



ערר חרבות ברזל

1752-25

1753-25

1755-25

ט"ז סיוון תשפ"ו

01.06.2026

מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

לפני כבוד חברי הוועדה:

ליאת קציר מרגלית, עו"ד - יו"ר

רו"ח ברוך ברוכי, רו"ח - חבר

העוררת: אברהם הוסטל תל אביב בע"מ, תאגיד 515011518

אברהם הוסטל ירושלים בע"מ, תאגיד 514488204

באמצעות ב"כ רו"ח שי לי חיימוב

נ ג ד

המשיבה:

רשות המיסים

הפיצויים

קרן

באמצעות

רחוב הלח"י 31 בני ברק

Akif.ararim.GRP@taxes.gov.il

באמצעות ב"כ משיבה עו"ד חאלד דקאק

Khaledda@taxes.gov.il

החלטה

- העררים שלפנינו הוגשו על ידי שתי עוררות – חברת אברהם הוסטל תל אביב בע"מ (להלן – **אברהם הוסטל תל אביב**) וחברת אברהם הוסטל ירושלים בע"מ (להלן – **אברהם הוסטל ירושלים**) – המהוות חלק מרשת "אברהם הוסטל" ועוסקות בהפעלת אכסניות בתל אביב ובירושלים, בהתאמה.
- העוררות הגישו תביעות לפיצוי בעד נזק עקיף – הוצאות מזכות, בהתאם לחוק התוכנית לסיוע כלכלי (הוראת שעה – חרבות ברזל), התשפ"ד-2023 (להלן – **החוק** או **חוק הסיוע הכלכלי-חרבות ברזל**). עבור תקופות הזכאות אוקטובר 2023 ונובמבר-דצמבר 2023.
- הסוגיות המצויות במחלוקת בשלוש העררים זהות במהותן ועל כן, בהסכמת הצדדים, נדונו ערים אלו במאוחד.
- נקדים ונציין כי לאחר שבחנו את טענות הצדדים ושמענו טיעוניהם בעל-פה, הגענו למסקנה כי יש לקבל את העררים באופן חלקי.

רקע עובדתי ודיוני

אברהם הוסטל תל אביב



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

5. העוררת הגישה תביעות לפיצוי עבור תקופות הזכאות אוקטובר 2023 ונובמבר-דצמבר 2023. התביעות כללו בקשה להגדלת שיעור מקדם ההוצאות הקבועות.
6. תביעות העוררת התקבלו באופן חלקי, ולפיכך היא הגישה עליהן השגות, שבהן טענה כי יש לשנות את סכום התשומות השוטפות כך שיכללו תשומות נוספות שפורטו בהשגות, וכן כי יש להגדיל את מקדם ההוצאות הקבועות ל-1.5, בהתאם לחישוב ההוצאות הקבועות של החברה.
7. ביום 4.5.2025 דחתה המשיבה את ההשגות באופן חלקי. בהחלטה בהשגה צוין כי בבקשת התביעה נרשם סכום תשומות הגבוה ב-50% מסך התשומות המדווחות למע"מ לאותה תקופה, שכלל: תשומות בגין רכישת ציוד; תשומות מע"מ אפס בגין פירות וירקות; תשומות מע"מ אפס בגין עמלות סוכנים מחו"ל; ותשומות בגין העמסת חלקה של אברהם הוסטל תל אביב בהוצאות המטה של הקבוצה (אלוקציה). המשיבה קבעה כדלקמן:
 - א. בהתאם לאמור בהגדרת "תשומות שוטפות" בחוק, אין לכלול בחישוב התשומות תשומות בגין רכישת ציוד.
 - ב. תשומות בשיעור מע"מ אפס בגין פירות וירקות הן תשומות לפי חוק מע"מ, תשל"ו-1975 (להלן – **חוק מע"מ**) ולכן יש להוסיפן לתשומות שדווחו.
 - ג. תשומות מע"מ אפס בגין עמלות סוכנים בחו"ל אינן נכללות בחוק מע"מ ולכן לא ניתן להוסיפן לחישוב התשומות.
 - ד. אין מקום להוסיף את התשומות בגין האלוקציה לחישוב, שכן בהתאם להסכם שצירפה העוררת אין מדובר בהעברת כסף והוצאת חשבוניות עבור השתתפות בהוצאות, אלא בהתחשבות פנימית שנועדה לשקף באופן כלכלי את העלויות המשותפות לפעילות כל יחידה. בנוסף, אין מדובר בתשומות בשיעור מע"מ אפס שיש להוסיף לתשומות בהתאם לחוק.
 - ה. החברה זכאית להגדלת מקדם לפי מקדם 1.5 שכן הוצאותיה הקבועות גבוהות מהפיצוי בהתאם לנוסחה. לפיכך הוכפל הפיצוי במקדם 1.5.
 - ו. ביחס לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023 נקבע בנוסף, כי החברה הפחיתה ממחזור הזכאות סך של 620,927 ₪ בגין עסקה בין-חברתית עם חברה קשורה. מבדיקת המסמכים שהוגשו, נמצא כי העסקאות שבוצעו מול החברה הקשורה הן עסקאות במהלך העסקים הרגיל של החברה ולכן אין מקום להפחית הכנסה זו ממחזור הזכאות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

אברהם הוסטל ירושלים

8. העוררת הגישה תביעות לפיצוי עבור תקופות הזכאות אוקטובר 2023 ונובמבר-דצמבר 2023. התביעות כללו בקשה להגדלת שיעור מקדם ההוצאות הקבועות. יצוין כי העוררת לא הגישה ערר עבור תקופת הזכאות אוקטובר 2023, והערר שלפנינו מתייחס לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023 בלבד.
9. תביעות העוררת התקבלו באופן חלקי, ולפיכך היא הגישה השגה. ביום 12.5.1025 דחתה המשיבה את השגת העוררת באופן חלקי, וקבעה כדלקמן:
 - א. המשיבה לא שוכנעה כי יש מקום לנטרל ממחזור הזכאות חשבונית בסך 457,021 ₪ בגין עסקאות בין צדדים קשורים, כפי שביקשה העוררת.
 - ב. אין להוסיף לתשומות השוטפות תשלומי עמלות לסוכנים בחו"ל שכן לא מדובר בתשומות בשיעור מע"מ אפס כהגדרתן בחוק מע"מ.
 - ג. לא הוכרה העמסת הוצאות לפי חלק יחסי בין החברות בקבוצה (אלוקציה), אשר לא הופקו בגין חשבוניות.
 - ד. התשומות השוטפות הוגדלו בסך שך 68,832 ₪ בגין תשומות בשיעור מע"מ אפס עבור פירות וירקות.
 - ה. אושרה הגדלת מקדם הוצאות קבועות בשיעור 1.5, כך שסכום הפיצוי עבור רכיב ההוצאות הקבועות הוכפל ב- 1.5.
10. כנגד החלטות אלו הוגשו העררים שלפנינו.

טענות הצדדים

טענות העוררות בכתבי הערר

11. בעקבות מלחמת חרבות ברזל נגרמו לרשת בכלל ולעוררות בפרט הפסדים כבדים מאוד, הנמשכים עד היום, בשל הפסקת התיירות מחו"ל.
12. בהחלטות בהשגה הוקטנו סכומי התשומות השוטפות ביחס לסכום שהוגש בעת הגשת התביעות וכן ביחס לסכום שאושר על ידי המשיבה במסגרת החלטותיה בכתבי ההחלטה בתביעה. יש להוסיף לסכום התשומות השוטפות שדווחו למע"מ בין החודשים ספטמבר 2022 – אוגוסט 2023, את המרכיבים הבאים (כפי שנכללו בתביעות החברות):



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

א. תשומות בשיעור מע"מ אפס המהוות עמלות סוכנים מחו"ל (OTA), בעיקר סוכני אונליין המספקים הזמנות לעוררות תמורת עמלה. יש להכיר בתשומות אלו בהתאם לאמור בחוק ובסעיף 10.2 להוראת הביצוע של המשיבה.

ב. העמסת הוצאות מטה (אלוקציה) – קבוצת אברהם הוסטל כוללת פעילויות של מספר חברות המוחזקות כולן באמצעות חברת אחזקות. הוצאות המטה של כלל הפעילויות (כספים, שיווק, מערכות, משאבי אנוש, ניהול וכו') מבוצעות על ידי חברת האחזקות וסוף כל שנה מתבצעת אלווקציה של הוצאות אלה בין כל חברות הבנות, בהתאם למחזור כל חברה ביחס למחזור הכולל של הקבוצה. חלקה של כל חברה בהוצאות המטה נרשם כך בדו"חות הכספיים המבוקרים של החברות מזה שנים. חלקן של העוררות בעלויות המטה הוא חלק בלתי נפרד מהוצאותיהן ועל כן יש להכלילו בתשומות העוררות לצורך חישוב הפיצוי. בהתאם לחוק, אין לנטרל תשומה בשל קבלת שירות מעוסק שהוא קרובו אם מתקיימים לגבי התשומה מאפיינים המתקיימים לגבי תשומה כאמור בשל קבלת שירות בידי העוסק מאדם שאינו קרובו. במקרה דנן, מדובר בהוצאות אמיתיות עבור שירותים שונים הניתנים לחברות במחיר עלות בלבד ועל פי חלקן היחסי של החברות בהוצאות אלו. העוררות ציינו, כי בעת הגשת הבקשה למענקי קורונה נדרשה המשיבה לסוגיה זו ואישרה זקיפת הוצאות אלה לצורך חישוב המענק, ולפיכך אין מקום כעת לדון בעניין מחדש.

13. הפעלת סמכות המנהל להגדלת מקדם ההוצאות הקבועות – בהתאם לאמור בחוק, קיימת למנהל סמכות להגדיל את מקדם ההוצאות הקבועות אם שוכנע כי ההוצאות הקבועות של העסק גבוהות יותר, וזאת עד ל- 1.5 מהמקדם שהיה נקבע לפי החוק. בהתאם לתחשיב שצורף לתביעות, ההוצאות הקבועות של העוררות גבוהות משמעותית מהפיצוי לו זכאיות העוררות על פי הנוסחה בחוק ולכן זכאיות העוררות להגדלת המקדם ל- 1.5.

14. נטרול זיכוי בין חברתי ממחזור תקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023 – יש לנטרל ממחזור תקופת הזכאות חשבוניות שהוציאו העוררות לחברת האם מיום 31.12.2023, בגין תרומות שהתקבלו מגופים שונים (עמותות ויחידים) לצורך פרויקט "אוהל אברהם" שיזמה הקבוצה. במסגרת פעילות זו נפתחו שערי האכסניות בהתנדבות, וניתנו חבילות אירוח לאוכלוסיות שונות שנפגעו במלחמה ולא היו זכאיות לקבלת פתרונות דיור מהמדינה. לצורך הפעילות ביקשה הקבוצה סיוע מתורמים שונים לשם המשך מימון השירותים. כל התרומות התקבלו בידי חברת האם וזו חילקה אותן בין חברות הקבוצה לפי היקפי פעילויותיהן ההתנדבותיות. לטענת העוררות, אין לראות בתרומות אלו כחלק מעסקאות החברה לצורך חישוב הפיצוי, מהסיבות הבאות:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

- א. תקבול זה אינו בגדר "עסקה" כמשמעותה בחוק שכן אין לו שום קשר לפעילותן הרגילה של העוררות והוא לא נובע מפעילותן הרגילה. הפעילות ההתנדבותית בוצעו על ידי העוררות ללא קשר לתרומות שגויסו, ובכל מקרה התרומות לא גויסו על ידן באופן ישיר.
- ב. בהתאם לחוק ולהוראת הביצוע, בחישובי המחזור יש לנטרל גורמים היוצרים עיוות בהפעלת הנוסחה. תרומות אלו יוצרות עיוות ויש לנטרלן.
- ג. בהתאם לחוק יש לנטרל עסקאות בין עוסק לקרובו אלא אם התקיימו מאפייני שוק. התרומות שקיבלה חברת האם לא היו מועברות לחברות הקבוצה אם היו מתקיימים לגביהן מאפייני שוק, בשל היעדר מחויבות לעשות זאת.
- ד. גם מבחינה כלכלית אין הגיון לכלול תרומות אלו בחישוב הפיצוי שכן הפעילות ההתנדבותית היתה הפסדית. הכללת התרומות במחזור הזכאות מקטינה את הפיצוי ומעמיקה את ההפסד.
- ה. המשיבה קיבלה את עמדת העוררות בשלב התביעה ולא כללה הכנסות אלו בחישוב הפיצוי. עמדתה שונתה רק בשלב ההשגה והעוררות לא זכו להשיג על כך.

טענות המשיבה

15. הגדרת "תשומות שוטפות" בחוק קובעת מפורשות כי תשומות שוטפות הן תשומות שדווחו לרשות המיסים באמצעות דו"חות תקופתיים, לרבות תשומות שחייבות בשיעור מע"מ אפס. בניגוד לטענת העוררות, החוק אינו מציין שיש להכיר בהוצאות שלא מדווחות למע"מ בדו"חות התקופתיים, כגון הוצאות פטורות או הוצאות מול ספקים בחו"ל, או התחשבות פנימית בין צדדים קשורים ללא חשבוניות, כתשומות שוטפות. גם בהוראת הביצוע 02/23 הרלוונטית לחוק, צוין כי "תשומות שוטפות הן תשומות שהוצאה לגביהן חשבונית מס".
16. המחוקק ידע שקיימות תשומות המדווחות בדו"ח השנתי למס הכנסה ולא מדווחות למע"מ, ובחר להתייחס רק לתשומות החייבות בשיעור מע"מ אפס. אם המחוקק היה מעוניין בהכללת הוצאות נוספות כגון אלו שהעוררות ציינו, הוא היה מציין זאת בחוק. מבלי לגרוע מהאמור לעיל, העוררות לא סיפקו חשבוניות בגין התשומות הנטענות.
17. בנוגע לעסקאות העוררות עם החברה הקשורה, הפנתה המשיבה לאמור בפסקה (1) להגדרת "תשומות שוטפות" בחוק, המחריגה תשומות של עוסק בשל רכישת טובין או קבלת שירות מעוסק שהוא קרובו, אלא אם אישר המנהל, לבקשת העוסק, כי מתקיימים לגבי התשומה אותם מאפיינים המתקיימים לגבי תשומה בשל רכישת או קבלת שירות מאדם שאינו קרובו.

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

המשיבה ציינה כי בהחלטות של ועדות הערר בעניין מענקי הקורונה, עמדו הוועדות על כך שבעסקאות בין בעלי עניין קיים חשש לכך שהעסקאות אינן משקפות אינטראקציה "טהורה" וחפה מהטיות". לפיכך, החרגת העסקאות צריכה להיעשות לאחר בחינת אופיה ומהותה של העסקה. לטענת המשיבה, במקרה דנן ניתן להתרשם מגוף החשבונות ומהסברי העוררות כי מדובר באספקת שירותים רגילים של העסק המהווים חלק מהפעילות העסקית ולכן אין לנטרלן. המשיבה הדגישה כי בשונה מחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), תש"ף-2020 (להלן – **חוק הסיוע הכלכלי - קורונה**), בחוק הסיוע הכלכלי – חרבות ברזל לא נקבעה החרגה אוטומטית של כל עסקה בין עוסק לקרובו והמחוקק בחר להותיר את הבחינה וההחלטה בידי המנהל בבחינת מהותה ואופייה של כל עסקה. בשונה מחוק הסיוע הכלכלי-קורונה, לא די בכך שהעסקאות בוצעו בין חברות קשורות על מנת שאלו יוחרגו ממחזור העסקאות, אלא יש לבצע בחינה פרטנית של העסקאות על מנת לבדוק אם הן עומדות בניגוד לתכלית החקיקה.

18. בסמכות המנהל לבחון את מהות העסקאות לשם סיווגן לצורך הכרעה בנוגע לנטרולן, כפי שניתן ללמוד גם מסעיף 38 לחוק (עסקה מלאכותית או בדויה). בהתאם לפירוט העסקאות ותיאורן בגוף החשבונות ומהסברי העוררות, אין חשש כי מדובר בעסקאות מלאכותיות או בדויות ולכן אין לנטרלן. בהתאם לפסיקת ועדות הערר, רק במקרים חריגים ניתן לנטרל עסקאות, כאשר מדובר בהכנסה חריגה וחד-פעמית. בענייננו מדובר באספקת שירותיהן הרגילים של העוררות (שירותי אירוח) ועל כן מדובר בהכנסה שהינה חלק מהפעילות השוטפת של העסק, ואין זה משנה אם מדובר בתרומה.

טענות העוררות בתגובתן לכתבי התשובה

19. בנוגע להוספת תשלום בגין עמלות לסוכנים מחו"ל לסכום התשומות, העוררות טענו כי בניגוד לטענת המשיבה הן סיפקו חשבונות מלאות בגין התשומות הנטענות. לטענתן, הוראות החוק וכן הוראות הביצוע מתירות במפורש הכללת הוצאות אלו בחישוב התשומות השוטפות.

20. אשר לחיובים הבין-חברתיים (אלוקציה) – לבקשת המשיבה, הוצגו בפניה חשבונות מס שהוצאו בגופים האחרים בקבוצה ונכללו בחישובי העוררים. דרך חישובי האלוקציות נהוגה בשגרה רבת שנים בקבוצה, ללא שום קשר לבקשות הפיצויים. אין מקום להחרגת תשומות אלו מכלל תשומות העוררות, בהיותן מתייחסות לשירותים רגילים שלהן והן נעדרות ניגודי עניינים ו/או חשש להטיות. חיובים אלו הוכרו במשך שנים על ידי שלטונות המס כמשקפים את הוצאותיהן האמיתיות של העוררות. בעמדת המשיבה קיימת סתירה מובנית, כאשר מחד, לצורך חישוב ההוצאות השוטפות המשיבה מנטרלת את החיובים הבין-קבוצתיים, ומאידך,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

לצורך חישוב המחזורים, היא מוסיפה את התקבול הבין-חברתי המתייחס לחלוקת התרומות בין הגופים בקבוצה, תוך שימוש באותם טיעונים ממש.

21. בעניין נטרול כספי התרומות שקיבלו העוררות עבור המיזם ההתנדבותי "אוהל אברהם" ממחזורי הזכאות, לטענת העוררות אין מדובר ב"עסקאות" וחשבוניות אלה אינן מבטאות כלל "אספקת שירותים רגילים" של העוררים, כפי שטענה המשיבה. כך לדוגמא, אין התקשרות מול אורחי האכסניה; הם לא נדרשו לשלם עבור שהותם; הפעילות הפסדית במודע; אין שום התחייבות מצד אף גורם למתן סיוע; מדובר באירוע חד-פעמי ויוצא דופן וכו'. לפיכך, בשל חריגותה של התמורה והעובדה שהעברה לעוררות מחברת האם ולא מהתורמים, יש לנטרלה מההכנסות לצורך חישוב הפיצוי. עוד צוין, כי עמדה זו של העוררות התקבלה בשלב התביעה ועלתה רק במסגרת ההחלטה בהשגה מבלי שלעוררות ניתנה הזדמנות להגיב עליה.

הדיון בעררים

22. ביום 14.1.2026 התקיים דיון מאוחד בעררים, באמצעים טכנולוגיים. במהלך הדיון הודיע סגן מנהל קרן הפיצויים, כי חלה טעות בחישוב הפיצוי לעוררת **אברהם הוסטל תל אביב** עבור תקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023, וכי העוררת זכאית לסך של 40,000 ₪ נוספים, ללא קשר לתוצאות העררים (ראו פרוטוקול הדיון, עמ' 13, שורות 390-396).

23. לאחר שמיעת טיעוני הצדדים הציעה הוועדה הצעת פשרה שהתקבלה על ידי העוררת, אך נדחתה על ידי המשיבה. בהמשך ובהמלצת הוועדה, קיימו הצדדים הידברות ישירה ביניהם בניסיון להגיע להסכמות. הצדדים הודיעו כי הדבר לא עלה בידיהם, ולפיכך אנו נדרשים להכרעה בעררים.

דיון והכרעה

24. לאחר שבחנו את טענות הצדדים, הגענו לכלל מסקנה כי יש לקבל את העררים באופן חלקי. כפי שיפורט להלן, אנו סבורים כי יש לדחות את טענות העוררות בנוגע להגדלת סכום התשומות השוטפות, ויש לקבל את טענותיהן בעניין נטרול התקבולים מחברת האם ממחזורי הזכאות.

25. יצוין כי במסגרת ההשגות, קיבלה המשיבה את טענותיהן של העוררות בעניין הוספת תשומות בשיעור מע"מ אפס על פירות וירקות. כמו כן, התקבלה בקשת העוררות להגדלת המקדם לשיעור המירבי בהתאם לחוק, כך שיעמוד על 1.5 מהמקדם שחושב בהתאם לנוסחה. משכך, שומה עלינו לבחון את טענות הצדדים בעניין חישוב התשומות השוטפות - הוספת תשומות פטורות ממע"מ וההתחשבות הבין-חברתית - וכן את טענותיהם בעניין נטרול התקבולים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

שהתקבלו עבור פרויקט "אוהל אברהם" ממחזורי הזכאות של העוררות. נתייחס להלן לכל אחת מהטענות כסדרה.

חישוב התשומות השוטפות בהתאם לחוק

26. הגדרת "תשומות שוטפות" בסעיף 38 לחוק, קובעת:

"תשומות שוטפות" – סך כל התשומות, שנוכה בשלחן מס תשומות בהתאם לחוק מס ערך מוסף, כפי שדווחו לרשות המסים בישראל באמצעות דוח תקופתי לפי סעיף 67 או 67א לחוק מס ערך מוסף, לפי העניין, לרבות תשומות החייבות בשיעור מס ערך מוסף אפס, ובלבד שאם העוסק פתח את עסקו לפני יום ט"ו באלול התשפ"ג (1 בספטמבר 2023), הדוח כאמור הוגש עד יום כ"א בתשרי התשפ"ד (6 באוקטובר 2023), למעט אלה:

(1) תשומות של עוסק בשל רכישת טובין או קבלת שירות מעוסק שהוא קרובו, זולת אם אישר המנהל, לבקשת העוסק, כי מתקיימים לגבי התשומה אותם מאפיינים המתקיימים לגבי תשומה כאמור בשל רכישה או קבלת שירות בידי העוסק מאדם שאינו קרובו;

(2) תשומות ציוד שנרכש לצורכי העסק;

27. בהגדרה נקבע אפוא במפורש, כי לצורך חישוב הפיצוי יכללו התשומות שנוכה בשלחן מס תשומות בהתאם לחוק מע"מ, וכן תשומות החייבות בשיעור מע"מ אפס. טענת העוררות כי יש לכלול בחישוב התשומות גם תשומות פטורות ממע"מ (בגין עמלות לסוכנים מחו"ל), עומדת בסתירה ללשון החוק ולפיכך אינה יכולה להתקבל. כפי שציינה המשיבה, מדובר בהוצאות עבור שירותים שניתנו בחו"ל ולפיכך הן אינן מוגדרות כעסקה לצרכי מע"מ וממילא אינן מחויבות במע"מ. הלכה למעשה, העוררות לא הפיקו חשבוניות עבור עסקאות אלו והן אינן באות בגדרי "תשומות שוטפות" כהגדרתן בחוק (ראו ערר 1117-25 טריפ גייטור בע"מ נ' רשות המיסים (נבו), 11.5.2025); ערר 1369-25 א.ד.ב. איזי בע"מ נ' רשות המיסים (נבו, 25.8.2025), פסקאות 49-50).

הוספת התחשבות בין-חברתית בגין הוצאות מטה (אלוקציה) לסכום התשומות השוטפות

28. העוררות טענו כאמור, כי לצורך חישוב הפיצוי, יש להוסיף לסכום התשומות השוטפות את חלקן היחסי בהוצאות המטה, כפי שמחושב על ידי הקבוצה ונרשם בדו"חות הכספיים. לטענתן,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

מדובר בהוצאות קבועות לכל דבר ולכן יש להכלילן בחישוב התשומות. אין בידינו לקבל טענה זו.

29. כפי שצוין לעיל, בחוק נקבע כי לצורך חישוב הפיצוי יילקחו תשומות המדווחות למע"מ בלבד, וכן תשומות בשיעור מע"מ אפס. העוררות צודקות בטענתן כי הוצאות המטה בהן הן מחויבות במסגרת האלוקציה הן הוצאות "אמיתיות"; עם זאת, משהוצאות אלו אינן מדווחות כתשומות למע"מ לא ניתן להכלילן בחישוב התשומות השוטפות בניגוד להוראת החוק. בהקשר זה, טענת העוררות כי מדובר במנגנון התחשבות ארוך שנים וכי הוצאות אלה מדווחות למס הכנסה בדו"חות הכספיים, אף היא אינה יכולה להועיל להן בענייננו. כפי שנקבע גם ביחס למענקי הקורונה, נוסחת החישוב הקבועה בחוק מבוססת על דיווחי העוסק למע"מ, זאת לאור תכלית החקיקה שהיא מתן פיצוי לעסקים באמצעות מנגנון פשוט, יעיל ומהיר שאינו דורש בדיקה פרטנית, ארוכה ומסורבלת. בערר 1302-25 **בי.בי.בי מסעדות בע"מ נ' רשות המיסים** (נבו, 17.3.2026) קבענו כי לא ניתן להסתמך, לצורך חישוב הפיצוי, על הכנסות שאינן מדווחות למע"מ ומוצגות בדו"חות הכספיים של החברה. הדברים יפים גם מקום בו מבוקש להכיר בהוצאות שלא דווחו למע"מ והוכרו בדו"חות הכספיים, כבענייננו:

"בהמשך לכך, מצאנו לדחות גם את טענת העוררת כי יש להסתמך לצורך חישוב הפיצוי על הכנסותיה כפי שמוצגות בדו"חותיה הכספיים, ולא על דיווחיה למע"מ. הדו"ח הכספי והדיווח לצורכי מע"מ אינם חופפים בהכרח בתכליתם ובכללים החשבונאיים החלים עליהם. בקביעת התנאים לחישוב הפיצוי התייחס המחוקק למחזורי ההכנסות כפי שדווחו למע"מ, בודעו כי עשויים להיות פערים בין אלו לבין הדו"חות הכספיים של העסק, תוך העדפת עקרונות של פשטות, מהירות ועילות."
(שם, פסקה 32)

ראו גם ערר 2098-25 **רזאור השקעות הנדסה ויעוץ בע"מ נ' רשות המיסים** (20.5.2026), פסקאות 128-131.

30. העוררות הפנו בהקשר זה לפסקה (1) להגדרת "תשומות שוטפות" בחוק, וטענו כי יש להכיר בהוצאות האלוקציה גם מכוח ההוראה לפיה אין לנטרל תשומה בשל קבלת שירות מעוסק שהוא קרובו אם מתקיימים לגבי התשומה מאפיינים המתקיימים לגבי תשומה כאמור בשל קבלת שירות בידי העוסק מאדם שאינו קרובו. לטענתן, במקרה דנן מדובר בהוצאות אמיתיות עבור שירותים הניתנים לחברות על פי חלקן היחסי בהוצאות אלו ולכן אין לנטרלן. אלא שהסתמכותן של העוררות בעניין זה על פסקה (1) האמורה, בטעות יסודה. הוראת החוק מתייחסת למקרה של תשומות שדווחו למע"מ, או אז יש לנטרלן במקרה שמדובר בתשומה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

שהתקבלה מעוסק שהוא צד קשור (אלא אם חל החריג הקבוע בהוראה). בענייננו, אין מדובר כאמור בתשומות שדווחו למע"מ על ידי העוררות, אלא בהתחשבות בין-חברתית עבור הוצאות ושירותים שדווחו למע"מ על ידי חברת האם, ולא הופקו בגין חשבוניות מס בין-חברתיות בגין העמסת ההוצאות (ההוצאות נרשמו רק בפקודות יומן בספרים). במקרה כזה ממילא לא חלה הוראת פסקה (1) להגדרת "תשומות שוטפות".

נטרול עסקאות ממחזורי הזכאות של העוררות

31. העוררות טענו שיש לנטרל ממחזורי הזכאות עסקאות שהתקבלו מחברת האם, בגין תרומות עבור פרויקט "אוהל אברהם" שהפעילו העוררות בהתנדבות במהלך תקופות הזכאות. במסגרת הפרויקט אירחו העוררות, ללא תמורה, אזרחים מפונים מהדרום ומחצפון שלא היו זכאים למימון ממשלתי. התרומות התקבלו אצל חברת האם, וזו העבירה לכל אחת מהעוררות חלק מהתרומות בהתאם לחלקה היחסי בפרויקט – סך של 620,927 ₪ לאברהם הוסטל תל אביב וסך של 457,021 ₪ לאברהם הוסטל ירושלים. יצוין כי כנגד הסכומים שהתקבלו הוציאו העוררות חשבוניות לחברת האם.

נטרול עסקאות בין עוסק לקרובו – רקע נורמטיבי

32. הוראת החוק הרלוונטית לסוגיה זו מצויה תחת הגדרת "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 יכללו 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) פיצוי ששולם לפי החוק;
 - (ד) מכירות הוניות; (ההדגשות הוספו - ל.ק.).

33. בטרם נפנה לבחון את טענות הצדדים בעניין נטרול העסקאות ממחזור הזכאות של העוררות, נפרט אודות הרקע לחקיקת הוראת חוק זו והשתלשלות החקיקה שקדמה לה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

34. בסעיף 8(2)(א) לחוק הסיוע הכלכלי-קורונה נקבעה הוראה לפיה עסקאות בין בעל מניות בחברה ובין החברה (וכן בין שותף לשותפות בה הוא שותף), לא ייכללו במחזור העסקאות של העוסק לצורך חישוב המענק:

”עסקה” – למעט מכר טובין או מתן שירות מאת בעל מניות בחברה או שותף בשותפות לחברה שהוא בעל מניות בה או לשותפות שהוא שותף בה, לפי העניין;”
(סעיף 8(2)(א) לחוק; להלן – **הוראת נטרול העסקאות**).

יצוין כי הוראה זוהי נקבעה במקביל תחת הגדרת “תשומות שוטפות”.

35. בהחלטות ועדות הערר בעניין מענקי הקורונה, צוין כי הטעם המרכזי להוראת נטרול העסקאות הוא כי עסקאות בין חברה לבעלי עניין כרוכות בניגוד עניינים פוטנציאלי, וקיים חשש שהעסקאות אינן משקפות אינטראקציה עסקית אותנטית, באופן שעלול להשפיע על הזכאות למענקים ועל בחינת הקשר הסיבתי בין ירידת המחזורים למגפת הקורונה (ראו ערר 1008-21 **תחנת דלק היצירה בע"מ נ' רשות המסים** (נבו, 22.3.2021; להלן – **עניין דלק היצירה**); ערר 1947-21 **סנסה ייצור נייר בע"מ נ' רשות המסים** (נבו, 2.2.2022); ערר 1609-21 **מפעלי אחים עאמר נ' רשות המסים** (נבו, 25.01.2022); ערר 1245-22 **אולימפוס כנסים ותיירות בע"מ נ' רשות המסים** (נבו, 4.11.2022); ערר 1836-21 **חלפון רפי אחזקות (1993) בע"מ נ' רשות המסים** (נבו, 27.12.2021)). בנוסף, נקבע כי בחינה פרטנית של העסקאות השונות שהתקיימו בין החברה לבעלי העניין וניסיון להתחקות אחר טיב העסקאות ואופיין עומד בסתירה לשיקולי הפשטות והיעילות, המהווים חלק מתכלית החקיקה (ערר 1664-21 **ארג'נטרו אחזקות בע"מ נ' רשות המסים** (נבו, 30.1.2022), פסקאות 41-42).

בעניין דלק היצירה נקבע כי כאשר מדובר בעסקה אליה מתייחסת לשון החוק במפורש, בין בעל המניות לחברה, קיימת חזקה חלוטה שיש לנטרל את העסקה ממחזור העסקאות ואילו כאשר מדובר בעסקה עם בעלי עניין או צדדים קשורים אחרים, שעליהן לא חלה במפורש הוראת נטרול העסקאות, מוטל על העוסק נטל מוגבר להוכחת הקשר הסיבתי.

36. בחוק מענק סיוע לעסקים בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות זן אומיקרון של נגיף הקורונה החדש (הוראת שעה), תשפ"ב-2022 (להלן – **חוק האומיקרון**), שנחקק בהמשך לחוק הסיוע הכלכלי – קורונה, הורחבה הוראת “נטרול העסקאות” ונקבע כי יש לנטרל ממחזור העסקאות כל עסקה בין עוסק לקרובו, למעט אם אישר המנהל, לבקשת עוסק, כי מדובר בעסקה שאינה מושפעת מיחסי הקרבה בין הצדדים:

”בפסקה זו “עסקה” – למעט מכר טובין או מתן שירות מאת עוסק לקרובו אלא אם כן המנהל אישר, לבקשת עוסק, כי לגבי מכר או שירות כאמור מקרובו מתקיימים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

אותם מאפיינים המתקיימים לגבי מכר או שירות כאמור הניתן לעוסק מאדם שאינו

קרובו" (סעיף 2(3) לחוק האומיקרון).

37. מעיון בהצעת חוק האומיקרון עולה, כי נוסח הצעת החוק המקורי כלל החרגה קטגורית של עסקאות בין עוסק לקרובו ממחזור העסקאות. במהלך דיוני החקיקה בוועדת הכספים של הכנסת, הסבירו נציגי רשות המיסים כי עסקאות בין עוסק לקרובו נגועות מראש בניגוד עניינים ובאפשרות לעריכת מניפולציות, ולכן יש להחריגן באופן מוחלט. רק לאחר שחברי הוועדה עמדו על כך שיש מקום לאשר עסקאות בין עוסק לקרובו כאשר מדובר בהתנהלות עסקית רגילה, שונה נוסח הסעיף ונוספה האפשרות לאישור עסקה על ידי המנהל, לבקשת עוסק (להרחבה ראו פרוטוקול ישיבת ועדת הכספים של הכנסת מס' 279, מיום 24.5.2022; פרוטוקול מס' 284, מיום 30.5.2022; פרוטוקול מס' 287, מיום 31.5.2022).

38. הוראת נטרול העסקאות בין עוסק לקרובו הקבועה בחוק הסיוע הכלכלי - חרבות ברזל, שאליה מתייחסות טענות הצדדים בענייננו, מבוססת אפוא על נוסח ההוראה המקבילה בחוק האומיקרון, וכוללת אף היא את הסייג המאפשר לעוסק לבקש מהמנהל את אישורו לאי-נטרול עסקה בין עוסק לקרובו.

39. לשון ההוראה נוקטת במפורש במילים "לבקשת עוסק". בהתאם להלכה הפסוקה, נקודת המוצא לפרשנות חוק, ודיני המס בכלל זה, היא לשון החוק ולא ניתן להעניק לחוק משמעות שאין לה עיגון, ולו מינימלי, בלשונו (ראו למשל: ע"א 165/82 **קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות**, פ"ד לט(2) 70; ע"א 8569/06 **מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' אברהם פוליטי** (נבו, 28.5.2008)). בענייננו אין מדובר בקיומה של לקונה או בלשון עמומה הנתונה לפרשנויות שונות, ומשכך הפרשנות שמבקשת המשיבה לאמץ בנוגע לסמכותה גם מקום בו לא הוגשה בקשת עוסק, מעוררת קושי של ממש.

40. גם בחינת תכלית החוק אינה מספקת אחיזה לעמדת המשיבה. כפי שפורט לעיל, נקודת המוצא לחקיקת הוראה זו היא ההנחה לפיה עסקאות בין צדדים קרובים חשודות מראש כנתונות להשפעה, ונטרולן האוטומטי חוסך את הצורך בבדיקה פרטנית שתסרב ותאריך את הליך הפיצוי. לפיכך נראה כי הנוסח שהתקבל עולה בקנה אחד עם רציונל זה, תוך קביעת סייג מפורש שלפיו ככל שהעוסק יבקש זאת, תבחן המשיבה האם מדובר בעסקאות שהיו נערכות גם לולא היחסים המיוחדים בין הצדדים (בהקשר זה ראו ערר 1495-25 **חיים מסילתי נ' רשות המיסים** (נבו, 2.2.2026), פסקאות 8-12).

41. הדברים מקבלים משנה תוקף נוכח העובדה שבמסגרת חקיקה מאוחרת של מתווה הפיצוי לתקופת "עם כלביא", שונה נוסח הוראת החוק באופן שמקנה למנהל סמכות לבחון עסקאות

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

בין עוסק לקרובו גם מיוזמתו (ראו ס"ק 1(ב) להגדרת "מחזור עסקאות", חוק התוכנית לסיוע כלכלי (הוראת שעה-חרבות ברזל), התשפ"ה-2025). שינוי זה עשוי ללמד כי המחוקק סבר שבנוסח הסעיף הקודם לא עוגנה סמכות כאמור.

42. לצד זאת, מצאנו להעיר כי הגבלת סמכות המנהל בעניין זה רק למקרים שבהם הוגשה בקשה מטעם העוסק, אינה חפה מקשיים. מטבע הדברים, ניתן להניח שעוסק יפנה בבקשה כאמור רק מקום שבו אינטרול עסקאות בין הצדדים הקשורים מיטיב עמו ומגדיל את זכאותו לפיצוי, בעוד שבמקרים שבהם בחינת העסקאות עלולה להביא להפחתת הפיצוי או לפגוע בזכאותו, לא צפויה להיות מוגשת בקשה מטעמו. הדבר עלול אפוא ליצור מנגנון לא סימטרי, שבו עצם הפעלת סמכות הבחינה תלויה באינטרס הכלכלי של העוסק.

נטרול עסקאות בין צדדים קשורים - המקרה שלפנינו

43. בענייננו נטרלו העוררות ממחזורי הזכאות עסקאות שהתקבלו מחברת האם, בהתאם להוראת החוק. הגם שאין חולק כי העוררות לא ביקשו מהמשיבה לבחון עסקאות אלו, קבעה המשיבה כי אין לנטרלן מאחר שהן מהוות חלק ממהלך העסקים הרגיל של העוררות. כאמור, המשיבה טענה כי יש לבחון עסקאות בין עוסק לקרובו טרם נטרולן, וכי סמכות זו נתונה לה גם מבלי שהתבקשה לכך על ידי העוסק.

44. יודגש, כי בעררים שלפנינו לא טענו העוררות כנגד עצם סמכות המנהל לבחינת העסקאות בהיעדר בקשה מצידן, וטענותיהן התמקדו במהות העסקאות. כפי שיפורט להלן, עמדתנו היא כי יש לקבל את טענות העוררות בעניין זה ולנטרל את העסקאות ממחזורי הזכאות בשל מאפייניהן, ולפיכך איננו נדרשים להכריע בסוגיית סמכות המשיבה לבחינת העסקאות בהיעדר בקשה מצד העוסק. גם אם נניח, לצורך הדיון בלבד, כי ניתן לקבל את עמדת המשיבה ולפרש את הסעיף כמאפשר לה להפעיל את סמכותה גם מבלי שהתבקשה על ידי העוסק, הרי שבמקרה שלפנינו לא עמדה המשיבה בנטל המוטל עליה להוכיח מסקנתה כי מדובר בעסקה המשקפת התנהלות עסקית רגילה, שאינה מושפעת מיחסי הקרבה בין הצדדים.

45. למעשה, כפי שהצהירו נציגי המשיבה עצמם במהלך הדיון, המשיבה כלל לא ערכה בחינה ממשית של מהות העסקאות המדוברות. כך, לא נבדקו סוג השירותים שניתנו במסגרת הפרויקט, היקפם ואופיים, מספר המתארחים בפרויקט, מחיר השוק של שירותי האירוח שניתנו, התמורה ששולמה בפועל ביחס לשווי השירותים, מהות ההתחשבנות בין העוררות לבין החברה האם, ואף לא מאפייניו הייחודיים של הפרויקט בכללותו.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

46. הנתון היחיד שעליו ביססה המשיבה את קביעתה, הוא העובדה שאותן עסקאות שולמו בגין שירותי אירוח שסיפקו העוררות. לשיטת המשיבה, די בכך שמדובר בשירות מסוג המצוי בליבת פעילותן הרגילה של העוררות, כדי לקבוע שמדובר בעסקה "אמיתית" שנערכה במהלך העסקים הרגיל, וזאת מבלי להידרש לבחינת יתר נסיבות העסקה, לרבות שאלת מחיר השוק, טיב ההתחשבות, מאפייני הפרויקט ומידת קיומו של היגיון כלכלי עסקי רגיל בעסקה (ראו פרוטוקול הדיון, עמ' 10-17). עמדה זו אינה יכולה להתקבל.

47. במסגרת בחינה אם מדובר בעסקה שהייתה מתבצעת גם בין צדדים שאינם קרובים, לא ניתן להסתפק בבחינה טכנית ופורמלית של סוג השירות שניתן. מדובר בבחינה מהותית, המחייבת התייחסות למכלול נסיבות העסקה ולמאפייניה הכלכליים והמסחריים. הדברים נכונים כאשר מדובר בבקשה של עוסק שלא לנטרל עסקאות בין קרובים, קל וחומר כאשר מדובר בהפעלת סמכות יזומה מצד המשיבה, שלא לבקשת העוסק. על המשיבה לערוך בדיקה מקיפה ויסודית בטרם תגיע למסקנה כי מדובר בעסקאות שהיו מתבצעות גם בין צדדים בלתי קשורים בתנאי שוק רגילים. בחינה כזו צריכה לכלול, בין היתר, את המאפיינים הבאים: מהות השירותים שניתנו בפועל, היקפם ואופיים; האם מדובר בשירותים הניתנים במהלך הפעילות העסקית הרגילה; תדירות העסקאות או השירותים שניתנים בין הצדדים; נסיבות ההתקשרות ואופן ההתחשבות בין הצדדים; קיומו של היגיון כלכלי ותכלית עסקית לעסקה; מחיר השוק של השירותים והתמורה ששולמה בפועל ביחס אליו, לרבות השאלה האם קיים בעסקה רכיב רווח סביר; אופן הדיווח והתיעוד החשבונאי של העסקה, וכן את מכלול נסיבות העניין, ובכלל זה האם מדובר בפעילות חריגה או בעלת מאפיינים ייחודיים. רק לאחר עריכת בירור עובדתי מלא ובחינה של כלל הפרמטרים הרלוונטיים, ניתן לקבוע האם מדובר בעסקה שאין לנטרלה.

48. יודגש, כי אחד הנתונים המרכזיים והמשמעותיים שממנו ניתן ללמוד האם מדובר בעסקה שהייתה מתבצעת גם בין צדדים בלתי קשורים במסגרת פעילות עסקית רגילה, הוא מחיר השוק ומרכיב הרווח הגלום בעסקה. ככלל, בעסקה מסחרית רגילה קיימת ציפייה לקיומו של היגיון כלכלי ומרכיב רווח מסוים עבור נותן השירות. היעדרו של רכיב כזה עשוי ללמד כי אין מדובר בעסקה רגילה במובנה המקובל.

49. לא למותר לציין כי עמדה זו תואמת גם את דברי נציג רשות המיסים (מר גיא גולדמן) במהלך דיוני ועדת הכספים בעת חקיקת חוק האומיקרון, בנוגע להוראת נטרול תשומות בין עוסק לקרובו, שכאמור היתה הבסיס לנוסח הוראת נטרול העסקאות/תשומות בחוק שלפנינו. בהקשר זה נאמרו הדברים הבאים:

"שלומית ארליך:"



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

בעמוד 8, את ההגדרה "תשומות שוטפות בשנת הבסיס", את ההתייחסות לנושא של קרובו ניסחנו כך: "תשומות שוטפות בשנת הבסיס" – אחת מאלה, לפי העניין, למעט תשומות של עוסק בשל רכישת טובין או קבלת שירות מקרובו אלא אם כן המנהל אישר לבקשת עוסק כי לגבי תשומה כאמור מקרובו מתקיימים אותם מאפיינים הקיימים לגבי תשומה הניתנת לעוסק מאדם שאינו קרובו. גיא, תסביר את זה.

גיא גולדמן:

הכוונה לראות שגם מחיר העסקה וגם המוטיבציה לעסקאות והסיפור מאחוריהן זהה לעוסק שעושה עסקאות מכר או שירותים עם אדם אחר שאינו קרובו, שזאת התנהלות כלכלית עסקית רגילה.

שלומית ארליך:

מה הם המאפיינים?

גיא גולדמן:

כמו מחיר עסקה סטנדרטי, נפח פעילות שהוא הגיוני ומוצדק בהתחשב בתנאים הכלכליים העסקיים שהעוסק הזה פועל. כל הדבר הזה מהווה התנהלות סטנדרטית, לא משהו מוזר או חריג עם חשש למניפולציה בגלל שיש קרובים".

(פרוטוקול ועדת כספים מיום 31.5.2022 עמ' 2; ההדגשות הוספו - ל.ק.)

מן הכלל אל הפרט – העסקאות שנטרלו העוררות ממחזורי הזכאות

50. בחינת העסקאות שנטרלו העוררות ממחזורי הזכאות בענייננו, מעלה כי מדובר בהתנהלות חריגה, שאינה מאפיינת התנהלות עסקית רגילה, ממספר היבטים. ראשית, במהלך פעילותן השוטפת והרגילה של העוררות, התשלומים עבור שירותי האירוח משולמים לעוררות ישירות על ידי המתארחים. לעומת זאת, במקרה דנן מדובר בעסקה חד-פעמית וחריגה, שבמסגרתה התשלום הועבר לעוררות באמצעות החברה האם, לאחר שזו קיבלה תרומות מצדדים שלישיים לצורך מימון הפרויקט. בנסיבות אלה, לחברה האם קיימת יכולת שליטה משמעותית על עיתוי ההעברה וגובה הסכומים שיועברו. שנית, מהראיות שהוצגו בפנינו עולה כי מדובר היה בפרויקט התנדבותי במהותו. השירותים שסיפקו העוררות במסגרת הפרויקט לא הותנו בקבלת תשלום כלשהו, לא מצד המתארחים ואף לא מצד גורם אחר. בנוסף לכך, השירותים שניתנו במסגרת הפרויקט לא הסתכמו בשירותי אירוח בלבד, אלא כללו גם שירותים נוספים, ובכלל זה שירותי חינוך ושירותים נלווים שאינם חלק מפעילותן העסקית הרגילה של העוררות. ואולם, העיקר הוא בכך שהתשלום שהועבר לעוררות מהחברה האם לא שיקף, על פני הדברים, מחיר שוק של שירותי האירוח שסופקו. העוררות העידו כי גם לאחר קבלת התרומות מדובר היה בפרויקט



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

הפסדי, וכי לכל היותר כיסו התרומות חלק קטן מן ההוצאות הניכרות שבהן נשאו לצורך קיום הפרויקט. המשיבה מצידה לא טרחה לערוך כל בדיקה, ולו המינימלית ביותר, בנוגע לעסקאות המדוברות, ולא הציגה בפני הוועדה נתונים כלשהם הרלוונטיים לבדיקה ושמהם ניתן ללמוד על מהות העסקאות, כגון: מספר המתארחים בפרויקט, היקף השירותים שניתנו, מחיר השוק של השירותים, שיעור הכיסוי של ההוצאות באמצעות התרומות, והשאלה האם התמורה ששולמה תואמת את מחיר השוק או נופלת ממנו באופן משמעותי. בנסיבות אלה, ובהיעדר תשתית עובדתית מספקת המאפשרת להגיע למסקנה כי מדובר בעסקה שהייתה מתבצעת באותם תנאים גם בין צדדים שאינם קרובים, ודאי שלא ניתן לקבוע כי מדובר בעסקאות שאין לנטרלן.

51. לפני סיום, מצאנו להעיר כי במסגרת הדיון בעררים דנן, הפנו מנהל קרן הפיצויים וסגנו לערר אחר בו נדונה סוגיית נטרול עסקאות בין צדדים קשורים, ערר 1464-24 **אפלי טקסי עוז בע"מ נ' רשות המיסים**, בו דן מותב זה (להלן – **עניין אפלי טקסי**). נציגי המשיבה טענו כי בעניין **אפלי טקסי** קיבלה המשיבה את עמדת הוועדה לפיה יש לנטרל את העסקאות בין העוררת לחברות קשורות, מכיוון שהשירות שבגיניו נערכו אותן עסקאות אינו מהווה חלק מפעילותה השוטפת של העוררת (ראו פרוטוקול הדיון, עמ' 15, שורות 477-481). אלא שעיון בפרוטוקול הדיון בעניין **אפלי טקסי** מעלה תמונה שונה מזו שמציגה המשיבה. באותו דיון העירה הוועדה לנציגי המשיבה כי אחד האינדיקטורים המרכזיים שיש לבחון ושממנו ניתן ללמוד אם מדובר בעסקה או שירות שהיו מתבצעים גם בין צדדים שאינם קשורים, הוא קיומו או היעדרו של מרכיב רווח בעסקה. מפאת חשיבות הדברים לענייננו והמשקל הרב שהמשיבה מייחסת להערות הוועדה בדיון האמור (ובשים לב לכך שפרוטוקול הדיון לא פורסם לציבור), נביא להלן ציטוט של חלק מדברי הוועדה, כפי שמופיעים בפרוטוקול הדיון:

"יו"ר הוועדה: כשמדובר כאן בעסקה, כשהחברה השולטת, או החברה שעושה את הוצאות הפרסום, מתקשרת עם מי שהיא מתקשרת, לא עם החברות למטה, ברור שמדובר בעסקאות אמיתיות. אבל השרשור למטה, זה שהיא מטעמי נוחות מחייבת את כל החברות הישראליות בקבוצה באמצעות העוררת, ואז העוררת במנגנון של back-to-back, בלי לקחת שקל אחד רווח או עמלה, גובה חזרה את הסכומים האלה מהחברות האחרות הישראליות. זה בדיוק מוכיח שמדובר בעסקאות בין חברתיות שהן לא עסקאות "עסקיות". קשה לי לדמיין סיטואציה שבה שתי חברות, שאין ביניהן קשרים בין חברתיים, היו מתקשרות באיזשהו מנגנון כזה וחברה א', מטוב ליבה, הייתה מוכנה להוות איזשהו צינור להעברת הכנסות והוצאות בלי לקבל על זה



ערר חרבות ברזל

1752-25

1753-25

1755-25

ט"ז סיוון תשפ"ו

01.06.2026

מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

איזשהו benefit, איזושהי עמלה, זה פשוט לא עובד ככה". (פרוטוקול דיון מיום

1.4.2025, עמ' 9, שורות 13-27)

ובהמשך:

"יו"ר הוועדה: לטעמנו אחד האינדיקטורים המרכזיים שניתן באמצעותם לבדוק

האם מדובר בעסקה כזאת או לא, זה קודם כל מרכיב הרווח. העובדה שמדובר

בעסקאות back-to-back ללא שום מרכיב רווח או עמלה, וכאלה היו לנו בקורונה."

(שם, עמ' 26, שורות 7-11)

כפי שצוין לעיל, המשיבה קיבלה את המלצת הוועדה בעניין אפלי טקסי והסכימה לנטרול העסקאות המדוברות.

סוף דבר

52. העררים מתקבלים באופן חלקי. טענות העוררות להוספת תשומות פטורות ממע"מ ולהוספת האלוקציות לסכום התשומות השוטפות, נדחות. טענות העוררות לנטרול התקבולים הבין חברתיים מחברת האם, מיום 31.12.2023, מתקבלת. הפיצוי לעוררות לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023 יחושב בנטרול עסקאות אלו ותוך הגדלת מקדם ההוצאות הקבועות ל-1.5, כפי שאושר על ידי המשיבה.

53. בהתאם להצהרת סגן מנהל קרן הפיצויים בדיון, העוררת אברהם הוסטל תל אביב זכאית לסכום של 40,000 ₪ עבור תקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023, שיתווסף לסכום הפיצוי שיחושב בהתאם לאמור לעיל.

54. בשים לב לתוצאת העררים, יישא כל צד בהוצאותיו.

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

ניתנה היום בתאריך ט"ז סיוון תשפ"ו, 01.06.2026, בהעדר הצדדים.

ברוך ברוכי, ר"ח
חבר

ליאת קציר-מרגלית, עו"ד
יו"ר הוועדה