שקבלת העררים תביא להפליית עסקים אחרים החברים באיחוד עוסקים, טענה העוררת כי משהובהר שנפלה טעות מצד המשיבה ביישום החוק, עליה לפעול לתיקון ולאפשר לכל הזכאים לפיצוי להגיש תביעות לפיצויים.
33. לאחר הדיון שהתקיים ביום 29.4.26, ביום 6.5.26, הודיעה העוררת על כוונתה להמשיך בניהול העררים וזאת על אף הערות הוועדה שלפי הוראות החוק והפסיקה העוררת אינה זכאית לפיצויים. העוררת צירפה התכתבויות שלטענתה מעידות על כך שפעלה מול המשיבה בשקיפות מלאה לצורך הגשת התביעות לפיצויים. העוררת טענה כי יצאה מהאיחוד על מנת להקטין את נזקיה בעקבות מלחמת חרבות ברזל, בהתאם לפרשנות שהיתה מקובלת באותה עת על ידי ועדת הערר בעניין אקדמון. העוררת שבה וטענה כי שלילת פיצויים אך ורק בשם רישומה הטכני ב"איחוד עוסקים" עומדת בניגוד לתכלית החוק ולשונו ומהווה פגיעה בלתי מוצדקת בעקרון השוויון, תוך אפליה בין עוסקים.
34. בהתאם לכך, העוררת ביקשה לקבל את העררים ולקבוע כי זכאותה לפיצוי תיבחן על בסיס נתוניה בלבד, ללא קשר לרישומה הטכני ב"איחוד עוסקים". העוררת הוסיפה שבמידה וחלילה תידחה עמדתה, לא יוטלו עליה הוצאות בגין עררים אלו.

טענות המשיבה

35. בכתב התשובה נטען כי הסוגיות שהועלו בעררים אלו כבר נדונו והוכרעו. בפס"ד אקדמון. במקרה זה, בית המשפט המחוזי דחה את העמדה הפרשנית שהעניקה הוועדה ליציאה מאיחוד עוסקים, העמדה עליה ביססה העוררת את טענותיה בעררים שבפנינו. המשיבה הוסיפה שעוד באותו היום ניתנה החלטה נוספת על ידי ועדת הערר בעניין דיזנהויז, אשר דחתה עררים בסוגייה דומה וקבעה כי עוסק שדיווח תחת איחוד עוסקים בתקופת הבסיס אינו זכאי למענקים, זאת ללא נפקות ליציאתו מתיק האיחוד בשלב מאוחר.
36. פסקי דין אלו מדגישים את ההבדל בין חוק "נגיף הקורונה" חוק "חרבות ברזל" (הצופים בני עתיד) לבין חוק האומיקרון (הצופה פני עבר). פסקי דין אלו קובעים כי ביחס לחוקי קורונה וחרבות ברזל, לא ניתן לבצע "תכנוני מס" ויציאה מאיחוד עוסקים רק לשם קבלת מענקים ופיצויים. בהתאם לפסיקה החדשה, אשר "שומטת" את הקרקע תחת טענות העוררת, אין מקום לשוב ולדון בטענות אלו, אשר התבררו כבר על ידי ועדת הערר ובית המשפט המחוזי.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

37. אשר לדחיית ההשגה לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023 בשל האיחור בהגשתה, בנסיבות מקרה זה הודיעה המשיבה שהיא לא תעמוד על טענת האיחור ותתייחס לטענות העוררת לגופם של שני העררים.

38. המשיבה התייחסה לאופן בחינת זכאותו לפיצויים לעוסק הרשום תחת איחוד עוסקים באופן דו שלבי. בעוד שבחישוב מחזור העסקאות בשנת הבסיס, במקרה של עוסק הרשום באיחוד עוסקים, נלקח מחזור העסקאות של כלל האיחוד בשנת 2022 (כפי שדווח לרשות המיסים עד ליום 6 לאוקטובר 23), הרי שלאחר שנמצא כי עמד בתנאי הסף לפי סעיף 38 ד(א), ומחזור עסקאותיו של האיחוד לשנת 2022 אינו עולה על 400 מיליון ש"ח, לצורך חישוב הפיצוי הפרטני של כל חברה מחברות האיחוד, יבחנו המחזורים שדיווחה כל חברה בנפרד. המשיבה הפנתה להוראות החוק המגדירות את אופן בחינת הזכאות, הוראות שנקבעו עוד בחוק הקורונה, כשהשיקולים בשני החוקים זהים.

39. המשיבה ציינה כי העוררת פנתה להסדרת רישומה במע"מ בנפרד מאיחוד העוסקים רק ביום 9.11.23, זאת בנסיבות בהן היא ביקשה להחיל את רישומה החדש רטרואקטיבית החל מיום 1.10.2023. המשיבה הדגישה כי מטענות העוררת ניתן ללמוד כי הסיבה שעמדה בבסיס החלטתה לצאת מאיחוד העוסקים היא שתוכל לדרוש פיצויים על בסיס מחזוריה בלבד.

40. לעמדת המשיבה, העוררת ביקשה לבצע פעולה פרטנית, המנוגדת לאחד הרציונאליים העומדים בבסיס תנאי הסף בחוק, והוא מניעת תכנוני מס. המשיבה ציינה כי מייצג העוררת פעל בצורה זוהה במספר רב של בקשות ועררים, כאשר בכולם הגישו לקוחותיו את בקשותיהם למע"מ במהלך חודש נובמבר 2023 ליציאה מאיחודי העוסקים, תוך דרישה להחלה רטרואקטיבית החל מיום 1.10.23. בהתאם לפסיקת הוועדה בעניין דיזנהווי, אין מקום לקבל את טענות העוררת ליציאה מן האיחוד רק במטרה לקבל את הפיצוי, ללא כל סיבה מהותית העומדת מאחורי צעד זה.

41. ההגדרה שבמקרה של איחוד עוסקים, מחזור הבסיס לבחינת זכאות חבר באיחוד לפיצויים ייבחן לפי המחזור של כלל האיחוד בשנת הבסיס, נבע מהרצון למנוע מצב של תכנוני מס ובכלל זה יציאה

מהאיחוד בדיעבד, על מנת לייצר זכאות לפיצויים. לעמדת המשיבה, המחוקק ביקש למנוע מצב בו עוסק שנהנה משך שנים ממעמדו באיחוד עוסקים ומההטבות בדיווחים למע"מ, ובכלל זה מקיזוז המע"מ בין העסקאות שעשה כל חבר באיחוד העוסקים, במקום שהעוררת תדווח ותזדכח בנפרד על המע"מ שלה, יצא בדיעבד מהאיחוד ובכך ייצר זכאות לפיצוי וכן, למנוע מקרים בהם לאחר קבלת הפיצויים העוסק אף יחזור לאיחוד העוסקים.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

42. אשר לטענת ההבחנה שערכה העוררת בין ההגדרה הכללית ל"מחזור עסקאות בשנת הבסיס", הכוללת התייחסות לאיחוד עוסקים, לבין הביטוי: "ניזוק שמחזור עסקאותיו" הקבוע בסעיף 38 ד(א) לחוק, נטען כי יש לקרוא את סעיף 38 ד(א) תוך הפנייה להגדרת "מחזור עסקאות בשנת הבסיס". החוק מגדיר במפורש כי לעניין ניזוק הרשום כ"עוסק אחד עם עוסק אחר" לפי סעיף 56 לחוק מע"מ, "מחזור עסקאות בשנת הבסיס" ייקבע לפי מחזור העסקאות המאוחד של העוסקים הרשומים יחד. מאחר וההגדרה מתייחסת הן למקרה של ניזוק הרשום כשותפות והן לניזוק הרשום באיחוד עוסקים, בסיפא להגדרה מצוינות שתי האפשרויות הרלוונטיות. "לפי העניין" משמעותו, בחירת המחזור הרלוונטי לניזוק מבין שתי אפשרויות אלה. אף הפסיק המצוי בסיפא להגדרה מחזק פרשנות זו.
43. נימוק נוסף לדחיית העררים הוא תכלית החקיקה ושיקולים תקציביים. שינוי רישום בדיעבד, לצורך יצירת זכאות, משבש את התמונה התקציבית שעמדה בפני המחוקק בעת חקיקת החוק.
44. המשיבה טענה כי יש לדחות את טענת העוררת כי הרישום באיחוד עוסקים אינו מעיד על איתנות כלכלית וזאת לאור קביעת בית המשפט בערעור אקדמון, שם בית המשפט קבע כי תנאי הסף הוא חלק מאילוץ משאבים מוגבלים והחובה לכלכלם. בנוסף, ההנחה היא כי חבר באיחוד עוסקים המדווח על מחזור מעל 400 מיליון ש"ח ייכול להיעזר ברעיו לאיחוד העוסקים וכי יש להפנות את משאבי הציבור המוגבלים לעזרה לאחרים". בחקיקה העוסקת במענקים, נקבע שאין לאפשר לעוסק לבחור האם תנאי הסף יחולו בעניינו.
45. עוד נטען, כי במהלך ניסוח החקיקה נלקח בחשבון שישנן חברות הרשומות באיחוד עוסקים אשר חברותן באיחוד אינה מעידה בהכרח על איתנות פיננסית. יחד עם זאת, המחוקק בחר לכלול הוראה הקובעת רף לזכאות לפיצוי לפי המחזור של כלל האיחוד משיקולי תקציב.
46. אשר לסעד המבוקש בעררים, נטען כי קבלת עמדת העוררת משמעותה בדיקה פרטנית של בקשות לפיצויים, דבר המנוגד לתכליות החוק בדבר יעילות, פשטות ומהירות, וחוטא למטרה של מתן מענקים באופן מהיר ויעיל. בנוסף, קבלת הערר תביא לאפליית העוררת לעומת עסקים אחרים שהיו חלק מאיחוד עוסקים, נמנעו מהגשת תביעות ונצמדו להוראות החוק.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

דיון והכרעה

47. לאחר שבחנו את טענות הצדדים שפורטו בכתבי הטענות ובדיון מצאנו לדחות את העררים. המדובר במקרה מובהק בו העוררת אינה עומדת בתנאי הסף שנקבעו בחוק ואינה זכאית לפיצוי כלשהו. מתוך ניסיון לזכות בפיצויים בניגוד להוראות החוק, לאחר תחילת המלחמה ולאחר שנקבעו תנאי הזכאות לפיצויים, פעלה העוררת לשינוי רישומה במע"מ תחת איחוד עוסקים, באופן רטרואקטיבי, מתוך ניסיון לעקוף את תנאי הזכאות ולקבל פיצויים שאינה זכאית להם.
48. נקדים ונציין כי לא מצאנו מקום לדחיית ההשגה בערר 1261-25 על הסף מפאת איחור של יום בהגשתה. ראשית, לא ברור מתי נשלחה ההחלטה בתביעה לפיצויים, באופן שייתכן ויש לראות את מועד ההמצאה כ"יום שאחרי". שנית, במסגרת עררים אלו המשיבה הסכימה לדון בטענות העוררת לגופן. במצב דברים זה, אין צורך בהכרעתנו בנימוק לדחיית ההשגה נשוא ערר 1261-25 על הסף רק מפאת איחור של יום בהגשתה, והחלטתנו מתייחסת לטענות העוררת לגופן ביחס לשני העררים.
49. במסגרת עררים אלו העוררת הציגה עמדה פרשנית חלופית להוראות חוק ברורות תוך שהיא מבקשת לסטות מהן. אם לא די בכל אלה, העוררת העלתה טיעונים סותרים אשר אינם מתיישבים עם התנהלותה טרם הגשת התביעות לפיצויים. לאחר הגשת כתבי הערר, עו"ד בן יצחק שנכנס לייצג בשלב מאוחר יותר, העלה טענה חדשה שלפי הוראות החוק יש לראות בעוררת כ"ניזוק" ובהתאם לכך, המגבלה של מחזור עסקאות של עד 400 מיליון ₪ אינה חלה על כלל החברות באיחוד, אלא על העוררת כעוסק יחיד.
50. נקדים ונציין שבמידה והעוררת סברה שיש ממש בטענה זו, לא ברור כלל מדוע פעלה ליציאה מהאיחוד לאחר חקיקת החוק, תוך שהיא מבקשת שיציאתה מהאיחוד תיעשה באופן רטרואקטיבי.
51. גם בעררים אלו, הפנינו את ב"כ העוררת לפסיקת בית המשפט המחוזי בפס"ד אקדמון ולפסיקות ועדות הערר אשר דחו את טענות העוררת ואת הפסיקה עליה הסתמכה (במסגרת ערר אקדמון הראשון והשני). העוררת לא הצליחה להעלות בדל טיעון כיצד עניינה שונה מפסיקת ועדת הערר בעניין דיזנהויז ומפסיקת בית המשפט שלערעור בעניין אקדמון.
52. אנו חוזרים על קביעתנו בעניין גיון ברייס, כי **"זכאות העוררת לפיצויים צריכה להיבחן לפי מחזור העסקאות המאוחד של תיק האיחוד ביחס לשנת הבסיס ולא ביחס לתקופות הזכאות"**. בנוסף, לא מצאנו כל היגיון לבחון את זכאות העוררת לפיצויים על סמך יציאתה המאוחרת מהאיחוד, התנהלות העומדת בניגוד להוראות החוק, תכליתו, התערבות בשיקול דעת המחוקק, התערבות בשיקולים תקציביים ופגיעה בשוויון.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

א. רקע כללי- תכלית הפיצוי

53. במסגרת מאמצי הממשלה לסייע לעסקים בהתמודדות עם הפגיעה בפעילות הכלכלית שלהם בעקבות פעולות הלחימה הממושכות במסגרת מלחמת "חרבות ברזל", נחקק חוק התכנית לסיוע כלכלי (הוראת שעה – חרבות ברזל), התשפ"ד-2023. במסגרת החוק תוקן חוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א-1961, ונוסף בו פרק שמיני 1, אשר קובע מתווה פיצוי לעסקים קטנים ובינוניים להשתתפות בהוצאותיהם הקבועות ובחלק מהוצאות השכר שלהם.

54. המודל המוצע בחוק מבוסס בעיקרו על המודל של פיצויים שניתנו בעבר באירועי לחימה לפי חוק מס רכוש ומענקי קורונה שניתנו לפי חוק התוכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן: "חוק הקורונה") וחוק מענק סיוע לעסקים בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות זן אומיקרון של נגיף הקורונה החדש (הוראת שעה), התשפ"ב-2022 (להלן: "חוק האומיקרון"). בהתאם למתווה זה, עוסק אשר נפגע באופן משמעותי כתוצאה מפעולות המלחמה והשלכותיהן על העורף, יהיה זכאי לפיצוי אשר יותאם לשיעור הפגיעה שלו, והוא יחושב על פי היקף הירידה במחזור שלו, גובה ההוצאות הקבועות שלו ושכר העובדים אשר הוא משלם (ראו הצעת חוק התוכנית לסיוע כלכלי (הוראת שעה - חרבות ברזל), התשפ"ד-2023, סעיף 1).

55. המנגנון הקבוע בחוק נועד לאפשר מתן פיצויים לעוסקים בשעת משבר כלכלי יוצא דופן אשר פקד את מדינת ישראל לאחר ה-07.10.2023. מנגנון הפיצויים הקבוע בחוק, בדומה לחקיקה בנושא מענקים בתקופת הקורונה והאומיקרון, כולל נוסחה לקביעת הזכאות וגובה הפיצויים. מנגנון לבחינת זכאות למענקים/פיצויים לפי נוסחה לעיתים מיטיב עם ציבור הניזוקים ולעיתים אינו נותן מענה הולם לפגיעה שנגרמה להם.

56. לשימוש בנוסחאות כלליות יתרונות רבים, לרבות יעילות, פשטות, אחידות וודאות, שהינם כולם ערכים חשובים במסגרת תכליות דיני המס (ראו ע"מ 20479-05-10 **חן מרגליות השקעות וסחר בע"מ נ' מנהל מס רכוש** (פורסם בנבו, 22.11.2010)). בחוק נקבעה נוסחה שתחול על כלל הניזוקים, זאת מתוך אינטרס לגיטימי והוא לשמור על יעילות ואחידות. בחינה זכאות ניזוק בהתאם לנסיבותיו הפרטניות חוטאת לכוונת והמחוקק ועלולה לפתוח פתח להתדיינויות מורכבות ומסורבלות ואף תחייב את המשיבה לבדוק כל ניזוק באופן פרטני ולבנות נוסחה משתנה אשר תתאים למידותיו של כל ניזוק וניזוק (ראו החלטת הועדה בערר 1006-21 **תולי בית הדואר ירושלים בע"מ נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 18.05.2021) וע"א 8569/06 **מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' אלברט אברהם פוליטי**, פ"ד סב(4)280, פסקאות 32-35 (2008)).

57. על תכלית זו עמד בית המשפט העליון בבר"מ 7502-22 **רשות המיסים נ' בוריס פודולסקי** (פורסם בנבו, 22.01.2023):



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

"הדברים אף עולים בקנה אחד עם תכליתו של החוק, שהיא מתן מענה יעיל ומהיר למשבר הכלכלי שאליו נקלעו עסקים רבים על רקע מאורעות השעה".

ב. אי עמידת העוררת בתנאי הזכאות לפיצוי שנקבעו בחוק

58. מעיון בהוראות החוק ותנאי הסף שנקבעו בו, אין חולק כי העוררת אינה נכנסת תחת הגדרת ניזוקים הזכאים לפיצוי. בסעיף 38ד(א) לחוק נקבעו 6 תנאים מצטברים בהם ניזוק צריך לעמוד על מנת להיות זכאי לפיצוי. לעניינו רלוונטי התנאי הקבוע בסעיף קטן (א)(1):

"38ד(א) ניזוק שמחזור עסקאותיו בשנת הבסיס עלה על 300 אלף שקלים חדשים, זכאי לפיצויים בגובה הוצאותיו המזכות, בעד נזק עקיף שנגרם לו במהלך התקופה הקובעת, אם מתקיימים לגביו כל אלה:
(1) מחזור עסקאותיו בשנת הבסיס אינו עולה על 400 מיליון שקלים חדשים;"

59. אין חולק כי בזמנים הרלוונטיים העוררת היתה רשומה במע"מ כאיחוד עוסקים לפי סעיף 56 לחוק מע"מ. בהגדרת "מחזור עסקאות בשנת הבסיס" בחוק נקבע במפורש כי מחזור העסקאות בשנת הבסיס לחישוב הזכאות לפיצוי הוא מחזור העסקאות המאוחד של העוסקים הרשומים יחד:

"מחזור עסקאות בשנת הבסיס" – מחזור עסקאות כפי שדווח לגבי שנת הבסיס, מחולק במספר חודשי הפעילות בשנת הבסיס ומוכפל ב-12, ולעניין ניזוק הרשום כשותפות לפי חוק מס ערך מוסף או ניזוק שהוא עוסק הרשום כעוסק אחד עם עוסק אחר לפי סעיף 56 לחוק האמור – לפי מחזור העסקאות המאוחד של השותפות או של העוסקים הרשומים יחד, לפי העניין;" (ההדגשות אינן במקור - ע.ב.).

60. עוד בטרם נדון במשמעות של יציאת העוררת מאיחוד העוסקים בדיעבד, מתוך רצון לזכות בפיצויים, נציין כי בהתאם להוראות החוק לפעולה זו אין כל משמעות כשאין מחלוקת כי בתקופת הבסיס העוררת דיווחה תחת איחוד עוסקים. על אף בקשת העוררת לאשר את יציאתה מהאיחוד באופן רטרואקטיבי מיום 1.10.23, הרי שבשנת הבסיס, שנת 2022, דיווחה העוררת תחת איחוד העוסקים. עוסק החבר באיחוד עוסקים שדיווח על מחזור עסקאות מעל 400 מיליון ₪ אינו זכאי לפיצויים לפי הגדרות החוק, בין אם יצא בדיעבד מתיק האיחוד ובין אם לא..



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

61. בהגדרת מחזור עסקאות לתקופת הבסיס נקבע בחוק:

"מחזור העסקאות הקובע לעניין תקופת הבסיס" – אחד מאלה, לפי העניין:

(1) ...

(ב) לעניין ניזוק המדווח בשיטה חד-חודשית – מחזור עסקאותיו של הניזוק

בתקופת הבסיס, כפי שדווח לרשות המסים בישראל על פי דין, עד יום כ"א בתשרי

התשפ"ד (6 באוקטובר 2023);

62. בחוק נקבע באופן ברור כי בחינת זכאות ניזוק לפיצויים תיעשה בהתאם למחזור העסקאות המאוחד שדווח בשנת הבסיס, עד ליום 6.10.2023. במקרה שבפנינו אין חולק כי מחזור העסקאות המאוחד עלה על מיליארד ₪ ודי בכך על מנת לקבוע כי העוררת אינה זכאית לפיצויים בהתאם להוראות החוק.

ג. טענת העוררת כי ההגבלה על 400 מיליון ₪ חלה על העוררת בהיותה "ניזוק" ולא על כלל

החברות באיחוד

63. במסגרת תגובותיה המשלימות העלתה העוררת טענה חדשה, לפיה ההגבלה על מחזור עסקאות הנמוך מ-400 מיליון ₪ חלה על העוררת בהיותה ניזוק, ואין לבחון במסגרת תנאי סף זה את מחזור העסקאות של כל החברות באיחוד.

64. טענה זו עומדת בניגוד להוראות החוק ולמעשה מרוקנת אותן מתוכן. חקיקת הפיצויים במסלול הוצאות מזכות מבוססת על המנגנונים שנקבעו בחקיקה למתן מענקי הוצאות בתקופת הקורונה ובתקופת האומיקרון.

65. בחוקי הקורונה והאומיקרון נקבעו תנאי סף דומים, לפיהם מחזור העסקאות בשנת הבסיס לעוסק המדווח במסגרת איחוד עוסקים לפי סעיף 56 לחוק מע"מ, יהיה מחזור העסקאות של האיחוד כולו. בחוק הקורונה, בהגדרת מחזור עסקאות בשנת 2019, שנת הבסיס, נקבע כדלקמן:

"מחזור עסקאות בשנת 2019" – מחזור עסקאות כפי שדווח לרשות המסים

בישראל על פי דין לגבי שנת 2019, ולעניין כל אחד מאלה, מחזור העסקאות

כמפורט לצדו:

...

(2) לעניין עוסק הרשום כשותפות לפי חוק מס ערך מוסף או עוסק הרשום

כעוסק אחד עם עוסק אחר לפי סעיף 56 לחוק האמור – לפי מחזור העסקאות

המאוחד של השותפות או של העוסקים הרשומים יחד, לפי העניין;



מדינת ישראל

**ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי
ועם כלביא – נזק עקיף**

66. בדומה לכך, בסעיפים 2(1)-(2) לחוק האומיקרון נקבע:

"עוסק זכאי למענק בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות זן האומיקרון, בסכום כאמור בסעיף 3 ובהתאם להוראות חוק זה (להלן – מענק סיוע), אם מתקיימים לגביו כל אלה:

(1) מחזור עסקאותיו בשנת הבסיס עולה על 18 אלף שקלים חדשים ואינו עולה על 80 מיליון שקלים חדשים, ואם הוא עוסק הרשום בתקופת הזכאות כעוסק אחד עם עוסק אחר לפי סעיף 56 לחוק מס ערך מוסף ומחזור עסקאותיו הוא בגדר הסכומים האמורים – מחזור העסקאות המאוחד של העוסקים הרשומים יחד אינו עולה על 150 מיליון שקלים חדשים;

(2) מחזור עסקאותיו בשנת 2021 עולה על 18 אלף שקלים חדשים ואינו עולה על 80 מיליון שקלים חדשים, ואם הוא עוסק הרשום בתקופת הזכאות כעוסק אחד עם עוסק אחר לפי סעיף 56 לחוק מס ערך מוסף ומחזור עסקאותיו הוא בגדר הסכומים האמורים – מחזור העסקאות המאוחד של העוסקים הרשומים יחד אינו עולה על 150 מיליון שקלים חדשים;"

67. ובענייננו:

"מחזור עסקאות בשנת הבסיס" – מחזור עסקאות כפי שדווח לגבי שנת הבסיס, מחולק במספר חודשי הפעילות בשנת בסיס ומוכפל ב-12, ולעניין ניזוק הרשום כשותפות לפי חוק מס ערך מוסף או ניזוק שהוא עוסק הרשום כעוסק אחד עם עוסק אחר לפי סעיף 56 לחוק האמור – לפי מחזור העסקאות המאוחד של השותפות או של העוסקים הרשומים יחד, לפי העניין;"

68. טענת העוררת לתחולת ההגבלה על העוררת ולא על האיחוד אינה מתיישבת עם הלשון המפורשת של החוק, הקובעת כי המגבלה על "ניזוק" שהוא עוסק הרשום כעוסק אחד עם עוסק אחר לפי סעיף 56 יהיה מחזור העסקאות המאוחד.

69. מעבר לכך, מהתנהלות העוררת עובר להגשת התביעות לפיצויים ניכר כי העוררת עצמה היתה מודעת לכך שתנאי הסף של 400 מיליון ₪ חל על המחזור המאוחד ולא על המחזור על העוררת בהיותה "ניזוק" ולראייה, טרם הגשת התביעות לפיצויים העוררת פנתה מיוזמתה לרשויות מע"מ וביקשה לצאת מאיחוד העוסקים באופן רטרואקטיבי, מתוך ניסיון לזכות בפיצויים.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

70. ככל שסברה העוררת כי ההגבלה על מחזור עסקאות הנמוך מ-400 מיליון ש"ח חלה עליה ולא על האיחוד, הרי שלא היה כל טעם ביציאתה מהאיחוד, קל וחומר על דיווח על יציאתה מהאיחוד באופן רטרואקטיבי מיום 1.10.23. לראייה, במהלך הדיון העיד מנכ"ל העוררת כי היציאה מתיק האיחוד, באופן רטרואקטיבי, היתה מתוך מטרה אחת ויחידה והיא לזכות בפיצויים:

יו"ר הוועדה:

מה שקרה זה שאנחנו יודעים את זה מהתיק הזה, שלאחר מלחמת חרבות ברזל אתם ביקשתם לצאת מהאיחוד וגם ביקשתם שהאישור של היציאה מהאיחוד יהיה בדיעבד. למה המהלך הזה בוצע על ידכם?

י"א רצאבי צור - העורר:

בעקבות הקשיים של קבלת המענק לחרבות ברזל. וכפי שאני יודע גם הוגשה בקשה, הוגשה גם בקשה בצורה מפורטת ונפרדת לרשות המיסים אשר התקבלה על ידי רשות המיסים לקבל אותו עם היציאה והם קיבלו גם את הבקשה להגיש את הבקשה למענק.

יו"ר הוועדה:

אני רוצה לוודא שאני מדויק ואם לא, אז שאדוני יתקן אותי. אדוני אומר, אנחנו יצאנו כדי לקבל את הפיצויים של מלחמת חרבות ברזל. זאת אומרת אדוני ידע שכאשר הוא נמצא תחת איחוד הוא לא זכאי לפיצוי?

י"א רצאבי צור - העורר:

כן.

יו"ר הוועדה:

הבנתי. והמהלך של היציאה בדיעבד נעשה לשם קבלת הפיצויים, ולא בגלל סיבה אחרת?

י"א רצאבי צור - העורר:

(מהנהג)

יו"ר הוועדה:

לא בגלל סיבה אחרת? הבנתי.

(עמ' 3 לפרוטוקול ש' 30-6 – ההדגשות אינן במקור ע.ב).

71. מעדות מנכ"ל העוררת ניתן ללמוד כי העוררת שדיווחה בתקופת הקורונה תחת איחוד עוסקים, וכפועל יוצא לא קיבלה מענקים בשל כך, פעלה ליציאתה מהאיחוד מתוך ניסיון לחמוק מהחרגת "ניזוק" המדווח יחד עם עוסק אחר לפי סעיף 56 לחוק מע"מ.

72. במהלך הדיון בעניין גיון ברייס, שכלל את טענות העוררת גם בעררים אלו, ביקשנו מב"כ העוררת להבהיר מדוע העוררת יצאה מאיחוד העוסקים לצורך קבלת הפיצוי אם סברה מלכתחילה שההגבלה על הוראת ניזוק חלה על העוררת ולא על מחזור העסקאות של האיחוד. ב"כ העוררת לא נתן כל הסבר הגיוני להתנהלות זו וחזר על טענתו כי "הבחינה מלכתחילה צריכה להיות של החבר באיחוד, ללא קשר למחזור הכללי של האיחוד" (ראה עמ' 5-6 לפרוטוקול).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

73. במצב דברים זה, טענות העוררת עומדות בניגוד ללשון הברורה של החוק ותכליתו. הפרשנות לצמצום ההגבלה לעוררת בלבד, שהיא חלק מאיחוד עוסקים המדווח מעל 400 מיליון ש"ח עומדת בניגוד להוראות החוק וטענה זו הועלתה במצב בו העוררת היתה מודעת לכך שהיא אינה זכאית לפיצויים כל עוד היא מדווחת תחת איחוד עוסקים.

ד. פרשנות העוררת לצמצום תחולת תנאי הסף למחזור המדווח של העוררת ולא של האיחוד מועלית במצב בו הוראות החוק ברורות ואינן מצריכות פרשנות תכליתית

74. מדיוני וועדת הכספים במסגרת חקיקת החוק, הובהר באופן חד משמעי כי במסגרת בחינת הזכאות לפיצויים יש לבחון בתקופת הבסיס את מחזור העסקאות של תיק האיחוד כולו. לא זו אף זו, במהלך הדיון מנהל קרן הפיצויים ציין באופן מפורש כי איחוד עוסקים שדיווח על מחזור מעל 400 מיליון ש"ח אינו זכאי לפיצויים:

"אמיר דהן:

לגבי ההוצאות, נאמר שיש ירידה בין 25 ל-40, בין 40 ל-60, בין 60 ל-80 ובין 80 עד 100. יש אחוז שנקבע מסך כל ההוצאות שיש לעסק בשנה קודמת. ברגע שאיחוד עוסקים נכנס מתחת ל-400, כל חברה באיחוד נבדקת בנפרד ומקבלת תקרת פיצוי בנפרד.

נתנאל היימן:

אם האיחוד הוא מעל 400?

אמיר דהן:

אז הוא לא זכאי.

נתנאל היימן:

יכולות להיות שתי חברות שמצורכי נוחות מגישות איחוד עוסקים.

אמיר דהן:

ב"קאפ" הזה שהיה בקורונה הייתה את אותה בעיה, אבל הוחלט שזו התקרה."

(ראה עמ' 59-60 מפרוטוקול מס' 234 משיבת ועדת הכספים מיום 5 בנובמבר 2023-

ההדגשות אינן במקור ע.ב.)

75. בחוק שבפנינו, בדומה לחוק הקורונה, לא נקבע כיצד תבחן זכאות עוסק אשר היה מוחרג מזכאות למענקים עקב הכנסות האיחוד בשנת הבסיס 2022 ויצא בדעיבד במהלך תקופות הזכאות מתיק האיחוד. אנו שותפים לקביעות הוועדה בעניין דיזנהויז כי **"לא מדובר בהסדר שלילי כי אם בהסדר אשר מגשים את תכלית החקיקה"** ומתיישב עם לשון החוק והוראותיו.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

76. הנימוקים בעניין דיזנהויז נכונים גם למקרה זה. מניתוח לשון החוק בכל אחד משלושת החוקים שפירטנו לעיל, ניתן לזהות מנגנון ייעודי התואם את נסיבות החוק הספציפי, כאשר המחוקק קבע נקודת זמן שונה שבה נבחנת זכאות העוסק/הניזוק למענק/פיצוי. בחוק הרלוונטי לענייננו ובחוק הקורונה נקבע כי תקופת הבסיס היא התקופה בה ייבחן גובה מחזור העסקאות המאוחד כתנאי לזכאות העוסק לפיצוי, זאת בשונה מחוק האומיקרון, שם נקבע במפורש כי **תקופת הזכאות** היא התקופה שתשמש לצורך בחינת זכאות לפי מחזור העסקאות המאוחד.

77. עמדה זו אושרה גם על ידי כב' השופט גורמן בערעור בפס"ד אקדמון:

"אני מוצא כי קריאה פשוטה של לשון החוק – תוך שילוב ההוראות המגבשות יחדיו את תנאי הסף, מביאה למסקנה כי כל עניינו הוא במה שאירע בשנת 2019, תוך שהוא קובע כי מי שדיווח בשנה זו באיחוד עוסקים – יחשב מחזור עסקאותיו לשנת 2019 המחזור שדווח במסגרת איחוד העוסקים. אין בלשונו הפשוטה של החוק כל הוראה לפיה מי שיצא מאוחר יותר מאיחוד העוסקים, יחול בעניינו דין אחר בכל הנוגע לתנאי הסף ואופן בחינתו."
(לעיל, פסקה 26)

78. מכל אלה אנו למדים כי המחוקק קבע באופן שאינו נתון לפרשנות כי זכאות העוסק המדווח על הכנסותיו במסגרת איחוד עוסקים תבחן לפי מחזור העסקאות המדווח של תיק איחוד בתקופת הבסיס. במקרה שבפנינו העוררת מוחרגת מזכאות לפיצויים לפי הוראות החוק. נעיר בבחינת למעלה מן הצורך, שבמקרה שבפנינו אין משמעות מעשית ליציאת העוררת מהאיחוד בדעיבד ביחס לתקופת הזכאות.

ה. טענות העוררת עומדות בסתירה להוראות החוק ותכליתו

79. במסגרת הליכי החקיקה קבע המחוקק מספר תנאי סף על מנת להגשים את מטרותיו.
80. במסגרת עררים אלו העלתה העוררת שלל טענות כנגד תנאי הסף המחרגי עוסק המדווח תחת איחוד עוסקים שמחזורו מעל 400 מיליון ₪. לעמדת העוררת, תנאי זה אינו מידתי, פוגע בשוויון ואינו מעיד על איתנות כלכלית.
81. המחוקק קבע כי עוסק המדווח תחת איחוד עוסקים המדווח על מחזור מעל 400 מיליון ₪ אינו זכאי לפיצוי. סמכות המחוקק לקבוע תנאי הסף להגשמת מדיניותו נדונה בהרחבה במסגרת חוק הקורונה. בבג"ץ 5984/20 **המון ווליום בע"מ ואח' נ' ממשלת ישראל** (פורסם בנבו, 3.11.2020) (להלן: **"בג"ץ המון ווליום"**), נדונה עתירה כנגד החלטת הממשלה להחריג עוסקים שמחזור העסקאות שלהם בשנת 2019 עלה על 20,000,000 ₪. בית המשפט העליון דחה את העתירה וקבע:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

"אין מקום להתערב בסדרי העדיפויות שקבעו המשיבים, אשר ביקשו לאזן בין הרצון לסייע במהירות למשק הישראלי – ובין הצורך לשמור גם בתקופת המשבר על ריסון תקציבי ועל קופת המדינה. ... "המשאבים הכספיים הנתונים בידי המדינה מוגבלים מעצם טיבם, וכאשר מדובר בנזקי מלחמה שראוי לפצות עליהם, תפקידה של הרשות המוסמכת הוא לגבש מדיניות אשר תכוון את כספי הסיוע הציבורי בדרך שתשרת בצורה הראויה ביותר את תכלית הפיצוי, מתוך הנחה כי העוגה התקציבית לא תמיד תספיק לפצות את כל הניזוקים על מלוא הנזקים. מתחייבת, אפוא, קביעה של מערכת עדיפויות, שתיקח בחשבון את צרכי האוכלוסיה הראויים ביותר לפיצוי" (בג"ץ 7871/07 רפאל רשות לפיתוח אמצעי לחימה בע"מ נ' שר האוצר, [פורסם בנבו] פסקה 13 (6.2.2011)). כך לגבי נזקי מלחמה, וכך לגבי נזקי המלחמה בקורונה (וראו בג"ץ 2397/20 דורון, טיקוצקי, קנטור, גוטמן, נס, עמית גרוס עורכי דין נ' ממשלת ישראל [פורסם בנבו] (12.5.2020)).

(ראה בג"ץ המון ווליום לעיל, פס' 4)

82. בבג"ץ המון ווליום בית המשפט העליון היה ער לאפשרות שתנאי הסף לא יתנו מענה הולם לכל ציבור העוסקים, אך קבע שאין כל מניעה להסתמך על מחזור עסקאות כאינדיקציה לאיתנו פיננסית כבמקרה שבפנינו:

"...בסוגיה זו, אני נכון להניח כי ייתכנו "מקרים בהם עסק פלוני שאינו עומד ברף הזכאות, זקוק למענק יותר מאשר עסק אלמוני שעומד ברף", כפי שהודו גם המשיבים. אף על פי כן, שעה שאין מניעה להסתמך על מחזור העסקאות כאינדיקציה לאיתנות הכלכלית של עסק, הרי שאין בחריגים מעין אלה כדי לצבוע את המבחן הכללי שאימצה הממשלה בצבעים של חוסר סבירות והפליה פסולה. יש לזכור כי הצבת גבולות כרוכה מטבעה בממד של שרירותיות – בין אם מדובר ברף 20 מיליון השקלים שאימצה החלטת הממשלה, בין אם ברף 100,000,000 השקלים שהוזכר בהצעת חוק הסיוע (סעיף 18), ובין אם ברף 400,000,000 השקלים שנקבעה בסעיף 18 לחוק הסיוע. השאלה המהותית היא האם מדובר במבחן המשרת, בעיקרו, את תכלית הנורמה הרלוונטית, ובענייננו התשובה לכך חיובית. כפי שהסבירו המשיבים, "הרעיון המנחה" של החלטת הממשלה כלל העברת סיוע לעסקים שנפגעו, "במהירות וביעילות האפשרית, בהתאם לאפשרויות התפעוליות ולמנגנונים הקיימים". הרלוונטיות של שיקול זה הוכרה בהקשרים קרובים (ראו, למשל, בג"ץ 7189/06 גן אירועים תל מגידו בע"מ נ' שר האוצר, [פורסם בנבו] פסקה כט לחוות דעת המשנה לנשיאה א' רובינשטיין (19.1.2009)), והיא מובילה למסקנה שהבחירה במבחן פשוט, ודאי וברור, המבוסס על נתונים המצויים בידי הרשויות – ונשען על נורמות אחרות המזהות מחזור עסקים שאינו עולה על 20,000,000 ₪ עם "עסק קטן" (סעיף 1 לחוק חובת המכרזים, התשנ"ב-1992) – אינה חורגת ממתחם הסבירות. זאת, גם אם ניתן היה לחשוב על מבחנים חלופיים, סבירים לא פחות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

הנה כי כן, מבחן המחזור שאומץ בהחלטת הממשלה מבטא שונות רלוונטית בין עסקים קטנים, שחשיפתם לפגיעתה הכלכלית הרעה של מגפת הקורונה משמעותית יותר, לעסקים אחרים – ומשרת את תכליות החוק המסמיך וההחלטה עצמה. חוק הסיוע הרחיב את היקף הסיוע על רקע "התארכות המשבר הבריאותי, וכפועל יוצא של העמקת המשבר הכלכלי" (דברי ההסבר להצעת חוק הסיוע, בעמ' 453), כך שאין בו כדי ללמד על פגם שנפל בהחלטת הממשלה. (עניין המון ווליום לעיל, פס' 6- ההדגשות אינן במקור ע.ב.)

83. בבג"ץ 2382/20 לשכת יועצי המס בישראל נ' ראש הממשלה, מר בנימין נתניהו (פורסם בנבו, 28.07.2020), בית המשפט העליון שב וחזר על עמדתו כי נכונות בית המשפט להתערב בהחלטות שעניינן עיצוב מדיניות כלכלית היא מצומצמת ביותר:

"נקודת המוצא היא, שבתחומי משק וכלכלה הסמכות לקביעת מדיניות כוללת מצויה בעיקר בידי הרשות המבצעת והמחוקקת" (בג"ץ 2589/20 לשכת רואי החשבון נ' מדינת ישראל, פסקה 17 (30.4.2020); בג"ץ 2397/20 דורון, טיקוצקי, קנטור, גוטמן, נס, עמית גרוס עורכי דין נ' ממשלת ישראל, פסקה 8 (12.5.2020); וראו גם: בג"ץ 4140/95 סופר פארם (ישראל) בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נד(1) 49, 69 (1999)). בסוגיות אלה בית המשפט אינו מחליף את שיקול דעתה של הרשות המוסמכת בשיקול דעתו שלו, ונכונותו להתערב מצטמצמת במיוחד כאשר מדובר בהחלטה שעניינה עיצוב מדיניות כלכלית וקביעת סדרי עדיפויות כלכליות וחברתיות (בג"ץ 434/09 דוידוב נ' שר הבריאות, פסקה 41 (3.5.2009); בג"ץ 6356/17 פנימיית אחוזת שרה-אמונה נ' משרד העבודה, הרווחה והשירותים החברתיים (18.7.2019)). כלל אי-ההתערבות מקבל משנה תוקף לעת הזאת מכיוון שמדובר במשבר שנתן את אותותיו כמעט בכל ענפי המשק (ראו: בג"ץ 3008/20 עמותת הרצליה למען תושביה נ' המוסד לביטוח לאומי, פסקה 5 (21.6.2020)).

...

12. לסיום אפוא, אין לי אלא לחזור על מושכלות ראשונים: "בית המשפט אינו נוטה להתערב בהחלטות הנוגעות להתווית מדיניותה של הממשלה ולקביעת סדר העדיפויות הכלכלי והחברתי שלה, ואין הוא מורה לממשלה כיצד לנהוג בעניינים כגון אלה" (בג"ץ 3975/95 קניאל נ' ממשלת ישראל, פ"ד נג(5) 459, 497 (1999)).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

84. לאחרונה, בית המשפט העליון דן בעתירה נוספת בסוגיית סמכות שר האוצר להכרזה על ישוב כ"ישוב ספר" הזכאי לפיצוי עקיף (בג"ץ 7959-07-25 גיא מדמוני נ' שר האוצר) (פורסם בנבו, 19.01.2026). במקרה זה העותר ביקש להרחיב את הגדרת "ישוב ספר" לבסיס חיל האוויר בו נמצא עסקו. בית המשפט העליון שב והדגיש כי שיקול דעת המחוקק בקביעת מדיניות כלכלית היא רחבה ובשורה של פסקי דין נקבע כי בית המשפט לא ימיר את שיקול דעתו עם שיקול דעת הגורם המקצועי המוסמך לרבות, בשיקולים תקציביים:

"שיקול הדעת המסור לרשויות השלטון בקביעת מדיניות כלכלית, חברתית וביטחונית, אשר כוללת חלוקת משאבי המדינה, הינו רחב מאוד. הלכה היא עמנו, כי ביקורת שיפוטית שבמוקדה מדיניות כלכלית, חברתית וביטחונית תיעשה במשורה ותהא מוגבלת למצבים בהם המדיניות שנקבעה לוקה בפגיעה משמעותית בזכויות אדם, ובפרט בהפליה פסולה

...

העותר מבקש מאתנו להתערב בשיקול דעתו של המשיב בהכרזה על יישוב כיישוב ספר – סמכות אשר נתונה למשיב מכוח סעיף 35 לחוק הפיצויים – כך שייקבע כי בסיסי חיל-האוויר הם "יישובי ספר". בקשה זו מזמינה את בית המשפט להיכנס לנעלי המשיב, לשקול במקומו את המציאות הביטחונית במקום בו מנהל העותר את עסקו, לאמוד, במקום המשיב, את ההשלכות התקציביות הכרוכות בהכרזה על אותו מקום כיישוב ספר ולשנות את סדרי העדיפויות בחלוקת המשאבים העומדים לרשות אוצר המדינה. זאת, אין בידינו לעשות. בשורה ארוכה של פסקי דין נפסק כי בית משפט זה לא ימיר את שיקול דעתו של הגורם המקצועי המוסמך בשיקול דעתו-שלו (ראו, מיני רבים: בג"ץ 51433-02-25 מועצה מקומית מטולה נ' ממשלת ישראל, פסקה 18 [נבו] (28.4.2025))."

85. במקרה שבפנינו המחוקק בחר להעניק פיצויים רק לעוסקים שמחזור עסקאותיהם המדווח נמוך מ-400 מיליון ₪. תנאי זה תומך בעמדת המחוקק להעניק פיצויים למגזר העוסקים הקטנים והבינוניים ומדובר בחקיקה כלכלית, חברתית, שהיא בלב ליבו של שיקול הדעת הנתון למחוקק. בתי המשפט שבו והדגישו את הגישה המצמצמת שיש לנקוט בהתערבות בתנאי סף שנקבעו על ידי המחוקק להגשמת מדיניותו.

86. המחוקק הוא שאמון על קביעת סדרי העדיפויות בנושאים כלכליים בשעת משבר ביטחוני. למעשה, העוררת מבקשת להתערב בשיקול דעת המחוקק, לפרוץ את מסגרת התקציב וזאת בטענה כי תנאי הסף שנקבעו על ידי המחוקק הינם טכניים ואינם משקפים את תכלית החוק. מדיוני ועדת הכספים עולה כי תנאי זה יוצא מתוך ההנחה כי מי שמצוי באיחוד עוסקים שמחזור עסקאותיו הגיע קודם לתחילת המלחמה ל-400 מיליון ₪, יוכל להיעזר בעוסקים החברים לאיחוד העוסקים וכי יש להפנות את משאבי הציבור המוגבלים לעזרה לאחרים (ראה פס"ד אקדמון לעיל, סעיף 27).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

87. כאמור, הרציונל העומד בבסיס תנאי זה הוא שאיחוד העוסקים המדווח על מחזור עסקאות מעל 400 מיליון ש"ח מהווה יחידה כלכלית אחת, בעלת כושר שרידות גבוה יותר בהשוואה לעסקים קטנים ובינוניים. ועדת הערר בעניין אונגר התייחסה לרציונל בהקשר תנאי סף זה:

"עוסקים המדווחים יחד במסגרת איחוד עוסקים לפי ס' 56 לחוק מע"מ נהנים מיתרונות רבים במהלך השנים שבהן דיווחו במסגרת תיק האיחוד (כך למשל עסקאות בין חברי האיחוד אינן נדרשות להיות מדווחות כלל למע"מ במקרים מסויימים) (תקנה 10 לתקנות מס ערך מוסף (רישום) תשל"ו-1976)). (בהקשר זה ראה גם קביעות בית המשפט העליון בנושא הנפקות של איחוד עוסקים לצורך פטור מדיווח על עסקאות בין השותפים לתיק האיחוד בע"א 2883/91 יצחק גרוס ובניו בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נב(1) 449 (להלן: "עניין גרוס") בעמ' 457-458; וכן ע"א 267/86 מנהל מס ערך מוסף נ' חב' פליצה בע"מ, פ"ד מג (3) 651, פס' 11)."
(ראה עניין אונגר, פס' 39)

88. בניגוד לעמדת העוררת, אנו קובעים כי הרישום תחת איחוד עוסקים אינו טכני בלבד. ההנחה שעמדה לנגד עיני המחוקק היא שמי שרשום תחת איחוד יוכל להסתייע בשותפיו לאיחוד. נוכח מגבלות תקציביות בחר המחוקק למקד סיוע בעסקים אשר כושר שרידותם נמוך יותר כפי שהוכרע בערעור בפס"ד אקדמון:

"נקודת המוצא של קביעה זו, היא כי בהינתן מגבלות התקציב, מי שמצבו הכלכלי ערב הקורונה היה איתן באופן משמעותי – באופן המשתקף במחזור עסקאות ניכר, הוא גורם אשר (שוב, בהינתן מגבלות תקציב) קבע המחוקק כי לא יזכה במענקים. ההנחה היא כי גורם מבוסס שכזה יוכל להסתדר בכוחות עצמו, וכי נכון יותר להפנות את משאבי התקציב המוגבל – לאחרים. כך גם, כפי שצינו נציגי המשיב אף בדיוני ועדת הכספים, ההנחה היא כי מי שמצוי באיחוד עוסקים שמחזור עסקאותיו הגיע קודם להתפרצות הקורונה ל-400 מיליון ₪, יוכל להיעזר ברעיו לאיחוד העוסקים וכי יש להפנות את משאבי הציבור המוגבלים לעזרה לאחרים." עניין אקדמון, פס' 27-ההדגשות אינן במקור ע.ב.)

89. לעמדתנו, מדובר בתנאי לגיטימי אשר משרת את הנחת המוצא של המחוקק. בפסיקה נקבע כי לא מן הנמנע שהצבת גבולות בדרך של תנאי סף כמותיים וקביעת זכאות לפי נוסחה כרוכים במימד מסוים של שרירות, אולם הם אינם חורגים ממתחם הסבירות ולתנאים אלה יתרונות רבים (ראה לדוגמא עניין המון ווליום לעיל).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

1. הסעד המבוקש בעררים אלו עומד בניגוד לשיקולי מדיניות ותקציב שנקבעו על ידי

המחוקק

90. בהתאם לפסיקת בית המשפט העליון בעתירות שפורטו לעיל, למחוקק שיקול רחב להתווית מדיניותו תוך הכפפתם לשיקולי תקציב. קביעת תנאי סף לזכאות לפיצויים ובכלל זה המסגרת התקציבית להגשמת מטרה זו שמורה למחוקק.

91. בנוגע להחרגת עוסקים מסוימים מזכאות למענקים/פיצויים משיקולי תקציב נקבע כי מדובר בחריגים ברורים ומפורשים שנקבעו בחוק: "ובחירות מסוג זה – למי לתת מענק ולמי להימנע ממתן מענק, נוכח האילוצים הקיימים - הן ללא ספק מהסוג השמור למחוקק" (ראה עמ"נ (מרכז) 54772-06-22 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים בישראל, פס' 46 (פורסם בנבו, 30.11.2022)).

92. בעניין אונגר הדגישה הוועדה את כוונת המחוקק להתרכז בסיוע למעגל העוסקים הקטנים והבינוניים "מתוך ההנחה שרמת ההישרדות שלהם במשבר ממושך כגון דא, היא נמוכה יותר ולפיכך נדרש לסייע להם במימון הוצאותיהם הקבועות" (ראה עניין דיזנהויז לעיל, בסעיף 39.3).

93. כאמור, תנאי הסף המחריג ניזוקים שדיווחו תחת איחוד עוסקים שמחזור עסקאותיו מעל 400 מיליון ₪, יוצא מתוך הנחת מוצא של המחוקק כי כאשר הכנסות האיחוד בשנת 2022 עולות על רף של 400 מיליון ₪, יש בכך להעיד כי רמת השרידות גבוהה יותר, ואין הצדקה למתן פיצויים לניזוקים אלו. משאבי המדינה הינם מוגבלים ובאופן טבעי המחוקק ישקיע משאביו בסיוע לעוסקים אשר כושר שרידותם נמוך יותר. טענת העוררת כי דיווח העוררת תחת איחוד עוסקים אינו מעיד בהכרח על איתנות פיננסית עומדת בניגוד לשיקול דעתו הרחב של המחוקק בקביעת מדיניות. המחוקק הוא הנושא באחריות תקציבית וכלכלית והתערבות בתנאי הסף שנקבעו על ידו ובשיקול דעתו יש בה כדי לחתור תחת התכליות שעמדו לנגד עיניו ואף לפרוץ את מסגרת התקציב כשהוא הגורם האמון על כך.

94. בהינתן העובדה שבשנת 2022 היתה העוררת חלק מאיחוד עוסקים אשר מחזור ההכנסות שלו עלה על 400 מיליון ₪, הרי שהיא אינה זכאית לפיצויים וטענותיה עומדות בסתירה למדיניות המחוקק ולפריצת המסגרת התקציבית שקבע לצורך תכלית זו.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

ז. יציאת העוררת מהאיחוד בדיעבד עומדת בסתירה לכוונת המחוקק למנוע "תכנוני מס"

לשם יצירת זכאות לפיצויים

95. למרות שבמקרה שבפנינו אין חולק כי העוררת דיווחה בתקופת הבסיס תחת איחוד עוסקים ובהתאם להוראות החוק היא אינה זכאית לפיצויים, מצאנו להתייחס ליציאתה מאיחוד בדיעבד, מתוך ניסיון לעקוף את תנאי הסף.

96. בקשת העוררת לצאת מאיחוד העוסקים נעשתה כחודש וחצי לאחר תחילת מלחמת חרבות ברזל, ולאחר שהעוררת הייתה מודעת למתווה הפיצויים ותנאי הסף שנקבעו בו. במקרה זה היציאה מהאיחוד בוצעה בדיעבד, רק בשל רצון העוררת לזכות בפיצויים.

97. אף במידה ותנאי הסף של מחזור העסקאות מעל 400 מיליון ש"ח לא היה מוגדר לתקופת הבסיס (כפי שנקבע בחוק זה ובחקיקת הקורונה), לא היה מקום להכשיר את מהלכה של העוררת לקבלת פיצויים בדרך זו. ערב חקיקת החוק המחוקק קבע תנאי זכאות לפיצויים וזאת מתוך ידיעה כי ציבור עוסקים מסוים עומד בתנאים אלו ובהתאם לכך הקצה מסגרת תקציבית לשם כך. המחוקק אשר היה מודע לכך שעוסקים יבקשו לשנות את דיווחיהם או רישומם לצורך קבלת פיצויים הגביל את בחינת הזכאות לפיצויים לפי דיווחיהם ורישומם ערב תחילת המלחמה, כפי שדיווחו נכון ליום 6.10.2023. בהקשר זה נקבע לגבי חקיקה כלכלית למתן מענקים/פיצויים, העוסקת בחלוקה של משאבים, "נדרש כי גדרה, הקובעים תנאי סף, לא יהיו נתונים 'כחומר ביד העוסק' – אשר יוכל בנקל לבחור את תחולתם בענייניו" (ראה פס"ד אקדמון לעיל, פסקה 32).

98. בהגדרת "מחזור העסקאות הקובע לעניין תקופת הבסיס" נקבע מפורשות:

"(ב) לעניין ניזוק המדווח בשיטה חד-חודשית – מחזור עסקאותיו של הניזוק בתקופת הבסיס, כפי שדווח לרשות המסים בישראל על פי דין, עד יום כ"א בתשרי התשפ"ד (6 באוקטובר 2023);

(ג) לעניין ניזוק המדווח בשיטה דו-חודשית – מחזור עסקאותיו של הניזוק בתקופת הבסיס כפי שדווח לרשות המסים בישראל על פי דין, עד יום כ"א בתשרי התשפ"ד (6 באוקטובר 2023)"

99. ההגדרה בסעיף קטן ב' חוק קובעת כי מחזור העסקאות הרלוונטי הוא המחזור שדווח ערב המלחמה. הוראה זו באה למנוע מעוסקים לתקן בדיעבד את דיווחיהם או רישומם למע"מ מתוך ניסיון לבצע תכנוני מס או לזכות בפיצויים שלפי חוק לא היו זכאים להם. מתן הכשר לניזוקים לתקן באופן רטרואקטיבי את רישומם תחת איחוד עוסקים מתוך ניסיון לזכות בפיצויים, לא רק שאינו מגשים את כוונת המחוקק, אלא עומד בסתירה מוחלטת לה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

100. מעבר לשלל הנימוקים המצדיקים דחיית העררים, התערבות בתנאי הסף והרחבת תחולתם על עוסקים נוספים עלולה לגרור פריצת המסגרת התקציבית שהוקצתה על ידי המחוקק. המדובר בהחלטה בעלת השלכות רחב אשר שמורה למקרים חריגים ביותר, שמקרה זה כלל אינו נמנה עליהם. תנאי הזכאות לפיצויים, החריגים הקבועים בחוק וייתר תנאי הסף אמורים להתיישב בהרמוניה עם התכנון התקציבי:

"כפי שנקבע בפסק הדין בעניין המון-ווליום וכפי שציינה המערערת, תפקידו של מבחן הסף – המציב את נתוני שנת 2019 כאבן הבוחן, הוא אף לספק כלי יעיל המאפשר תכנון תקציבי – על בסיס נתונים שהם כבר ידועים וניתנים על כן לבחינה.

אימוץ פרשנות המאפשרת בדיעבד שינוי תחולתם של פרמטרים אלה, אינה עולה בקנה אחד עם תכלית הכרחית וחשובה זו."

(פס"ד אקדמון, פס' 28- ההדגשות אינן במקור ע.ב.)

101. אנו שותפים לקביעות בית המשפט בפס"ד אקדמון וקובעים כי שינוי בדיעבד של דיווח או רישום רק מתוך ניסיון ברור להביא לשינוי בדיעבד בתחולתם של תנאי הסף, עומד בניגוד להוראות החוק ותכליותיו, ומדובר בפעולה שאינה לגיטימית שאין מקום לתת לה הכשר.

102. קביעה זו מתיישבת עם כוונת המחוקק כפי שהובאה במסגרת דיוני החקיקה. במסגרת הדיונים בוועדת הכספים נקבע באופן מודע שלא לאפשר יציאה מהאיחוד מתוך ניסיון לזכות במענקים, כפי שהעוררת ניסתה לעשות במקרה זה:

"גיא גולדמן:

אם עוסק אחד הוא ב-400 מיליון, גם עוסקים צריך להגביל ל-400 מיליון. בפשטות – אם עוסק אחד מוגבל ב-400 מיליון, אם לא תהיה מגבלה, יוכל לפצל את הפעילות שלו לכמה עסקים, לכמה חברות, וככה לעקוף את המגבלה של 400 מיליון.

היו"ר יצחק פינדרוס:

לאדם יש 15 חנויות עם זיכיונות.

גיא גולדמן:

זה ישות כלכלית אחת שבוטלה - - -

קריאה:

זה לא נכון. יש הרבה חקלאים שכל אחד מהם מגדל ירקות, שלצורך השיווק עם עשו איחוד עוסקים.

גיא גולדמן:

יש יחסי שיתוף ביניהם, ואנו חושבים שלאור העלייה מה-100 מיליון המקוריים ל-400 מיליון, זה תקרה מאוד גבוהה. השאלה מתייתרת.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

מיקי לוי (יש עתיד-תל"ם):

אתה חושב שעכשיו נפרק את עשרת העסקים האלה לעסק אחד? הוא יבוא ויצהיר שיש לו 10 בתי מלון או 25 סופר מרקטים תחת ח"פ אחד. אחד.

היו"ר יצחק פינדרוס:

מי בעד ההסתייגות? מי נגד? מי נמנע?

מיקי לוי (יש עתיד-תל"ם):

רביזה.

הצבעה

לא אושרה

היו"ר יצחק פינדרוס:

ההסתייגות ירדה."

(פרוטוקול ישיבת וועדת הכספים מיום 24.9.2020, בעמ' 68-70) (ההדגשות אינן במקור ע.ב.)

103. אנו דוחים את טענת העוררת כי יציאתה מהאיחוד בדיעבד, מתוך ניסיון לזכות בפיצויים, היא פעולה לגיטימית. המדובר בהתנהלות אשר יש בה להעיד על חוסר ניקיון כפיים וזאת בנסיבות בהן לא נטען כי ליציאה מהאיחוד והשינוי במצבה הרישומי נועד לתכלית אחרת.

ח. שיקולי יעילות ומהירות בבדיקת תביעות לפיצויים

104. תכלית החוק היא ליצור מנגנון פשוט, יעיל ומהיר למתן פיצויים לעסקים. אין בידינו לקבל את טענת העוררת כי הטיפול בעוסק הרשום ב"איחוד עוסקים" מחייב את המשיבה לערך בכל מקרה בחינה פרטנית של נתוני ההעוררת בלבד, על דרך חישוב ירידת המחזורים והתשומות כאילו לא היתה רשומה באיחוד עוסקים. בחינת נתוני ה"סולו" מתבצעת רק במצב דברים בו העוסק זכאי לפיצויים. במידה והעוסק תחת האיחוד נופל תחת אחד מתנאי הסף שנקבעו בחוק, אין המשיבה נדרשת כלל לבצע בדיקה פרטנית ומורכבת מעין זו.

105. אנו מאמצים את עמדת המשיבה, לפיה מדובר בבחינה דו שלבית של זכאות העוסק לפיצויים. בתחילה, המשיבה בוחנת את מחזור העסקאות המדווח של האיחוד. רק במידה והאיחוד דיווח על מחזור עסקאות הנמוך מ-400 מיליון ₪ המשיבה עוברת לשלב השני, עריכת הבחינה הפרטנית של דיווחי העוסק בתוך האיחוד בהתאם להוראת הביצוע.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

106. עמדת העוררת תטיל על המשיבה את הצורך לבחון את דיווחיה הפרטניים של כל חברה הרשומה תחת איחוד עוסקים, זאת ללא קשר לתנאי הסף שנקבעו בחוק. בחינת זו עומדת בסתירה לתכלית הפשטות והיעילות ותטיל על המשיבה השקעת משאבים וביצוע בדיקות פרטניות נוספות.

107. גישה דומה נקבעה על ידי הוועדה בעניין אונגר :

"הוועדה דוחה את הפרשנות המוצעת ע"י העוררת על פיה במקרה דנא נדרשה המשיבה לבדוק מחדש את זכאות העוררת לפיצוי ובמסגרת כך, לבדוק פרטנית את דיווחי העוסקים בתיק האיחוד, ובכלל זאת לנתח עסקאות אשר ייתכן ולא דווחו בשל ביצוען בין השותפים לתיק האיחוד מטעמי מיצוי הטבות מס שונות אשר ניתנות בהקשר זה, בכל הכבוד אנו סבורים כי בדיקה מסוג זה אינה מתיישבת עם לשון החוק ואף חוטאת לתכלית העומדת בבסיס החקיקה. היציאה מהאיחוד במקרה דנא היא מניפולציה מצד העוררת אשר כל תכליתה להתגבר על תנאי הסף הקבועים בחוק ולזכות במענקים אשר לא היתה זכאית להם לפי הוראות החוק ותו לאו." (עניין אונגר, פס' 41)

סוף דבר

108. לאור כל האמור לעיל, אנו מורים על דחיית העררים.

אנו קובעים כי לא נפל כל פגם בהחלטות המשיבה עת דחתה את תביעות העוררת לפיצויים וההשגות שהוגשו על ידה. בהתאם להוראות החוק ותנאי הסף שנקבעו בו, העוררת אינה זכאית לפיצויים ולא היה כל יסוד להגשת התביעות לפיצויים והשגות מצדה. במקרה שבפנינו הוראות החוק ברורות, אינן משאירות פתח לפרשנות וטענות העוררת עומדות בניגוד לתכלית החקיקה. למעלה מן הצורך, סוגיות אלו נדונו והוכרעו בעבר במספר החלטות של ועדות הערר ופסק דין שדן בערעור על החלטת הוועדה.

109. כפי שהערנו בהחלטתנו בעניין ג'ון ברייס, ערר שנוהל על ידי אותו מייצג (שאף ייצג את העוררת בעניין אונגר), העוררת עמדה על המשך ניהול עררים אלה גם לאחר שהבהרנו במספר הזדמנויות כי סוגיות אלו נדונו והוכרעו בפסיקה ומדובר בטענות העומדות בסתירה להוראות החוק. ניהול ההליכים משפטיים תוך דרישה לקבלת פיצויים בסך למעלה מ- 1.6 מיליון ש"ח, הצריך מהמשיבה להשקיע משאבים רבים בשלבי התביעה, ההשגה והערר.

110. נחזור על קביעותנו שבעקבות ניהול הליכים חוזרים ונשנים, תוך חזרה שיטתית על טענות שנדחו במספר ערכאות, טענות המנוגדות לחוק, גורר את המשיבה להוצאות משפטיות רבות ולעיכוב בבירור תביעות והשגות של עוסקים אשר באמת זכאים לפיצויים. המדובר במשיבה אשר משאביה מוגבלים ומשנת 2020 נדרשת לטפל במאות אלפי בקשות למענקים ותביעות בנושא מענקי קורונה, מענקי אומיקרון, פיצויי חרבות ברזל פיצויי עם כלביא ושאגת הארי.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

111. ניהול עררים בידיעה שהעוררת אינה עומדת בתנאי הזכאות הקבועים בחוק, תוך חזרה על טענות שהוכרעו במספר החלטות ופסקי דין, ביצוע שינויים בדיעבד במצבה הרישומי בניסיון לזכות בפיצויים, גורמים לכך שהמשיבה נדרשת להשקיע משאבים רבים תוך הסטת משאבים ממשימות דחופות וחיוניות אחרות. בנסיבות אלו, לא מצאנו כל יסוד לבקשת העוררת שלא להורות על חיובה בהוצאות ככל שהוועדה תידחה את טענותיה.
112. זכות הפנייה לערכאות היא זכות יסוד. בפסיקה נקבע כי ההוצאות אינן עונשיות אלא פרופורציונליות להליך ויש לערוך בחינה פרטנית של כל מקרה לגופו. במסגרת זו יש לתת ביטוי למספר שיקולים ובהם: אופן ניהול ההליך; היחס בין הסעד שהתבקש לסעד שהתקבל; מורכבות התיק וחשיבותו; היקף העבודה שהושקעה; שכר הטרחה ששולם בפועל (ראה רע"א 7650-20 Magic Software Enterprises Ltd נ' פאירפלאי בע"מ (פורסם בנבו, 20.12.2020) ובג"ץ 891/05 תנובה מרכז שיתופי לשיווק תוצרת חקלאית בישראל בע"מ נ' הרשות המוסכמת למתן רשיונות יבוא-משרד התעשייה והמסחר (פורסם בנבו, 30.06.2005).
113. בבחינת מניין השיקולים שפורטו לעיל, יש להתייחס גם לניהול הליכים הנעדרים כל בסיס חוקי או משפטי. נוסף כי המשיבה לא יכלה להקל ראש בניהול עררים אלה וזאת כאשר מדובר בעררים לקבלת פיצויים בסך מיליוני ₪ ובעלי השלכות רוחב, כאשר ב"כ העוררת שב ומגיש עררים בסוגיה זו. המשיבה השקיעה משאבים בהגשת כתבי טענות מפורטים הכוללים סקירה משפטית נרחבת וניתוח של הוראות החוק. לאחר שקילת מכלול השיקולים אנו קובעים כי העוררת תישא בהוצאות המשיבה בגין שני עררים אלו בסך כולל של 35,000 ₪, אשר ישולם למשיבה בתוך 30 ימים מהיום, שאם לא כן לתשלום זה יתווספו הפרשי הצמדה וריבית עד למועד התשלום בפועל.

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

ניתנה היום בתאריך כ"ו סיוון תשפ"ו, 11.06.2026, בהעדר הצדדים.

ברוך ברוכי, רו"ח
חבר הוועדה

ד"ר ערן בר, עו"ד
יו"ר הוועדה