עמ"נ 2455-07-25 מדינת ישראל – רשות המסים נ' ולנשטין - חברת רואי חשבון

לפני כבוד השופט אבי גורמן

מערערת	**מדינת ישראל – רשות המסים** ע"י ב"כ עוה"ד דורון קרסנטי פרקליטות מחוז מרכז (אזרחי)
	נגד
משיבה	**ולנשטין - חברת רואי חשבון** ע"י ב"כ עוה"ד אמנון סמרה

<u>פסק דין</u>

לפניי ערעור שהגישה מדינת ישראל – רשות המסים (להלן: "**המערערת**") נגד החלטת ועדת הערר לענייני קורונה וחרבות ברזל – מסלול ארצי (ערר 1499-24) מיום 24.4.2025 (להלן, בהתאמה: "**ועדת הערר**" או "**הוועדה**", ו- "**החלטת ועדת הערר**"), בעניין תשלום תביעת פיצויים שהגישה ולנשטין – חברת רואי חשבון (להלן: "**המשיבה**") במסלול הוצאות מזכות, לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023.

ועדת הערר קבעה כי על המערערת לשלם למשיבה פיצויים בסך 157,301 ₪.

המערערת מבקשת לבטל את החלטת ועדת הערר, ולהורות על השבת התיק לשלב הדיון בהשגה, במסגרתו תוכל המערערת לערוך בירורים ובדיקות נוספות, שלשיטתה נחוצים.

<u>עיקרי העובדות</u>

1. המערערת היא מדינת ישראל - רשות המסים, והמשיבה היא ולנשטין - חברת רואי חשבון המעניקה ללקוחותיה שירותים של הנהלת חשבונות וראיית חשבון.
2. המשיבה הגישה בקשה לפיצויים במסלול הוצאות מזכות בגין תקופת הזכאות נובמבר - דצמבר 2023, על סך של 157,302 ₪.

https://www.capitax.co.il/Attachments/2455-07-25.pdf

3. הבקשה הוגשה מכוח פרק שמיני 1 לחוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א-1961, כנוסחו בהתאם להוראת השעה בחוק התכנית לסיוע כלכלי (הוראת שעה - חרבות ברזל), התשפ"ד-2023 (להלן: "**החוק**" או "**חוק מס רכוש**").

4. ביום 29.2.2024 דחתה המערערת את הבקשה לפיצויים, בנימוק שלא קיימת ירידה במחזורי העסקאות וכי שיעור מקדם ההוצאות הקבועות שחושב אינו מזכה בפיצוי.

5. בתגובה לכך, הגישה המשיבה השגה ביום 3.3.2024, ובה הסבירה כי היא פועלת במסגרת איחוד עוסקים של החברה עם בעלי המניות שלה (שותפות לצרכי מע"מ). המשיבה טענה בהשגה כי יש לנטרל מהחישוב עסקאות פנימיות בין החברה לבין בעלי המניות שלה המהוות חלוקת רווחים, ובנטרולן קיימת ירידת מחזורים המזכה בפיצוי.

6. ביום 3.11.2024 נדחתה ההשגה על ידי המערערת, בקביעה כי התיק הינו "תיק שותפות ולא תיק איחוד עוסקים", ולכן יש לבדוק אותו בכללותו ללא הפרדה של השותפים, ובבדיקה זו אין ירידה מזכה בפיצוי.

7. בעקבות הדחייה, הגישה המשיבה ערר ביום 18.12.2024 שבו חזרה על טענותיה לעניין נטרול העסקאות הפנימיות.

8. באותו היום, 18.12.2024, ניתנה החלטה של יו"ר ועדת הערר שביקש מהמערערת לבחון שוב, בטרם בירור הערר, אם לא נפלה טעות בהחלטה בהשגה, שכן זו לא כללה התייחסות להוראה המחייבת נטרול עסקאות בין צדדים קשורים.

9. בעקבות כך, התקיימה ביום 9.1.2025 פגישה בין נציגי המערערת והמשיבה, ושיח נוסף התקיים בין הצדדים.

10. ביום 5.2.2025, בעקבות דחיות שניתנו לה, הגישה המערערת כתב תשובה לערר. בכתב התשובה חזרה בה המערערת מטענותיה בהחלטתה נשוא הערר, והסכימה כי יש לנטרל את העסקאות הפנימיות.

אלא שלצד חזרתה מעמדתה הקודמת, העלתה המערערת טענה חדשה לפיה למרות הירידה במחזורי ההכנסות, המשיבה לא נפגעה מהמלחמה, שכן הכנסותיה נדחו לתחילת שנת 2024.

המערערת טענה כי מדובר בדחיית הכנסות ולא באובדן הכנסה, ואף העלתה חשש לקיומה של עסקה מלאכותית או בדויה לפי סעיף 38יג לחוק שנועדה לייצר זכאות לפיצוי באופן מכוון ומלאכותי. לדברי המערערת, המשיבה דחתה את הכנסותיה, מחודשים נובמבר-דצמבר 2023 לחודשים ינואר-פברואר 2024, כדי שתוכל להראות נזק עקיף בר פיצוי.

המערערת טענה כי בין אם דחייה זו נעשתה במכוון ובין אם כתוצאה מעיכובים שנגרמו עקב מלחמת חרבות ברזל, הרי שמדובר בדחיית הכנסות ולא בנזק שנגרם כתוצאה מהמלחמה.

11. ועדת הערר בהחלטה (קצרה אך מנומקת) מיום 9.2.2025 ביקשה הבהרות מהמערערת, וזאת נוכח קשיים עובדתיים ומשפטיים שמצאה בטענותיה החדשות בכתב התשובה. המערערת הגישה מסמך כאמור, ואף המשיבה הגישה מענה למסמך הטענות שהגישה המערערת.

12. ביום 11.3.2025 נערך דיון בערר. במסגרת דיון זה התברר כי הבירור שערכה המערערת עם המשיבה, התייחס רק לחלק מפעילותה של המשיבה (שירותי הנהלת חשבונות ודיווחים שוטפים למע"מ), אך ככל הנראה לא נבחן כנדרש רכיב משמעותי אחר של פעילות המשיבה (הגשת דוחות כספיים). לאור זאת, ביקשה המערערת כי ועדת הערר תורה על השבת התיק לשלב הדיון בהשגה, וזאת לנוכח בדיקות שלדברי המערערת צריכות להתבצע לאור ספקות שהתעוררו באשר לתמונת הדברים במלואה.

ועדת הערר דחתה בהחלטה מנומקת את הבקשה, והורתה כי המערערת תבהיר אם היא עומדת על הערר ומאילו טעמים. המערערת הודיעה כי היא עומדת על החלטתה ושבה וביקשה כי הוועדה תורה על השבת הדיון לשלב ההשגה.

13. ביום 24.4.2025 ניתנה החלטת ועדת הערר, במסגרתה התקבל הערר.

<u>תמצית החלטת ועדת הערר</u>

14. ועדת הערר קיבלה את הערר במלואו והורתה למערערת לשלם למשיבה את מלוא הפיצוי הנתבע בסך 157,302 ₪, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית. קביעה זו נבעה מכך שהמשיבה הוכיחה כי היא זכאית לפיצויים - עקב ירידת מחזורי הכנסותיה בעקבות המלחמה, ומנגד – נדחו הטענות (החדשות) שהעלתה המערערת.

החלטת הוועדה נשענה על קביעות עובדתיות ומשפטיות כאחת.

15. במסגרת קביעותיה המשפטיות, קבעה הוועדה כי הזכאות לפיצוי במסלול הוצאות מזכות, מבוססת על השוואת מחזורי הכנסות בלבד לפי נוסחה קבועה בחוק, ואין צורך להוכיח את דבר קיומו של נזק או אובדן הכנסות בפועל. הוועדה הבהירה כי המחוקק בחר במודל זה במודע, ולא התכוון ליצור "מסלול אדום" נוסף, המחייב את הניזוקים להוכיח את מרכיב הנזק בדמות "הפסד או מניעת רווח".

16. עוד קבעה הוועדה מבחינה משפטית, כי טענות המערערת בדבר עסקה מלאכותית או בדויה - הן האשמות חמורות אשר ראוי שלא היו מועלות כלל, ללא בדל ראיה ועל דרך ההשערה בלבד.

17. בנוסף נקבע כי סמכות המערערת לתיקון החלטה לפי סעיף 38(ב) לחוק, היא כבדת משקל, והרף הראייתי הנדרש להפעלתה הוא גבוה.

18. במישור העובדתי קבעה הוועדה כי הוכח קיומו של קשר סיבתי בין ירידת המחזורים למלחמה, שכן שלושה מתוך ששת רואי החשבון של המשיבה גויסו למילואים, ועובדות נוספות נאלצו להישאר בבית, דבר שגרם לעיכובים קשים בביצוע שירותי הביקורת ועריכת הדוחות הכספיים.

19. הוועדה קבעה כי המערערת לא הציגה כל תשתית ראייתית מוצקה וממשית לטענת דחיית ההכנסות, אלא הסתפקה בשאלות חלקיות בעל פה, שנגעו רק לשירותי הנהלת החשבונות השוטפים, תוך התעלמות המערערת משירותי הביקורת שנפגעו.

ועדת הערר מתחה בהקשר זה ביקורת על התנהלות המערערת, אשר לא ניצלה הזדמנויות שניתנו לה ע"י הוועדה ושהיו לרשותה, לצורך עריכת בירור שכעת המערערת סבורה כי נדרש.

20. עוד נקבע כי העובדה שההכנסות הופקו לבסוף במועד מאוחר יותר, אם נניח כי כך אירע, אינה מתקזזת מול הפגיעה שחוותה המשיבה בתקופת המלחמה שבה המשיכה לשאת במלוא הוצאותיה הקבועות ובשכר העובדים. בחינת התמונה המלאה דורשת הצגת תשתית ראייתית רחבה יותר, ועל אף שניתנה למערערת האפשרות לשנות את נימוקיה ולגבש ראיות לטענותיה, המערערת לא הציגה תשתית ראייתית מספקת.

21. בשים לב למסקנותיה העובדתיות והמשפטיות, נקבע כי אין מקום להשיב את התיק לשלב ההשגה.

<u>עיקרי טענות המערערת</u>

22. המערערת טוענת כי שגתה ועדת הערר בקביעתה כי אין צורך להוכיח את דבר קיומו של נזק כתנאי לפיצוי.

לטענתה, לשון חוק מס רכוש קובעת במפורש כי הזכאות לפיצויים היא "בעד נזק עקיף שנגרם לו", כאשר "נזק עקיף" מוגדר כ"הפסד או מניעת רווח".

המערערת מוסיפה כי גם תכלית החוק ופסיקת בתי המשפט תומכות בכך שהפיצוי נועד אך ורק למי שסבל נזק ממשי, ואין להעניק פיצוי מקום בו ברור כי העוסק לא ניזוק כלל.

23. המערערת טוענת כי מקום בו נגרמה לעוסק דחיית הכנסה זמנית בלבד ללא אובדן הכנסה, לא מתקיים "נזק" בר פיצוי. לשיטתה, תוצאה המאפשרת לעוסק לקבל גם את מלוא ההכנסות שהיו צפויות לו וגם פיצוי נוסף - מנוגדת לתכלית החקיקה, שנועדה לסייע לעסקים שסבלו מירידת מחזורים שלא תחזור.

24. המערערת מציינת כי המשיבה, כמשרד רואי חשבון המעניק שירותים קבועים להפקת דוחות ומסמכים שהלקוחות נדרשים להגיש בכל מקרה, סיפקה לבסוף את כל שירותיה וקיבלה את מלוא התמורה באיחור, ולכן לא נגרם לה אובדן רווח.

25. המערערת טוענת כי הנתונים העובדתיים תומכים בכך שמדובר בדחיית הכנסה בלבד, שכן ההכנסות של המשיבה בחודשים ינואר-פברואר 2024 - היו גבוהות וחריגות בהשוואה לשנים קודמות ומעידות על העברת הכנסות מסוף שנת 2023. כמו כן, מספר העובדים והוצאות השכר של המשיבה נותרו יציבים לחלוטין בתקופת המלחמה, דבר המוכיח כי היא המשיכה לספק שירותים כרגיל ורק חוותה פערי גבייה זמניים.

26. המערערת מבקשת כסעד להורות על ביטול החלטת ועדת הערר והשבת ההליך לשלב ההשגה, לצורך השלמת הבירור העובדתי. לטענתה, היה על ועדת הערר לאפשר לה להעמיק את הבדיקה ולדרוש מסמכים לאור המידע החדש שהתגלה, וזאת בין השאר בהתאם לסמכות הרחבה לתיקון החלטה המוקנית למנהל לפי סעיף 38(ב) לחוק במקרה של טעות או עובדות חדשות שהתגלו.

<u>עיקרי טענות המשיבה</u>

27. המשיבה טוענת כי פסק הדין של ועדת הערר הוא מפורט, מבוסס ומעוגן היטב הן במישור העובדתי והן במישור המשפטי, ואין כל עילה להתערב בקביעותיו.

28. לטענתה, המערערת מנסה להציג את המחלוקת כסוגיה משפטית עקרונית, תוך התעלמות מוחלטת מקביעותיה העובדתיות הברורות של הוועדה, וזאת במטרה לחפות על מחדליה הראייתיים ולבצע "מסע דייג" עובדתי בשלב מאוחר.

29. המשיבה טוענת כי חוותה פגיעה קשה ומשמעותית בפעילותה וביכולתה להפיק הכנסה בתקופת המלחמה, שכן שלושה מתוך שש רואי החשבון במשרד גויסו למילואים ואף יתר העובדים נתקלו בקשיים קשים. בשל כך, כמות הדוחות השנתיים שהוגשו צנחה דרסטית, והמשיבה סבלה מירידה משמעותית במחזורי הפעילות בחודשים נובמבר-דצמבר 2023, בעוד היא נאלצה להמשיך לשאת במלוא הוצאותיה השוטפות ובשכר עובדיה. בדיוק לשם כך נועדו הפיצויים במסלול הוצאות מזכות.

30. המשיבה טוענת כי המערערת שינתה את חזית טיעוניה שוב ושוב לאורך ההליך, החל מטענות על איחוד עוסקים וכלה בהאשמות חמורות ומשוללות יסוד בדבר דחיית הכנסות מכוונת ועסקה מלאכותית. המשיבה מדגישה כי כפי שקבעה ועדת הערר, המערערת לא הציגה כל תשתית ראייתית לטענותיה אלו, נמנעה מלרשום פרוטוקול של הפגישה שנערכה בין הצדדים, לא ניצלה פרק זמן

שהועמד לרשותה לעריכת בירורים שלדעתה נדרשים, ונמנעה מלהביא את נציגיה לעדות ומלחקור את נציג המשיבה, ולכן בצדק נקבע כי אין להשיב את התיק לשלב ההשגה בשל מחדלי המערערת.

31. המשיבה טוענת כי לפי פסיקת בית המשפט העליון, במסלול הוצאות מזכות חלה נוסחה אחידה ופשוטה של ירידת מחזורים שאין לסטות ממנה, והמשיבה עמדה בכל תנאיה של הנוסחה, המזכים בפיצוי. המשיבה מבהירה כי דחיית הכנסות אינה מעידה על היעדר נזק, שכן השלמת העבודה באיחור כרוכה בהוצאות חריגות ונוספות (כגון שעות נוספות ועבודה מאומצת) ובמניעת אפשרות לפתח את העסק ולהביא לקוחות חדשים.

32. טענותיה החדשות של המערערת כפי שציינה ועדת הערר – אינן מבוססות, בין השאר מפני שהיא מתעלמת מעלייה עקבית בהכנסות המשיבה במהלך השנים 2023 ו- 2024 ומתמונה רחבה יותר של הפעילות הכלכלית של המשיבה בחודשי המלחמה המתמשכת. למעשה אף לשיטת המערערת, בחינת שאלת הנזק דורשת בדיקה רחבה, שכלל לא נעשתה על ידה. במצב זה, בו הוכחה ירידת מחזורים עקב המלחמה, ובהעדר ראיות המבססות את טענות המערערת, צדקה ועדת הערר בהחלטתה ואין מקום להתערב בה.

נוכח מצב עובדתי זה, הצגת הערעור כאילו עניינו בשאלה משפטית עקרונית, אינה נכונה.

<u>דיון והכרעה</u>:

33. אקדים ואומר כי לאחר שעיינתי בהחלטת ועדת הערר ובטענות הצדדים לפניי, מצאתי כי דין הערעור להידחות.

החלטת ועדת הערר כוללת קביעות עקרוניות, ולצדן קביעות עובדתיות הנוגעות לתיק הספציפי כאן. בכל הנוגע לקביעות העובדתיות וליישומן, לא מצאתי כל הצדקה להתערב בהחלטת הוועדה. בכל הנוגע לקביעות המשפטיות, מצאתי להוסיף הערה מבהירה – תוך הצגת הרקע המשפטי, אשר איני משוכנע כי היא עומדת בניגוד לקביעות ועדת הערר, אולם כך או אחרת, מצאתי כי יש מקום להוסיפה.

לצד זה אבהיר כי בשים לב לכך שדי בקביעות העובדתיות של ועדת הערר - כדי להצדיק את החלטתה מבחינה מעשית, הסתפקתי בקביעה מצומצמת הנוגעת למישור העקרוני, ולא מצאתי לקבוע מסמרות בשאלה רחבה יותר הנוגעת למעמדן של הכנסות דחויות. שאלה זו צריכה להתברר אל מול תשתית עובדתית מוצקה יותר ולא במקרה בו אף לדעת המערערת, תשתית זו חסרה. חסר זה הנו הן ביחס למקרה הספציפי של המשיבה, אך הן בכל הנוגע לדרך ההתנהלות הרחבה יותר בה נוקטת בפועל המערערת. המערערת לא טרחה להציג את הדברים, ובנסיבות אלה נדרשת זהירות,

במסגרתה אין מקום לקבוע מסמרות ביחס למה שאינו נדרש לבירור המחלוקת כאן או להבהרה ממוקדת ביחס להחלטת ועדת הערר.

34. בתמצית אומר כי מבחינה מעשית, ועדת הערר מצאה לדחות את בקשת המערערת לשוב לשלב הדיון בהשגה. החלטה זו מתייחסת למצב דברים בו המערערת, רשות המסים, חזרה בה לחלוטין מנימוקיה בהחלטתה בהשגה, והיא ביקשה לשלול מהמשיבה את הפיצויים שתבעה, מכוח נימוקים חדשים שהעלתה לראשונה בכתב התשובה לערר.

ועדת הערר לא מנעה זאת מהמערערת, אלא שהיא מצאה כי מדובר בטענות חדשות, הנשענות על יסודות עובדתיים רעועים ולא משכנעים. נוכח כך, ביקשה המערערת לשוב לשלב הדיון בהשגה, כדי שתוכל לערוך בדיקות שונות, אשר אף לשיטתה נחוצות כדי לבסס את תמונת הדברים לאשורה.

אלא שבקשה זו בצדק נדחתה על ידי ועדת הערר. עסקינן במשיבה אשר הוכיחה כי סבלה מירידת מחזורים, אשר נגרמה בשל נזקי המלחמה. משעמדה המשיבה במבחן זה שקבע המחוקק, הנטל להוכיח כי היא אינה זכאית לפיצויים, רובץ לפתחה של רשות המסים – המערערת. משלא עמדה המערערת בנטל זה, בצדק נדחתה בקשתה לשוב לשלב הדיון בהשגה.

די בקביעות אלה - כדי להביא למסקנה כי אין מקום להתערב בהחלטת ויעדת הערר, מבלי צורך להיכנס לבחינת שאלה משפטית שהיא בנסיבות העניין תיאורטית – שכן לא הוצגו לה עוגנים עובדתיים מספקים.

35. לשון אחרת: בצדק טענה המשיבה, כי המערערת מבקשת להעמיד שאלה משפטית עקרונית במוקד הערעור, כאשר למעשה רכיב מרכזי מהחלטת ועדת הערר, נשען על קביעות עובדתיות, אשר די בהן כדי להבהיר כי בדין קיבלה ועדת הערר את החלטתה וכי לכל הפחות – מדובר בהחלטה שהיא עמוק בתוך מתחם ההחלטות שוועדת ערר מקצועית רשאית לקבל, ושערכאת הערעור אין דרכה להתערב בהן.

36. כך בתמצית, ולהלן ארחיב מעט יותר, במידה הנדרשת בנסיבות המקרה.

<u>רקע משפטי</u>:

37. חוק מס רכוש, בתקופה הרלוונטית לנו – פרוץ מלחמת חרבות ברזל, קבע שני מסלולי פיצוי שונים:

א. מסלול שמכונה "המסלול האדום": במסגרתו יכול היה ניזוק להוכיח את מלוא הנזק שנגרם לו – ולקבל פיצוי בהתאם;

ב. "מסלול הוצאות מזכות": מסלול פשוט ומהיר יותר (המכונה גם "המסלול הירוק"), אשר נועד לתת מענה מהיר לצורך שיפוי עסקים בגין הוצאות קבועות בהם הם נאלצו לשאת, בתקופה בה בשל המלחמה – מחזור הכנסותיהם קטן באופן ניכר. במסלול זה, הניזוק אינו נדרש להוכיח את גובה הנזק שנגרם לו, אלא נתוניו נבחנים מבעד לנוסחה שקבע המחוקק, ובהתאם לכך נקבע האם הוא זכאי לפיצוי, ואם כן - גובהו.

38. מפאת אופיו, מסלול הוצאות מזכות מבוסס על מבחן טכני המגלם בתוכו חזקה: ירידת מחזורים בתקופה הרלוונטית בשיעור הנדרש, נבעה בשל נזקי המלחמה ומזכה בפיצויים בהתאם לנוסחה טכנית שקבע המחוקק.

כפי שנקבע בפסיקה ענפה, אופיו הטכני של מבחן הזכאות, נועד להגשים את תכליתו: פיצוי מהיר שאינו דורש בדיקות יתירות. אופי זה של ההסדר שקבע המחוקק ביחס למסלול הירוק ובניגוד למסלול האדום, מחייב, כפי שנקבע ברע"א 5033/23 **קבוצת אינטלקט הפקה והוצאה לאור בע"מ נ' מדינת ישראל מנהל מס רכוש וקרן פיצויים באגף מס הכנסה ומס רכוש במשרד האוצר** (25.3.2024), כי:

> **"... ככלל, על הוועדה להיצמד לנוסחאות הקבועות בדין, וכי חייבות להתקיים נסיבות מיוחדות על מנת שתותר סטייה מאופן חישוב הפיצוי כפי שנקבע בדין, ובפרט בעניין מסד הנתונים שעל בסיסו יש לקבוע את שיעור הנזק העקיף. גישה אחרת עלולה לבטל למעשה את ההבחנה המהותית בין "המסלול האדום" אשר התביעות המוגשות לפיו אינן מוגבלות בנוסחת חישוב; לבין "המסלולים הירוקים", המוגבלים בנוסחאות ובתקרת פיצוי".** (ההדגשות, כאן ולהלן, אינן במקור)

39. לעניינו, הפיצויים שתבעה המשיבה הם בהתאם למסלול הוצאות מזכות. בהקשרו של מסלול זה, קבע המחוקק בסעיף 38ד(א) לחוק, כדלקמן:

> **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:**
>
> **(1) מחזור עסקאותיו בשנת הבסיס אינו עולה על 400 מיליון שקלים חדשים;**
>
> **(2) שיעור הירידה במחזור העסקאות שלו עולה על 25%, ואם הוא מדווח בשיטה דו חודשית – על 12.5%;**
>
> **(3) הירידה במחזור העסקאות כאמור בפסקה (2) נגרמה כתוצאה מנזק עקיף;**
>
> **....**

סעיף זה קובע כאבן בוחן מרכזית לזכאות לפיצוי, את ירידת המחזורים, בהשוואה בין תקופת הבסיס לתקופת הזכאות (כפי שנקבע בהגדרת "שיעור הירידה במחזורים" – בסעיף 38ג לחוק). כאמור בפסקה (2) הנ"ל, ככלל, שיעור ירידת המחזור צריך לעלות על 25%.

אלא שכפי שעולה מפסקה (3) הנ"ל, לא די בעצם ירידת המחזורים, אלא נדרש כי ירידה זו "נגרמה כתוצאה מנזק עקיף". נדרש אפוא קשר סיבתי בין ירידת המחזורים, לבין קרות הנזק העקיף.

"נזק עקיף" הוגדר בסעיף 38ג לחוק:

> **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;**

שילוב הגדרות אלה יחדיו מלמד כי מלבד עצם ירידת המחזורים בשיעור שנקבע, נדרש אף כי ירידה זו נגרמה כתוצאה מהפסד או מניעת רווח שנגרם עקב פעולות איבה נגד ישראל (או האפשרויות האחרות שאינן רלוונטיות לנו, שמנה הסעיף).

לאור זאת, אם ירידת המחזורים לא נבעה ממצב המלחמה, או שהיא לא באמת משקפת הפסד/נזק – לא תהיה זכאות לפיצוי.

כתבתי לעיל "הפסד/נזק", שכן הדרישה בדבר קיומו של הפסד, יכול להילמד לא רק מהגדרת "נזק עקיף", אלא אף מעצם הביטוי "נזק" בו עושה המחוקק שוב ושוב שימוש בחוק מס רכוש.

40. אלא שכאן יש מקום להדגיש את שנקבע אמנם בעניין פיצויים ששולמו בעקבות מגפת הקורונה, אולם בשל הדמיון הרב בין המסלולים – יפים וחשובים הדברים אף להקשר שלנו כאן. כבוד השופטת ד' ברק ארז קבעה ב[בר"מ 7502/22 **רשות המיסים נ' בוריס פודולסקי** (22.1.2023)] (להלן: "**עניין פודולסקי**") פס' 22:

> **... הלכה למעשה, הדרך להוכיח עמידה בתנאי זה היא הצבעה על נתונים של ירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס. הא – ותו לא. אכן, ייתכן שגרמו לירידה במחזורי העסקאות נסיבות אחרות, אך אין דרכו של המשפט לדרוש הוכחת יסודות שליליים (במקרה זה, אי-קיומם של גורמים אחרים לירידה במחזורי העסקאות). גם בחיי המעשה, רשות המיסים אינה דורשת הוכחה כאמור מכל עוסק הפונה בבקשה בהתאם לחוק. הדברים אף עולים בקנה אחד עם תכליתו של החוק, שהיא מתן מענה יעיל ומהיר למשבר הכלכלי שאליו נקלעו עסקים רבים על רקע מאורעות השעה ... . ככל שלטענת רשות המיסים נותק הקשר הסיבתי בין הירידה במחזור ההכנסות של העוסק לבין השלכותיו של נגיף הקורונה – ... – על רשות המסים לבסס טענתה זו ולסתור את החזקה באשר לכך שמגפת הקורונה הייתה**

הגורם הדומיננטי לשינוי. אם אכן תציג ראיות לכאורה לכך – או אז יעבור הנטל לכתפי העוסק להוכיח אחרת".

כך גם בהקשר שלנו. מה שנדרש מניזוק להוכיח הוא את עצם ירידת המחזורים – הא ותו לא. משהוכיח הוא את ירידת המחזורים, עובר הנטל אל כתפי רשות המסים להוכיח את שהיא חפצה להראות – כדי לסתור את זכאותו לפיצויים שנקבעו בחוק.

האפשרות פתוחה בפני רשות המסים לנסות ולבסס טענה כדי לסתור את החזקה שקבע המחוקק, ולהראות כי ירידת המחזורים לא נבעה בשל מצב המלחמה, אלא מסיבות אחרות. אם תראה זאת, יעבור הנטל אל כתפי הניזוק, להוכיח אחרת.

41. כך גם – ובייתר שאת, ביחס לשאלת היווצרות ההפסד וקרות הנזק. במסלול הוצאות מזכות, על הניזוק להוכיח ירידת מחזורים והוא אינו נדרש להוכיח נזק אחר שנגרם לו.

ראשית ובאופן פשוט – עצם ירידת המחזורים, היא המשקפת את קרות הנזק. הקשר כאן, איתן עוד יותר מזה שנקבע ביחס לשאלת הקשר הסיבתי בין המלחמה לבין ירידת המחזורים. כאן, בכל הנוגע להיווצרות ההפסד/הנזק, אין המדובר בחזקה המלמדת על משהו חיצוני אחר (כגון קשר סיבתי בין ירידת המחזורים למלחמה), אלא היא (ירידת המחזורים) המשקפת ככלל את ההפסד עצמו.

די אפוא בכך שהניזוק מוכיח את ירידת המחזורים, כדי ללמד על היווצרות ההפסד וקרות הנזק העקיף.

אלא שבדומה (אך כפי שיובהר מיד, לא זהה) למה שנפסק בעניין פודולסקי, הקביעה כי ירידת המחזורים היא המשקפת את ההפסד, אינה שוללת מרשות המסים לנסות ולהראות כי לאמתו של דבר – לא נגרם הפסד כלכלי אמתי ואין לפנינו באמת "ניזוק" שנגרם לו הפסד.

אמנם, בשים לב לכך שהקשר בין ירידת מחזורים להפסד כלכלי – הוא ישיר יותר, ואינו משקף חזקה חיצונית גרידא (כגון זו המניחה כי ירידת המחזורים נגרמה כתוצאה מהמלחמה), משמעות הדבר היא כי הנטל המוטל על רשות המסים להוכיח כי ירידת המחזורים אינה משקפת הפסד כלכלי אמתי, כבד יותר. לא די בטענות שאינן משכנעות, כדי לעמוד בנטל זה.

42. אם קריאת החלטת ועדת הערר יכלה אולי, לדברי המערערת, ללמד כי לא פתוחה בפני רשות המסים האפשרות להוכיח כי לא נגרם כל נזק או הפסד המהווים "נזק עקיף" המזכה בפיצוי, הרי שמצאתי להוסיף ולהבהיר כי לא כך הוא.

המחוקק טרח להגדיר "נזק עקיף", כ-"הפסד או מניעת רווח ..." – והגדרה זו אינה נטולת משמעות.

אם תצליח רשות המסים להראות כי ירידת המחזורים אינה משקפת הפסד, וכאמור לעיל ויובהר עוד בהמשך - הוכחה זו אינה קלה, בהחלט ייתכן כי ייקבע כי אין זכאות לפיצוי.

כך, באופן מצומצם וממוקד, מוצא אני להוסיף ולהבהיר ביחס להחלטת ועדת הערר, אם הבהרה שכזו אכן נדרשת.

43. איני מוצא לקבוע כל מסמרות בהקשר רחב יותר, וזאת נוכח חסר הן בתשתית הראייתית ביחס למקרה הספציפי של המערערת, והן בשים לב לכך שהמערערת בחרה שלא להציג תשתית של ממש ביחס לאופן התנהלותה בהקשרים רחבים יותר (ובנסיבות אלה, איני מוצא להתייחס להבחנות שהציעה המערערת בין בעלי עסקים מסוגים שונים, עניינים שלא נכון לקבוע בהם מסמרות - שהשלכותיהן רחבות, ושלא הוצגה כאמור תשתית של ממש בעניינם, אף לא ביחס לשאלה כיצד נוהגת רשות המסים בפועל בעניינם).

לצד זה אעיר להלן מספר הערות – מבלי לקבוע מסמרות בדבר, אשר יש בהן להבהיר קשיים שיש לכאורה בגישה רחבה שניסתה לבסס המערערת. קשיים אלה מחדדים את שייאמר בהמשך, כי צדקה בנסיבות העניין וועדת הערר עת קבעה כי בהעדר תשתית ראייתית נדרשת, אותה לא טרחה המערערת להציב, אין מקום להורות על השבת המחלוקת לבירור בשלב הדיון בהשגה.

44. המערערת טענה כי כאשר לא מדובר באובדן סופי של הכנסה, אלא בדחיית המועד בו תופק ההכנסה, אין המדובר בנזק לצורך זכאות לפיצוי שבחוק.

לשיטתי מדובר בקביעה מרחיקת לכת ברוחבה, שגדריה לא הובהרו על ידי המערערת, ושאין לקבלה כפי שהוצגה.

כמה זמן לשיטת המערערת יכול לעבור בין ירידת המחזורים, לבין המועד העתידי בו תופק ההכנסה – כדי שיהיה בכך כדי לאיין את ההפסד/הנזק שירידת המחזורים מבטאת? חודש? חודשיים? שנה? שנתיים? – המערערת לא הציעה תשובה לכך. שאלה רטורית זו מוצבת כדי להמחיש כי קביעה גורפת מהסוג לו טענה המערערת – כי כל דחיית הכנסה אינה בבחינת הפסד, אינה פשוטה ליישום.

המערערת הביעה חשש ממצב בו אדם יקבל פיצוי בגין נזקיו במלחמה, וכעבור פרק זמן יצליח להשיב לעצמו את ההכנסה שאיבד, וימצא עצמו במצב טוב ממצבו במצב האלטרנטיבי: הוא גם הפיק בסופו של יום את מלוא ההכנסה, וגם זכה לפיצוי.

במישור המהותי, אני סבור כי טרוניית המערערת אינה נקייה מספקות. המחוקק רצה לתת סעד בידי מי שנדרש לעמוד בשעת משבר ונזק בהוצאות קבועות – על אף ירידה בהכנסותיו באותה העת, והעובדה כי בין השאר בעזרת סיוע זה יצליח לעמוד על רגליו ולהשיב את שחיסר, לא בהכרח נוגדת את תכלית החוק.

אלא שמעבר לכך, וכאן אתחבר להערה הקודמת בעניין פרק הזמן הנבחן, ייתכן (וכאמור, איני משוכנע כי הדבר הולם, ולמעשה מדובר בסוג של הכרעה השמור למחוקק) כי ניתן היה לקבוע בחוק הוראה הבוחנת בדיעבד את מצבו של הניזוק, ובהתאם לכך, בראייה לאחור, לבחון את מצבו הכלכלי – ולקבוע שוב את שאלת קיומו של נזק או העדרו. אלא שהוראה כזו אינה קיימת בחוק, ובהעדרה, איני סבור כי ניתן לקבוע בדרך של הכללה כי הצלחה בדיעבד להפיק את ההכנסה שנדחתה, מלמדת על העדר נזק.

ככלל, מבחינה חשבונאית, נתונים (כגון הפסד) נבחנים לפרק זמן מסוים ומוגדר, ואירועים מאוחרים משקפים נתונים שמועדם בעת היווצרותם. באופן פשוט, ירידה אמתית בהכנסות בחודשים נובמבר-דצמבר 2023, משקפת נזק שנוצר באותה העת, ואילו הכנסות שנוצרות שנה לאחר מכן, מהות הכנסה מאוחרת שאינה מאיינת את תוצאות העבר.

ושוב, אין בדבריי כדי לקבוע מסמרות בשאלה האם תוכל המערערת (רשות המסים) להוכיח במקרים מסוימים כי דחיית הכנסה - לא משקפת נזק, אלא רק להבהיר כי עמדה זו רחוקה מלהיות פשוטה וכי יש לבססה בנתונים של ממש.

בהקשר זה אוסיף ואציין כי בצדק ציינה ועדת הערר כי תמונת הדברים מורכבת יותר, מזו שציירה המערערת – כאילו רק שאלת עיתוי לפנינו. מצב המלחמה גרם לנזקים שונים, מגוונים ומורכבים. בין נזקים אלה, הצורך להמשיך ולשאת בהוצאות קבועות, גם בתקופה נעדרת הכנסות. זוהי תכלית החקיקה של מסלול הוצאות מזכאות. בנוסף וכפי שטענה המשיבה, הפקת ההכנסה בעתיד, כרוכה פעמים רבות בעלויות נוספות (כגון תשלומים עבור שעות נוספות וכיוצא בזה), כך שבחינה כלכלית של תמונת הדברים, אינה כה פשוטה.

45. תוצאת הדברים במישור העקרוני היא כי די לניזוק כי יוכיח את ירידת המחזורים, כדי ללמד על זכאותו לפיצויים. אם מבקשת רשות המסים לטעון כי למרות זאת אין הוא זכאי לפיצוי, עליה לבסס את טענתה כדבעי.

עוצמתו של הביסוס הנדרש מאת רשות המסים, תלוי באופי טענתה. טענה כי ירידת מחזורים אינה משקפת את הנזק וההפסד מהסוג שקבע המחוקק, היא טענה קשה – שדורשת ממצאים של ממש להוכחתה.

כך לדוגמה בכל הנוגע לטענה בדבר הסטה מכוונת של הכנסות, קבעה ועדת הערר כי המערערת לא הציגה ולו בדל של ראייה לכך, ואף במסגרת הערעור לא הוצג לכך שום ביסוס.

46. עד כאן במישור המשפטי עקרוני, ומכאן אל הצד הראייתי – בנסיבות המקרה כאן.

מן הכלל אל הפרט:

47. כפי שהובהר בהחלטת ועדת הערר, המערערת לא הציגה ראיות של ממש המלמדות כי אין לראות בירידת המחזורים שהוכחה, ככזו המשקפת נזק עקיף והפסד שנגרם למשיבה בתקופת הזכאות.

48. ועדת הערר ציינה כבר בהחלטתה הראשונה, עם הגשת כתב התשובה בידי המערערת, כי ההשוואה שערכה המערערת, המצטמצמת לבחינת אותם חודשים ספציפים, מאבדת בכך תמונה רחבה יותר, בה נצפתה עלייה עקבית בהכנסות המשיבה לאורך השנים 2023 ו- 2024. עלייה זו מלמדת, לדברי ועדת הערר וכפי שטענה המשיבה אף לפניי, כי חלק ניכר מעליית ההכנסות בחודשים ינואר-פברואר 2024 אינם בהכרח כתוצאה מדחיית מועד הכנסות נובמבר-דצמבר 2023.

49. עוד ציינה ועדת הערר, כי בבדיקה הראשונית שביצעה המערערת, הסתפקה היא בבחינת הכנסות המשיבה משירותי ניהול החשבונות ודיווחים שוטפים, ולא בחנה את הכנסותיה מהגשת דוחות כספיים. לדברי המשיבה וכפי שהדגישה אף בדיון לפניי, בשל המלחמה, הגשת דוחות רבים נדחתה פרק זמן ניכר, החורג באופן משמעותי מחודשים ינואר-פברואר אותם בחנה המערערת.

ועדת הערר קבעה בצדק כי בחינת חלק מהנתונים בלבד (ביחס לשירותי הנהלת חשבונות ודיווחים שוטפים) והתעלמות מהאחרים (ביחס להגשת הדוחות), מותירה תמונה חלקית, שערכה לוקה בחסר.

התמונה החסרה, אינה מלמדת על מה שאירע, ובמצב זה – טענות המערערת המבקשת לסטות ממתווה ירידת המחזורים הברור שקבע המחוקק, נותרות חלשות ובלתי מספקות.

50. בהקשר זה ראוי להדגיש כי אף המערערת מודה למעשה כי תמונת הדברים חסרה. אלא שלנוכח חסר זה, ביקשה היא מוועדת הערר – לשוב לשלב ההשגה.

51. ועדת הערר קבעה בעניין זה כבר בהחלטתה מיום 11.3.25 את הדברים הבאים:

> **"<u>בהתחשב בשלב שבו מצוי ההליך</u> קרי העובדה שמדובר ב<u>טענות חדשות</u> שהועלו על ידי המשיבה בכתב התשובה וגם <u>בשלב זה התברר שאין די בתשתית העובדתית</u> כדי לבסס אותן, איננו רואים הצדקה להחזיר את העניין לשלב ההשגה.**
>
> **<u>למשיבה היו הזדמנויות רבות</u> להציג לעוררת את השאלות שחלקן הוצגו גם בדיון, המשיבה אף <u>ביקשה וקיבלה הארכות מועד</u> להגשת תגובה לשאלת הוועדה, <u>וקיימה בתקופה הרלוונטית פגישות</u> עם נציגי העוררת. במצב דברים זה לא ראינו לנכון להחזיר את ההליך לשלב קודם."**

בהחלטת ועדת הערר הוסיפה הוועדה וציינה כי המערערת אף ויתרה על הזדמנות שהייתה לה, לחקור את העד מטעם המשיבה ובכך לנסות ולאשש את טענותיה.

52. תמונת הדברים העולה היא כי הנסיבות בהן מצאה ועדת הערר כי אין מקום לקבל את בקשת המערערת לשוב לשלב הדיון בהשגה, הן תוצר מצטבר של מספר עניינים:

א. המשיבה חזרה בה לחלוטין מנימוקיה בהשגה, ובכתב התשובה העלתה טענות חדשות.

ב. ועדת הערר מצאה, כי מבחינה עובדתית, טענות אלה חסרות ומידת השכנוע שלהן מעטה.

ג. ועדת הערר נתנה למשיבה מספר הזדמנויות, לא רק לעצם העלאת הטענות החדשות, אלא אף לנסות ולפעול לביסוסן. ועדת הערר סברה כי המשיבה לא ניצלה הזדמנויות אלה.

אוסיף כי בידי המערערת לא עלה להצביע על עובדות חדשות שהתגלו לה ושלא יכלה באופן סביר לבררן בעוד מועד, ושיש בהן להצדיק קביעה שונה מזו של ועדת הערר.

53. בנסיבות אלה, החלטת ועדת הערר כי אין מקום להיעתר לבקשת המשיבה ולשוב לשלב הדיון בהשגה, נראית כהחלטה נכונה, ובכל מקרה – היא מצויה במסגרת ההחלטות השמורות לערכאה המקצועית לפניה נשמע הערר, ואיני מוצא הצדקה להתערב בה.

54. בשולי הדברים אציין כי המערערת התייחסה בקצרה אף לשאלת זכותה, הקבועה בסעיף 38(ב) לחוק, לשוב ולבחון את החלטותיה, במקרה בו התברר כי התגלו עובדות חדשות וכי אלה מלמדות כי נפלה טעות בהחלטתה (ואיני נדרש כאן לפירוט תנאי אותו סעיף).

בצדק קבעה ועדת הערר כי סמכות זו קבע המחוקק, וכי היא ניצבת בנפרד להליך ההשגה והערר – אשר הוא הניצב במוקד כאן. לצד זה ושוב בצדק נקבע, כי שעה שמדובר במקרה שנדון במסגרת השגה ונבחן על ידי ועדת הערר (וכעת, אף על ידי בית המשפט), הפנייה לשימוש בסמכות זו צריכה להיות שמורה למקרים חריגים ומובהקים. בשים לב לכך שלא זה ההליך שננקט על ידי המערערת, איני מוצא מקום להוסיף מעבר להסכמה לדברים הנ"ל.

<u>סוף דבר</u>:

55. הערעור נדחה.

56. המערערת תישא בהוצאות המשיבה בסך של 20,000 ₪. הוצאות אלה ישולמו תוך 30 ימים, שאם לא כן יישאו הפרשי הצמדה וריבית מהיום.

ניתן היום, ו' כסלו תשפ"ז, 16 נובמבר 2026, בהעדר הצדדים.

עמ"נ 2455-07-25 מדינת ישראל – רשות המסים נ' ולנשטין - חברת רואי חשבון

