



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

ערר 1099-25  
(ערר חרבות ברזל)

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

העוררת: **מ. סלאימה למסחר כללי בע"מ, מס' 515785517**  
ע"י ב"כ עו"ד מוחמד יונס

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. העוררת היא חברה בע"מ העוסקת במסחר במוצרי מזון וחומרי ניקוי.
2. ביום 5.12.2023 הגישה העוררת תביעה לפיצוי במסלול הוצאות מזכות עבור תקופת הזכאות אוקטובר 2023, בהתאם להוראות חוק התוכנית לסיוע כלכלי (הוראת שעה- חרבות ברזל), התשפ"ד-2023 (להלן – **החוק או חוק חרבות ברזל**). לעוררת שולמה מקדמה עבור התביעה בסך 51,428 ₪.
3. ביום 29.2.2024 נשלחה לעוררת בקשה להמצאת מסמכים לצורך בדיקת זכאותה לפיצוי. ביום 2.4.2024 ניתנה החלטת המשיבה בתביעה בה נקבע כי לעוררת אושרו פיצויים בגובה 26,321 ₪. בהחלטה צוין כי לאחר בדיקת המסמכים שהגישה העוררת נמצא כי ההוצאות הקבועות לשנת 2023 מסתכמות לסך של 202,632. לפיכך, הפיצוי בגין רכיב ההוצאות הקבועות לתקופת הזכאות עומד על 16,886 ₪. לסכום זה התווספו הוצאות השכר עליהן דיווחה העוררת, בסך של 9,435 ₪.
4. כנגד החלטה זאת הגישה העוררת השגה ביום 22.5.2024. בהשגה טענה העוררת כי יש להיצמד להגדרות שנקבעו בחוק ולפיהן הוגדרו ההוצאות הקבועות בסעיף 38 כ"סך התשומות השוטפות כפי שדווח לרשות המיסים בישראל לגבי השנה הקודמת, מחולק במספר חודשי הפעילות בשנה הקודמת ומוכפל ב-12". בהתאם לאופן חישוב הפיצוי כפי שנקבע בחוק, רכיב ההוצאות הקבועות עומד על סך של



## מדינת ישראל

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

- 76,279 ₪. יצוין כי העוררת לא חלקה על חישוב רכיב השכר שקבעה המשיבה בהחלטה מיום 2.4.2024, בסך 9,435 ₪.
5. ביום 5.1.2025 ניתנה החלטת המשיבה בהשגה. בהחלטה קבעה המשיבה כי לאור סמכות המנהל לקביעת מקדם בשיעור אחר "אם שוכנע כי ההוצאות הקבועות של העסק במקרה של אי-הפעלתו גבוהות או נמוכות", הקבועה בפסקה (6) להגדרת "מקדם הוצאות קבועות" בחוק, חושב לעוררת פיצוי חלקי. המשיבה פירטה את ההוצאות הקבועות שנלקחו בחשבון לצורך חישוב הפיצוי: שכירות; ארנונה; חשמל; אגרות; מים; ניקיון; תקשורת; משרדיות; הנהלת חשבונות; אחזקה ועמלות בנק, המסתכמות לסך של 206,471 ₪ בחישוב שנתי וסך של 17,205 ₪ בחישוב חודשי. הוצאות אלו הוכפלו בשיעור ירידת המחזורים של העוררת העומד על 28.32% ולפיכך רכיב ההוצאות הקבועות בפיצוי עומד על 4,872 ₪.
6. כנגד החלטה זו הוגש הערר שלפנינו.

### טענות הצדדים

#### טענות העוררת

7. העוררת טענה כי יש לחשב את הפיצוי בהתאם לנוסחה שנקבעה בחוק ואין לבצע תחשיבים חלופיים. החוק מאפשר למנהל לקבוע מקדם אחר בהתקיים התנאים הקבועים בחוק, אך אין מדובר בסמכות לשנות את הנוסחה שנקבעה החוק לחישוב הפיצוי, ושינוי שיטת החישוב כפי שעשתה המשיבה מהווה חריגה מסמכות.
8. המשיבה לא קבעה קריטריונים להפעלת סמכות המנהל בהתאם לפסקה (6) להגדרת "מקדם הוצאות קבועות".
9. ההוצאות הקבועות הוגדרו בחוק בשונה מהגדרתן בחשבונאות, שכן אלו הוגדרו כ"סך כל התשומות השוטפות...", הגדרה זו גוברת על כל דין אחר/כללי.
10. העוררת הפנתה להחלטות שונות של ועדת הערר בהן נקבע כי יש לבחון ולחשב את הפיצויים על פי הנוסחה הקבועה בחוק ובהתאם לתכליותיו, לרבות: ודאות, פשטות ויעילות. עוד הפנתה העוררת לפסקי דין של בית המשפט המחוזי בעניין מענקי הקורונה שדנו בסטייה מהנוסחה הקבועה בחוק וביצוע חישובים חלופיים (עמ"נ 33553-01-22 ווטרמטיק אינטרנשיונל בע"מ נ' רשות המיסים (נבו, 16.10.2022); עמ"נ 48298-11-21 מאגמה ישראל פרווייקטים בע"מ נ' רשות המיסים (נבו, 12.06.2022); עמ"נ 27710-06-21 ב.ג. ביטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המיסים בישראל (נבו, 3.01.2022) (להלן – עניין ביטחון הצפון)).



## מדינת ישראל

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

11. בהתאם להלכה הפסוקה יש לפרש את חוקי המס לטובת הנישומים. עמדת המשיבה אינה עומדת בכללי הפרשנות של דיני המס, כאשר אין לה אחיזה בלשון החוק.
12. בתגובתה לכתב התשובה הוסיפה העוררת כי בדברי ההסבר לחוק צוין כי ההגדרה "הוצאות קבועות" מבטאת את נתחן של ההוצאות או התשומות של עסק הניזוק שבעבורן יהיה זכאי לפיצוי. עוד טענה העוררת כי בניגוד לטענת המשיבה וכפי שנקבע בעניין **ביטחון הצפון** בעניין מענקי הקורונה, תכלית המענק אינה להשתתף בהוצאות הקבועות של העסק אלא לפצות על הירידה במחזור העסקאות של העוסק עקב ההגבלות שהוטלו. לטענת העוררת, תכלית זו תקפה גם לעניין פיצויי חרבות ברזל מכוח החוק.

#### טענות המשיבה

13. נוסחת הפיצוי שנקבעה בחוק במתווה ההוצאות המזכות נגזרת ממכפלת ממוצע התשומות החודשי בשנה קודמת במקדם ההוצאות הקבועות, כאשר מקדם ההוצאות הקבועות הנורמטיבי הוא 22%. זאת בשונה ממענקי הקורונה, שם נוסחת המענק נסמכה על היחס בין תשומות העסק לבין הכנסותיו ומקדם ההוצאות הקבועות הוכפל ביחס זה, כך שלא היה מתאם בהכרח בין הוצאות העסק לסכום המענק שחושב. אין חולק כי נוסחת הפיצוי במתווה ההוצאות המזכות שואפת לדמות את ההוצאות הקבועות בעסק. בנוסף, בשונה מהקורונה, במתווה ההוצאות המזכות נקבע מקדם הוצאות קבועות דיפרנציאלי, כך שכל שיעור הירידה קטן יותר, קטן גם המקדם משיעורו המקסימלי של 22% לשיעור מינימלי של 7%, ולפיכך יש להכפיל את ההוצאות הקבועות בשיעור הירידה במחזורים.
14. בעת בדיקת השגת העוררת מצאה המשיבה כי התשומות שדווחו עבור תקופת הזכאות, העומדות על למעלה ממיליון ₪, הן בשיעור ניכר. נתון זה, בצירוף הענף בו עוסקת העוררת הכרוך בהוצאות משתנות גבוהות, הדליקו נורה אצל המשיבה בדבר הצורך לבדוק את ההוצאות הקבועות של העוררת. כמו כן, תשומות העוררת בתקופת הזכאות עלו על הכנסותיה, דבר שהעלה את השאלה מדוע ההכנסות אינן עולות בקנה אחד עם התשומות הגבוהות.
15. מבדיקת הדו"ח הכספי של העוררת לשנת 2022 נמצא כי מרבית ההוצאות המפורטות הן שוטפות ועל כן התבקשה העוררת להמציא אסמכתאות רלוונטיות לתקופת הזכאות. בהסתמך על האסמכתאות שצורפו נמצא כי סך ההוצאות הקבועות לתקופת הזכאות עומד על 17,205 ₪ (הכולל: ארנונה; שכירות; חשמל; אגרות; מים; הוצאות ניקיון; הוצאות תקשורת; הוצאות משרד; הנהלת חשבונות; הוצאות החזקה; עמלות), בעוד שרכיב ההוצאות הקבועות הנגזר מנוסחת הפיצוי עומד על 76,279 ₪, ולפיכך קיים פער משמעותי ביותר בין השניים, המצדיק את חישוב הפיצוי בהתאם להוצאות הקבועות בפועל, כפי שנקבע בעמ"נ 37303-02-22



## מדינת ישראל

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

בסמרקט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל (נבו, 2.6.2023) (להלן – עניין בסמרקט) ובערר אינקוגניטו מוסיקה (2002) נ' רשות המיסים (נבו, 13.2.2022) (להלן – עניין אינקוגניטו). עוד נטען, כי חישוב הפיצוי על פי הנוסחה כאשר התשומות בשנת 2022 עומדות על למעלה מ-10 מיליון ₪ יוצרת עיוות.

16. את סכום ההוצאות הקבועות יש להכפיל בשיעור הירידה, שאם לא כן עשוי להיווצר מצב בו עסק שחושב לו פיצוי על פי הוצאותיו הקבועות יקבל פיצוי גבוה יותר לעומת הפיצוי המחושב לפי הנוסחה, שם סך התשומות מוכפל במקדם ששיעורו נקבע בהתאם לשיעור הירידה, זאת מכיוון שהמחוקק לא ביקש להשתתף בתשלום מלוא ההוצאות הקבועות אלא רק בשיעור ירידת המחזורים. הכפלת סכום ההוצאות הקבועות שחושב בשיעור הירידה בהכנסות העומד על כ-28% מביא לתוצאה לפיה רכיב ההוצאות הקבועות שיחושב כפיצוי עומד על סך 4,872 ₪.

17. ביום 24.3.2025 התקיים דיון בערר, באמצעים טכנולוגיים. בדיון חזרה העוררת על טענתה לפיה הגדרת "הוצאות קבועות" בחוק מפרטת מהן ההוצאות הקבועות שיש להתייחס אליהן וכי המשיבה נעדרת סמכות לסטות מהנוסחה ולחשב הפיצוי בהתאם להוצאות הקבועות בפועל. הוועדה עמדה על הקשיים הגלומים בעמדת העוררת והציעה לה למשוך את הערר. העוררת סירבה, ומשכך ניתנת החלטתנו הסופית בערר זה.

### דיון והכרעה

18. לאחר שעיינו בכתבי הטענות של הצדדים ושמענו טיעוניהם בעל פה, הגענו לכלל מסקנה כי דין הערר להידחות וכי החלטת המשיבה להתערב במקדם ההוצאות הקבועות, סבירה בנסיבות העניין. נפרט להלן את הטעמים להחלטתנו.

### המסגרת הנורמטיבית – אופן חישוב הפיצוי וסעיפי החוק הנדרשים לענייננו

19. החוק חוקק כהוראת שעה במסגרת תיקון לחוק 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. בחוק חרבות ברזל נקבע מתווה סיוע לעסקים קטנים ובינוניים להשתתפות בהוצאותיהם הקבועות ובחלק מהוצאות השכר. המתווה שנקבע מבוסס בעיקרו על מודל הפיצויים 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 (להלן – חוק הקורונה) וחוק מענק סיוע לעסקים בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות זן האומיקרון של נגיף הקורונה החדש (הוראת



## מדינת ישראל

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

שעה), תשפ"ב-2022, לצד התאמות למצב הנוכחי.

בהתאם למתווה, עסק שהכנסותיו נפגעו בשיעור שנקבע בחוק 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 (ראו דברי ההסבר להצעת חוק התוכנית לסיוע כלכלי (הוראת שעה - חרבות ברזל), התשפ"ד-2023, ה"ח הממשלה 1670, מיום 2.11.2023) (להלן – **דברי ההסבר להצעת החוק**).

20. כפי שנקבע בחוק, גובה הפיצוי במסלול הוצאות מזכות מחושב לפי שני מרכיבים: **מרכיב ההוצאות הקבועות, ומרכיב השכר**. מאחר והמחלוקת בין הצדדים נוגעת למרכיב ההוצאות הקבועות בלבד, נתמקד להלן בהוראות החוק הרלוונטיות למרכיב זה.

21. להלן הגדרת "**הוצאות קבועות**" והגדרת "**מקדם הוצאות קבועות**" הקבועות בסעיף 38 לחוק:

**"הוצאות קבועות" - אחד מאלה, לפי העניין:**

(1) לעניין ניזוק שאינו מנוי בפסקאות (2) או (3) - סך כל התשומות השוטפות בשנה הקודמת, מחולק ב' 12 ומוכפל במקדם ההוצאות הקבועות";

**"מקדם הוצאות קבועות" - אחד מאלה:**

(1) לעניין ניזוק כמפורט להלן, שאינו ניזוק כאמור בפסקה (2) עד (5):

(א) לעניין ניזוק שמדווח בשיטה חד-חודשית ששיעור הירידה

במחזור העסקאות שלו עולה על 25% ואינו עולה על 40%, ולעניין

ניזוק שמדווח בשיטה דו-חודשית ששיעור הירידה במחזור

העסקאות שלו עולה על 12.5% ואינו עולה על 20% - 7%;

(ב) לעניין ניזוק שמדווח בשיטה חד-חודשית ששיעור הירידה

במחזור העסקאות שלו עולה על 40% ואינו עולה על 60%, ולעניין

ניזוק שמדווח בשיטה דו-חודשית ששיעור הירידה במחזור

העסקאות שלו עולה על 20% ואינו עולה על 30% - 11%;

(ג) לעניין ניזוק שמדווח בשיטה חד-חודשית ששיעור הירידה

במחזור העסקאות שלו עולה על 60% ואינו עולה על 80%, ולעניין

ניזוק שמדווח בשיטה דו-חודשית ששיעור הירידה במחזור

העסקאות שלו עולה על 30% ואינו עולה על 40% - 15%;

(ד) לעניין ניזוק שמדווח בשיטה חד-חודשית ששיעור הירידה

במחזור העסקאות שלו עולה על 80%, ולעניין ניזוק שמדווח

בשיטה דו-חודשית ששיעור הירידה במחזור העסקאות שלו



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

עולה על 40% - 22%;”

22. בדברי ההסבר להצעת החוק, ביחס להגדרות "הוצאות קבועות" ו"מקדם הוצאות קבועות", צוין:

"ההגדרה הוצאות קבועות מבטאת את נתחן של ההוצאות או התשומות של עסק הניזוק, אשר בעבורן יהיה זכאי לפיצוי. לפי ההגדרה יש להכפיל את הממוצע החודשי של הוצאות העסק בשנת המס הקודמת במקדם ההוצאות הקבועות. מקדם ההוצאות הקבועות נקבע בהתבסס על שני רכיבים - שיעור ההוצאות הקבועות הטיפוסי של עסקים (כלומר חלק ההוצאות הקבועות מתוך סך ההוצאות שמוציא עסק טיפוסי) ושיעור הפגיעה במחזור ההכנסות של העסק. הכפלת שיעור ההוצאות הקבועות הטיפוסי בממוצע הוצאות של עסק תיתן את שווי ההוצאות הקבועות של אותו עסק. מקדם ההוצאות הקבועות לוקח שיעור זה ועושה עליו מניפולציה בהתאם לשיעור הפגיעה של העסק בשל המלחמה, כך שכלל שהניזוק נפגע בצורה רבה יותר בשל הלחימה השיעור מתוך הוצאות עסקו שלגביו יקבל פיצוי יהיה גדול יותר". (עמ' 86 לדברי ההסבר; ההדגשה נוספה – ל.ק.)

23. כפי שעולה מנוסח החוק ומדברי ההסבר, מקדם ההוצאות הקבועות נקבע בהתאם לקביעה נורמטיבית של שיעור הוצאות קבועות טיפוסי של עסקים בישראל מתוך סך הוצאותיהם. שיעור המקדם משתנה בהתאם לשיעור הפגיעה של העסק בשל המלחמה – ניזוק ששיעור הירידה בעסקאותיו עולה על 80% יהא זכאי למקדם המקסימלי בשיעור של 22%; ככל ששיעור הירידה בעסקאות יורד, יורד גם שיעור המקדם עד למינימום של 7%.

24. הרציונל העומד ברקע הגדרת "הוצאות קבועות" ו"מקדם הוצאות קבועות" בחוק, הובהר גם במהלך דיוני ועדת הכספים בנוסח הצעת החוק:

### אמיר דהן:

אנחנו בודקים לעסק שמדווח חד חודשי את ירידת המחזורים בין אוקטובר 2022 לאוקטובר 2023. אם הירידה היא בין 80% ל-100%, הוא מקבל 22% מהתשומות שהיו לו בשנה הקודמת. שאלו אותנו איזה תשומות ניקח משנת 2022 שהיה בה קורונה והרבה עסקים נפגעו. החלטנו לקחת מאוגוסט 2022 עד ספטמבר 2023, שזה 12 חודשים, לעשות ממוצע לחודש, ולהכפיל את זה באחוז של ההוצאות הקבועות שאנחנו משתתפים. לקחנו עסק, ראינו את כל ההוצאות שיש לו בשנה, וניסינו לנתח בצורה נורמטיבית כמה מכלל ההוצאות שיש לו הן



## מדינת ישראל

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

הוצאות קבועות שהוא לא יכול להימנע מהן אם הוא לא עובד. הגענו להסכמות על 22% ברף העליון, כאשר ככל שהירידה יותר קטנה אנחנו משתתפים רק בחלק מההוצאות הקבועות.

#### כפיר בטט:

ה-22% זה מאוד להיות לארג', זה לקחת את האקסטרה, אקסטרה אקסטרה סיכון. הנתונים בפועל של ההוצאות הקבועות הן הרבה יותר נמוכות מזה. הגענו להסכמות לתת מעבר, כדי שלא יהיו כאלה שיפלו בין הכיסאות." (פרוטוקול מס' 234, עמ' 37; ההדגשה נוספה – ל.ק.)

25. לסיכום חלק זה, כפי שעולה באופן ברור מנוסח החוק, מדברי ההסבר להצעת החוק ומדיוני ועדת הכספים בנוסח החוק, ובניגוד לטענת העוררת, הגדרת "הוצאות קבועות" בחוק אינה קובעת מהן ההוצאות הקבועות של העסק, אלא מתייחסת לסך ההוצאות (תשומות) של העסק שמתוכנן יחושב שיעור הפיצוי על ידי הכפלתן ב"מקדם ההוצאות הקבועות", המתבסס על שיעור הוצאות קבועות נורמטיבי של עסק ושיעור הפגיעה במחזור ההכנסות.

#### **סמכות המנהל לקביעת מקדם בשיעור אחר בהתאם לגובה ההוצאות הקבועות**

26. סמכות המנהל לקבוע מקדם בשיעור אחר קבועה בפסקה (6) להגדרת "הוצאות קבועות":

"(6) מקדם בשיעור אחר שקבע המנהל, לגבי ניזוק מסוים שהוא ניזוק כאמור בפסקה (1) להגדרה זו, אם שוכנע כי ההוצאות הקבועות של העסק במקרה של אי הפעלתו גבוהות או נמוכות, ובלבד שהמקדם שיקבע לא יעלה על 1.5 מהמקדם אשר היה נקבע לניזוק לפי אותה פסקה";

27. ביחס להוראה זו צוין בדברי ההסבר להצעת החוק:

"כיוון שמקדם ההוצאות הקבועות הוא משתנה קבוע ואחיד לכלל העסקים בישראל מוצע לאפשר למנהל רשות המסים לקבוע מקדם בשיעור אחר לגבי ניזוק מסוים בהתאם למאפייני עסקו, אם שוכנע כי ההוצאות הקבועות של העסק במקרה של אי הפעלתו גבוהות או נמוכות באופן חריג, ובלבד שהמקדם שיקבע לא יעלה על 1.5 מהמקדם אשר היה נקבע לניזוק לפי החוק אילו המנהל לא היה מפעיל את סמכותו". (שם, בעמ' 86)

28. הוראת חוק דומה להוראת פסקה (6) האמורה נקבעה גם בחוקים שעסקו במענקי הקורונה והאומיקרון. סמכות המנהל לשינוי המקדם והתאמת המענק להוצאות הקבועות בפועל נדונה בהחלטות שונות של ועדת הערר בעניין מענקי הקורונה.



## מדינת ישראל

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

בהחלטות אלו נקבע כי חישוב המענק בהתאם למקדם שנקבע בחוק הוא דרך המלך, וסמכות המנהל לשינוי המקדם ולבחינה פרטנית של ההוצאות הקבועות בפועל צריכה להישמר למקרים חריגים ויוצאי דופן (עניין אינקוגניטו, פסקה 62). כן נקבע כי סמכות זו פועלת הן לצורך הגדלת המקדם, והן לגבי הקטנתו [ראו ערר 1227-21 מרפז – סחר ותעשיות בע"מ נ' רשות המסים (נבו, 3.10.2021); עניין אינקוגניטו; ערר 1795-21 חיים ישראלי ובניו בע"מ נ' רשות המסים (נבו, 18.1.2022); ערר 2131-22 אדיר מילר נ' רשות המסים (נבו, 15.2.2022); ערר 1971-21 אטלנטיס גוני קור טרוול בע"מ נ' רשות המסים (נבו, 12.8.2022)].

29. בהחלטה בעניין אינקוגניטו עמדה הוועדה בהרחבה על הדרך ליישום סמכות המנהל לשינוי המקדם. בהחלטה נקבע כי ניתן להצדיק את הפעלת הסמכות לסטייה מהנוסחה ובחינת ההוצאות הקבועות בפועל, באחד משני מקרים: (א) מקרה שבו המשיבה מוצאת על סמך הנתונים העומדים בפניה, כי חישוב המקדם בהתאם לנוסחה ייצור עיוות ויש לחשב את ההוצאות הקבועות בפועל; (ב) מקרה שבו התברר בדיעבד כי הפער בין ההוצאות הקבועות בפועל ובין המענק המבוקש הוא פער קיצוני ומופרז (פסקה 82 להחלטה).

30. עמדה זו, לפיה ניתן להפעיל את סמכות המנהל לשינוי המקדם ולבחון את גובה ההוצאות הקבועות של העסק במקרה בו קיים פער משמעותי בין ההוצאות הקבועות בפועל לבין המענק המחושב על פי הנוסחה, אושרה על ידי בית המשפט המחוזי בפסק הדין בעניין בסמרקט :

"ולמרות זאת, כמו הוועדה, אף אני איני סבור כי קיימת מניעה לבחון את גובה הוצאותיו הקבועות של העסק הספציפי. בחינה זו עשויה להיות רלוונטית לאור הצורך, כאמור, בקיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזורים ובין משבר הקורונה, כמו גם לאור מטרת החוק, הנלמדת הן משמו והן מדברי ההסבר להצעת החוק (ראו בעניין זה הניתוח המפורט שערכה ועדת הערר בערר 1750-21 אינקוגניטו נ' רשות המסים [פורסם בנבו] (13.2.2022)), לסייע לעוסקים הנאלצים להוציא הוצאות קבועות חרף הירידה בפעילות בשל הקורונה. בחינה זו יכולה להיות רלוונטית גם בשל הסמכות הנתונה למנהל לשנות את מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות.

...מאחר שמטרת החוק היא לסייע לעוסקים בתשלום הוצאותיהם הקבועות, אין זה סביר בעיניי כי המשיבה או הוועדה תתעלמנה מנתונים אלה." (פסקה 17 לפסק הדין)



## מדינת ישראל

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

כך נקבע גם בעמ"נ 50021-08-22 פרינטופ סחר בע"מ נ' רשות המיסים (נבו, 15.8.2023) (להלן – עניין פרינטופ):

**"לטעמי, הצדק עם הוועדה שקבעה כי למשיבה קנויה הסמכות להביא בחשבון את גובה ההוצאות הקבועות של העסק, מקום שבו קיים פער משמעותי בין המענק המבוקש, כפי שהוא מחושב על פי הנוסחה שבחוק, לבין הוצאותיו הקבועות של העסק. אכן, המחוקק אינו מגדיר מה הן "הוצאות קבועות", ולשון החוק עניינה קביעת "מקדם אחר", אך התוצאה לפיה מענק, המשולם מכוחו של דבר חקיקה שמטרתו המובהקת, גם אם לא הבלעדית, היא לסייע לעסק לממן את ההוצאות הקבועות בתקופת הקורונה, ואף מאפשר לערוך שינוי המקדם על פי הנוסחה כאשר זו אינה משקפת את ההוצאות הקבועות, יהיה גבוה באופן משמעותי מההוצאות הקבועות הממשיות של העסק - אינה מתקבלת על הדעת." (פסקה 15 לפסק הדין)**

31. עוד נקבע בעניין פרינטופ כי הפעלת סמכות המנהל בעניין זה יכול שתהיה על דרך של הגבלת סכום המענק לגובה ההוצאות הקבועות ואין הכרח לקבוע מקדם אחר דווקא:

**"העובדה כי המנהל אינו משנה את המקדם, אלא קובע את מגבלת המענק, כאשר בשני המקרים מדובר באותו נימוק ממש – דהיינו גובה ההוצאות הקבועות - אינה מעוררת לטעמי קושי של ממש. המערערת טוענת כי אין להשלים עם מצב שבו ניתן להגיע לשיעור המקדם אך ורק בדרך של reverse engineering אך לטעמי, מטעמים של יעילות ופשטות, אין בכך כל פסול." (שם, פסקה 18; כן ראו בעניין אינקוגניטו, פסקה 52)**

32. עקרונות אלו שנקבעו ביחס למענקי הקורונה, יפים גם לגבי יישום סמכות המנהל לשינוי המקדם הקבועה בחוק חרבות ברזל. כפי שהובהר בדברי ההסבר להצעת החוק, תכלית החוק היא סיוע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהמלחמה בכיסוי ההוצאות הקבועות וחלק מהוצאות השכר. זאת ועוד, בשונה מהנוסחה שנקבעה בחוק הקורונה שהתבססה על היחס בין הוצאות העסק (התשומות) להכנסותיו ולא שיקפה בהכרח את ההוצאות הקבועות של העסק, הרי שבחוק חרבות ברזל נסמכת הנוסחה על הוצאות העסק בלבד והכפלתן במקדם ההוצאות הקבועות, באופן המשקף את תכלית הפיצוי – סיוע בכיסוי ההוצאות הקבועות של העסקים שנפגעו כתוצאה מהמלחמה. מתן פיצוי גבוה או נמוך באופן חריג מההוצאות הקבועות של העסק אינו תואם את תכלית החוק ועל כן במקרים אלו, שמורה למנהל הסמכות לשנות את המקדם בהתאם לגובה ההוצאות הקבועות.



## מדינת ישראל

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

33. נחזור ונדגיש כי אין מקום לעשות שימוש בסמכות זו בנקל. כפי שצינו לעיל, דרך המלך היא חישוב הפיצוי בהתאם לנוסחה שנקבעה ושינוי המקדם שמור למקרים חריגים. נציין בהקשר זה, כי בנוסח הצעת החוק נקבע כי הסמכות הנתונה למנהל בפסקה (6) תופעל אם שוכנע כי "ההוצאות הקבועות של העסק במקרה של אי הפעלתו גבוהות או נמוכות **באופן חריג**". במהלך הדיון בהצעת החוק בוועדת הכספים של הכנסת הסביר מנהל קרן הפיצויים, מר אמיר דהן, כי המילה "חריג" נועדה להדגיש כי שינוי המקדם ייעשה רק במקרים בהם הפער בין הפיצוי בהתאם לנוסחה לבין ההוצאות הקבועות של העסק הוא פער משמעותי:

#### אמיר דהן:

אנחנו לא רוצים לגעת במישהו שיש לו הפרשים קטנים, במישהו שמקבל 100,000 שקל וההוצאות הקבועות שלו הן 70,000 שקל או 80,000 שקל. (פרוטוקול מס' 234, עמ' 79)

וכן בפרוטוקול מס' 237 (עמ' 42-43):

#### אמיר דהן:

מה המטרה הייתה בחריג, ואסביר את הסעיף. הסעיף הזה מקנה לעסק שהנוסחה, נאמר בירידה של מעל 80%, ומקבל מקדם של 22% ויש לו הוצאות קבועות יותר, זה לא מספיק לו, אז הסעיף אומר שלמנהל יש סמכות להגדיל או להקטין כי יש עסקים שאין להם הוצאות קבועות ב-1.5 נוספים עד 33%. אנו חשבנו שצריך להיות פה מקרה חריג כי למשל, מישהו מקבל 100,000 שקל ויש לו הוצאות קבועות ב-105,000. אנו לא מסוגלים להתעסק בכל אחד שפונה אלינו. רצינו לומר שתבואו למנהל במקרים חריגים, לא בכל מקרה, גם שאנחנו לא נצטרך להתערב בכל מקרה קטן, כדי שמקרה קטן זה ירוץ בנורמטיבי. ביקשתם להוריד. אנו חושבים שזה פחות נכון, אבל קיבלנו.

#### שלומית ארליך:

כשתבחנו את זה עכשיו, תבחנו גבוהות או נמוכות ביחס למה?

#### אמיר דהן:

למה שיוצא בנוסחה ולהוצאות בפועל. גם גבוהות וגם נמוכות. "

34. אם כן, הגם שהמילה "חריג" הושמטה מנוסח החוק, ברי כי ההתערבות במקדם ועריכת בדיקה פרטנית של ההוצאות הקבועות שמורה למקרים בהם הפער בין ההוצאות הקבועות בפועל לפיצוי שנקבע על פי הנוסחה הוא פער משמעותי של ממש. בהתאם לדוגמה שצינו על ידי מנהל קרן הפיצויים בדיון בוועדת הכספים, פער של 20%-30% אינו מהווה פער משמעותי דיו המצדיק את הבדיקה הפרטנית. מובן כי הדברים תקפים גם במקרה בו מתבקשת הגדלת המקדם.



## מדינת ישראל

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

35. כפי שנקבע במספר החלטות ופסקי דין ביחס למענקי הקורונה, ראוי כי המשיבה תקבע אמות מידה ברורות לאותם מקרים בהם נדרשת בדיקה פרטנית של ההוצאות הקבועות. קביעת אמות מידה תבטיח יחס שוויוני וענייני כלפי עוסקים שונים ותמנע חשש לאפליה. בדומה, ראוי כי המשיבה תקבע את שיעורו המינימלי של אותו פער משמעותי המצדיק, לשיטתה, קביעת מקדם בשיעור אחר. הותרת שיקול הדעת בעניין זה לגורמים השונים המטפלים בתביעות מטעם המשיבה עלול, באופן טבעי, לגרום לאפליה בין ניזוקים ולפגיעה בשוויון (ראו: עמ"נ 21-06-27710 ב.ג. ביטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים בישראל (נבו, 03.01.2022); עמ"נ 21-11-48298 מאגמה ישראל פרויקטים בע"מ נ' רשות המסים (נבו, 12.06.2022); עמ"נ 22-01-33553 וטרמטיק אינטרנשיונל בע"מ נ' רשות המסים (נבו, 16.10.2022); עניין אינקוגניטו, פסקאות 63-71).

36. בערר שלפנינו לא טענה העוררת כנגד ההוצאות הקבועות שנלקחו בחשבון על ידי המשיבה, הגם שניתנו לה מספר הזדמנויות לעשות כן ואף בשלבים מתקדמים של ההליך. העוררת בחרה להתמקד בטענות כנגד עצם סמכותו של המנהל לקבוע את הפיצוי על בסיס ההוצאות הקבועות, אשר נדחו על ידינו כמפורט לעיל. משכך, לא מצאנו לשנות מחישוב ההוצאות הקבועות שנעשה על ידי המשיבה ופורט בהחלטה בהשגה. למעלה מהצורך יצוין, כי מעיון בדו"ח הכספי של העוררת לשנת 2023 שצירפה העוררת לבקשת הוועדה, עולה כי ההוצאות הקבועות השנתיות מסתכמות לסכום דומה לזה שחישבה המשיבה.

37. כאמור, בהתאם לחישוב שערכה המשיבה סכום ההוצאות הקבועות לתקופת הזכאות, לאחר הכפלתו בשיעור ירידת המחזורים, עומד על 4,872 ₪. אין ספק כי מדובר בפער משמעותי ביותר של למעלה מ-90% בין סכום זה לבין סכום הפיצוי בגין מרכיב ההוצאות הקבועות על פי הנוסחה, העומד על 76,279 ₪. לפיכך החלטת המשיבה לקבוע את הפיצוי בהתאם להוצאות הקבועות בפועל סבירה ואין מקום להתערב בה.

### סוף דבר

38. העוררת זכאית לפיצוי בסך 14,307 ₪ עבור תקופת הזכאות אוקטובר 2023, המורכב מ-4,872 ₪ עבור מרכיב ההוצאות הקבועות ו-9,435 ₪ עבור מרכיב השכר. ההפרש בין סכום הפיצוי המאושר לבין הסכום ששולם לעוררת יוחזר למשיבה תוך 30 ימים מהיום, כשהוא נושא הפרשי הצמדה וריבית כאמור בחוק.

39. העוררת תחויב בהוצאות המשיבה בסך 5,000 ₪ שיתווספו לסכום ההחזר.



**מדינת ישראל**  
**ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים**

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 60 יום.  
ניתנה היום, י' סיון תשפ"ה, 06/06/2025, בהעדר הצדדים.

1099-25

**ברוך ברוכי, רו"ח**  
**חבר**

**ליאת קציר-מרגלית, עו"ד**  
**יו"ר הוועדה**