



מדינת ישראל
בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

לפני כבוד חברי הוועדה:
תמר שטיינר, עו"ד - יו"ר
רו"ח אילן עזרא, רו"ח - חבר

העוררת: מחצבי אבן
באמצעות ב"כ עו"ד טל פלמבאום

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 גלעד יצחק בר טל
gilad@clbt-law.co.il

החלטה

כללי

1. הערר שבכותרת הוגש נוכח דחיית המשיבה את ההשגה אשר הוגשה ע"י העוררת בעבור פיצויי נזק עקיף (מסלול הוצאות מזכות) לתקופת הזכאות נובמבר - דצמבר 2023, בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (הוראת שעה – חרבות ברזל), התשפ"ד – 2023 (להלן: "תקופת הזכאות", "ההשגה" ו - "החוק").
2. ביום 18.4.2024 נדחתה תביעת העוררת לפיצויי נזק עקיף נוכח שיעור ירידת מחזורים אשר אינו מזכה בפיצוי בהתאם למתווה הקבוע בחוק (נספח 11 לכתב הערר).
3. ביום 16.6.2024 הגישה העוררת השגה על דחיית הבקשה לפיצויי נזק עקיף, בה טענה העוררת כי יש לראות בה כאיחוד עוסקים ולא כשותפות לעניין הזכאות לפיצוי, ולפיכך ביקשה להגיש תביעה נפרדת בעבור כל אחת מהשותפות בנפרד, וזאת חרף הדיווח של העוררת כשותפות למע"מ ולא במסגרת תיק איחוד בהתאם לס' 56 לחוק מס ערך מוסף תשל"ו - 1975 (להלן: "חוק מע"מ").
4. בנוסף, טענה העוררת כי יש לנטרל ממחזורי ההכנסות בתקופת הזכאות הכנסות בין-חברתיות אשר מקורן במכרז בו זכתה העוררת ושותפתה XXXXXXXX מול רשות מקרקעי ישראל (להלן: "רמ"י") אשר הניב לה הכנסות חד פעמיות ולא משקפות את מהלך העסקים השוטף של העוררת (נספח 12 לכתב הערר, וס' 19 לכתב ההשגה). עוד טענה העוררת בהקשר זה כי בהתאם להגדרת "מחזור עסקאות" שבחוק יש לנטרל עסקאות עם צד קשור קרי נדרש לנטרל את העסקאות של העוררת עם XXXXX (נספחים 2-3 לכתב הערר).



מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

5. בהתאם לחישוב זה, תוך נטרול עסקה הונית בתקופת הזכאות, שיעור ירידת המחזורים של העוררת בתקופת הזכאות יעמוד על 28%. במקביל טענה העוררת כי יש לבדוק גם את זכאות ערבול לפיצוי עצמאי.
6. ההשגה נדחתה כאמור בהחלטה אשר הוציאה המשיבה ביום 26.2.2025 מפאת עיקרי הנימוקים הבאים: ראשית, נדחתה טענת העוררת כי יש לראות בה כאיחוד עוסקים חרף דיווחיה למע"מ כשותפות; שנית, נטרול העסקה ההונית לו טענה העוררת לבדו אינו מביא לשיעור ירידת מחזורים מזכה. שלישית, באשר ליתר ההכנסות אשר נטרולן ממחזור העסקאות התבקש סברה המשיבה כי אין לנטרלן וזאת משום שהכנסות אלו נוצרו בעבור עיסוקיה הרגילים של העוררת ולפיכך אין להפחית אותן ממחזור תקופת הזכאות.
7. על החלטה זו, הוגש הערר שבפנינו.

ההליכים בפני הוועדה

8. בתום מיצוי חילופי כתבי הטענות בין הצדדים קבעה הוועדה שני דיונים בהשתתפות הצדדים בהיוועדות חזותית במועדים: 9.9.2025 (להלן: "הדיון הראשון") בתומו הורתה הוועדה לצדדים להשלים מסמכים רבים שהיו חסרים להשלמת המסכת העובדתית.
9. לאחר השלמת כל המסמכים התקיים ביום 16.12.2025 דיון נוסף בהשתתפות הצדדים גם בתומו הורתה הוועדה על השלמה נוספת של חומרים לתיק הערר שבכותרת (להלן: "הדיון השני").
10. לאחר הדיון השני, השלמת המסמכים לאחריו ומיצוי שלה טענות אפשרה הוועדה לצדדים לבקש לקיים דיון שלישי בערר שבכותרת אולם הצדדים סברו שהדיון סביב סלע המחלוקת מוצה וכי אין תועלת בקיום דיון שלישי.
11. לפיכך, ומשעה שלא עלה בידי הוועדה להביא לסיום המחלוקות בין הצדדים עבר התיק שבכותרת לכתובת ההחלטה דנא.

המסכת העובדתית הרלוונטית לסלע המחלוקת

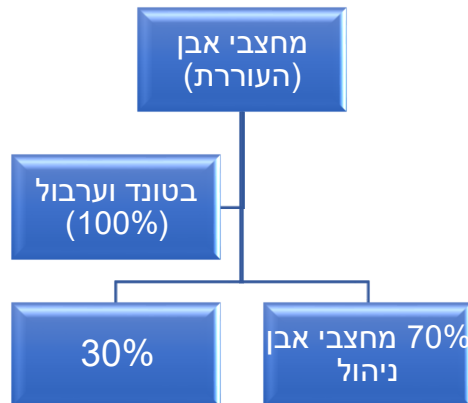
12. העוררת היא שותפות בשם מחצבי אבן בעלת תיק עוסק במע"מ. החברות השותפות בשותפות הן מחצבי אבן, ערבול, בטונד בע"מ (להלן: "בטונד"), ומ.אבן ניהול בע"מ (להלן: "מחצבי אבן ניהול"), (ייקראו להלן יחד: "השותפות").
13. השותפות מדווחת למע"מ במאוחד במסגרת תיק השותפות (ראה דוחות האסנה אשר צורפו כנספח 10 לכתב הערר, וכן נספח 1 לתגובת העוררת מיום 25.1.2025).



מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

14. מבנה האחזקה בעוררת ושל העוררת בחברות השותפות הינו כדלקמן: מחצבי אבן ניהול מחזיקה ב-70% ממניות העוררת. העוררת מחזיקה ב-100% ממניות החברות בטונד וערבול (ס' ב' לתגובת העוררת מיום 26.6.2025).



15. תחומי העיסוק של העוררת הם בחציבה וייצור חצץ, תערובות בטון ושיווקם. במסגרת זו העוררת היא בעלת הרשאה בלעדית לחציבה במחצבת נחל אשרת דרום (להלן: "המחצבה"). ערבול עוסקת בייצור שיווק מוצרי אספלט לזיפות כבישים וכן עוסקת בעבודות קבלניות. בטונד עוסקת בייצור בטון מובא לבנייה ומכירתם. חברת מחצבי אבן ניהול היא חברה ניהולית במהותה ללא פעילות עסקית עצמאית.

16. העוררת התקשרה עם XXXXXXXX במטרה לזכות במכרז אשר פורסם ע"י רמ"י למתן הרשאה לחציבה במחצבה, כאשר בהתאם להצעה אשר הגישו העוררת ו-XXXX יחד, זכו במכרז על פיו XXXXXXXX (להלן: "המכרז").

17. במטרה לתת מענה משותף לשירותי החציבה אליהם התחייבו עת זכו במכרז, הקימו העוררת יחד עם XXXXXX את XXXXXXX אשר מטרתה XXXXXX.

18. ביום 29.11.2023 נחתם הסכם בין העוררת לXXXX במסגרתו הסדירו הצדדים את מערכת היחסים ביניהם נוכח הזכיה במכרז כאמור לעיל (להלן: "ההסכם"), (נספח 3 להודעת העוררת מיום 8.10.2025 שם צורפו שני הסכמים אשר נחתמו בין הצדדים). במסגרת ההסכם הוסכם כי XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX.

19. עוד סוכם בין הצדדים, כי העוררת
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX



מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

ההתחשבוניות הבין - חברתיות השנויות במחלוקת

- א. חשבוניות שיצאו בין העוררת ל XXXXX (החברה המשותפת), ול XXXXX (השותפה) 20. על מנת לעמוד בהתחייבויות XXXX בתנאי המכרז, ועד לקבלת הרישיון של XXXXX לחציבה, פעלה העוררת בתקופת הביניים קרי בחודש דצמבר 2023, כמעין "קבלן משנה" לביצוע ההתחייבויות עד לקבלת רישיון החציבה ע"י XXXX, שכן בהתאם לתנאי המכרז נדרשו XXXXXXXXXXXXXXXX (פרוטוקול הדיון השני לעיל, בעמ' 2).
21. ביום 1.12.2023 הפיקה העוררת ל XXXXX חשבונית 992 מיום 1.12.23 עבור XXXX בגובה של 73 מלש"ח בתוספת מע"מ, אשר דווחה למע"מ בחודש דצמבר 2023 (נספח 1 לכתב הערר).
22. בנוסף, הוציאה העוררת חשבוניות בעבור ההפעלה השוטפת של המחצבה XXXXX, בגין דיווחה למע"מ כהכנסות בתקופת הזכאות:
- 22.1. חשבונית 994 מיום 31.12.23 בסך של 5,137,080 ₪ עבור XXXXX לחודש דצמבר 2023 (נספח 2 לכתב הערר).
- 22.2. חשבונית 993 מיום 31.12.23 בסך של 608,333 ₪ עבור XXX לחודש דצמבר 2023.
23. במקביל, XXXX הוציאה את חשבונית 970 עבור מחזור העסקאות המגיע לה ממחצבי אבן XXXX בחודש דצמבר 2023 בסך של 5,711,455 בתוספת מע"מ.

- ב. החשבוניות בין חברת ערבול (חברת בת של העוררת וחברה בשותפות) לבין חברת XXXX 24. חברת ערבול ביצעה עבודות בנעלי העוררת לטובת ביצוע ההסכם, והפעילה את מתקן האספלט עבור XXXX בחודש דצמבר 2023.
25. בעבור שירות זה, והוציאה XXXX חשבונית מס 04104 בסך של 2,401,155 ₪ בתוספת מע"מ עבור XXXX בגין הפעלת מתקן האספלט, חשבונית זו דווחה במסגרת דיווחי "ערבול" למע"מ לחודש זה.
26. בגין ההכנסות אשר נרשמו בחברת ערבול בחודש זה הוציאה XXX לערבול חשבונית שמספרה 97000001 בסך של 2,475,868 ₪ בתוספת מע"מ.
27. לאחר שפרטנו באריכות את המסכת העובדתית הרלוונטית לסלע המחלוקת דנא, נעבור לטיעוני הצדדים בערר שבכותרת.

טענות הצדדים

28. יודגש כבר עתה כי אין מחלוקת בין הצדדים בדבר קביעת מנהל המשיבה כי יש לראות בעוררת כשותפות בהתאם להחלטה בהשגה. כך גם אין מחלוקת בין הצדדים באשר לנטרול החשבונית בעבור מכירת הציוד והנכסים ע"ס 73 מלש"ח מתקופת הזכאות (ס' 68 לכתב הערר).



מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

29. המחלוקת נשוא ערר זה הינה סביב שתי סוגיות עיקריות:
- 29.1. האחת, האם יש למנהל סמכות שלא לנטרל עסקאות בין צדדים קרובים מקום שבו העוסק לא ביקש לעשות כן.
- 29.2. השניה, האם נדרש היה במקרה דנא לנטרל את העסקאות אשר בוצעו בין העוררת לXXXX, וכן החשבונות אשר הפיקה ערבול XXXXXX, במסגרת קיום התחייבויותיה של העוררת כשותפה XXXXXX. זאת, משום שלולא נטרול העסקאות דנא לא תהא העוררת זכאית לפיצוי שכן לא נצפתה בדיווחי הכנסותיה ירידת מחזורים בשיעור המזכה בפיצוי בהתאם למתווה הקבוע בחוק.
30. העוררת טוענת כי מנהל המשיבה מחויב ע"פ לשון החוק לנטרל את העסקאות דנא מעצם היותן בין צדדים קשורים, ללא כל הפעלת שיקול דעת. לשון החוק אינה משתמעת לשתי פנים וקובעת כי המנהל יוכל שלא לנטרל את העסקאות אך ורק כאשר העוסק ממנו לעשות כן. משכך, ומשעה שאין חולק כי מדובר בחשבונות אשר הופקו בין חברות קשורות, הרי שיש לנטרל את העסקאות דנא בהתאם להוראת ס' 38 לחוק.
31. מן העבר השני, טוענת המשיבה כי כל פרשנות הנוטלת ממנה את הסמכות לבדיקת מהות העסקאות לצורך בחינה האם יש לנטרלן או לאו, נוגדת את תכלית החקיקה ואת רכיב הקשר הסיבתי המוגדר במנגנון הפיצוי.
32. כמו כן, במקרה דנא מדובר בעסקאות אמת אשר ביצעה העוררת בעבור ביצוע מתן שירותי חציבה ושירותים נוספים אשר העניקה הלכה למעשה, ולכן אין לנטרל את החשבונות דנא ממחזורי ההכנסות בתקופת הזכאות. יתרה מכך, רק החל מחודש אפריל בשנת 2024 קיבלה XXXX רישיון להפעלת המחצבה באופן עצמאי (נספח 4 לכתב התשובה) כך שהעוררת המשיכה לחצוב בעבור XXXX עד למועד זה ולא דובר באירוע נקודתי.
33. מן הטעמים האלה סבורה המשיבה כי החלטתה ניתנה בדין.

דיון והכרעה

א. תכלית החקיקה

34. עם פרוץ מלחמת חרבות ברזל, התמודדה מדינת ישראל, עם אחת מהתקופות הקשות ביותר אשר ידעה בימי קיומה. הצעדים השונים בהם נקטה ממשלת ישראל, במקביל למבצע צבאי חסר תקדים, וכן הכרזת מצב החירום ע"י שר הביטחון, השפיעו באופן משמעותי על הכלכלה ועל המשק בישראל.
35. עקב מצב החירום, פעילותם של עסקים רבים בכל רחבי הארץ נפגעה, הן בשל המגבלות על התקהלות אשר לא אפשרו את פתיחתם באופן סדיר והן באופן עקיף, בשל גיוס מילואים רחב היקף, וכן סגירת מוסדות החינוך בתקופה הסמוכה לפרוץ המבצע. כך הובא בהצ"ח:

"בעקבות פעולות הלחימה המתמשכות במסגרת מלחמת "חרבות ברזל", נפגעה למשך תקופה ממושכת הפעילות הכלכלית הסדירה של חלק מהעסקים, וזאת בשל הגבלות והנחיות פיקוד העורף, סגירת מערכת החינוך והתגייסותם של מאות אלפים למילואים



מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

כתוצאה מכך יש עסקים שחוו ירידת מחזורים במסגרת ההתמודדות עם המצב המיוחד בעורף בחודש אוקטובר 2023.

(הצ"ח ממשלה 1670, י"ח בחשון התשפ"ו, 2.11.2023 בעמ' 82-83 (להלן: "הצ"ח"))

36. מצב החירום, הבהילות ליתן מענה לעורף, ולבעלי העסקים אשר נפגעו כתוצאה מפרוץ המבצע במישרין ובעקיפין חייב קביעת מנגנון פיצוי מהיר, יעיל ופשוט, לפיצוי העסקים הקטנים והבינוניים אשר נפגעו, בדומה למתווה אשר חוקק בחוק הקורונה (בשינויים המחויבים ובהתאם למדיניות אשר נקבעה מעת לעת ע"י הממשלה).

37. הדברים אשר נקבעו בעניין ב.ג. בטחון יפים גם לענייננו:

"מלשון החוק לסיוע כלכלי ומדברי ההסבר לו, עולה כי כוונתה המחוקק היתה ליצור מנגנון מהיר, יעיל ופשוט למתן המענקים במסגרת חוק הסיוע הכלכלי לאותם עסקים, הנמצאים במשבר קיומי על מנת לאפשר להם לשרוד את תקופת הסגרים והמגבלות. על כן, הנוסחה שנקבעה בחוק הסיוע הכלכלי לצורך קביעת הזכאות למענק והיקפו – אינה מצריכה בדיקה פרטנית ארוכה ומסורבלת." (עמ"נ 21-06-27710 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המיסים בישראל (ניתן ביום 3.1.2022) (להלן: "עניין ב.ג. בטחון"), בפס' 45).

38. ובמקום אחר קבענו באותה הרוח:

"מלשון החוק, דברי ההסבר ופרוטוקולי הדיונים אשר התקיימו בהקשר זה בכנסת ניתן ללמוד כי המחוקק עמד על התקיימותם של עקרונות שונים כגון הפשטות היעילות, המהירות, הגמישות ונסיון העבר של המשיבה, והעניק ביד רחבה מקדמות לבעלי העסקים, ומנגד איזן את התקיימותם אל מול יסודות אחרים באמצעות הענקת סמכות רחבה לבדיקה שבדיעבד למשיבה; בנוסף לכך, ניתן ללמוד כי המנגנון אשר נקבע בחוק מושפע באופן ישיר מהיקף ההגבלות אשר הטילה הממשלה על הציבור והעסקים בתקופות הזכאות השונות, וזאת על מנת לפצות את העסקים בעבור ירידת המחזורים אשר נגרמה כתוצאה מהתמודדות הממשלה עם התפרצות הנגיף."

(ההדגשים אינם במקור ש.ת.)

(ערר 22-1496 מוגוגו בע"מ נ' רשות המיסים, ניתן ביום 7.2.2023, בפס' 53 (להלן: "עניין מוגוגו"))

39. אם כן תכלית החקיקה בתמצית הינה לסייע בידי בעלי העסקים אשר נפגעו כתוצאה מהפעילות המלחמתית וזאת באמצעות מתן מענה מהיר, יעיל ופשוט על מנת לסייע בידם לצלוח את ימי המלחמה בתקופות הזכאות אשר נקבעו ע"י המחוקק.

ב. תנאי הסף לקבלת הפיצוי – רכיב הקשר הסיבתי

40. על מנת להגשים את מדיניות הפיצוי, ותכלית החקיקה נקבעו ע"י המחוקק מספר תנאי סף מקדמיים אשר בהעדרם לא יהא העוסק זכאי לפיצוי. אחד מתנאי הסף לזכאות למענק הינו רכיב הקשר הסיבתי. המחוקק קבע כי בהיעדר קשר סיבתי בין ירידת המחזורים של העוסק לבין הפעילות המלחמתית לא יהא העוסק זכאי לפיצוי בעבור נזק עקיף.



מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

41. "נזק עקיף" מוגדר בס' 38 לחוק הקובע כך :

"נזק עקיף" – הפסד או מניעת רווח כתוצאה מנזק מלחמה, כהגדרתו בסעיף 35, או בשל אי-אפשרות לנצל נכסים עקב פעולות מלחמה על ידי הצבאות הסדירים של האויב או עקב פעולות איבה אחרות נגד ישראל, או עקב פעולות מלחמה על ידי צבא הגנה לישראל; (ההדגשים אינם במקור ש.ת.)

42. בהלימה לכך ס' 38ד(א)(3) לחוק קובע כי :

"הירידה במחזור העסקאות כאמור בפסקה (2) נגרמה כתוצאה מנזק עקיף." (ההדגשים אינם במקור ש.ת.)

43. הנה כי כן, הקשר בין הנזק הבא לידי ביטוי בירידת המחזורים של העוסק לבין המלחמה עובר כחוט השני ומודגש כמוטיב חוזר בסעיף ההגדרות הן של הנזק העקיף אשר רק בהתגבשותו יהא העוסק זכאי מלכתחילה להגיש בקשה לפיצוי בעבור ירידת המחזורים בתקופות הזכאות הרלוונטיות.

44. נטל הראייה בדבר קיומו של הקשר הסיבתי אינו מוטל בחוק מלכתחילה על העוסק מבקש הפיצוי. בדומה למתווה הפיצוי בתקופת הקורונה, המחוקק היה מוכן להניח כי עצם ירידת המחזורים עצמה מעידה לכתחילה על קיומו של קשר סיבתי. (עניין ב.ג. בטחון לעיל, בפסקה 35).

45. אין עוררין כי רכיב הקשר הסיבתי הוא חלק ממנגנון הפיצוי הקבוע בחוק, כאשר בו וביתר ההגדרות הצריכות לענייננו יש להגשים את תכלית החקיקה אשר בבסיס החוק כפי שהובא לעיל. ברוח זו נמשיך לבחון את ההגדרות הרלוונטיות לסלעי המחלוקת אשר בפנינו.

ג. סמכות המנהל לנטרל עסקאות בין חברות קשורות ממחזור העסקאות בתקופת הבסיס ובתקופת הזכאות

46. ההוראה הרלוונטית לענייננו היא הגדרת המונח "מחזור עסקאות" בחוק :

"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) ...

(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 ;

(ההדגשים אינם במקור ש.ת.)



מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

47. מלשון הסעיף לבדה, ניתן להסיק לכאורה כי המשיבה חייבת לנטרל באופן גורף עסקאות בין חברות קשורות ממחזורי העסקאות, ללא כל בדיקה למהות העסקה אם נעשתה כחלק ממהלך העסקים הרגיל של העוסק, באילו תנאי שוק ועוד. הסעיף למעשה "שותק" במקרים שבהם לא נדרש לנטרל עסקאות ממחזור העסקאות, מקום שבו מדובר בעסקאות "אמת" במהלך העסקים הרגיל של העוסק, אשר נטרולן יביא לעיוות של גובה הפיצוי.

48. נקודת המוצא לפרשנות החוק הינה לשונו. מבחן התכלית החקיקתית כפי שבאה לידי ביטוי בחיקוק עצמו, אומץ זה מכבר ע"י בתי המשפט בבואם לפרש דברי חקיקה מתחום דיני המס (ראו בהקשר זה בג"צ 547/84 עוף העמק, אגודה חקלאית שיתופית רשומה נ' המועצה המקומית רמת-ישי ואח', פ"ד מ (1) 113. בפס' 16-18 לפסק דינו של השופט ברק; עא 621/85 לומניץ נ' פקיד שומה תל אביב 5, פ"ד מב (3) 177, בפס' 6 לפסק דינו של הש' מלץ; אהרון ברק, פרשנות דיני מיסים, משפטים כ"ח תשנ"ז, 425 (להלן: "ברק" בעמ' 434).

49. עם זאת, בבואנו לפרש את דבר החקיקה יש לעיין בהוראות החוק כולו, ולפרש את הוראות החוק הספציפי לאור כלל הוראות החוק, והתכלית החקיקתית העומדת בבסיסו, כדברי השופט נאור בפרשת פוליטי:

".....כידוע בבואנו לפרש הוראת חוק עלינו לעיין בחוק כולו. עלינו ליתן את אותו פירוש שיביא להרמוניה בין הוראת החוק שבפרשנותה אנו דנים לבין יתר הוראות החוק. "כשם שאין לפרש קטע ביצירה ספרותית או מוסיקלית בלא לעיין ביצירה כולה, כן אין לפרש הוראה בחוק בלא לעיין בחוק כולו" (פרשנות החקיקה, בעמ' 308). יפים בהקשר זה דבריו של השופט ברנזון לפיהם:

"כלל יסודי בפירוש חוקים הוא שכדי לעמוד על משמעותה האמיתית של הוראה מסויימת יש לקרוא בהקשר הדברים שבו היא מופיעה וכן יחד עם ולאור הוראות החוק בכללותו, ויש לתת לה פירוש כזה שיביא להתאמה והרמוניה בינה לבין שאר הוראות החוק" (בג"ץ 215/62 מויאל נ' ראש העיר, חברי המועצה ובני העיר תל-אביב-יפו, פ"ד ט"ז (4) 2384, 2387 (1962)).

וכן ראו דברי השופט ברק לפיהם:

"עיון בדבר החקיקה כיחידה שלמה ואורגנית עשוי להצביע על התכלית המונחת ביסודה. נושא החקיקה, טיב ההסדרים ויחסי הגומלין שביניהם עשויים לשמש בסיס להסקת מטרת החקיקה" (בג"ץ 693/91 ד"ר מיכל אפרת נ' הממונה על מרשם האוכלוסין במשרד הפנים, פ"ד מז (1) 749, 765 ו (1993)).

והשופט מ' חשין קבע:

"כל הוראותיו של חוק - אם מקומן הוא בראשיתו של החוק, אם באמצעו או בסופו - הינן אברים באותו גוף עצמו, ורק שילובן אלו באלו להיותן לאחדים יעמיד את החוק כאותו חי הנושא את עצמו" (ע"פ 4389/93 מרדכי נ' מדינת ישראל, פ"ד נ (3) 239, 262 (1996)).

(ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' אלברט אברהם פוליטי, 28.5.2008 (להלן: "פרשת פוליטי") בפס' 41 לפסק דינה של כב' השופטת נאור (כתוארה אז))



מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

50. ברוח זו גם פרופ' אהרון ברק בספרו פרשנות תכליתית (אהרון ברק פרשנות במשפט כרך שני – פרשנות החקיקה 82 (1993) (להלן: "פרשנות החקיקה")) מבאר:

"שאלה פרשנית מתמקדת בדרך כלל במובנה המשפטי שלמלה או במובנו המשפטי של פסוק או סעיף בדבר חקיקה. זוהי לרוב "היחידה החקיקתית" המשמשת נושא. אך טבעי הוא, שהתהליך הפרשני יתחיל ביחידה החקיקתית, ראשוני תהליך הפרשני אך אסור לו להתמצות בה. את המשמעות המשפטית של היחידה החקיקתית יש ליתן, בראש ובראשונה, במסגרת תכלית החקיקה כפי שהיא עולה מהחוק כולו. על כן משמעותה המשפטית של מלה מחייבת בחינת הפסוק בו מופיעה המלה, סעיף החקיקה, הפרק בו מופיע סעיף החקיקה ואת דבר החקיקה בו מופיע הפרק בו מופיע הפסוק מכל אלה גם יחד יש להסיק את תכלית החקיקה. אם כן, כל יחידה חקיקתית נבחנת על רקע דבר החקיקה השלם בו היא מופיעה ואשר ממנו נלמדת התכלית..."

(פרשנות החקיקה לעיל, בעמ' 306) (ההדגשים אינם במקור ש.ת.)

51. בבואנו לפרש את סעיף החוק דנא, יש לבחון במקביל את כל סעיפי החוק דנא וכן התכלית החקיקתית אשר בבסיסו. קרי, נוכח התכלית ליתן פיצוי מהיר ויעיל לבעלי העסקים אשר נפגעו כתוצאה מהפעילויות המלחמתיות והמגבלות אשר נלוו להן, וכן להתיישב עם תנאי הסף לזכאות לפיצויי נזק העקיף אשר נקבעו בחקיקה בין היתר עם תנאי הסף לקשר סיבתי בין ירידת המחזורים לבין פרוץ המלחמה.

52. ודוק; הסמכות אשר הוענקה למשיבה בבדיקת בקשות הפיצוי הינה סמכות רחבה ביותר בדומה למנגנון המענקים אשר נקבע בחוק התכנית לסיוע כלכלי (קורונה) (הוראת שעה) התשפ"א-2020 (להלן: "חוק הקורונה"):

"במקביל לעיקרון הפשטות, המהירות והיעילות במתן המענקים, אשר הובילו את המחוקק בקביעת המנגנון כאמור לעיל, ברור היה למחוקק כי ייתכנו מקרים בהם ינתנו מענקי שווא, וכן מענקים ביתר. זאת, בין היתר משום העובדה משום שהעוסקים אשר הגישו את הבקשות הזינו בעצמם או ע"י מייצגם בפני המשיבה נתונים המבוססים על דוחות לא מבוקרים [בקשות לתקופות הזכאות בשנת 2020 החלו להיות מוגשות בחודש מאי 2020 (ראה החלטת הממשלה 5015 לעיל)].

ודוק; לנגד עיניו של המחוקק עמדה האפשרות כי ינתנו מענקי שווא, או מענקים ביתר, וכי ייתכנו מקרים בהם העוסקים עשויים להגיש בקשות סרק למענקים בין אם בתום לב ובין אם לאו. אולם, גם למצב דברים זה התייחס המחוקק בהוראות שונות בחוק: ס' 12(ב) לחוק בו עוגנה סמכותו של המנהל לתקן טעות בקביעת הזכאות למענק; ס' 16 לחוק הקובע את החובה להחזיר מקדמות אשר שולמו ביתר; סמכות המנהל להטיל קנס בגין תשלום ביתר בס' 18 לחוק, ועוד. (פרוטוקול מס' 97 לעיל, בעמ' 99-101).

סמכויות המנהל לתקן את קביעתו, לפעול לאכיפה כנגד עוסקים אשר הגישו בקשות סרק למענקים לרבות הטלת קנס גרעון, מכל אלו ניתן ללמוד כי המחוקק נכון היה להזרים מראש את הכספים למשק בישראל, וכאיוון לכך העניק למשיבה את סמכויות הבדיקה והאכיפה הנרחבות כפי שפורטו לעיל."

(עניין מוגוגו לעיל, בפס' 50-52 לפסק הדין)

53. הוראות כמעט זהות להוראות אלו אומצו גם לחוק דנא. אם כן, ניתן להסיק ממכלול הוראות החוק כי הסמכויות אשר ניתנו למשיבה לבדוק את הבקשות לפיצוי הינן סמכויות רחבות, שיקול הדעת אשר ניתן למנהל לבדיקת כל בקשה ובקשה ובכלל זה את רכיב הקשר הסיבתי, מקדם ההוצאות



מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

הקבועות, תיקון טעות בדיעבד ועוד, מבטאות סמכות רחבה ביותר אשר הוענקה למשיבה במטרה לחתור לפיצויי אמת.

54. במקרים שבהם לשון הסעיף סותרת את תנאי הסף אשר נקבעו מלכתחילה לזכאות לפיצוי, או "שותקת" במקרים אחרים, אין הכרח כי מדובר בהסדר שלילי. יש ליתן פרשנות אשר מגשימה את תכלית החקיקה, ובין זאת גם את תנאי הסף לקשר סיבתי בין ירידת המחזורים לפעילות המלחמתית. כך קבע הנשיא עמית בפסק דין שניתן לאחרונה **בעניין פייסל**:

"עלינו לנקוט משנה זהירות קודם לשימוש בעיקרון הפרשני שלפיו מכלל ה"ה" ניתן לשמוע את ה"לאו" (רע"א 9048/07 **הרשות הפלסטינית נ' גולדמן**, פסקה 13 (2.5.2010) (להלן: **עניין גולדמן**). הוראה מפורשת בעניין מסוים אינה מלמדת בהכרח על הסדר שלילי. לעיתים היא מצביעה על חסר (לאקונה) שיש להשלים, ולעיתים היא מלמדת על חוסר נקיטת עמדה בסוגיה. ייתכן שההוראה המפורשת נוסחה לשם הזהירות בלבד, לשם הסרת ספק; וייתכן שנוסחה שלא בקפידה, בלי שהמחוקק ביקש לייצר השתמעות שלילית (עניין לניאדו, בפסקה 43; רע"א 8233/08 **כובשי נ' עו"ד שורץ**, פ"ד סד(2) 207, 224 (2010); ראו גם: ברק, **פרשנות החקיקה**, בעמ' 112-115 (תחת זאת, כדי לבחון האם היסק כאמור אפשרי, עלינו לעמוד על תכלית החקיקה העומדת בבסיס הלשון (**עניין גולדמן**, בפסקה 13) (רע"א 67114-01-25 **פלוני נ' פייסל אסעד**, ניתן ביום 22.12.2025, בפס' 25 לפסק הדין). (ההדגשים אינם במקור ש.ת.)

55. תימוכין לכך ניתן למצוא גם בדיונים אשר התקיימו בוועדת הכספים המלמדים על התכלית הסובייקטיבית של דבר החקיקה (**ברק לעיל**, בעמ' 434). שם, נשאלו נציגי המשיבה האם יש בלשון הסעיף לגרוע מסמכות המשיבה לבדוק את מהות העסקאות לגופן וזאת ללא הכרח בפניית העוסק, ענו נציגי המשיבה בשלילה:

"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."

(ההדגשים אינם במקור ש.ת.) (פרוטוקול וועדת הכספים מס' 234 בעמ' 64 מיום 5.11.2023 (להלן: "**פרוטוקול וועדת הכספים**")

56. הנה כי כן, גם מהדברים וההסבר שניתן למחוקק בדיוני הוועדה, לא היתה כל כוונה לאיין את סמכות המשיבה לבחון את מהות העסקאות בין צדדים קרובים, שעה שאלו משפיעות על זכאות העוסקים לפיצוי, ועל גובה הפיצוי המגיע לעוסק.

57. הפרשנות המוצעת ע"י העוררת הנשענת אמנם על לשון החוק פשיטא, על פיה המשיבה נדרשת לנטרל עסקאות בין בעלי עניין בין אם הן עסקאות "אמת" ובין אם לאו. אולם, פרשנות שכזו על פיה ייתכנו מקרים בהם יינתנו פיצויי שווא לעוסקים, אינה מתיישבת עם יתר הוראות החוק, חוטאת לתכלית החקיקה ואף סותרת את תנאי הסף על פיו נדרש קשר סיבתי בין ירידת המחזורים לפעילות



מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

המלחמתית. היעלה על הדעת שהמשיבה תעצום את עיניה ותנטרל עסקאות ממחזור ההכנסות של העוסק גם אם מדובר בעסקאות בתנאי שוק קרי עסקאות אמת? הוועדה סבורה כי התשובה לכך היא בשלילה.

58. לאחרונה, ניתנו בהקשר זה מספר החלטות של וועדות הערר בהרכבים שונים, על פיהן לא מוסמך המנהל לסטות מלשון החוק ומכאן נעדר הוא סמכות שלא לנטרל את העסקאות אף אם מדובר בעסקאות "אמת" ובתנאי שוק (ערר 2103/25 יפעת בן אבי חברת עורכי דין נ' הקרן לפיצויים, 29.6.2026 וכן ערר 1752/25 אברהם הוסטל תל אביב בע"מ נ' הקרן לפיצויים, ניתן ביום 1.6.2026). שם קבעו וועדות הערר הנכבדות כי לשון סעיף החוק דנא ובפרט התיבה "לבקשת עוסק" אינה יכולה להתפרש אחרת, ולפיכך אין למשיבה סמכות שלא לנטרל עסקאות אלא לבקשת עוסק.

59. איננו יכולים להסכים לקביעה זו של וועדות הערר הנכבדות מכמה סיבות עיקריות:

59.1. ראשית, קבלת פרשנות שכזו חוטאת את תכלית החקיקה על פיה יש ליתן פיצוי אך ורק במקרים ובהם חלה ירידת מחזורים כתוצאה מהמלחמה. כפי שהבאנו לעיל, תכלית זו עוברת כחוט השני בלשון החוק, בדברי ההסבר וכן ברציונל העומד בבסיסו.

59.2. שנית, המנגנון הקבוע בחוק למתן גובה הפיצוי קרי מנגנון יעיל מהיר ופשוט נועד להגשים את התכלית של מתן פיצוי אמת לבעלי עסקים אשר נפגעו כתוצאה מפרוץ המלחמה, ואינו מהווה תכלית עצמאית בפני עצמו; לפיכך, יש לפרש את המנגנון הקבוע בו ובכלל זה את הגדרת "מחזור עסקאות" כפי שהובא לעיל לאור התכלית של "פיצוי אמת" לבעלי העסקים.

59.3. שלישית, פרשנות המאיינת את סמכות המשיבה לבחון את מהות העסקאות במקרים כגון דא אינה מתיישבת עם יתר הוראות החוק אשר מעניקות למשיבה סמכות בדיקה ותיקון רחבה ביותר. יתרה מכך, מפרוטוקול וועדת הכספים עולה איפכא מסתברא – כוונת המחוקק היתה לאפשר לעוסק לפנות במקרה הצורך בנושא זה אל המשיבה, אולם לא היתה בכך לקבוע הסדר שלילי באשר לסמכות המשיבה לבדוק את העסקאות גופן.

59.4. רביעית, אימוץ הפרשנות המוצעת ע"י העוררת וועדות הערר כפי שהובאה לעיל, תביא למקרים מובהקים בהן לא חלה הלכה למעשה כל ירידה במחזור העסקאות של העוסק עקב הפעילות המלחמתית, אולם אך ורק בשל היות העסקאות עסקאות בין צדדים קשורים, הן תנוטרלנה ללא קשר למהותן, ובכך תכניס את העוסק למעגל הזכאיים לפיצוי. יש בכך להוציא את כספי הקופה הציבורית לריק ובוודאי שלא לכך התכוון המחוקק.

60. אם כן, בניגוד לקביעות וועדות הערר הנכבדות בנושא זה הוועדה סבורה כי אין מדובר בהסדר שלילי החוסם את סמכותו של המנהל וכי למנהל יש סמכות לבחון את מהות העסקאות בין צדדים קשורים ולא לנטרל אותם במקום בו אכן מדובר ב"עסקאות אמת", קרי במקום שבו הן משקפות את "מהלך העסקים האמיתיים" של העוסק. כל פרשנות אחרת היתה מעודדת מניפולציות באשר לגובה

מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

החשבוניות ועיתוי הוצאתן בין החברות הקשורות ובכך להשפיע על הזכאות לפיצוי או גובה הפיצוי בהתאם למנגנון הקבוע בחוק.

ד. האם במקרה דנא מדובר בעסקאות "אמת" המקיימות את תנאי השוק

61. המחלוקת העיקרית בין הצדדים נוגעת כאמור לחשבוניות אשר יצאו בין העוררת XXXX, ובין XXXX לחברת הבת של העוררת ערבול.

62. נציגי העוררת פרטו בדיון כי :

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX"

יו"ר הוועדה: בינאר אין חשבונות כאלה?

נציג העורר מר XXX:

[illegible]

ובהמשך:

:"XXXXX מר"

[illegible]

63. ההתחשבנויות אשר ביצעה העוררת עם החברות הקשורות בחודש דצמבר 2023 אגב הזכיה במכרז אמנם אינן חוזרות על עצמן בשנת 2024 והעוררת מעידה בהקשר זה כי בשנת 2024 היא שבה לכאורה לפעילות "רגילה" (פרוטוקול הדיון השני לעיל, בעמ' 3).

64. עם זאת, מתן השירותים ע"י העוררת והחשבוניות שהופקו בתקופת הזכאות הופקו עבור מתן שירות חציבה בפועל, של העוררת XXXXXX- החברה אשר הוקמה לצורך הזכייה במכרז.

65. מכל אלו עולה בברור, כי מדובר בעסקאות "אמת" אשר נערכו בין העוררת לשותפה XXXX בצדן ניתנו שירותים שונים, המשקפות את "מהלך העסקים הרגיל" של החברות ותו לאו.

66. אם כן אין מחלוקת כי הלכה למעשה מדובר בחשבוניות אשר בוצעו **עבור שירות שנתנה העוררת בפועל** לחברה בה היא שותפה XXXXX, על מנת שזו תעמוד בהתחייבויותיה בהתאם לזכיה במכרז.

67. גם בבחינת דיווחי המע"מ של השותפות בה חברה העוררת בין השנים 2022-2023 בנטרול העסקה ההונית ע"ס 73 מלש"ח בחודש דצמבר 2023 (הנטרול כאמור לא שנוי במחלוקת), לכאורה ככל שהיה מדובר בדיווחי הכנסות חריגים בתקופת הזכאות, ניתן היה לצפות בחריגות ההכנסות בחודשים אלו. אולם לא כך הדבר הוועדה לא התרשמה מהכנסה גבוהה חריגה בתקופת הזכאות ביחס לשנת 2022 וביחס ליתר חודשי הפעילות אשר נצפו בשנים אלו.

68. מכל האמור לעיל, עולה בברור כי החשבוניות אשר נטרולם התבקש ע"י העוררת הוצאו הלכה למעשה, בעבור ביצוע שירותי חציבה, העמדת מתקנים לשימוש, ומתן שירותים שונים XXX על



מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

מנת שזו תעמוד בהתחייבותיה בהתאם למכרז שבו זכתה יחד עם העוררת. יודגש, כי מדובר בשירות שמבצעת העוררת במהלך העסקים הרגיל שלה ויש להניח כי ככל שלא הייתה מבצעת את מתן השירותים במסגרת ההסכם דנא, היתה מפיקה הכנסות אחרות מלקוחות אחרים מנגד.

69. אם כן, מצאנו כי בצדק קבעה המשיבה כי אין לנטרל את החשבוניות דנא ממחזור תקופת הזכאות של העוררת, שכן מדובר בעסקאות אמת אשר ניתן בצדן הלכה למעשה שירות חציבה, השכרת ציוד, העמדת מתקנים, כ"א ועוד.

70. אי נטרול העסקאות דנא מתקופת הזכאות, מביאה לשיעור ירידה של 20% בלבד, ולא מזכה את העוררת בשיעור ירידת מחזורים המזכה בפיצוי בהתאם למנגנון הקבוע בחוק, ומשכך מצאנו כי העוררת אינה זכאית לפיצוי.

סוף דבר

71. הערר שבכותרת נדחה בזאת.

72. נוכח הסוגיות העקרוניות אשר נדונו בהליך ברור הערר והצורך בהשלמת מסמכים וכתבי טענות הדדיות, לא מצאנו לנכון לפסוק הוצאות למי מהצדדים.

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

ניתנה היום בתאריך כ"ב אלול תשפ"ו, 4.9.2026, בהעדר הצדדים.

אילן עזרא, רו"ח
חבר

תמר שטיינר, עו"ד
יו"ר הוועדה