עמ"נ 25-06-19642 רשות המיסים בישראל נ' בן אפרים

לפני כבוד השופט אבי גורמן

מערערת: **רשות המיסים בישראל**

ע"י ב"כ עוה"ד לירן פאר ושירי רייזלמן
פרקליטות מחוז מרכז (אזרחי)

נגד

משיב: **רון בן אפרים**

ע"י ב"כ עוה"ד עקיד אעלימי

<u>פסק דין</u>

לפניי ערעור שהגישה מדינת ישראל – רשות המיסים (להלן: "**המערערת**"), כנגד החלטת ועדת ערר לענייני קורונה וחרבות ברזל – מסלול ארצי, מיום 2.4.25, בערר (חרבות ברזל) 1447-24 (להלן, בהתאמה: "**ועדת הערר**" או "**הוועדה**", ו- "**החלטת ועדת הערר**").

בתמצית, עניינו של הערעור מתמקד בשאלה האם יש מקום להחריג ניזוק שעיסוקו בחקלאות והמדווח לפי בסיס מזומן, מהגדרת "תקופת הזכאות" - שנקבעה בחקיקה הרלוונטית ביחס למי שעיסוקו בחקלאות – כפי שקבעה ועדת הערר, או שכפי שטוענת המערערת – אין בסיס חוקי להחרגה זו.

<u>רקע נורמטיבי והמחלוקת שבין הצדדים</u>

1. בעקבות מלחמת חרבות ברזל, תוקן חוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א-1961 (להלן: "**חוק מס רכוש**") ונקבע בו מתווה סיוע לעסקים קטנים ובינוניים להשתתפות בהוצאותיהם הקבועות וכן בחלק מהוצאות השכר. תיקון חוק מס רכוש נערך במסגרת חוק התוכנית לסיוע כלכלי (הוראת שעה - חרבות ברזל), התשפ"ד-2023 (להלן: "**החוק**").

2. פרק הזמן לגביו משולם הפיצוי לפי החוק, הנו לחודשים אוקטובר – דצמבר שנת 2023 (וזאת לאחר תיקון חקיקה, שפרטיו אינם נדרשים לערעור כאן).

מסמך זה חתום דיגיטלי
חתימה מאובטחת ומוכרת
http://www.CapiTax.co.il/Attachments/19642-06-25.pdf

3. תנאי מרכזי לזכאות בפיצוי, בוחן את היקף ירידת המחזורים, תוך השוואה בין שתי תקופות: "**תקופת הזכאות**" לעומת "**תקופת הבסיס**".

תקופת הזכאות - הוגדרה בסעיף 38ג לחוק. פרשנות הגדרה זו, ניצבת במוקד המחלוקת שבין הצדדים, והחלק הרלוונטי מהסעיף יצוטט בהמשך.

תקופת הבסיס (המוגדרת אף היא בסעיף 38ג לחוק), היא התקופה המקבילה בשנה הקודמת (שנת 2022), כאשר אם מדובר ב-"עסק חדש" (היינו, בהתאם להגדרות שבחוק, עסק שהוקם לאחר 2.9.22) נקבעו הוראות מיוחדות שנועדו לאתר את תקופת הבסיס המתאימה בחודשי פעילותו קודם לפרוץ המלחמה.

ככלל, היקף ירידת המחזורים המזכה בפיצוי הוא כזה העולה על ירידה בשיעור של 25%.

4. הגדרת תקופת הזכאות בסעיף 38ג לחוק, נקבעה מתוך התייחסות לאופן הדיווח של העוסק לרשויות מס ערך מוסף, בהתאם לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "**חוק מע"מ**"; כאשר הגדרות בחוק מבוססות לא אחת על הגדרות בחוק מע"מ, ולעיתים, תוך תוספות שנקבעו לעניינו של החוק הנוכחי וצרכיו).

בהתאם, הגדרת תקופת הזכאות בסעיף 38ג לחוק, יוצרת הבחנות בין מי שמדווח חד-חודשית/דו-חודשית, בין מי שמדווח על בסיס מזומן/לא על בסיס מזומן (ובכוונה איני מזכיר דיווח לפי בסיס מצטבר, שאינו חלק מההגדרות שנקבעו בחוק), מי שאינו מדווח כלל ("מוסד ציבורי"), ו"עוסק פטור".

5. בנוסף ולצד ההוראות החלות על כלל ענפי הפעילות במשק, יש שני ענפים שזכו להסדרים ספציפיים: ענף הקבלנות וענף החקלאות. הסדרים מיוחדים אלה, נובעים ממאפיינים ייחודיים שיש לפעילות בענפים אלה, ואשר הצדיקו בעיני המחוקק סטייה מההוראות הרגילות וחייבו הסדרה נפרדת.

התייחסות נפרדת לענף החקלאות (הוא הרלוונטי לערעור זה), מצויה בין השאר בהגדרת - "מחזור העסקאות הקובע לעניין תקופת הבסיס", ובהגדרת - "תקופת הזכאות", המצויות בסעיף 38ג לחוק.

6. לעניין תקופת הבסיס מוגדר "מחזור העסקאות הקובע לעניין תקופת הבסיס" בסעיף 38ג לחוק, בפסקה (2)(ד), ביחס למי שהקים את עסקו לאחר 2.9.22 (זה המקרה הרלוונטי לנו בערעור זה, ולכן זו ההגדרה שאצטט) - נקבע כי "מחזור העסקאות הקובע לעניין תקופת הבסיס" – הוא:

<u>לעניין ניזוק שעיסוקו בחקלאות</u>– מחזור עסקאותיו מיום 1 בחודש שלאחר תום תקופת הדוח התקופתי הראשון שהגיש לפי סעיף 67 או 67א לחוק מס ערך מוסף עד יום י"ד באלול

התשפ"ג (31 באוגוסט 2023), כפי שדווח לרשות המסים בישראל על פי דין, מחולק במספר חודשי הפעילות ומוכפל ב־4;

(ההדגשות, כאן ולהלן, אינן במקור)

הגדרה זו קובעת את מחזור הבסיס בהתאם לנתוני חודשי הפעילות (החדשה), החל מהחודש השני של דיווחי מחזור הפעילות – ועד לתום חודש אוגוסט 2023. סך סכום מחזורים זה מחולק בחודשי הפעילות, ומוכפל ב-4.

ומדוע לצורך חישוב מחזור תקופת הבסיס, מוכפל במקרה זה הנתון שהתקבל ב-4? – התשובה לכך נעוצה באופן הגדרת "תקופת הזכאות" ביחס לפעילות בתחום החקלאות, אשר כפי שנראה מיד – נקבעה למשך פרק זמן של 4 חודשים.

7. במוקד הערעור ניצבת שאלת הפרשנות של הגדרת "תקופת הזכאות" בסעיף 38ג לחוק – בו נקבעו ההוראות הבאות:

"<u>תקופת הזכאות</u>" - אחת מאלה, לפי העניין:

(1) לעניין ניזוק שאינו עוסק המדווח על בסיס מזומן, המדווח בשיטה חד-חודשית, עוסק פטור ומוסד ציבורי זכאי, כל אחד מאלה:

(א) חודש אוקטובר 2023;

(ב) חודש נובמבר 2023;

(2) לעניין ניזוק שאינו עוסק המדווח על בסיס מזומן, המדווח בשיטה דו-חודשית, כל אחד מאלה:

(א) חודשים ספטמבר ואוקטובר 2023;

(ב) חודשים נובמבר ודצמבר 2023;

(3) לעניין ניזוק המדווח על בסיס מזומן, המדווח בשיטה חד-חודשית, עוסק פטור ומוסד ציבורי זכאי, ולעניין קבלן ביצוע, כל אחד מאלה:

(א) חודש נובמבר 2023;

(ב) חודש דצמבר 2023;

(4) לעניין ניזוק המדווח על בסיס מזומן, המדווח בשיטה דו-חודשית, כל אחד מאלה:

(א) חודשים נובמבר ודצמבר 2023;

(ב) חודשים נובמבר ודצמבר 2023;

(5) <u>לעניין ניזוק שעיסוקו בחקלאות - חודשים ספטמבר עד דצמבר 2023</u>;

קל להיווכח כי בעוד סעיפים קטנים (1) – (4) יוצרים הבחנות הנוגעות למועדי הדיווח (על בסיס מזומן/לא על בסיס מזומן) והנוגעות לשיטות הדיווח (חד-חודשית/דו-חודשית), הרי שהבחנות אלה נעדרות מסעיף קטן (5) – החל על: "ניזוק שעסקו בחקלאות".

בהתאם להוראות סעיף 38ג לחוק ולהגדרה שבסעיף קטן (5), תקופת הזכאות לעניין ניזוק שעסקו בחקלאות, היא 4 חודשים: ספטמבר עד דצמבר 2023 – ללא הבחנה הנוגעת למועדי הדיווח או לשיטת הדיווח.

8. אוסיף, כי החוק יצר שוני בין עוסק בתחום החקלאות, לא רק בהגדרות הנ"ל, אלא אף בקביעת מקדם ההוצאות הקבועות - הייחודי של מסלול החקלאות (ראו פסקה 5 להגדרת "מקדם הוצאות קבועות" בסעיף 38ג לחוק) והמטיב בהקשר זה עם ענף זה.

9. <u>ומכאן לתמצית המחלוקת שבין הצדדים</u>:

המערערת סבורה כי לאור לשון החוק - תקופת הזכאות למי שעיסוקו בחקלאות היא אותם 4 חודשים שנקבעו בהוראה הנ"ל (ספטמבר - דצמבר 2023) - ללא תלות בדרך הדיווח בה נוקט העוסק, היינו בין אם הוא מדווח לפי בסיס מזומן ובין אם לאו.

המשיב מנגד מצדד בהחלטת ועדת הערר – אשר קיבלה את הערר שהגיש, וקבעה כי לגבי עוסק בתחום החקלאות המדווח לפי בסיס מזומן, תקופת הזכאות בעניינו לא תחושב לפי פסקה (5) הנ"ל, אלא לפי פסקאות (3) או (4).

כנגד החלטה זו של ועדת הערר, הגישה המערערת את הערעור שלפניי.

<u>עיקרי העובדות</u>

10. מר רון בן אפרים (להלן: "**המשיב**"), הוא בעל עסק לגידולים חקלאיים, שפתח את עסקו בחודש מרץ 2023. המשיב מדווח על הכנסותיו למע"מ על בסיס מזומן. כפי שנטען, תנאי התשלום של המשיב מלקוחותיו הם - "שוטף פלוס 60", ולכן הוא דיווח לראשונה על הכנסות בחודש מאי 2023.

11. ביום 18.1.2024 הגיש המשיב תביעה לפיצויים בגין נזק עקיף לתקופת נובמבר-דצמבר 2023 לפי מסלול "חקלאות", בסכום של 124,209 ₪.

12. ביום 22.2.2024 נדחתה תביעת המשיב על ידי המערכת האוטומטית של המערערת (רשות המסים), בנימוק כי שיעור מקדם ההוצאות הקבועות שחושב אינו מזכה בפיצוי.

13. המשיב הגיש השגה על החלטה זו ביום 27.2.2024, וצירף אליה טבלאות ונתונים המפרטים את הכנסותיו ושיטת דיווח המזומן בה הוא נוקט. לטענתו, נתונים אלה מלמדים על הפגיעה המשמעותית שספג בשל המלחמה. חישובי המשיב נערכו תוך אימוץ תקופת זכאות על בסיס חודשים נובמבר-דצמבר שנת 2023, היינו בהתאם לפסקה (4) להגדרת תקופת הזכאות. בהתאם להגדרה זו, אין מחלוקת כי המשיב ספג נזקים של ממש המזכים אותו בפיצוי.

14. ביום 25.11.2024 דחתה המערערת את השגת המשיב, לאחר שחישבה את מחזור הבסיס (יוני עד אוגוסט 2023) - בסך 484,252 ₪, ואת מחזור תקופת הזכאות (ספטמבר עד דצמבר 2023) בסך 386,811 ₪.

המערערת קבעה בהחלטתה כי אחוז ירידת המחזורים עומד על 20% בלבד, בעוד שאחוז הירידה המזכה בפיצוי לפי החוק לעסק מסוג זה - הוא 25% לפחות. לאור זאת קבעה המערערת כי המשיב אינו זכאי לפיצוי.

אציין כי מבחינה טכנית, אין מחלוקת כי החישובים הנ"ל שערכה המערערת נעשו בהתאם להגדרות שצוטטו לעיל – הן ביחס למחזור תקופת הבסיס והן ביחס לתקופת הזכאות, בכל הנוגע לניזוק שעיסוקו בתחום החקלאות – היינו לפי פסקה (5) להגדרת תקופת הזכאות ובהתאם לתקופת הבסיס המתייחסת לניזוק שעיסוקו בחקלאות ושפתח את עסקו לאחר 2.9.22.

15. ביום 28.11.2024 הגיש המשיב ערר על ההחלטה בהשגה, ובו טען כי חודשי הזכאות החקלאיים שנקבעו, אינם משקפים את הפגיעה שספג בפועל, וזאת בשל תנאי התשלום של "שוטף פלוס 60" - הגורמים לעיכוב ברישום הכנסותיו. כתוצאה מכך, מחזורי החודשים ספטמבר ואוקטובר, משקפים אצלו הכנסות שמקורן בחודשי הפעילות שקדמו למלחמה, ולכן הכללתם בתקופת הזכאות – יוצרת תמונה מעוותת, שאינה משקפת את הנזק האמתי שהמלחמה גרמה לו.

המשיב טען כי תקופת הזכאות הרלוונטית לו, צריכה להיקבע בהתאם לפסקה (4) להגדרה, היינו לחודשים נובמבר-דצמבר 2023.

16. המערערת הגישה לוועדת הערר כתב תשובה ביום 6.1.2025, ובו טענה כי תקופת הזכאות לענף החקלאות הוגדרה במפורש בחוק (בפסקה 5) - לתקופה אחת בת ארבעה חודשים (ספטמבר עד דצמבר 2023), וכי לא ניתן לסטות מהגדרה זו. עוד נטען, כי אם תקופת הזכאות לא תחושב כפי שנקבע לגבי מי שעיסוקו בחקלאות, הרי שלא ניתן לאמץ את מקדם ההוצאות הקבועות שנקבע לענף החקלאות, שכן אם כך ייעשה – ייווצר למעשה מסלול חדש שכלל לא קיים לפי החוק.

<u>עיקרי החלטת ועדת הערר</u>

17. ועדת הערר קיבלה את עררו של המשיב בהחלטתה מיום 2.4.2025.

18. ועדת הערר קבעה כי לשונה של הגדרת "תקופת הזכאות" בסעיף 38ג לחוק, עמומה ולוקה באי בהירות – הפותחת פתח לפרשנות.

לדברי הוועדה, אי הבהירות נעוצה בביטוי המקדים לחמש ההגדרות שמציב הסעיף – הנוקט במילים: "**"תקופת הזכאות" - אחת מאלה, לפי העניין**". המונח "לפי העניין" ברישא של הגדרת "תקופת הזכאות" – לוקה לדעת הוועדה בחסר, ויוצר אי-בהירות פרשנית.

19. הוועדה הסבירה כי ארבע החלופות הראשונות של הגדרת תקופת הזכאות מתייחסות לאופי הדיווח, בעוד שהחלופה החמישית (עבור ענף החקלאות) נוספה בשלב מעט מאוחר של הליך החקיקה ומתייחסת לסוג העיסוק - חקלאות.

שילוב זה, כך קבעה הוועדה, יוצר חפיפה וסתירה עבור ניזוק שהוא חקלאי המדווח על בסיס מזומן, שכן הכנסות חודש אוקטובר אינן רלוונטיות לגביו, בשל תנאי התשלום לפיהן הוא פועל - שוטף פלוס 60 (הבעיה הייתה נוצרת גם אם תנאי התשלום היו שוטף פלוס 30).

תוצאת הדברים, אם נחיל את הגדרת תקופת הזכאות כפי שהיא מופיעה בפסקה (5) הנ"ל – הכוללת את ארבעת החודשים ספטמבר - דצמבר 2023, היא כי שניים מתוך ארבעת החודשים הללו (ספטמבר ואוקטובר 2023) משקפים מחזורי הכנסות שמקורן מלפני המלחמה (וכפי שכונו: "**חודשים בריאים**") - מה שיעוות את התמונה שתתקבל.

20. לאור זאת, פירשה הוועדה את המילים "לפי העניין" שברישא של הגדרת "תקופת הזכאות" שבסעיף, כמלמדות על האפשרות לבחור את החלופה המתאימה ביותר לנסיבות הדיווח של העסק (במקרה של המשיב - בסיס מזומן דו-חודשי).

הוועדה קבעה כי הוראת פסקה (5) לפיה תקופת הזכאות לעסק בתחום החקלאות היא ארבעת החודשים ספטמבר - דצמבר, נועדה למקרה הרגיל של עסק חקלאי המדווח על בסיס מצטבר, שבו ההכנסות המדווחות משקפות את הפעילות העסקית בתקופה הרלוונטית. לעומת זאת, אצל עסק חקלאי המדווח על בסיס מזומן, הכללת חודשים ספטמבר - אוקטובר עלולה לערב הכנסות שאינן משקפות את נזקי המלחמה, ולפגוע דווקא בעסק שניזוק בפועל.

21. הוועדה הסיקה כי כוונת המחוקק בהארכת תקופת הזכאות החקלאית לארבעה חודשים, הייתה מניעת עיוותים ודיוק החישוב עבור המקרה השכיח של דיווח חקלאים לפי בסיס מצטבר, ולא פגיעה במקרה החריג של דיווח על בסיס מזומן.

22. בעניינו של העורר, ההכנסות בתקופת ספטמבר - אוקטובר 2023 היו גבוהות, משום שהן שיקפו פעילות עסקית שקדמה למלחמה. לעומת זאת, בתקופת נובמבר - דצמבר 2023 נרשמה ירידה משמעותית של יותר מ־80% בהכנסות. הוועדה קבעה כי בחינת ארבעת החודשים יחד, עיוותה את שיעור הירידה ומנעה מן המשיב לקבל את הפיצוי, אף שהוכח כי עסקו נפגע עקב המלחמה.

23. לצד זה, בכל הנוגע להמשך החישוב של הפיצוי המגיע למשיב, קבעה הוועדה כי יש להחיל את מקדם ההוצאות הקבועות הייחודי שנקבע למסלול החקלאות (ולא את המקדם הרגיל החל על כלל העוסקים המדווחים לפי בסיס מזומן ושאינם עוסקים בתחום החקלאות), ודחתה את הטענה כי בדרך זו היא (הוועדה) למעשה יוצרת מתווה המשלב הוראות שקבע המחוקק ביחס למתווים שונים.

24. לסיכום: הוועדה קיבלה את הערר והורתה למערערת לחשב את ירידת המחזורים של המשיב לפי חלופה (4) להגדרת תקופת הזכאות, החלה על ניזוק המדווח על בסיס מזומן בשיטה דו-חודשית. בהתאם לכך, תקופת הזכאות שנקבעה היא נובמבר - דצמבר 2023. כמו כן קבעה הוועדה כי יש להחיל את מקדם הוצאות קבועות, כפי שקבוע בחוק לגבי מי שעיסוקו בחקלאות.

<u>תמצית טענות המערערת</u>

25. המערערת הגישה ערעור לבית המשפט, בו טענה כי ועדת הערר שגתה בקביעותיה:

טענה העיקרית: אין מקום לסטות מהגדרת "תקופת הזכאות" שקבע המחוקק ביחס למי שעיסוקו בתחום החקלאות. יישום הגדרה זו על המשיב, מביא למסקנה כי הוא אינו זכאי לפיצוי וכי החלטת המערערת נכונה;

טענה חלופית: אם ועדת הערר מאפשרת אימוץ הגדרה זהה לזו שנקבעה בחוק ביחס למי שמדווח לפי בסיס מזומן (ואינו חקלאי), אין לקבל את המשך דרך החישוב שקבעה הוועדה והמאמץ את מקדם הוצאות קבועות שנקבע לחקלאי - ולו בלבד. בכך שהורתה לעשות כן, יצרה הוועדה מסלול פיצוי חדש המהווה "הכלאה" - שאינה קיימת בחוק, המשלבת בין תקופת זכאות של מסלול מזומן, לבין מקדם ההוצאות הקבועות של מסלול החקלאות. לטענת המערערת, כל אחד מהמסלולים הללו מהווה הסדר שלם וממצה בעל מאפיינים ייחודיים משלו, ואין לטריבונל שיפוטי סמכות ליצור הסדר משולב שאינו קיים בחוק.

26. המערערת מדגישה כי אין לשיטתה להוראות סעיף 38ג לחוק, בהגדרת "תקופת הזכאות" לניזוק שעיסוקו בחקלאות, אלא פירוש ברור אחד - זה שקבע המחוקק בפסקה (5) לאותו סעיף. המערערת אינה סבורה שיש כל "אי בהירות" בסעיף, הפותחת פתח לפרשנות שאימצה הוועדה.

המשמעות המקובלת של הביטוי "לפי העניין" בחקיקה - היא טכנית לחלוטין, ומתייחסת לקטגוריות קשיחות שאינן מקנות לעוסק, לרשות המסים או לוועדה, זכות בחירה לפי שיקולי כדאיות – בין הקטגוריות שהוגדרו באופן פשוט וברור בחוק.

27. המערערת מוסיפה כי מסלול החקלאות הוא הסדר ספציפי וייחודי שנוסח לאחר דיונים מעמיקים עם נציגי החקלאים ומשרד החקלאות, וככזה הוא גובר על ההסדר הכללי של דיווח על בסיס מזומן. הסדר זה, אשר קבע פרק זמן של ארבעה חודשים, נעשה בהתאם לדרישה של נציגי החקלאים, ותוך מודעות לכך שהוא יחול על כלל החקלאים – גם כאלה המדווחים לפי בסיס מזומן.

28. לטענת המערערת, עיוותים מסוימים במקרים פרטניים - הם פועל יוצא של שימוש בנוסחאות אחידות ואובייקטיביות - אשר נעשה משיקולי יעילות ופשטות, ואינם מצדיקים סטייה מהוראות החוק או פגיעה בעקרון השוויון.

המערערת אינה חולקת על כך שבחינת נתוני המשיב מלמדת כי הוא ככל הנראה נפגע כלכלית מהמלחמה, אלא שעם כל ההבנה והצער, אין לסטות מהמתווה שקבע המחוקק.

<u>תמצית טענות המשיב</u>

29. המשיב טוען בתשובתו כי החלטת ועדת הערר מבוססת כדין, במיוחד לאור הודאת המערערת עצמה כי עסקו ספג פגיעה קשה עקב המלחמה.

ראוי לפרש את החוק באופן המביא לתשלום פיצויים למי שניזוק מהמלחמה, וכך עשתה ועדת הערר.

30. המשיב מסביר כי בשים לב לכך שהוא מקבל את הכנסותיו בדרך של שוטף + 60, ההכנסות שקיבל בחודשים ספטמבר-אוקטובר 2023 - הן למעשה הכנסות שנבעו מ-"חודשים בריאים" (היינו החודשים שקדמו למלחמה). כפיית מסלול החקלאות עליו, מסלול הכולל בתקופת הזכאות את חודשי ספטמבר-אוקטובר ה"בריאים", יוצרת עיוות חשבונאי קשה - המערב מין בשאינו מינו, יוצר דימוי של הכנסות גבוהות, השוללות את הפיצוי המגיע לו – מפאת הנזקים האמתיים שספג בגין המלחמה.

31. המשיב מדגיש כי תכליתו של חוק מס רכוש היא סוציאלית-ביטוחית, המיועדת לפזר את נזקי המלחמה. אין להעדיף פרשנות טכנית - המרוקנת מתוכן את הפיצוי, על פני פרשנות המגשימה את מטרת החוק.

32. עוד נטען כי בהתאם להלכה שנקבעה בבר"ם 7502/22 רשות המיסים נ' בוריס פודולסקי (22.1.23) (להלן: "**עניין פודולסקי**"), קיימת חזקה עובדתית לקשר סיבתי בין המלחמה לירידת המחזורים

הדרסטית שחווה. צניחה של כ-80% בהכנסות נובמבר-דצמבר, שהסתכמו בסך 32,185 ₪. זהו נתון פשוט וברור, והמערערת לא הציגה כל ראיה לסתירת חזקה זו – בדבר נזק שנגרם לו ושאותו ראוי לפצות.

33. לסיכום, טוען המשיב כי צדקה ועדת הערר בפרשנות שאימצה. הביטוי "לפי העניין" – ברישא של הגדרת "תקופת הזכאות", מהווה שסתום המאפשר לוועדה להתאים את מסלול הפיצוי למציאות דיווח לפי בסיס מזומן – בה הוא מדווח, ובחירת החלופה המתאימה בהתאם לכך.

34. בנוסף טוען המשיב כי אין כל הצדקה לשלילת המקדם החקלאי ממנו, וכי הדבר - אם יעשה, מהווה אפליה פסולה לעומת חקלאים המדווחים לפי בסיס מצטבר.

<u>דיון והכרעה</u>

35. אקדים אחרית לראשית ואומר כי לאחר שעיינתי בהחלטת ועדת הערר ובטענות הצדדים, מצאתי כי הדין עם המערערת וכי דין הערעור להתקבל. בתמצית, מסקנה זו נובעת משני טעמים:

א. איני סבור כי יש בהגדרת "תקופת הזכאות" בסעיף (בהקשר הרלוונטי לנו), "מילים עמומות" (כלשונה של הוועדה), המותירות מקום לפרשנות שאימצה הוועדה, והחורגת להבנתי מהפירוש הפשוט הנובע מלשון החוק. אימוץ פרשנות שכזו – אינו נכון לדעתי כאן, והוא עלול להוות פתח בעייתי אף ביחס למקרים אחרים.

ב. גישתה של ועדת הערר – מועילה עם המשיב כאן, אולם היא עלולה לפגוע בחקלאים אחרים. כפי שעולה מדיוני ועדת הכספים ומתצהיר שהגיש לוועדת הערר מר אמיר דהן (מנהל אגף אצל המערערת), קביעת תקופת הזכאות המיוחדת לעוסקים בחקלאות, נעשתה בתיאום עם נציגי החקלאים ומשרד החקלאות, ומתוך התחשבות בתנודתיות והמחזוריות המיוחדת המאפיינת את הענף. קביעת הוועדה המציבה את תקופת הזכאות על שני חודשים, במקום ארבעה חודשים - כפי שנקבע בחוק בעקבות שיח עם העוסקים בתחום, עלולה להתברר כמי שמצמצמת את היקף הזכאות - בניגוד למתווה שקבע המחוקק.

להלן אעמוד בהרחבה על הדברים.

36. בראש הדברים אבקש לחדד ולהבהיר את שקבעה ועדת הערר. הבהרה זו נדרשת לאור דברים שטענה המערערת, ושעיון בהחלטת ועדת הערר מלמד כי אינם מדויקים.

המערערת טענה כי:

עמ"נ 25-06-19642 רשות המיסים בישראל נ' בן אפרים

> **"הלכה למעשה, החלטת ועדת הערר מאפשרת לעוסק חקלאי המדווח על בסיס מזומן לבחור במסלול הפיצוי הכללי שבחוק לגבי עוסקים המדווחים על בסיס מזומן או במסלול הייעודי לעניין ניזוק שעיסוקו בחקלאות ... "**

(עמ' 2 להודעת הערעור, בפתיח להודעת הערעור; ושוב במקומות נוספים, לדוגמה בסעיף 27 לערעור).

אלא שניסוח זה אינו מתאר באופן נכון את החלטת ועדת הערר. בניגוד לנטען, ועדת הערר הבהירה כי היא אינה מוטירה חופש בחירה בידי העוסק. כך, בסעיף 32 להחלטה נקבע:

> **בשולי הדברים נציין כי אין מקום לגישה לפיה החוק מאפשר לניזוק לבחור באופן וולונטרי אחד מהמסלולים שבהגדרת "תקופת הזכאות" לפי רצונו, ובהקשר זה – עמדת המשיבה מקובלת עלינו. החוק אינו מאפשר לעוסק לבחור איזו תקופת זכאות עדיפה לו, אלא קובע כי תקופת הזכאות תהא "אחת מאלה". הבחירה בין האפשרויות השונות היא אך ורק לפי מהות העניין. היינו, יש ליישם בכל מקרה את ההגדרה המתאימה ביותר "לפי העניין" ולא לפי חפצו ורצונו של הניזוק.**

37. החלטת ועדת הערר אינה מותירה מקום לבחירה בידי כל עוסק ועוסק בתחום החקלאות, איזה חלק של הגדרת תקופת הזכאות, נוח לו יותר. ועדת הערר לא הותירה מקום לבחירה או להתאמת כל מקרה לנסיבותיו, אלא קבעה באופן ברור – מה תהיה תקופת הזכאות ביחס לכל מי שעסקו בחקלאות. וכך סיכמה ועדת הערר בסעיפים 85-86 להחלטתה (תחת הכותרת: "הדין החל על חקלאי המדווח על בסיס מזומן"):

> **85. כפי שעולה מהניתוח לעיל, פיסקה (5) להגדרת תקופת הזכאות מתייחסת לחקלאים המדווחים על בסיס מצטבר בלבד. המסקנה המתבקשת היא כי אצל חקלאים המדווחים על בסיס מזומן, תקופת הזכאות המתאימה "לפי העניין" תהיה אחת מהאפשרויות הקבועות בפיסקאות (3)-(4) להגדרה, בהתאם לתדירות הדיווח (דיווח חד חודשי או דיווח דו חודשי).**
>
> **86. ... :**
>
> **א. ... על עסק המדווח על בסיס מזומן, ... קבענו שלא תחול עליו פיסקה (5) להגדרת "תקופת הזכאות", המאריכה את בסיס החישוב לארבעה חודשים.**
>
> **ב. ... .**

ועדת הערר קבעה באופן ברור: פסקה (5) להגדרת תקופת הזכאות מתייחסת רק לחקלאים המדווחים על בסיס מצטבר, והיא אינה חלה על חקלאים המדווחים על בסיס מזומן. על חקלאים המדווחים על בסיס מזומן, לא תחול תקופת זכאות בת 4 חודשים, אלא תקופת זכאות (ובמקביל, כפי שנראה

בהמשך, אף תקופת בסיס קצרה יותר, בהתאם לזו הקבועה בפסקאות (3)-(4) להגדרת תקופת הזכאות.

אין מדובר אפוא באפשרויות בחירה הפתוחות בפני העוסק, אלא קביעה ברורה: על חקלאי המדווח לפי בסיס מצטבר ורק עליו תחול פסקה (5) להגדרת תקופת הזכאות, ואילו על חקלאי המדווח לפי בסיס מזומן יחולו פסקאות (3)-(4) להגדרה.

38. ועדת הערר הייתה מודעת לכך כי קביעתה בכל הנוגע לתקופת הזכאות, מחייבת אותה לקבוע קביעה מקבילה - אף ביחס לתקופת הבסיס (המקבילה לתקופת הזכאות). לאור זאת, בחלק מהציטוט אותו השמטנו לעיל (למען הפשטות והצגה ברורה של האמור בסעיף הקודם), קבעה הוועדה ביחס לתקופת הבסיס אשר תחול על חקלאי המדווח לפי בסיס מזומן, בסעיף 86(א) להחלטתה, כי ההוראה שקבע המחוקק - לא תחול בעניינו. וכך קבעה:

> **שינוי בהגדרת "מחזור העסקאות הקובע לעניין תקופת הבסיס" – בפיסקה (2)(ד) להגדרה זו נקבע אופן החישוב של תקופת הבסיס אצל חקלאי שפתח את עיסקו לאחר תחילת תקופת הבסיס. מדובר בשינוי טכני הנגזר מהשינוי בהגדרת תקופת הזכאות – הכפלת ממוצע ההכנסות החודשי בעסק ב-4 במקום ב-2, בהתאם לאורך תקופת הזכאות (לצורך חישוב מחזור ההכנסות בתקופת הבסיס). כמובן כי שינוי זה לא יחול על עסק המדווח על בסיס מזומן, שכן קבענו שלא תחול עליו פיסקה (5) להגדרת "תקופת הזכאות", המאריכה את בסיס החישוב לארבעה חודשים.**

כזכור, הגדרת "מחזור העסקאות הקבוע לעניין תקופת הבסיס" – שצוטטה לעיל בסעיף 6 ותובא שוב לנוחות הקריאה, קבעה:

> **לעניין ניזוק שעיסוקו בחקלאות – מחזור עסקאותיו מיום 1 בחודש שלאחר תום תקופת הדוח התקופתי הראשון שהגיש לפי סעיף 67 או 67א לחוק מס ערך מוסף עד יום י"ד באלול התשפ"ג (31 באוגוסט 2023), כפי שדווח לרשות המסים בישראל על פי דין, מחולק במספר חודשי הפעילות ומוכפל ב-4;**

תקופת בסיס זו מתכתבת עם תקופת זכאות בת 4 חודשים. אולם משקבעה ועדת הערר כי תקופת זכאות זו לא תחול על חקלאי המדווח לפי בסיס מזומן, נאלצה כמובן אף לקבוע כי אף הוראתו הנ"ל של המחוקק – לא תחול על חקלאי מסוג זה.

עיון בפסקה הנ"ל, מלמד כי אין בלשונה כל רמז לכך שהיא אינה חלה על מי שמדווח לפי בסיס מזומן, וכי הלשון בה בחרה – רחבה וברורה, כך שהיא חלה "**לעניין ניזוק שעיסוקו בחקלאות**" – ללא כל הבחנה הנעוצה בשיטות הדיווח.

39. עיון בהחלטתה של ועדת הערר מלמד כי היא הדגישה שוב ושוב, כי יש יתד בלשון החוק לפרשנות שהיא מצאה לאמץ. יתד זו מצויה לדברי הוועדה בכך שהגדרת "תקופת הזכאות", "**נותרה עמומה ופתוחה לפרשנות**" (סעיף 99 להחלטה), וזאת משום ש- "**עסקינן בפרשנות המילים העמומות "אחת מאלה לפי העניין", והשאלה מהו ה"עניין" מחייבת ביאור**" (סעיף 100 להחלטה; ובהרחבה בסעיפים 21-34 להחלטה).

40. הקושי העקרוני עליו הצביעה ועדת הערר – ברור ונכון. קושי זה נובע מכך שאצל עוסקים כמו המשיב, חודשים ספטמבר-אוקטובר 2023 היו "חודשים בריאים", ולכן הכללתם בתקופת הזכאות עלולה לגרום לעיוותים. אלא שכפי שסברה בצדק אף ועדת הערר, לא די בקושי זה, כדי לאפשר לסטות מהוראה ברורה שקבע המחוקק. כדי לאפשר זאת, יש למצוא עוגן בלשון החוק. יתד, עליה ניתן לבסס פרשנות כזו או אחרת. בהעדר עוגן/יתד לפרשנות בלשון החוק, אין אלא לפעול בהתאם להוראת המחוקק.

41. את העוגן מצאה ועדת הערר בספק שקיים לשיטתה בפירוש הביטוי "לפי העניין" – בפתיח של הגדרת "תקופת הזכאות". על אף שהגדרה זו צוטטה כבר לעיל, מפאת חשיבותה ולמען פשוטות הקריאה, תצוטט להלן שוב:

"<u>תקופת הזכאות</u>" - אחת מאלה, <u>לפי העניין</u>:

(1) לעניין ניזוק שאינו עוסק המדווח על בסיס מזומן, המדווח בשיטה חד-חודשית, עוסק פטור ומוסד ציבורי זכאי, כל אחד מאלה:

(א) חודש אוקטובר 2023;

(ב) חודש נובמבר 2023;

(2) לעניין ניזוק שאינו עוסק המדווח על בסיס מזומן, המדווח בשיטה דו-חודשית, כל אחד מאלה:

(א) חודשים ספטמבר ואוקטובר 2023;

(ב) חודשים נובמבר ודצמבר 2023;

(3) לעניין ניזוק המדווח על בסיס מזומן, המדווח בשיטה חד-חודשית, עוסק פטור ומוסד ציבורי זכאי, ולעניין קבלן ביצוע, כל אחד מאלה:

(א) חודש נובמבר 2023;

(ב) חודש דצמבר 2023;

(4) לעניין ניזוק המדווח על בסיס מזומן, המדווח בשיטה דו-חודשית, כל אחד מאלה:

(א) חודשים נובמבר ודצמבר 2023;

(ב) חודשים נובמבר ודצמבר 2023;

(5) <u>לעניין ניזוק שעיסוקו בחקלאות - חודשים ספטמבר עד דצמבר 2023</u>;

בניגוד לדעת ועדת הערר, אני סבור כי המילים "אחת מאלה לפי העניין" שבפתח ההגדרה – אינן עמומות, וכי פירושן ברור. מדובר בהוראה בעלת גוון טכני, המפנה את מיישם החוק – לזהות את נסיבות המקרה – עליו חלה אחת מההוראות שבהמשך.

הסעיף בנוי מהגדרות טכניות, אשר כל אחת מהן מוציאה מכלל חברתה. ארבע ההוראות הראשונות מתמקדות בשיטת הדיווח – בסיס מזומן או לא, ובשאלה האם מדובר בדיווח חד-חודשי או דו-חודשי (ובחלק מההוראות מצוינים אף פרמטרים נוספים, כמפורט בהן, ושאינם מעניינינו בשלב זה).

פסקה (5) מחילה את הוראותיה על "ניזוק שעיסוקו בחקלאות".

מדובר בהגדרות פשוטות ליישום, ואופייה הפשוט והברור מתחייב מאופייה של החקיקה בה אנו עוסקים: חקיקת בזק, שנועדה לאפשר מתן פיצוי מהיר, ללא צורך בבדיקות מדוקדקות. בחוק מס רכוש יש מסלול פיצוי אחר, המיועד להוכחת נזקים ספציפיים, והוא פתוח בפני מי שגר ביישוב ספר.

בניגוד לכך, ההוראה בה עסקינן, נועדה להיות פתוחה בפני ציבור רחב, ויישומה דורש פשטות.

פשטות זו באה לידי ביטוי ביצירת רובריקות ברורות, שהחלתן קלה ומהירה.

הבחירה ב-"אחת מאלה לפי העניין" – נועדה להיות קלה ליישום ונטולת שיקול דעת.

כך עוצב החוק בו עסקינן, על יתרונותיו וחסרונותיו.

42. ועדת הערר עמדה על כך כי בעוד פסקאות (1) - (4) מוציאות האחת את מכלל רעותה, הרי שפסקה (5) כרוכה בכפילות - שכן עוסק שהוא חקלאי, בהכרח מדווח על הכנסותיו באחת הדרכים הנכללות בפסקאות (1) - (4).

זה כמובן נכון, אלא שפתרונה של הכפילות ברור מלשון החוק: מי שהוא חקלאי נכלל בפסקה (5), ללא תלות בשיטת הדיווח או בשאלה האם הדיווח הוא חד-חודשי או דו-חודשי. זה המתווה שקבע המחוקק בהוראה שלפנינו.

לדעתי, אין לפנינו בהוראות החוק הנ"ל כל עמימות, הדורשת ביאור או פרשנות. זה שקבע המחוקק.

43. בשולי הדברים אציין כי קיים קושי לשוני בגישת הוועדה, שכן את אותו ביטוי "לפי העניין" המצוי ברישא של הסעיף, מפרשת הוועדה באופן שונה בכל הנוגע לפסקאות (1) - (4), ולפסקה (5). בעוד שלגבי הפסקאות הראשונות, מודה הוועדה כי מילים אלה אינן מותירות בידי הפרשן מרחב שיקול

דעת, היא סבורה כי אותן מילים עצמן - כשהן נקראות ביחס לפסקה (5) - מותירות מרחב שיקול דעת. לדעתי, זו מסקנה שאינה חפה מספקות. סביר יותר בעיני לפרש את הביטוי באותו האופן, ביחס לכלל הפסקאות אליהן הוא מפנה.

44. הוועדה חשה בעיוות שנוצר בעניינו של המשיב. עיון בנתוניו מלמד על נזק שאכן גרמה לו המלחמה. יתירה מזו, בצדק ציינה הוועדה כי הבעיה שנתוני המשיב משקפים, עלולה להיווצר ביחס לכל מי שמדווח לפי בסיס מזומן.

הגדרת "עוסק המדווח על בסיס מזומן" – בסעיף 38ג לחוק, שונה מעט מהמקובל בהקשר של דברי חקיקה אחרים. ההגדרה כאן, בנוסף להפניה לפרק ו' לחוק מע"מ, הוסיפה וקבעה, כי מדובר במי ש-"הוא מקבל את עיקר התקבולים השוטפים לעסקו בחודש העוקב לחודש שבו בוצעה העסקה".

ניתן ללמוד מכך שהעובדה כי מדובר במי שעיקר הכנסותיו נדחות, הוא מאפיין מרכזי בהגדרה.

לאור זאת, בצדק הצביעה הוועדה על כך שמי שמדווח לפי בסיס מזומן, אם נבחן לגביו את הכנסותיו בחודשים ספטמבר - אוקטובר 2023, למעשה אנו בוחנים "חודשים בריאים" - שלא נפגעו מחמת המלחמה. כתוצאה מכך, תמונת ירידת המחזורים - תלקה בחסר.

אין ספק כי טענה זו נכונה, אלא שבהצבתה במרכז הטיעון מתעלמת הוועדה ממה שביקשו המומחים לתחום החקלאות (כפי שעולה מפרוטוקול דיוני ועדת הכספים ומתצהיר שהגיש מטעם המשיב, מי שנכח באותם דיונים) – להשיג.

45. לדעתי, הוועדה במסקנתה, המעיטה בחשיבותם של שני עניינים:

א. במה שקשה להניח כי המחוקק לא היה מודע אליו;

ב. במה שעולה בבירור כי הנחה את המחוקק ושבו, בעצה אחת עם נציגי החקלאים ואנשי משרד החקלאות, בחר להתמקד.

אעמוד בקצרה על הדברים.

46. הגדרת תקופת הזכאות - בארבע פסקאותיה הראשונות, מבחינה בין דיווח על בסיס מזומן לבין דיווח שאינו על בסיס מזומן. לאור זאת, אני סבור כי אין זה סביר להניח כי המחוקק, בחוקקו את פסקה (5) באותה הגדרה עצמה, שכח מקיומה של הבחנה זו (וזאת אף אם אכן מדובר בתוספת שהתווספה ביום הדיונים האחרון). פירוש פשוט יותר וסביר יותר בעיני, הוא כי המחוקק מצא שלא לתת להבחנה זו משקל, מתוך העדפת אימוץ תקופה ארוכה בת 4 חודשים, כמפורט בסעיף הבא.

איני נדרש להתייחס באריכות לאופן בו הוזכר בפרוטוקול ועדת הכספים, כי ההגדרה חלה אף על מי שמדווח לפי בסיס מזומן (ראו בעניין זה, סעיף 65 ואילך להחלטת ועדת הערר). מחד – ניכר כי

הדבר עלה, ומאידך – צודקת ועדת הערר כי קשה ללמוד מהדברים הקצרים שנאמרו שם, באיזה אופן עלה הדבר – ודיון של ממש בקרב חברי ועדת הכספים בעניין זה ספק אם התרחש. איני מאריך בעניין זה שכן איני סבור כי יש בו (במשפט הקצר שנכתב בפרוטוקול ועדת הכספים), כדי להכריע לכאן ולכאן.

די בעיני בלשון ההגדרה שנחקקה, כדי ללמד כי סבירה יותר ההנחה כי המחוקק ידע והבין כי בכל הנוגע לניזוק שעיסוקו בחקלאות, לא חלה ההבחנה הברורה הקבועה בפסקאות האחרות הסמוכות - בין מי שמדווח על בסיס מזומן ומי שאינו.

47. בחירתו של המחוקק נבעה, כפי שעולה מדיוני ועדת הכספים ומתצהיר שהוגש לוועדת הערר, מהדבר העיקרי שהוא סבר כי הוא החשוב - והוא הצבת פרק זמן ארוך של פעילותו של ניזוק העוסק בתחום החקלאות, כדי לבחון את שאירע.

ההדגשה עליה הושם הדגש, היא על כך שפעילות חקלאית מתאפיינת במחזוריות תנודתית, שבחינה חודשית / דו חודשית, אין בה די. כפי שהוסבר לוועדת הכספים, בעסק מתחום החקלאות (פרוטוקול הדיון מיום 8.11.23 עמ' 9):

יש בו תנודתיות מאוד גדולה במחזורים ולא עקביות לחלוטין.

ויובהר, מדובר בעניין כה חשוב בעיני נציגי החקלאים ואנשי משרד החקלאות שכפי שנמסר לקחו חלק בגיבוש המתווה, עד כי הסכימו לכלול בתקופת הזכאות את חודש ספטמבר 2023 - אשר לכלל העוסקים היה "חודש בריא". עובדה זו מלמדת כי קביעת פרק זמן ארוך בן 4 חודשים, נראתה לאותם אנשי מקצוע, כחשובה יותר וכנכונה, אף במחיר של הכללת תקופה בריאה, שבעליל מחזור ההכנסות בה לא נפגע מהמלחמה.

48. אם תאומץ הפרשנות שקבעה ועדת הערר, בכל הנוגע לחקלאי המדווח על בסיס מזומן - תכלית ברורה זו של החקיקה, היינו קביעת פרק זמן של 4 חודשים ולא של חודש, חודשיים או אפילו שלושה חודשים בלבד - תושם לאל.

לגבי חקלאים אלה, אם נקבל את הפרשנות שאימצה ועדת הערר, תקופת הזכאות היא בת חודשיים בלבד.

תוצאה זו, לא רק שכפי שנכתב – לדעתי נטולת עוגן של ממש בלשון החוק, היא בפועל מעדיפה לזנוח את מה שנמסר כי החקלאים ונציגיהם בחרו להעדיף – והמחוקק באופן ברור בחר לאמץ.

מחזורי הגידולים החקלאיים והתנודתיות בהם - כמובן שאינם בבחינת "ידיעה שיפוטית". אלא שלדעתי די בכך שגורמי המקצוע בחרו להעדיף עניין זה - כדי להציב בפנינו תמרור אזהרה, לבל נמצא מחמירים, במקום שבו ביקשנו להקל.

לשון אחר, אם תאומץ פרשנות ועדת הערר ותקופת הזכאות לחקלאי המדווח על בסיס מזומן תעמוד על חודשיים - וכך תהיה כמובן אף תקופת הבסיס שהיא כידוע כלל לא קשורה למלחמה, ויתרנו על מה שמצאו גורמי המקצוע לעמוד עליו כיעד שנראה להם חשוב - קביעת פרק זמן של 4 חודשים. איני יודע כמה מקרב החקלאים המדווחים לפי בסיס מזומן, ימצאו עצמם לפתע כמי שלא היו זכאים לקבל את הפיצוי - כתוצאה מקביעה זו.

כאשר מדובר בחקיקה בעלת גוון טכני שעוצבה בשיתוף מומחים בתחום, דומני כי עלינו לנקוט במידה של זהירות בהקשר זה.

בשולי הדברים אציין כי המשיב מסר כי כ- 2000 חקלאים המדווחים על בסיס מזומן הגישו תביעות, וכי כ- 1700 נמצאו זכאים לפיצוי. בידי המשיב לא הייתה תשובה לשאלה, הדורשת בחינה של חומר רב, מה תהיה תוצאת הדברים אם תקבע תקופת זכאות קצרה יותר – במתכונת שקבעה ועדת הערר. יש להניח כי קביעה שכזו תטיב עם חלק מהניזוקים, אך בהחלט ייתכן כי בה בעת היא תפגע באחרים (לדוגמה, במי שתנודתיות ההכנסות מחקלאות בשנת 2022, הביאה לכך שבחודשים נובמבר דצמבר דאז, היו הכנסותיו נמוכות במיוחד).

49. העניינים השונים שנזכרו לעיל – גבולות לשון החוק והתועלת שביקשו מנסחיו להשיג ושעלולה להיפגע בפרשנות היצירתית שהוצעה – משלימים זה את זה.

החשוב שבהם הוא הראשון: איני סבור כי קיימת עמימות ואף לא אי בהירות בלשונה של הגדרת תקופת הזכאות בחוק. בהעדרן של אלה, יש לפרש את החוק כפשוטו – בהתאם להגדרת תקופת הזכאות הייחודית שקבע המחוקק ביחס לניזוק שעיסוקו בחקלאות, ללא החרגה של שיטת דיווח כזו או אחרת.

השני משני, אך אף הוא נובע מכיבוד עמדתו המקצועית של המחוקק: המחוקק מצא כחשוב ומרכזי כי פרק הזמן הנמדד - הן ביחס לתקופת הזכאות והן ביחס לתקופת הבסיס - יעמוד על 4 חודשים. יתכן (ואיני סבור כי יש בידינו די מידע כדי לקבוע את הדבר) כי אם נסטה מכך, נשיג תוצאה שונה מזו שרצינו להשיג. החישוב אמנם יהיה מדויק יותר בכל הנוגע להתמקדות ב-"תקופה החולה", אך הוא ילקה בחסר בכך שהשפעות של תנודות ומחזורי פעילות (אף בתקופת הבסיס) עלולים להתברר כבעלי השלכה של ממש. איני סבור כי נציגי החקלאים היו תומכים במתווה בו נקבעה הכללת נתוני

חודש ספטמבר 2023 - שהיה חודש בריא, אם קביעת פרק זמן בן 4 חודשים (הן לתקופת הזכאות והן, לא פחות חשוב, לתקופת הבסיס) לא הייתה חשובה מבחינתם.

לצד זה אזכיר כי מי שמדווח על בסיס מזומן - לעניין החוק בו עסקינן, הוא מי ש-"עיקר" הכנסתו - אך לא בהכרח כולה, מתקבלת במועד נדחה. חלק מההכנסה, לפחות אצל חלק מאותם עוסקים (ובניגוד לנתוני המשיב), כן מתקבלת במזומן - באותו החודש. ככל שרכיב ההכנסה שהתקבלה במזומן בחודש אוקטובר 2023 גבוה יותר, מידת אי הדיוק עליו עמדה ועדת הערר מצטמצם. שיעורה של ההכנסה המתקבלת מיד באותו חודש, משתנה כנראה בין חקלאים שונים המדווחים על בסיס מזומן, וגם לנתון זה יש השפעה בכל הנוגע לבחירה בין העדפת הדיוק של תקופת הזכאות לתקופה חולה בלבד, אל מול המחיר - של קביעת פרק זמן מצומצם באופן ניכר (למעשה - מחצית) מפרק הזמן בן 4 חודשים שקבע המחוקק.

50. בשולי הדברים (ועל אף שהשוואה אינה מדויקת באופן מלא) אציין כי המערערת הציבה תמרור אזהרה ולפיו אם תאומץ עמדת המשיב שהתקבלה על דעת ועדת הערר, תוצאת הדברים עלולה להיות פתיחת פתח לדרישה לקביעת תקופת זכאות מותאמת אישית, בהתאם לנתוני אמת התואמים לכאורה טוב יותר את בחינת הנזק הספציפי של כל ניזוק וניזוק - אף בעניינים אחרים, החורגים מהמחלוקת כאן.

כך לדוגמה אף בהקשר של חקלאי המדווח לפי בסיס מצטבר, ואשר הכנסותיו בחודש ספטמבר (שהיה חודש בריא, שקדם למלחמה) - היו גבוהות במיוחד. כך גם לגבי מי שאינו מדווח על בסיס מזומן, המדווח בשיטה דו-חודשית ושחלה עליו על כן פסקה (3) להגדרה – הכוללת את חודש ספטמבר בתקופת הזכאות, וזאת על אף שמדובר בחודש בריא. כך גם לגבי "קבלן ביצוע", לגביו קבע המחוקק כי תקופת הזכאות היא פסקה (3) להגדרת תקופת הזכאות, ושבהחלט ייתכן שנסיבותיו ילמדו כי בחירה זו אינה משקפת נכון את תמונת הנזק שנגרם לו.

בכל המקרים הללו העדיף המחוקק לאמץ הגדרה שבאופן ברור אינה מדויקת ומביאה על כן בהכרח במקרים מסוימים לעיוותים. המחוקק העדיף פשטות, והעמדת חוק קל ליישום והפעלה מהירה - בשעת החירום שעמדה לפנינו. מאחורי כל אחת מהקביעות הללו עמד היגיון מסוים (ואיני נדרש לפרט את הדברים, בהקשר של פסקאות שאינן ניצבות במוקד הערעור כאן). במקרה של חקלאי, העדיף המחוקק לאמץ את עצת נציגי המגזר החקלאי, ולקבוע תקופת זכאות (ובמקביל תקופת בסיס) - ארוכה יותר באופן ניכר בהשוואה לזו החלה על ניזוקים שפעילותם אינה בתחום החקלאות.

אכן, במקרה כאן פרק הזמן בו נבחנים נתונים של "תקופה בריאה", ארוך יותר מאשר בדוגמאות שהוצגו לעיל, אולם עם כל ההבנה, אין בכך כדי להצדיק סטייה מההגדרות הברורות שנקבעו בחוק.

המקרה של המשיב משקף באופן מצער - מקרה בו הוראות אלה אינן עושות צדק עמו. אולם, מבלי להקל חלילה בפגיעה שספג המשיב, הרי שכך דרכה של חקיקה מסוג זה. סטייה מגדרי החוק, עלולה להתברר ככזו המכרסמת ביכולת ההפעלה המהירה והיעילה (על דרך הרוב) של חוק במתכונת דומה לזה שלפנינו, ובכך שכרנו עלול לצאת בהפסדנו. ושוב וכאמור לעיל, במקרה כאן, קשה לדעת מה יהיו תוצאות הדברים אם תאומץ עמדת ועדת הערר - המשנה את תקופת הזכאות ותקופת הבסיס ומקצרת אותן באופן ניכר. אם נציגי החקלאים ומשרד החקלאות הכירו את הנתונים של מחזורי הפעילות החקלאית – ולכן ביקשו תקופת זכאות ארוכה כפי שביקשו, ייתכן כי השינוי שקבעה ועדת הערר יהיה כרוך בשלילת זכאות מלא מעט חקלאים.

מצב דברים זה, מקשה על אימוץ פרשנות גמישה, שספק אם ובאיזו מידה - תוצאותיה מטיבות עם ניזוקים, וככל הנראה יהיו כאלה שאימוצה יחמיר עמם.

51. טענות שהעלה המשיב ולפיהן מדובר בחקיקה סוציאלית אשר ראוי לפרשה מתוך מגמה מרחיבה, אין בהן די. בתמצית ובלי לחזור באריכות על שכבר נכתב, אציין כי ראשית, מגמה מרחיבה זו (גם אם אניח לצורך העניין כי יש לה מקום, ואבהיר כי איני קובע כך - בשאלה שהשלכותיה רחבות מעבר לנדרש בערעור דנן), אינה יכולה לסטות מהגבולות שהציב המחוקק בכל הנוגע לעניין מרכזי ובעל גוון טכני, מסוג תקופת הזכאות [בהקשר דומה, גם אם לא זהה, ראו: בג"ץ 28190-08-24 **אלעד וייסטוך נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים** (12.2.25) פס' 17 ואילך]. שנית, כאמור לעיל, תמונת הדברים מורכבת יותר, שכן אימוץ עמדת המשיב צפויה להביא לשלילת הזכאות מניזוקים אחרים.

52. המשיב הפנה בטענותיו לפסק הדין בעניין פודולסקי, ולקביעה כי משהוכח נזק, הנטל עובר לפתחה של המערערת.

איני מוצא בטענה זו כדי לסייע למשיב, שכן בעניין פודולסקי דובר על מקרה בו בחינת המחזורים בהתאם להוראות החוק הרלוונטי דאז, לימדה על ירידת מחזורים בהיקף שקבע המחוקק כמזכה בפיצוי. בניגוד לכך כאן, המחלוקת נוגעת לזיהוי "תקופת הזכאות" הרלוונטית. יישום תקופת הזכאות שנקבעה לחקלאי, אינו מביא את המשיב לירידה במחזורים המזכה בפיצוי, וממילא אין מקום לטענה שהעלה המשיב בהקשר של פסק דין פודולסקי.

53. לאור כל האמור, אני מוצא לקבל את הערעור, שכן להבנתי, אין להגדרת תקופת הזכאות אלא הפרשנות הפשוטה העולה מלשונה – זו שקבעה המערערת. איני סבור כי יש עוגן לשוני ממשי לפרשנות אחרת.

ייתכן כי ניתן היה לחשוב על הגדרה טובה יותר (ואיני משוכנע בכך, נוכח החשיבות שראו בשעתו הגורמים שהיו מעורבים בעיצוב הצעת החוק מטעם החקלאים, לקביעת תקופת זכאות בת 4 חודשים). אלא שלא זו השאלה שלפתחנו כאן. השאלה שלפתחנו, היא שאלת פירושה של הגדרת "תקופת הזכאות" בחוק, ובאשר לכך, עמדתי היא כמפורט לעיל.

54. לאור תוצאה זו, איני נדרש להתייחס לטענה הנוספת (ולמעשה החלופית) שהעלתה המערערת, ביחס לכך שפסיקת ועדת הערר יוצרת מתווה חדש - המכליא בין חלק מההוראות שקבע המחוקק ביחס למי שמדווח על בסיס מזומן, יחד עם ההוראות שנקבעו ביחס למקדם ההוצאות המטיב והייחודי שנקבע לניזוק שעיסוקו בחקלאות.

משאימצתי את הטענה העיקרית שהעלתה המערערת, אין צורך להכריע בטענה זו.

<u>סוף דבר</u>:

55. הערעור מתקבל, והחלטת ועדת הערר על כן מבוטלת.

56. בנסיבות המיוחדות של העניין והשאלות המשפטיות שהתעוררו, איני עושה צו להוצאות.

ניתן היום, כ"ב חשוון תשפ"ז, 02 נובמבר 2026, בהעדר הצדדים.

אבי גורמן, שופט