



**מדינת ישראל**  
**ועדת ערר לענייני קורונה וחרבות ברזל – מסלול ארצי**

ערר 1209-24  
ערר 1210-24  
(ערר חרבות ברזל)

לפני כבוד חברי הוועדה:  
ליאת קציר-מרגלית, עו"ד - יו"ר  
ברוך ברוכי, רו"ח - חבר

העורר: **עומר אסף, מס' 36216174**  
ע"י מר עומר ישראל אסף

נ ג ד

המשיבה: **רשות המסים**  
באמצעות היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות  
רחוב בן גוריון 38 רמת גן  
מייל: [corona.ararim@taxes.gov.il](mailto:corona.ararim@taxes.gov.il)

**החלטה**

**רקע עובדתי**

1. העורר הוא עורך דין הרשום במע"מ כעוסק מורשה.
2. העורר הגיש תביעות לפיצויים במסלול הוצאות מזכות עבור תקופת הזכאות אוקטובר 2023 ונובמבר-דצמבר 2023, בהתאם להוראות חוק התוכנית לסיוע כלכלי (הוראת שעה-חרבות ברזל), התשפ"ד-2023 (להלן – **החוק**).
3. ביום 29.1.2024 וביום 9.2.2024 ניתנו החלטות המשיבה לפיהן אושרו לעורר פיצויים בסך של 4,200 ₪ לתקופת הזכאות אוקטובר 2023, וסך 8,400 ₪ לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023.
4. כנגד החלטות אלו הגיש העורר השגות, במסגרתן טען כי סכום מחזור העסקאות לשנת הבסיס הוא 248,950 ₪, ולא 106,449 ₪ כפי שקבעה המשיבה בעת חישוב הפיצוי. ההשגות נדחו על ידי המשיבה ביום 23.7.2024 (לתקופת הזכאות אוקטובר 2023) וביום 25.7.2024 (לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023) בנימוק כי העסק חווה ירידות משמעותיות במחזורים במהלך שנת 2023, עוד טרם פרוץ המלחמה כך שהמענק שולם בהתאם לדיווחי שנת 2023.
5. מכאן העררים שלפנינו.

**טענות הצדדים**

6. בכתב הערר טען העורר כי המשיבה טעתה בחישוב הפיצויים כאשר מחזור העסקאות לשנת הבסיס שנלקח בחשבון עמד על 106,449 ₪, בעוד שמחזור העסקאות הנכון לשנת הבסיס – שנת 2022 - עומד על 248,950 ₪. מחזור זה מביא לפיצוי בסך 9,600 ₪ לתקופת הזכאות אוקטובר 2023 וסך של 24,000 ₪ לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

7. העורר טען כי בניגוד לעמדת המשיבה, עסקו לא נפתח ביום 1.1.2022 כי אם בחודש יולי 2013, עם הקמת שותפות עו"ד (קרט, מנור, אסף – עורכי דין). לדבריו, במסגרת "ארגון מחדש", החל מיום 1.1.2022 המשיך העורר את פעילותו כעוסק מורשה, אולם בפועל ובאופן מהותי עסקו נפתח בשנת 2013 ופועל ברצף מאז. לתמיכה בטענתו צירף העורר העתק ממרשם "פרטי עוסק" מרשות המיסים בו צוין "תאריך פתיחת העסק" כ- 1.7.2013.
8. המשיבה טענה בכתב התשובה, כי ביום 1.1.2022 נרשם העורר כעוסק מורשה במע"מ ופסק מלהיות שותף בשותפות בה היה רשום החל משנת 2013. בהתאם להגדרת "שנת הבסיס" בסעיף 38 לחוק, עוסק שפתח את עסקו בשנת 2022 או לאחריה, תחושב שנת הבסיס החל ממועד הפעילות לראשונה או החל מיום 1.1.2023, לפי המאוחר. לפי המאוחר, לפיכך, בהתאם להוראות החוק ומאחר שהעורר מדווח למע"מ באופן דו-חודשי, חושב מחזור העסקאות בשנת הבסיס לפי מחזור ההכנסות של העורר בין החודשים ינואר 2023 עד אוגוסט 2023, מחולק במספר חודשי הפעילות ומוכפל ב- 12, המביא למחזור שנתי העומד על 106,449 ₪, ולפיצוי בסך 4,200 ₪ לתקופת אוקטובר ו- 8,400 ₪ לתקופת נובמבר-דצמבר.
9. בהמשך ובתגובה לטענות העורר, טענה המשיבה כי לא ניתן לראות בעוסק העצמאי שפתח העורר ביום 1.1.2022 כעסק ממשיך לשותפות שהוקמה בשנת 2013, מכיוון שמדובר בשתי ישויות משפטיות נפרדות בעלות התנהלות עסקית שונה. במסגרת השותפות מדווחות עסקאות השותפות למע"מ ולא ניתן להפריד בין העסקאות שעשה העורר כשותף בשותפות לאלו שדווחו על ידה. המשיבה הסבירה כי רק במקרה של חברת יחיד שהפך לעוסק מורשה (או להיפך), ניתן לראות בעסק החדש כעסק ממשיך (ככל שהפעילות העסקית זהה), מאחר ואותו גורם מפיק את ההכנסות והשינוי הוא בצורת ההתאגדות בלבד.
10. ביום 5.11.2024 התקיים דיון בערר, באמצעים טכנולוגיים. בדיון הסבירה המשיבה כי רישומו האישי של העורר כעוסק מורשה בשנת 2013 נעשה לצורך רישום השותפות בלבד, ועד ליום 1.1.2022 פעילות העורר התבצעה במסגרת השותפות ולא במסגרת תיקו האישי, ולכן לא ניתן לראות בו כעסק ממשיך לשותפות.
11. בהמשך לכך טען העורר כי עמדת המשיבה סוטה מתכלית וממהות החוק שהיא סיוע למשרתי מילואים שנפגעו כלכלית כתוצאה ממלחמת חרבות ברזל, וציון כי הוא עצמו שירת במילואים למעלה מ- 200 ימים מאז השביעי לאוקטובר. העורר הדגיש כי תאריך פתיחת העסק הוא 1.7.2013, כפי שמופיע בפרטי העוסק של רשות המיסים, ומאז המשיכה פעילותו ברצף עד היום תחת אותה קטגוריה של "שירותים משפטיים".

### דיון והכרעה

12. לאחר שעיינו בכתבי הטענות של הצדדים ושמענו טיעוניהם בעל פה, הגענו לכלל מסקנה כי דין העררים להידחות. נפרט להלן את הטעמים להחלטתנו.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

#### המסגרת הנורמטיבית – הרקע לחקיקת החוק והסדר הפיזיים

13. בעקבות פעולות הלחימה המתמשכות במסגרת מלחמת יחרבות ברזל, נפגעה למשך תקופה ממושכת הפעילות הכלכלית הסדירה של חלק מהעסקים וזאת לנוכח מגבלות והנחיות פיקוד העורף, סגירת מערכת החינוך והתגייסות של מאות אלפים למילואים. כתוצאה מכך חוו עסקים רבים ירידת מחזורים במסגרת ההתמודדות עם המצב המיוחד בעורף שהוכרז בחודש אוקטובר 2023.

14. הממשלה פעלה כדי ליתן פיצוי לעסקים שנפגעו כתוצאה מהמצב המיוחד ועל רקע זה תוקן חוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א-1961 (להלן – **חוק מס רכוש**), שעוסק, בחלקו, במתן פיצויים לניזוקים שנפגעו כתוצאה מפעולות מלחמה ומעשי איבה בשל נזק מלחמה עקיף, כהגדרתם בסעיף 35 לחוק מס רכוש. במסגרת התיקון נקבע מתווה סיוע לעסקים קטנים ובינוניים להשתתפות בהוצאותיהם הקבועות וכן בחלק מהוצאות השכר. המתווה שנקבע מבוסס בעיקרו על המודל של פיצויים שניתנו בעבר באירועי לוחמה לפי חוק מס רכוש, ועל המענקים אשר ניתנו על רקע התפשטות נגיף הקורונה לפי חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), תש"ף-2020 וחוק מענק סיוע לעסקים בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות זן האומיקרון של נגיף הקורונה החדש (הוראת שעה), תשפ"ב-2022, לצד התאמות למצב הנוכחי. בהתאם, עסק אשר נפגע באופן משמעותי כתוצאה מפעולות המלחמה והשלכותיהם על העורף יהיה זכאי לפיצוי עבור הוצאותיו הקבועות וחלק משכר העובדים ששולם, אשר יותאם לשיעור הפגיעה שלו על פי היקף הירידה במחזור העסקאות (להרחבה ראו: דברי הסבר להצעת חוק התוכנית לסיוע כלכלי (הוראת שעה-חרבות ברזל), התשפ"ד-2023, ה"ח הממשלה מס' 1670, 2.11.2023).

15. הסדר הפיצוי שנקבע בחוק, חוקק כהוראת שעה אשר חלה לעניין נזק עקיף שאירע בתקופה שמיום כ"ב בתשרי תשפ"ד (7 באוקטובר 2023) עד יום י"ז בכסלו תשפ"ד (30 בנובמבר 2023).

בחוק נקבעו שתי פעימות פיצוי; פעימה ראשונה – עבור חודש אוקטובר 2023, ופעימה שנייה – עבור חודש נובמבר 2023, וכל זאת בהתאם לשיעור ירידת מחזור העסקאות של הניזוק באותו חודש בהשוואה למחזור העסקאות בחודש המקביל בשנת 2022, בכפוף לאופן הדיווח של העוסק למע"מ. ביום 14.1.2024 ובהתאם לסמכות שר האוצר לפי סעיף 38(א) לחוק, הותקנו תקנות מס רכוש וקרן פיצויים (הארכת התקופה הקובעת וקביעת תיאומים), תשפ"ד-2024 שהאריכו את הסדר הפיצוי גם לחודש דצמבר, כך שהפעימה השנייה תכלול את החודשים נובמבר-דצמבר 2023.

#### הסדר הפיצויים שנקבע בחוק

16. בחוק נקבע כי הפיצויים יינתנו לעוסקים אשר מחזור עסקאותיהם בשנת הבסיס עולה על 12,000 ₪ ואינו עולה על 400 מיליון ₪. שנת הבסיס נקבעה, ככלל, כשנת 2022, כאשר ישנם



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הסדרים ספציפיים לחישוב מחזור העסקאות לשנת הבסיס לעוסקים שפתחו את עסקם לאחר ה- 1.1.2022.

17. תנאי לזכאות לפיצוי היא ירידה במחזור העסקאות בתקופת הזכאות לעומת תקופת הבסיס בשיעור של 25% לפחות למדווחים למע"מ בשיטה חד-חודשית, וירידה בשיעור של 12.5% לפחות למדווחים למע"מ בשיטה דו-חודשית. בתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר נדרשת ירידת מחזורים בשיעור של 25% לעוסקים משני הסוגים.

18. תנאי נוסף לזכאות, הקבוע בסעיף 38ד(א)(3) לחוק, הוא כי ירידת המחזורים נגרמה כתוצאה מנזק עקיף, המוגדר בסעיף 38 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"**.

כלומר, התנאי הוא כי ירידת המחזורים נובעת כתוצאה מאירועי מלחמה 'חרבות ברזל'.

19. עבור עוסקים שמחזור עסקאותיהם השנתי בשנת הבסיס אינו עולה על 300,000 ₪ נקבע פיצוי בסכום קבוע, בהתאם לגובה מחזור העסקאות בשנת הבסיס. לגבי עסקים שמחזור עסקאותיהם השנתי עולה על 107,000 ₪ אך אינו עולה על 300,000 ₪, נקבע כי סכום הפיצוי הקבוע יוכפל ב"מקדם הנזק" המוגדר בחוק. מקדם זה נועד להגדיל את גובה הפיצוי לניזוקים ששיעור הירידה במחזור העסקאות שלהם גבוה, ביחס לניזוקים ששיעור הירידה במחזור העסקאות שלהם נמוך.

#### מן הכלל אל הפרט

20. העורר משתייך לקבוצת העוסקים שמחזור עסקאותיהם אינו עולה על 300,000 ₪, אשר זכאים לפיצוי בסכומים קבועים בהתאם לגובה מחזור העסקאות בשנת הבסיס, כמפורט בסעיף 38ד(ב) לחוק (זאת ככל שעומדים בתנאי הזכאות הקבועים בחוק, כמפורט לעיל).

21. יובהר, כי המחלוקת בין הצדדים אינה לעצם זכאותו של העוסק לפיצוי, כי אם בנוגע לסכום הפיצוי, הנגזר, בין היתר, מגובה מחזור העסקאות בשנת הבסיס. העורר טוען כאמור, כי שנת הבסיס בעניינו היא שנת 2022 ולפיכך מחזור העסקאות בשנת הבסיס עומד על 248,950 ₪, ומנגד טוענת המשיבה כי העורר פתח את עסקו ב- 1.1.2022 ולכן בהתאם לאמור בס"ק (2)(ב) להגדרת "שנת הבסיס" בחוק, תחושב שנת הבסיס בעניינו כתקופה שמ- 1.1.2023 עד 31.8.2023, ומחזור העסקאות בשנת הבסיס (בגילום לשנה שלמה) יחושב כ- 106,449 ₪.

מהו מועד פתיחת העסק בענייננו לצורך חישוב מחזור העסקאות בשנת הבסיס?

22. להלן הגדרת "מחזור עסקאות בשנת הבסיס" הקבועה בחוק:



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

"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";

"שנת הבסיס" מוגדרת כך:

"שנת הבסיס" - אחת מאלה, לפי העניין:

(1) לעניין ניזוק שפתח את עסקו לפני יום כ"ח בטבת התשפ"ב (1 בינואר 2022) - שנת 2022;

(2) לעניין ניזוק שפתח את עסקו בשנת 2022 או לאחריה - התקופה שמהמועד שבו החל לפעול לראשונה או מיום ח' בטבת התשפ"ג (1 בינואר 2023), לפי המאוחר, עד המועד המפורט להלן, לפי העניין:

(א) לעניין ניזוק שמדווח בשיטה חד-חודשית, מוסד ציבורי זכאי ועוסק פטור - יום ט"ו בתשרי התשפ"ד (30 בספטמבר 2023);

(ב) לעניין ניזוק שמדווח בשיטה דר-חודשית - עד יום י"ד באלול התשפ"ג (31 באוגוסט 2023);".

23. עמדת העורר לפיה יש לראות בו כמי שפתח את עסקו לפני 1.1.2022 מבוססת על שתי טענות, השלובות זו בזו: הראשונה והעיקרית היא כי עסקו האישי מהווה פעילות המשך לעסקו במסגרת השותפות, אשר פעילה משנת 2013. השנייה, כי במרשם פרטי עוסק של רשות המיסים מצוין תאריך פתיחת העסק כ- 1.7.2013 ולפיכך לא ניתן לטעון כי העסק נפתח ב- 1.1.2022. כפי שנסביר להלן, אין בידינו לקבל את עמדת העורר.

24. אשר לטענה הראשונה - אין חולק כי העורר היה שותף בשותפות יקרט, מנור, אסף - עורכי דין החל מחודש יולי 2013. בהתאם להוראות חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975, הכנסות השותפות מדווחות למע"מ במאוחד, ועל כן דיווחי ההכנסות של השותפות בה העורר היה שותף אינן משקפות את חלקו של העורר בהכנסות. כפי שציינה המשיבה, לשותפות מאפיינים עסקיים ואחרים השונים מעוסק עצמאי, כמו גם ניהול שונה, מוניטין וקהל לקוחות שאינו זהה בהכרח, גם אם סוג הפעילות בה עוסק העוסק העצמאי זהה לפעילותו במסגרת השותפות, כבענייננו (מתן שירותים משפטיים). העורר הגיש את תביעות הפיצויים בשם עסקו העצמאי ולא ניתן להתייחס לפעילותו והכנסותיו במסגרת זו כממשיכות את פעילות והכנסות השותפות, לצורך חישוב הפיצוי בהתאם לחוק.

25. סוגיה דומה לסוגיה בענייננו, נדונה בפסק הדין בעניין וע (י-ם) 199-08 צבי יוסף נ' ועדת הזכאות לפי חוק יישום תכנית ההתנתקות (נבו, 24.5.2010) (להלן - עניין יוסף), במסגרת רעור שהוגש על החלטת ועדת הזכאות בנוגע לחישוב פיצוי לעסק על פי חוק יישום תוכנית



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ההתנתקות, התשס"ה-2005. המערער הפעיל עסק למתן שירותי מחשוב. תחילה פעל המערער במסגרת שותפות, בהמשך פורקה השותפות והמערער הפעיל את עסקו העצמאי. בדומה לענייננו, גם **בעניין יוסף טען** המערער כי פעילותו במסגרת השותפות ופעילותו העצמאית לאחר פירוק השותפות הינן פעילויות עסקיות במסגרת אותו עסק, ולצורך חישוב הפיצוי יש לראות את העסק לאחר פירוק השותפות כהמשכו של העסק בתקופת השותפות. בית המשפט דחה את עמדת המערער וקבע כי יש לקבל את דעת הרוב בהחלטתה של ועדת הזכאות, לפיה יש לראות בעסקו העצמאי של המערער כעסק חדש ולא ניתן להתייחס לפעילותו העצמאית כפעילות המשכית לפעילות השותפות.

26. באופן דומה, אין בדינו לקבל טענת העורר כי עסקו העצמאי, שבגינו הוגשו תביעות הפיצויים, אינו עסק חדש. יצוין כי בענייננו העורר לא הציג נתונים לגבי אופן חלוקת הנכסים, הזכויות והחובות במסגרת פירוק השותפות, ואף לא טען כי פעילות השותפות, נכסיה ו/או זכויותיה וחובותיה נרכשו על ידו או הועברו אליו (והשוו: וע 179/08 י.ק.מ. **ירקות קטיף מהדרין בע"מ נ' ועדת הזכאות בהתאם לחוק יישום תכנית ההתנתקות התשס"ה – 2005** (נבו, 4.5.2009)). כך למשל, מפלטי פרטי העוסק שצירף העורר עולה כי כתובת השותפות שונה מכתובת העוסק המורשה; שינוי זה עשוי להעיד על שינוי בהתנהלות העסק החדש ביחס להתנהלות השותפות ועל שינויים נוספים שאינם בפנינו. אמנם, תחום העיסוק במסגרת השותפות והעוסק המורשה זהים (שירותים משפטיים), אך השינויים שחלו למצער במסגרת הארגונית-משפטית וכתוצאה מכך גם באופן הדיווח למע"מ, אינם מאפשרים הכרה בעוסק המורשה כעסק ממשיך לשותפות.

27. אשר להסתמכות העורר על תאריך פתיחת העסק המצוין בפלט פרטי העוסק – בדיון הסביר נציג המשיבה כי רישום העורר במע"מ כעוסק מורשה בשנת 2013 נעשה לצורך רישום השותפות בלבד, אולם לא היתה בו פעילות עד לפתיחת העסק בשנת 2022 (יצוין כי העורר לא חלק על נקודה זו). בנסיבות אלו, הסתמכות העורר על ציון תאריך הרישום בשנת 2013 לצורך קביעת מועד פתיחת העסק, אינה יכולה להתקבל. בתגובתה מיום 17.12.2024 הרחיבה המשיבה בעניין זה והפנתה לאמור **בתדריך אגף המכס והמע"מ 62.217** בעניין רישום שותפות שאינה רשומה, לפיו, לאחר רישום השותפות וככל שאין לשותפים פעילות עסקית נוספת, משתנה סיווג תיק העוסק של כל אחד מהשותפים ל"סוג תיק 07" – תיק יחיד בשותפות – שמשמעותו תיק שאינו פעיל מהותית ומערכתית. המשיבה צירפה העתק ממסך "פרטי עוסק" של העורר וציינה כי החל ממועד פתיחת תיקו האישי ביום 1.7.2013 (לצורך רישום השותפות) ועד למועד בו ביקש העורר להפעיל את תיקו האישי, ביום 1.1.2022, היה התיק מסווג במע"מ כ"סוג תיק 07", היינו, תיק לא פעיל.

28. יצוין, כי ככל שהיה עולה בידי העורר להוכיח קיומה של פעילות כלשהי תחת עסקו האישי לפני 1.1.2022, סברנו כי בנסיבות העניין ניתן היה לראות בעורר כאילו פתח את עסקו לפני מועד זה ולקבוע את שנת הבסיס כשנת 2022, כאמור בס"ק (1) להגדרת "שנת הבסיס".



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בהתאם וכאמור בהחלטתנו מיום 28.11.2024, אפשרנו לעורר להמציא אסמכתאות מתאימות, אולם כאלו לא הומצאו.

29. לבסוף יוער, כי בשונה מהנטען על ידי העורר, תכליתו של החוק לסייע לכלל העסקים ברחבי המדינה שפעילותם נפגעה כתוצאה מאירועי מלחמת 'חרבות ברזל', ואין מדובר בסיוע ספציפי למשרתי המילואים בלבד – הראויים לכל שבח - שעבורם נקבעו מתווי סיוע נוספים שלא במסגרת הוראת השעה דנן.

### סוף דבר

30. העררים נדחים. עסקו האישי של העורר נפתח ביום 1.1.2022. כפי שפרטנו לעיל, מסקנתנו היא כי לא ניתן לראות בעסקו האישי כעסק ממשיך לשותפות שמסגרתה פעל העורר עד לפתיחת העוסק המורשה. לפיכך, חישוב מחזור העסקאות בשנת הבסיס שערכה המשיבה וקביעת גובה הפיצויים לעורר בהתאם לכך, נעשו כדין.

31. בשים לב לתכלית החוק, למהות המחלוקת ולנסיבות המפורטות, איננו עושים צו להוצאות.

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

ניתנה היום, כ"א טבת תשפ"ה, 21/01/2025, בהעדר הצדדים.



ברוך ברוכי, רו"ח

חבר



ליאת קציר-מרגלית, עו"ד

יו"ר הוועדה