

כ' כסלו, תשפ"ו
10 דצמבר, 2025

הבהרות לחישוב הפיצוי במסלול הוצאות מזכות ומסלול מחזורים

קרן הפיצויים שברשות המסים מבקשת להציג מספר הבהרות ועמדות מקצועיות בנוגע לחישוב הפיצוי במסלול הוצאות מזכות ומסלול מחזורים (להלן: הסדרי הפיצוי הירוקים), וזאת בשל פערי חישוב בין התביעות המוגשות לבין התוצאה המתקבלת בהחלטת המנהל.

הסדרי הפיצוי הירוקים מבוססים על נוסחת חישוב אחידה לכלל העוסקים, וככלל על בסיס הדיווח למע"מ (למעט מקרים חריגים), אך כוללים סמכויות שניתנו למנהל להתערב בנוסחת החישוב במקרים בהם נוצר עיוות בסכום הפיצוי המתקבל בעת הפעלת הנוסחה.

לאור האמור קרן הפיצויים מוצאת לנכון להבהיר לציבור העוסקים והמייצגים, את עמדתה במספר מקרים שיובאו להלן אשר בהם המנהל מפעיל את הסמכויות שניתנו לו בחקיקה ומתערב בנוסחת החישוב.

לתשומת הלב – מסמך זה הנו בנוסף להבהרות והוראות הביצוע שפורסמו עד היום ומהווה כלי עזר נוסף המצטרף לכל המסמכים שפורסמו עד כה.

1. כללי – הסבר על סמכות המנהל להתערב בנוסחת הפיצוי בכל הקשור לקשר סיבתי בין ירידת המחזורים למלחמה -

בכדי לבחון את שיעור הפגיעה שיש לעסק כתוצאה מהמלחמה, קבע המחוקק, הן במסלול הוצאות מזכות והן במסלול מחזורים, בחינה המבוססת על השוואה של המחזורים המדווחים בתקופת הזכאות (תקופת המלחמה) לתקופה המקבילה בשנה קודמת.

מטרת בחינה זו הינה לנסות ולהתחקות ככל שניתן מהו המחזור שהיה צפוי לעסק בתקופת הזכאות אילו לא הייתה מלחמה.

בחוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א – 1961 (להלן: "החוק") כמו גם בתקנות מס רכוש וקרן פיצויים (תשלום פיצויים) (נזק מלחמה ונזק עקיף) (חרבות ברזל) (הוראת השעה), התשפ"ד – 2023 (להלן: "תקנות הוראת השעה"), קבע המחוקק תנאי מקדמי לזכאות לפיצוי, לפיו נדרשת הוכחת קשר סיבתי בין הנזק שנגרם ובין הפיצוי הנתבע, כלומר כי הנזק נגרם כתוצאה מהמלחמה/מבצע ולא מגורמים אחרים שאינם קשורים למלחמה/מבצע.

כפי שפסק ביהמ"ש העליון בפס"ד פודולסקי, בעת הגשת התביעה לא נדרש הניזוק להציג הוכחות להתקיימות הקשר הסיבתי ועצם קיומה של ירידת מחזורים מהווה ראיה לכאורה להתקיימות תנאי הקשר הסיבתי. ואולם, מקום שבו המנהל מצא כי קיימת אינדיקציה להיעדרו של קשר סיבתי (כגון

– ירידה טבעית, תנודתיות, עסקה חריגה וכיו"ב), חוזר הנטל לשכמו של הניזוק להוכיח התקיימות הקשר הסיבתי.

ראו לעניין זה הגדרת "שווי של נזק עקיף" שבפתח תקנות הוראת השעה :
"כשהנזק נגרם כתוצאה מנזק מלחמה, מחמת אי אפשרות לנצל נכסים או מחמת הפסקת פעילות, לרבות נזק שנגרם בשל תשלום שכר עבודה.."

כך גם הוגדר "נזק עקיף" סעיף 35 לחוק, כדלקמן :
"נזק עקיף- הפסד או מניעת ריווח כתוצאה מנזק מלחמה בתחום ישוב ספר , או מחמת אי אפשרות לנצל נכסים המצויים בתחום ישוב ספר, 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 – מעבר לתקנות הוראת השעה - החוק מעלה דרישה להוכחת "קשר סיבתי" בין פעולות המלחמה ובין הנזק.

ישנם מקרים בהם הפעלת הנוסחה כפי שמוגדר בחקיקה תיצור עיוות, כך שהתוצאה המתקבלת מהפעלתה אינה משקפת ירידת מחזורים שנובעת מהמלחמה, אלא כוללת בתוכה ירידה מחזורים שאינה קשורה למלחמה – לדוגמא :

- ירידת מחזורים/פעילות טרם תקופת הזכאות
- מחזור חריג בתקופת הבסיס/זכאות
- עסק המתאפיין מחזורים תנודתיים.
- דחיית הכנסות- כאשר השתכנע המנהל כי הכנסות שהיו אמורות להתקבל בתקופת הזכאות, נדחו למועד מאוחר יותר.

במקרים אלו מפעיל המנהל את סמכותו על מנת לקבוע מחזור בסיס אחר שישקף את המחזור הצפוי בתקופת המלחמה אילולא הייתה מלחמה ובהתחשב בסיבות האחרות שגרמו להפרש המחזורים כפי שהוסבר לעיל.

נציין שישנם מקרים בעסקים תנודתיים שהמנהל מתערב גם בתקופת הזכאות - ראה לעניין זה עניין **סלטי מערכות** עמ"נ 40181-04-22.

בתי המשפט בכל רחבי הארץ פסקו פעם אחר פעם, כי מכח תנאי הסף בדבר הקשר הסיבתי, קיימת סמכות המנהל להתערב בנוסחת החישוב ולבצע חישוב חלופי מקום שהפיצוי המתקבל אינו משקף ירידת מחזורים הנובעת מהמלחמה – נא ראו למשל בע"מ 20479-05-10 **חן מרגליות השקעות וסחר בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים** (22.11.2010), שם נפסק, כי גם כשקיימת נוסחה לחישוב הפיצוי, עדיין קיים תנאי מקדמי לפיו יש להוכיח כי אכן ירידת המחזורים נובעת מהמלחמה, כדלקמן :

"אין חולק כי שימוש בנוסחת חישוב עשויה לעיתים להיטיב עם הניזוק ולעיתים לפגוע בו... עם זאת נוסחת החישוב יכולה לבטא רק נזק בר פיצוי ואינה יכולה לשמש בסיס לפיצוי בגין נזק שאינו נובע מאירועי המלחמה... בענייננו נוסחת החישוב מניחה כי הפרש המחזורים נובע

מאירועי המלחמה, אולם ברי שמקום בו הפרש המחזורים אינו משקף נזק כאמור לא יהיה בכוחה של נוסחת החישוב להכליל את ההפרש בגדרו של הפיצוי. משמע, נוסחת פיצוי יכולה לשמש לשומת הנזק אולם אינה יכולה לקבוע כי נזק או הפסד נובעים מאירוע המלחמה" (ההדגשה אינה במקור).

2. הבהרה בנושא חישוב לעסק בו ישנה ירידת מחזורים שהחלה טרם המלחמה (ירידה טבעית) -

במקרים בהם קיימת ירידה במחזורי העסקאות שהחלה טרם המלחמה, נדרשת התערבות והתאמה של מחזור תקופת הבסיס, שכן הדבר מהווה ראייה לכאורה לכך שישנו גורם אחר לירידת המחזורים. לרוב, חישוב מחזור הבסיס יתואם ויחושב מהמועד בו החלה ירידת המחזורים ועד המלחמה, ובכך ישקף את המחזור הצפוי בשל הירידה הטבעית.

חשוב להדגיש כי עם שינוי תקופת הבסיס לעניין ירידת המחזורים תיבחן גם תקופה מקבילה לצורך חישוב התשומות לקביעת מקדם הוצאות קבועות ומחזור העסקאות השנתי לצורך חישוב משלים הוצאה נחסכת, וזאת מתוך הנחה שירידה בפעילות גוררת בדרך כלל גם שינוי בתשומות ובעסקאות המדווחות.

נבחין בין שני מצבים בהם נדרש לבצע חישוב שונה לצורך נטרול הירידה הטבעית של העסק אשר אינה קשורה למלחמה.

- עסק המתאפיין במחזורים עונתיים
- עסק המתאפיין במחזורים קבועים ו/או תנודתיים.

2.1 עסק המתאפיין במחזורים עונתיים

עסק עונתי הוא עסק שבו מחזור הפעילות, ההכנסות וההוצאות משתנים באופן מובהק בין עונות/תקופות השנה, בשל טיב השירות או המוצר שהוא מספק. בעסקים מסוג זה ניכרת שונות גבוהה בין חודשים פעילים מאוד לבין חודשים חלשים, ולעיתים אף תקופות שבהן כמעט ואין פעילות עסקית.

על כן, במקרה זה לא נבצע ממוצע מחזורים לתקופת הבסיס החל מהרגע שהחלה ירידת המחזורים, דבר שיכול לפגוע בעסק ויקטין את תקופת הבסיס, אלא נבצע חישוב של ירידת המחזורים המשמר את העונתיות של העסק. להלן דוגמת חישוב:

חודש/שנה	2020	2021	2022	2023
ינואר	500,000	565,000	576,300	201,705
פברואר	500,000	565,000	576,300	259,335
מרץ	1,100,000	1,243,000	1,267,860	697,323
אפריל	1,100,000	1,243,000	1,267,860	697,323
מאי	450,000	508,500	518,670	233,402
יוני	450,000	508,500	518,670	171,161
יולי	450,000	508,500	518,670	163,381
אוגוסט	450,000	508,500	518,670	285,269
ספטמבר	1,400,000	1,582,000	1,613,640	887,502
אוקטובר	1,400,000	1,582,000	1,613,640	242,046
נובמבר	500,000	565,000	576,300	115,260
דצמבר	500,000	565,000	576,300	86,445

כפי שניתן לראות, מדובר בדיווחים עונתיים על פני השנים, בחודשים מרץ-אפריל, ספטמבר-אוקטובר.

סך הדיווחים לחודשים ינואר עד ספטמבר 2022 הינו 7,376,640 ש"ח

סך הדיווחים לחודשים ינואר עד ספטמבר 2023 הינו 3,596,400 ש"ח

שיעור הירידה הטבעית הינו 51%

על כן, כדי לשמר את העונתיות, על אף הירידה הטבעית, יש לערוך התאמה ולהקטין את תקופת הבסיס בשיעור הירידה הטבעית. ולכן תקופת בסיס חלופית לחודש 10/23 תהיה: $1,613,640 \times 49\% = 790,684$ ש"ח.

2.2 עסק המתאפיין במחזורים קבועים ו/או תנודתיים

עסק עם מחזורים קבועים - עסק בו קיימת יציבות בפעילות, העסק מפיך הכנסות באופן סדיר ועקבי לאורך השנה. מדובר בעסקים שבהם היקף המכירות או מתן השירותים נשמר יחסית קבוע בין התקופות.

במקרים אלו ניתן לזהות דפוס הכנסות אחיד ותזרים מזומנים יציב, המשקף פעילות רציפה וללא תלות באירועים או עונות מסוימות, לכן לא תיגרם פגיעה מכך שתקופת הבסיס החלופית תהיה התקופה מתחילת ירידת המחזורים ועד למלחמה.

עסק המתאפיין במחזורים תנודתיים - גובה העסקאות המדווח למע"מ משתנה באופן מהותי מתקופה לתקופה עקב גורמים כגון, פרויקטים נקודתיים, הסכמים משתנים עם לקוחות, או תנאי שוק. בעסקים מסוג זה ניכרת שונות בין תקופות חזקות לחלשות, ולעיתים נרשמות הכנסות מרוכזות סביב מועדים מסוימים בלבד.

במקרים אלו יבוצע חישוב תקופת בסיס חלופי החל מהחודש בו ניתן לראות כי קיימת ירידת מחזורים ועד חודש טרום תקופת הזכאות – להלן דוגמת חישוב:

חודש/שנה	2020	2021	2022	2023
ינואר	500,000	565,000	576,300	201,705
פברואר	610,000	658,800	671,976	302,389
מרץ	720,000	705,600	585,648	322,106
אפריל	500,000	540,000	659,880	362,934
מאי	610,000	427,000	435,540	195,993
יוני	720,000	720,000	734,400	242,352
יולי	830,000	705,500	719,610	226,677
אוגוסט	940,000	921,200	690,000	379,500
ספטמבר	610,000	518,500	528,870	401,941
אוקטובר	610,000	597,800	490,196	73,529
נובמבר	610,000	518,500	528,870	105,774
דצמבר	500,000	490,000	499,800	74,970

כפי שניתן לראות, מדובר בדיווחים קבועים ו/או תנודתיים.
סך הדיווחים לחודשים ינואר עד ספטמבר 2022 הינו 5,602,224 ש"ח
סך הדיווחים לחודשים ינואר עד ספטמבר 2023 הינו 2,635,598 ש"ח
שיעור הירידה הטבעית הינו 53%
ולכן תקופת בסיס חלופית לחודש 10/23 תהיה: $2,635,598 / 9 = 292,844$ ש"ח.

3. הבהרה בנושא הרחבת פעילות שהחלה לאחר תקופת הבסיס (שינוי מבני) -

כפי שהוסבר לעיל בסעיף 2 לעניין מקרים בהם קיימת ירידת מחזורי טרם המלחמה, הרי שיתכנו מקרים בהם חל בעסק שינוי מבני כגון פתיחת סניף נוסף, שינוי מהות הפעילות או הוספת אפיק פעילות חדש, ולאחר תקופת הבסיס. על כן, גם במקרים אלו תקופת הבסיס תחושב בהתאמה החל מהיום בו בוצע השינוי המבני.

למען הסר ספק - הרחבת פעילות בה יבוצע חישוב מותאם היא אך ורק במקרה של שינוי מבני כדוגמת פתיחת סניף, הקמת מפעל נוסף, שינוי מהות הפעילות או הוספת אפיק פעילות וכיו"ב. אין הכוונה לגידול שחל בהיקף פעילות קיימת. גידול במחזור לשעצמו אינו מהווה הרחבת פעילות ולא יקבל ביטוי בשינוי החישוב.

חישוב מחזור הבסיס במקרים אלה ייקבע כממוצע של החודשים החל מיום השינוי ועד חודש טרום המלחמה, למעט עסקים עונתיים שינתן להם מענה נפרד הנותן ביטוי לעונתיות של העסק. ככל שהתקבלה הרחבת הפעילות, נבצע התאמה לתשומות והעסקאות בהקבלה לתקופת הזכאות החדשה.

4. הבהרה בנושא חישוב לעסק שמחזוריו תנודתיים -

עסק תנודתי – בהתאם להגדרה בסעיף 2.2

במקרה זה מחזור ההכנסות של העסק מתאפיין בתנודתיות ובחוסר יציבות - לא מפאת שינויים ואירועים חריגים שעברו על העסק, אלא כפועל יוצא מהמודל העסקי וממתכונת הפעילות של העסק. הסתמכות על חודשי הבסיס כמחזור צפוי אינה בהכרח משקפת ירידה אשר מקורה במלחמה אלא כתוצאה מדיווח תנודתי ואקראי שנרשם בחודשים אלה. הוכחה לכך יכולה להיות בכך שגם בחודשים אקראיים אחרים תירשם ירידה למרות שאין מדובר בתקופת נזק, או לחילופין ניתן יהיה לצפות חודשים אחרים בהם המחזור בתקופת הנזק גבוהים מחודשים מקבילים בשנת הבסיס.

התנודתיות במחזורי העוסק מערערת את החזקה לקיומו של קשר סיבתי ולכן יבוצע חישוב חלופי לתקופת הבסיס. החישוב החלופי ייעשה בהתאם לשיקול דעתו של המנהל ובהתאם לנסיבות המקרה. ככלל, החישוב החלופי ייעשה על פי ממוצע של 12 חודשים לפני תקופת הזכאות הראשונה, למעט מקרים חריגים בהם קיימת צמיחה עסקית בין שנת הזכאות לשנת הבסיס שבהם נבצע התאמות וננטרל את הצמיחה, כך שהממוצע יכלול את תקופת הבסיס, יתפרס על תקופה רחבה וסמוכה לתקופת הזכאות, אך כל זאת כאמור בהתאם לנתוני העסק ובמסגרת שיקול דעתו של המנהל.

מאחר והתנודתיות מאפיינת גם את שנת המלחמה, במקרים מסוימים יתעורר הצורך בביצוע ממוצע גם לגבי תקופת הזכאות – ראה לעניין זה את פסק דין סלטי מערכות.

נבהיר כי כאשר התנודתיות נובעת מדפוס דיווח החוזר על עצמו מדי שנה, כגון עונתיות המתאפיינת במחזוריים גבוהים בכל סוף שנה – לא תבוצע התערבות בנוסחה, שכן לאור כך שמדובר בדפוס קבוע, ניתן היה לצפות שגם המחזור בתקופת הזכאות יהיה גבוה באותו יחס כמו בתקופת הבסיס, ובמצב זה לא נוצר עיוות בהפעלת הנוסחה.

5. הבהרה בנושא שינוי סיווג (המשכיות עסקית) -

במקרה בו שינה בעל המניות את סיווג העסק מיחיד לחברה או שינוי משותפות לחברה ולהיפך, ואין כל שינוי בשיעור ההחזקה של כל בעלי המניות ופעילות העסק ומיקומו זהה לפעילותו ב"עסק החדש", לרבות התאמה ברמת ההכנסות, ניתן לראות בעסק זה כממשיך את פעילותו הקודמת ולפיכך החישוב יתייחס לעסק לא כאל עסק חדש אלא כעסק ממשיך ומחזורי העסק הקודם (טרם שינוי הסיווג) יוכלו לשמש בחישוב כמחזור הבסיס עבור העסק "החדש" שנפתח. כך לדוגמא, עוסק שבשנת 2023 היה עצמאי והפך בשנת 2024 לחברה או להיפך וכל זאת כאשר לא בוצע כל שינוי בבעלי המניות בעסק והבעלות המלאה היא של אותם בעלים קודמים והשינוי היחיד הוא בסיווג העסק כאמור, במקרים הללו, תתאפשר פתיחת הבקשה והזנת נתוני הבקשה ע"י העוסק, כיישות חדשה הממשיכה את העסק הקודם.

ואולם, לא ניתן לראות עסק ממשיך מקום בו נעשה גם שינוי בהחזקת בעלי המניות, כגון: יחיד לחברה עם בעלי מניות נוספים, יחיד לשותפות וכיו"ב, או שינוי במהות הפעילות, במיקום העסק או בהיקפו. וזאת גם אם סוג הפעילות זהה לחלוטין לעסק הקודם.

כך לדוגמא, שינוי מיחיד לחברה עם בעלי מניות נוספים יוצרת לעסק החדש מאפיינים עסקיים ואחרים השונים מעוסק עצמאי, כמו גם ניהול שונה, שינוי מיקום העסק, מוניטין וקהל לקוחות שאינו זהה בהכרח, גם אם סוג הפעילות בה עוסק העוסק העצמאי זהה לפעילותו במסגרת החברה, לא ניתן להתייחס לפעילותו והכנסותיו במסגרת זו כממשיכות את פעילות והכנסות החברה ולכן החישוב יתבצע כאל עסק חדש החל מתאריך שינוי הסיווג.

6. הבהרה לגבי סמכות המנהל להגדיל ו/או להקטין את מקדם ההוצאות הקבועות במסלול הוצאות

בענפים מסוימים במשק יתכנו מצבים בהם המקדם אשר נקבע בהתאם לשיעור הירידה, אינו משקף כראויות את גובה ההוצאות הקבועות בעסק. ולכן כאשר עולה כי הוצאותיו הקבועות של הניזוק נמוכות או גבוהות באופן משמעותי מהפיצוי המתקבל כתוצאה מהפעלת המקדם הקבוע בחוק, תעשה התערבות במקדם ויערך חישוב חלופי.

במקרים אלו- הניזוק יידרש להמציא רשימת הוצאות קבועות לתקופת הזכאות הרלוונטית ולצרף לכל הוצאות ברשימה חשבונית מס או מסמך הוצאה מתאים (לדוגמא- שובר ארנונה, ריביות בלוח סילוקין של הלוואה בצירוף דף חשבון המציג פירעון הלוואה בתקופת הזכאות, קבלות מאת עוסק פטור וכיוצ"ב) וכן הסבר המפרט את מהות ההוצאה ואת הסיבה להיותה הוצאה קבועה וזאת בצירוף אסמכתאות ולעיתים אף תידרש הוכחת תשלום בפועל.

על חשבוניות המס להיות שייכות לחודש הזכאות בלבד. לא ניתן להסתפק בהמצאת מאזן בוחן. הוצאות קבועות הינן הוצאות שלא ניתן היה לחסוך אותן גם אם העסק היה סגור. כגון ארנונה, ביטוח, שכ"ט רו"ח וכו'.

סך הוצאות קבועות בעסק יוכפלו ביחס שבין שיעור המקדם המקסימלי לבין שיעור המקדם בו נמצא הניזוק, סכום זה יהווה את הפיצוי עבור רכיב התשומות.

לדוגמא: שיעור ירידת מחזורים 38% - מקדם הוצאות קבועות במקרה זה הינו 11% הוצאות ארנונה בתקופת הזכאות 40,000 ₪.

הוצאות ביטוח שנתי 25,000 ₪, לצורך החישוב יילקח חלק יחסי לתקופת הזכאות $2,083 = 25,000 / 12$ ₪. הוצאות שרותי תכנה חודשי 250 ₪.

סך ההוצאות הקבועות לתקופת הזכאות 42,333 ₪. $(40,000 + 2,083 + 250)$

הפיצוי בגין רכיב התשומות יעמוד על סך של 21,167 ₪ $(42,333 * 11\% \text{ חלקי } 22\% \text{ מקדם מקסימלי})$ הפיצוי בגין רכיב השכר יחושב באופן נפרד בהתאם לנוסחה הקבועה בחוק.

יש לציין כי, עד לאחרונה החישוב נעשה בצורה שונה, כך שסך ההוצאות הקבועות הוכפל בשיעור ירידת המחזורים הגולמי של הניזוק, והחל ממועד זה, מנהל קרן הפיצויים אימץ את המלצת ועדת הערר בהליך 24-1535 לפיו סך ההוצאות הקבועות יוכפל ביחס שיעור המקדם המקסימלי לשיעור המקדם בו נמצא הניזוק בהתאם לשיעור ירידת המחזורים.

הגדלת מקדם-

במקרים בהם ההוצאות הקבועות בעסק גבוהות באופן משמעותי מהפיצוי המגיע לניזוק עבור רכיב התשומות, הניזוק רשאי לבקש הגדלת מקדם שלא יעלה על פי 1.5 מהמקדם שנקבע על פי שיעור הירידה.

גם לצורך בחינת הבקשה להגדלת מקדם נדרש הניזוק לצרף חשבוניות מס או מסמך הוצאה מתאים בגין כל הוצאה קבועה בתקופת הזכאות. יובהר, אי המצאת המסמכים הכוללים והמפורטים של כל ההוצאות אשר נדרשו לחישוב על ידי הניזוק יביא למצב לפיו לא ניתן יהיה לבחון את הבקשה להגדלת המקדם והפיצוי יחושב בהתאם לנתונים הקיימים בתיק התביעה.

הוצאות שירדו לטמיון:

ככל ולניזוק קיימות הוצאות, אשר במהותן אינן הוצאות קבועות, אך נאלץ הניזוק להוציא אותן טרום תקופת הזכאות ובפועל הוצאות אלו לא שימשו להפקת הכנסות כתוצאה מהמלחמה וכתוצאה מכך ירדו לטמיון, יכול הניזוק לדרוש אותן במסגרת בדיקת הוצאות קבועות. (הגדלת/הקטנת מקדם) לדוגמה הוצאות שכירות מבנה לצורך הפקת אירוע שהיה אמור להתקיים במהלך תקופת הזכאות אך, בעקבות המלחמה האירוע לא יצא לפועל ואף לא התקיים לאחר מכן ולא בוצע החזר / זיכוי בגין הוצאה זו.

במקרה זה, ניתן לבחון האם אכן מדובר בהוצאות אשר יש לכלול אותן במסגרת ההוצאות הקבועות בעסק, על הניזוק להוכיח כי אכן ניתן לקשור הוצאות אלו באופן ישיר לאירוע וכי הן אכן ירדו לטמיון (ולא שימשו להפקת הכנסה אחרת). כמו כן יש לצרף הוכחות תשלום ואסמכתאות לכך שהוצאה זו אכן ירדה לטמיון ולא תשופה בצורה כלשהי בעתיד.

בקשה להוספת תשומות חייבות במס בשיעור אפס

במקרים בהם ניזוק מקבל חשבונית מספק ישראלי ובחשבונית המס בגין הרכישה גלום רכיב מע"מ בשיעור אפס. לדוגמה מסעדה אשר רכשה פירות וירקות וקיבלה חשבונית מס בשיעור מע"מ אפס. במקרים אלה יש לצרף את רשימת החשבוניות מס בשיעור אפס ואת העתק חשבוניות המס אותן מבקש הניזוק להוסיף לנוסחה הקבועה בחוק.

7. הבהרה לגבי סמכות המנהל להתערב במשלים הוצאה נחסכת

על פי תקנות מס רכוש וקרן פיצויים (תשלום פיצויים) (נזק מלחמה ונזק עקיף) (חרבות ברזל) (הוראת שעה), תשפ"ד-2023: בהגדרת "משלים הוצאה נחסכת" – התוצאה המתקבלת מהפחתת שיעור ההוצאה הנחסכת, לפי העניין, מ-1, ובלבד שאם היא נמוכה מאפס היא תיחשב כאפס, או שיעור אחר שקבע המנהל במקרים שבהם שוכנע כי שיעור ההוצאה הנחסכת אינו משקף את ההוצאות שנחסכות במקרה של אי-הפעלת עסק מסוג עיסוקו של הניזוק בענפים מסוימים במשק ייתכנו מצבים בהם משלים ההוצאה הנחסכת המחושב בהתאם לנוסחה הקבועה בתקנות, אינו משקף כיאות את שיעור הרווחיות בעסק, שכן ההוצאות הקבועות מהוות אחוז נמוך יותר מ 15% שנקבע בנוסחה הקבועה בתקנות. במקרה זה תיבחן התערבות במשלים ויערך חישוב חלופי, בין אם ביוזמת המנהל ובין אם לבקשת הניזוק.

את הבדיקה אנו בוחנים בהתאם להוצאות בדוח הכספי לשנת הבסיס, תוך אבחנה מהי הוצאה נחסכת ומהי הוצאה אשר לא ניתן היה לחסוך אותה וזאת בהתאם למהות ההוצאה.

לדוגמה – קניות, אחזקה שוטפת, הובלות, כיבודים וכו' אלו הן הוצאות נחסכות הוצאות כגון ביטוחים, ארנונה, שירותים מקצועיים קבועים וכו' אינן הוצאות נחסכות.

בדיקת שכר נחסך נבדקת בהתאם לדיווחי ניכויים בתקופת הבסיס והזכאות.

אחוז המשלים החלופי הינו - ההוצאות הנחסכות יחולקו במחזור העסקאות השנתי כפי שדווח בדוח הכספי 1- (סך עסקאות לשנת 2022: 30 מיליון ₪, הוצאות נחסכות שנמצאו הינן 20 מיליון ₪, המשלים החלופי הינו 30 מיליון / 20 מיליון = 1.33%).

8. הבהרה בנושא עסקאות חריגות בתקופת הבסיס ו/או הזכאות

מטרת החוק הינה השתתפות בהוצאות הקבועות והוצאות השכר בעסק בהתאם לשיעור ירידת המחזורים, ולכן, כאשר בתקופת הבסיס/הזכאות ישנה עסקה חריגה אשר חורגת מאופן הדיווח הרגיל של העסק (אם בסכום העסקה ואם במהותה), היא מעוותת את החישוב ומייצרת ירידת מחזורים שאינה נובעת מהמלחמה. על כן במקרים אלה תיבחן האפשרות לנטרל/לפרוס את העסקה וזאת בכדי לשקף ירידת מחזורים אשר נבעה בהכרח כתוצאה מהמלחמה (ראו למשל ערר 1052/25 אמיליה גלידה נ' רשות המסים).

לצורך הבדיקה תבחן מהות העסקה, הסיבה להיותה חריגה וכן מדוע דווחה בתקופה זו. יודגש, כי עסקה הנחשבת חריגה רק במידה והיא חריגה ביחס לפעילות הרגילה והשוטפת של העסק. דיווח גבוה מהממוצע אשר חוזר על עצמו מדי שנה אינו מהווה עסקה חריגה, אלא מעיד על עונתיות ובמקרים אלו המנהל לא ינטרל את העסקה.

9. הבהרה בנושא נטרול עסקאות בין חברות קשורות

במסגרת פרק שמיני 1 לחוק, נקבע כי מכר טובין או מתן שירות מאת עוסק לקרובו לא יובאו בגדר "מחזור העסקאות" כהגדרתו בפרק זה, אלא אם אישר המנהל, לבקשת עוסק, כי לגבי מכר או מתן שירות כאמור לקרובו מתקיימים אותם מאפיינים המתקיימים לגבי עסק מכר או שירות כאמור בין עוסק לאדם שאינו קרובו – קרי כי מדובר בעסקה בעלת מאפיינים אמיתיים. בפרק שמיני 2 לחוק נקבע כי סמכות זו נתונה גם למנהל ולא רק לבקשת עוסק. לעמדת המנהל, סמכות זו נתונה לו גם מכח פרק שמיני 1, בשים לב לתכלית החקיקה ולהיגיון. עמדה זו התקבלה על ידי וועדת הערר בערר 1464/24, 1465/24 אפלי טקסי עוז בע"מ, ובכפוף לכך שהנטל להוכיח כי מדובר בעסקה אמיתית מונח על כתפי המנהל.

באופן כללי אך לא גורף, יטה המנהל להתערב פחות בעסקאות של מכר טובין בין צדדים קשורים ככל וסכומי העסקאות סבירים לעומת עסקאות קודמות וקרובים יותר להיות זהים מחודש לחודש ואילו לא היה הצד הקשור הרוכש רוכש מאת הצד הקשור המוכר, היה עליו לרכוש את הטובין מצד ג' לצורך פעילותו השוטפת.

כמו כן, כאשר המדובר בעסקת שירותים בין הצדדים הקשורים יטה המנהל להתערב ולנטרל את העסקאות בין הצדדים הקשורים שכן בעסקאות של מתן שירותים יכולת ההשפעה על העסקה של הצד הקשור יכולה להיות מנותבת בהתאם לצרכיו של הצד הקשור כפי שיוסבר בדוגמאות להלן.

להלן מספר דוגמאות אשר לרוב לא יבוצע נטרול:

1. רכישת טובין ממפעל ייצור (צד קשור א') לצורך מכירתו בחנות בקניון על ידי צד קשור ב' כחלק מפעילות עסקית שוטפת שבין ספק ללקוח.
2. רכישת תחמושת ממפעל ייצור (צד קשור א') לצורך מכירת נשק + תחמושת על ידי צד קשור ב' כחלק מפעילות עסקית שוטפת שבין ספק ללקוח.
3. שכירות מבנה מצד קשור א' על ידי צד קשור ב' לצורך פעילותו העסקית של צד קשור ב' כאשר השכירות בעלת אותם מאפיינים עסקיים אשר נהוג למצוא בעסקת שכירות בין משכיר לשוכר.

להלן מספר דוגמאות אשר לרוב יבוצע נטרול:

1. דמי ניהול בין צדדים קשורים אשר אינם נמשכים באופן קבוע, אינם בסכומים קבועים, אינם מחושבים על פי הסכם או צורת התחשבות קבועה וידועה מראש ודמי הניהול הינם תלויי נסיבות אותו חודש / שנה / רצונו של הצד הקשור.
 2. הטיית הכנסות או שליטה על עיתוי ההכנסה או תשלום התמורה בתוך קבוצת חברות או בין חברות קשורות.
 3. רכישת מלאי / מכירת מלאי בהיקף כמותי או כספי אשר חריג לפעילות העסקית הרגילה בין הצדדים הקשורים בתקופת הזכאות ו/או הבסיס.
 4. מתן שרותי יעוץ או IT מחברת אם לכלל החברות הקשורות שלא בהתאם למפתח עלויות קבוע וידוע מראש או אשר משתנה באופן תדיר או שאינם במחירי שוק.
- יובהר, כי לא מדובר ברשימה סגורה, ויתכנו מקרים בהם בהתאם לנסיבות יוחלט שלא לבצע/ לבצע נטרול למרות שמדובר באחת מהדוגמאות שהובאו לעיל.

בברכה,
קרן הפיצויים