



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

לפני כבוד חברי הוועדה:

ד"ר נדב כנען, עו"ד - יו"ר

רו"ח גרמן פייקין, רו"ח - חבר

העוררת:

נ.ו.ב.ר. דלקים בע"מ, תאגיד 512953464

באמצעות ב"כ משרד רו"ח ליאון אורליצקי ושות'

נ ג ד

המשיבה:

רשות המיסים - קרן הפיצויים

באמצעות ב"כ משיבה עו"ד חלי בחר-סני

החלטה

1. העררים שלפנינו עוסקים בשאלה אם יש לנטרל את רכיב מס הבלו ממחזור העסקאות של העוררת לצורך חישוב זכאותה לפיצוי. נקדים ונציין כי לאחר שבחנו את טענות הצדדים ואת המצב המשפטי, הגענו למסקנה כי יש להשיב על שאלה זו בשלילה, ולפיכך החלטנו לדחות את העררים במלואם.

רקע עובדתי ודיוני

2. העוררת היא חברה העוסקת באספקת דלקים, שמנים, מוצרי נפט וגז טבעי.
3. העוררת הגישה תביעות פיצויי נזק עקיף בהתאם לחוק התוכנית לסיוע כלכלי (הוראת שעה – חרבות ברזל), התשפ"ד-2023 (להלן: "החוק" או "חוק הסיוע"), עבור תקופות הזכאות אוקטובר 2023 ונובמבר-דצמבר 2023.
4. יצוין כי מאחר שמחזור ההכנסות של העוררת גבוה מהמחזור המקסימלי המאפשר הגשת תביעות פיצויים בהתאם לחוק (400 מיליון ש"ח), היא נדרשה לקבל אישור מיוחד מהמשיבה לצורך הגשתן למערכת. בתביעה שהגישה טענה העוררת כי יש לנטרל ממחזור ההכנסות שלה את רכיב מס הבלו, וכי לאחר נטרול זה עומד מחזור עסקאותיה על סכום נמוך יותר מהתקרה הקבועה בחוק (ללא נטרול מדובר על סכומים של כ-523 מיליון ש"ח לתקופת הזכאות אוקטובר 2023 וכ-403 מיליון ש"ח לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023, ואילו אחרי נטרול מדובר בסכומים נמוכים משמעותית של 333 מיליון ש"ח ו-258 מיליון ש"ח, בהתאמה).
5. ביום 7.8.2024 דחתה המשיבה את התביעה עבור נובמבר-דצמבר 2023 בנימוק כי מחזור העסקאות המדווח למע"מ לשנת הבסיס גבוה מ-400 מיליון ש"ח ולפיכך עולה על התקרה שבחוק.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

ביום 3.11.2024 דחתה המשיבה גם את התביעה עבור אוקטובר 2023 בנימוק דומה, והוסיפה כי הכנסות הבלו הן הכנסות שוטפות גם בדוחות מס הכנסה, ואין נחשבות הכנסות הוניות.

6. ביום 11.8.2024 הגישה העוררת השגה על החלטת המשיבה בנוגע לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023, וביקשה להתייחס למס הבלו שאותו היא נדרשת לשלם למדינה כמס עקיף שהיא גובה עבור המדינה ולא כחלק מהכנסתה. לטענתה, המשיבה התעלמה בהחלטתה מהאישור שנתנה לה להגשת הבקשה, וכן התעלמה מבקשתה לערוך עימה פגישה בעניין. ביום 27.1.2025 הגישה העוררת השגה על ההחלטה בעניין תקופת הזכאות אוקטובר 2023 בטענות זהות.

7. ביום 19.3.2025 דחתה המשיבה את השגות העוררת. בהחלטתה קבעה המשיבה כי החוק שלפנינו מפנה להגדרת "מחזור העסקאות" כמשמעותו בסעיפים 1 ו-7 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן – "חוק מע"מ") וכי הבלו הוא חלק ממחיר העסקה ואין מקום לנטרל אותו. לפיכך ומאחר שמחזור העסקאות שדווח למע"מ בשנת הבסיס עולה על 400 מיליון ₪, נקבע כי אין לעוררת זכאות לפיצוי.

8. מכאן העררים שלפנינו, שהוגשו בימים 21.8.2025 ו-10.9.25.

9. ביום 14.5.2026 התקיים דיון בעררים.

טענות הצדדים

טענות העוררת

10. העוררת טוענת כי תכלית החוק שלפנינו היא לפצות עסקים שנפגעו מהמלחמה עבור חלק מהנזקים שנגרמו להם, וכי הרציונל העומד בבסיס הוראת התקרה שבחוק, שבמסגרתה הוחרגו מהחוק ניזוקים שמחזור עסקאותיהם עולים על 400 מיליון ₪, הוא שניזוקים אלו הם בעלי איתנות כלכלית ויכולים לספוג את הפגיעה בהכנסותיהם כתוצאה מהמלחמה, ולפיכך לא נזקקים לסיוע. לנוכח האמור טוענת העוררת כי היא זכאית לפיצוי, כיוון שהיא נפגעה מהמלחמה ופעילותה העסקית האמיתית נמוכה מרף ה-400 מיליון ₪ שנקבע בחוק.

11. לטענת העוררת, המשיבה החליטה לשלול ממנה את הפיצוי לאור לשון ההוראה בחוק הבוחנת את מחזור העסקאות בשנת הבסיס, וזאת מבלי להתייחס למקרה הייחודי של יצרני דלק, שמחזור עסקאותיהם כולל את היטל הבלו. הקביעה בחוק כי הזכאות לפיצוי תיקבע על סמך מחזור העסקאות שדווח למע"מ, מבלי להתייחס לעסקים שמחזור עסקאותיהם כולל גם את מס הבלו, מהווה לטענתה הסדר חסר (לקונה) ולא הסדר שלילי. לפיכך טוענת העוררת כי במקרה הייחודי שלה יש לנטרל את רכיב הבלו מהמחזור המדווח למע"מ במסגרת חישוב הפיצוי, לצורך הגשמת תכליות החוק.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

12. העוררת מציינת כי היא גובה את מס הבלו מלקוחותיה עבור המדינה ומעבירה לה אותו במלואו, שכן הבלו הוא חיוב שהיא נאלצת לשלם לה מראש לפי חוק הבלו על דלק, תשי"ח-1958, וזאת ללא רווח כלשהו. העוררת מוסיפה כי תכלית חוק הבלו היא לייקר את מחיר צריכת המוצרים לשם הפחתת השימוש בהם, להפחית את תופעות הלוואי שנגרמות מהמוצרים ולהגדיל הכנסת המדינה ממיסים. העוררת מדגישה כי רכיב הבלו אינו חלק מרווחיה, ואינו מאפשר לה עמידות גבוהה יותר לנזקי המלחמה.

13. העוררת מפנה לסעיף 8 לתקן חשבונאות מס' 25 ולסעיף 38 לתקן חשבונאות מס' 43 בתקינה החשבונאית הישראלית, הקובעים כי סכומים שנגבו עבור צד שלישי אינם בגדר הטבות כלכליות השייכות לישות ומגדילות את הונה העצמי, ולפיכך הן לא נכללות בהכנסותיה. לטענתה, חברות דלק עורכות את הדוחות הכספיים שלהן בהתאם לתקינה החשבונאית הנ"ל, בניכוי מס הבלו.

14. העוררת מוסיפה כי כאשר ישנו חסר בהסדר הנורמטיבי נוהגת המדינה לתת לו מענה מותאם על מנת למנוע עיוות מס, וזאת אף אם המענה מנוגד ללשון החוק או לפסיקה שהתקבלה בגינו, וכי כך עליה לנהוג גם במקרה שלפנינו. העוררת מפנה לפסיקה שניתנה בעניין זה, וכן לחוזרים שהוציאה המשיבה בעניין. לטענתה, הימנעותה של המשיבה מלתת מענה גם במקרה זה לאותו חסר הקיים בחוק עשויה אף להוות אפליה אסורה בינה לבין יתר המקרים שבהם פעלה המשיבה למתן מענה.

טענות המשיבה

15. המשיבה מציינת כי החוק מגביל את הזכאות לפיצוי עבור עוסקים שמחזור עסקאותיהם כפי שדווח למע"מ הוא עד 400 מיליון ש"ח. לטענתה, מאחר שמחזורי העוררת בשנת הבסיס, כולל רכיבי המס, עלו על 400 מיליון ש"ח, היא מוחרגת מהחוק ולא זכאית לפיצוי.

16. המשיבה מפנה להגדרת "מחזור עסקאות" בחוק הסיוע, המפנה להגדרה בחוק מע"מ. סעיף 1 לחוק מע"מ קובע כי "מחזור עסקאות של עוסק" הוא סך כל המחיר, כמשמעו בסעיף 7 לחוק מע"מ, ואילו סעיף 7 לחוק מע"מ קובע כי מחירה של עסקה הוא התמורה שהוסכם עליה לרבות כל מס, היטל וכיוצ"ב. לפיכך טוענת המשיבה כי "מחזור העסקאות" עפ"י חוק הסיוע כולל גם את מס הבלו הניגבה על ידי יבואני דלק, ובכללם העוררת.

17. לטענת המשיבה, אין מדובר בלקונה בחוק, שכן לו רצה המחוקק להחריג את מגזר העוסקים בשוק הדלק מההוראות הכלליות שנקבעו בו, ליצור לו מסלול פיצוי שונה או רכיב שונה בנוסחת החישוב, היה עושה כן, כפי שעשה ביחס למגזרי הקבלנים או היהלומנים. מכאן, שהמחוקק בחר במכוון שלא להחריג מגזר זה מההוראה הכללית בדבר חישוב מחזור העסקאות. המשיבה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

מוסיפה כי המחוקק בחר לקבוע שיעור מקדם מיוחד לעוסק במסחר סיטונאי או קמעונאי בדלק במסגרת הגדרת "מקדם ההוצאות הקבועות", עניין המהווה לטענתה חיזוק לכך שבענייננו לא מדובר בלקונה, שכן כאשר רצה המחוקק ליתן התייחסות מיוחדת לענף הדלק במסגרת החוק הוא עשה כן במפורש. המשיבה מפנה לפסיקה שבה נקבע כי במקרים של הסדר שלילי, אין מקום שבית המשפט יחיל את הוראות החוק, מאחר שהמחוקק התכוון שלא להחילן.

18. המשיבה מבקשת לדחות את טענת העוררת כי רכיב הבלו הוא מס שהעוררת גובה ומשלמת וכי מסיבה זו אין לכלול אותו במחזור העסקאות. לעמדתה, גביית מס הבלו אינה שונה מגביית פקדון על בקבוקי משקה, המהווה חלק ממחזור העסקאות של בעלי העסקים גם אם בסופו של דבר הוא מוחזר לצרכן, או מהתשלום עבור שקיות פלסטיק, המהווה חלק ממחזור העסקאות של בעלי העסקים אך מועבר לקרן לשמירת ניקיון. על אף שבדוגמאות הנ"ל מדובר בהסדרים שבהם היקף הסכומים נמוך יותר ממס הבלו שגובה העוררת, העיקרון נותר דומה, וישנן גם דוגמאות רבות נוספות, כגון מיסי נמל שמעבירות חברות התעופה לרשות שדות התעופה וכו'.

19. המשיבה טוענת כי תכלית החוק אינה לפצות כל עסק שנפגע ממלחמת חרבות ברזל, שכן אלמלא כן לא היו נקבעים בו תנאים והגדרות ברורים המקנים פיצוי אך ורק לעסקים בעלי מאפיינים מסוימים. המשיבה מפנה לפסיקה שניתנה בעניין זה. לטענתה, גם במקרים של פרשנות תכליתית, יש למצוא לה עיגון ונקודת אחיזה בלשון החוק.

20. לטענת המשיבה, הדוגמאות שהעלתה העוררת ביחס לדיני המס השונים אינן דומות למתווה הפיזיים שבחוק הסיוע, שכן בהקשר הנוכחי מדובר בקביעת מסלולי פיצוי שהם בבחינת מסגרת סגורה, תוך שיקול כלכלי של היקף העסקים המפוצים והיקף הפיצוי, אשר הוכר בפסיקה כלגיטימי בחקיקה מעין זו. לעמדתה, אין כל מקום לפרש את הגדרת "מחזור עסקאות" בחוק שלפנינו בצורה שונה מההגדרה של אותו מונח בחוק מע"מ, שאליו הוא מפנה.

21. המשיבה מדגישה כי האפשרות הטכנית שהעניקה לעוררת להגיש תביעת פיצוי אינה מהווה כשלעצמה אישור לזכאות או לעמידה בתנאי החוק, או ראיה להסכמת המשיבה לטענות העוררת. לטענתה, היא נוהגת לפתוח את אפשרות הגשת הבקשות בפני עוסקים שונים המבקשים להוכיח כי על אף אי עמידה בתנאי הסף הם זכאים לפיצוי. במקרה זה, לאחר בדיקת תביעת העוררת הובהר לה שהיא אינה עומדת בתנאי החוק ולכן אינה זכאית לפיצוי. המשיבה מוסיפה כי טענת העוררת שלפיה עצם פתיחת הזכאות להגשת תביעה כמוה כאישור לזכאות או לעמידה בתנאי החוק אינה הוגנת והועלתה שלא בתום לב, שכן היא הבהירה לה כי פתחה בפניה את אפשרות הגשת הבקשה לצורך בחינת הטענות בלבד.

22. לנוכח האמור לעיל מבקשת המשיבה לדחות את הערר ולחייב את העוררת בהוצאות כדין.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

טענות העוררת בכתב התגובה

23. העוררת חוזרת על טענותיה מכתב הערר וטוענת כי המשיבה מתעלמת בתשובתה מתכליתו הברורה של החוק, שהיא לסייע לעסקים שהכנסתם מתחת ל-400 מיליון ש"ח, כמו גם מהחזקה שלפיה דבר חקיקה נועד להשיג צדק ולהלום זכויות יסוד.

24. לטענת העוררת, המונח "מחזור עסקאות" בחוק הסיוע מפנה להגדרת המונח בחוק מע"מ מאחר שההגדרה בחוק מע"מ בדרך כלל משקפת את הכנסות העוסק בצורה מיטבית, אך לא כך הדבר במקרה הייחודי שלה ושל חברות הדלק.

25. העוררת מציינת כי הבלו נכלל בהגדרת "מס עקיף" בסעיף 1 לחוק מיסים עקיפים (מס ששולם ביתר או בחסר), תשכ"ח-1968 וכי היותו מס עקיף המגולגל אל הצרכן נקבעה גם בפסיקת בית המשפט העליון. לדבריה, הצמדת מס זה ליצרני הדלק, כדוגמת העוררת, ולא לבעלים, מקורה בשיקול גבייה טכני, שכן משרד האוצר אינו יכול להחזיק פקח נוסף בכל מקום שבו הדלק נסחר. מכאן, שיבואני הדלק ובכללם העוררת אינם אלא סוכני גבייה של המדינה, וזאת שלא מבחירתם. לנוכח האמור טוענת העוררת כי מס הבלו הוא אמנם חלק ממחיר העסקה אך אינו חלק מהכנסתה, ובהתאם אינו חלק מהכנסתה החייבת לצורך מס.

26. לטענת העוררת, ההשוואה שערכה המשיבה למגזרי הקבלנים, היהלומנים והחקלאים אינה מלמדת על כך שמדובר בהסדר שלילי, שכן מדובר במגזרים בעלי מאפיינים שונים שכל אחד מהם מצריך הסדר המיוחד לו. לפיכך, אין בכך שקבעו למגזרים אלה הסדר מיוחד כדי להוציא את העוררת מהחוק. לטענתה, על מנת להראות כי מדובר בהסדר שלילי ולא חסר היה על המשיבה להשוות לעוסק אחר בעל מאפיינים הדומים למאפייני העוררת, שאותו בחר חוק הסיוע בצורה מכוונת לכלול, שאז ניתן יהיה להקיש מההן על הלאו וכך להסיק שהמחוקק בחר להשאיר דווקא את העוררת מחוץ לחוק.

27. העוררת טוענת טענה דומה בנוגע להשוואה שערכה המשיבה לחוק הפיקדון על מכלי משקה והחוק לצמצום השימוש בשקיות. לטענתה, השוואה זו אינה מעלה או מורידה לעניין השאלה האם החסר מהווה הסדר שלילי או לקונה, שכן העסקים שעליהם חלים החוקים הנ"ל נמצאים באותו מצב כמו העוררת, ויתכן שגם לגביהם ניתן לומר שקיימת לקונה שיש להשלימה.

28. העוררת מבקשת להבדיל את עניינה מהמקרה שנדון בערר **אפקון** (ערר 1199/25 **אפקון תחבורה חשמלית בע"מ נ' רשות המסים** (נבו, 7.9.25)), שאליו הפנתה המשיבה בתשובתה. באותו מקרה טענה המשיבה כי אי קביעת תקופת בסיס חדשה לעסק שצמח בשנת 2023 בחוק היא הסדר שלילי ולא לקונה, והיא ביססה טענה זו בראיה פוזיטיבית והראתה שבדיוני ועדת הכספים של הכנסת התקיים דיון מפורש בנושא, ועל כן השמטתו מהחוק היא מכוונת. העוררת טוענת כי



מדינת ישראל

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

ועם כלביא – נזק עקיף

בשונה מע"ר אפקון, עניין הבלו לא נידון במפורש בדיוני ועדת הכספים, ולכן כי למשיבה אין כל ביסוס לטענתה שלעניין זה מדובר בהסדר שלילי. לעמדתה, על המשיבה להציג ראייה ברורה שלפיה המחוקק בחר בכוונה לא לכלול עסקים כדוגמת העוררת בחוק על מנת להראות כי מדובר בהסדר שלילי ולא בלקונה.

29. העוררת טוענת כי החוק מפלה אותה לרעה ביחס לעסקים הנמצאים במצב זהה, שהם בעלי הכנסה שנתית הנמוכה מסכום התקרה שבחוק ולפיכך נכנסים לגדרי החוק וזכאים לפיצוי, בעוד שהיא מוחרגת מהוראות החוק ומהזכאות על אף שהכנסתה השנתית האמיתית נמוכה אף היא מהתקרה, כמו אותם עוסקים.

30. העוררת מבקשת לדחות את טענת המשיבה שלפיה היא מבקשת שלא לכלול את רכיב הבלו במחזור עסקאותיה למע"מ. לטענתה, בקשתה אינה לפרש את הגדרת מחזור העסקאות בחוק שלפנינו בצורה שונה מזו שבחוק מע"מ, אלא להשלים את החסר ולקבוע עבורה הסדר ספציפי, שלפיו ינוכה רכיב הבלו מהמחזור שדווח למע"מ רק לצורך בחינת מחזור העסקאות בשנת הבסיס.

31. העוררת מוסיפה כי טענת המשיבה בדבר חוסר תום ליבה אינה ברורה, שכן היא לא ציינה שהיא רואה בעצם פתיחת הזכאות להגשת התביעה כאישור להכרה בה זכאית לפיצוי.

32. לסיכום טוענת העוררת כי הכללת הבלו בהכנסותיה לצורך חישוב זכאותה בחוק שלפנינו מובילה לתוצאה אבסורדית שניתן להשלימה בדרך ההיקש, וכך היא מבקשת שיעשה לגביה, מכוח כללי הצדק הטבעי.

דיון והכרעה

33. לאחר שבחנו את טענות הצדדים ואת המצב המשפטי הגענו כאמור למסקנה כי יש לדחות את העררים.

34. העררים עוסקים בשאלה משפטית ממוקדת: האם יש לנטרל את רכיב מס הבלו מחישוב מחזור העסקאות שלה בשנת הבסיס. ללא נטרול סכומים אלו, מחזור העסקאות של העוררת בשנת הבסיס עולה על סכום התקרה שנקבע בחוק (400 מיליון ₪), כך שהיא אינה נכנסת לגדריו ואינה זכאית לפיצוי.

35. הוראות החוק שלפנינו קובעות בעניין זה:

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:



מדינת ישראל

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

ועם כלביא – נזק עקיף

(1) מחזור עסקאותיו בשנת הבסיס אינו עולה על 400 מיליון שקלים חדשים;

"מחזור עסקאות" – אחד מאלה, לפי העניין:

(1) לעניין ניזוק שאינו מנוי בפסקאות (2) או (3) – מחזור עסקאות כמשמעותו בחוק מס ע"ר מוסף;

בחוק מע"מ, שאליו מפנות הוראותיו של החוק שלפנינו, נקבע:

"מחזור עסקאות של עוסק" – סך כל המחיר, כמשמעותו בסעיף 7, של העסקאות בשנת המס שחלפה, ואם הסכום אינו ידוע, או שעסק רק בחלק מאותה שנה – הסכום העשוי להתקבל בשנת המס השוטפת, כשהוא מחושב לפי הנחיות שקבע שר האוצר, ובלבד שאם התברר למנהל או לעוסק ביום מן הימים בתוך שנת המס השוטפת, כי סך כל המחיר כאמור של העסקאות בשנה השוטפת עולה או יעלה על סך כל המחיר בשנה שחלפה או בשנה השוטפת, כשהוא מחושב כאמור, יראו מאותו יום ועד לתום שנת המס את הסכום הגבוה יותר כמחזור העסקאות של העוסק; לענין זה, "עסקאות" – למעט מכירת ציוד;

7. מחירה של עסקה הוא התמורה שהוסכם עליה, לרבות –

(1) כל מס, היטל, אגרה או תשלום חובה אחר המוטלים על העסקה שלא על פי חוק זה, זולת אם הוטלו בדין על הקונה אך למעט מס על רווחי הון על פי פקודת מס הכנסה ומס על פי חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963;

(2) כל הוצאה אחרת בביצוע העסקה שעל פי ההסכם על הקונה להחזירה לרבות עמלה או ריבית בשל תשלום לשיעורין ריבית או כל תשלום אחר בשל פיגור בתשלום ופיצויים בשל הפרת ההסכם כשאין עמה ביטול העסקה, ולרבות מחירן של אריזות.

36. אין למעשה מחלוקת כי הגדרת מחזור העסקאות לשנת הבסיס לפי הוראות החוק הרלוונטיות שהובאו לעיל כוללת בתוכה גם את רכיב מס הבלו, שהוא חלק מהמיסים המוטלים על העסקה. טענת העוררת היא כי על אף לשונם הברורה של הסעיפים, יש לפרש אותם בצורה תכליתית לצורך החוק שלפנינו, ולנטרל את רכיב המס, שאינו מהווה חלק מהכנסתה הסופית והאמיתית, אלא מועבר על ידה למדינה.

37. הפרשנות שמבקשת העוררת לאמץ מבוססת הן על תכליתו העיקרית והכללית של החוק, שהיא לסייע לעסקים שנפגעו מהמלחמה בכיסוי הוצאותיהם הקבועות, ובעיקר על הרציונל הספציפי העומד בבסיס הוראת התקרה, שלפיו אין הצדקה לפצות עוסקים שהכנסותיהם עולות על התקרה שנקבעה. העוררת טוענת כאמור שהכנסתה האמיתית אינה כוללת את רכיב מס הבלו,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

ומאחר שזו נמוכה יותר מהתקרה שנקבעה (לאחר נטרול המס), הרציונל העומד בבסיס ההוראה אינו מתקיים.

38. ראשית יש להבהיר כי נקודת המוצא לפרשנותו של כל דבר חקיקה היא לשון החוק. היא שמגדירה את תחום הפרשנות, ואין להעניק לה משמעות שהיא אינה יכולה לסבול. רק אם נמצא כי לשון החוק יכולה לשאת מספר אפשרויות ניתן לבחור מתוכן את זו המגשימה את תכליתו בצורה המיטבית (רע"א 187/05 נסייר נ' עיריית נצרת עילית, פ"ד סד(1) 215, פסקה 20 (נבו, 2010)).

39. עוד יש להדגיש, כי בין אם מדובר בתכלית הכללית של החוק או ברציונל שבבסיס הוראת התקרה, אין בהם כדי להתגבר על הוראות החוק או ליצור הוראות חדשות. התכלית והרציונל אינם עומדים בפני עצמם, אלא מהווים מקור פרשני בתוך גבולות ההסדר החוקי. כך לדוגמה נקבע בעניין זה בערר **טיקטיק**, שגם במסגרתו ביקשה העוררת לחרוג מהוראות החוק על מנת להגשים את תכליתו:

העוררת ביקשה לבסס את טענותיה לגבי גובה הפיצוי על תכלית החוק, ואולם תכלית החוק אינה "מילת קסם". גובה הפיצוי נקבע בהתאם להוראות החוק, ולא בהתאם לתכליתו. אם מתעוררת שאלה פרשנית, מקום שבו הוראות החוק אינן ברורות או מותירות פתח לשיקול דעת, הוועדה יכולה להידרש לתכלית החוק ולהחליט מהי הפרשנות הנכונה או היישום הנכון של הוראות החוק, גם על רקע המטרות שאותן ביקש החוק ליישם. אולם לא זה המצב בענייננו. הוראות החוק הן ברורות, והמשמעות שלהן היא ברורה – תהא אשר תהא עמדתנו לגבי התכלית. (ערר 1020/25 טיקטיק חבילות ספורט והופעות בע"מ נ' רשות המסים, פסקה 22 (נבו, 28.4.25), ראו גם ערר אפקון, פסקה 32, ערר 1773/25 ערן י.ד. בע"מ נ' רשות המסים, פסקה 69 (נבו, 12.4.26).

40. במקרה שלפנינו, הוראות החוק הן כאמור ברורות ולא מאפשרות פרשנות שלפיה יש לנטרל ממחזור העסקאות את רכיב מס הבלו. החוק שלפנינו בחר להסתמך בעניין זה על מחזור העסקאות המדווח למע"מ, ולא על ההכנסות המדווחות למס הכנסה או על הגדרה אחרת של הכנסות בהתאם להוראות התקינה החשבונאית (שאליה הפנתה העוררת). משכך, אף אם ניתן היה לטעון כי מבחינה כלכלית יש להביא בחשבון רק את ההכנסה הסופית שנותרת בידי העוסק לאחר מסי הבלו או מסים אחרים, המחוקק בחר שלא לאמץ עמדה זו, ובמקום זאת ביסס את מנגנון הפיצוי כולו, ובכלל זאת גם את חישוב שנת הבסיס ותקרת הזכאות, על מחזור העסקאות המדווח למע"מ, הכולל גם רכיבים אלה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

41. בהמשך לכך יש לדחות את טענת העוררת שלפיה מדובר בהסדר חסר (לקונה) "הזועק להשלמתו" בדרך של פרשנות. כאמור, אין מדובר בהסדר חסר, אלא בהסדר ברור ושלם הקובע את מחזורי העסקאות שבחוק, ובכלל זאת גם את מחזור העסקאות של שנת הבסיס שבהתאם לו נקבעה התקרה שבחוק, בדרך של הפניה והתבססות על ההגדרות שבחוק מע"מ, אשר כוללות בתוכן את כל מחיר העסקה ובכלל זאת גם את תשלומי המסים כגון מס הבלו.

42. גם אם המחוקק לא דן, וממילא לא קבע במפורש, הוראות המתייחסות לרכיב מס הבלו, לא ניתן לראות בכך הסדר חסר הדורש השלמה, שכן מטבע הדברים המחוקק אינו נדרש ואף אינו יכול לדון בכל תרחיש ובמקרה זה בכל סוגי העוסקים, לקבוע בעניינם הוראות מיוחדות או לחילופין להבהיר כי ההסדר הכללי שנקבע חל גם בעניינם. אין מדובר אפוא במצב שבו החוק שותק באשר לאופן חישוב מחזור העסקאות של שנת הבסיס, אלא במצב שבו הוא קובע במפורש כי החישוב ייעשה בהתאם להגדרות הקיימות בחוק מע"מ. משכך, טענת העוררת אינה מצביעה על חסר בהסדר, אלא על אי-שביעות רצון מההסדר שנבחר.

43. לכך יש להוסיף כי בחוק שלפנינו המחוקק כן נתן דעתו לעוסקים מסוגה של העוררת, כלומר חברות דלק, וקבע בעניינם מקדם מיוחד (ראו סעיף משנה (2) להגדרת "מקדם הוצאות קבועות"). מכאן, שכאשר רצה המחוקק להחריג את חברות הדלק מהוראות מסוימות של החוק הוא עשה כן באופן מפורש. העובדה כי בחר שלא לפעול בצורה דומה ביחס להוראות אחרות בחוק, כגון הוראת חישוב מחזור העסקאות בשנת הבסיס, מחזקת אף היא את המסקנה כי אין מדובר בהסדר חסר אלא בהסדר שלילי, שאינו יכול להצדיק התערבות או השלמה פרשנית.

44. לבסוף יש לדחות גם את טענת העוררת לפגיעה בשוויון, המבוססת על כך שעוסקים אחרים בעלי הכנסות סופיות הנמוכות מהתקרה שנקבע בחוק זכאים לפיצוי, בעוד שהיא נמצאת לכאורה באותו מצב אך זכאותה לפיצוי נשללת. הבחינה הרלוונטית בהתאם לחוק אינה של ההכנסות ה"סופיות", אלא של מחזורי העסקאות שדווחו למע"מ, הכוללות את תשלומי המיסים. כלומר, שמבחינת החוק העוררת אינה נמצאת במצבם של אותם עוסקים אחרים, וגם אם ניתן להצביע על דמיון כלכלי בנקודה מסוימת, אין מדובר בקבוצות שוות לעניין ההסדר שנקבע בחוק, כך שאין בטענה כדי לבסס פגיעה בשוויון בהתאם להשוואה הרלוונטית.

45. הגם שניתן להבין לליבה של העוררת, שרק מסי הבלו הגבוהים מעלים אותה אל מעבר לתקרה בכל אחת מתקופות הזכאות, טענותיה אינן עולה בקנה אחד עם הוראות החוק, וקבלתן תהווה למעשה שינוי של ההוראות או תוספת של הוראה חדשה שלא נקבעה בו. המענה לטענות העוררת יכול להימצא אפוא רק בתיקון של החקיקה, ולא בפרשנות הסותרת את לשון החוק.



ע"ר חרבות ברזל

1908-25

1941-25

ט"ו תמוז תשפ"ו

30.06.2026

מדינת ישראל

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

ועם כלביא – נזק עקיף

סיכום ומסקנות

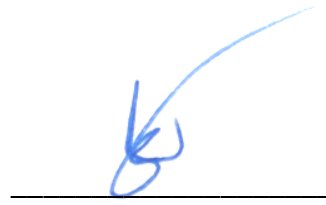
46. לסיכום, הוראות החוק במקרה שלפנינו ברורות ובהתאם להן יש לחשב את מחזור העסקאות בשנת הבסיס בהתאם לחוק מע"מ ולכלול בהן גם את תשלומי המיסים שהם חלק ממחיר העסקה, ובכלל זאת את מסי הבלו. גם פרשנות תכליתית נדרשת לאחיזה לשונית מינימלית, ואין בכוחה להתגבר על הוראות מפורשות או ליצור הוראות חדשות. ההסדר שנקבע בחוק לעניין חישוב מחזור העסקאות הוא הסדר שלם, והעובדה שלא ניתנה במסגרתו התייחסות מיוחדת להכללת מסי הבלו אינה מעידה על הסדר חסר הדורש השלמה באמצעות חריגה, מסקנה המתחזקת אף יותר נוכח קיומן בחוק של הוראות ספציפיות בעניין של חברות דלק בנושאים אחרים (במסגרת חישוב המקדם).

47. לנוכח המפורט לעיל הע"ר נדחה. העוררת תישא בהוצאות המשיבה בסכום של 10 אלף ₪.

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

ניתנה היום בתאריך ט"ו תמוז תשפ"ו, 30.06.2026, בהעדר הצדדים.


רו"ח גרמן פייקין
חבר הוועדה


ד"ר נדב כנען, עו"ד
יו"ר הוועדה