# בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

**עמ"נ 7448-11-25 אונגר יבוא אופנה בע"מ נ' מדינת ישראל**

**לפני כבוד השופט אילן צור**

**המערערת:** **אונגר יבוא אופנה בע"מ**
ע"י ב"כ עו"ד אבישי בן יצחק

**נגד**

**המשיבה:** **מדינת ישראל – רשות המסים**
ע"י פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

## פסק דין

לפניי ערעור מנהלי, על החלטת ועדת הערר למענקי קורונה וחרבות ברזל מיום 4.9.25. במסגרת החלטה זו נדחה ערר המערערת, על החלטת המשיבה לדחות את תביעתה לפיצויים בגין נזק עקיף לתקופת הזכאות אוקטובר 2023, על רקע פרוץ מלחמת "חרבות ברזל".

### רקע עובדתי

**1.** המערערת עוסקת בייבוא ומכירה קמעונאית של מוצרי אופנה, ועד לחודש ספטמבר 2023 הייתה רשומה ומדווחת לצרכי מע"מ כחלק מאיחוד עוסקים, לפי סעיף 56 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו – 1975 (להלן: "**חוק המע"מ**").

**2.** ביום **16.11.2023**, לאחר שפורסם ברשומות חוק התכנית לסיוע כלכלי (הוראת שעה – חרבות ברזל), התשפ"ד – 2023 (להלן: "**חוק הסיוע הכלכלי**" או "**החוק**" לפי העניין), עדכנה המערערת את רישומה במע"מ באופן נפרד, רטרואקטיבית, החל מיום **1.10.2023**.

**3.** בקשת המערערת לפיצויים בגין ירידת מחזורים באוקטובר 2023 - נדחתה על ידי המשיבה, מהטעם העיקרי שמחזור העסקאות של איחוד העוסקים בשנת הבסיס (2022) עלה על הסך של מיליארד ₪, וחצה את הרף המקסימלי הקבוע בחוק, העומד על - 400 מיליון ₪.

**4.** המערערת לא השלימה עם החלטת המשיבה, והגישה ערר על החלטתה. ועדת הערר דחתה את הערר וקבעה כי המערערת אינה זכאית לפיצוי מכוח החוק, משום שדיווחה על הכנסותיה בשנת 2022 במסגרת תיק איחוד עוסקים, אשר הכנסותיו עלו על 400 מיליון ₪. הוועדה ציינה, כי ליציאת המערערת מתיק האיחוד בדיעבד ובמטרה לזכות בפיצוי, אין נפקות ביחס לזכאותה לפי המתווה הקבוע בחוק.



http://www.CapiTax.co.il/Attachments/7448-11-25.pdf

**5.** כן הדגישה הוועדה, כי הזכאות נבחנת בהתאם למועד שנקבע בחוק, כתקופת הזמן שלאורה תבחן זכאות העוסק למענקים - שהיא הפעילות העסקית של העוסק בשנת 2022 - כאשר מי שדיווח באותו מועד במסגרת איחוד עוסקים, יחשב מחזור עסקאותיו לשנה זו, המחזור שדווח במסגרת איחוד העוסקים, בדומה למה שנקבע בעמ"נ 61361-03-23 **רשות המיסים בישראל נ' אקדמון ישראל בע"מ** (לא פורסם, 11.12.2024) (להלן: "**עניין אקדמון**"), ובהחלטת ועדת הערר בערר 1026-23 **דיזנהאוז - יוניתורס תיירות נכנסת 1998 בע"מ נ' רשות המיסים** (לא פורסם, 11.12.2024) (להלן: "**עניין דיזנהויז**").

**6.** עוד נקבע, כי שיקולים תקציביים ושיקולי מדיניות של המחוקק, הם אשר התוו את הקריטריונים, מתוך הנחה כי לעסקים החברים באיחוד עוסקים יש איתנות כלכלית המאפשרת להם לשרוד ללא סיוע ממשלתי, וכי יציאת המערערת מתיק האיחוד נועדה ליצור זכאות לפיצוי בדיעבד.

**<u>טענות המערערת</u>**

**7.** המערערת הייתה רשומה עד לחודש 9/23 כחלק מ"איחוד עוסקים" לצרכים טכניים – דיווחיים של חוק מע"מ בלבד, ולשם פישוט ההתחשבנות הפנימית בנוגע למע"מ בין חברי האיחוד. רישום כ"איחוד עוסקים" אינו מבטל את עצמאותם המשפטית של החברים בו, ואינו רלוונטי למהות הכלכלית של כל עוסק בנפרד.

**8.** מחזור עסקאותיה העצמאי של המערערת בשנת הבסיס (2022) היה 56 מיליון ₪ - נמוך מתקרת הזכאות הקבועה בחוק.

**9.** במהלך חודש 10/23, בעקבות פרוץ מלחמת "חרבות ברזל" צנחו הכנסותיה ב – 58.56% בהשוואה לתקופה המקבילה בשנה הקודמת. על רקע זה, הוגשה בקשה לפיצוי לפי החוק.

**10.** הסוגיות שנדונו בעניין '**אקדמון**' ובעניין '**דיזנהויז**', אינן רלוונטיות לענייננו. שם, עסקו הערכאות הרלוונטיות בנפקות של הניסיון לשנות בדיעבד את נתוני שנת הבסיס, באמצעות יציאה רטרואקטיבית או בקשה להתעלם מהדיווח שבוצע.

**11.** הפרשנות הנכונה של המונח "מחזור עסקאות" בחוק, מתייחס למחזור העסקאות של הגוף הכלכלי הניזוק, קרי - המערערת, ולא של היחידה המדווחת – איחוד העוסקים.

**12.** המערערת תמת לב, אשר ביצעה את היציאה מהאיחוד באישור ובשיתוף פעולה של המשיבה, להבדיל מעניין '**דיזנהויז**'.

**13.** איחוד עוסקים הוא "מנגנון טכני" – היסטורי שאין לייחס לו משמעויות כלכליות מהותיות לעניין הזכאות לפיצוי. ראיה לכך ניתן למצוא בתזכיר חוק מס ערך מוסף, התשפ"ה - 2024.

**14.** הוועדה ביססה את ההחלטה על סמך שיקולי פשטות, יעילות ומהירות. אולם, הוראות הביצוע של המשיבה עצמה מחייבות עוסקים באיחוד להגיש פירוט נפרד ומדוקדק של מחזור העסקאות של כל עוסק. לכן, הבחינה הפרטנית המתבצעת לכל חבר באיחוד, שוללת מיסודה את הטענה בדבר פישוט ההליך. היישום בפועל מלמד, כי המשיבה רואה בכל עוסק באיחוד ישות נפרדת ועצמאית לכל דבר ועניין, למעט הדיווח התקופתי למע"מ.

**15.** פרשנות לשונית נכונה של החוק לסיוע כלכלי, המגשימה את תכליתו הסוציאלית – כלכלית, מובילה למסקנה כי את תנאי הסף לבחינת הזכאות יש לבחון ברמת העוסק הבודד, הניזוק, ולא ברמת יחידת הדיווח הטכנית. הראיה היא, שסעיף 38ד(א) לחוק הסיוע הכלכלי נוקש בלשון יחיד ("מחזור עסקאותיו"; "ניזוק שמחזור עסקאותיו"; "שיעור הירידה במחזור העסקאות שלו").

**16.** כן נטען, כי פרשנות הוועדה פוגעת פגיעה קשה ב'עקרון השוויון' ומפלה הפליה פסולה ובלתי סבירה בין שני סוגי עוסקים – אלה שאינם רשומים באיחוד עוסקים ואלה הרשומים.

**<u>טענות המשיבה</u>**

**17.** ממכתב המערערת הממוען למשיבה מיום **7.2.24** (נספח 2 לכתב התשובה לערעור), עולה בבירור כי יציאתה מן האיחוד נועדה אך לשם קבלת פיצוי מכח החוק, באופן הסותר את הרציונל שבבסיס תנאי הסף שנקבע בו – מניעת תכנוני מס.

**18.** הקביעות בעניין **אקדמון** ובעניין **דיזנהויז** רלוונטיות לענייננו, שכן שם עמדו בתי המשפט וכן ועדת הערר, על האפשרות שעוסקים יבקשו לצאת מתיקי האיחוד, כדי ליצור זכאות למענק.

**19.** הרציונל לתנאי הסף שנקבע בחוק, לגבי עוסקים המדווחים באיחוד עוסקים, הוא שעוסק המדווח באופן זה יוכל להיעזר בעוסקים המדווחים עימו באיחוד, כך שאיתנותם הפיננסית גבוהה יותר ועל כן יש להפנות משאבים לעוסקים אחרים.

**20.** ניסיון המערערת לאתגר את מנגנון הפיצוי, המבוסס על שיקולי פשטות, מהירות ויעילות אינו מחזיק מים. לצורך עמידה בתנאי סף לקבלת זכאות, נבדק מחזור העסקאות המאוחד של העוסקים הרשומים **יחד**. רק אם עומדים בתנאי הסף – תתבצע לגבי כל חבר באיחוד **בנפרד** החישוב לגבי הירידה במחזורים בהתאם לנתוני המחזורים של כל עוסק בנפרד. מכאן, שהשיקולים העומדים בבסיס מנגנון הפיצוי מתקיימים במקרה זה, ועולים בקנה אחד עם הוראות הביצוע.

**21.** ביחס לפרשנות החוק ותכליתו, נטען כי לשון החוק בסעיף 38(ד)(א) קובעת במפורש כי מחזור העסקאות הקובע לעניין זכאות הוא מחזור העסקאות המאוחד של תיק האיחוד. פרשנות המערערת מרוקנת מתוכן את סעיף ההגדרות, ומנוגדת לתכליות החוק שהן פשטות, יעילות ומהירות, וכן מניעת תכנוני מס או יצירת זכאות בדיעבד.

**22.** כן דוחה המשיבה את הטענה, כי שלילת זכאות לפיצוי על בסיס רישום באיחוד עוסקים מהווה אפליה. לטענתה, קבלת הערעור תביא להפליית עסקים אחרים שנצמדו להוראות החוק תוך הסתמכות על פסיקת בג"ץ 5984/20 **המון וליום בע"מ נ' ממשלת ישראל** (לא פורסם, 3.11.2020) (להלן: "**עניין המון וליום**"), בו נדחתה טענת הפליה נגד קביעת רף מחזור, תוך שנקבע כי אין בכך כדי לצבוע את המבחן הכללי בחוסר סבירות או הפליה פסולה.

**<u>טענות הצדדים בדיון</u>**

**23.** במסגרת הדיון, שבה המערערת וחזרה על טענותיה בכתב הערעור וביקשה לחדד שלוש טענות מרכזיות:

- הראשונה - הרישום כאיחוד עוסקים הוא הליך פרוצדורלי רישומי בלבד, אשר נועד לייעל את גביית המס, ואינו מייצר עבור המערערת כל יתרון כלכלי או "כיס עמוק", המצדיק את שלילת הפיצויים. לשיטתה, מכיוון שכל חבר באיחוד העוסקים הוא ישות עצמאית, יש לבחון את הזכאות לפיצויים ואת הפגיעה במחזור שלה באופן פרטני, ובתנאי שמחזורה אינו עולה על 400 מיליון ₪ - הרף הקבוע בדין. המערערת הוסיפה כי הטענה למניפולציה או תכנון מס בלתי לגיטימי משולל יסוד, שכן המערערת נותרה מחוץ לאיחוד העוסקים מזה כמעט שלוש שנים ומבחינה עובדתית - עד היום היא לא שבה אליו.

- השנייה - נוגעת לעקרונות המהירות, הפשטות והיעילות, העומדים בבסיס קביעת מנגנון הפיצוי שבחוק. לדידה של המערערת, עקרונות אלה אינם עומדים במבחן המציאות, כאשר מדובר באיחוד עוסקים. לשיטתה, גם לפי הנחיות רשות המיסים עצמה, המערכת כלל אינה בנויה לבחון באופן אוטומטי את הנתונים במצבים אלו. כמו כן, יתכן מצב לפיו קיים איחוד עוסקים עם 50 חברים באיחוד שהמחזור המצרפי שלהם הוא 360 מיליון ₪, לעומת איחוד עוסקים שבו 2 חברים באיחוד שמחזורם המצרפי הוא 1.4 מיליון ₪, ובמצב דברים זה ברור שעקרון הפשטות והיעילות אינו חל במצב הראשון, שבו יש לבחון 50 דו"חות שונים. מכאן שכאשר מדובר באיחוד עוסקים - יש לעשות בחינה מהותית, שכן ביצוע בדיקה פשוטה, יעילה ומהירה אינה ישימה במקרים אלה.

- השלישית - קיים 'השתק שיפוטי' כלפי המשיבה בשל העלאת טענות סותרות בהליכים שונים. לשיטת המערערת, כאשר המשיבה מוצאת לנכון לשלול פיצויים, כמו בעניין **'מחצבי אבן'**, היא מתחקה אחר המהות הכלכלית ומקדשת את פיצוי האמת, ועקרון המהירות והיעילות נדחקים הצידה. לעומת זאת, בעניינה של המערערת, המשיבה נאחזת בפרשנות טכנית ומילולית כדי למנוע את הפיצוי. לפיכך, ביקשה המערערת כי אותה גישה המקדשת את המהות הכלכלית תופעל לא רק לשם שלילת פיצוי, אלא גם לשם הענקתו.

**24.** מנגד טענה המשיבה - כי החלטת ועדת הערר סבירה ומתבקשת, ועולה בקנה אחד עם לשון החוק הברורה והפסיקה בנושא. לטענתה, המערערת מבצעת 'תקיפה עקיפה' של החוק עצמו, דבר שאינו מותר בהליך זה ועלול לפרוץ את מנגנון החוק, לפגוע בתקציב המדינה ולהפלות עוסקים אחרים שנשמעו להוראותיו. המשיבה הדגישה, כי החוק קובע תנאי-סף ברורים, מתוך הבנה שלא כל הניזוקים יפוצו, ובמטרה לאזן בין הרצון לסייע במהירות לבין שמירה על ריסון תקציבי ועל קופת המדינה.

**25.** עוד הפנתה המשיבה למכתב המערערת מיום **7.2.2024**, שם הודתה במפורש כי הסדירה את רישומה הנפרד החל מחודש אוקטובר 2023 רק מאחר שמחזור האיחוד בשנת 2022 עלה על 400 מיליון ₪, וזאת כדי שתוכל לקבל את הפיצוי. המשיבה הבהירה, כי החוק נועד למנוע בדיוק תכנוני מס כאלה בדיעבד, ולכן נקבע כלל קשיח שאינו בוחן פרטנית את לגיטימיות תכנון המס, בכל מקרה ומקרה.

**26.** כן הבהירה המשיבה, כי לשון החוק ברורה לחלוטין ואינה מקנה לרשות שיקול דעת בעניין זה. על פי החוק, התנאי לבחינה נפרדת הוא יציאה מהאיחוד ודיווח עד למועד הקובע - 6 באוקטובר 2023. המערערת דיווחה על היציאה בפועל רק ביום 16.11.2023, ולכן החלת השינוי למפרע אינה עומדת בתנאי החוק המפורשים, שנועדו למנוע מהלכים מסוג זה ערב פרוץ המלחמה.

**27.** ההחלטה בעניין **'מחצבי אבן'** עסקה בסוגיה שונה לחלוטין והיא - סמכות המנהל לנטרל עסקאות בתוך קבוצה לצורך קביעת מס אמת או פיצוי אמת. לטענת המשיבה, בדיקה כזו של מהות כלכלית מתבצעת רק עבור מי שעבר את תנאי הסף, בעוד שהמערערת כלל אינה עוברת את תנאי הסף הברור של מחזור מצרפי הנמוך מ - 400 מיליון ₪. לכן, אין מקום להפעלת שיקול דעת בעניינה.

**28.** אשר לטענה בדבר הפגיעה הכלכלית הממשית במערערת – נטען, כי אף אם נגרם נזק למערערת, קופת המדינה והעוגה התקציבית מוגבלות. החוק יוצא מנקודת הנחה שלא כל

הניזוקים יפוצו במלואם, כפי שאושר בעניין '**המון וליום**', מתוך צורך לשמור על ריסון תקציבי ומתן סיוע מהיר.

**29.** לבסוף, הצדיקה המשיבה את קביעת תנאי הסף המיוחד לאיחוד עוסקים, בכך שלחברות המדווחות יחד, קיים גב כלכלי משותף המאפשר להן לחפות אחת על השנייה, בשונה מעוסק בודד ועצמאי.

**<u>דיון והכרעה</u>**

**30.** לאחר שעיינתי בכתבי הטענות ושמעתי את טיעוני הצדדים בדיון שנערך לפניי, הגעתי לכלל מסקנה כי דין הערעור להידחות, ואבאר.

**31.** נקודת המוצא לפרשנותו של דבר חקיקה - היא לשונו, וזו בענייננו ברורה, מפורשת ואינה מותירה פתח לפרשנות חלופית או להבחנה בין חברי האיחוד. סעיף 38ד לחוק הסיוע הכלכלי שכותרתו "פיצויים בשל נזקים בתקופה הקובעת" - מונה ששה תנאים מצטברים שבהם ניזוק צריך לעמוד, כדי להיות זכאי לפיצוי. בענייננו, רלוונטי סעיף קטן (א)(1), וזו לשונו:

> **"38ד. (א) ניזוק שמחזור עסקאותיו בשנת הבסיס עלה על 300 אלף שקלים חדשים, זכאי לפיצויים בגובה הוצאותיו המזכות, בעד נזק עקיף שנגרם לו במהלך התקופה הקובעת, אם מתקיימים לגביו כל אלה:**
>
> **(1) מחזור עסקאותיו בשנת הבסיס אינו עולה על 400 מיליון שקלים חדשים;"**

את ההוראה הנ"ל יש לקרא יחד עם סעיף 38ג. לחוק הסיוע הכלכלי, הוא סעיף ההגדרות, המגדיר "מחזור עסקאות בשנת הבסיס" באופן הבא:

> **"מחזור עסקאות בשנת הבסיס" – מחזור עסקאות כפי שדווח לגבי שנת הבסיס, מחולק במספר חודשי הפעילות בשנת הבסיס ומוכפל ב-12, ולעניין ניזוק הרשום כשותפות לפי חוק מס ערך מוסף או ניזוק שהוא עוסק הרשום כעוסק אחד עם עוסק אחר לפי סעיף 56 לחוק האמור – לפי מחזור העסקאות המאוחד של השותפות או של העוסקים הרשומים יחד, לפי העניין;"**

**32.** שילובם של שני סעיפים אלה, מוביל למסקנה לפיה במקרה של עוסק הרשום עם עוסק אחר, יילקח בחשבון מחזור העסקאות המאוחד של העוסקים הרשומים <u>יחד</u>, ואין מקום לסטות מהוראה זו. בהתאם לתנאי הסף, איחוד עוסקים שמחזור עסקאותיו בשנת הבסיס, היא שנת 2022, עלה על 400 מיליון ₪ - אינו זכאי למענק לפי החוק.

**33.** במקרה שלפניי, לית מאן דפליג כי שעד לחודש ספטמבר 2023, היתה המערערת רשומה במע"מ כאיחוד עוסקים. עוד אין חולק, כי בשנת הבסיס - מחזור העסקאות של האיחוד היה מעל למיליארד ₪. על כן, המערערת אינה זכאית למענק על פי תנאי החוק.

**34.** אינני מקבל את טענת המערערת, לפיה מדובר בתנאי סף טכני - פרוצדורלי באופיו, שאין מאחוריו דבר מלבד רישום לצורכי דיווח בחוק המע"מ. ההוראה המחילה את מחזור העסקאות המאוחד של תיק האיחוד כתנאי לבדיקת הזכאות לפיצוי לפי החוק, נועדה לשקף את החוסן הכלכלי המצרפי של הקבוצה, מתוך הבנה כי גורם מבוסס כזה יוכל להסתדר בכוחות עצמו בעתות משבר, תוך הפניית משאבי הציבור המוגבלים, לאחרים.

**35.** ודוק: התועלת הכלכלית הגלומה ברישום כאיחוד עוסקים, הוכרה זה מכבר בפסיקת בית המשפט העליון בע"א 2883/91 **יצחק גרוס ובניו בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף**, נב(1) 449 (23.2.1998) וכן בע"א 267/86 **מנהל מס ערך מוסף נ' חברת ראובן פליצה בע"מ**, מג(3) 651 (19.10.1989). רישום כאיחוד עוסקים מייעל את הדיווח לרשויות וכן את גביית המס, מונע התחשבנות כפולה ובכך מייעל את התפעול ומפחית מהעומס הביורוקרטי [(אהרן נמדר **מס ערך מוסף** פרק 20-19 (2003)]. על כן, קיים הצדק ענייני לרישום כאיחוד עוסקים, ואין מדובר בעניין טכני גרידא, כי אם בעניין רישומי הטומן בחובו פן כלכלי בצידו.

**36.** בשולי הדברים יצוין, כי תזכיר חוק מס ערך מוסף, התשפ"ה – 2024, אליו מפנה המערערת, מציע לבטל את מנגנון איחוד העוסקים משלל סיבות והצדקות, אשר אינן רלוונטיות לענייננו. מכל מקום, שעה שהמצב המשפטי הנוכחי מחייב את התייחסות בית המשפט למנגנון הקיים, אינני רואה מקום להתעמק בטענה זו.

**37.** זאת אף זאת, אין בידי לקבל את טענותיה של המערערת בדבר התנהלותה בתום לב או בדבר העדפת "המהות הכלכלית" על פני הרישום הפורמלי, תוך טענה כי למניעיה האישיים אין השפעה על עמידתה בתנאי הסף הסטטוטוריים. לעניין זה יצוין, כי המערערת דיווחה על הכנסותיה בשנת הבסיס כחלק מתיק האיחוד, ופעולת היציאה בדיעבד מתיק האיחוד, שבוצעה לאחר פרוץ המלחמה, אינה יכולה לשנות את המצב העובדתי והמשפטי שהתגבש בתקופת הבסיס.

**38.** על פי הוראות החוק, הזכאות נבחנת על פי נתוני העוסק כפי שדווחו עד למועד הקובע, שהוא יום כ"א בתשרי התשפ"ד (6 באוקטובר 2023). מאחר שהמערערת עדכנה בפועל על יציאתה מהאיחוד רק ביום 16.11.2023, אף שביקשה להחיל זאת רטרואקטיבית מיום 1.10.2023, אין לשינוי הרישום המאוחר כל נפקות לעניין תנאי הסף. עמדה זו אף עולה בקנה אחד עם הקביעות בעניין **אקדמון** ו**דיזנהויז**, אשר קבעו כי אין לאפשר שינוי בדיעבד של תנאי הסף, באמצעות יציאה רטרואקטיבית מאיחוד עוסקים.

**39.** לכל האמור יש להוסיף, כי ממכתב המערערת למשיבה מיום **7.2.24**, עולה בבירור כי יציאתה מן האיחוד נועדה אך לשם קבלת פיצוי מכח החוק (ראו סעיף 4 למכתב המערערת למשיבה). מטרתה המוצהרת של המערערת סותרת את הרציונל שבבסיס תנאי הסף שנקבע בחוק – מניעת תכנוני מס.

**40.** תכליתו של חוק הסיוע היא מתן מענה מהיר, יעיל וברור לעסקים שנפגעו, מטרות המחייבות שימוש בנוסחאות קשיחות, המבוססות על דיווחים קיימים ללא צורך בבדיקות פרטניות ומורכבות. קבלת עמדת המערערת תביא לפריצת המסגרת התקציבית, תסרבל את מנגנון המענקים ותיצור אפליה בינה לבין עסקים אחרים אשר צייתו להוראות הדין ונמנעו מהגשת תביעות דומות.

**41.** דומני, כי דווקא קבלת עמדת המערערת יביא לפגיעה קשה בעקרון השוויון, ואימוץ פרשנותה יחטא לכוונת המחוקק - דהיינו, הקמת מנגנון פשוט יעיל, מהיר וקל ליישום. אמנם נכונה טענתה כי השקעת המשאבים של הרשות אינה דומה במצב שבו יש איחוד עוסקים המורכב מ - 2 עוסקים שמחזורם מעל 400 מיליון ₪, אל מול מצב שבו יש איחוד עוסקים שבו 50 עוסקים, שמחזור עסקאותיו הוא מתחת ל – 400 מיליון ₪. כך, בעוד שהבדיקה במצב הראשון שתואר היא פשוטה למדי, הרי שעל פי לשון החוק אין בודקים את הזכאות לפיצוי, ובמצב השני - שומה על הרשות לבחון את זכאות העוסק הספציפי לפיצוי, שכן הוא עומד בתנאי הסף. אולם, כפי שציינה המשיבה בדיון, אין לה שיקול דעת במצב כזה ושומה עליה לבחון כל עוסק העונה לתנאי הסף (עמ' 10 לפרוטוקול, ש' 2-1).

**42.** על כן, שיקולי היעילות והפשטות, תוך שמירה על ריסון תקציבי, מגולמים בתנאי הסף שקבע המחוקק ומשקפים את סדרי העדיפויות ואת האיזונים שביקש המחוקק לקדם. מאחר וכך, יש לדחות את טענת המערערת לפגיעה בעקרון השוויון או הפליה פסולה (ראו דברים ברוח דומה בעמ"נ 27710-06-21 **ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המיסים בישראל**, פסקה 45 (3.1.2022).

**43.** לעניין זה יפים דבריו של ביהמ"ש העליון בעניין המון וולפסון (פסקה 6 לפסק הדין):

> **"לא נותר, אפוא, אלא לבחון האם הרף הספציפי שנבחר בהחלטת הממשלה – מחזור עסקאות שאינו עולה על 20,000,000 ₪ – עומד במבחני הסבירות והשוויון. בסוגיה זו, אני נכון להניח כי ייתכנו "מקרים בהם עסק פלוני שאינו עומד ברף הזכאות, זקוק למענק יותר מאשר עסק אלמוני שעומד ברף", כפי שהודו גם המשיבים. אף על פי כן, שעה שאין מניעה להסתמך על מחזור העסקאות כאינדיקציה לאיתנותו הכלכלית של עסק, הרי שאין בחריגים מעין**

> **אלה כדי לצבוע את המבחן הכללי שאימצה הממשלה בצבעים של חוסר סבירות והפליה פסולה.**
>
> **יש לזכור כי הצבת גבולות כרוכה מטבעה בממד של שרירותיות – בין אם מדובר ברף 20 מיליון השקלים שאימצה החלטת הממשלה, בין אם ברף 100,000,000 השקלים שהוזכר בהצעת חוק הסיוע (סעיף 8(1)), ובין אם ברף 400,000,000 השקלים שנקבעה בסעיף 8(1) לחוק הסיוע. השאלה המהותית היא האם מדובר במבחן המשרת, בעיקרו, את תכלית הנורמה הרלוונטית, ובענייננו התשובה לכך חיובית. כפי שהסבירו המשיבים, "הרעיון המנחה" של החלטת הממשלה כלל העברת סיוע לעסקים שנפגעו, "במהירות וביעילות האפשרית, בהתאם לאפשרויות התפעוליות ולמנגנונים הקיימים". הרלוונטיות של שיקול זה הוכרה בהקשרים קרובים (ראו, למשל, בג"ץ 7189/06 גן אירועים תל מגידו בע"מ נ' שר האוצר, [פורסם בנבו] פסקה כט לחוות דעת המשנה לנשיאה א' רובינשטיין (19.1.2009)), והיא מובילה למסקנה שהבחירה במבחן פשוט, ודאי וברור, המבוסס על נתונים המצויים בידי הרשויות – ונשען על נורמות אחרות המזהות מחזור עסקים שאינו עולה על 20,000,000 ₪ עם "עסק קטן" (סעיף 1 לחוק חובת המכרזים, התשנ"ב-1992) – אינה חורגת ממתחם הסבירות. זאת, גם אם ניתן היה לחשוב על מבחנים חלופיים, סבירים לא פחות."**

(עמדה זהה הובעה גם בעניין **אקדמון**, פסקאות 28-29 לפסק הדין).

**44.** אשר לטענת המערערת כי קיים השתק שיפוטי כלפי המשיבה בשל הטענות שהעלתה בעניין **'מחצבי אבן'** – דומה ש"אין הנדון דומה לראיה". תחילה אציין כי החלטת הוועדה בערר 1517-25 **מחצבי אבן נ' רשות המיסים** (4.9.2026) אינה מוזכרת כלל בכתב הערעור, אשר הוגש לפני שנה, אולם מאחר שהמשיבה התייחסה לטענת המערערת בעניין זה, אדרש לטענה זו. שנית ועיקר, בעניין **'מחצבי אבן'** נדונה סוגיית אופן חישוב הפיצוי עצמו ולא שאלת תנאי הסף. שם נקבע, כי החשבוניות בין העוררת לבין חברות קשורות לא ינוטרלו ממחזור העסקאות, משום שמדובר בעסקאות אמת ששיקפו שירותים שניתנו במהלך העסקים הרגיל. לאחר אי נטרולן, ירידת המחזורים עמדה על 20% בלבד, ולכן העוררת לא הייתה זכאית לפיצוי.

**45.** הלכה למעשה, בחינת זכאות העוררת לפיצוי באותו עניין נעשתה לאחר עמידתה בתנאי הסף, ורק לאחר מכן הפעילה הרשות את שיקול דעתה והתייחסה לטענות בדבר נטרול עסקאות, וזאת כדי להגשים את תכלית החקיקה. לכן, אין להקיש מעניין '**מחצבי אבן**' לענייננו או לטעון לסטנדרט כפול מצד המשיבה.

**46.** לאור כל האמור לעיל, מצאתי כי החלטת ועדת הערר מבוססת על יישום נכון וראוי של לשון החוק ותכליתו, ואין בטענות המערערת משום עילה מנהלית להתערבות שיפוטית.

<u>סוף דבר</u>

**47.** על יסוד כל האמור לעיל, הערעור נדחה.

המערערת תישא בהוצאות המשיבה ובשכר טרחת עורך דין בסך כולל של - 60,000 ₪ וזאת בתוך 30 יום.

כן אני מורה, כי הפיקדון אשר הופקד ע"י המערערת במסגרת ערעור זה, יועבר לידי המשיבה על חשבון ההוצאות שנפסקו.

פסק הדין יישלח לצדדים.

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

אילן צור, שופט