



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה וחרבות ברזל – מסלול ארצי

לפני כבוד חברי הוועדה:
נדב כנען, עו"ד - יו"ר
גרמן פייקין, רו"ח - חבר

העורר: **אופיר אלבז**
באמצעות ב"כ רו"ח רועי קידר

נ ג ד

המשיבה: **רשות המיסים**
באמצעות קרן הפיצויים רחוב הלח"י 31 בני ברק
דוא"ל: Akif.ararim.GRP@taxes.gov.il

החלטה

1. הערר שלפנינו עוסק בשאלת הקשר הסיבתי, ובוחן האם הירידה שחלה במחזורי ההכנסות של העורר בין תקופת הבסיס לתקופת הזכאות, בשיעור הנדרש בחוק, נבעה מהשפעות מלחמת חרבות ברזל.
2. נקדים ונציין כי לאחר שבחנו את טענות הצדדים, את המצב המשפטי ואת הראיות שהוצגו, הגענו למסקנה כי לא מתקיים הקשר הסיבתי הנדרש, וכי יש לדחות את הערר.

רקע עובדתי

3. העורר הוא מתווך דירות, שהגיש תביעות לפיצוי במסלול הוצאות מזכות עבור תקופת הזכאות אוקטובר 2023 ונובמבר-דצמבר 2023, לפי חוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א-1961 (להלן – "החוק").
4. תביעת הפיצוי שהגיש העורר עבור תקופת הזכאות אוקטובר 2023 אושרה והוענק לו פיצוי בסכום של 14,023 ₪.
5. המשיבה דחתה את תביעת הפיצוי שהגיש העורר בסכום של 22,440 ₪ עבור תקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023, בנימוק כי מחזורי ההכנסות של העורר תנודתיים ביותר, וכי חישוב חלופי שנערך העלה כי לא קיימת ירידה בשיעור המזכה בפיצוי.
6. ביום 14.8.24 הגיש העורר השגה על החלטת המשיבה לדחות את תביעתו.
7. ביום 2.4.25 דחתה המשיבה את השגת העורר בנימוק דומה שלפיו מחזורי ההכנסות של העורר תנודתיים ומחזור ההכנסות בתקופת הבסיס (נובמבר-דצמבר 2022) גבוה בצורה חריגה ממחזור ההכנסות הממוצע. לפיכך נערך חישוב תקופת בסיס חלופי של שנת 2022 כולה, שהעלה כי אין ירידה בהכנסות בשיעור המזכה בפיצוי.
8. מכאן הערר שלפנינו, שהוגש ביום 6.4.25. לאחר שהוגש כתב התשובה, הגיש העורר את תגובתו לתשובה.



מדינת ישראל ועדת ערר לענייני קורונה וחרבות ברזל – מסלול ארצי

9. ביום 10.6.25 התקיים דיון בערר, שבסיומו המליצה הוועדה לעורר לחזור בו מהערר ללא חיוב בהוצאות. ביום 19.6.25, בהמשך לארכה שקיבל לבקשתו, הגיש העורר תגובה נוספת ובה מספר טענות חדשות ושאלות הבהרה. באותו יום ניתנה החלטת הבהרה של הוועדה במענה לתגובת העורר, ובמסגרתה התייחסה פעם נוספת לטענות שהועלו וחזרה על המלצתה למשיכת הערר. אולם, ביום 25.6.25 הודיע העורר כי הוא מבקש להמשיך בהליך.
10. ביום 30.6.25 הגיש העורר תגובה נוספת, שלישית במספר, הממוענת אל ראשת בית הדין (שאינה מכהנת כיו"ר ועדה בתיק הערר הנדון), ובה חזר בקצרה על טענותיו. יובהר כבר עתה כי ראשת בית הדין אינה משמשת כערכאת ביקורת או ערעור על מותבים אחרים ומקבילים בבית הדין. ככל שהעורר מבקש לערער על החלטת הוועדה, עליו להגיש ערעור מנהלי לבית המשפט לעניינים מנהליים במחוז השיפוט המתאים, כאמור בחוק.

טענות הצדדים

טענות העורר בכתב הערר

11. העורר טוען כי שוק הנדל"ן חווה האטה משמעותית וירידה ניכרת בהיקף העסקאות כתוצאה מהמלחמה, וכי כתוצאה מכך נפגעה פעילותו. בעניין זה מפנה העורר לכך שמחזורי ההכנסות שלו ירדו משמעותית בשנים 2023 ו-2024 בהשוואה לשנת 2022, וזאת לטענתו בעיקר כתוצאה ממלחמת חרבות ברזל וההאטה שנגרמה לשוק הנדל"ן. העורר מצרף דו"ח של בנק ישראל ביחס לשוק הנדל"ן בשנת 2024 המוכיח לטענתו את הקשר בין המלחמה לבין ההאטה בשוק הדיור. העורר מוסיף כי בעת מלחמה שוק הנדל"ן כולו סובל מחוסר ודאות, וכי שוק מכירת הדירות החדשות, המהווה חלק מפעילותו, נפגע ישירות ממניעת כניסת הפועלים משטחי יו"ש לישראל.
12. העורר טוען כי חישוב מחזור הבסיס החלופי שערכה המשיבה יוצר עוול של ממש, שכן הוא אינו כולל שינוי מקביל של תקופת הזכאות (אלא של תקופת הבסיס בלבד). לטענת העורר היה מקום לערוך השוואה בין שנת 2022 כולה לשנת 2023 כולה, או לכל הפחות להשוות בין הרבעונים האחרונים של שתי השנים. השוואות אלו היה מעידות על ירידה בשיעור המזכה בפיצוי. העורר מפנה לפסיקות של ועדות הערר ובתי המשפט המחוזיים שלטענתו תומכות בעמדתו.
13. העורר מוסיף כי גם לפי החישוב החלופי שערכה המשיבה מדובר בירידה בהכנסות בשיעור של כ-23%, שקרובה מאוד לשיעור המזכה שנקבע בחוק, ולמרות זאת המשיבה התעלמה מכך בניסיון לשלול ממנו את הפיצוי המגיע לו.

טענות המשיבה בכתב התשובה

14. המשיבה טוענת כי מחזורי ההכנסות של העורר תנודתיים לאורך השנים, הן מבחינה שנתית והן מבחינה דו-חודשית. בעניין זה מפנה המשיבה לכך שהכנסות העורר נעות בין כ-81 אלף ₪ בשנת 2020 ל-421 אלף ₪ בשנת 2022, וכי גם בשנים 2022-2023, לפני פרוץ המלחמה, הכנסותיו הדו-חודשיות נעו בין כ-421 אלף ₪ (בתקופת הבסיס המקורית) לבין כ-12 אלף ₪ בחודשיים שקדמו לכך. המשיבה מוסיפה כי היו גם חודשים שבמהלכם העורר לא רשם הכנסות כלל (ינואר-פברואר 2023).



מדינת ישראל ועדת ערר לענייני קורונה וחרבות ברזל – מסלול ארצי

15. המשיבה מפנה לפסקי דין של בתי המשפט המחוזיים ולהחלטות של ועדות ערר שבהן נקבע כי תנודתיות במחזורי ההכנסות היא ראייה לכאורה להיעדר קיומו של קשר סיבתי, המצדיקה עריכת מחזור חלופי של שנת הבסיס.
16. המשיבה מוסיפה כי הכנסות העורר ירדו באופן תלול בשנת 2023 עוד לפני פרוץ המלחמה באוקטובר. בעניין זה מציינת המשיבה כי השוואה בין הכנסות העורר בחודשים ינואר-אוגוסט 2023 לעומת התקופה המקבילה בשנת 2022 מעידה על ירידה בשיעור של כ-65%.
17. המשיבה טוענת כי העורר לא עמד בנטל המוטל עליו להוכיח כי נגרם לו נזק כתוצאה מהמלחמה, ולא הצביע על עסקה או פרויקט שלא יצאו לפועל או בוטלו. המשיבה מוסיפה כי מחזור הבסיס של העורר הוא חריג ביותר שכן הוא הגבוה ביותר בארבע השנים האחרונות, ואף גבוה בשיעור ניכר מכל המחזוריים השנתיים שהיו לעורר משנת 2020.
18. בהתייחס לדו"ח בנק ישראל לשנת 2024 שאותו צירף העורר, המשיבה טוענת כי הוא מעלה תמונה שונה מזו שאותה מתאר העורר, שכן בהתאם לו חלה דווקא עליה בהיקף העסקאות בשוק הנדל"ן בשנת 2024.
19. למעלה מן הצורך טוענת המשיבה כי הפיצוי שאותו מבקש העורר (בסכום של 22,440 ₪) עולה בהרבה על סכום הוצאותיו המזכות, שהוא 8,429 ₪.

טענות העורר בתגובה לתשובה ולאחר הדיון

20. בתגובתו לתשובה שב העורר על טענותיו ומוסיף כי תנודתיות עסקית, גם אם חדה, אינה מעידה על ניתוק הקשר הסיבתי. לדבריו, בענף דינמי ורב משתנים כענף התיווך, תנודתיות משמעותית אינן חריגות, אולם אירוע חיצוני כמלחמת חרבות ברזל הוא בגדר גורם מכריע. העורר מוסיף כי קיימת עונתיות בעסק שכן מרבית העסקאות בכל שנת פעילות מתנקזות לרבעון האחרון של השנה. בנוסף טוען העורר כי העובדה שהירידה בהכנסות נמשכה גם בשנת 2024 מעידה כי היא נובעת מהשפעות המלחמה, שנמשכה גם לאורך שנה זו.
21. העורר מצרף פרסומים שונים המעידים על הפגיעה בשוק הנדל"ן ברבעון האחרון של שנת 2023 כתוצאה מהמלחמה: פרסום הלמ"ס על ירידה בהיקפי המכירות, דו"ח מטעם רשות המסים המעיד על ירידה בהכנסות ממסי מקרקעין, ודו"ח מרכז המחקר והמידע של הכנסת בנוגע להעמקת הירידה בענף הבנייה. כמו כן מצרף העורר חוזי בלעדיות שעליהם חתם לתקופות הכוללות את ה-7 באוקטובר, שלטענתו לא הביאו לעסקאות מכירה וקבלת דמי תיווך, וכן תצהיר מטעמו המדגיש כי באזורי פעילותו במערב ראשון לציון חלה בעקבות המלחמה פגיעה חמורה בביקוש בשל דרישות רוכשים לדירות בעלות ממ"ד, שאינן בנמצא.
22. ביום 12.6.25, לאחר הדיון שנערך, הגיש העורר "בקשה לבחינה מחודשת של החלטת הוועדה", שבה חזר על הטענות הקודמות שהעלה וכן הוסיף טענות חדשות. העורר היפנה למספר ממוצעים חלופיים לתקופת הבסיס, שאינם כוללים את שנת 2022 כולה אלא חלקים ממנה, והצביע על כך שכל אחד מהם מביא לירידה בשיעור המזכה. לטענת העורר, אין הצדקה להתבסס דווקא על המחזור השנתי של 2022 כפי שעשתה המשיבה.



מדינת ישראל ועדת ערר לענייני קורונה וחרבות ברזל – מסלול ארצי

23. העורר מציין בבקשה זו כי בדיון שנערך הוא העלה מידע חדש בדבר שינוי דרך העמלות המשולמות על ידי המשרד המלווה שלו לשירותי תיווך, מחלוקה של 60/40 לחלוקה של 90/10 לטובתו, וזאת לנוכח עמידתו ביעדי המכירות. בהמשך לכך טוען העורר כי אם ננטרל 30% ממחזור ההכנסות בתקופת הבסיס (על מנת לקבוע מה היו הכנסותיו אלמלא עמד ביעדים), גם אז תירשם ירידה בשיעור מזכה בהשוואה לתקופת הזכאות. בעניין זה מצרף העורר הודעות טקסט שקיבל מהמשרד המלווה לפני 1.11.22 שמהן ניתן לראות כי עמד ביעד המכירות באותה שנה לפני תקופת הבסיס, כך שבמהלכה שונו העמלות ועלו ל-90%.

דיון והכרעה

24. לאחר שבחנו את טענות הצדדים, את המצב המשפטי ואת הראיות שהוצגו, הגענו כאמור למסקנה כי יש לדחות את הערר. נדון תחילה בסוגייה הכללית של קשר סיבתי ובנתונים שאליהם הפנתה המשיבה במקרה שלפנינו, ולאחר מכן נדרש לטענות השונות שהעלה העורר בתגובה לממצאים.

קשר סיבתי – כללי ובמקרה שלפנינו

25. התנאי הבסיסי למתן הפיצוי בחוק שלפנינו הוא קיומה של ירידה במחזור ההכנסות בין תקופת הזכאות לבין תקופת הבסיס (היינו – התקופה המקבילה בשנת 2022), בשיעור המזכה במענק כפי שנקבע בחוק. אולם, אין די בירידת מחזורים כשלעצמה. סעיף 38ד(3) לחוק קובע תנאי נוסף שלפיו ירידת המחזורים נגרמה כתוצאה מנזק עקיף, שהוגדר בסעיף 38ג לחוק כ-"**הפסד או מניעת רווח כתוצאה מנזק מלחמה, כהגדרתו בסעיף 35, או בשל אי-אפשרות לנצל נכסים עקב פעולות מלחמה על ידי הצבאות הסדירים של האויב או עקב פעולות איבה אחרות נגד ישראל, או עקב פעולות מלחמה על ידי צבא הגנה לישראל.**" מכאן, שהירידה בהכנסות בשיעור שנקבע בחוק צריכה לנבוע מאירועי מלחמת חרבות ברזל, ולא מסיבות אחרות.

26. דרישת הקשר הסיבתי עומדת אפוא בבסיס החוק ומהווה תנאי מקדמי הכרחי לצורך זכאות לפיצוי. בהחלטות השונות של ועדות הערר בעניין מענקי הקורונה, שעסקו בסעיף דומה, נקבע כי עצם עמידתו של העסק בשיעור הירידה בהכנסות המזכה במענק בהתאם לנוסחה יוצרת הנחה או חזקה בדבר התקיימותו של קשר סיבתי, אך כי המשיבה יכולה להצביע על ממצאים עובדתיים המערערים את אותה חזקה, ואז יועבר נטל ההוכחה לעוסק להראות את הקשר בין התפשטות הקורונה לבין הירידה במחזורי ההכנסות בתקופת הזכאות.

27. עמדה זו התקבלה גם על ידי בית המשפט העליון (ובתי המשפט המחוזיים). בעניין זה קבע בית המשפט העליון:

הלכה למעשה, הדרך להוכיח עמידה בתנאי זה היא הצבעה על נתונים של ירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס. הא – ותו לא. אכן, ייתכן שגרמו לירידה במחזורי העסקאות נסיבות אחרות, אך אין דרכו של המשפט לדרוש הוכחת יסודות שליליים (במקרה זה, אי-קיומם של גורמים אחרים לירידה במחזורי העסקאות). גם בחיי המעשה, רשות המסים אינה דורשת הוכחה כאמור מכל עוסק



מדינת ישראל ועדת ערר לענייני קורונה וחרבות ברזל – מסלול ארצי

33. בנסיבות אלו שבהן נסתרת הנחת המוצא של החוק, שלפיה העוסק צפוי היה לקבל בתקופת הזכאות הכנסות דומות לאלו שקיבל בתקופת הבסיס אלמלא פרצה המלחמה, נוהגת המשיבה לערוך ממוצע בסיס חלופי, שתכליתו לקבוע מהו מחזור ההכנסות המשקף של העוסק, שאותו הוא היה צפוי לקבל אלמלא המלחמה. מחזור הבסיס החלופי נועד לנטרל את החריוגות של מחזור הבסיס המקורי ואת התנודתיות במחזורים, וכן להביא בחשבון את הירידה בהכנסות שארעה לפני תקופת הזכאות. כל זאת כדי לקבוע האם הירידה בהכנסות בשיעור שנקבע בחוק אכן נבעה מהשפעות המלחמה.

34. עריכת חישוב מחזור בסיס חלופי לצורך קביעת מחזור ההכנסות המשקף של העוסק היא פרקטיקה מתבקשת ומקובלת שאומצה על ידי ועדות הערר ובתי המשפט. כך לדוגמה קבע בית המשפט העליון: **"במצב דברים זה, שבו קיימות ראיות לכך שלא כל ירידת המחזורים נובעת מנגיף הקורונה, אלא רק חלקה – יש אכן הצדקה לקביעת תקופת בסיס חלופית."** (בר"מ 3786/24 א.א.א. הנדסה אזרחית (2010) בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים, פסקה 13 (נבו, 20.6.24). ראו גם: בר"מ 7656/23 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' רשות המסים – היחידה לטיפול במענק הקורונה, פסקה 15 (נבו, 6.11.23)).

35. במקרה שלפנינו, המשיבה ערכה מחזור בסיס חלופי המבוסס על שנת 2022 כולה. מחזור חלופי זה, המנטרל את השפעת התנודתיות והחריוגות של מחזור הבסיס המקורי, העלה כי הירידה בהכנסות בהשוואה לתקופת הזכאות היא בשיעור של כ-23%, כלומר פחות מהשיעור המינימלי הנדרש בחוק (25%).

36. יוער כי החישוב החלופי שערכה המשיבה מיטיב במידה רבה עם העורר, שכן הוא אינו מביא בחשבון את הירידה במחזוריו בשנת 2023, עוד קודם למלחמה, אלא כולל את שנת 2022 בלבד, שהיתה שנת השיא בהכנסות העורר. ברי אפוא כי חישובים חלופיים נוספים שאותן נוהגות המשיבה וועדות הערר לערוך, כגון ינואר-אוגוסט 2023, נובמבר 2022 – אוגוסט 2023 (תוך הכללת תקופת הבסיס המקורית), או ינואר 2022 – אוגוסט 2023, מביאים כולם לממוצעים נמוכים יותר מהמחזור החלופי שערכה המשיבה, ולפיכך שיעור הירידה בהם נמוך עוד יותר מהנדרש. למעשה יש לומר כי חישוב משקף יותר צריך היה להביא בחשבון את הירידה בהכנסות בשנת 2023 ולכלול את עשרת החודשים שבין תקופת הבסיס שקבע המחוקק (נובמבר-דצמבר 2022) ועד לאוגוסט 2023. חישוב חלופי זה, המנטרל את התנודתיות ואת מחזור הבסיס החרוג ומביא בחשבון גם את הירידה בהכנסות בשנת 2023, היה מצביע על ירידה בהכנסות בשיעור של 8.2% בלבד.

37. מכאן ניתן ללמוד כי הירידה בהכנסות העורר כתוצאה מהשפעות המלחמה (ולא מסיבות אחרות), נמוכה בהרבה מהשיעור המינימלי שנקבע בחוק. בנקודה זו יש לציין כי מחזור ההכנסות של העורר בתקופת הזכאות הוא גבוה יחסית (כ-54 אלף ₪), למעשה הגבוה ביותר בכל שנת 2023. עוד ניתן לציין כי מחזור זה גבוה יותר ממחזורי ההכנסות של העורר בשלוש התקופות: ינואר-פברואר 2023, מאי-יוני 2023 ויולי-אוגוסט 2023, גם יחד, למרות ששלוש תקופות אלו קדמו כמובן למלחמה. ברי כי נתון זה מערער מאוד את ההנחה כי הירידה



מְדִינַת יִשְׂרָאֵל וְעֵדֶת עֵרֵר לְעֵינֵי קוֹרוֹנָה וְחֲרֻבוֹת בְּרִזֵל – מְסַלֵּל אֲרָצִי

בְּהִכְנָסוֹת הָעוֹרֵר נִבְעָה מֵהִשְׁפָּעוֹת הַמִּלְחָמָה, וְלִמְעָשָׂה נִיֵּתֵן לְחִסּוֹק מִמֶּנּוּ כִּי הִיא נִבְעָה בְּעִיקָרָה מֵהִסְכּוֹם הַחֲרִיג וְהֵלָא מֵיִצְג שֶׁל מַחְזוֹר הַבְּסִיס הַמְּקוֹרִי.

הַתִּיַּחְסוֹת לְטַעֲנוֹת הָעוֹרֵר

38. מִמְצָאִים בְּרוּרִים אֱלוּ מְעֵרָעֵרִים אֲפּוֹא אֶת הַנְּחַת הַמוּצָא בְּדַבֵּר קֶשֶׁר סִיבְתִי, וּמַעֲבִירִים אֶת נֶטֶל הַהוֹכָחָה אֶל הָעוֹרֵר. בְּמַעֲנֵה לֶהֱסֵם הָעֵלָה הָעוֹרֵר מְסַפֵּר טַעֲנוֹת, אֲךָ לְאַחַר בְּחִינַתֵּן מִצָּאֵנוּ כִּי אֵין בְּהֵן לְשִׁנוֹת מֵהַמְּסַקְנָה לְעִיל.
39. טַעֲנָתוֹ הָרֵאשׁוֹנָה שֶׁל הָעוֹרֵר הִיא כִּי דְרִישַׁת הַקֶּשֶׁר הַסִּיבְתִי נִלְמַדְתָּ מֵעֶצֶם הַפְּגִיעָה שֶׁנִּגְרַמָּה לְשׁוֹק הַנְּדִל"ן בְּיִשְׂרָאֵל בְּרִבְעוֹן הָאַחֲרוֹן שֶׁל שְׁנַת 2023 כְּתוּצָאָה מֵהַמִּלְחָמָה. לְצוֹרֵךְ הוֹכַחְתָּ טַעֲנָה זֹו צִירֵף כְּזִכּוֹר הָעוֹרֵר מְסַפֵּר פְּרִסוּמִים, דּוּחֹת וְנִתּוֹנִים רִשְׁמִיִּים.
40. דְרִישַׁת הַקֶּשֶׁר הַסִּיבְתִי שֶׁבְּחֹק הִיא כְּאִמּוֹר דְרִישָׁה מִמוּקַדַּת הַנוֹגַעַת לְהִשְׁפַּעַת הַמִּלְחָמָה עַל הִירִידָה בְּהִכְנָסוֹת הָעוֹסֵק בְּתַקּוּפַת הַזְּכָאוֹת וּבִהְתָּאֵם לְשִׁיעוֹר הִירִידָה שֶׁנִּקְבַּע. פְּרִסוּמִים הַמְּעִידִים עַל פְּגִיעָה כְּלָלִית בְּתַחוּם הָעִיסוֹק הַכְּלָלִי שֶׁל הָעוֹסֵק (בְּמַקְרָה זֶה שׁוֹק הַנְּדִל"ן), בְּכָל הָאַרְץ וּבְמַהֲלֵךְ כָּל תַּקּוּפַת הַמִּלְחָמָה, יְכוּלִים לְכָל הַיּוֹתֵר לְהוֹוֹת רֵאשִׁית רֵאִיָּה, אֱוֹלָם אֵין בְּהֵם דִּי כְּשֶׁלְּעֶצְמָם לְצוֹרֵךְ בִּיסוֹס הַקֶּשֶׁר הַסִּיבְתִי בִּיחַס לְפְּגִיעָה קוֹנְקְרִטִית, הַנוֹגַעַת לְעוֹסֵק מְסוּיָם, בְּתַקּוּפָה מוּגַדְרַת, וּבְהַקֶּשֶׁר שֶׁל יִרִידָה בְּהִכְנָסוֹת בְּשִׁיעוֹר הַמִּינִימָלִי שֶׁנִּקְבַּע בְּחֹק.
41. לְצוֹרֵךְ הוֹכַחְתָּ פְּגִיעָה קוֹנְקְרִטִית בְּעֶסֶק צִירֵף הָעוֹרֵר חוּזִי בְּלַעֲדִיּוֹת לְתַקּוּפוֹת הַכּוֹלְלוֹת אֶת הַ- 7.10.23, שֶׁלְטַעֲנָתוֹ לֹא הִבְשִׁילוֹ לְעֶסֶקָאוֹת נְדִל"ן, וְכֵן תְּצַהִיר מְטַעֲמוֹ הַמְּבַהִיר כִּי הַמִּלְחָמָה הִבִּיאָה לְבִיקוֹשׁ לְדִירוֹת בְּעֵלוֹת מִמ"ד, שְׁאֵינֵן בְּנִמְצָא בְּאִזּוֹר הַפְּעִילוֹת שֶׁלוּ (מְעַרְב רֵאשִׁל"צ).
42. רֵאשִׁית יֵשׁ לֹמֵר כִּי חוּזִי הַתִּיּוֹךְ שֶׁצִּירֵף הָעוֹרֵר, שֶׁלְטַעֲנָתוֹ לֹא הוּבִילוֹ לְכַדִּי חֲתִימַת עֶסֶקָאוֹת מְכִירָה הַמְּבִיאֹת לְדַמִּי תִיּוֹךְ, אֵינָם מוֹכִיחִים דְבַר כְּשֶׁלְּעֶצְמָם, שֶׁכֵּן יְכוּלוֹת לְהוֹוֹת סִיבוֹת רְבוֹת לְכַךְ שֶׁעֶסֶקָאוֹת הַמְּכִירָה לֹא הִבְשִׁילוּ, שְׁאֵינֵן קְשׁוּרוֹת דּוּקָא לְמִלְחָמָה. בְּנִקּוּדָה זֹו יֵשׁ לְשׁוֹב וְלִהְזַכִּיר כִּי הַכְּנָסוֹת הָעוֹרֵר בְּתַקּוּפַת הַזְּכָאוֹת שֶׁל נּוּבִמְבֵר-דְּצִמְבֵר הִיוּ דּוּקָא הַגְּבוּהוֹת בִּיּוֹתֵר בְּשְׁנַת 2023 כּוֹלָה, כְּלוֹמֵר גַּם בְּהַשׁוּוֹאָה לְחוֹדְשִׁים קוֹדְמִים לְפָנֵי שְׁפִרְצָה הַמִּלְחָמָה, שֶׁבְּחֶלֶק מֵהֵם הִיוּ הַכְּנָסוֹת הָעוֹרֵר מְזַעְרִיּוֹת וְאַף אֲפִסִּיּוֹת.
43. עַל כָּל פְּנִים, וּבְהַתִּיַּחַס לְטַעֲנָה שֶׁבְּתְּצַהִיר, הִרִי שְׁגָם אִם נִיֵּתֵן לְקַבֵּל אֶת הַסְּבָרוֹ שֶׁל הָעוֹרֵר לְכַךְ שְׁאֵכֵן נִגְרַמָּה לְעֶסֶק פְּגִיעָה מְסוּימַת כְּתוּצָאָה מֵהַמִּלְחָמָה (וְהוּא אִמְנָם מְשַׁכְּנֵעַ), הִרִי שֶׁלֹּא נִיֵּתֵן לְלִמּוּד מְכַךְ כִּי פְּגִיעָה זֹו הִיא שֶׁהִבִּיאָה לִירִידָה בְּהִכְנָסוֹת בְּשִׁיעוֹר הַנְּדֵרֵשׁ בְּחֹק שֶׁל 25%. גַּם כֹּאן יֵשׁ לְהַזְכִּיר כִּי לְפִי הַחִישׁוֹב הַחֲלוּפִי שֶׁעֵרְכָה הַמְּשִׁיבָה, וְגַם לְפִי הַחִישׁוֹב הַנוֹסֵף שֶׁעֵרְכָה הוּוֹעַדָּה, אֲכֵן קִיַּיֵּמַת יִרִידָה מְשִׁמְעוֹתִית בְּהִכְנָסוֹת הָעוֹרֵר שֶׁנִּגְרַמָּה כְּתוּצָאָה מֵהִשְׁפָּעוֹת הַמִּלְחָמָה (בְּשִׁיעוֹר שֶׁל כ-23% בְּחִישׁוֹב הַמְּשִׁיבָה וּבְשִׁיעוֹר שֶׁל כ-8% בְּחִישׁוֹב שֶׁעֵרְכָה הוּוֹעַדָּה), אֲלֹא שֶׁהִיא אֵינָה עוֹלָה לְשִׁיעוֹר הַמִּינִימָלִי שֶׁל 25% שֶׁנִּקְבַּע בְּחֹק.
44. הַסְּבָרוֹ שֶׁל הָעוֹרֵר מֵהוּוֹה אֲפּוֹא אֶת אַחַת מֵהַסִּיבוֹת שֶׁהִבִּיאֹו לִירִידָה בְּהִכְנָסוֹת, וְאֵין חוֹלֵק עַל כֵּךְ, אֲךָ הוּא אֵינּוּ עוֹמֵד בְּפָנֵי עֶצְמוֹ אֲלֹא מִתּוּוֹסֵף לְסִיבוֹת אַחֲרוֹת שְׁאֵינֵן קְשׁוּרוֹת לְמִלְחָמָה, וְרַק צִירֵף זֶה שֶׁל הַסִּיבוֹת הַשׁוֹנוֹת הוּא שֶׁמְבִיא לְסֵף הִירִידָה בְּשִׁיעוֹר שֶׁנִּקְבַּע בְּחֹק. מְשַׁעָה שֶׁהִשְׁפָּעוֹת הַמִּלְחָמָה לְבַדֵּן אֵינֵן מְבִיאֹוֹת לִירִידָה בְּשִׁיעוֹר הַמִּינִימָלִי, דְרִישַׁת הַקֶּשֶׁר הַסִּיבְתִי לֹא מִתְּקִיַּיֵּמַת.



מדינת ישראל ועדת ערר לענייני קורונה וחרבות ברזל – מסלול ארצי

45. יודגש, כי השאלה הנשאלת במסגרת בחינת הקשר הסיבתי אינה האם העורר נפגע מהמלחמה באופן כללי, אלא האם המלחמה היא שהביאה לירידה בהכנסות בשיעור שנקבע בחוק.
46. טענה שנייה שהעלה העורר היא כי יש לערוך חישוב חלופי גם של תקופת הזכאות ולא רק של תקופת הבסיס. בהמשך לכך טען העורר כי היה מקום להשוות בין שנת 2023 כולה כתקופת זכאות לבין שנת 2022 כתקופת בסיס, או בין הרבעון האחרון של שנת 2023 לממוצע הרבעוני של שנת 2022.
47. ראשית יש לומר במענה לטענה זו, כי מבחינה עקרונית יש מקום להימנע מעריכת ממוצע חלופי לתקופת הזכאות. בניגוד לחישוב חלופי של תקופת הבסיס, הנדרש כאמור במקרים המתאימים לצורך קביעת מחזור ההכנסות המשקף של העסק לפני הפגיעה, מחזור הזכאות בוחן את הפגיעה בתקופה הספציפית שבה התרחש האירוע מחולל הפיצוי, ועל כן אין מקום לסטות ממנו. כך לדוגמה נקבע בהחלטות קודמות של ועדות הערר ביחס למענקי הקורונה:

אין בידינו לקבל את השיטה של עריכת חישוב מחזור זכאות חלופי המבוסס על ממוצע לשנת 2020, שבה נקטה המשיבה ביחס למענק ספטמבר-אוקטובר 2020 ועל בסיסו הגיעה למסקנה כי אין לעוררת ירידת מחזורים בשיעור המזכה במענק. בעוד חישוב המענק בהסתמך על מחזור בסיס ממוצע לשנת 2019 הוא אמצעי שנעשה בו שימוש במקרים המתאימים של הכנסות חריגות או מחזורים תנודתיים ביותר בתקופת הבסיס, הרי שבתקופת הזכאות, ככלל, לא יהיה מקום לעריכת ממוצע כזה. אין דין תנודתיות בתקופות הבסיס, הנובעת מאופי העסק בלבד, כדין תנודתיות בתקופות הזכאות, הנובעת הן מאופי העסק והן מהשפעת מגפת הקורונה. חישוב מחזור הזכאות על בסיס הממוצע השנתי חותר תחת תכלית החוק וקביעת מגנון של תקופת זכאות דו-חודשית.

(ערר 1455/22 ליה שירותי הנדסה ומדידות בע"מ נ' רשות המסים, פסקה 52 (נבו), 21.3.23). ראו גם: ערר 1240/21 חבל ארץ אסטרטגית נדל"ן בע"מ נ' רשות המסים, פסקה 46 (נבו, 15.11.21), ערר 1326/22 שמוליק קידר בע"מ נ' רשות המסים, פסקאות 56-57 (נבו, 15.9.22), ערר 1581/23 אי.די.סי.אס. בע"מ נ' רשות המסים, פסקה 34 (נבו, 28.12.23).

48. ואמנם, גם בחוק שלפנינו הגדיר כזכור המחוקק את הזכאות לפיצוי עבור שתי תקופות זכאות בלבד: אוקטובר 2023 ונובמבר-דצמבר 2023. המחוקק לא ביקש להעניק פיצוי עבור עסקים שנפגעו במהלך שנת 2023 כולה, או לעסקים שנפגעו בשנת 2024 (על אף שהמלחמה נמשכה גם במהלך שנה זו) ולמעשה הוא אף מצא לנכון להבחין בין שתי תקופות שונות של המלחמה, הנבחנות כל אחת בנפרד: ספטמבר-אוקטובר 23 ונובמבר-דצמבר 23 (ביחס לעסקים המדווחים בדיווח דו-חודשי).

49. מכאן שישנם עסקים (כמו העורר) שיחוו ירידה בהכנסות המזכה בפיצוי רק באחת מהתקופות הללו. בטענתו זו בדבר חישוב מחזור חלופי לתקופת הזכאות מבקש למעשה העורר להשתמש פעמיים בהכנסות הנמוכות שקיבל בחודש אוקטובר 2023, פעם ראשונה על מנת לקבל פיצוי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה וחרבות ברזל – מסלול ארצי

- עבור תקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר (שאמנם ניתן לו), ופעם שנייה על מנת לקבל פיצוי גם עבור תקופת הזכאות שלפנינו, נובמבר-דצמבר 2023. ברי כי אין מקום לאפשר ניסיון מעין זה.
50. בהערת אגב ניתן להוסיף כי גם באותם מקרים יוצאי דופן שבהם נערך ממוצע שנתי הן בתקופת הבסיס והן בתקופת הזכאות במהלך תקופת הקורונה (מדובר היה – ביחס לתקופת הזכאות – בממוצע של שנת 2020 ראו עמ"נ (נצרת) 40181-04-22 **סלטי מערכות חשמל 2000 בע"מ נ' רשות המסים**, פסקאות 58-59 (נבו, 23.3.23)). שנה זו התאפיינה לכל אורכה כמעט, החל מחודש פברואר ועד לסיומה, בסגרים ובמגבלות התקהלות שונות, כתוצאה מההתפרצות הממושכת של המגפה. מדובר בסיטואציה שונה לחלוטין מזו של שנת 2023, שכן המלחמה פרצה רק בחודש אוקטובר, כך שכל החודשים שקדמו לכך כלל לא רלוונטיים.
51. טענה נוספת שנטענה בערר היא כי גם לפי החישוב שערכה המשיבה, שיעור הירידה קרוב מאוד לשיעור המזכה במענק (שיעור של 22.65%, כלומר פער של 2.35%), וכי המשיבה לא נתנה דעתה לעניין זה. נדמה שאין צורך לומר כי השיעור המינימלי שנקבע בחוק לצורך מתן פיצוי הוא שיעור קבוע שאינו ניתן לשינוי, וכל ניסיון להתעלם ממנו במקרים קרובים יחסית מהווה למעשה התערבות שיפוטית ברצונו הברור של המחוקק, שקבע כי יש להעניק את הפיצוי רק לעסקים שנפגעו מהמלחמה בשיעור של 25% ומעלה.
52. בתגובה שהגיש העורר לכתב התשובה טען בקצרה כי קיים דפוס של עונתיות בהכנסותיו כך שמרבית העסקאות מתנקזות לרבעון האחרון של השנה (נראה כי העורר ביקש לטעון כי מסיבה זו אין מקום לחרוג מהנוסחה ולערוך ממוצע לתקופה ארוכה יותר). אולם, העורר לא הבהיר מדוע שעסק של תיווך יאופיין בהכנסות עונתיות דווקא לקראת סוף השנה. ואכן, טענה עובדתית זו כלל אינה נתמכת בנתוני ההכנסות: רק בשנת 2022 נרשם המחזור הגבוה ביותר בחודשים נובמבר-דצמבר, בעוד שבכל שאר השנים, ובכלל זאת בשנים 2021 ו-2024, היו ההכנסות בנובמבר-דצמבר דווקא נמוכות יחסית לחודשי השנה הקודמים. מכאן, שלא נמצא דפוס של עונתיות לקראת סוף השנה בהכנסות העורר, בניגוד לטענתו.
53. בתגובה שהגיש העורר לאחר הדיון הועלו כזכור מספר טענות נוספות. אולם ראשית יש לומר כי מבחינה דיונית לא היה מקום לעשות כן בשלב מאוחר זה, כלומר לאחר הגשת הערר, כתב התשובה וקיום הדיון, ומשעה שהעורר ביקש בסיום הדיון שהות נוספת רק לצורך מסירת עמדתו להצעת הוועדה. על כל פנים, יש לדחות את הטענות גם לגופן.
54. ראשית טען העורר כי כל ממוצע של שנת 2022 שאינו כולל את החודשים ינואר-פברואר של אותה שנה היה מביא לירידה בשיעור המזכה בפיצוי. אולם, כפי שכבר הובהר בהחלטת הוועדה מיום 19.6.25, אין מקום לערוך בחינה סלקטיבית (cherry picking) של חודשים מסוימים המשרתים את העוסק (כפי שבאותה מידה אין מקום לבחור חודשים מסוימים הפוגעים בו). המטרה בעריכת מחזור בסיס חלופי היא לבחון תקופת בסיס ממושכת שמשקפת נאמנה את הכנסותיו האמיתיות של העסק. לפיכך, אין כל הצדקה לנטרל מחישוב שנת 2022 דווקא את החודשים ינואר-פברואר, רק משום שהכללתם מביאה לכך שהעורר לא יהיה זכאי לפיצוי. לכך ניתן להוסיף, כי חישוב הכולל את שנת 2022 או את חלקה בלבד, אינו מביא בחשבון את הירידה המשמעותית בהכנסותיו של העורר בשנת 2023, בחודשים שקדמו לפרוץ המלחמה באוקטובר.



מדינת ישראל ועדת ערר לענייני קורונה וחרבות ברזל – מסלול ארצי

55. לבסוף טען העורר כי בסוף שנת 2023 נערך שינוי בשיעור העמלות המשולמות על ידי המשרד המלווה שלו לשירותי תיווך, מחלוקה של 60/40 לחלוקה של 90/10 (העורר צירף הודעה ששלח המשרד המלווה בעניין זה ביום 22.8.22, שממנה עולה כי מאחר שהעורר הצליח להגיע ליעד המכירות, עלה שיעור העמלה שאותו יקבל ל-90% מכל עסקה). לטענת העורר, גם אם ננטרל 30% מהמחזור (שהם ההפרש בין 90% ל-60%), ונתבסס על 70% ממחזור תקופת הבסיס המקורית בלבד, גם אז תהיה ירידה בשיעור של למעלה מ-25% המזכה בפיצוי.
56. ראשית יש להזכיר בעניין זה כי אחת מהתכליות העיקריות של החוק שלפנינו היא להעניק את הפיצויים באופן יעיל, פשוט, מהיר ואחיד, ומסיבה זו נקבעה בו נוסחה כללית המבוססת על הכנסות העוסק כפי שדווחו למע"מ (ראו לדוגמה ערר 1006/21 **תולי בית הדואר ירושלים נ' רשות המסים**, פסקאות 24-29 (נבו, 18.5.21)). עריכת נטרולים ומניפולציות שונות במחזור ההכנסות שדווח היתה מחייבת אפוא את המשיבה לערוך בדיקה פרטנית ומורכבת של הסכמים, נהלי עבודה, עסקאות וחשבוניות, המנוגדת לתכלית החוק שלפנינו.
57. מעבר לכך ניתן לומר כי הטענה אינה מבוססת גם לגופה. נטען בה כי ההכנסה הגבוהה שקיבל העורר בתקופת הבסיס נבעה מעלייה בשיעור העמלה שקיבל עבור כל עסקת תיווך, מ-60 אחוז ל-90 אחוז, בעקבות עמידה ביעדי מכירה. אולם, אין מדובר בהכנסה חד-פעמית או הונית כגון הכנסה ממכירת נכס או מגביית חוב, שאותה יש הצדקה לנטרל. למעשה, אין זו הכנסה מעסקת מכירה נפרדת, אלא גידול בהכנסה שנבע משינוי פנימי ברכיב התגמול וביחס החלוקה, בהתאם למודל העבודה הקיים. מדובר אפוא בהכנסה שהיא חלק ממודל התגמול העסקי השוטף של העורר, שמהווה חלק משגרת פעילותו. אף אם נניח כי שיעור חלוקה דומה לא היה צפוי לחזור על עצמו בתקופת הזכאות גם אלמלא פרצה המלחמה (כתוצאה מאי עמידה של העורר ביעדי המכירות שקדמו למלחמה), הדרך הנכונה והמאוזנת אינה באמצעות נטרול ממוקד של אותו רכיב אלא באמצעות קביעת ממוצע תקופתי שמשקף את ההכנסות בפועל לאורך זמן – כפי שאכן נעשה (לסיטואציה דומה למדי ראו ערר 1003/24 **ינאי נ' רשות המסים**, פסקאות 36-44 (נבו, 2.7.24), והאסמכתאות המופיעות שם).
58. יתרה מכך, אפילו אם נלך כברת דרך ונניח לטובת העורר כי היה מקום לנטרל את שיעור העמלה הנוסף (על אף שאין כאמור הצדקה לעשות כן), כך שהוא היה מקבל רק 60% מהעמלות בתקופת הבסיס, מחזור ההכנסות שלו לאותה תקופה היה עומד על 107,275 ₪ – עדיין המחזור הגבוה ביותר בכל שנות פעילות העסק. לאור התנודתיות הבולטת בהכנסות העורר (למשל, בתקופה הסמוכה שקדמה לתקופת הבסיס עמד המחזור על 12,542 ₪ בלבד, ובתקופה שלאחריה לא נרשמו כלל הכנסות), ובמיוחד לנוכח הירידה המתמשכת בהכנסות בחודשי 2023 שקדמו למלחמה, הרי שגם אז היה נותר אותו קושי להסתמך על מחזור זה, ואותו צורך לקבוע מחזור בסיס חלופי. ברי כי גם בהתאם לחישוב חלופי זה לא היתה נרשמת ירידה בשיעור מזכה.
59. מכאן, שאין בטענה זו או בטענות האחרות שהעלה העורר כדי לסתור את הממצאים המובהקים הסותרים את ההנחה הראשונית בדבר קיומו של קשר סיבתי.



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה וחרבות ברזל – מסלול ארצי

סיכום ומסקנות

60. לאור האמור, הגענו למסקנה כי הירידה בהכנסות העורר בין תקופת הבסיס המקורית לתקופת הזכאות אינה נובעת רק מהשפעות המלחמה, אלא גם מהסכום החריג של מחזור הבסיס, מהירידה בהכנסות במהלך שנת 2023 שקדמה למלחמה, ומהתנודתיות המובנית בהכנסות העורר. נטרול של הסיבות הנוספות לצורך בחינת השפעות המלחמה בלבד, באמצעות חישוב של מחזורים חלופיים, מעלה כי הירידה בהכנסות הנובעת מהן אינה מגיעה לשיעור המינימלי הנדרש בחוק. כמו כן יש לציין כי הכנסות העורר בתקופת הזכאות הן דווקא גבוהות יחסית, ולמעשה הן הגבוהות ביותר בשנת 2023 כולה, נתון שגם הוא מעיד על כך שהירידה בהכנסות לא נגרמה מהמלחמה.
61. לפיכך, החלטת המשיבה לדחות את ההשגה בנימוק של היעדר קשר סיבתי היא נכונה ואף מתבקשת, ואין הצדקה להתערב בה. על כן החלטנו לדחות את הערר.
62. העורר יישא בהוצאות המשיבה בסכום של 3,000 ₪.

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

ניתנה היום בתאריך י"ב תמוז תשפ"ה, 08.07.2025, בהעדר הצדדים.


גרמן פייקין, רו"ח
חבר הוועדה


נדב כנען, עו"ד
יו"ר הוועדה