



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי
ועם כלביא – נזק עקיף

לפני כבוד חברי הוועדה:
עדי ליאב, עו"ד - יו"ר
אריאל ז'יטניצקי, רו"ח ועו"ד - חבר

העוררת: אחים אסרף בנין ופיתוח בע"מ, תאגיד 511558603
באמצעות ב"כ יועץ מס ציון טל

נ ג ד

המשיבה: רשות המיסים
באמצעות קרן הפיצויים
רחוב הלח"י 31 בני ברק
Akif.ararim.GRP@taxes.gov.il
באמצעות ב"כ משיבה עו"ד תמיר טמסגן זאלאו

החלטה

1. העוררת, קבלן ביצוע רשום, הגישה למשיבה תביעה לפיצויי נזק עקיף עבור תקופת הזכאות אוקטובר 2023 וזאת בהתאם לחוק התוכנית לסיוע כלכלי (הוראת שעה - חרבות ברזל), התשפ"ד-2023 (להלן - **החוק**).
2. תביעת העוררת אושרה בחלקה בלבד, תוך שנקבע כי היא דיווחה על נתונים שגויים הן ביחס למחזור תקופת הזכאות והן ביחס לרכיב השכר. מן ההחלטה עולה כי מאחר שהעוררת רשומה בפנקס הקבלנים יש לראות בה כמי שעונה להגדרה "קבלן ביצוע" בחוק, ולכן תקופת הזכאות הרלבנטית עבורה היא החודש נובמבר 2023 ולא אוקטובר 2023.
3. ביחס לרכיב השכר, צוין בהחלטה כי העוררת הצהירה על הוצאות שכר בסך של 90,268 ₪ עבור 24 עובדים, בעוד שבפועל דווחו לניכויים בטופס 102 הוצאות בסך של 47,322 ₪ ושני עובדים בלבד. יצוין כי מניסוח ההחלטה קשה היה להבין בבירור את קביעתה ומדוע נדחתה הדרישה עבור יתר העובדים. עם זאת בהתאם למסמכים שהוגשו בהליך התבהר כי המחלוקת נוגעת ל-22 העובדים הפלסטינים אשר עבודתם הופסקה לחלוטין עם פרוץ המלחמה ב-7.10.2023. לעמדת המשיבה, מאחר שעובדים אלו לא המשיכו לעבוד במהלך המלחמה והשכר ששולם להם באוקטובר התייחס אך ורק לימי עבודה שקדמו ל-7.10.2023, אין מקום לכלול אותם בחישוב רכיב השכר המזכה.



מדינת ישראל

**ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי
ועם כלביא – נזק עקיף**

4. העוררת הגישה השגה על החלטה זאת. בתמצית, טענה העוררת כי בתביעתה ציינה שתקופת הזכאות המתאימה עבורה היא חודש אוקטובר 2023 שכן הכנסותיה בחודש זה משקפות בצורה המדויקת את היקף הפגיעה כתוצאה מן המלחמה. לטענתה שימוש בהכנסותיה מחודש נובמבר 2023 מוביל לעיוות. אשר להוצאות השכר, ציינה העוררת כי בחודש אוקטובר 2023 הוצאו הוצאות שכר נוספות עבור 22 העובדים הפלסטיניים אשר לא נלקחו בחשבון בחישוב הפיצויים.
5. השגת העוררת נדחתה אף היא על ידי המשיבה. בהחלטתה, הפנתה המשיבה להוראות החוק הספציפיות עבור ענף הקבלנים הקובעות תקופת זכאות ומקדם הוצאות שונה מאלו הקבועים עבור ניזוק רגיל, תוך שהיא מפרטת את הסכומים אליהם הגיעה. כמו כן ולעניין רכיב השכר צוין כי הוא מבוסס על דיווח העוררת בטופס 102.
6. על החלטה זאת הגישה העוררת את הערר שלפנינו.

עיקר טענות העוררת

7. העוררת טוענת כי חישוב הפיצוי לפי המתווה שנקבע בחוק עבור "קבלני ביצוע" מעוות את הפגיעה שספגה כתוצאה מן המלחמה ומטשטש את הנזק הכלכלי שחוותה. העוררת מוסיפה כי היא מוציאה חשבוניות מדי חודש בחודשו לפי התקדמות העבודה בפועל ועל כן אין מקום "לנייד" את מחזור חודש נובמבר לחודש אוקטובר.
8. לעניין רכיב השכר, העוררת טוענת כי המשיבה לא כללה בחישוב הפיצוי הוצאות שכר נוספות בהן נשאה בחודש אוקטובר עבור 22 עובדים פלסטיניים. בתגובתה לכתב התשובה ציינה בהקשר זה כי המשיבה מחד נאחזת ב"פשטות החישוב" כדי לא לסטות מן הנוסחה הקבועה בחוק לחישוב ירידת המחזורים, ומאידך בוחרת להתערב ולסגן נתונים מתוך טופס 102 כאשר מדובר בשכר העובדים הפלסטיניים.
9. לבסוף ולאור הנזק העצום שנגרם לה לטענתה, מבקשת העוררת כי ייעשה שימוש בעניינה בסמכות להגדיל את מקדם ההוצאות הקבועות ב-50%.

עיקר טענות המשיבה

10. המשיבה מציינת כי אין מחלוקת שהעוררת מוגדרת כ"קבלן ביצוע" ולכן חלות עליה ההוראות הספציפיות המחייבות לבחון את זכאותה על סמך חודש נובמבר 2023 כתקופת הזכאות. המשיבה מציינת כי תכלית החוק היא יצירת מנגנון אחיד, פשוט ומהיר לפיצוי מאות אלפי עסקים ועל כן סטייה מהנוסחה וביצוע חישוב פרטני המבוסס על תאריכי החשבוניות של העוררת חוטאים לתכלית זו, והם גם יפתחו פתח להתדיינויות מורכבות ומסורבלות.



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי
ועם כלביא – נזק עקיף

11. לעניין רכיב השכר, טוענת המשיבה כי השכר ששולם לעובדים הפלסטינים באוקטובר 2023 שולם עבור עבודות שבוצעו לפני פרוץ המלחמה (7.10.2023). לאחר פרוץ המלחמה עובדים אלו לא שבו לעבודה ולא שולם להם שכר. לעמדתה, הרציונל בפיצוי בגין הוצאות שכר הוא השתתפות המדינה בהוצאות מעסיק שהמשיך לשלם לעובדיו חרף המלחמה, ולא עבור עבודה שבוצעה לפניה. לפיכך, לטענת המשיבה, מנותק הקשר הסיבתי בין תשלום שכר זה לבין המלחמה. לבסוף, מציינת המשיבה כי שילמה פיצוי על השכר של שני העובדים הישראלים כפי שדווח בטופס 102.

דיון והכרעה

12. לאחר שבחנו את טענות הצדדים החלטנו כי יש לקבל את טענות העוררת בכל הנוגע לרכיב השכר ולדחות את טענותיה לעניין תקופת הזכאות המתאימה לה כקבלן ביצוע. נדון תחילה בטענות הנוגעות לתקופת הזכאות הקבועה ולאחר מכן בטענות הנוגעות לחישוב רכיב השכר.

על העוררת להיבחן כקבלן ביצוע

13. הצדדים נחלקו בשאלה מהי תקופת הזכאות אשר לפיה יש לבחון את שיעור הירידה שחוותה העוררת. בהתאם לעמדת העוררת, חודש אוקטובר 2023 הוא החודש המשקף באופן המדויק ביותר את הפגיעה שחוותה כתוצאה מהמלחמה. לעומת זאת, המשיבה מפנה לכך שלאור היותה של העוררת קבלן ביצוע רשום, עליה להיבחן בהתאם לתקופת הזכאות הקבועה בחוק, היא החודש נובמבר 2023.

14. בהתאם לחוק, נבחנת הזכאות לפיצוי על סמך שיעור הירידה במחזור העסקאות בהשוואה בין מחזור העסקאות ב"תקופת הבסיס" לבין מחזור העסקאות ב"תקופת הזכאות" כפי שאלו דווחו לרשות המסים. המחוקק היה ער לכך שהשפעות המלחמה יתבטאו באופן שונה אצל עסקים שונים כפועל יוצא משיטת ההתחשבות שלהם עם הלקוחות (מצטבר/מזומן), מועד הדיווח על ההכנסות (חודשי/דו-חודשי) ותחום פעילותם (עסק "רגיל", קבלן ביצוע ועסק חקלאי), ובהתאם קבע מספר חלופות המתייחסות לתקופת הבסיס ותקופת הזכאות ומתאימות למגוון מקרים.

15. בעבור ניזוקים הפועלים כ"קבלן ביצוע", לאור המאפיינים הייחודיים של תחום עיסוק זה ובהם התנדדותיות בהכנסות ומועד ההתחשבות המאוחר הנהוג בענף, נקבעו תקופת זכאות ותקופת בסיס ספציפיות:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי
ועם כלביא – נזק עקיף

"מחזור העסקאות הקובע לעניין תקופת הבסיס" – אחד מאלה, לפי העניין:

...

(4) על אף האמור בפסקאות (1) עד (3), לעניין קבלן ביצוע – מחזור עסקאותיו בתקופה שמיום ח' בטבת התשפ"ג (1 בינואר 2023) או מ-1 בחודש שלאחר תום תקופת הדוח התקופתי הראשון שהגיש לפי סעיף 67 או 67א לחוק מס ערך מוסף, לפי המאוחר, עד יום ט"ו בתשרי התשפ"ד (30 בספטמבר 2023), מחולק במספר חודשי הפעילות;

"תקופת הזכאות" – אחת מאלה, לפי העניין:

...

(3) לעניין ניזוק המדווח על בסיס מזומן, המדווח בשיטה חד-חודשית, עוסק פטור ומוסד ציבורי זכאי, ולעניין קבלן ביצוע, כל אחד מאלה:
(א) חודש נובמבר 2023;
(ב) ...

16. כמו כן, מתוך הבנה כי בעסקים אלו שיעור ההוצאות הקבועות מתוך סך התשומות השוטפות נמוך ביחס לעוסקים אחרים, הועמד מקדם ההוצאות הקבועות עבור עסקים אלו על שיעור נמוך וקבוע מראש:

"מקדם הוצאות קבועות" – אחד מאלה:

...

(4) לעניין ניזוק שהוא קבלן ביצוע, ומתקיים לגביו האמור בפסקאות משנה (א) עד (ד) של פסקה (1) להגדרה זו – השיעור כאמור בסיפה של אותן פסקאות משנה, לפי העניין, מוכפל ב-0.68;

17. עוד בעניין מאפייניהם הייחודיים של קבלני ביצוע, היקף הוצאותיהם הקבועות מתוך סך ההוצאות ומועד הדיווח על הכנסותיהם, ראה את דבריו של מר ראול סרוגו, נשיא התאחדות הקבלנים בוני הארץ, בוועדת כספים:

"ראול סרוגו: יש להבין את הלוגיקה של זה. הקבלנים משנה לשנה העסק שלהם יכול להשתנות מקצה לקצה. למשל אם קבלן עשה גשר שנה שעברה והשנה לא עשה, לכאורה יש לו ירידה גדולה במחזור. לכן זה לא טוב השוואה לשנה קודמת. לכן הלכנו על ממוצע החודשים לפני האירוע של אוקטובר, הוא משקף נכונה את תקופת הבסיס." (פרוטוקול 239 של ועדת כספים, הכנסת ה-25, 12.11.2023)



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי
ועם כלביא – נזק עקיף

ולעניין תקופת הזכאות ראו:

"ראול סרוגו: המחזור הקובע לצורך הירידה במחזורים תהיה על בסיס מזומן, דהיינו 30 יום לאחר החודש. הזזה של חודש אחד. סוכם הזזה של חודש אחד. " (עמ' 18 לפרוטוקול 239)

18. כמובא לעיל, החוק קובע נוסחה ספציפית עבור קבלני ביצוע אשר בהתאם לה תקופת הזכאות היא חודש נובמבר 2023 ולא אוקטובר 2023. הנוסחה הכללית שבחוק נועדה "ללכוד" את מרבית המקרים של עסק מהסוג הרלבנטי (בענייננו, קבלן ביצוע). מטבע הדברים בהיותה נוסחה כללית ואחידה היא גם מובילה לכך שהיא מיטיבה עם עוסקים מסוימים אך פוגעת באחרים. ויודגש כי במקרה זה טענות העוררת אינן משנות דבר לעניין עצם הזכאות לפיצויים, ומשמעותן נוגעת רק לסך הפיצויים המגיעים.

19. קבלת בקשת העוררת לסטות מהתקופה הקבועה בחוק לטובת בחינה פרטנית בהתאם למידותיה תחטיא את אחת מתכליות החקיקה המרכזיות – יצירת מנגנון אחיד, מהיר, פשוט ויעיל לחלוקת הפיצויים לעסקים ויהיה בה כדי להפוך את מנגנון הפיצויים למסורבל, איטי ולא ודאי (ר' למשל: ערר 1682-23 **ציבלין תקשורת צעירים (פרסום ושיווק 2008) בע"מ נ' רשות המסים** (18.7.2023); ערר 1011-21 **רנפון תקשורת בע"מ נ' רשות המסים**, פס' 30 (8.2.2021); ערר 1594-21 **פרידמן מלכה השקעות בע"מ נ' רשות המסים** (25.10.2021).

20. בהתאם ובהיותה של העוררת קבלן ביצוע, לא ניתן גם לקבל את בקשתה להורות על שינוי מקדם ההוצאות הקבועות שנקבע לה. ס"ק (6) להגדרה "מקדם הוצאות קבועות" שבסעיף 38 לחוק מסמיך את המשיבה לקבוע מקדם בשיעור אחר אך ורק בעבור ניזוקים המפורטים בס"ק (1) לאותה הגדרה. מקדם ההוצאות הקבועות אשר נקבע לעוררת, בהיותה קבלן ביצוע, הוא זה הקבוע בס"ק (4) לאותה הגדרה, כך שכלל לא ניתן לקבוע לה מקדם אחר.

רכיב השכר

21. במוקד דיון זה מצויה תביעת העוררת להכללת הוצאות השכר ששילמה לעובדיה הפלסטינים במסגרת חישוב "רכיב השכר" לתקופת הזכאות אוקטובר 2023. אין חולק כי העוררת שילמה שכר ל-22 עובדים פלסטינים בגין ימי עבודתם בתקופה שבין ה-1 ועד 6 לאוקטובר 2023, וכי סכומים אלו דווחו כדין לפקיד השומה בטופס 102. עוד אין חולק כי החל מיום 7.10.2023, בעקבות פרוץ מלחמת חרבות ברזל, עובדים אלו לא שבו לעבודתם והעוררת לא שילמה להם שכר נוסף.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי
ועם כלביא – נזק עקיף

22. המשיבה, שהייתה ערה לכך, העלתה שני נימוקים בתמיכה לעמדתה. ראשית, הפנתה המשיבה לדרישת הקשר הסיבתי אשר אינה מתקיימת לדעתה ביחס לפיצוי עבור עובדים אלו, שכן השכר עבורו דורשת העוררת פיצוי שולם להם אך ורק עבור ימי עבודה שבוצעו טרם פרוץ המלחמה. עוד הפנתה המשיבה לתכלית ההשתתפות ברכיב השכר אשר נועד לדבריה לעודד את המשך העסקת העובדים ומניעת פיטוריהם באמצעות המשך תשלום השכר במהלך המלחמה.

תכלית ההשתתפות ברכיב השכר

23. כלל הוא כי נקודת המוצא בפרשנותו של כל דבר חקיקה היא לשון החוק. היא אשר מגדירה את תחום הפרשנות שכן אין ליתן ללשון החוק משמעות שהיא אינה יכולה לסבול. רק אם נמצא כי לשון החוק יכולה לשאת מספר אפשרויות ניתן לבחור מתוכן את זו המגשימה את תכליותיו בצורה המיטבית.

24. ואלו הן ההגדרות המצויות בחוק ורלבנטיות לענייננו:

”**הוצאות מזכות**” – **ההוצאות הקבועות בתוספת חלק השכר המזכה**, והכול עד לסכום כמפורט להלן...”

”**חלק השכר המזכה**” – סכום **הוצאות השכר בתקופת הזכאות**, מוכפל בשיעור הירידה במחזור העסקאות;

”**הוצאות השכר בתקופת הזכאות**” – אחד מאלה, לפי העניין, בהפחתת סכומים שהמוסד הביטוח לאומי שילם למעסיק לשם החזר תגמולי מילואים שהמעסיק שילם לעובד לפי פרק י”ב לחוק הביטוח הלאומי:

(1) לעניין ניזוק שאינו מוסד ציבורי זכאי או קיבוץ – הסכום הנמוך מבין אלה:

(א) 75% משכר העבודה אשר שולם לעובדים **בעד התקופה המזכה לעניין שכר**, כפי שדווח לפקיד השומה בטופס 102 לפי תקנות מס הכנסה (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה), התשנ”ד-1993 (להלן – תקנות ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה), כשהתוצאה המתקבלת מוכפלת ב-1.25;

(ב) ...

(2) ...

(3) ...

לעניין הגדרה זו, ”**התקופה המזכה לעניין שכר**” – אחת מאלה, לפי העניין:

(1) לעניין תקופת הזכאות כאמור בפסקה (1) להגדרה ”תקופת הזכאות” – **חודש אוקטובר 2023**;

(2) לעניין תקופת הזכאות כאמור בפסקה (2) להגדרה ”תקופת הזכאות” – **חודש נובמבר 2023**; ”(ההדגשות אינן במקור, הח”מ)



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי
ועם כלביא – נזק עקיף

25. כעולה מלשון סעיף 38 לחוק מוגדרת "התקופה המזכה לעניין שכר" כ"חודש אוקטובר 2023" בכללותו וללא סייגים. בהתאם, נקבע גם כי "הוצאות השכר בתקופת הזכאות" יהיו "כפי שדווח לפקיד השומה בטופס 102" אשר אף הוא מציג נתונים חודשיים מלאים.
26. יישום לשון החוק כפשוטה עולה בקנה אחד עם עמדת העוררת לפיה יש לחשב את רכיב השכר על סמך חודש אוקטובר בכללותו. לאבחנה אותה מבקשת המשיבה לערוך בין שכר ששולם עבור עבודה שבוצעה באותו החודש בתקופה שקדמה למלחמה לבין שכר ששולם עבור עבודה שבוצעה לאחריה אין שום עיגון לשוני. כמו כן, פרשנות זאת אינה תואמת את הדרישה ולפיה ישולם רכיב זה על סמך השכר שדווח לפקיד השומה בטופס 102, הכולל נתונים חודשיים מלאים.
27. עוד נוסף בהקשר למידע המצוי בטופס 102, כי מאחר שטופס זה מציג נתונים חודשיים מלאים, הוא גם אינו מאפשר למשיבה להבחין במצבים בהם נעדר עובד מן העבודה במהלך החודש, תהא הסיבה אשר תהא. על כן, בהחלט ייתכנו מקרים נוספים בהם עובדים פוטרו או שהעסקתם הופסקה באופן זמני לאחר פרוץ המלחמה, ולמרות זאת ישולם מלוא רכיב השכר בהתאם לנוסחה.
28. לעמדת המשיבה, המחוקק ביקש להשתתף ברכיב השכר על מנת לעודד מעסיקים להמשיך להעסיק את עובדיהם ובכך לשמר את מקור פרנסתם. אכן, בדברי ההסבר להצעת החוק מוזכר רציונל זה וגם בדיוני ועדת הכספים נשמעו קולות התומכים בכך (פרוטוקול 234 של ועדת כספים, הכנסת ה-25, 45, 61 (5.11.2023)) (להלן, "פרוטוקול 234"). עם זאת, עיון בהצעת החוק מעלה כי לכתחילה ביקש המחוקק להעניק פיצויים גם במקרה בו עובדים נעדרו מעבודתם לאחר פרוץ המלחמה:

"... לבסוף, לא מוצע להתנות את מתן הפיצויים בתשלום שכר העבודה לעובדים אשר נעדרו מעבודתם בשל המצב הביטחוני, כפי שנעשה במתווי הפיצויים שהופעלו בעבר" (דברי ההסבר להצעת חוק התוכנית לסיוע כלכלי (הוראת שעה – חרבות ברזל), התשפ"ד-2023, 83 (להלן, "הצעת החוק") (ההדגשות אינן במקור, הח"מ).

וראה גם:

"הוצאות השכר בתקופת הזכאות, שעליהן יינתן פיצוי, הוא סכום של 75% משכר העבודה אשר שולם לעובדים בעד התקופה המזכה, כשהתוצאה המתקבלת מוכפלת ב"1.25. לפי המוצע, הפיצוי ייגזר מסכום השכר ששולם לעובדים בעד התקופה המזכה. כלומר, יינתן פיצוי, הן בשל עובדים שעבדו בתקופה המזכה והן בשל עובדים שלא הגיעו לעבודה בתקופה המזכה כלל, ובלא תלות בסיבה שבגינה



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי
ועם כלביא – נזק עקיף

**לא הגיעו לעבודה. זאת בשונה ממתווים קודמים, אשר בהם שולם "מסלול שכר"
רק בעבור עובדים שנעדרו בשל המצב הביטחוני. (עמ' 84 להצעת החוק)**

29. משעה שהמחוקק קבע כי הפיצוי יינתן גם ביחס לעובדים אשר כלל לא הגיעו לעבודה לאחר פרוץ המלחמה, ספק אם התכוון לשלול רכיב זה ממעסיק ששילם בפועל לעובדים – גם אם תשלום זה הוא בעבור הימים שקדמו למלחמה.

30. נוסף כי אף אם היינו מכירים בתכלית אליה מפנה המשיבה כאל תכלית מרכזית ואף בלעדית, משעה שאין לה עיגון בנוסח שהתקבל הרי שאין בה לבדה די על מנת ליצור מקור נורמטיבי עצמאי אשר בכוחו לקרוא לתוך החוק תנאי זכאות נוסף שלא נקבע בו במפורש (ר' ערר 1773-25 ערן י.ד. בע"מ נ' שרות המסים, פס' 68-71 (12.4.2026) להלן- ערר ערן י.ד.). יתרה מכך, אל מול תכלית זאת ניצבים שיקולים נוספים ביישום החוק אשר כפי שנבהיר להלן גוברים לטעמנו בשאלה שלפנינו.

31. אחת מתכליותיו המרכזיות של מתווה הפיצויים בו אנו עוסקים היא סיוע בשמירת שרידותם של עסקים (עמ' 82 להצעת החוק). לצורך הגשמתה של תכלית זאת ביקש המחוקק להשתתף בהוצאות מהן לא יכול היה העוסק להימנע חרף הירידה בהיקף הפעילות. כאשר בוחנים את הצורך בהשתתפות ברכיב השכר בהיבט זה אין כל הבדל בין שכר ששולם עבור הימים הראשונים של אוקטובר טרם המלחמה, לבין שכר המשולם בעבור עבודה שבוצעה לאחר שפרצה המלחמה. בשני המקרים על העסק לשאת בשכר העבודה של אותו החודש וזאת חרף הפגיעה שספג בהכנסותיו כתוצאה מן המלחמה. במילים אחרות, גם הוצאות השכר בגין הימים הראשונים של אוקטובר הן הוצאות מהן לא יכול היה העסק להימנע (פס' 67 בערר ערן י.ד.). במובן זה גם קיים דמיון בין רכיב זה לבין רכיב ההוצאות הקבועות בהם משתתפת המדינה מתוך הנחה כי העסק לא יכול היה להימנע מהוצאות אלו אשר גם לגביהן מפוצים עסקים גם ביחס להוצאות בהן נשאו בימים הראשונים של אותו החודש.

32. תכלית חשובה נוספת העומדת בבסיס החקיקה ומשרתת את תכלית ההמשכיות העסקית אותה תיארונו, היא הרצון לחלק את הפיצויים באופן מהיר ויעיל. תכלית זאת עולה ממתווה הפיצויים בו נקבע כי על הפיצויים להיות משולמים בהקדם ולא יאוחר מ-14 ימים מיום קביעת הזכאות (ולאחר שמועד זה קוצר מהנוסח המקורי של הממשלה לועדת הכספים ועמד על 30 ימים) (סעיף 38(א) לחוק); מתשלומי מקדמות בשיעור של 60% מסכום הפיצוי בהיעדר החלטה בתוך 21 ימים ותוספת מקדמה נוספת בשיעור של 10% בחלוף 150 ימים מיום הגשת התביעה (סעיפים 38(ב), 38(ד) לחוק); ומהוספת הפרשי הצמדה וריבית עד ליום התשלום בפועל (סעיף 38(א)(ה) לחוק).



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי
ועם כלביא – נזק עקיף

33. תכלית זאת הוזכרה על ידי בית המשפט בעניין מענקי קורונה, אשר מתווה הפיצויים שלפנינו מבוסס עליהם במידה רבה (עמ"נ 48298-11-21 מאגמה ישראל פרויקטים בע"מ נ' רשות המסים, פס' 72 (פורסם ביום 12.6.2022); עמ"נ 27710-06-21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המסים בישראל, פס' 45 (פורסם ביום 3.1.2022)), וראו גם את האמירות הבאות מפי גורמים שונים מטעם הממשלה בדיוני ועדת הכספים בהליך חקיקת החוק שבענייננו:

"יוגב גרודס (הממונה על התקציבים במשרד האוצר):

...אנחנו לא רוצים לדבר על בניית מנגנונים חדשים, אנחנו לא רוצים שתקבלו את הכסף בעוד חצי שנה..." (פרוטוקול 217 של ועדת כספים, הכנסת ה-25, 33 (16.10.2023)).

"כפיר בטט (סגן הממונה על התקציבים במשרד האוצר):

הכי מדויק בעולם זה לקחת בן אדם, לעשות לו שומה, ולתת לו את הכסף ב-2049". (עמ' 75 לפרוטוקול)

"גל ברנס (רכז כלכלה ותעשייה, תיירות באגף תקציבים, משרד האוצר):

אנחנו לא נצליח לשלם ל-600,000 עסקים אם כל היום רשות המסים תצטרך להתמודד עם החריגים". (עמ' 76 לפרוטוקול 234)

לבסוף, ראה גם את דברי המשיבה עצמה בפני ועדת הכספים המציפה את הקושי הקיים בבחינה פרטנית של רכיב השכר:

"אמיר דהן: ... הרכיב השני זה שבדקים את השכר ששולם באוקטובר השנה. אם הירידה היא 100%, הוא יקבל את כל אוקטובר כפול 75%, בתוספת הוצאות סוציאליות נורמטיביות של 1.25%. יש עסקים שמשלמים פחות, יש עסקים שמשלמים יותר, לכן זה משהו שהתקבע בקורונה. אין דרך לבדוק כל אחד פרטני, כי הרצון הוא לשלם מהר ובצורה אוטומטית ככל שניתן. בקורונה הוגשו לקרן הפיצויים על מענק ההוצאות הקבועות כ-600,000 תביעות. כ-85% מהתביעות שולמו תוך שלושה ימים, כ-15% עלו לתכנית העבודה בגלל כל מיני דברים שראינו בתוך המערכת. צריך לזכור שרוב התביעות שולמו אוטומטית. ..." (עמ' 37 לפרוטוקול 234)



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי
ועם כלביא – נזק עקיף

34. בשל מרכזיותה של תכלית זאת מצאו ועדות ערר לא אחת כי היעילות והמהירות בחלוקת הפיצויים עדיפה על פני דיוק כספי הפיצויים (ר' למשל: ערר 2715 ב. לוינבוק ושות' נ' רשות המסים (14.3.2023); ערר 1137-21 מ. מוסיקה פלוס בע"מ נ' רשות המסים (פורסם ביום 12.7.2021); ערר 1863-22 יניב שגב נ' רשות המסים, פס' 47 (פורסם ביום 9.1.2023).

35. בפרט, נבקש להפנות לערר 1020-25 טיקטיק חבילות ספורט והופעות בע"מ נ' רשות המסים, פס' 25 (28.4.2025) (להלן - ערר טיקטיק) בו נחלקו הצדדים אשר לזכאות העוררת לפיצוי בגין רכיב השכר שעה ששכר העובדים שולם על ידי חברת בת ולפיכך דווח בתיק ניכויים נפרד מתיק הניכויים של העוררת עצמה. באותו עניין, לאחר שעמדת המשיבה שם היתה כי אין לערוך ביחס לרכיב זה תחשיב פרטני בהיותו עומד בסתירה לתכלית היעילות והמהירות, צוין על ידי הוועדה כך:

”אין צורך להזכיר כי הוראות החוק משקפות איזון בין המטרות השונות שעמדו בבסיסו – מצד אחד, החוק נועד לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה ממלחמת חרבות ברזל לכסות את ההוצאות הקבועות שלהם ואת הוצאות השכר, ומצד שני, החוק נקבע במתכונת שתאפשר לחלק את הפיצויים בהליך פשוט, מהיר ויעיל. היעילות של מנגנון חלוקת הפיצוי היא שיקול אינהרנטי, שהשפיע רבות על עיצוב תנאי הזכאות, בחלק מהמקרים אף במחיר של חוסר דיוק ואי התאמה. ייתכן שבבחינה מעמיקה יותר יתגלה שעסקים קיבלו פיצוי למרות שכלל לא ניזוקו, וכן להפך, ייתכן שעסקים שניזוקו לא יימצאו זכאים לפיצוי כלל. במקרים אחרים, ייתכן כי עצם הזכאות תעמוד בעינה, אך גובה הפיצוי המחושב לפי החוק לא יהיה תואם את היקף הפגיעה בעסק, לכאן או לכאן” (פס' 25 לעניין טיקטיק).

36. בשולי הדברים, יצוין כי המשיבה עצמה אישרה בדיון כי ככלל היא מחשבת את רכיב השכר בהתבסס על מלוא חודש אוקטובר, לרבות ימי העבודה שקדמו לפרוץ המלחמה, מבלי לנטרל ימים אלו. המשיבה ציינה בהקשר זה כי חישוביה אינם מדויקים תמיד וכי היא נמנעת מפיצול החודש מתוך הבנה שתכלית החוק שעניינה יעילות ומהירות המנגנון, גוברת על שיקולי הדיוק (ר' שורות 123-132, 154-161 לפרוטוקול הדיון).

37. לבסוף, עמדת המשיבה בערר אינה עקבית. מחד, ביחס לקביעת תקופת הזכאות לקבלני ביצוע המשיבה מבקשת להיצמד ללשון החוק לצורך הגשמת תכלית היעילות, המהירות והאחידות. מאידך, ביחס לרכיב השכר היא זונחת תכלית זאת ומבקשת לחרוג מלשון החוק הברורה ולפעול בהתאם לאחת מתכליותיו, באמצעות עריכת בדיקה פרטנית היורדת לחקר המהות והדיוק. גישה זו המבקשת להיצמד לנוסחה כאשר הדבר פועל לחובת הניזוק ולסטות ממנה לטובת



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי
ועם כלביא – נזק עקיף

בחינה מהותית כשהדבר מקטין את הפיצוי מעוררת חוסר נוחות, בפרט נוכח חובת ההגינות המוגברת שחלה עליה כרשות מנהלית.

רכיב השכר ודרישת הקשר הסיבתי

38. המשיבה מוסיפה וטוענת כי לא ניתן להביא בחשבון את השכר ששולם לעובדים בתקופה שקדמה למלחמה בהעדר "קשר סיבתי" למלחמה. לעמדתה, דרישה זאת מרחפת מעל כלל סעיפי החוק ומשליכה גם על חישוב רכיב השכר. לגישתה, לא התקיים קשר סיבתי לנזק מלחמה בגין שכר ששולם על עבודה שבוצעה לפני ה-7 באוקטובר.

39. אין בידינו לקבל טענה זאת. עיון בסעיף 38ד(א) לחוק מעלה כי המחוקק תחם את דרישת הקשר הסיבתי לגורם שהוביל לירידה במחזורים, ולה בלבד, מבלי שיש בה אזכור כלשהו המאפשר את בחינתה גם ביחס לרכיב השכר:

38" (א) ניזוק שמחזור עסקאותיו בשנת הבסיס עלה על 300 אלף שקלים חדשים, זכאי לפיצויים בגובה הוצאותיו המזכות, בעד נזק עקיף שנגרם לו במהלך התקופה הקובעת, אם מתקיימים לגביו כל אלה:

...

(3) הירידה במחזור העסקאות כאמור בפסקה (2) נגרמה כתוצאה מנזק עקיף;

"...

40. נוכח הוראת החוק המפורשת ובדומה לדברינו לעיל בעניין השכר, אין בידינו לקבל את פרשנות המשיבה המבקשת להוסיף להוראות החוק תנאי שאינו קיים בו. משעה שהעוררת הראתה כי הירידה במחזור עסקאותיה נגרמה בשל נזק עקיף, אין מקום לשוב ולבחון קיומו של קשר למלחמה לבין תשלום השכר (למעלה מן הצורך נעיר כי ספק רב אם ניתן כלל להצביע על נסיבות שבהן יתקיים קשר סיבתי נפרד מסוג זה). גם כאן בדומה לדברינו לעיל, אין בכוחה של תכלית החקיקה לפצות על נזק מלחמה כדי להוסיף לחוק תנאי שאינו מצוי בו. ודוק, כאשר המחוקק ביקש להסמיך את המשיבה לסטות מהנוסחה הקבועה בחוק הרי שידע לעשות זאת באופן מפורש. כך ביחס לרכיב מקדם ההוצאות הקבועות בו רשאית המשיבה להתערב (ס"ק 6) להגדרה "מקדם הוצאות קבועות" שבסעיף 38 לחוק). כך גם ביחס לנטרול עסקה מלאכותיות או בדויה (סעיף 38ג).

41. לבסוף, המשיבה הפנתה בכתב התשובה לפסיקה ענפה של בתי המשפט (למשל: בר"מ 1502/22 רשות המסים נ' בוריס פודולסקי (22.1.2023)), הקובעת כי דרישת הקשר הסיבתי היא תנאי מקדמי לזכאות לפיצוי. אכן, פסיקה זאת עוסקת בדרישה לכך שהירידה במחזור העסקאות תנבע מנזקי המלחמה. עם זאת, אין בה כדי ללמד כי לאחר שניזוק עמד בדרישה זאת יש לשוב ולבחון דרישה זאת בשנית ביחס לכל רכיב מנוסחת הפיצוי ומההוצאות השונות.



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי
ועם כלביא – נזק עקיף

סוף דבר

42. מכל הנימוקים שלעיל, הערר מתקבל באופן חלקי. טענות העוררת בנוגע לרכיב השכר מתקבלות ועל המשיבה יהיה לחשב רכיב זה על סמך מלוא הוצאות השכר ששולם, לרבות בגין 22 העובדים הפלסטינים.

43. טענות העוררת בעניין תקופת הזכאות המתאימה נדחות ואין לערוך שינוי בהחלטת המשיבה בעניין זה.

44. נוכח קבלת הערר באופן חלקי בלבד תישא המשיבה בהוצאות העוררת בגין ניהול ההליך דן בסך 1,500 ש"ח בלבד.

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

ניתנה היום בתאריך ד' סיון תשפ"ו, 20.05.2026, בהעדר הצדדים.


אריאל ז'יטניצקי, רו"ח ועו"ד
חבר הוועדה


עדי ליאב, עו"ד
יו"ר הוועדה