

בבית המשפט העליון

רע"א 5033/23

לפני: כבוד השופט ע' גרוסקופף
כבוד השופט י' כשר
כבוד השופטת ר' רונן

המבקשת: קבוצת אינטלקט הפקה והוצאה לאור בע"מ

נגד

המשיב: מדינת ישראל – מנהל מס רכוש וקרן פיצויים
באגף מס הכנסה ומס רכוש במשרד האוצר

בקשת רשות ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי
בבאר-שבע (השופטת י' טייב), מיום 23.3.2023, בע"מ
[10925-09-21](#) [פורסם בנבו]

בשם המבקשת: עו"ד תמיר חזו

בשם המשיב: עו"ד נסים עזרא

פסק-דין

השופט י' כשר:

לפניי בקשת רשות ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר-שבע
(השופטת י' טייב), מיום 23.3.2023, בע"מ [10925-09-21](#) [פורסם בנבו]. בפסק הדין
נושא הבקשה, התקבל ערעור על החלטותיה של ועדת הערר לעניין מס רכוש וקרן
פיצויים (נזק מלחמה ונזק עקיף) מחוז דרום (להלן: ועדת הערר או הוועדה) מיום
27.1.2021 ומיום 6.5.2021, שבגדרן נפסק לטובתה של המבקשת פיצוי בגין נזק עקיף
שנגרם לה בעקבות מבצע "צוק איתן".

בקשת רשות ערעור זו מעוררת שתי שאלות מרכזיות: האחת, בהגדרת הניזוקים
הזכאים לפיצויים בהתאם לתקנות מס רכוש וקרן פיצויים (תשלום פיצויים) (נזק
[מלחמה ונזק עקיף](#)) (הוראת שעה), התשע"ד-2014 (להלן: הוראת השעה), כיצד יש

לפרש את התיבה "למעט מי שעסקו אינו מצוי באזור המיוחד"? השנייה, האם בסמכותה של ועדת הערר לחרוג מהנוסחאות לחישוב פיצוי בגין נזק מלחמה עקיף, הקבועות בהוראת השעה?

לשם בהירות הדברים, תחילה תוצג המסגרת הנורמטיבית הנדרשת להבנת הסכסוך בין הצדדים, ורק לאחר מכן יוצג הרקע העובדתי הדרוש לעניין.

המסגרת הנורמטיבית

1. ביום 8.7.2014 פרץ מבצע "צוק איתן", שנמשך עד ליום 26.8.2014. במהלך המבצע שוגרה לעבר יישובים בשטח ישראל ארטילריה רקטית, וכתוצאה מכך נגרמו אבדות בנפש וברכוש, וכן הפסדים כלכליים, שנבעו, בין היתר, משיבוש חיי היומיום.

2. בעקבות האמור, נדרש להפעיל את ההסדרים המקנים פיצויים לניזוקים מנזקי מלחמה. [חוק מס רכוש וקרן פיצויים](#), התשכ"א-1961 (להלן: חוק מס רכוש), מבחין לצורך פיצוי בין נזק מלחמה ישיר, המוגדר כ-"נזק שנגרם לגופו של נכס עקב פעולות מלחמה...", לבין נזק מלחמה עקיף, המוגדר כ-"הפסד או מניעת ריווח כתוצאה מנזק מלחמה...", בשטח שהוכרז כ"ישוב ספר", או כתוצאה ממניעת האפשרות לנצל נכסים המצויים בשטח זה עקב פעולת מלחמה. על פי החוק, פיצוי בגין נזק ישיר ניתן לכל ניזוק, ללא התחשבות באזור הגיאוגרפי בו נגרמה הפגיעה. מנגד, הפיצוי על נזק עקיף ניתן רק בגין נזק שנגרם בתחום "ישוב ספר". על פי [סעיף 35](#) לחוק מס רכוש, "ישוב ספר" הינו יישוב שהוכרז ככזה על ידי שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, לרבות יישוב שהוכרז כ"ישוב ספר" לתקופה קצובה. יצוין כי בתקופה הרלוונטית להליך דנן, העיר אשקלון לא נמנתה עם רשימת היישובים המוכרים כיישובי ספר.

3. [סעיף 36\(א\)](#) לחוק מס רכוש מסמיך את שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע בתקנות מנגנון לפיצוי בעד נזק מלחמה ישיר ועקיף, אשר יסדיר, בין היתר, את הזכאים לפיצוי, ואת שיעורי הפיצויים לסוגי נכסים, ניזוקים ונזקים, בהתחשב בהיקף הנזק, תדירות הנזקים שפקדו את הניזוק או את האזור, וכן גורמים אחרים. מכוח סעיף הסמכה זה הותקנו [תקנות מס רכוש וקרן פיצויים \(תשלום פיצויים\) \(נזק מלחמה ונזק עקיף\)](#), התשל"ג-1973 (להלן: תקנות מס רכוש או התקנות), אשר מסדירות את אופן הגשת התביעות וקבלת הפיצויים לפי חוק מס רכוש, במסלול המכונה "המסלול האדום". תביעות המוגשות לפי "המסלול האדום", אינן מוגבלות בתקרת פיצוי או בנוסחת חישוב, והניזוק רשאי לתבוע את נזקו בהתאם לבחירתו

ולהוכיח אותם בכל דרך הנראית לו. לעניין נזק עקיף, התקנות חלות, כמצוות חוק מס רכוש, אך ורק על נזקים שנגרמו בתחום "ישוב ספר".

4. במטרה להרחיב את מעגל העסקים הזכאים לקבל פיצוי בגין נזקים עקיפים שנגרמו עקב מבצע "צוק איתן", התקין שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, את הוראת השעה. בתקנה 1 להוראת השעה נקבע כי הוראת השעה חלה על נזקים שאירעו מיום 8.7.2014 ועד ליום 31.8.2014, וזאת לא רק על נזקים שנגרמו ביישובי הספר (לגביהם חל "המסלול האדום" שבתקנות), אלא גם על נזקים שנגרמו ביישובים המצויים בטווח של עד 40 קילומטרים מגבול רצועת עזה (להלן: האזור המיוחד).

5. לפי ההסדר הקבוע בהוראת השעה, הפיצוי בגין נזק עקיף שנגרם באזור המיוחד ייקבע לפי נוסחאות מוגדרות בארבעה מסלולי פיצוי (המכונים גם "מסלולים ירוקים"), המבוססים כל אחד על קריטריונים שונים לזכאות ואשר מוגבלים בתקרת פיצוי: מסלול שכר עבודה, מסלול חקלאות, מסלול הוצאות, והרלוונטי לעניינו – "מסלול המחזורים".

"מסלול המחזורים", קובע את סך הנזק שנגרם לעסק באמצעות חישוב סך הירידה בהכנסות כתוצאה מהמלחמה, בניכוי החיסכון בעלויות התפעול בתקופה בה העסק לא פעל או פעל בתפוקה חלקית בשל המצב הביטחוני. הנוסחה לחישוב שיעור הפיצוי לפי מסלול זה משתנה בהתאם לסוג הניזוק: כאשר מדובר בניזוק שאינו מוסד ציבורי או עוסק פטור בשנות המס 2013 או 2014, כפי שהוא בעניינו, החישוב יתבסס על השוואה בין מחזור עסקאותיו של הניזוק בחודשים יולי ואוגוסט 2013, לבין מחזור עסקאותיו בחודשים יולי ואוגוסט 2014, כפי שאלה דווחו למע"מ. הפרש זה מוכפל ב-"משלים ההוצאה הנחסכת", המוגדר בהוראת השעה כ-"תוצאה המתקבלת מהפחתת שיעור ההוצאה הנחסכת, לפי העניין, מ-1, ובלבד שאם היא נמוכה מאפס היא תחשב כאפס", כאשר התוצאה אמורה לשקף את מניעת הרווח שנגרם כתוצאה מנזק המלחמה, בניכוי החיסכון בהוצאות התפעול. יוער כי הוראת השעה כוללת התייחסות להתאמה הנדרשת של הנוסחה במקרה בו מחזור עסקאותיו של הניזוק כולל הכנסות ממספר סניפים, יופחתו ממנו מחזורי העסקאות של הסניפים שאינם מצויים באזור המיוחד. עוד נקבע בהוראת השעה כי סכום הפיצוי על פי מסלול המחזורים מוגבל לתקרה של עד 4,000,000 ש"ח.

6. יצוין כי תביעת פיצויים ב-"מסלולים הירוקים" הינה חלופית לתביעה המוגשת בהתאם ל-"מסלול האדום" (ראו: [רע"א 174/19](#) אם דבליו גרופ בע"מ נ' מדינת ישראל

מנהל מס רכוש וקרן פיצויים, פסקה 4 [פורסם בנבו] (26.8.2019) (להלן: עניין אם דבליו גרופ בע"מ).

7. עוד יצוין כי בתקנה 1(ב) להוראת השעה נקבע כי בגדר הניזוקים הזכאים לתבוע נזק ב-"מסלולים הירוקים", לא יבוא "מי שעסקו אינו מצוי באזור המיוחד". פרשנותה של תיבה זו היא העומדת במוקד דיוננו.

רקע עובדתי

8. קבוצת אינטלקט הפקה והוצאה לאור בע"מ (להלן: המבקשת), היא חברה להפקת אירועים אשר משרדיה ממוקמים בתל אביב. המבקשת זכתה בשנת 2013 במכרז להפקת אירועים בעיר אשקלון, ובמסגרת זאת הפיקה, בין היתר, את פסטיבל "בריזה" (להלן: הפסטיבל), שהתקיים בקיץ של אותה השנה. בשנת 2014 המבקשת זכתה במכרז נוסף להפקת הפסטיבל, אשר תוכנן להיערך בין התאריכים 24.8.2014-30.8.2014. אולם, נוכח אירועי הלחימה של מבצע "צוק איתן", המבקשת נאלצה לדחות את האירוע, ולבסוף לבטלו לאור הימשכות הלחימה. יוער כי המבקשת הגישה בקשה לעיריית אשקלון לקבלת רישיון עסק לצורך קיום האירוע, אך הפסטיבל בוטל בטרם ניתן הרישיון.

9. ביום 30.11.2014 הגישה המבקשת תביעה למנהל מס רכוש וקרן פיצויים (להלן: המנהל), לפיצוי בסך 2,183,477 ש"ח, בגין נזקים אשר נגרמו לה בעקבות ביטול הפסטיבל. התביעה הוגשה ב-"מסלול המחזוריים", וזאת מכוח הוראת השעה. ביום 27.1.2015 וביום 14.6.2015, שולמה למבקשת מקדמה בסך 1,965,130 ש"ח, בגין הנזקים העקיפים שנגרמו לה בעקבות מבצע "צוק איתן".

10. ביום 7.2.2016 דחה המנהל את התביעה, בקבעו כי המבקשת אינה מצויה בתחום האזור המיוחד, ועל כן אין היא זכאית לפיצוי לפי הוראת השעה. על כן, נקבע בהחלטה כי המבקשת נדרשת להשיב את מלוא המקדמה שקיבלה. עוד הודגש בהחלטה כי בשל דחיית התביעה לא נבחן הנזק לגופו, וכי אין לראות בהחלטה משום הבעת עמדה ביחס לנזק שנתבע על ידי המבקשת.

11. המבקשת הגישה ערר לוועדת הערר על החלטת המנהל דלעיל ([ע"ר 113/16](#)). בתמצית, המבקשת תיארה את זיקתו של הפסטיבל לעיר אשקלון, וטענה כי העסק נושא התביעה לפיצוי הינו הפסטיבל, אשר מצוי בתחום האזור המיוחד. לשיטת המבקשת,

רישיונות העסק שניתנו לה לצורך עריכת אירועים שונים באשקלון, לרבות הפסטיבל שנערך בשנת 2013, אשר הונפקו על ידי עיריית אשקלון – מלמדים על כך שהעסק מצוי באזור המיוחד. זאת, מקום בו רישיונות עסק ניתנים על ידי רשות מקומית רק לעסקים הפועלים בתחומה. כמו כן, המבקשת ציינה כי כתובת העסק המופיעה ברישיונות העסק שניתנו לה לצורך פעילותה בעיר אשקלון, היא אמפיתאטרון הגן הלאומי חוף הים אשקלון. עוד טענה המבקשת כי אין קיום לפעילותה נושא התביעה מחוץ לאשקלון, שכן "פסטיבל 'בריזה' ואשקלון, חד המה".

לעומת זאת, המנהל טען כי עסקה של המבקשת מצוי בעיר תל אביב ורק חלק קטן מפעילותה, כ-10%, מצוי בעיר אשקלון. לשיטתו, יש לראות במבקשת כמי ש"עושה עסקים" עם האזור המיוחד, אך לא מצויה בו כדרך קבע. עוד טען המנהל כי מתן רישיון עסק לאירוע אינו מצביע על קיומו של עסק באזור המיוחד לעניין זכאות לקבלת פיצוי מכוח הוראת השעה. כמו כן, טען המנהל כי המבקשת כלל לא ניזוקה בעקבות ביטול הפסטיבל, וזאת מאחר שביום 1.10.2014 חתמה על נספח להסכם עם החברה הכלכלית לאשקלון (להלן: החברה הכלכלית), הקובע כי האחרונה תשפה את המבקשת על הוצאות שהוציאה לצורך הפקת הפסטיבל עד לביטולו, וכן כי חלף הפקת הפסטיבל, המבקשת תפיק את פסטיבל "דרום עולה" ואירועים נוספים, וזאת מבלי לגשת למכרז נוסף (להלן: הנספח להסכם העיקרי).

המנהל הפנה להחלטתו מיום 21.6.2017, אשר במסגרתה תיקן את החלטתו מיום 7.2.2016, וקבע כי לאור חתימתה של המבקשת על הנספח להסכם העיקרי, יש לדחות את תביעתה לפיצויים גם משני טעמים נוספים: האחד – שהחברה הכלכלית שיפתה את המבקשת על ההוצאות שהוציאה לצורך הפקת הפסטיבל, השני – שהתמורה שהמבקשת קיבלה בגין הפקת האירועים החלופיים הינה גבוהה יותר מהתמורה אשר הייתה אמורה לקבל בגין הפקת הפסטיבל, כך שלא נגרם לה "נזק עקיף" כמשמעותו בחוק מס רכוש והתקנות שהותקנו מכוחו.

12. ביום 27.1.2021 ניתנה החלטה חלקית של הוועדה (להלן: ההחלטה החלקית), אשר התמקדה בשאלה היכן מצוי עסקה של המבקשת, האם באזור המיוחד או מחוצה לו? דהיינו – האם בעיר אשקלון או בעיר תל אביב? על מנת לענות על שאלה זו, פיצלה הוועדה את הדיון לשתי שאלות: מהו "העסק"? ומהו "המקום" בו הוא מצוי?

הוועדה הביעה את עמדתה לפיה המונח "עסק" סובל לפחות שתי משמעויות: האחת מתייחסת לארגון אשר תכליתו השגת רווחים לבעליו; השנייה מתייחסת לקיום

פעילות עסקית. להשקפת הוועדה, אם תאומץ המשמעות הראשונה, כי אז שיש מקום לקבל את עמדת המנהל, המתמקדת במבנה הארגוני של המבקשת. מאידך גיסא, אילו תאומץ המשמעות השנייה, כי אז שיש להתמקד בפעילותה של המבקשת באשקלון ולקבל את עמדתה.

בבחירה בין המשמעויות השונות כאמור לעיל, ציינה הוועדה כי יש לקחת בחשבון מכלול של רכיבים וזיקות, כגון: המקום הרשום של התאגיד, אופי פעילותו, אופן הניהול של הפרויקטים השונים (ככל שמדובר בתאגיד שעניינו ניהול פרויקטים), דרך הניהול של הנהלת החשבונות, אופי הרישוי הנדרש לביצוע הפרויקט, חלקו של הפרויקט המסוים בתוך כלל העשייה של החברה, קיומו של נכס פיזי באזור המיוחד, ההקשר הכללי של הפעילות, מרכיב הקביעות שבה והערכים שהיא נועדה לשרת. הוועדה עמדה על כך שאין היא מעניקה למי מהרכיבים משמעות דומיננטית ומכרעת, וקבעה כי יש לבחון את התמונה הכללית העולה מניתוח מכלול השיקולים, ולהסיק ממנה את המסקנה ההגונה והנכונה למקרה הקונקרטי.

לגופו של עניין, קבעה הוועדה כי הדעה נוטה לכך שהמבקשת קיימה עסק בעיר אשקלון, תוך שקבעה כי:

“אכן, גם אם טרם הוקמה תשתית פיזית, עיקר הפעילות שהושקעה נגעה להיבטים התכנוניים-ארגוניים הכרוכים בהכנות להפקת האירוע. אין מחלוקת כי ככל שהאירוע היה מתקיים ולא מתבטל בגין אירועי הלחימה, גם המרכיבים של תשתית פיזית ונוכחות פיזית במקום היו מתמלאים. העובדה שהעוררת אמורה הייתה לקבל בסמיכות לאירוע רישיון עסק מאת עיריית-אשקלון – אף שכאמור, אינה מכרעת כשלעצמה – מחזקת את המימד הקונקרטי והממשי לקיומו של 'עסק' במקום הניתן לזיהוי. נוכח אופי הפעילות המדובר ומכלול זיקותיה של העוררת לאזור המיוחד עוד קודם לאירוע הפסטיבל המדובר אין לשלול אפוא על הסף קיומו של 'עסק' (פסקה 16 להחלטה החלקית; ההדגשות במקור – ' כ').”

הוועדה ציינה כי ההכרה בקיומו של עסק הפועל לפרק זמן מוגבל כחלק מכלל עיסוקיה של המבקשת, באופן המקנה זכאות לפיצוי לפי הוראת השעה, אינה עומדת בסתירה לעקרונות שנקבעו בבית משפט זה באשר לתכלית הפיצוי במקרים דומים. לצד זאת, הובהר כי לא כל פעילות נקודתית בעלת מאפיינים עסקיים באזור המיוחד מקנה מנייה וביה זכות לפיצוי, וכי כל מקרה צריך להיבחן בהתאם לנסיבותיו.

אשר על כן, הוועדה קבעה כי המבקשת קיימה עסק באזור המיוחד, אך לא הכריעה בעניין היקף הפיצוי המגיע למבקשת, אם בכלל. חלף זאת, הוועדה קבעה כי המנהל יקבל החלטה בעניין, לפי נוסחת מסלול המחזורים, ולאחר מכן יעבירו הצדדים לוועדה עמדה לגבי אופן ניהול המשך ההליך. כמו כן, העירה הוועדה כי לא נעלמה מעיניה טענת המנהל בדבר קיומו של נספח להסכם העיקרי, אשר לטענתו כלל סעיף שיפוי והסכמה להפקת אירועים חלופיים חלף הפסטיבל שבוטל, וכי טענה זו תוכל להתברר במסגרת "בחינת ההשוואה שבין המחזורים בהתאם לנוסחת החישוב המתאימה" (ההדגשה במקור – י' כ').

13. ביום 3.2.2021 הגיש המנהל את עמדתו לוועדת הערר, במסגרתה טען כי המבקשת אינה זכאית לפיצוי מאחר שפוצתה על ידי החברה הכלכלית, וקיבלה ממנה סך של 250,000 ש"ח בגין החזר הוצאות לצורך הפקת הפסטיבל שבוטל. "למען הזהירות" טען המנהל כי הוא בחן את הנזק הנטען, ומצא כי המבקשת אינה זכאית לפיצוי. ביום 25.2.2021 הגישה המבקשת את עמדתה לוועדת הערר, במסגרתה טענה כי נוכח דחיית הטענה לפיה עסקה אינו מצוי באזור המיוחד, על המנהל להשיב לה את המקדמה שקיבלה וחויבה להשיב. לגופו של עניין טענה המבקשת כי לא קיבלה שיפוי מהחברה הכלכלית, הואיל וסך של 250,000 ש"ח שקיבלה, עניינו החזר הוצאות מיוחדות ולא שיפוי בגין ביטול הפסטיבל; וכי הפקת הפסטיבלים האחרים לא הייתה בגדר פיצוי לפסטיבל המדובר אשר בוטל.

14. ביום 6.5.2021 ניתנה החלטה משלימה של ועדת הערר (להלן: ההחלטה המשלימה). בפתח הדברים ציינה הוועדה כי לא התקיים שיח ממשי בין הצדדים, ועל כן אין בפניה החלטה מנומקת של המנהל בעניין היקף הנזק, אשר ניתן להעביר תחת שבט הביקורת של הוועדה. לפיכך, בחנה הוועדה את הנזק בהתאם לנוסחת מסלול המחזורים, תוך ביצוע שלוש התאמות:

ראשית, הוועדה הרחיבה את "מרחב ההשוואה" כך שהוא יתפרס על פני ארבעה חודשים ולא על פני חודשיים כפי שקבוע בהוראת השעה. כלומר, הוועדה קבעה כי ייבחן ההפרש בין מחזור עסקאותיה של המבקשת בחודשים יולי עד אוקטובר 2013, לבין מחזור עסקאותיה בחודשים יולי עד אוקטובר 2014, וזאת חלף בחינה משווה של מחזור עסקאותיה בחודשים יולי עד אוגוסט, בשנים 2013 ו-2014, כפי שקבוע בהוראת השעה.

שנית, נקבע שיש לקחת בחשבון כי קיימת מגמת ירידה בהכנסותיה של המבקשת במחצית הראשונה של שנת 2014, ללא כל קשר למבצע "צוק איתן", בשיעור של 16.6%.

שלישית, נקבע כי הגם שהצדדים חלוקים לגבי מהותו של סך 250,000 ש"ח שקיבלה המבקשת (אם ניתן כפיצוי בגין ביטול הפסטיבל או כהחזר בגין הוצאות חריגות שאין קשר בינו לבין נושא התביעה), יש לנכות את הסכום האמור בעת קביעת הנזק הנטען.

בהתאם לעקרונות האמורים, ערכה הוועדה חישוב, וקבעה כי על המנהל לשלם למבקשת פיצוי בסך של 176,432 ש"ח, בצירוף הפרשי ריבית והצמדה כדין מיום הגשת התביעה ועד מועד התשלום בפועל.

15. ביום 24.5.2021 הגישה המבקשת בקשה לתיקון טעות סופר, נוכח שיבוץ שגוי של נתונים על בסיסם חושב הפיצוי. ביום 22.6.2021 קיבלה הוועדה את הבקשה, והעמידה את סכום הפיצוי על סך של 496,510 ש"ח.

16. המנהל מיאן להשלים עם החלטותיה של הוועדה, והגיש ערעור לבית המשפט המחוזי בבאר שבע ([ע"מ 10925-09-21](#)) [פורסם בנבו]. לטענת המנהל, ועדת הערר שגתה שגיאה משפטית כפולה:

ראשית, בכך שקבעה, בהחלטה החלקית, שעסקה של המבקשת מצוי באזור המיוחד. המנהל טען כי יש לראות במבקשת כמי שמקיימת עסק בתל אביב, שכן שם ממוקמים משרדיה, שם כתובתה לקבלת מכתבים, ושם ממוקמות כל מחלקותיה (לרבות המחלקות שעסקו בהפקת הפסטיבל שבוטל). כמו כן, ציין המנהל כי הן במסמכי המכרז והן בתביעה לפיצוי שהגישה למנהל, רשמה המבקשת את כתובת העסק בתל אביב. עוד צוין כי המבקשת נישומה בפקיד שומה תל אביב, וכי היא לא קיימה הנהלת חשבונות נפרדת לפסטיבל, הגם שהפיקה אותו לראשונה עוד לפני שנת 2014. המנהל הפנה להוראת ביצוע 8/2014, אשר נועדה לפרש ולהסביר את הוראת השעה, שבה נכתב כי: "לפי תקנות הוראת השעה, ניזוק שעסקו מצוי (ממוקם ורשום) באזור המיוחד, יהיה זכאי להגיש תביעה בגין נזק עקיף שנגרם לו". אשר על כן, לשיטת המנהל, על פי תכלית החקיקה הרלוונטית, המבקשת אינה זכאית לקבלת פיצוי, שכן היא אינה מקיימת עסק קבוע באזור המיוחד.

שנית, שגתה בכך שקבעה בהחלטה המשלימה כי נגרם למבקשת נזק. המנהל שב וטען כי לאור החתימה על הנספח להסכם העיקרי, קיבלה המבקשת החזר הוצאות בגין ביטול הפסטיבל בסך 250,000 ש"ח, וכן הפיקה אירועים חלופיים כאשר התמורה שקיבלה בגין הפקתם הינה גבוהה יותר מהתמורה אשר הייתה אמורה לקבל בגין הפקת הפסטיבל. עוד הדגיש המנהל כי מאחר שהמבקשת קיבלה פיצוי מהחברה הכלכלית, היא אינה זכאית לפיצוי לאור [תקנה 3](#) לתקנות מס רכוש הקובעת כי: "היה הסכום המגיע לניזוק לפי תקנות אלה יחד עם הסכומים שהניזוק זכאי לקבל או קיבל כפיצוי בעד הנזק, מחברת ביטוח או מאדם אחר, עולה על הנזק הממשי, ישולם לו רק אותו סכום שהוא ההפרש שבין הפיצוי כאמור לבין הנזק הממשי".

כמו כן, טען המנהל כי הגם שהתביעה לקבלת פיצוי בשל נזק עקיף הוגשה לכאורה במסלול הירוק, בפועל הנזק לא חושב בדרך של השוואה בין מחזור המבקשת כפי שדווח למע"מ בשנת המס נושא הפיצוי לבין שנת המס שקדמה לה, כפי שנדרש בנוסחת החישוב במסלול הירוק, אלא לפי נוסחת חישוב המתאימה למסלול האדום, המיועד לנזקים עקיפים שאירעו ביישובי ספר. זאת, הגם שאף לשיטת המבקשת היא אינה נכנסת לגדרי היישובים הרלוונטיים למסלול האדום. לטענת המנהל החישוב שנערך קיצוני אפילו לנוסחת המסלול האדום, שכן הוא נערך בהתאם לנתונים פנימיים של המבקשת, אשר הוגשו ללא חשבוניות תומכות.

17. המבקשת, בתגובתה, טענה כי מיקומו של עסק לא נגזר מכתובתו הרשמית גרידא, וכן כי היא פעלה באזור אשקלון במשך כשלוש שנים, והפיקה כ-72 אירועים שונים בעיר. המבקשת טענה כי הפטור ממכרז להפקת אירועים אחרים ניתן לה לא כפיצוי בשל ביטול הפסטיבל, אלא בשל קוצר הזמנים מסיום מבצע "צוק איתן" ועד חגי תשרי. עוד טענה כי היא הפיקה את פסטיבל "דרום עולה", ואירועים נוספים בחגי תשרי, גם בשנת 2013, שבה לא בוטל הפסטיבל.

99 המשפט קמא

18. ביום 23.3.2023 קיבל בית המשפט המחוזי בבאר-שבע (השופטת י' טייב) את ערעורו של המנהל, וקבע כי מקום עסקה של המבקשת מצוי בעיר תל אביב, ולא באשקלון, ועל כן היא אינה זכאית לפיצוי לפי הוראת השעה. בית המשפט המחוזי קבע כי בעת הכרעה בשאלה היכן מצוי עסקו של ניזוק יש לקחת בחשבון מכלול של רכיבים, לרבות טיב פעילותו של העסק, היקף פעילותו באזור המיוחד לעומת היקף פעילותו באזורים אחרים, מקום הפעילות הקבוע של העסק לעומת אזורים אחרים בהם

הוא נותן שירות זמני או נקודתי, ומקום המשרד הרשום. ביישום לעניינה של המבקשת, עמד בית המשפט המחוזי על כך שטיב פעילותה הוא מתן שירות הפקת אירועים מהעיר תל אביב, לאזורים שונים ברחבי הארץ, שהיקף פעילותה באזור המיוחד מצומצם ביחס לפעילותה בשאר חלקי הארץ, ועל כך שלמבקשת אין משרד קבוע באשקלון, אלא שהיא קיימה מדי פעם פעילות עסקית במקום.

19. עוד קבע בית המשפט המחוזי כי הגם שמחוקק המשנה הכיר בהוראת השעה באפשרות שלעסק המצוי באזור המיוחד יהיו סניפים ברחבי הארץ, מבלי שיהיה בכך כדי לבטל את זכאותו לפיצוי – הרי שנוסח הוראת השעה מצביע על כך שהכוונה היא לניזוק שעיקר פעילות עסקו היא באזור המיוחד. כמו כן, קבע בית המשפט כי קיומו של סניף יוכר, ככלל, בנסיבות בהן מתנהלת הנהלת חשבונות נפרדת, ולעיתים גם רישום נפרד ברשויות המס – וכן כי תנאים אלו אינם מתקיימים בעניינה של המבקשת. נוכח האמור לעיל, קבע בית המשפט כי עסקה של המבקשת אינו מצוי באזור המיוחד, וכי היא אינה מקיימת סניף קבוע בעיר אשקלון או באזור המיוחד ככלל.

בבחינת "מעבר לדרוש" התייחס בית המשפט המחוזי גם למחלוקת בדבר אופן החישוב של פיצוי במסגרת מסלול המחזורים. בית המשפט ציין כי נוסחת החישוב במסלול המחזורים מבוססת על נתוני הדיווח למע"מ, וקבע כי הוועדה לא הייתה רשאית לבסס את החישוב על נתונים פנימיים של המבקשת. עוד צוין כי החישוב שערכה הוועדה אינו ברור, וכי אין זה ברור אם בוצעה הפחתה של הירידה בהכנסות שאינה קשורה בקשר סיבתי למבצע "צוק איתן", שבה הכירה הוועדה. לפיכך, קבע בית המשפט כי אף אם הוא היה קובע כי למבקשת עסק המצוי באזור המיוחד, הרי שלא עלה בידה להוכיח כי נגרם לה נזק עקיף, על פי נוסחת מסלול המחזורים, או בכל מסלול אחר.

בסיכומו של דבר, הורה בית המשפט על ביטול החלטת הוועדה, ועל כך שיושב למנהל כל פיצוי ששולם למבקשת, אם שולם.

על פסק דינו של בית המשפט המחוזי הוגשה בקשת רשות הערעור שלפנינו.

טענות הצדדים

20. בבקשת רשות הערעור טוענת המבקשת כי שגה בית המשפט קמא עת קבע כי אין לראותה כזכאית לקבלת פיצוי מאחר שאין היא מקיימת עסק קבוע באשקלון, מקום

בו אין כל זכר בתקנות לכך שזכאות לקבלת פיצוי בגין נזק עקיף מותנית בהיותו של העסק קבוע. כמו כן, המבקשת מפנה לסעיף שכותרתו "מחזור עסקאות בחודשים יולי אוגוסט 2013", בתקנה 1(ב) להוראת השעה, הקובע כיצד יחושב הפיצוי במסגרת מסלול המחזורים לניזוק שפתח את עסקו בין 2.7.2013, לבין 7.7.2014, ומצביעה על כך שהוראת השעה קובעת כי גם ניזוק שפתח את עסקו שבוע לפני פרוץ מבצע "צוק איתן", עשוי להיות זכאי לקבלת פיצוי בגין נזק עקיף שנגרם לו. עוד טענה המבקשת כי ממילא יש להכיר בה כמפעילת עסק קבוע באשקלון, מקום בו היא הפיקה 72 אירועים בעיר אשקלון במשך שלוש שנים.

כמו כן, טוענת המבקשת כי [תקנה 12א](#) לתקנות מס רכוש קובעת זכות ערעור על החלטה של ועדת הערר לבית המשפט המחוזי בשאלה משפטית בלבד, ועל כן שגה בית המשפט קמא עת דן בקביעתה העובדתית של ועדת הערר לפיה למבקשת עסק בעיר אשקלון.

21. בנוסף לכך, טוענת המבקשת כי בעת הכרעה בשאלה היכן מצוי עסק, לעניין קביעת תחולת חובות או זכויות מכוח הדין, לעולם תבחן המהות, והרישום הפורמלי לא יהיה הגורם המכריע. במסגרת זו מפנה המבקשת לפסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר שבע ב-[ע"מ 23693-12-13 נגב מינרלים תעשייתיים בע"מ נ' מס רכוש באר שבע](#) [פורסם בבנו] (18.2.2016) (להלן: עניין נגב), שבו לא זכתה החברה בפיצוי על נזקיה למרות שכתובתה הרשומה מצויה ב"אזור הקובע" (אשר בתחומו ניתן לקבל פיצוי בגין נזק עקיף בשל הוראת השעה שהותקנה בעקבות מבצע "עופרת יצוקה". ראו: [תקנות מס רכוש וקרן פיצויים \(תשלום פיצויים\) \(נזק מלחמה ונזק עקיף\)](#) (הוראת שעה), התשס"ט-2009). לטענת המבקשת, הפיצוי לא ניתן לחברה מאחר שמקום פעילות העסק אשר סבל מירידה במחזורים מצוי היה מחוץ לאזור הקובע – וזאת למרות שכאמור כתובתה הרשומה של החברה כן נכללה בתחום אזור זה.

22. המבקשת מוסיפה וטוענת כי הציגה בפני ועדת הערר, לפי בקשתה, נתונים בדבר מחזורי עסקאותיה מפעילותה בעיר אשקלון בחודשים יולי ואוגוסט, ובחודשים ספטמבר ואוקטובר, ביחס לשנים 2013-2015, מהם עולה כי בשנת 2014 הייתה ירידה של כ-3,000,000 ש"ח, בהשוואה למחזורי עסקאותיה בשנים 2013 ו-2015. משכך, טוענת המבקשת, כי הייתה ירידה במחזור עסקאותיה על אף טענתו של המנהל (אותה מכחישה המבקשת), בדבר אירועים חלופיים שהופקו על ידה חלף פסטיבל בריזה, מכוח הנספח להסכם העיקרי.

23. לבסוף, טוענת המבקשת כי המנהל לא בחן את הנזק הנטען, ולא מסר למבקשת החלטה מנומקת בעניין חישוב הפיצוי כפי שמחויב הוא לעשות מכוח תקנה 1 להוראת השעה, הקובעת כי: "דחה המנהל את התביעה או דחה את אופן החישוב של הפיצוי על ידי הניזוק לפי המסלול שבחר – ינמק המנהל את החלטתו בכתב". לפיכך, לטענת המבקשת: "כל התייחסות כבוד בית משפט קמא לשאלת המסלול הנכון ואופן חישוב הפיצוי לא הייתה בכלל צריכה לבוא לעולם לאור העבודה כי אין אלו נימוקים שלא נכללו בהודעת דחיית התביעה לא עברו תחת שבט הביקורת של וועדת הערר והועלו בדרך לא דרך בערעור או רק קודם לכן, תוך גרימת עיוות דין חמור למבקשת" (כך במקור – י" כ').

24. לאחר שהוריתי על הגשת תשובה לבקשה, ביום 10.9.2023 הגיש המנהל תשובה מטעמו. בתשובתו, טוען המנהל כי יש לדחות את בקשת רשות הערעור, שכן על פי ההלכה הפסוקה בקשות רשות ערעור בעניין מס רכוש יידונו ב"גלגול שלישי" רק במקרים חריגים המעלים שאלה משפטית כבדת משקל. לטענת המנהל, הבקשה דנן אינה באה בקהלם של מקרים אלה, שכן טענותיה של המבקשת נטועות בנסיבותיו הפרטניות של המקרה ובאופיו הייחודי של תחום פעילותה.

כמו כן, טוען המנהל כי המבקשת לא גילתה את דבר קיומו של הנספח להסכם העיקרי בעת שהגישה את תביעתה לפיצויים, באופן המעורר ספק רב ביחס לתום ליבה וניקיון כפייה, שהינם שיקולים חשובים בבחינת בקשות כגון דא. עוד טוען המנהל כי המבקשת לא צירפה לבקשת רשות ערעור זו מסמכים חשובים, לרבות את ההסכם העיקרי שנחתם מול החברה הכלכלית, את הנספח להסכם העיקרי (אליו לא התייחסה גם בתיאור התשתית העובדתית בבקשתה), וכי גם התנהלות זו עולה כדי חוסר ניקיון כפיים, ואף גובלת בהטעיה, המצדיקה, כשלעצמה, את דחיית הבקשה על הסף.

25. לגופו של עניין, המנהל טוען כי מחוקק המשנה קבע בהוראת השעה כי פיצוי בעד נזק עקיף יינתן רק לעסק המצוי באזור המיוחד, ולא לנישום המקיים בו "עסק אקראי" או פעילות עסקית זמנית או חד פעמית. לשיטת המנהל, מתן פיצוי רק לניזוקים בעלי עסק קבוע באזור המיוחד מבוסס על ההנחה שאלו נפגעים ביתר שאת ובאופן מתמשך, לעומת ניזוקים שאינם מקיימים פעילות קבועה ושוטפת באזור זה. בעניינה של המבקשת, טוען המנהל כי צדק בית המשפט קמא עת קבע כי למבקשת עסק אחד הממוקם בתל אביב, וכי פעילותה באזור המיוחד אינה עולה כדי עסק. המנהל שב על טענתו כי מקום פעילותה הקבוע של המבקשת הינו בתל אביב, שכן שם ממוקמים משרדיה, שם מצויים עובדיה, משם בוצעה פעילותה העסקית, כתובתה התאגידית

הרשומה היא בתל אביב והיא נישומה בפקיד שומה תל אביב. המנהל טוען כי למבקשת לא היו סניפים כלל, וכי כל פעילות ההיערכות לאירועים שהפיקה, לרבות לפסטיבל נושא התביעה, נעשתה מהעיר תל אביב. לטענת המנהל, פעילותה של המבקשת באשקלון הינה בעלת אופי ארעי וספורדי מאחר שהיא בוצעה מעת לעת בכפוף לזכייה במכרזים חד-שנתיים, לאירוע בודד בכל פעם. אשר על כן, לטענת המנהל, המבקשת אינה זכאית לקבל פיצוי בגין נזק עקיף.

26. לחלופין, טוען המנהל כי אף אם היה למבקשת עסק המצוי באזור המיוחד, הרי שהיא כשלה בהוכחת שני רכיבים הכרחיים לקבלת פיצוי: האחד – שנגרם לה נזק, והשני – שקיים קשר בין הנזק שנגרם לה לבין מבצע "צוק איתן". ביחס לרכיב הראשון, טוען המנהל כי מכוח החתימה על הנספח להסכם העיקרי הפיקה המבקשת אירועים חלופיים לפסטיבל שבוטל, ועל כן לא נגרם לה נזק. ביחס לרכיב השני, טוען המנהל כי לא קיים קשר סיבתי בין אירוע הלחימה לבין הנזק הנטען (אשר לטענתו לא קיים), וכי גם אם היה מוכח קשר סיבתי שכזה, הרי שהיה צריך להפחית מגובה הנזק את הסכומים שקיבלה המבקשת מהפקת האירועים החלופיים, באופן אשר היה שולל את זכאותה של המבקשת לפיצוי.

27. לחלופי חלופין, טוען המנהל כי אף אם המבקשת הייתה מוכיחה כי יש לה עסק המצוי באזור המיוחד, וכי נגרם לה נזק אשר בינו לבין מבצע "צוק איתן" קיים קשר סיבתי, הרי שעדיין לא הייתה זכאית לפיצוי מאחר שכשלה להוכיח את שיעורו של הנזק בהתאם למסלול המחזוריים. המנהל טוען כי המבקשת לא חישה את הנזק הנטען על ידה על פי מחזורי העסקאות המדווחים למע"מ, כנדרש על פי הוראת השעה, אלא בהתאם לתחשיביים פנימיים, שלא בוקרו בידי רואה חשבון ואף לא נתמכו במסמכים המבססים אותם. הוטעם כי המבקשת לא הוכיחה את היקף עסקאותיה באזור המיוחד ומחוצה לו, מתוך כלל עסקאותיה המדווחות למע"מ, ועל כן לא הוכיחה את גובה הנזק הנטען, כנדרש. עוד ציין המנהל כי חרף סמכותה הרחבה של ועדת הערר, היא אינה זכאית לחרוג מנוסחאות החישוב שנקבעו בדין ולהעניק פיצוי בניגוד לתנאים שנקבעו בחוק מס רכוש, אף לא בדרך של "לפנים משורת הדין", ועל כן בצדק קיבל בית המשפט קמא את ערעורו.

דין והכרעה

28. לאחר שעיינתי בטענות הצדדים הגעתי לכלל מסקנה כי דין בקשת הרשות לערער להתקבל. אולם, אקדים אחרית לראשית ואציין כי לגישתי צדק בית המשפט

קמא הן במסקנתו והן בנימוקיו. על כן, דין הערעור להידחות, וכך אציע לחברי שניעשה – הכול כפי שיפורט להלן.

29. כידוע, בקשת רשות ערעור ב"גלגול שלישי" תינתן במשורה, במקרים בהם מתעוררת שאלה עקרונית החורגת מדל"ת אמותיהם של הצדדים הישירים להליך, או מקום בו מתעורר חשש מפני עיוות דין חמור (ראו, מיני רבים: [רע"א 220/23 חזן נ' כהן](#), פסקה 19 [פורסם בנבו] (30.4.2023); [בע"מ 3979/22 פלונית נ' פלוני](#), פסקה 22 [פורסם בנבו] (1.9.2022)). ברוח דומה, נקבע כי בקשות רשות ערעור בעניין מס רכוש, מסוג זה שבפנינו, יידונו ב"גלגול שלישי", רק כאשר הן מעוררות סוגיה משפטית כבדת משקל הראויה להיבחן ([רע"א 5324/23 איבריקה אינטרנשיונל נ' רשות המיסים מנהל מס רכוש וקרן פיצויים](#), פסקה 10 [פורסם בנבו] (1.8.2023); עניין אם דבליו גרופ בע"מ, פסקה 16). זאת, בשים לב לכך שזכות הערעור לבית המשפט המחוזי על החלטות ועדת הערר, מוגבלת מראש לבעיה משפטית בלבד, לפי [תקנה 12א\(א\)](#) לתקנות מס רכוש, ובבחינת קל וחומר כך הוא בכל הנוגע לבקשת רשות ערעור ב"גלגול שלישי" ([רע"א 1942/12 רהיטי עמק איילון בע"מ נ' מדינת ישראל מנהל מס רכוש וקרן פיצויים](#), פסקה 14 [פורסם בנבו] (14.5.2012)).

בנסיבות העניין, שוכנעתי כי הבקשה שבפנינו אכן באה בגדרם של אותם מקרים חריגים, מאחר שלהכרעה בשאלה כיצד קובעים היכן מצוי עסק, וכן בשאלת סמכותה של הוועדה לחרוג מהנוסחאות לחישוב פיצוי בגין נזק עקיף הקבועות בהוראת השעה, יש השלכות רוחב המצדיקות מתן ערעור "בגלגול שלישי". משכך, ראיתי לדון בבקשה דנן כאילו ניתנה הרשות לערער, והוגש ערעור על פי הרשות שניתנה, מכוח סמכויותינו לפי [תקנה 149\(2\)\(ב\)](#) ו[תקנה 138\(א\)\(5\)](#) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ט-2018.

זהו המקום להעיר, כי טענתה של המערערת לפיה שגה בית המשפט קמא עת דן בקביעה של ועדת הערר לפיה עסקה מצוי בעיר אשקלון, שכן מדובר בקביעה עובדתית בעוד זכות הערעור שמורה לשאלות משפטיות בלבד, דינה להידחות. כפי שיובהר להלן, השאלה כיצד יש לקבוע היכן מצוי עסק, הינה שאלה בעלת היבט משפטי כבד משקל, אשר טרם בוארה בפסיקת בית משפט זה.

א. הגדרתו של עסק המצוי באזור המיוחד

30. הוראת השעה מגבילה את הזכאות לקבלת פיצוי בגין נזק עקיף הן באמצעות קביעת מסלולי חישוב פיצוי ותקרת פיצוי, והן באמצעות קביעת הגדרה מצמצמת למושג "ניזוק". תקנה 1(1)(ב) להוראת השעה מוסיפה סייג להגדרתו של ניזוק לעניין נזק עקיף, אשר אינו מופיע בתקנות מס רכוש ובחוק מס רכוש, בקבעה כדלהלן: "בהגדרה 'ניזוק', בסופה נאמר 'ולעניין ההגדרה 'שווי של נזק עקיף', למעט מי שעסקו אינו מצוי באזור המיוחד...'" (ההדגשה הוספה – י' כ'). יוער, למען שלמות התמונה, כי דרישה זו אינה חלה על המבקש פיצוי לפי מסלול שכר עבודה, ובלבד שהעובד שנעדר מקיים את התנאי הקבוע בפסקאות (2) או (3) בהגדרת "יום היעדרות בשל המצב הביטחוני" בהוראת השעה.

31. הן בהוראת השעה, הן בתקנות מס רכוש והן בחוק מס רכוש – בולטת בהיעדרה הגדרת מקום עסקו של עסק. בהיעדר קביעה מפורשת בדין, או בהלכה של בית משפט זה, ביחס לאופן שבו יש ליצוק תוכן בתנאי הזכאות האמור, ניתנה פרשנות לא אחידה לדרישה זו בהליכים שונים בוועדות הערר ובבית המשפט המחוזי, בפרט ביחס להסדר הפיצויים בגין נזק מלחמה עקיף שנגרם בשל מלחמת לבנון השנייה.

כך למשל, ביחס להוראת השעה שהותקנה לאחר מלחמת לבנון השנייה (תקנות מס רכוש וקרן פיצויים (תשלום פיצויים) (נזק מלחמה ונזק עקיף) (הוראת שעה)), התשס"ו-2006), נקבע כי: "... בניגוד לכתובת מגורים, שיכולה להיות רק אחת, הרי שמקום עיסוק יכול להיות יותר מאחד. קיימים עסקים שמנהלים את עסקיהם ממספר מקומות, ועל כן די בכך שיוכח כי לעוררת היה מקום עיסוק גם בקרית ביאליק, על מנת לזכותה בזכות לפיצויים" (תיק מספר 3/08 ליאה תעשיות איוורור בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים [פורסם בנבו] (14.1.2009)); ההדגשה הוספה – י' כ'). בעניין אחר נקבע כי: "... עוסק שמספק את שירותיו ביותר ממקום אחד, הרי מקום עיסוקו הוא במשרדיו ו/או בביתו ו/או במקום אותו הוא קבע כמקום לקבלת דואר מספקיו ולקוחותיו, ו/או כיוצא באלו" (תיק מספר 523/08 גבריאלי נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים [פורסם בנבו] (11.1.2009)). כמו כן, מעניין נוסף בו נדונה שאלת מתן פיצוי בגין נזק עקיף שנגרם עקב מלחמת לבנון השנייה, ניתן ללמוד כי לשיטת בית המשפט המחוזי עסק מצוי במקום בו מתנהל "עיקר פעילותו" (ע"מ 1104/09 אדרי מדיה גרופ בע"מ נ' מס רכוש וקרן פיצויים (18.10.2010); יצוין כי על פסק דין זה הוגשה בקשת רשות ערעור לבית משפט זה, אשר נמחקה לבקשת הצדדים: רע"א 8477/10).

32. ברי כי את התשובה לשאלת זיהוי מקומו של עסק לעניין הזכות לפיצוי בגין נזק מלחמה עקיף, יש לחפש בפרשנותו של דבר החקיקה הרלוונטי.

הלכה מושרשת וידועה היא כי פרשנות דיני המס אינה שונה מפרשנות חוקים בענפי המשפט האחרים, המאמצים את תורת הפרשנות התכליתית (ראו, מיני רבים: [ע"א 3498/21](#) צנציפר חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ, פסקה 24 לפסק דיני [פורסם בנבו] (5.6.2023); [ע"א 3129/19](#) זנלכל בע"מ נ' פקיד שומה חיפה, פסקה 35 לפסק דינו של השופט ע' גרוסקופף [פורסם בנבו] (25.8.2022); אהרן ברק ["פרשנות דיני המסים"](#) משפטים כח 425 (1997)). עמד על כך השופט א' ברק:

"אין להם לחוקי המיסים כללי פרשנות משלהם. כמו כל חוק אחר, גם לעניין חוק מס נקודת המוצא היא לשון החוק, והשאלה היא אם לאפשרויות השונות יש עיגון, ולו מינימלי, בלשון ההוראה. מבין האפשרויות הלשוניות השונות, יש לבחור אותה אפשרות המגשימה את מטרתה של חקיקת המס." ([ע"א 165/82](#) קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 75 (1985); ההפניות הושמטו – י" כ').

33. הנה כי כן, נקודת המוצא הינה לשון החוק, כאשר מבין האפשרויות השונות יש לבחור בפרשנות המשקפת באופן מיטבי את תכליתו של דבר החקיקה (ראו גם: [ע"א 4609/12](#) אגף המכס והמע"מ – מס קניה נ' טמפו תעשיות בירה בע"מ, פסקה 7 לפסק דינה של השופטת א' חיות[פורסם בנבו] (24.6.2015)).

34. על מנת לקבוע היכן מצוי עסק, הרי שיש להקדים ולקבוע מהו "עסק" – וכן לקבוע אם בהגדרת המונח נכלל גם חלק מפעילותו העסקית של העסק, ואף פעילות עסקית שאינה קבועה ובעלת אופק עתידי. כפי שציינה ועדת הערר בהחלטתה החלקית, למונח "עסק" משמעויות רבות. מן הבחינה הלשונית, הן פירושה של המערערת והן פירושו של המנהל, בצד פירושים נוספים, אפשריים הם.

לאמיתו של דבר, שאלת פירושו של המונח "עסק" אינה ייחודית לענייננו. למעשה, סעיפי חוק רבים בדיני המס, ובפרט [בפקודת מס הכנסה](#) [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה) נוקטים במונח "עסק" בהקשרים שונים. בהתאמה, הרי שמשמעויות שונות ניתנו, הן בחקיקה והן בפסיקה, למונח זה, בהתאם להקשר. כך, למשל, [סעיף 1 לפקודת מס הכנסה](#) מגדיר את המונח "עסק" כדלקמן: "עסק" – לדבות מסחר, מלאכה, חקלאות או תעשייה". הגדרה עמומה זו פורשה לא אחת בפסיקה, במסגרתה נקבע כי שיבוץ פעולה כלכלית כזו או אחרת במשבצת של "עסק" תיגזר מנסיבות כל מקרה ומקרה על פי מכלול מרכיביה של אותה הפעולה, תוך יישומם במבחנים שונים שנקבעו בפסיקה ([ע"א 615/85](#) פקיד השומה חיפה נ' א.ה.א. גולדשטיין בע"מ, פד"א י"ח 424,

427 (1990) (להלן: עניין גולדשטיין)). בתוך כך, נקבע בפסיקה כי לעניין [סעיף 2\(1\)](#) לפקודת הכנסה, יש לפרש את המונח "עסק" כמסגרת העסקית "הקבועה והסדירה של הנישום", להבדיל מעסק אקראי שאינו בגדר העיסוק הקבוע והסדיר של הנישום (עניין גולדשטיין, בעמוד 427). לעומת זאת, ביחס [לסעיף 28\(ב\)](#) לפקודת מס הכנסה, העוסק בקיזוז הפסדים, נקבע כי ניתן לראות במונח "עסק" המופיע בסעיף ככולל בחובו גם "עסק אקראי בעל אופי מסחרי" (עניין גולדשטיין, בעמ' 429; וראו גם: [ע"א 1834/07](#) קרן נ' פקיד שומה גוש דן, פ"ד סה(3) 636, 669 (2012)). כמו כן, המונח "עסק" המופיע [בסעיף 85](#) לפקודת מס הכנסה, כולל גם "חלק מעסק". אלה הן אך דוגמאות בודדות מני רבות, שכן המונח "עסק" שזור לאורכם ולרוחבם של דיני המס. מהאמור ניתן ללמוד כי לא ניתן לשלול כי המונח "עסק" עשוי לכלול, לפחות בהקשרים מסוימים, חלק מעסק, "עסק אקראי" או "עסקה בעלת אופי מסחרי" (ראו: [ע"א 490/13](#) פלומין נ' פקיד השומה חיפה, פסקה 110 לפסק דינה של השופטת ד' ברק-ארז [פורסם בנבו] (24.12.2014)).

35. אשר על כן, דומה כי אין בנמצא הגדרה אחידה למונח "עסק" בדיני המס. כמו כן, בהקשר זה יובהר כי אף שיש לשאוף להרמוניה בפרשנות מונחים זהים בדין, ברי כי יש להביא בחשבון כי התכליות של הוראת השעה ושל [פקודת מס הכנסה](#) הן שונות, ועל כן אף אילו הייתה פרשנות אחידה למונח "עסק" בפקודת מס הכנסה, אין הכרח כי פרשנות זו תוחל על אותו המונח בהוראת השעה. כך, פרשנות המונח "עסק" בהוראת השעה צריכה להביא בחשבון, כפי שיובהר להלן, בעיקר את התכלית הביטוחית-סוציאלית של הסדרי מתן פיצוי בגין נזקי מלחמה; בעוד שפרשנות המונח [בפקודת מס הכנסה](#) צריכה להביא בחשבון בעיקר את התכלית של מיסוי מלא בהתאם לעקרונות דיני המס (ראו: [ע"א 9308/20](#) פקיד שומה עכו נ' בית חוסן בע"מ, פסקה 14 לפסק דינו של השופט א' שטיין [פורסם בנבו] (13.2.2023)).

36. יישום האמור לעיל על ענייננו, אינו מסייע בפתרונה של שאלת הגדרת המונח "עסק" שבהוראת השעה, שכן הן לפרשנותה של המערערת והן לפרשנותו של המנהל עשויה להיות אחיזה בלשון הוראת השעה. כאמור, נקודת המוצא לפרשנות החוק היא הלשון, אולם היא אינה נקודת הסיום. חוק מס, בדומה לכל חוק אחר, יש לפרש בהתאם לתכליתו. אשר על כן, עלינו לבחון מהן תכליות החוק דנן.

37. על תכליתו של חוק מס רכוש, התקנות והוראות השעה שנחקקו מכוחו, ניתן ללמוד, בין היתר, מ-"גלגוליו" הקודמים של חוק מס רכוש, ובפרט מהחוק שקדם לו – חוק הארנונה לפיצוי נזקי מלחמה, התשי"א-1951 (להלן: חוק הארנונה). חוק הארנונה

נקט במנגנון של "פיזור נזק" שנגרם עקב מלחמה, ומכוחו בעלי נכסים עסקיים ובעלי בניינים חויבו לשלם ארנונה מיוחדת, שכספיה נועדו לשמש כקרן לפיצוי בגין נזקי מלחמה לנכסים עסקיים ולבניינים. בשנת 1961 נחקק חוק מס רכוש, שביטל את חוק הארנונה וכן שורה של חוקים נוספים שהטילו חובת תשלומים על בעלי נכסים עסקיים וחקלאים, אולם תכלית הסדר הפיצויים בגין נזקי מלחמה לא השתנתה. כפי שציין בית המשפט קמא, בפסיקה נקבע כי גם תכליתו של חוק מס רכוש, בדומה לחוק הארנונה, היא ביטוחית-סוציאלית:

"ביסודו של חוק הפיצויים, כמו חוק הארנונה שלפניו, עומד הרעיון שנוזקים שנגרמו לרכושו של פלוני עקב פעולות מלחמה או פעולות איבה אינם דומים באופיים לנזקים השונים שעלולים להיגרם לרכושו במהלך חיי היום יום ושמפניהם עליו לבטח את עצמו באופן עצמאי. התפיסה הינה שנוזקי מלחמה לא צריכים ליפול על כתפיו של הניזוק הספציפי לבדו, אלא 'להתפזר' וליפול על כתפי הציבור כולו. ביסודו של החוק עומד, כאמור, רעיון סוציאלי של ביטוח או ערבות סטטוטוריים של המדינה לנוזקים שייגרמו לנכסים עקב פעולות מלחמה או פעולות איבה" (רע"א 5902/12 מנהל קרן פיצויים ופעולות איבה נ' קיבוץ נירים, פסקה 19 לפסק דינו של השופט י' דנציגר [פורסם בנבו] (23.1.2014) (להלן: עניין קיבוץ נירים)).

38. הגם שתכליתם של הסדרי הפיצוי על נזקי מלחמה היא להבטיח פיצוי לכל מי שספג נזק מלחמה ישיר, לא כך הדבר ביחס לנוזקים עקיפים שנגרמו כתוצאה מהמלחמה, בשל מגבלות התקציב הלאומי:

"אשר לנוזקים כלכליים עקיפים כתוצאה מהמלחמה, מניח ההסדר כי במערך תקציבי מוגבל יש צורך באמות מידה שתקבענה דירוג של עדיפויות על פי סוגי ניזוקים וסוגי נזקים בהתאם למידת חומרתה של הפגיעה. חומרה זו נבחנת לא רק במבט פרטני על נזקי המלחמה המסוימת נשוא הוראת השעה, אלא במבט כולל של מידת חשיפתם של הניזוקים לסיכון בטחוני מתמשך על פני תקופת זמן ארוכה. על רקע זה נקבע כי הסיוע הממשלתי ינתן לאלה שמידת הפגיעה שלהם היא הבולטת והחריפה ביותר." (בג"ץ 7871/07 רפאל רשות לפיתוח אמצעי לחימה בע"מ נ' שר האוצר, פסקה 22 [פורסם בנבו] (6.2.2011); ההדגשה הוספה – י' כ').

נוכח מגבלת התקציב, קבעו חוק מס רכוש, תקנותיו והוראות השעה שהותקנו מכוחו, את האלמנט הגיאוגרפי כבסיס לזכאות לקבלת פיצוי על נזק מלחמה עקיף.

בכך, הוגבלה הזכות לפיצוי על נזקי מלחמה עקיפים ליישובים המצויים באזור גיאוגרפי מוגדר, אשר נקבע בתקנות מס רכוש, ומורחב מעת לעת במסגרת הוראות שעה שמותקנות בעקבות אירועי לחימה. סימונו והגדרתו של קו הגבול הגיאוגרפי האמור נקבע על פי מרחק מהגבול כמדד למידת הפגיעה מהלחימה, וזאת על בסיס ההנחה כי יישובים הקרובים יותר לחזית חשופים באופן מוגבר ומתמשך לפגיעה כלכלית עקיפה כתוצאה מהמלחמה. יפים לענייננו דבריה של השופטת א' פרוקצ'יה, אשר צוטטו על ידי בית המשפט קמא ואשר מקובלים גם עליי:

"יצירת קטיגוריה זו של זכאות אין פירושה בהכרח כי מי שמצוי מעבר לאיזור הגיאוגרפי המוכר לא נפגע מאירועי המלחמה. פירושה הוא כי במדיניות חלוקת המשאבים הלאומית ניתנה עדיפות לפיצוי הנפגעים הסמוכים לאיזור המלחמה, שסבלם המתמשך, והסיכון שהם לוקחים על עצמם בחיים בספר, כמו גם היקף פגיעתם מנזקי המלחמה, הוא הרב ביותר. מדיניות זו מבקשת להקנות להם את המירב במסגרת התקציבית הקיימת, גם אם משמעות הדבר היא הותרת אזרחים שנפגעו מפגיעות המלחמה באיזורים אחרים של הארץ בלא פיצוי כלל." (בג"ץ 8803/06 גני חוגה בע"מ נ' משרד האוצר, פסקה 5 לפסק דינה של השופטת א' פרוקצ'יה [פורסם בנבו] (1.4.2007)).

39. הנה כי כן, כפי שציין בית המשפט קמא, התכלית של הסדרי הפיצויים בגין נזק מלחמה עקיף, הינה לפזר את הנזק שנגרם לעסקים המצויים באזור גיאוגרפי מסוים ותחום, אשר לקחו על עצמם סיכון והחליטו לקיים פעילות קבועה ומתמשכת באזור שבצוק העתים ולעיתים גם בעתות שגרה, חשוף יותר בהשוואה לאזורים אחרים לפגיעה כתוצאה מאירועי לחימה, הן מבחינת תדירות הנזק והן מבחינת היקפו.

40. נוכח תכלית זו, הרי שיש לדחות את פרשנותה של המערערת, לפיה הזכאות לקבלת פיצוי בגין נזק עקיף מכוח הוראת השעה אינה מותנית בכך שהעסק מקיים פעילות קבועה באזור המיוחד. פרשנות זו אינה מתיישבת עם תכלית ההסדר המבקש לפצות בגין נזק עקיף רק ניזוקים אשר לקחו על עצמם את הסיכון שבחשיפה מתמשכת לאירועי מלחמה. הואיל והסדר הפיצויים בגין נזק מלחמה עקיף נועד לפצות עסקים אשר נחשפים לסיכון באופן מתמשך, הרי שניתן לקבוע כי הגדרת המונח עסק אינה כוללת "עסק אקראי" או "עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי", אשר בהם נעדר אלמנט הקביעות. כמו כן ברור, לדעתי, כי עצם קיומה של פגיעה כלכלית, שמקורה בתוך התחום של האזור הגיאוגרפי בו עסקינן, אין בה די כדי לקבוע שלצד שנפגע כאמור יש "עסק" בתחומו של האזור הגאוגרפי. לצד האמור, הרי שאין לשלול כי המונח עסק

יכול שיכלול גם חלק מעסק, כך שגם אם לא כל הפעילות העסקית של העסק מצויה באזור המיוחד, אלא רק חלק מהותי ממנה, לא תישלל הזכאות לפיצוי בגין נזק מלחמה עקיף, ובלבד שאותו החלק בעסק הפועל באזור המיוחד מקיים את אלמנט הקביעות.

41. לא נעלמה מעיני הפנייתה של המערערת לתקנה בהוראת השעה אשר מכירה בזכאותו של עסק שנפתח שבוע לפני פרוץ מבצע "צוק איתן" לפיצויים בגין נזק עקיף, וקובע כיצד יחושב הפיצוי המגיע לו לפי מסלול המחזוריים. עם זאת, סבורני כי אין בסעיף זה כדי לגרוע ממסקנתי, מקום בו הדגש בקביעתי הוא על עצם לקיחת הסיכון המתמשך. אף אם עסק טרם הספיק לפעול באזור המיוחד באופן קבוע וממושך, הרי שבעצם הקמת עסק שלפחות חלק ניכר מפעילותו הקבועה תוכננה להתקיים באזור המיוחד, יש לראות כלקיחת סיכון המזכה בפיצוי בגין נזק עקיף. גם על פי גישתי, אין לפגוע בזכאותו של עסק אשר לולא אירוע הלחימה היה ניתן להכירו כמקיים עסק קבוע באזור המיוחד, אך משום שהסיכון שלקח על עצמו התממש מוקדם מהצפוי. זאת, מקום בו הפיצוי ניתן, כאמור, על עצם לקיחת הסיכון.

42. לדעתי, קביעה אחרת, לפיה אין הכרח שעסק יקיים פעילות קבועה באזור המיוחד אינה מתיישבת עם תכלית החוק, ועל כן אין לקבלה. כפי שהדגיש השופט י' דנציגר בעניין קיבוץ נירים, פרשנות מרחיבה של הזכאים לפיצוי בגין נזק מלחמה עקיף, עלולה לחתור תחת התכלית הביטוחית-סוציאלית של ההסדרים הללו:

"... יש לזכור כי תכלית החוק אינה הטלת אחריות מוחלטת על המדינה לפצות בגין כל נזק שקשור בדרך כלשהי לפעולות מלחמה או איבה. ודוק, הרחבת תחולתו של החוק, בדרך של פרשנות מרחיבה שאינה עולה בקנה אחד עם לשונו ותכליתו, עשויה בטווח הארוך דווקא לחתור תחת התכלית הסוציאלית של החוק" (שם, בפסקה 29).

43. בהתבסס על האמור לעיל, מקובלת עליי במלואה מסקנתו של בית המשפט קמא לפיה ההכרעה בשאלה אימתי עסק ייחשב כמצוי באזור המיוחד, ראוי שתתבסס על מכלול אינדיקציות אשר יכולות להעיד כי העסק לקח על עצמו את הסיכון הכרוך בקיום פעילות קבועה ומתמשכת באזור זה. וכפי שציין בית המשפט קמא:

"המבחנים למיקומו של העסק הם טכניים ומהותיים כאחד, ובהעדר קביעה מפורשת בתקנות הוראת השעה אינני רואה מקום לקבוע מסמרות בעניין זה, וראוי לבחון כל מקרה לגופו. לצורך ההכרעה היכן מצוי עסקו של ניזוק יש לבחון את טיב הפעילות של העסק; היקף

הפעילות באזור המיוחד לעומת היקף הפעילות באזורים
אחרים; מקום הפעילות הקבוע של העסק, לעומת
אזורים שבהם נותן העסק שירות באופן זמני או נקודתי;
מקום המשרד הרשום; וכיוצ"ב. (שס, בפסקה 49).

44. בענייננו, מכלול האינדיקציות מצביע על כך שצדק בית המשפט קמא בקביעתו
כי אין לראות במערערת כמי שעסקה מצוי באזור המיוחד: כתובתה הרשומה של
המערערת הינה בעיר תל אביב ולא נטען כי היא מחזיקה נכס פיזי באזור המיוחד. אמנם
צודקת המערערת כי אין המדובר באינדיקציה בלעדית לקביעת מיקומו של "עסק"
(וראו עניין נגב), אך מדובר באינדיקציה אחת מבין אינדיקציות אחרות שיש בהן כדי
ללמד על מיקומו של ה-"עסק". כמו כן, המערערת לא טענה, וממילא לא הוכיחה, כי
חלק ניכר מפעילותה העסקית מצוי באזור המיוחד, ובעיר אשקלון בפרט, ועל כן
ממילא איני נדרש להכריע בשאלה אם פעילותה בעיר אשקלון עולה כדי פעילות קבועה
ומתמשכת. אמנם נטען על ידה כי לאורך שלוש שנים היא הפיקה כ-72 אירועים בעיר
אשקלון, אך לא צוין על ידה איזה חלק מהוים אירועים אלו מכלל האירועים המופקים
על ידה. די בכך כדי לקבוע כי עסקה של המערערת אינו מצוי באזור המיוחד.

ואותם הדברים, אחרת: המערערת היא חברה להפקת אירועים, שבכל היבט
שהוא, מרכזת את עסקיה בתל אביב. שם נמצאים לא רק משרדיה של המערערת, אלא
זהו גם מקום עבודתם הקבוע של העובדים שאמורים היו להפיק את האירוע באשקלון.
אף אם אניח שהפסטיבל באשקלון הינו אירוע מרכזי ולא רק "עוד אירוע" מבין
האירועים המופקים על ידי המערערת, איני סבור שחברה המפיקה אירועים יכולה
לטעון שאירוע מרכזי שמופק על ידה בעיר מסוימת במהלך ימים אחדים בשנה (אף אם
אניח שמדובר באירוע המופק מידי שנה), יש בו כדי ללמד כי לחברה זו ישנו "עסק"
במקום האירוע.

45. בהקשר זה יוער כי המערערת הקדישה חלק ניכר מטיעונה לעובדה שנתבקש
ונתקבל על ידה רישיון עסק לצורך קיום הפסטיבל. לשיטתה, מדובר באינדיקציה חזקה
במיוחד לגרסתה לפיה היא מנהלת עסק המצוי באזור המיוחד. אכן, קיומו של רישיון
עסק באזור המיוחד, בהחלט עשוי להוות אינדיקציה לקיומו של "עסק", כמובנו של
מונח זה לעניין הוראת השעה, המצוי באזור המיוחד. ברם, רישיון עסק יכול ויידרש גם
לצורך אירוע חד פעמי (ונראה כי כך הוא בנסיבות דנן). על כן, המדובר באינדיקציה
אחת מבין אינדיקציות רבות, אשר אין להעניק לה משקל מיוחד, לכאן או לכאן, מקום
בו מרבית האינדיקציות האחרות מושכות לעבר מסקנה השוללת קיומו של "עסק"
באזור המיוחד. לפיכך, בנסיבות דנן, נוכח העובדה שמרבית האינדיקציות שוללות את

טענת המערערת כי היא ניהלה "עסק" באזור המיוחד, אין בעובדה כי הוצא על ידה רישיון עסק באשקלון כדי לסייע בידיה.

46. בבחינת למעלה מן הדרוש אציין כי ייתכן שעסק שחלק ניכר מפעילותו אינו מצוי באזור המיוחד, יהיה זכאי לפיצוי בגין נזק מלחמה עקיף אם יוכיח כי פעילותו באזור זה עולה כדי "סניף". המערערת לא טענה לקיומו של סניף באשקלון, ועל כן איני נדרש להכריע בשאלה אם ניתן להכיר בפעילותה באשקלון כ"סניף". בהתאם, הכרעה בשאלה אימתי פעילות עסקית באזור המיוחד תעלה כדי סניף, תמתין לעיון מלא בבית משפט זה במקרה המתאים לכך.

47. סיכומה של נקודה זו: עסק מצוי באזור המיוחד כאשר בעלי העסק לקחו על עצמם סיכון והחליטו לקיים פעילות קבועה ומתמשכת באזור המיוחד. בנסיבות אלה, מסכים אני עם קביעתו של בית המשפט קמא כי עסקה של המערערת אינו מצוי באזור המיוחד.

ב. סמכותה של הוועדה לחרוג מהנוסחה בעניין חישוב הנזק והוכחתו

48. אף שהיינו יכולים לסיים את דרכנו כאן, טענותיו של המנהל מעוררות גם את שאלת סמכותה של ועדת הערר לחרוג מנוסחאות החישוב שנקבעו בהוראת השעה לצורך קביעת הנזק, ובשל חשיבות הדברים אתיחס גם לסוגיה זו.

49. בית המשפט קמא קבע כי הוועדה לא הייתה רשאית לבסס את החישוב על נתונים פנימיים של המערערת, במקום על נתוני הדיווח למע"מ כפי שמורה הוראת השעה. סבורני כי בנסיבות העניין דנן, צדק בית המשפט קמא גם בקביעתו זו.

50. בפסיקת ועדות הערר ובתי המשפט המחוזיים נקבע כי, ככלל, הוועדה אינה רשאית לחרוג מהנוסחאות הקבועות בדין, אולם לצד האמור הוכרה האפשרות לערוך התאמות בנוסחת החישוב של מסלול המחזוריים, במקרים חריגים, כדי להימנע מעיוות ולעמוד על הפרש מחזור העסקאות כדבעי.

כך למשל, ב-[ע"ש 285/09](#) מנורה איזו אהרון בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים [פורסם בנבו] (1.9.2010), נקבע כי דיווח שגוי למע"מ מצדיק סטייה מנוסחת מסלול המחזוריים, שכן פער המחזוריים, על פי הדיווח בפועל, אינו משקף את נזק המלחמה שנגרם לעסק. באותו העניין נקבע כי בשל המדרג הנורמטיבי בין חוק לבין

תקנה, יש לקבוע כי חוק מס רכוש "גובר" על הוראת השעה שהותקנה בעקבות מלחמת לבנון השנייה – ועל כן אין בידי הניזוק לגייס את הוראת השעה לתועלתו על מנת לקבל פיצוי על נזק שאינו בר פיצוי לפי החוק. בהערת אגב צוין באותו המקרה כי שונים הם פני הדברים כאשר לא נפל פגם בדיווח, אולם הדיווח אינו משקף את נזק המלחמה שנגרם לאשורו:

"יש להבדיל מצב זה ממצב שבו הדיווח היה נאמן לכללים שקבעו רשויות מע"מ, אם כי אינו מאפיין את הפעילות העסקית. כך אפשר, שבאוגוסט 2005 דווחה כדין עסקה חד-פעמית יוצאת דופן שאינה מאפיינת כלל את הפעילות העסקית, והדבר גרם לפער חיובי בין המחזורים כאמור. ניתן לומר, שגם מקרה כזה מכביד על השגת תכלית החוק (מאחר שהפרש המחזורים החיובי שנוצר לא ביטא ירידה בפעילות העסקית הרגילה, וכך לא השתקף בו נזק המלחמה), אבל הקושי להגיע לתוצאה המתעלמת מהאמור בתקנות יהיה במקרה כזה הרבה יותר גדול, מאחר שהוא מעורר את שאלת הסטייה מהתקנות. המקרה שלפני שונה בשל הדיווח הלקוי, כפי שצוין, ואינו מעורר צורך לעסוק במקרה יוצא דופן כאמור." (שם, בפסקה 7).

במקרה אחר שנידון בבית המשפט המחוזי (ע"מ 1120/09 פאר נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים [פורסם בנבו] (25.12.2011)), טען המנהל כי החישוב הקבוע בהוראת השעה שהותקנה עקב מלחמת לבנון השנייה, ביחס להפרש המחזורים "יוצר עיוות מפלצתי", שכן מחזור העסקאות הגבוה של העורר שם, אינו משקף את שיעור הרווח הנמוך שנותר בידו. על כן, באותו העניין קבעה ועדת הערר כי יש לחרוג מהנוסחה, לחשב את הרווחים של העורר באותן התקופות, ולפיהם לקבוע את שיעור הפיצוי לו הוא זכאי. בית המשפט המחוזי דחה את הערעור על אופן החישוב שערכה הוועדה, וקבע כי נוכח הפער המשמעותי בין הרווח האמיתי לבין מחזור העסקאות, מוצדק לסטות מהנוסחה:

"יש בהחלט מקום במסגרת ביצוע החישוב על יסוד ההפניה לדיווחי הניזוק למע"מ, לחלק את הנתונים הרלוונטים המייצגים את נזקו האמיתי של הניזוק מתוך אותם דיווחים. אין גם כל קושי מעשי בחילוץ נתונים אלה." (שם, בפסקה 4).

51. סבורני כי ככלל, על הוועדה להיצמד לנוסחאות הקבועות כדין, וכי חייבות להתקיים נסיבות מיוחדות על מנת שתותר סטייה מאופן חישוב הפיצוי כפי שנקבע כדין, 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. המחוקק יצר הבחנה ברורה בין אופן חישוב הפיצוי בגין נזק מלחמה עקיף שנגרם ביישוב ספר, לבין אופן חישוב נזק כאמור אשר נגרם באזור המיוחד. חזקה כי יש לשמור על הבחנה זו, אלא במקרים חריגים המצדיקים זאת.

52. במקרה דנן לא הצביעה הוועדה על סיבה מיוחדת שבגינה מוצדק שלא לעמוד על הדרישה שנתונה של המערערת יהיו מעוגנים בדיווח למע"מ שהגישה המערערת. לא כך, לעומת זאת, לעניין הלקיחה בחשבון של הירידה בהכנסות שאינה נובעת מאירוע הלחימה. לא כך הדבר גם ביחס להפחתה של 250,000 ש"ח מסך הפיצוי, שכן ניתן לבצע הפחתה כאמור ככל שנקבע כי מדובר בסכום שקיבלה המערערת כפיצוי בעד הנזק, וזאת מכוח [תקנה 3](#) לתקנות מס רכוש.

53. סוף דבר: אם דעתי תישמע, נדון בבקשה שלפנינו כבערעור; ונדחה את הערעור. עוד אציע כי נוכח הימשכות ההליכים מאז שהוגשה תביעת המערערת למנהל בחודש נובמבר 2014, ועד להכרעה הסופית בתביעתה עתה, כמעט עשור לאחר מכן, נקבע כי בנסיבות העניין דנן יישא כל צד בהוצאותיו.

ש ו פ ט

השופט ע' גרוסקופף:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופטת ר' רונן:

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' כשר.

ניתן היום, ט"ו באדר ב' התשפ"ד (25.3.2024).

שופט ת

שופט

שופט