



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: יפעת בן-אבי בראון חברת עורכי דין, תאגיד 516140985
באמצעות ב"כ רו"ח עידן נחמיה

נ ג ד

המשיבה: רשות המיסים - קרן הפיצויים
באמצעות ב"כ עו"ד ספיר רחמן

החלטה

1. הערר שלפנינו עוסק בסוגיית נטרול ההכנסות שקיבלה העוררת מבעלת מניותיה. נקדים ונציין כי לאחר שבחנו את טענות הצדדים, את המצב המשפטי ואת נסיבות המקרה, הגענו למסקנה כי יש לקבל את הערר במלואו.

רקע עובדתי ודיוני

2. העוררת היא חברה בע"מ המפעילה משרד עורכי דין בעיר אילת. בעלת העוררת, גב' בן אבי, פועלת גם כעוסקת מורשה, ובמסגרת זו מפעילה את סניף המשרד בעיר אשדוד. בתקופה הרלוונטית לענייננו, הוצאות השכר של כלל העובדים משני הסניפים שולמו על ידי העוררת, והעוסקת המורשה השיבה לה את סכומי הוצאות ששולמו עבור עובדיה (כלומר אלו שהועסקו בסניף אשדוד).

3. העוררת הגישה תביעה לפיצוי לפי פרק שמיני 1 לחוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א-1961 (להלן – "החוק") עבור תקופת הזכאות השנייה, נובמבר-דצמבר 2023. בתביעה שהגישה נטרלה העוררת את ההכנסות שקיבלה מהעוסקת המורשה עבור השכר ששילמה לעובדי העוסקת, הן בתקופת הבסיס והן בתקופת הזכאות, בהיותה של העוסקת המורשה צד קשור.

4. בפועל, מרבית ההכנסות שקיבלה העוררת, גם בתקופות הבסיס וגם בתקופת הזכאות, היו אותם תשלומי החזר שקיבלה מהעוסקת המורשה עבור השכר ששילמה לעובדים, כאמור. מעבר לתשלומים אלו נותרו לעוררת ההכנסות שקיבלה מהפעלת המשרד בעיר אילת. נטרול ההכנסות הקשורות הביא לירידה בשיעור המזכה בפיצוי לפי החוק.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

5. המשיבה דחתה את תביעת העוררת בנימוק כי מהשוואה בין מחזורי ההכנסות כפי שדווחו למע"מ (כלומר ללא הנטרול של העסקאות הקשורות שביצעה העוררת), לא קיימת ירידה בשיעור המזכה בפיצוי.
6. העוררת הגישה השגה על החלטת המשיבה, ובמסגרתה ביקשה לבחון את הכנסותיה במאוחד עם העוסקת המורשה, מאחר שמדובר באותו משרד עורכי דין, כלומר באותה ישות מהותית-כלכלית. לחילופין, כלומר ככל שהיא נבחנת בנפרד, חזרה העוררת על בקשתה לנטרל את ההכנסות הקשורות.
7. ביום 16.9.25 דחתה המשיבה את השגת העוררת. בהחלטה נקבע כי החברה (העוררת) והעוסקת המורשה הן שתי ישויות נפרדות, ולפיכך לא ניתן לבחון את הכנסותיהן במאוחד. בנוגע להכנסות הקשורות, נקבע כי אין מקום לנטרל אותן מאחר שמדובר בעסקאות אמת שבמסגרתן העוסקת המורשה מעסיקה עובדים באמצעות העוררת ולא מדווחת עליהם בתיק העוסק שלה.
8. מכאן הערר שלפנינו, שהוגש ביום 4.11.25.
9. ביום 30.4.26 התקיים דיון בערר.
10. ביום 13.5.26 הגישה המשיבה השלמת טיעון לעניין סמכותה העקרונית לכלול בחישוב עסקאות קשורות, גם כאשר הכללה זו לא התבקשה על ידי העוסק. ביום 17.5.26 הגישה העוררת את תגובתה להשלמת הטיעון.
11. להשלמת התמונה יצוין כי העוסקת המורשה לא הגישה תביעה לפיצויים עבור תקופת הזכאות שלפנינו, על אף שמתקיימת ירידה בהכנסותיה בשיעור המזכה בפיצוי. עוד יוער כי בחודש אוגוסט 2024, כלומר לאחר התקופות הרלוונטיות לענייננו, הועברו העובדים בסניף אשדוד אל תיק העוסקת המורשה, והיא החלה לשלם עבורם ישירות, ולא באמצעות העוררת.

טענות הצדדים

טענות העוררת בכתב הערר

12. העוררת טוענת כי שני הסניפים הם למעשה משרד אחר המנוהל על ידי אותם בעלים, ולכן מבחינה כלכלית יש לבחון את נתוני העוסקים במאוחד. העוררת מוסיפה כי מסיבה זו העוסקת המורשה לא הגישה תביעה לפיצויים עבור תקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023, על אף שגם אצלה קיימת ירידה בשיעור המזכה בפיצוי, כאמור.
13. העוררת מוסיפה כי בהתאם לסעיף 38 לחוק יש לנטרל עסקאות עם צדדים קשורים רק אם העוסק ביקש לכלול אותן ובתנאי שמדובר בעסקאות אמת שהיו מתקיימות גם עוסק שאינו קרוב. לטענתה, במקרה זה שני התנאים לא מתקיימים, שכן היא לא ביקשה לנטרל את



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

העסקאות אלא לכלול אותן, וממילא מדובר בעסקאות שלא היו מתקיימות עם צד שלישי שכן אין בהן תוספת רווח, כאמור.

14. בעניין אחרון זה טוענת העוררת כי אין הצדקה לנטרל את ההכנסות הקשורות מאחר שמדובר על חיוב שכר בסכום דומה מאוד לעלות העסקה וללא רכיב רווח, כך שמדובר בעסקה שלא היתה מתקיימת בין צדדים שאינם קשורים.

טענות המשיבה בכתב התשובה

15. המשיבה טוענת כי העוררת והעוסקת המורשה הם עסקים נפרדים בהתאם לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ולפיכך לא ניתן לבחון את הכנסותיהם במאוחד. המשיבה מציינת כי גם כאשר מדובר בסניפים המתנהלים תחת אותו עוסק לא ניתן לבחון אותם בנפרד, וממילא לא ניתן לעשות כן כאשר מדובר בעוסקים נפרדים.

16. בנוגע לשאלת נטרול העסקאות, המשיבה טוענת כי סעיף 38 לחוק מחייב נטרול של עסקאות בין עוסק לקרובו, אלא אם מתקיימים בהן מאפיינים של עסקת מכר או שירות בין עוסק לצד שלישי, כך שמדובר למעשה בעסקה ושירות אמיתיים ולא פיקטיביים. המשיבה מפנה להחלטות של ועדות הערר שבהן נקבע כי עסקה של חברה עם בעל עניין חשודה מראש ככזו שדרישת הקשר הסיבתי לא מתקיימת לגביה, ולפיכך מוטל על העורר נטל להסביר את התשתית הכלכלית של העסקה ואת כדאיותה על מנת להראות שאין לנטרלה.

17. לנוכח האמור טוענת המשיבה כי ככל שמדובר בעסקה אמיתית אין מקום לנטרל אותה ויש להביאה בחשבון במחזור העסקאות. המשיבה מציינת כי ועדות הערר החילו את הסמכות לנטרל עסקה שאינה אמיתית גם על תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 שלא נכללה בחוק אלא הוסדרה באמצעות החלטת ממשלה, הגם שזו לא התייחסה לנושא. מכאן, שהוועדה הכירה בסמכות המשיבה לנטרל עסקאות לא אמיתיות, לאור תכלית החקיקה ולמרות לשון החוק.

18. לטענת המשיבה, הסיבה שבגינה ניתנה אותה סמכות לנטרל עסקאות בין צדדים קשורים היתה החשש לפגיעה בקשר הסיבתי, ומכוח אותה דרישה אין לאפשר נטרול עסקאות מקום בו מדובר בעסקאות אמיתיות, שכן אז הנטרול יוצר בעצמו עיוות, וסותר את כל התכלית בבסיס הסמכות לנטרול ואת הסיבה שבגינה ניתן מלכתחילה. לפיכך טוענת המשיבה כי כפי שנקבע ביחס לחקיקת הקורונה, כך יש לפרש את לשון החוק גם בחוק שלפנינו, הגם שמדובר בנוסח שונה, מאחר שתכליתו לא השתנתה, כמו גם הדרישה לקשר סיבתי.

19. המשיבה טוענת כי במקרה שלפנינו קיימת סתירה מהותית בדרישות העוררת, שכן מחד היא דורשת את נטרול ההכנסות מהצד הקשור בגין מתן שירותי כוח האדם, ומאידך היא הזינה בבקשתה את אותו מספר עובדים המועסקים בפועל אצל העוסקת המורשה, באופן המגדיל את רכיב השכר בצורה משמעותית.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

20. המשיבה מוסיפה כי מעיון בדוחות השנתיים של העוררת עולה כי עיקר פעילותה כיום קשורה למעשה במתן שירותי כוח האדם וזהו המקור להכנסותיה העיקריות, כך שהכנסותיה ממתן שירותי עריכת דין מהוות 10% בלבד. מכאן, שאין מדובר בנתח שולי של ההכנסות אלא בפעילותה העיקרית, ולכן יש לדחות את הטענה כי לא מדובר בשירות שניתן במסגרת השירותים הרגילים שהיא מעניקה.

21. המשיבה מבקשת לדחות את טענת העוררת שלפיה הנטרול צריך להיעשות אוטומטית בשל הקירבה בין הצדדים. לטענתה, החרגת עסקאות צריכה להיעשות לאחר בחינת אופייה ומהותה של העסקה, ובמקרה זה מדובר למעשה בספק קבוע של כוח אדם עבור העוסקת המורשה. המשיבה מוסיפה כי העוררת לא הוכיחה כי קיים שוני בין השירותים שהיא מספקת לעוסקת המורשה בהשוואה ללקוחות שאינם קרובים.

טענות העוררת בכתב התגובה

22. העוררת מציינת כי בסעיף 38 לחוק נכתב במפורש כי הוא מאפשר לכלול עסקאות בין עוסק לקרובו רק אם העוסק ביקש זאת מהמנהל, ובתנאי שהמנהל אישר בהמשך לכך כי מדובר בעסקה בתנאי שוק. העוררת מוסיפה כי החשבונית שהוצאה לעוסקת המורשה עבור הוצאות השכר הופקה בסכום מלא, למרות שבפועל העוסקת לא קיבלה ממנה את מלוא השירותים מאחר שהמוסדות הממשלתיים שבאמצעותם ניתנים השירותים, כגון בתי המשפט ומשרדי ההוצאה לפועל, עבדו באותה תקופה במתכונת חירום, כפי שעולה מהירידה החדה בהכנסות העוסקת בתקופה זו. לטענת העוררת, אם לא היה מדובר בצד קשור החשבונית היתה מופקת על מחצית מהסכום, ומכאן שמדובר בעסקה שלא הייתה מתקיימת במתכונת זו עם צד שלישי.

23. לעניין בחינת הכנסות העוררת במאחד עם העוסק המורשה, העוררת טוענת כי ההחלטות שאליהן הפנתה המשיבה רק מחזקות את המסקנה כי יש לבחון את כל פעילות העסק ולא לפי סניף או עוסק ספציפי. העוררת מוסיפה כי אין מדובר בבדיקה מורכבת שכן ישנה הפרדה מלאה בין העסקאות ואין צורך בבקשת נתונים נוספים.

טענות המשיבה בהשלמת הטיעון

24. המשיבה טוענת כי פרשנות שלפיה ניתן יהיה לכלול עסקאות בחישוב רק אם העורר ביקש לעשות כן היא אבסורדית ואינה מתיישבת עם תכלית החקיקה, עם המסגרת התקציבית, עם השכל הישר ועם דרישת הקשר הסיבתי. זאת, משום שנטרול של עסקה אמיתית לגמרי, המהווה חלק מהפעילות השוטפת של העסק, יוצרת ירידה מלאכותית שאינה משקפת פגיעה בעסק עקב המלחמה. בנוסף, הדבר יוצר אפליה לעומת עוסקים אחרים, הנבחנים לפי הירידה האמיתית שהיתה בהכנסותיהם.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

25. לטענת המשיבה, לא ייתכן שהבחירה האם לכלול את העסקאות אם לאו תהיה תלויה בשיקול דעתו של העוסק, כך שמקום בו הדבר פועל לטובתו ומביא לקבלת הפיצוי או להגדלתו הוא יבקש לכלול את העסקאות, בעוד שבמצב הפוך, שבו הכללת העסקאות תביא להקטנת הפיצוי או לשלילתו, הן ינוטרלו. תוצאה זו יכולה לטענתה להביא למצבים אבסורדיים, שבהם בתקופת זכאות אחת העוסק יגיש בקשה לכלול את העסקאות ואילו בתקופה אחרת הוא לא יפנה בבקשה. המשיבה סבורה כי במצב זה ההכרעה צריכה להתבסס על דרישת הקשר הסיבתי ועל תכלית החקיקה, לאור חוסר ההיגיון בלשון הסעיף היוצר עיוות.

26. המשיבה שבה ומפנה להחלטות של ועדות הערר שניתנו ביחס למענקי הקורונה, שם ניתנה הסמכות לנטרל עסקאות רק ביחס לעסקאות בין חברה לבין בעלי מניות בה, וזאת במסגרת החוק וכסמכות חובה, כלומר כחזקה חלוטה. המשיבה טוענת כי ועדות הערר קיבלו את עמדת המשיבה (באופן חלקי) וקבעו כי ההוראה תחול גם ביחס למענקים מכוח החלטת הממשלה, על אף שהעניין כלל לא הוזכר בה, וכן הרחיבו את הנטרול לכל סוגי הצדדים הקשורים ואף לנושאי משרה שאינם בעלי מניות, אך לא כחזקה חלוטה אלא כחזקה הניתנת לסתירה. זאת, לנוכח דרישת הקשר הסיבתי. מכאן טוענת המשיבה כי בהתאם לאותו היגיון יש לכלול את העסקאות בחישוב ולא לנטרל אותן מקום בו מדובר בעסקאות אמיתיות, שכן נטרול עסקאות אמיתיות ייצור עיוות ויסתור את תכלית הנטרול.

27. המשיבה טוענת כי לשון החוק אינה חזות הכל, וכי קיימות דוגמאות רבות לסמכויות שאינן רשומות במפורש בחוק ושניתנו בפסיקה, וזאת מכוח גישת הפרשנות התכליתית, גם כאשר זו אינה מתיישבת עם לשון החוק. כך למשל מפנה המשיבה לפסקי דין שפירשו את המונח "רשאי" כ-"חייב". המשיבה מפנה לפסקי דין שניתנו בעניין זה. לאור האמור טוענת המשיבה כי יש לפרש את החוק כך שהמונח "לבקשת עוסק" יכלול גם אפשרות לכלול את העסקאות ביוזמת המנהל, אף אם לא הוגשה בקשה של עוסק.

28. המשיבה מציינת כי במסגרת חקיקת עם כלביא נערך שינוי בהוראה ונוספה האפשרות להכיר בעסקאות עם קרוב גם ביוזמת המנהל, ולא רק לבקשת עוסק. המשיבה מפנה לדיונים שנערכו בעניין זה בוועדת הכספים של הכנסת. לטענתה, במסגרת הדיון הסכימו הצדדים כי מבחינה מקצועית ותכליתית יש לאפשר לשני הצדדים לכלול את העסקה בחישוב כאשר היא אמיתית, וכי הסמכות לעשות כן היתה קיימת גם בהוראה הקודמת (כלומר בחוק שלפנינו) גם אם לא נרשמה בה באופן מפורש, בדומה לסמכויות אחרות הקיימות מכוח הפסיקה. מכאן טוענת המשיבה כי התיקון שנערך בחוק עם כלביא רק בא להסדיר מצב שהיה קיים קודם לכן ולמנוע מחלוקות משפטיות.



מדינת ישראל

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

טענות העוררת בתגובה להשלמת הטיעון

29. העוררת טוענת כי עמדת המשיבה אינה מתיישבת עם תכלית החקיקה, הרואה בעסקאות עם צדדים קשורים כנגועות בניגוד עניינים, באופן המחייב את נטרולן מהחשוב. העוררת מציינת שבכל הדוגמאות שאליהן הפנתה המשיבה דובר בהחלטות שנטרלו עסקאות עם צדדים קשורים, ולא בעסקאות שהוכללו בחישוב.

30. ב"כ העוררת טוען לחוסר אחידות בהחלטות המשיבה, שכן בכל המקרים האחרים שבהם משרדו הגיש בקשות לפיצויים וביקש לכלול את ההוצאות עם חברות קשורות, החליטה המשיבה לנטרלן מהחישוב, על אף שדובר בעסקאות אמיתיות, וזאת בנימוק שלפיו יש לנטרל עסקאות עם צדדים קשורים בהתאם לחוק.

31. העוררת חוזרת על טענתה שלפיה, גם אם נניח כי קיימת למשיבה סמכות לכלול עסקאות בחישוב מבלי שהוגשה בקשה לכך מהעוסק, אין מדובר בעסקה אמיתית במקרה זה, שכן אם לא היה מדובר בצד קשור החשבונית לא היתה מופקת בסכום מלא אלא בסכום נמוך בהרבה. זאת, מאחר שאף לקוח לא היה משלם על שירות שלא קיבל, ולכן החשבונית היתה יוצאת עבור השירותים האמיתיים שניתנו, שהיו מצומצמים יותר מבחינה משמעותית על רקע חוסר היכולת להעניק שירות בעת המלחמה, כאשר מערכת המשפט עבדה באופן חלקי בלבד.

32. העוררת טוענת כי עמדת המשיבה שלפיה לשון החוק אינה חזות הכל, אינה מתיישבת עם יוזמתה לשנות את ההוראה במסגרת עם כלביא.

33. העוררת מוסיפה כי היא פעלה בצורה הוגנת ובהתאם לכך לא הגישה שתי תביעות, הן עבור עצמה והן עבור העוסקת המורשה, וזאת כדי שלא לקבל כפל פיצויים, על אף שלמעשה ניתן היה לעשות כן לנוכח הירידה במחזורים.

דיון והכרעה

34. לאחר שבחנו את טענות הצדדים, את המצב המשפטי ואת נסיבות המקרה, הגענו כאמור למסקנה כי יש לקבל את הערר במלואו.

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

"מחזור עסקאות" – אחד מאלה, לפי העניין:

(1) לעניין ניזוק שאינו מנוי בפסקאות (2) או (3) – מחזור עסקאות כמשמעותו בחוק מס ערך מוסף; במחזור עסקאות כאמור לא יכללו כל אלה:

(א) ...

(ב) מכר טובין או מתן שירות מאת עוסק לקרובו, אלא אם כן אישר המנהל,



מדינת ישראל

ועדת ע"ר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי ועם כלביא – נזק עקיף

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;

36. סעיף המשנה (ב) להגדרה קובע כי לצורך חישוב הפיצוי יש לנטרל ממחזור העסקאות הכנסה מצד קשור, אלא אם אישר המנהל, לבקשת העוסק, כי מדובר בהכנסה שמאפייניה מתקיימים גם ביחס לצד שאינו קשור, כלומר צד שלישי.

37. הע"ר שלפנינו עוסק בהכנסה שקיבלה העוררת בתקופת הזכאות מצד קשור (העוסקת המורשה שהיא בעלת המניות בעוררת), ובהחלטת המשיבה שלא לנטרל הכנסה זו אלא להביאה בחשבון במסגרת חישוב הפיצוי, על אף שהעוררת לא ביקשה ממנה לעשות כן. הכללת ההכנסה הקשורה בחישוב, מבלי לנטרלה, מביאה לכך שלעוררת אין ירידה בשיעור המזכה בפיצוי.

38. הדיון נחלק לשני חלקים: הראשון עוסק בשאלת סמכותה העקרונית של המשיבה לקבוע כי יש להביא את ההכנסה הקשורה בחשבון, לנוכח ההוראה בחוק הקובעת כאמור כי יש לנטרל הכנסות קשורות ולבחון את הכללתן בחישוב רק לבקשת עוסק. במקרה זה העוררת לא הגישה בקשה לכלול את ההכנסה הקשורה ואינה מעוניינת לעשות כן, ולפיכך נשאלת השאלה אם המשיבה מוסמכת היתה לעשות כן גם ביוזמתה ומבלי שהתבקשה. החלק השני בוחן אם יש מקום בנסיבות המקרה לכלול את ההכנסה הקשורה ולא לנטרלה, כלומר בשאלה אם מדובר בהכנסה שמאפייניה היו מתקיימים גם אם לא היתה נעשית עם הצד הקשור אלא עם צד שלישי. זאת, בהנחה עקרונית כי התשובה לשאלה הראשונה לעניין עצם הסמכות היא חיובית.

סמכות המשיבה לכלול עסקאות קשורות שלא לבקשת עוסק

39. בעניין זה טענה המשיבה כי יש הכרח לחרוג מלשון הסעיף (שלפיה ניתן לבחון הכללה של עסקה קשורה **לבקשת עוסק**), מתוך פרשנות תכליתית ולצורך הבטחת דרישת הקשר הסיבתי. לטענתה, פרשנות דווקנית המבוססת על הלשון מביאה לכך שהכנסות שהתקבלו מצד קשור לא יכללו בחישוב על אף שהן אמיתיות, כלומר התקבלו במהלך העסקים הרגיל, בעוד שההסתמכות על בקשת העוסק ושיקול דעתו עלולה להביא לחוסר אחידות ולתוצאות אבסורדיות, שכן העוסק יוכל לבקש לבחון את העסקאות בתקופת זכאות אחת ולא בתקופה שנייה, בהתאם לשיקול דעתו ולצורך קבלת או הגדלת הפיצוי.

40. 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 יהיה לבחור מתוכן את זו המגשימה את תכליותיו בצורה המיטבית (רע"א 187/05 נסייר נ' עיריית נצרת עילית, פ"ד סד(1) 215, פסקה 20 (נבו, 2010)).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

41. במקרה שלפנינו, הוראת החוק היא ברורה ולא מותירה מקום לפרשנות אחרת. נכתב בה כי הכנסה מעסקה קשורה תנוטרל, אלא אם ביקש העוסק שלא לנטרלה והמנהל בחן את העסקה ואישר כי היא נעשתה במהלך העסקים הרגיל. אין מדובר בהוראה חסרה, כלומר בנושא שהמחוקק לא הסדיר ודורש השלמה, או בהוראה המאפשרת פרשנויות שונות, אלא בהסדר מפורש הכולל שני תנאים מצטברים: בקשה מצד העוסק ואישור של המנהל (ראו גם ערר 1752/25 **אברהם הוסטל תל אביב בע"מ נ' רשות המסים**, פסקה 39 (נבו, 1.6.26), להלן – **"ערר אברהם הוסטל"**). לפרשנות שאימצה המשיבה, שלפיה בסמכותה לבחון ולאשר את העסקה הקשורה גם ביוזמתה וגם אם התנאי הראשון לא מתקיים, כלומר אם לא הוגשה בקשה לכך מטעם העוסק, אין אפוא עיגון מינימלי בלשון, והיא בגדר הוספה או שינוי של ההוראה בניגוד לקביעת המחוקק.

42. יצוין, כי גם בכך נבדל ענייננו מהחלטת הממשלה ביחס לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 (שאליה הפנתה המשיבה), שכן שם דובר על הסדר חסר, בהחלטת ממשלה ולא בחוק, שלא כלל התייחסות לשאלת נטרול העסקאות הקשורות, בניגוד למצב הנוכחי שבו מדובר כאמור על הסדר ברור שאינו דורש השלמה.

43. גם אם המשיבה סבורה כי ההוראה כפי שנוסחה היא חסרת היגיון ומנוגדת לתכלית החוק ולדרישת הקשר הסיבתי (וכפי שנראה להלן אין הצדקה להנחה זו), המענה לכך מצוי בתיקון החוק ולא ביישום פרשנות מלאכותית המעניקה לה סמכות שלא קיימת בו. הדברים מקבלים משנה תוקף נוכח העובדה כי המשיבה היא שיזמה את חקיקת החוק וליוותה את הדיונים בענייננו בוועדת הכספים של הכנסת, כפי שעשתה גם ביחס לכל חקיקת המענקים והפיצויים (ראו להלן). לפיכך, על המשיבה להיצמד ללשונו הברורה של החוק ולא להחסיר ממנו הוראות קיימות או להוסיף לו הוראות שלא קיימות בו (במקרה זה, תוספת של תיבה הקובעת – "או ביוזמת המנהל", או לחילופין הסרה של התיבה "לבקשת עוסק"), במיוחד כאשר שינויים אלו מרחיבים את סמכויותיה על חשבון העוסקים (ראו גם ערר 1773-25 **ערן י.ד. בע"מ נ' רשות המסים – קרן הפיצויים**, פסקה 65 (נבו, 12.4.26)).

44. לא למותר לציין בהקשר זה כי בית המשפט העליון דחה את פרשנותה של רשות המסים ביחס להוראה דומה, שגם היא התייחסה לסמכות הניתנת לה רק לבקשת נישום, והבהיר כי לא ניתן לפרש את ההוראה באופן סימטרי כפי שביקשה הרשות לעשות באותו מקרה:

לשונו של הסעיף מראה בבירור כי המנהל רשאי להאריך את המועד רק אם נתבקש לכך. אמנם, אין הכרח כי הבקשה תוגש דווקא על ידי הנישום, והיא יכולה, במקרים חריגים, להיות מוגשת גם על ידי אדם אחר שיש לו עניין בדבר (למשל, "בעסקת נטו" במסגרתה רוכש המקרקעין מתחייב לשלם את מס השבח בו חייב המוכר, ייתכן ורוכש המקרקעין יהיה מעוניין לבקש



מדינת ישראל

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

הארכת מועד אף כי אינו הנישום). עם זאת לא ניתן מבחינה לשונית לראות במנהל כאילו הוא "מבקש מעצמו" את הארכת המועד. גם ההיסטוריה החקיקתית שסקרנו לעיל, מוכיחה כי כוונת המחוקק היתה ליתן לנישומים את האפשרות לבקש הארכת מועדים מהמנהל ולא ליתן למנהל את האפשרות להאריך מועדים לעצמו.

(ע"א 9817/17 מנהל מיסוי מקרקעין ת"א נ' רייך, פסקה 37 לפסק דינו של השופט מלצר, ההדגשות במקור (נבו, 21.2.21), להלן – "פס"ד רייך").

תכלית ההוראה והתפתחותה בהסדרי החקיקה

45. מעבר לחריגה הברורה מלשון החוק, יש לדחות גם את טענת המשיבה שלפיה ההוראה מנוגדת לתכלית החוק ולדרישת הקשר הסיבתי. בעניין זה יש מקום לעמוד על ההתפתחות שחלה ביחס להוראת נטרול העסקאות הקשורות במסגרת דברי החקיקה השונים שעסקו במתן מענקים ופיצויים לעסקים.

46. בסעיף 28(א) לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), תש"ף-2020 (להלן – חוק הקורונה), נקבעה הוראה לפיה עסקאות בין בעל מניות בחברה ובין החברה (וכן בין שותף לשותפות בה הוא שותף), לא יכללו 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 28(א) לחוק; להלן – הוראת נטרול העסקאות).

כלומר, במסגרת חוק הקורונה, הכנסות שהתקבלו מבעל המניות של העוסק (כמו בענייננו) נוטרלו באופן אוטומטי וללא כל שיקול דעת, כחזקה חלוטה. זאת, מתוך הנחת מוצא כי עסקאות אלו הן עסקאות שאינן משקפות אינטראקציה עסקית אותנטית, באופן שהכללתן בחישוב פוגעת ביכולת לבחון כנדרש את הקשר הסיבתי בין ירידת המחזורים למגפת הקורונה (ראו ע"ר 1008-21 תחנת דלק היצירה בע"מ נ' רשות המסים (נבו, 22.3.2021)). מכאן, שבהתאם לחוק הקורונה, עסקאות בין חברה לבעלי מניותיה נתפסו בכל מקרה כנתונות למניפולציה, ולפיכך ובהתאם לדרישת הקשר הסיבתי החליט המחוקק לנטרל אותן לחלוטין מחישוב המחזורים לצורך בחינת שיעור הירידה וחשוב המענק.

47. בהמשך להנחת מוצא זו קבעו ועדות הערר בשורה של החלטות, כי ביחס לעסקאות בין צדדים קרובים אחרים (כלומר צדדים שאינם בעלי מניות הנכנסים להגדרה שבחוק המחייבת נטרול אוטומטי), קיימת חזקה שלפיה מדובר בעסקה המחייבת נטרול, אלא שאין מדובר עוד בחזקה חלוטה אלא בחזקה הניתנת לסתירה. כך, בכדי להביא בחשבון עסקאות עם צדדים קשורים



מדינת ישראל

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

ועם כלביא – נזק עקיף

אלו, הוטל על העוסק נטל מוגבר להוכחת הקשר הסיבתי, והיה עליו להראות כי מדובר בעסקה אותנטית שהתקבלה במהלך העסקים הרגיל (ראו ע"ר תחנת דלק היצירה לעיל).

48. כל זאת באשר למצב שנהג במסגרת חוק הקורונה. בחוק שנחקק מאוחר יותר למענק סיוע לעסקים בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות זן אומיקרון של נגיף הקורונה החדש (הוראת שעה), תשפ"ב-2022 (להלן – **חוק האומיקרון**), הורחבה ההוראה הקודמת מחוק הקורונה באופן המתייחס לכל "קרוב", ולא רק לבעל מניות. נקבע כי יש לנטרל ממחזור העסקאות כל עסקה מעין זו, למעט אם אישר המנהל, לבקשת עוסק, כי מדובר בעסקה שאינה מושפעת מיחסי הקרבה בין הצדדים. ההוראה בחוק שלפנינו זהה אפוא להוראה שנקבעה בחוק האומיקרון.

49. מעיון בהצעת חוק האומיקרון עולה כי היא כללה החרגה קטגורית של עסקאות בין עוסק לקרובו ממחזור העסקאות (בהגדרת "עסקה"), ללא מתן אפשרות לכלול את העסקה בחישוב (בדומה להוראה בחוק הקורונה ביחס לעסקה עם בעל מניות). כלומר, דובר על הרחבה ניכרת של החזקה החלוטה ביחס לעסקה עם כל צד קרוב (ראו ע"ר **אברהם הוסטל**, פסקאות 36-38). במהלך דיוני החקיקה בוועדת הכספים של הכנסת, הסבירו נציגי המשיבה כי עסקאות בין עוסק לקרובו מושפעות מיחסי הקרבה בין הצדדים ומהאפשרות לעריכת מניפולציות, ולכן יש להחריג אותן באופן מוחלט (בניגוד גמור לטענות המשיבה בהליך שלפנינו). רק לאחר שחברי ועדת הכספים עמדו על כך שיש מקום לאשר עסקאות בין עוסק לקרובו כאשר מדובר בהתנהלות עסקית רגילה, שונה הסעיף ונקבע הנוסח הנוכחי שבו נוספה האפשרות לאישור עסקה על ידי המנהל, וזאת לבקשת עוסק (להרחבה ראו: פרוטוקול ישיבת ועדת הכספים של הכנסת מס' 279, מיום 24.5.2022, עמ' 42-46; פרוטוקול מס' 284, מיום 30.5.2022, עמ' 16-17; פרוטוקול מס' 287, מיום 31.5.2022, עמ' 2).

50. יצוין, כי גם נציגי המשיבה, שתיקנו את הצעת החוק בהתאם לדרישת חברי הוועדה, הבהירו כי הבחינה תיעשה בהמשך לבקשת עוסק, ולא כבדיקה יזומה של המשיבה. כך לדוגמא ציין מר גיא גולדמן, נציג המשיבה, כי: **"ברגע שירידת המחזורים בעסקאות עם קרוב היא זהה במהותה לעסקאות עם אדם אחר שאינו קרוב ניתן יהיה להגיש בקשה והיא תאושר אם תימצא נכונה"**. (עמ' 17 לפרוטוקול דיון מס' 284). למעשה, חלק מחברי הוועדה העירו בדיון כי אין מקום להעניק למנהל סמכות לבחון את הבקשה, כלומר ביקשו לכלול את העסקה הקשורה בחישוב ככל שהעוסק מעוניין בכך וללא מתן שיקול דעת למנהל אם לאשרה. אולם כאמור הנוסח שנקבע בסופו של דבר כולל סמכות בדיקה ואישור של המנהל לבקשת עוסק (ראו שם).

51. מכאן, שבמסגרת חוק האומיקרון והחוק שלפנינו, המשיך המחוקק להתבסס על אותה הנחת מוצא מחוק הקורונה שלפיה עסקאות בין צדדים קרובים (במובן הרחב, ולא כל שכן עסקאות שבין חברה לבעלי מניותיה כמו בענייננו), הן עסקאות הנתונות למניפולציה ולשליטת בעל העניין בעוסק, ושאותן יש לנטרל מהחישוב לנוכח דרישת הקשר הסיבתי. לצד זאת, בהוראה שנקבעה בשני החוקים הללו נקט המחוקק בגישה מאזנת: מצד אחד, הוא הרחיב את מעגל



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

הצדדים בצורה ניכרת, כך שאינו כולל עוד רק בעלי מניות כפי שהיה בחוק הקורונה, אלא כל קרוב. מצד שני, הוא העניק לעוסק, ולו בלבד, את האפשרות לבקש מהמשיבה לכלול בחישוב עסקאות מסוימות עם קרובים, ככל שהן נעשו במהלך העסקים הרגיל.

52. במילים אחרות, בנוסח שנקבע בשני החוקים הללו הכיר המחוקק לראשונה בכך שקיימות עסקאות קשורות שהן אותנטיות (ובכלל זאת גם עסקאות עם בעלי מניות שקודם לכן נוטרלו אוטומטית), ויצר פתח המאפשר את הכללתן בחישוב, אך זאת כאמור בשני תנאים מצטברים: הראשון הוא כי העוסק הוא שביקש לכלול אותן, והשני הוא כי המשיבה אישרה שמדובר בעסקאות שנעשו במהלך העסקים הרגיל.

53. השינוי בגישת המחוקק לעסקאות קשורות התחזק באופן משמעותי במסגרת חקיקת חוק התכנית לסיוע כלכלי (הוראת שעה – מבצע עם כלביא), התשפ"ה-2025 (להלן – "חוק עם כלביא"). בהגדרת מחזור העסקאות נותרה על כנה ההוראה שלפיה, ככלל, יש לנטרל עסקאות עם צדדים קשורים, ואולם עתה התאפשר למשיבה לבחון גם מיוזמתה כל עסקה קשורה, אף ללא בקשה מצד העוסק, כדי לקבוע אם היא נעשתה במהלך העסקים הרגיל. בכך, אף שחזקת הנטרול נותרה על כנה, מבחינה מעשית היא רוככה במידה ניכרת.

54. במהלך הדיון שנערך בוועדת הכספים של הכנסת בחקיקת חוק עם כלביא, התבקש מר אמיר דהן, מנהל המשיבה, להסביר את השינוי שנעשה בהוראה זו בהשוואה להוראה נשוא דיונונו:

שלומית ארליך (היועצת המשפטית של הוועדה): תסביר וגם תתייחס למה שינייתם את מה שהיה בפעם הקודמת, למה זה "מצא" במקום "אשר". למה הוספתם למנהל סמכות לעשות את זה מיוזמתו ולא רק לבקשת העוסק. אמיר דהן (מנהל המשיבה): ראינו מקרים שיש לנטרל או לא צריך לנטרל - בצדדים שצריך לנטרל ולא רק לרשום את זה איך שזה היה מנוסח לפני, רק לבקשת העוסק. אם זה לבקשת העוסק אותו דבר גם לגבינו. גם לנו יש הסמכות לגעת במקרים שיש לנטרל אותם או לא לנטרל. זה עסקה אמיתית. אסביר. אנחנו מנטרלים עסקה בחברה קשורה. זה הרעיון של החקיקה. למעט מקרים שהעוסק אומר: זה עסקה אמיתית. מכרתי את הכפתורים לחברה הקשורה שלי שמייצרת את החולצות. אין לנו בעיה עם זה. במקרה הזה לא ננטרל. אבל יש מקרים שאנו רואים שלא צריך לנטרל גם לא לבקשתו, זה עסקה אמיתית, אז אנחנו לא מנטרלים. אותו דבר. לשני הכיוונים.

ירון גינדי (נשיא לשכת יועצי המס): אם זה לא יהיה הניסוח כפי שהוא מציג אותו, תהיה לו בעיה להתערב. הוא צודק.



מדינת ישראל

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

אמיר דהן: ועדות הערר קיבלו את העמדה שלנו שההתערבות אמורה להיות משני הצדדים. אנו מחפשים את הנזק האמיתי שיש לעסק ועושים את התיקון.

היו"ר ינון אזולאי: מיוזמתו זה יותר מדי רחב.

אמיר דהן: למה? ואם אני רואה עסקה שהיא אמיתית ולא צריך לנטרל אותה? למשל יש לי חברה שמייצרת מחשבים. כל חומרי הגלם היא קונה מחברה קשורה. לפי החקיקה (הקודמת) אני צריך לנטרל את הכול. החברה הזאת מייצרת מחשבים ללא הוצאות. אתה אומר – אם לא אשים את הסעיף הזה, לחברה הזו לא יהיו שום הוצאות. אבל זה לא הגיוני. השתמשנו בזה בכל מצב, וועדת ערר קיבלה את זה. באנו לוועדת ערר, כשרשום לבקשת העוסק, הוועדה אמרה: גם לבקשת העוסק, זה גם לבקשתכם. אי אפשר רק צד אחד.

(עמ' 31-32 לפרוטוקול הדיון מס' 696 מיום 14.7.25. ההדגשות הוספו).

55. מהדיון שלעיל ניתן להסיק מספר מסקנות:

א. ראשית, ברי כי השינוי שנעשה בהוראת הנטרול במסגרת חוק עם כלביא הוא שינוי מובהק של ההוראה הקודמת (שהיא הרלוונטית לענייננו). אין מדובר בתיקון חקיקתי המותיר על כנו את המצב המשפטי הקודם ורק מבהיר או מעגן אותו.

ב. שנית ובהמשך לכך, בהתאם למצב החוקי הקודם (שהוא כאמור הקובע לענייננו), כלומר טרם השינוי שנעשה בחוק עם כלביא, אין למשיבה סמכות לכלול בחישוב עסקאות קשורות כל עוד העוסק לא ביקש ממנה לעשות כן (ראו דבריהם של מר גינדי ומר דהן). מעבר לכך שמסקנה זו עולה בבירור מנוסח ההוראה עצמה וכן מדברי המשתתפים לעיל, מלכתחילה לא היה צורך לתקן את ההוראה בחוק עם כלביא אם ההוראה הקודמת היתה בעלת משמעות זהה.

ג. שלישית, אמירותיו של מר דהן שלפיהן ועדות הערר קיבלו את עמדת המשיבה וקבעו כי נתונה לה סמכות לבחון ולכלול עסקאות קשורות גם אם העוסק לא הגיש בקשה לכך (שאף מצאו את דרכן למסמך ההבהרות שפרסמה המשיבה בעניין הוראות החוק, ראו פסקה 9 למסמך), אינן מדויקות ואינן משקפות את פסיקת הוועדה. למעשה, ההחלטות הראשונות שדנו והכריעו בסוגייה זו הן ההחלטה הנוכחית וההחלטה בעניין **אברהם הוסטל**, ובשתיהן נדחתה עמדתה הפרשנית של המשיבה.

56. לסיכום, הוראת נטרול העסקאות עברה התפתחות משמעותית לאורך ההסדרים החקיקתיים השונים. ברירת המחדל שלפיה מדובר בעסקאות הנתונות למניפולציה, המצדיקה את נטרולן,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

נותרה על כנה, ואולם בעוד שבחוק הקורונה נקבע כי יש לנטרל את כל העסקאות עם בעלי המניות כחזקה חלוטה וללא שיקול דעת, בחוק עם כלביא נקבע כי בסמכות המשיבה לבחון ביוזמתה ולכלול בחישוב גם עסקאות קשורות, לרבות עסקאות עם בעלי מניות, כך שאין מדובר עוד בהכרח בעסקאות לא אותנטיות שאותן יש לנטרל מראש.

57. ההוראה בחוק שלפנינו (ובחוק האומיקרון) נמצאת בתווך שבין שני הקטבים הללו: היא מאפשרת בחינה פרטנית של עסקאות קשורות, אך מגבילה אותה למקרים שבהם העוסק ביקש לכלול את העסקה בחישוב. בכך היא שונה הן מחוק הקורונה, שלא התיר כלל בחינה פרטנית (של עסקאות עם בעלי מניות), והן מחוק עם כלביא, המתיר למשיבה לערוך בחינה של כל העסקאות הקשורות גם מיוזמתה. יודגש כי הדרישה בחוק לבקשה מצד העוסק אינה בבחינת סרח עודף וחסר משמעות (כפי שמבקשת המשיבה לטעון), אלא מהווה את אחד ממרכיביו המרכזיים של האיזון שקבע המחוקק במקרה זה. דרישה זו משמרת בפועל את הנחת המוצא שלפיה יש לנטרל עסקאות קשורות, ומגבילה את בחינתן הפרטנית ואת הכללתן האפשרית רק למקרים שבהם העוסק עצמו מבקש לסטות מהנחת המוצא ולהראות כי מדובר בעסקאות שנעשו במהלך העסקים הרגיל. בהיעדרה של דרישה זו, המשיבה רשאית לבחון מיוזמתה את כלל העסקאות הקשורות, כך שהבחינה הפרטנית הופכת מבחינה מעשית לחלק מובנה של ההסדר ולא לחריג לו – כפי שאכן נקבע לבסוף בחוק עם כלביא.

58. הוראת הנטרול הנוכחית ובה הדרישה לבקשת עוסק, אינה מנוגדת אפוא לדרישת הקשר הסיבתי אלא מגשימה אותה. לצד זאת, אין להכחיש כי ההוראה עלולה גם לעורר קשיים מסוימים, שעליהם הצביעה המשיבה, במיוחד בנוגע לחוסר האחידות האפשרי שיווצר כתוצאה מהבחירה להגיש את הבקשה רק ביחס לתקופת זכאות אחת ולא ביחד לאחרת, בהתאם לתוצאה המשרתת את העוסק. אולם, גם אם מדובר בהוראה המעוררת קשיים כאלו ואחרים, אין בהם כדי להביא לביטול או להתעלמות מההוראה שנקבעה, שהיא בעלת לשון מפורשת והיגיון משלה, כאמור.

59. חוסר האחידות המתואר נובע בעיקרו מכך שההוראה מעניקה את יוזמת הבחינה לצד אחד בלבד, הוא העוסק (וכן מכך שבהתאם לחוק כל תקופת זכאות נדונה בנפרד). על אף שהדבר אינו אינטואיטיבי, אין הכרח כי כל הוראה או מנגנון בחוק יהיו סימטריים. כך לדוגמא, סעיפים 38ז(א) ו-38יד(5) לחוק אינם מאפשרים למשיבה לקבל החלטות באיחור ומעבר לפרקי הזמן שנקבעו (שכן במקרים אלו התביעה או ההשגה מתקבלות אוטומטית), בעוד שעוסק יכול להגיש תביעה או השגה באיחור ככל שקיימת סיבה מספקת לכך (סעיף 51 לחוק). בנוסף, ההוראה המהותית בדבר קשר סיבתי היא חד-צדדית במובן זה שהיא משמשת רק לסינון של קבוצת העוסקים הזכאים, ולא ליצירת זכאות כשלעצמה (ראו ערר ערן י.ד. לעיל, פסקה 84 ואילך). מכאן, שאין פסול עקרוני בכך שהוראה מסוימת מעניקה סמכות לצד אחד בלבד, ואין בעניין זה כשלעצמו כדי ליצור סמכות מקבילה שלא קיימת בלשון החוק (ראו גם פסק הדין רייד



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

שלעיל, שם נקבע כזכור כי בהתאם להוראת החוק רק לנישומים, ולא למנהל, יש אפשרות לבקש הארכת מועד, בדומה לענייננו).

60. לאור האמור, המשיבה אינה מוסמכת לבחון ולכלול בחישוב עסקאות קשורות ככל שהעוסק לא הגיש לה בקשה בעניין. די למעשה במסקנה זו כדי להביא לקבלת הערר. אולם ממילא, גם אם נלך כברת דרך ונניח, לצורך הדיון, כי המשיבה היתה מוסמכת לבחון את העסקאות הקשורות, הרי שהיא לא עמדה בנטל, שעודנו מוטל עליה, להוכיח כי מדובר בעסקה המשקפת התנהלות עסקית רגילה, אשר אינה מושפעת מיחסי הקרבה בין הצדדים. לעניין זה נפנה עתה.

בחינת העסקאות הקשורות של העוררת

61. בהחלטות קודמות של הוועדות נקבע כאמור כי הטעם המרכזי להוראת נטרול העסקאות הוא כי עסקאות בין חברה לבעלי עניין לא בהכרח משקפות אינטראקציה עסקית אותנטית (ערר **אברהם הוסטל**, פסקה 35 והאסמכתאות המופיעות שם; ערר **תחנת דלק היצירה**). בערר **אברהם הוסטל** התייחסה הוועדה לנתונים שאותם יש לבחון, ככל שקיימת סמכות לכך, על מנת לקבוע האם עסקה מסוימת הושפעה מיחסי הקרבה בין הצדדים או אם נעשתה בתנאי שוק רגילים:

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.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

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.
(ערר אברהם הוסטל, פסקאות 47-48).

62. במקרה שלפנינו, הצדדים הקשורים הם החברה העוררת ובעלת המניות שלה, שהיא עוסקת מורשה. מדובר אמנם בעוסקים שונים המדווחים למע"מ בנפרד, אולם מבחינה כלכלית מהותית מדובר באותו עסק – משרד עורכי דין. העוררת היא ששילמה לעובדים שעבדו אצל העוסקת המורשה, וההכנסה הקשורה שאותה מבקשת העוררת לכלול והמשיבה לנטרל היא החזר התשלום ששילמה העוסקת המורשה לעוררת. במילים אחרות, העובדים עבדו אצל העוסקת המורשה (בסניף אשדוד) והפיקו עבורה הכנסות, אולם העוררת היא ששילמה את משכורתם, והעוסקת המורשה החזירה לה את השכר ששילמה. מנגנון ייחודי זה הביא לכך שבאופן חריג ובאותו שלב הוצאות השכר וההכנסות שהופקו מהן, שהן בגדר שני צדדים של אותה משוואה, דווחו אצל שני עוסקים שונים.

63. מאחר שמדובר על עסקה פנימית הנעשית רק בגדרי אותו עסק, לא ניתן כלל להשוות בינה לבין עסקאות עם צדדים שלישיים שאינם קשורים, שכן אין כאלו. העוררת אינה קבלן כוח אדם המספק שירותי כוח אדם (עורכי דין) למשרדים אחרים, אלא עושה כן עבור העוסקת המורשה בלבד. משעה שמדובר באותו עסק המשלם לעצמו, הוא אינו גובה רכיב רווח עבור השירות, אלא מחזיר את עלות השכר של העובדים, בלבד. בהיעדר רכיב רווח, ודאי שאין מדובר בעסקה רגילה במובנה המקובל.

64. העובדה כי העסקאות הקשורות מהוות את עיקר הכנסותיה של העוררת, שעליה ביקשה המשיבה להסתמך, אינה מלמדת כי הן נעשו בתנאי שוק רגילים. אכן, ניתן לומר כי מדובר בפעילות הנעשית במהלך העסקים הרגיל של העוררת במובן זה שהיא אינה חריגה אלא מהווה את עיקר עיסוקה, אולם אין בעניין זה כשלעצמו כדי להשיב על השאלה הנפרדת, הבוחנת האם מדובר בהכנסה המושפעת מיחסי הקרבה בין הצדדים או אם נעשו בתנאי שוק. למעשה, ההיפך מכך הוא הנכון, שכן משעה שכלל פעילותה של העוררת מתבצעת מול צד קשור בלבד, לא קיימות עסקאות מקבילות מול צדדים שלישיים שאליהן ניתן להשוות לצורך בחינת תנאי השוק, כאמור.

65. לא למותר לציין כי לטענת העוררת, אלמלא היה מדובר בצדדים קשורים לא היה מועבר תשלום עבור שכר בתקופת הזכאות בסכומים דומים לסכומים שהועברו עבור אותו שירות בחודשים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

קודמים, שכן כמות העבודה אצל העוסקת המורשה ירדה באופן ניכר באותה תקופה לנוכח צמצום הפעילות במשק, כפי שעולה מהירידה הניכרת במחזורי הכנסותיה בתקופת הזכאות. מכאן, שטענת המשיבה שלפיה העוסקת המשיכה לקבל סכומים דומים גם קודם לכן כך שאין מדובר בהכנסה חריגה, מחזקת דווקא את המסקנה כי מדובר בעסקה שהושפעה מיחסי הקרבה בין הצדדים, שאם לא כן היה מצופה כי התשלום ישקף גם את הירידה בהיקף הפעילות בתקופת הזכאות.

66. בנסיבות אלו, ברי כי מדובר בעסקה המושפעת מיחסי הקרבה בין הצדדים ולא בעסקה רגילה הנעשית בתנאי שוק, כך שהמשיבה אינה קרובה כלל לעמוד בנטל המוטל עליה לסתור את הנחת המוצא שבחוק (וזאת כאמור, גם אם נניח, לצורך הדיון בלבד, כי בסמכותה לעשות כן).

67. אכן, אין להכחיש כי נטרול ההכנסה הקשורה במקרה שלפנינו יוצר עיוות מסוים מבחינה חשבונאית, משום שהוראות החוק בעניין נטרול עסקאות קשורות נועדו לפעול באופן סימטרי הן ביחס למחזור העסקאות והן ביחס לתשומות. ואולם, במקרה זה ההכנסה הקשורה נובעת מהחזר עלויות שכר, בעוד שהצד המקביל לה אינו תשומה קשורה אלא הוצאות שכר ששולמו לעובדים, ואין בחוק הוראה המאפשרת נטרול מקביל של אותן הוצאות, באופן שאמנם יוצר חוסר סימטריה מסוים בתוצאה.

68. ברי כי מבחינה כלכלית מהותית היה נכון יותר לבחון את נתוני שני העוסקים במאוחד, כפי שביקשה העוררת, שכן מדובר באותו עסק. בחינה זו הייתה מאפשרת לנטרל את שני צדדיה של העסקה הפנימית ולהימנע מחוסר הסימטריה שנוצר כתוצאה מבחינת כל אחד מן העוסקים בנפרד. בחינה שכזו היתה מביאה למתן פיצוי בסכום גבוה יותר מהסכום המתקבל במסגרת בחינה של תביעת העוררת בלבד.

69. אלא שבהתאם לחוק יש לבחון כל עוסק בנפרד, מה גם שהעוסקת המורשה לא הגישה תביעה לפיצוי בתקופת זכאות זו. ככל שהבחינה נעשית ביחס לעוררת בלבד, יש לנטרל את ההכנסה הקשורה בהתאם להוראת החוק, גם אם אין אפשרות לנטרל במקביל את הוצאות השכר הקשורות המקבילות לאותה הכנסה.

70. במילים אחרות, בחינת עניינה של העוררת בנפרד אמנם יוצרת חוסר סימטריה מסוים, שכן ההכנסה הקשורה מנוטרלת מבלי שניתן לנטרל במקביל את הוצאות השכר המקבילות לה. ואולם, מעבר לכך שמדובר בתוצאה הנובעת מהוראות החוק, חוסר סימטריה זה אינו יוצר עיוות מבחינה כלכלית מהותית, שכן גם אילו נבחנו שני העוסקים במאוחד הייתה קיימת ירידה המזכה בפיצוי, שלמעשה אף היתה מביאה לפיצוי בסכום גבוה יותר.



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

71. לבסוף נציין, כי העובדה שהעוסקת המורשה לא הגישה תביעה לפיצוי עבור תקופת הזכאות שלפנינו, על אף שהיתה לה ירידת מחזורים בשיעור המזכה במענק, מעידה כי אין מדובר בניסיון לקבל כפל פיצוי או להפיק יתרון כלשהו מהפיצול בין שני העוסקים.

סיכום ומסקנות

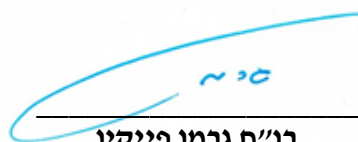
72. לסיכום, בהתאם להוראת החוק הברורה, המשיבה אינה מוסמכת לבחון, וממילא לכלול בחישוב, עסקאות מצד קשור, ככל שהעוסק לא ביקש ממנה לעשות כן. מבחינה עקרונית, על המשיבה לפעול בהתאם להוראות החוק גם אם היא סבורה כי הן חסרות היגיון או מנוגדות לדרישת הקשר הסיבתי, מה גם שבמקרה זה ההוראה מגשימה ומיישמת את דרישת הקשר הסיבתי, בהתאם להנחות המוצא של החקיקה.

73. מעבר לכך, גם אם נניח לצורך הדיון כי המשיבה מוסמכת לבחון עסקאות קשורות גם מבלי שהוגשה בקשה מצד העוסק, הרי שהנטל להוכיח כי מדובר בעסקה שנעשתה בתנאי שוק ובמהלך העסקים הרגיל עודנו מוטל עליה. במקרה זה המשיבה לא עמדה בנטל זה, שכן העוררת לא סיפקה שירותים דומים לצדדים שלישיים, כך שלא ניתן כלל להשוות את העסקה שבמחלוקת לעסקאות רגילות הנעשות בתנאי השוק. בשורה התחתונה, מדובר בהחזר עלויות שכר בתוך אותו עסק, ולא בעסקה מסחרית רגילה הכוללת רכיב רווח. בין אם נבחן את המקרה בהתאם להוראות החוק החלות על העוררת בלבד (כפי שנעשה), ובין אם נבחן אותו במישור הכלכלי הרחב יותר של כלל פעילות העסק, מתקיימת ירידה בשיעורים המזכים בפיצוי. לפיכך יש לדחות את עמדת המשיבה ולקבל את הערר.

74. לנוכח התוצאה שאליה הגענו, תישא המשיבה בהוצאות העוררת בסכום של 10 אלף ₪.

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

ניתנה היום בתאריך י"ג תמוז תשפ"ו, 28.06.2026, בהעדר הצדדים.


רו"ח גרמן פייקין
חבר הוועדה


ד"ר נדב כנען, עו"ד
יו"ר הוועדה