



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

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

העוררת: ישראל קנדה מלונות כנרת בע"מ, תאגיד 516006335
באמצעות ב"כ עו"ד עמית משה כהן

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 ספיר רחמין
SapirRa@taxes.gov.il

החלטה

רקע כללי

1. העוררת הינה הבעלים והמפעילה של מלון "גלי כנרת" (להלן: "המלון") בעיר טבריה, והינה חלק מקבוצת החברות "ישראל קנדה". העוררת מדווחת למע"מ בעבור הכנסותיה ותשומותיה, במסגרת תיק איחוד עוסקים (להלן: "תיק האיחוד").
2. עם פרוץ מלחמת חרבות ברזל, ונוכח המצב הביטחוני ששרר באזור, נסגרה הפעילות התיירותית של המלון. במחצית השניה של חודש אוקטובר 2023, התקשרה העוררת עם משרד התיירות במטרה לשכן תושבי קו העימות אשר פונו מביתם עקב הפעילות המלחמתית בגזרות השונות, וביום 23.10.2023 המלון נפתח לקבלת התושבים המפונים (להלן: "המפונים").
3. ביום 1.5.2024 הגישה העוררת בקשה לפיצוי נזק עקיף במסלול "הוצאות מזכות" בסך של 363,910 ש"ח בגין תקופת הזכאות נובמבר - דצמבר 2023, בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (הוראת שעה - חרבות ברזל), התשפ"ד - 2023 (להלן: "תקופת הזכאות", ו - "החוק").
4. בקשת העוררת נדחתה ביום 16.7.2024, נוכח אי הגשת דיווחים פרטניים בהתאם לס' 71א' לחוק מס ערך מוסף התשפ"ג - 1983 (להלן: "חוק מע"מ"). ביום 3.9.2024 הגישה העוררת השגה, לאחר שהגישה העוררת את הדוחות הרלוונטים למע"מ, כפי שצוין בהחלטה בבקשה. בנוסף, צרפה העוררת חשבוניות אשר הנפיקה למשרד התיירות בעבור שיכון המפונים וכן חשבוניות נוספות אותן ביקשה לנטרל ממחזור ההכנסות בתקופת הזכאות.
5. השגת העוררת נדחתה אף היא, אולם הפעם בשל היעדר ירידה מזכה במחזורי ההכנסה של העוררת וזאת בהתאם לחישוב מחזור חלופי אחר התואם לשיטת המשיבה את הכנסות העוררת בתקופת הזכאות, אשר משקף לשיטתה את הפגיעה במחזוריה.
6. הלכה למעשה המשיבה סטתה מדיווחי העוררת למע"מ - הוסיפה להכנסות העוררת בתקופת הזכאות, הכנסות משירות אשר ניתן ע"י העוררת בתקופת הזכאות אולם דווח למע"מ בחודשים



מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

מאחרים יותר, ונטרלה מהעבר השני הכנסות אשר דווחו בתקופת הזכאות בעבור שירות שניתן מחוצה לה. מכאן הערר שבפנינו.

העובדות הרלוונטיות לערר שבכותרת

7. החל מפרוץ מלחמת חרבות ברזל ובמשך תקופת הזכאות שיכנה העוררת מפונים בתמורה לשכר אשר שולם לה מאת משרד התיירות במשך חודשים. במהלך כל תקופת הזכאות המלון נתן שירות למפונים בלבד ולא עסק בכל פעילות או מתן שירות אחר.
8. בעבור מתן שירותי האירוח למפונים בתקופת הזכאות שילם משרד התיירות לעוררת סך של 5,396,293 ₪ במספר חשבוניות:
 - 8.1. ביום 15.11.2023 שולמה חשבונית מספר 30985 ע"ס 1,170,150 ₪ בעבור שיכון מפונים במחצית הראשונה של חודש נובמבר 2023, זאת בניכוי תמורה בסך של 596,312 ₪ ששולמה במועד זה בעבור שיכון מפונים בחודש אוקטובר 2023.
 - 8.2. ביום 1.12.2023 שולמה חשבונית מספר 31023 בסך של 1,436,542 ₪ בעבור שהיית מפונים במחצית השניה של חודש נובמבר 2023.
 - 8.3. ביום 15.12.2023 שולמה חשבונית מספר 31040 בסך של 1,262,225 ₪ בעבור שהיית מפונים במחצית הראשונה של חודש דצמבר 2023.
 - 8.4. ביום 31.1.2024 שולמה חשבונית מספר 31097 בסך של 1,527,376 ₪ בעבור שהיית מפונים במחצית השניה של חודש דצמבר 2023. יצוין כי במסגרת חשבונית זו נרשמו גם שני זיכויים ע"ס 2,773 ₪ וע"ס 197,352 ₪.
9. ככלל, שיטת ההתחשבנות השוטפת של המלון עם אורחיו **בעת שגרה** היא להנפיק חשבונית עם עזיבת האורח את המלון, למעט הזמנות אשר בוצעו מבעוד מועד ודרך מתווכים כגון סוכנויות ואתרי אינטרנט. לעומת זאת, בעת שיכון המפונים הוציאה העוררת למשרד התיירות חשבוניות דו שבועיות בכל פעם בעבור מחצית מהחודש, וזאת בהתאם להנחיות אשר יצאו ממשרד התיירות בנושא "דיווח מתקני אכסון תיירותיים על אירוח מפונים במסגרת מלחמת חרבות ברזל" (להלן: "**הנחיית משרד התיירות**") (נספח 2 לכתב התגובה לכתב התשובה מאת העוררת).
10. השהיה של המפונים בבית המלון התארכה למשך מספר חודשים, כאשר בהתאם להנחיה של משרד התיירות ההתחשבנות עבור השיכון של המפונים נערכה באופן דו שבועי.
11. עוד יצוין כבר עתה כי העוררת הנפיקה חשבוניות עליהן דיווחה במהלך חודש נובמבר 2023 (בתקופת הזכאות) בגין שני אירועים אשר קיימה לקראת סוף חודש ספטמבר 2023 בסך כולל של 889,323 ₪ (ייקראו להלן: "**החשבוניות המאוחרות**").
12. מניתוח הכנסות העוררת לאורך השנים 2022-2024 ניתן ללמוד על המגמות הבאות:
 - 12.1. ההכנסות השנתיות של העוררת בשנת הבסיס 2022 עמדו ע"ס 58,863,983 ₪ כאשר בשנת 2023 הן הסתכמו בסך של 50,587,798 ₪ ובשנת 2024 בסך של 30,829,737 ₪. הלכה למעשה בשנת 2024 הכנסות העוררת קטנו בכ- 50% ביחס לשנת 2022.



מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

12.2. החל מחודש אוקטובר 2023 ובמשך כל חודשי שנת 2024 נצפית ירידה בהכנסה החודשית אשר מתבטאת כאמור בירידה ניכרת בהכנסות השנתיות.

רקע להגשת הערר שבפנינו

13. כפי שהובא לעיל, בכתב ההשגה אשר הגישה העוררת למשיבה ביקשה העוררת כי המשיבה תבחן את עניינה מחדש נוכח הגשת הדוח בהתאם לס' 71א' לחוק מע"מ אליה צרפה את דיווחי העוררת בנפרד מדיווחי תיק האיחוד כנדרש. בנוסף לכך, צרפה העוררת את החשבוניות המאוחרות וביקשה לנטרל אותן מההכנסות שבתקופת הזכאות וזאת מפאת ההוצאה המאוחרת שלהן אשר נגרמה כאמור לעיל, כתוצאה מפרוץ המלחמה, גיוס העובדים למילואים והקושי שנוצר להוציא את החשבוניות בסמוך לקיום האירועים בסוף חודש ספטמבר (פרוטוקול הדיון השני לעיל, בעמ' 7-8).

14. עת בחנה המשיבה את ההשגה החליטה המשיבה לחשב את שיעור ירידת המחזורים של העוררת תוך בדיקה פרטנית של תאריכי שיכון המפונים בפועל אל מול תאריכי הוצאת החשבוניות והדיווחים למע"מ בהתאם לפירוט כדלקמן (ש):

הערות	דצמבר	נובמבר	
סה"כ דו חודשי = ₪ 6,176,940	3,805,092	2,371,848	סך ההכנסות אשר דווחו ע"י העוררת למע"מ בחודשי הזכאות
	1,228,430 ₪ בעבור שיכון מפונים בחודש 11/23	509,668 ₪ בעבור שיכון מפונים שאוכלסו בחודש 10/23	הכנסות אשר נוטרלו ע"י המשיבה
	1,303,079 ₪ בעבור מפונים שאוכלסו בחודש 12/23 ודווחו בחודש ינואר 2024	1,228,430 ₪ בעבור שיכון מפונים בחודש 11/23 ודווחו בחודש 12/23	הכנסות אשר נוספו ע"י המשיבה לחישוב המחזור החודשי
סה"כ 6,370,351 ₪ סה"כ דו חודשי	3,279,741 ₪	3,090,610 ₪	סה"כ מחזור תקופת הזכאות לאחר נטרול והוספה בהתאם לחישוב המשיבה
לא שנוי במחלוקת	סך המחזור המדווח למע"מ בתקופת הבסיס לחודשים נובמבר + דצמבר 2022 עומד על סך ₪ 8,286,758		סך ההכנסות בתקופת הבסיס כפי שדווחו למע"מ
	23%		שיעור ירידת המחזורים בהתאם לחישוב המשיבה



מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

25.5%	שיעור ירידת המחזורים בהתאם לדיווחים המקוריים למע"מ
-------	--

15. הלכה למעשה ההתאמות שביצעה המשיבה בחישוב מחזורי תקופת הזכאות קרי ההוספה והנטרול של ההכנסות כפי שפורטו לעיל, שללו מהעוררת את זכאותה לפיצוי משעה ששיעור הירידה המינימאלי לזכאות לפיצוי נקבע על 25% בהתאם למנגנון הקבוע בחוק. על קביעה זו הגישה העוררת את הערר דנא.

ההליכים בפני הוועדה

16. לאחר השלמת כתבי הטענות מאת הצדדים, הוועדה קיימה שני דיונים בנוכחות הצדדים וב"כ: הדיון הראשון התקיים ביום 25.11.2026 (להלן: "הדיון הראשון") ודיון נוסף אשר קיימנו ביום 18.2.2026 (להלן: "הדיון השני").

17. בתום הדיונים הגישו הצדדים סיכומים ולאחר מכן עבר התיק לכתיבת ההחלטה דנא.

טענות הצדדים

א. טענות העוררת

18. העוררת סבורה כי החלטת המשיבה נוגדת את הוראות ס' 38ג' לחוק שם נקבע כי חישוב שיעור ירידת המחזורים של הניזוק יתבססו על הדיווחים למע"מ ותו לאו. בהקשר זה מציינת העוררת כי טענות רבות אודות שיוך הכנסות לחודשים אחרים וביצוע התאמות שונות בדיווחים למע"מ נדחו חדשות לבקרים ע"י וועדות הערר וערכאות הערעור.

19. בנוסף לכך, טוענת העוררת כי החלטת המשיבה אינה סבירה שכן ככל שהמשיבה סבורה שיש לבחון באופן פרטני את מועד הוצאת החשבונית ביחס לשהות האורחים או המפונים בפועל הרי שיש לנטרל גם את החשבוניות המאוחרות אשר יצאו בתקופת הזכאות בעבור אירועים שהתקיימו במחצית השניה של חודש ספטמבר 2023, קל וחומר כאשר העיכוב שחל בהוצאת החשבוניות הנ"ל מקורו בפרוץ המלחמה בראשית חודש אוקטובר 2023 וביציאת עובדים רבים ממחלקת הנהלת חשבוניות לחל"ת בתקופה זו. לגישת העוררת, ככל שהמשיבה מבצעת התאמות בשיוך החשבוניות לתקופת מתן השירות הרי שיש לעשות כן באופן מלא גם על החשבוניות המאוחרות.

20. שיטת ההתחשבוניות אשר בה נהגה במהלך תקופת הזכאות הלכה למעשה נכפתה עליה עקב המצב ונעשתה בהתאם להנחיה אשר יצאה מאת משרד התיירות בשעתו "דיווח מתקני אכסון תיירותיים על אירוח מפונים במסגרת מלחמת חרבות ברזל" (להלן: "הנחיית משרד התיירות") (נספח 2 לכתב התגובה לכתב התשובה מאת העוררת), ואינה משקפת את ההתחשבוניות השוטפת שלה עם לקוחותיה בעת שגרה. יתרה מכך, מדובר בשהיה ממושכת של המפונים והלכה למעשה מדובר במתן שירות מתמשך, שלא נפסק עד לעזיבת המפונים את המלון.



מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

21. עוד טענה העוררת כי למשיבה יש יכולת לבדוק באותו האופן גם את החשבוניות המאוחרות וגם את תקופת הבסיס, שכן רק 1% מכלל ההכנסות בתקופת הבסיס דווחו בעבור שירות אשר ניתן קודם לתקופת הבסיס. בשונה מכך, ונוכח פרוץ המלחמה הוציאה העוררת את החשבוניות המאוחרות המהוות 14.5% מההכנסות בתקופת הזכאות, שיעור משמעותי אשר אין להתעלם ממנו בחישוב שיעור ירידת המחזורים.

22. העוררת עומדת על הפגיעה שחלה בהכנסות העוררת החל מפרוץ המלחמה, תקופת הזכאות לרבות בשנת 2024 שם נצפו ירידות של כ- 50% בהכנסות העוררת, וכי ההתאמות אותן ביצעה המשיבה לא יכולות להיות חד צדדיות לרעת העוררת בלבד.

ב. טענות המשיבה

23. ראשית, המשיבה טוענת כי דיווחי העוררת למע"מ אינם משקפים את הפגיעה בהכנסותיה וזאת נוכח הוצאת חשבוניות מאוחרות למשרד התיירות בעבור שיכון המפונים בפועל, ומעוותים באופן משמעותי את הזכאות של העוררת לפיצוי. לפיכך, סבורה המשיבה כי בדין החלטתה לשייך את ההכנסות אשר דווחו בחודשים ינואר 2024 ודצמבר 2023 וכן לנטרל חשבוניות שדווחו בתקופת הזכאות אך השירות אשר ניתן בגינן ניתן מחוץ לתקופת הזכאות.

24. לטענת המשיבה העוררת בחרה על דעת עצמה לדחות את הדיווחים למע"מ מעבר לתקופת הזכאות על מנת ליצור זכאות מלאכותית לפיצוי, ואף עשתה כן בניגוד לעקרונות דיני המע"מ באשר למועד החיוב במס בגין מתן שירותים והדיווח עליהם. בנוסף לכך, פעלה העוררת בניגוד למנגנון הנפקת החשבוניות אשר נקבע ע"י משרד התיירות אשר בהתאם לקבוע בו הייתה אמורה העוררת לדווח למע"מ באופן שמשקף מהימנה את תקופת השהות של המפונים במלון בהלימה לעקרונות הדיווח למע"מ. המדובר בהכנסות "חריגות" המהוות כ- 50% ממחזורי תקופת הזכאות אשר מקורן במקרה חריג וחד פעמי של שיכון מפונים – פעילות אשר ייחודית לתקופת הזכאות דנא ועל כן נדרש תיקון נקודתי אשר נועד לשקף את הירידה במחזורי העוררת באופן מהימן.

25. ולא זו אף זו; הוצאת החשבוניות של העוררת בעבור שיכון המפונים נעשתה בניגוד להנחיית משרד התיירות, שכן לו היתה פועלת הלכה למעשה בהתאם להנחיות אלו לא היה נוצר מלכתחילה עיוות בדיווחי העוררת למע"מ.

26. לפיכך, בנסיבות אלו בהן העוררת נוהגת לדווח למע"מ על בסיס "מצטבר" עם קבלת השירות, לא יכולה המשיבה לעצום את עיניה ולהתעלם מדיווחים שגויים למע"מ המשקפים באופן מטעה את הפגיעה שחוותה העוררת במחזורי ההכנסות שלה. לכל אלו יש השפעה על רכיב הקשר הסיבתי בין ירידת ההכנסות אצל העוררת לבין פרוץ מלחמת חרבות ברזל. בהקשר זה מפנה המשיבה לס' 29(א1) לחוק מע"מ אשר קובע כי החיוב במס בנסיבות הרלוונטיות לעוררת, מתבצע עם מתן השירות.

27. באשר לטענת העוררת לנטרול החשבוניות המאוחרות טוענת המשיבה כי נטרול שכזה נוגד את תכלית החקיקה שכן אין מקורו בפעילות חריגה הנובעת מפרוץ מלחמת חרבות ברזל, ויש בכך "לפצות" את העוררת בנטרול נגדי דבר אשר יחייב את המשיבה לבצע בדיקה מקיפה גם באשר לתקופת הבסיס ולשנת הבסיס ולכך אין הצדקה במקרה זה (ס' 30 לסיכומי המשיבה).



מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

28. כל אלו מביאים לטענת המשיבה לניתוק הקשר הסיבתי בין ירידת ההכנסות של העוררת לבין פרוץ המלחמה.

דיון והכרעה

29. נאמר כבר עתה כי הוועדה סבורה כי המשיבה לא פעלה בסבירות במקרה דנא, עת סטתה שלא כדין מהנוסחה הקבועה בחוק ומדיווחי העוררת למע"מ ובחרה לערוך חישוב חלופי שאין לו כל אחיזה בהלכה הפסוקה, בלשון החוק, ואף יש בו לאיין את התכלית העומדת בבסיס החוק ולפגוע בעיקרון השוויון כלפי העוסקים.

30. המשיבה לא היתה מוסמכת במקרה דנא לסטות מדיווחי העוררת למע"מ, ולערוך חישוב חלופי פרטני לתקופת הזכאות. יתרה מכך, בשיטת החישוב של המשיבה במקרה דנא יש לעוות את שיעור ירידת המחזורים בהכנסות העוררת.

31. נפרט להלן את הנימוקים העומדים בבסיס החלטתנו.

תכלית החקיקה

32. נוכח מתקפת הטרור הרצחנית אשר חלה ביום 7 באוקטובר 2023, החל צה"ל לפעול במבצע "חרבות ברזל" בו ננקטו פעולות צבאיות משמעותיות בחזיתות שונות. במקביל לכך, עם פרוץ המלחמה הוציא פיקוד העורף הנחיות להתגוננות במערך העורף, וחלו מגבלות שונות לאורך כל תקופת המבצע. הצעדים השונים בהם נקטה ממשלת ישראל, במקביל למבצע צבאי חסר תקדים, וכן הכרזת מצב החירום ע"י שר הביטחון, כל אלו השפיעו באופן משמעותי על הכלכלה ועל המשק בישראל.

33. בהתאם לכך, 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. כתוצאה מכך יש עסקים שחוו ירידת מחזורים במסגרת ההתמודדות עם המצב המיוחד בעורף בחודש אוקטובר 2023."

(הצ"ח ממשלה 1670, י"ח בחשוון תשפ"ז, 2.11.2023 בעמ' 82-83 (להלן: "הצ"ח"))

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

35. בעניין מוגוגו קבענו בהקשר דומה כי:

"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



מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

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. (ערר 1496-22 מוגוגו בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 7.2.2023, בפס' 53 (להלן: "עניין מוגוגו")) [ראה גם קביעת כב' השופטת ויינשטיין בעמ"נ 27710-06-21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים בישראל (ניתן ביום 3.1.2022) (להלן: "עניין ב.ג. בטחון"), בפס' 45].

36. אם כן תכלית החקיקה בתמצית הינה ליתן מענה מהיר, יעיל ופשוט לבעלי העסקים על מנת לסייע בידם לצלוח את ימי המלחמה בתקופות הזכאות אשר נקבעו ע"י המחוקק.

דרישת רכיב הקשר הסיבתי בין ירידת ההכנסות לבין פרוץ מלחמת חרבות ברזל

37. 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.

38. "נזק עקיף" מוגדר בס' 38ג' 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.)

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

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

40. בהתאם לכך, ייתכנו מקרים בהם המשיבה עושה שימוש בשיקול דעתה ופועלת לחישוב מחזורי בסיס חלופיים, מחזורי זכאות חלופיים בנסיבות שונות במקרים בהם היא סבורה שנכון לעשות כן (ראה בהקשר זה עמ"נ (נצרת) 40181-04-22 סלטי מערכות חשמל 2000 בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 23.03.2023), פס' 36, (להלן: "עניין סלטי")); במקרים אחרים פועלת המשיבה לנטרול של עסקאות חריגות בגובהן ממחזור הזכאות וממחזורי הבסיס, לנטרול עסקאות בין צדדים קשורים ועוד.

41. כך למשל, הוכרה סמכותה של המשיבה לערוך חישובי מחזור הכנסות חלופיים לתקופת הבסיס ולתקופת הזכאות במקרים בהם גובה המענק המחושב ע"פ הנוסחה יוצר עיוות, ומביא לכך שהמענק אשר ניתן אינו בא בגדר "מענק אמת". (ראה והשווה עניין אינקוגניטו לעיל, בפס' 31-36 וכן בפס' 45-46; ערר 2562-22 אנוס פאשן נ' רשות המסים, ניתן ביום 6.7.2023, בפס' 50-52; ערר 1431-21 הקשר הישראלי תיירות נ' רשות המסים (ניתן ביום 7.4.2022) ערר 2254-21 סקופוס וורלד טרבל בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 19.2.2023); ערר 1402-22 מ.ק.ת.ש קונסלטינג בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 19.10.2022) פסקאות 29-34; ערר 1517-25 מחצבי אבן בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 4.9.2026).



מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

42. במקרה דנא, הוועדה התרשמה ללא ספק כי הכנסות העוררת נפגעו. העוררת נמנעה מלהפעיל את המלון כבשגרה ושינתה את פעילותה בהתאם, על מנת למזער את הנזקים הכלכליים אשר נגרמו לה.
43. בחינת מחזורי ההכנסות של העוררת החל בשנים 2022-2024 מעידים על פגיעה במחזורי ההכנסות השנתיים כך שבשנת 2023 נצפית ירידה של 14% אשר תחילתה בחודש אוקטובר 2023, ובשנת 2024 נצפית ירידה נוספת של כ-40% ביחס לשנת 2023, וירידה של כמעט 50% בהשוואה לשנת 2022.
44. הנסיבות בתיק דנא בהן נאלצה העוררת לסגור שעריה לאורחים, ולשנות את פעילותה עקב פרוץ המלחמה, וכן ניתוח מחזורי ההכנסות של העוררת בשנים הרלוונטיות מעידים באופן חד משמעי על קשר סיבתי בין ירידת ההכנסות אצל העוררת לבין פרוץ מלחמת חרבות ברזל.
45. מנגנון הפיצוי הקבוע בחוק קובע כי לא די בקיומו של קשר סיבתי בין ירידת ההכנסות לבין פרוץ המלחמה, שכן נדרש כתנאי סף נוסף לקבלת פיצוי כי ירידת ההכנסות תהא מעל הרף המינימאלי של 25% הקבוע בחוק. לבחינה זו נעבור כעת – האם עומדת העוררת בתנאי של שיעור ירידת מחזורים מינמאלי במקרה דנא?

שיעור ירידת המחזוריים הרלוונטי לצורך בחינת הזכאות

46. הסתמכות המשיבה על דיווחי העוסק למע"מ מגשימה את התכליות העומדות בבסיס החוק: פשטות, יעילות ומהירות. זאת, למעט מקרים חריגים המנויים בחוק (כגון איחוד עוסקים לפי ס' 56 לחוק מס ערך מוסף התשל"ו - 1986) (ראה למשל החלטת הוועדה אך לאחרונה בתיק ערר 1426-25 מ.ש.י. פרי בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 18.1.2026).
47. במקרה דנא, ההתאמות אשר ערכה המשיבה במחזורי ההכנסות החודשיים בתקופת הזכאות מחריגים אותה ממעגל הניזוקים הזכאיים לפיצוי, שכן מעמידים את שיעור ירידת המחזוריים על 23%. זאת בעוד, שיעור ירידת הכנסות העוררת בהתאם לנוסחה הקבועה בחוק מבלי לנטרל או להוסיף הכנסות מחודשים אחרים מגיע לכדי 25.5%.
48. זה מכבר קבענו בפסקי דין רבים כי מחזור העסקאות הנבחן לצורך בחינת זכאות העוסק לפיצוי, הוא מחזור העסקאות המדווח למע"מ:

"פסיקות הוועדה הורו באופן חוזר ונשנה כי ההכנסות נבחנות על פי הנתונים המדווחים למע"מ ולא על פי בחינה פרטנית של מועד ביצוע העבודות בפועל (ראו למשל ערר 1011-21 רנפון תקשורת בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 8.2.2021; ערר 1018-21 חידוש – סוכנויות לביטוח נ' רשות המסים, ניתן ביום 25.4.2021; וראו לאחרונה ערר 1118-25 לב ד.ע. (2003) פרויקטים מיוחדים בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 20.3.2025)".

[ערר 1138/25 ס. זהר הנדסה תכנון וביצוע עבודות חשמל בע"מ נ' רשות המסים (נבו) 13.5.2025] בפס' 25

ובעניין אחר קבענו:

"אין בידינו לקבל את טענות העוררת. סעיף 38 לחוק מגדיר בפשטות את הביטוי מחזור עסקאות: "מחזור עסקאות כמשמעותו בחוק מס ערך מוסף" (בצירוף חריגים שאינם מעניינים). הגדרת מחזור עסקאות בחוק מס ערך מוסף היא כדלהלן: "סך כל המחיר... של העסקאות [בשנת המס שחלפה]...". בחינת מחזור העסקאות מבוססת על העסקאות כפי שדווחו למע"מ – הא ותו לא. בקשר למענקי הקרונה, נקבע כי אין מקום לערוך חישוב



מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

פרטני של ההכנסות לפי מועד ביצוע העבודות בפועל: הפסיקה בהקשר זה הייתה קטגורית ולא הותירה מקום לחריגים (ראו למשל ערר 1011-21 רנפון תקשורת בע"מ נ' **רשות המסים**, ניתן ביום 8.2.2021; ערר 1018-21 חידוש – סוכנויות לביטוח נ' **רשות המסים**, ניתן ביום 25.4.2021; ערר 1579-25 וולטה סלולאר נ' **רשות המסים**, ניתן ביום 22.1.2026 (להלן: "**עניין וולטה סלולאר**").

(ההדגשים אינם במקור ש.ת.)

[ערר 1118/25 לב ד.ע. 2003 פרוייקטים מיוחדים בע"מ נ' **רשות המסים** (נבו) 20.3.2025] בפס' 21]

[ראה קביעות רבות נוספות זהות של וועדות הערר כגון: ערר 1113-25 גבריאל שקרוב נ' **רשות המסים**, ניתן ביום 19.2.2025, בפס' 17; ערר 1453-22 בית אורן בירושלים מס' ***** נ' **רשות המסים** (ניתן ביום 21.9.2022) בפס' 33-34; ערר 1880/21 עורב מערכות התראה אלקטרוניות בע"מ נ' **רשות המסים** ניתן ביום 1.2.2022, בפס' 19; ועוד החלטות רבות החוזרות על אותה הקביעה]

49. כך גם בעניין צעדי ענק נקבע ברחל בתך הקטנה בהקשר זה כי:

"תנאי לקבלת המענק הוא כי לעוסק נגרמה ירידת מחזורים כפי שהם דווחו למע"מ בשיעור העולה על 25% בהשוואה לתקופת הבסיס."

(עמ"נ 9865-01-24 צעדי ענק פעילויות תוכן בע"מ נ' **רשות המסים**, ניתן ביום 16.4.2024, בפס' 28)

50. חדשות לבקרים עומדת המשיבה על עמדתה כי אין לסטות מהדיווחים של העוסק למע"מ עת בדיקת הזכאות לפיצוי, שכן בדיקה שכזו הופכת את הליך הבדיקה למסורבל וארוך וחוטא לתכלית החקיקה. (פסיקות נוספות של וועדות הערר מהעת האחרונה כגון עניין וולטה סלולר לעיל, בפס' 37 לפסק הדין; ערר 1392/24 ג'ון ברייס הדרכה בע"מ נ' **רשות המסים** (ניתן ביום 25.5.202) בפס' 38 לפסק הדין; ערר 1682-23 ציבלין תקשורת צעירים בע"מ נ' **רשות המסים**, ניתן ביום 18.7.2024).

51. באותה הרוח פסקנו לאחרונה גם בעניין וולטה סלולאר שם דחינו את טענת העורר כי יש לנטרל הכנסה אשר דווחה בחודשי הזכאות בעוד השירות אשר ניתן בצדה ניתן בתקופה אחרת, כאשר מקורה היה בצעדים עסקיים שונים שביצע העורר בתקופת הזכאות (גביית חובות עבר), אשר היה בהם לדעת העורר לעוות את מחזורי ההכנסות בתקופת הזכאות. זאת בין היתר משום שנטרול הכנסות שונות בתקופת הבסיס ותקופת הזכאות יחטאו לתכלית העומדת בבסיס החוק ויביאו בהכרח להליך בדיקה ארוך ומסורבל.

52. הוועדה אף סבורה כי החלת מנגנון שונה בעניינה של העוררת, קרי סטיה מחישוב שיעור ירידת המחזורים בהתאם לדיווחי העוסק למע"מ, עשויה לפגוע בעקרון השוויון כלפי עוסקים נוספים אשר בעניינם ייתכן כי אילו היתה זכאותם נבחנת בהתאם לשיטת המשיבה דנא, עשויים להיות זכאיים לפיצוי, כאשר שיעור ירידת המחזורים המחושב בעניינם היה עולה על 25%.

53. במקרה דנא, הלכה למעשה בחנה המשיבה את דיווחי העוררת למע"מ באופן פרטני שייכה את ההכנסות בגין מתן השירות בפועל לחודשים הרלוונטים בתקופת הזכאות, זאת במובחן ממנהגה



מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

לעריכת ממוצעי הכנסות בחודשים שונים, במקרים שבהם מחזורי ההכנסות אינם משקפים נאמנה את שיעור הירידה בהכנסות העוסק (למשל במקרים בהם עורכת המשיבה ממוצעי הכנסות בחודשים שונים עקב תנודתיות ראו **עניין סלטי לעיל**). ודוק; כל עוד דיווחי המע"מ של העוררת לא נפסלו ולא הוקמה דרישה מצד גורמי המשיבה המוסמכים לתקן את הדיווחים של העוררת למע"מ, הרי שעומדת להם חזקת תקינות הדיווח ומדובר בדיווחים שדווחו למע"מ על פי דין.

54. בדיון שהתקיים בנוכחות נציגי המשיבה הדגישה הוועדה בפני המשיבה כי ככל שישנן טענות באשר לאופן דיווח העוררת למע"מ בתקופת הזכאות ובכלל, עליה לפעול בהתאם להוראות החוק ולדרוש את תיקון הדיווחים של העוררת למע"מ. אולם, המשיבה בחרה שלא לעשות כן ולהסתפק בביצוע התיקונים באופן יזום מצדה, וזאת נוכח הקשר שהיה בין פעילותה לבין משרד התיירות בשעתו בנושא שיכון המפונים (**פרוטוקול הדיון השני לעיל**, בעמ' 4-6).

55. אך לאחרונה קבע כב' השופט גורמן **בעניין אפקון** דברים היפים לענייננו:

"הפיצויים שמשולמים על ידי המדינה בגין הנזקים שנגרמו בעקבות מלחמת חרבות ברזל (להלן, גם: "**המלחמה**"), נחלקים לשני סוגי פיצויים: האחד – שאינו רלוונטי לנו, הוא המשולם בגין נזק ישיר שהוכח כי גרמה המלחמה למבקש הפיצוי. השני – הרלוונטי לנו ושמכוחו הגישה המערערת את תביעתה לתשלום הפיצויים, הוא המשולם במסלול המכונה "**המסלול הירוק**", ועניינו קביעת נוסחה, פשוטה וטכנית, המזכה את העומד בתנאיה בתשלום פיצוי (להלן: "**הנוסחה**")."

יתרונה וחסרונה של הנוסחה, הוא בפשטותה. פשטות זו, מאפשרת את יישומה של הנוסחה באופן מהיר, ללא בדיקות יתרות – ובכך היא מתאימה למסלול זה של הפיצוי, אשר אינו דורש הוכחת נזק מעבר לירידת מחזורים בשיעור העולה על 25% - בין החודשים בשנת 2023 לחודשים המקבילים בשנת 2022 – אשר הוגדרה, בכל הנוגע לעסקים שהוקמו לפני 1.9.2022 – כ- "שנת הבסיס".

חסרונה של הנוסחה נעוץ אף הוא במתכונתה הפשוטה, ובכך שאין היא מתיימרת להגיע לתוצאה מדויקת המתאימה באופן מדויק לכל מקרה ונסיבותיו.

מתווה הפיצוי במסלול זה, מיועד לספק פיצוי מהיר לציבור רחב, וככזה – מעדיף הוא שימוש בקווי מבחן גסים, הלוכדים בקלות את מירב הציבור אותו חפץ המחוקק לפצות, ותוך ויתור מודע על תשלום פיצוי מלא ומדויק באופן התואם את נסיבותיו של כל מקרה ומקרה.

יתירה מזו, במסגרת מתווה זה של פיצוי מהיר לציבור רחב, בחר המחוקק באופן מודע, בעיצוב מנגנון פיצוי במסגרתו יהיו כאלה שלא יכולה להיות מחלוקת אמיתית כי ככל הנראה נפגעו (כלכלית) מחמת המלחמה, ובכל זאת לא יזכו לכל פיצוי....."

עמ"נ 18192-11-25 אפקון תחבורה חשמלית בע"מ נ' רשות המיסים - קרן הפיצויים, ניתן ביום 5.10.2026 (להלן: "**עניין אפקון**") בפס' 20-22 לפסק הדין (ההדגשים אינם במקור ש.ת.)

56. הנה כי כן, הנוסחה הקבועה בחוק והמנגנון אותו קבע המחוקק על פיו נקבע כי שיעור ירידת המחזורים של העוסק ייקבע בהתאם לדיווחי העורר למע"מ, עושים שימוש ב"מבחנים גסים" ואינם מתיימרים לדייק בשיעור הפיצוי לו זכאי העוסק, ועם זאת מנגנון זה אכן "לוכד" את רוב ציבור העוסקים אשר הוגדרו מראש ע"י המחוקק, תוך ויתור מראש על בדיקה פרטנית בכל מקרה ומקרה.



מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

57. הוועדה סבורה שדברים אלה יפים ביתר שאת לערר דנא, בפרט נוכח העובדה ששיטת המשיבה לחישוב שיעור ירידת המחזורים נעשה באופן חד צדדי, מעוות את שיעור ירידת המחזורים של העוררת בתקופת הזכאות דנא, מתעלם מהעסקאות המאוחרות אשר דווחו בתקופת הזכאות אשר מתן השירותים בגין נעשה בחודש ספטמבר 2023, ואף מתעלם מהשוני שקיים בין דיווחי העוררת בין תקופת הבסיס לתקופת הזכאות. בכל אלו יש לעוות לחלוטין את חישוב שיעור ירידת המחזורים.

58. לא בכדי קבע המחוקק כי מנגנון הפיצוי יתבסס על דיווחי העוסק למע"מ, שכן יש בכך לתרום לשוויון, לאחידות בבסיס הנתונים המשמש לבדיקת הזכאות, לבהירות במצבת העוסקים הזכאיים לפיצוי במישור התקציבי, ליצירת מנגנון יעיל ומהיר לפיצוי לבעלי העסקים – כל אלה עומדים בבסיס תכלית החקיקה כפי שהובאה לעיל.

59. סיכומו של דבר, במקרה דנא הוועדה סבורה כי לא היה מקום לסטות מהנוסחה הקבועה בחוק ומדיווחי העוררת למע"מ ולערוך חישוב פרטני בעניינה. יחד עם זאת נבהיר כי אף במקרים חריגים ויוצאי דופן בהם ישנה הצדקה לעריכת חישוב פרטני, שמקרה זה לא נמנה עליהם, החישוב אינו מוגבל לתקופת הזכאות בלבד או לנתונים ספציפיים ועל המשיבה לבחון את מכלול הנתונים ביחס לתקופות הבסיס והזכאות גם יחד.

סוף דבר

60. מכל הנימוקים אשר הבאנו לעיל הערר מתקבל בזאת.

61. שיעור ירידת המחזורים של העוררת תקבע בהתאם לדיווחי העוררת למע"מ בפועל קרי בשיעור של 25.5%.

62. נוכח התוצאה אליה הגענו, מצאנו לנכון להטיל על המשיבה הוצאות בגובה של 10,000 ₪ לטובת העוררת.

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

ניתנה היום בתאריך ז' בחשוון תשפ"ז, 18 באוקטובר 2026, בהעדר הצדדים.

**ברוך ברוכי, רו"ח
חבר**

**תמר שטיינר, עו"ד
יו"ר הוועדה**