



ערר חרבות ברזל

1735-25

1736-25

י"ז תמוז תשפ"ו

02.07.2026

מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

לפני כבוד חברי הוועדה:

ליאת קציר מרגלית, עו"ד - יו"ר

רו"ח ברוך ברוכי, רו"ח - חבר

אורית שכטר הפקות אינפנייטי איוונטס בע"מ, תאגיד 513359604

העוררת:

באמצעות ב"כ יועץ מס רונית בר

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 שולמית דוידסון

shulamitda2@taxes.gov.il

החלטה

רקע עובדתי

1. העוררת היא חברה בע"מ העוסקת בהפקת אירועים בכנסים ללקוחות במגזר העסקי, בארץ ובחו"ל.
2. העוררת הגישה תביעות לפיצוי עבור תקופות הזכאות אוקטובר 2023 ונובמבר-דצמבר 2023 בהתאם להוראות חוק התוכנית לסיוע כלכלי (הוראת שעה – חרבות ברזל), התשפ"ד-2023 (להלן - **החוק או חוק הסיוע הכלכלי**).
3. תביעותיה של העוררת אושרו באופן חלקי. סכום התשומות השוטפות תוקן. ביחס לתקופת הזכאות אוקטובר 2023 חושב רכיב ההוצאות הקבועות בהתאם להוצאות הקבועות בפועל, בסך 21,090 ₪ וכן אושר רכיב שכר בסך 40,477 ₪. לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023 אושר פיצוי כולל בסך 138,719 ₪.
4. העוררת הגישה השגות על החלטות המשיבה, אשר נדחו ביום 24.4.2025. בהחלטות בהשגה קבעה המשיבה כי מצאה שעיקר הוצאות העוררת הן שוטפות ואינן קבועות ועל כן יש מקום להתערב במקדם ההוצאות הקבועות בהתאם לאמור בחוק. הפיצוי חושב בהתאם למסמכים שהגישה העוררת, ובמסגרתו נכללו ההוצאות הבאות: שכירות, דמי ניהול, ארנונה, חשמל, הנהלת חשבונות, ביטוח, שירותי מחשוב, צריכת מיזוג אוויר ורווחית. הוצאות אלו הוכפלו בשיעור ירידת המחזורים. לתקופת הזכאות אוקטובר 2023 אושר רכיב קבועות בסך 21,090 ₪ ולתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023 אושר רכיב קבועות בסך 22,130 ₪. בנוסף, אושר



מדינת ישראל

ועדת ע"ר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

לעוררת פיצוי בגין רכיב השכר בהתאם לנוסחה הקבועה בחוק, בסך של 40,477 ₪ לתקופת הזכאות אוקטובר 2023 ו-33,508 ₪ לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023.

5. כנגד החלטות אלו הוגשו העררים שבפנינו.

עיקר טענות הצדדים

טענות העוררת

6. העוררת ספגה נזקים אדירים עקב ביטולם של אירועים רבים בשל המלחמה. חברות להפקת אירועים כדוגמת העוררת מתחילות להפיק את האירועים והכנסים חודשים רבים לפני מועד האירוע. בעקבות המלחמה, בוטלו אירועים רבים שהוזמנו והאירועים המעטים שהתקיימו הותאמו לרוח התקופה וצומצמו ביחס למתוכנן. העוררת השקיעה זמן רב ומשאבים בתכנון האירועים מראש וכמובן שהוצאותיה שהושקעו ירדו לטמיון עקב אי-קיום האירועים. זאת בנוסף ולצד ירידה בביקוש לאירועים במגזר העסקי במהלך כל שנת 2024.

7. על המשיבה להיצמד לנוסחה שנקבעה בחוק לחישוב הפיצוי ואין מקום לערוך חישוב פרטני בהתאם לסכום ההוצאות הקבועות של הניזוק. בהתאם לפסיקת בית המשפט העליון ברע"א 5033/23 **קבוצת אינטלקט הפקה והוצאה לאור בע"מ נ' מדינת ישראל – מנהל מס רכוש וקרן פיצויים**, ניתן לסטות מן הנוסחה בנסיבות חריגות ביותר בלבד. בע"ר 1750-21 **אינקוגניטו מוזיקה (2002) בע"מ נ' רשות המיסים (להלן - עניין אינקוגניטו)** נקבע, כי כאשר סך ההוצאות הקבועות הן בשיעור של כ-30% ביחס לסך המענקים המבוקשים, אין מקום לסטות מהנוסחה ולהגביל את המענק לסכום ההוצאות הקבועות בפועל.

8. רכיב ההוצאות הקבועות בתביעות שהגישה העוררת הוא בסך 153,551 ₪ לכל תקופת זכאות. בהתאם לדו"חות הכספיים של החברה לשנת 2023, סכום ההוצאות הקבועות של החברה הינו בסך 432,570 ₪ ובהתאמה, סכום ההוצאות הקבועות לרבעון אוקטובר-דצמבר 2023 הוא בסך 108,143 ₪. בהתאם לפסיקה בעניין **אינקוגניטו** אין מדובר בפער קיצוני או מקרה יוצא דופן המצדיק סטייה מנוסחת הפיצוי.

9. בנוגע לחישוב סכום התשומות טענה העוררת כי לעמדתה יש לראות בתשלומים לספקים בחו"ל כתשומות החייבות בשיעור מע"מ אפס ולצרפן לסכום התשומות לחישוב הפיצוי. בחוק מע"מ לא הוגדרו תשומות החייבות בשיעור מע"מ אפס, אלא רק עסקאות חייבות בשיעור מע"מ אפס ולכן ברור שכוונת המחוקק היא כי מדובר בתשומות שדווחו אצל המוכר או נותן השירות במע"מ אפס. תשומות שוטפות בגין שירותים הניתנים בחו"ל לעוסק ישראלי הן עסקה בישראל החייבת במע"מ ועל פי תקנה 6 לתקנות מס ערך מוסף, תשל"ו-1976 (להלן – **תקנות מע"מ**), על העוסק להוציא חשבונית עצמית והוא יכול לקזז את מס התשומות הגלום בה ממס העסקאות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

כך שהתוצאה בדרך כלל ניטרלית. בשל ניטרליות זו, עוסקים מורשים לא מעטים אינם מוציאים חשבונית מס עצמית זו ורשויות מע"מ אינן אוכפות זו שכן אין בהוצאתן כל השלכה כספית לעניין מע"מ. עם זאת, תשלומים בגין invoice שהתקבלו בשל קבלת שירותים בחו"ל הם במהותם תשומות בשיעור מע"מ אפס לכל דבר וראוי להכלילם בחישוב הפיצוי כתשומות. סכום התשומות ששולם לספקים בחו"ל על ידי העוררת בתקופה הרלוונטית, שיש לכלול אותם בחישוב התשומות, הינו בסך 1,442,041 ₪.

10. החלטת המשיבה על הקטנת רכיב ההוצאות הקבועות מצמצמת את הפער בין סכום הפיצוי לסכום ההוצאות הקבועות בפועל של העוררת, ומקל וחומר המסקנה היא שאין מקום לעמדת המשיבה לפיה מדובר במקרה המצדיק התערבות בנוסחת החישוב וקביעת הפיצוי על פי הוצאות העוררת בפועל.

11. למעלה מן הנדרש ולחילופין, אין לכפול את סכום ההוצאות הקבועות אותן קבעה המשיבה בשיעור הירידה במחזורים. זאת בהתאם לפסיקת בית המשפט בעמ"נ 50021-08-22 **פרינטופ סחר בע"מ נ' רשות המיסים** (נבו, 15.8.2023; להלן - **עניין פרינטופ**) שם נקבע כי אין לכפול את סכום ההוצאות הקבועות בפועל בשיעור הירידה במחזורים.

טענות העוררת בתגובתה לכתב התשובה

12. בנוגע לטענת המשיבה כי בשונה ממענקי הקורונה בחוק הסיוע הכלכלי נקבע מקדם הוצאות קבועות דיפרנציאלי בהתאם לשיעור ירידת המחזורים, טענה העוררת כי גם חישוב מענקי הקורונה נעשה באופן דיפרנציאלי לשיעור הירידה במחזורים, לפיכך פסיקת בית המשפט בעניין **פרינטופ** עומדת בעינה גם ביחס לפיצוי מכוח החוק.

13. העוררת הפנתה להחלטות שונות של ועדות הערר בסוגיית חישוב הפיצוי בהתאם להוצאות הקבועות בפועל, הן לעניין הפער הנדרש בין סכום המענקים להוצאות הקבועות בפועל לצורך אישור הסטייה מהנוסחה והן בעניין הכרה בהוצאות שירדו לטמיון. לטענת העוררת, יש לכלול את ההוצאות שהוציאה בארגון האירועים שבוטלו וירדו לטמיון בחישוב ההוצאות הקבועות של העסק.

14. העוררת ציינה מספר אירועים שבוטלו: כנס לקוחות חברת HPE, כנס בינלאומי לחברת Landa digital printing ונופש חברה לעובדי בזק בינלאומי. העוררת צירפה חישוב של ההוצאות הקבועות שהושקעו באירועים אלו וירדו לטמיון ואשר יש לראות בהן כחלק מהוצאותיה הקבועות של העוררת בחישוב הפיצוי לתקופות הזכאות. בהתאם לחישוב שהוצג, סך ההוצאות שירדו לטמיון עומד על 249,581 ₪. צוין כי סכומי ההוצאות חושבו באופן יחסי להיקף הפרויקט וזמן העבודה שהושקע וביחס לכלל העבודה השוטפת.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

טענות המשיבה

15. בעת בחינת תביעות העוררת נמצא כי התשומות אותן הזינה בתביעות וכן התשומות שדווחו למע"מ הן בשיעור ניכר, המצדיק בדיקה מעמיקה מטעם המשיבה. לפיכך, נדרשה המשיבה להוצאותיה הקבועות של העוררת. בהסתמך על האסמכתאות שהומצאו על ידי העוררת נמצא כי סך ההוצאות הקבועות לתקופת הזכאות אוקטובר 2023 הוא 24,241 ₪ ולתקופת נובמבר-דצמבר 2023 הוא 46,009 ₪. מדובר בפער משמעותי ביותר מרכיב ההוצאות הקבועות הנגזר מנוסחת הפיצוי, אשר בכל אחת מתקופות הזכאות עומד על סך של 101,155 ₪. בהתאם לפסיקה, משהתגלה כי ישנו פער משמעותי בין הפיצוי המבוקש להוצאות הקבועות בפועל וכי חישוב הפיצוי על פי הנוסחה בהתאם לסכום התשומות שדווחו יוצר עיוות, יש לחשב את הפיצוי בהתאם להוצאות הקבועות בפועל.

16. את ההוצאות הקבועות שחושבו יש לכפול בשיעור ירידת המחזורים שכן המחוקק לא התכוון להשתתף בתשלום מלוא ההוצאות הקבועות של העסק, אלא להשתתף רק בהתאם לשיעור ירידת המחזורים. בענייננו, שיעור הירידה בתקופת הזכאות אוקטובר 2023 עומד על 100% ומשכך, רכיב ההוצאות הקבועות שיחושב כפיצוי עומד על 24,241 ₪ ושיעור ירידת ההכנסות בתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023 עומד על 48.1% ומשכך, רכיב ההוצאות הקבועות שיחושב כפיצוי עומד על 23,000 ₪.

17. מאחר שהמשיבה חישה את הפיצויים על פי ההוצאות הקבועות בהתאם לסמכותה בחוק, הרי שטענות העוררת בעניין הוספת התשומות בגין עסקאות בחו"ל וכן תשומות בשיעור אפס מתייתרות. למעלה מהצורך, טענה המשיבה כי בהתאם להגדרת "תשומות שוטפות" בחוק מדובר בתשומות שדווחו לרשות המיסים באמצעות הדו"חות התקופתיים לרבות תשומות החייבות בשיעור מע"מ אפס. בניגוד לטענת העוררת, בהתאם לחוק אין להכיר בהוצאות שאינן מדווחות למע"מ כגון: הוצאות פטורות או הוצאות מול ספקים בחו"ל בגין לא הוצאו חשבוניות מס, כתשומות שוטפות.

18. לבסוף טענה המשיבה ביחס לטענת העוררת לנזקים שנגרמו לה מביטול כנסים ואירועים כי טענות אלה אינן רלוונטיות לתביעות במסלול הוצאות מזכות בו הוגשו התביעות.

טענות הצדדים בנוגע להוצאות שירדו לטמיון - השלמת טיעון

19. העוררת התייחסה לחמישה פרויקטים שהיו אמורים לצאת לפועל בין החודשים אוקטובר 2023 עד יוני 2024, ובוטלו עקב המלחמה. העוררת טענה כי הליך ההפקה של כל אחד מהפרויקטים מתחיל בין שלושה לשישה חודשים לפני האירוע, כאשר תמחור החשבון ללקוחות, המתבצע ברוב המקרים בתום הליך ההפקה, כולל את חישוב זמן העבודה על הפרויקט. בעקבות ביטול



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

האירועים שתוכננו, ירדו לטמיון הוצאות העוררת בהן נשאה בזמן ההפקה. לדברי העוררת הוצאות אלו כללו שכר עבודה (בגין עבודה שהושקעה בהפקת הפרויקטים), והוצאות קבועות נוספות כגון: שכירות, חשמל, ארנונה, ביטוח, הנהלת חשבונות וכיו"ב. בתחשיב שצירפה העוררת (לגבי שלושה מהפרויקטים) הוסבר כי עבור כל אירוע חושבו 30% מההוצאות החודשיות בחודשים יוני עד ספטמבר 2023, שבמהלכם עבדה העוררת על הפקת הפרויקטים, ובסך הכל עומדות ההוצאות שירדו לטמיון בגין פרויקטים אלו על 249,581 ₪.

20. בתגובתה להשלמת הטיעון של העוררת, טענה המשיבה כי רק שלושה מתוך הפרויקטים שציננה העוררת אמורים היו להתקיים בתקופות הזכאות וכי לא ניתן לבחון הוצאות שירדו לטמיון בגין פרויקטים שהיו אמורים להתקיים לאחר תקופות הזכאות. בנוסף, התקציב לשלושת האירועים שהיו אמורים להתקיים בתקופות הזכאות, בסך של כ- 505,000 ₪ במצטבר, נמוך משמעותית מהתקציבים לשני הפרויקטים הנוספים שתקציבם הכולל הוא מעל 5 מיליון ₪, ולא ברור כיצד חישה העוררת הוצאות בסדר גודל דומה עבור פרויקטים אלו. לטענת המשיבה, ייחוס ההוצאות לפרויקטים נעשה ללא כל ביסוס או הסבר ומבלי שהוצגה תשתית המאפשרת לקשר בין ההוצאות הכלליות של החברה שהוצגו לבין האירועים שבוטלו. בנוגע לחישוב הוצאות השכר שירדו לטמיון, נטען כי לא הוצגה חלוקה של שעות העבודה בין האירועים שבוטלו לבין כלל הפעילות ולכן לא ניתן לייחס חלק יחסי מהשכר לאירועים מסוימים.

הדיונים בעררים

21. ביום 21.1.2026 התקיים דיון ראשון בעררים, באמצעים טכנולוגיים. במהלך הדיון הרחיבה העוררת אודות אופן פעילותה ובעניין העבודה שהושקעה בהפקת הפרויקטים שבוטלו בשל המלחמה. בסיום הדיון הציעה הוועדה לצדדים הצעת פשרה לה הסכימה העוררת. לאחר הדיון הודיעה המשיבה כי היא אינה מקבלת את ההצעה ולפיכך הורתה הוועדה לעוררת להגיש השלמת טיעון בנושא ההוצאות שירדו לטמיון, ולהציג חישוב מפורט ומנומק בצירוף אסמכתאות בעניין זה.

22. לאחר הגשת השלמת הטיעון על ידי העוררת התבקשה המשיבה להגיש תגובתה וביום 13.5.2026 התקיים דיון נוסף בעררים. לאחר שלא עלה בידי הוועדה להביא להסכמה בין הצדדים בנוגע לסכום הפיצויים שישולם לעוררת, אנו נדרשים למתן החלטה סופית בעררים.

דיון והכרעה

23. לאחר שבחנו את כתבי הטענות של הצדדים ושמענו טיעוניהם בעל פה, הגענו לכלל מסקנה כי דין העררים להתקבל באופן חלקי. כפי שיפורט להלן, קבענו כי יש לדחות את טענת העוררת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

להגדלת סכום התשומות השוטפות. לצד זאת, מצאנו כי אין מקום להתערב במקדם ההוצאות הקבועות ויש לאשר את הפיצוי לעוררת בהתאם לנוסחה שנקבעה בחוק.

24. תחילה נתייחס לטענת העוררת להגדלת סכום התשומות השוטפות ולאחר מכן נדון בסוגיית שינוי המקדם על ידי המנהל וקביעת הפיצוי בהתאם להוצאות הקבועות בפועל.

טענת העוררת להגדלת סכום התשומות השוטפות בגין תשומות ששולמו לספקים מחו"ל

25. העוררת טענה כי יש להוסיף לסכום התשומות השוטפות סך של 1,442,041 ₪, בגין תשומות ששולמו לספקים מחו"ל. כפי שהערנו בדיון הראשון, דין הטענה להידחות.

26. הגדרת "תשומות שוטפות" בחוק קובעת במפורש כי לצורך חישוב הפיצוי ייכללו התשומות שנוכה בשלהן מס תשומות בהתאם לחוק מע"מ, וכן תשומות החייבות בשיעור מע"מ אפס. טענת העוררת כי יש לכלול בחישוב התשומות גם תשומות פטורות ממע"מ (בגין תשלומים לספקים מחו"ל), עומדת בסתירה ללשון החוק ולפיכך אינה יכולה להתקבל. ההוצאות אליהן התייחסה העוררת הן עבור שירותים שניתנו בחו"ל והן אינן מוגדרות כעסקה לצרכי מע"מ, וממילא אינן מחייבות במע"מ. העוררת טענה כי היה עליה להפיק חשבוניות עצמיות בהתאם להוראת תקנה 6ד לתקנות מע"מ. יצוין, כי תקנה 6ד מתייחסת לעסקה שנעשתה בישראל ולא לשירותים שניתנו בחו"ל. מכל מקום, אין חולק כי העוררת לא הפיקה חשבוניות עבור עסקאות אלו והן אינן באות בגדרי "תשומות שוטפות" כהגדרתן בחוק הסיוע הכלכלי (ראו ערר 1117-25 טריפ גייטור בע"מ נ' רשות המיסים (נבו, 11.5.2025); עניין א.ד.ב. איזי, פסקאות 49-50; ערר 1752-25 אברהם הוסטל תל אביב בע"מ נ' רשות המיסים (נבו, 1.6.2026)).

סמכות המנהל לשינוי המקדם בהתאם לגובה ההוצאות הקבועות

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

"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;"

28. הוראת חוק דומה נקבעה גם בחוקים שעסקו במענקי הקורונה והאומיקרון. סמכות המנהל לשינוי המקדם והתאמת המענק להוצאות הקבועות בפועל נדונו בהחלטות שונות של ועדת הערר בעניין מענקי הקורונה. בהחלטות אלו נקבע כי חישוב המענק בהתאם למקדם שנקבע בחוק הוא דרך המלך, וסמכות המנהל לשינוי המקדם ולבחירה פרטנית של ההוצאות הקבועות בפועל צריכה להישמר למקרים חריגים ויוצאי דופן. עוד נקבע כי סמכות זו פועלת הן לצורך הגדלת



מדינת ישראל

ועדת ע"ר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

המקדם והן לגבי הקטנתו (ראו ע"ר 1227-21 מרפז – סחר ותעשיות בע"מ נ' רשות המסים (נבו, 3.10.2021); עניין אינקוגניטו; ע"ר 1795-21 חיים ישראלי ובניו בע"מ נ' רשות המסים (נבו, 18.1.2022); ע"ר 2131-22 אדיר מילר נ' רשות המסים (נבו, 15.2.2022); ע"ר 1971-21 אטלנטיס גוני קור טרוול בע"מ נ' רשות המסים (נבו, 12.8.2022); ע"ר 3038-22 צעדי ענק פעילויות תוכן בע"מ נ' רשות המסים (נבו, 6.11.2023; להלן – עניין צעדי ענק)).

29. בהחלטה בעניין אינקוגניטו עמדה הוועדה בהרחבה על הדרך ליישום סמכות המנהל לשינוי המקדם. הוועדה קבעה 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 הע"ר בע"ר 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)

כך נקבע על ידי בית המשפט גם בעניין 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



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

זו אינה משקפת את ההוצאות הקבועות, יהיה גבוה באופן משמעותי מההוצאות

הקבועות הממשיות של העסק - אינה מתקבלת על הדעת. " (פסקה 15 לפסק הדין)

31. עקרונות אלו שנקבעו ביחס למענקי הקורונה, תקפים גם לגבי יישום סמכות המנהל לשינוי המקדם הקבועה בחוק התוכנית לסיוע כלכלי. 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 התוכנית לסיוע כלכלי נסמכת הנוסחה על הוצאות העסק בלבד והכפלתן במקדם ההוצאות הקבועות, באופן שמשקף את תכלית הפיצוי – סיוע בכיסוי ההוצאות הקבועות של העסקים שנפגעו כתוצאה מהמלחמה. תשלום 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 (ערר 1099-25 מ. סלאיימה למסחר כללי בע"מ נ' רשות המסים (נבו, 6.6.2025; להלן – עניין סלאיימה), ערר 1042-25 מ.אדן לשיוק ומסחר בע"מ נ' רשות המסים (נבו, 31.7.2025; להלן – עניין מ.אדן). ערר 1369-25 א.ד.ב. איזי בע"מ נ' רשות המסים (נבו, 25.8.2025; להלן – עניין א.ד.ב. איזי). לצד זאת, במהלך דיוני חקיקת החוק הובהר כי שיעור המקדם המקסימלי שנקבע בחוק (22% מסכום התשומות בשנה הקודמת) גבוה יותר משיעור ההוצאות הקבועות הממוצע או הטיפוסי של עסקים בישראל, וניתן לומר כי 22% מסכום התשומות הכולל הן הוצאות קבועות במובן הרחב.

32. לפיכך, כאשר המשיבה בוחנת האם יש מקום לחרוג מהנוסחה ולקבוע את ההוצאות הקבועות באופן פרטני, עליה להביא בחשבון כי המחוקק מלכתחילה בחר לבסס את הפיצוי בחוק על הגדרה רחבה במיוחד של ההוצאות הקבועות, שלמעשה גבוהה יותר מסכום ההוצאות הקבועות בפועל שהיו לעסק. יוער כי מסקנה זו תואמת למעשה גם את ההחלטות שניתנו בעניין על ידי הוועדות השונות ביחס למענקי הקורונה, אז נקבע כי על המשיבה לגלות גישה מרחיבה ומיטיבה בעת חישוב ההוצאות הקבועות (ראו לדוגמא ערר 2255-21 סקופוס וורלד טרבל בע"מ נ' רשות המסים (נבו, 19.2.23), פסקה 68, וההפניות המופיעות שם).

מן הכלל אל הפרט - בחינת ההוצאות הקבועות במקרה שלפנינו

33. המשיבה טענה כי התשומות אותן הזינה העוררת בעת הגשת התביעות וכן התשומות שדווחו למע"מ בתקופה הרלוונטית, גבוהות במיוחד (כ- 8.3 מיליון ש"ח וכ- 5.5 מיליון ש"ח, בהתאמה). מאחר שתשומות גבוהות מגדילות את הפיצוי בהתאם לנוסחה, קבעה המשיבה כי יש מקום לבדיקה מעמיקה של הוצאותיה הקבועות של העוררת.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

34. לאחר בדיקת המסמכים והאסמכתאות שהמציאה העוררת למשיבה, קבעה המשיבה כי ההוצאות הקבועות לחודש אוקטובר 2023 מסתכמות ל- 24,241 ₪, והן כוללות את ההוצאות הבאות: שכירות, דמי ניהול, ארנונה, חשמל, הנהלת חשבונות, ביטוח, שירותי מחשוב. ביחס לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023 קבעה המשיבה כי סכום ההוצאות הקבועות עומד על 46,009 ₪.

35. יצוין כי בהתאם לחישוב שערכה הוועדה בהתבסס על הדו"ח הכספי לשנת 2023, עומדות ההוצאות הקבועות השנתיות של העוררת על סך של כ-340,000 ₪ (הוצאות הנהלה וכלליות שנלקחו בחשבון: שכירות ודמי ניהול, 2/3 אחזקת רכב, מיסים ואגרות, שירותים מקצועיים, אחזקה ומשרדיות, ביטוחים). בהתאם לכך עומדות ההוצאות הקבועות החודשיות על כ-28,300 ₪. לאור הפער הקטן בין סכום זה לבין סכום ההוצאות החודשיות שחושב על ידי המשיבה, ובהתאם לעקרונות שנקבעו בפסיקה באשר לגישה המרחיבה שיש לנקוט בחישוב ההוצאות הקבועות, מצאנו להביא בחשבון הוצאות קבועות חודשיות בסך 28,300 ₪.

בחינת הוצאות שירדו לטמיון

36. כפי שנקבע בהחלטות שונות של ועדת הערר, בעסקים מסוגה של העוררת שפעילותם מתוכננת מראש, יש מקום לכלול בחישוב ההוצאות הקבועות גם הוצאות שהוצאו לפני תחילת המשבר (בענייננו – מלחמת חרבות ברזל) ונועדו לפרויקטים שירדו לטמיון בשל המשבר. בנסיבות אלו ניתן לומר שמדובר בהוצאות שלא ניתן היה להימנע מהן (ראו לדוגמה: ערר 1431-21 הקשר הישראלי תיירות נ' רשות המיסים (נבו, 7.4.2022, פסקה 92); ערר 1402-22 מ.ק.ת.ש קונסלטינג בע"מ נ' רשות המיסים (נבו, 19.10.2022, פסקאות 29-34; להלן – עניין קונסלטינג); ערר 3038/22 צעדי ענק פעילויות תוכן בע"מ נ' רשות המיסים (נבו, 6.11.2023)).

37. בעניין קונסלטינג קבעה ועדת הערר בהקשר זה:

"באופן עקרוני, הכרה בהוצאות שירדו לטמיון מתיישבת עם התכלית של בחינת ההוצאות הקבועות. הכותרת "הוצאות קבועות" מתייחסת למעשה להוצאות שלא ניתן להימנע מהן (ראו עניין ב.ג. ביטחון, פסקה 60 להחלטה). בעסקים שבהם הפעילות השוטפת היא מיידית או קצרת טווח – ההוצאות שלא ניתן היה להימנע מהן הן ההוצאות הקבועות, עלויות שהעסק נושא בהן באופן מתמשך ועקבי, ללא תלות בהיקף הפעילות. לעומת זאת, בעסקים שבהם מתבצעים פרויקטים ארוכי טווח – כמו במקרה דנן, ארגון קבוצות תיירות נכנסת – עשויות להיות הוצאות נוספות שהן בגדר הוצאות "בלתי נמנעות". הוצאות אלו הן חלק מפעילות ההכנה הנדרשת לצורך הפרויקט, שההכנסות ממנו יופקו רק בשלב מאוחר יותר. במקרים שבהם הפרויקט בוטל עקב מגפת הקורונה ולא התקבלו ההכנסות (כדוגמת קבוצות



מדינת ישראל

ועדת ע"ר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

התיירות שעל הכנתה עמל העסק זמן רב מראש, נוצר מצב שההוצאות שנעשו

בשלב מוקדם יותר ירדו לטמיון. (פסקה 32).

38. בעררים שלפנינו, הגם שלאחר הדיון הראשון ניתנה לעוררת הזדמנות נוספת להציג את ההוצאות שירדו לטמיון, החישוב שהציגה במסגרת השלמת הטיעון היה מבוסס על אומדן כללי, ללא תשתית עובדתית מספקת. במסגרת ההוצאות שירדו לטמיון כללה העוררת הוצאות שכר והוצאות קבועות נוספות של החברה, ששימשו להפעלת העסק בחודשים שקדמו למלחמה ושבמהלכם עבדה העוררת על תכנון הפרויקטים שבוטלו (חודשים יוני – ספטמבר 2023). בהתאם לחישוב שהציגה העוררת, סכום ההוצאות שירדו לטמיון עמד על כ- 250,000 ₪. יצוין, כי שני הפרויקטים המרכזיים מתוך חמשת הפרויקטים אליהם התייחסה העוררת, היו אמורים להתקיים לאחר תקופות הזכאות (במהלך שנת 2024) ולא ניתן להכיר בהוצאות שירדו לטמיון ביחס אליהם. ביחס לכלל הפרויקטים שהוצגו בהחירה העוררת כי לא נשאה בהוצאות שוטפות שירדו לטמיון עקב ביטולם, וכי העבודה שהושקעה בתכנון הפרויקטים היא שירדה לטמיון.

39. במהלך הדיונים שמענו את דבריה של גב' שכטר, בעלת החברה, והתרשמנו כי בשל תחום פעילותה ספגה העוררת נזקים כבדים בעקבות המלחמה. לפיכך, ובהתאם לגישה המיטיבה והמרחיבה בה יש לנקוט במסגרת בחינת ההוצאות הקבועות ובעסקים מסוגה של העוררת בפרט, מצאנו להכיר בהוצאות שכר שירדו לטמיון בסך 30,000 ₪ עבור שלושת הפרויקטים שתוכננו לחודשי הזכאות ובוטלו עקב המלחמה. סכום זה מגלם עלות שכר חודשית של בעלת החברה, המהווה גורם עיקרי ומרכזי בעבודת העוררת ובתכנון הפרויקטים האמורים, כפי שעולה מתכתובות הדוא"ל שצורפו להשלמת הטיעון ומדברי בעלת החברה במהלך הדיונים. מטבע הדברים, כימות שעות העבודה שהושקעו בפרויקטים אלה מבוסס על אומדן (ראו עניין קונסלטינג, פסקה 50). כפי שצוין לעיל, החישוב שהציגה העוררת בעניין זה לוקה בחסר. עם זאת, אנו סבורים כי אומדן שלפיו בכל אחד משלושת החודשים שקדמו לפרוץ המלחמה (יולי – ספטמבר 2023) השקיעה מנהלת החברה כשליש משעות עבודתה בתכנון הפרויקטים האמורים, הינו סביר בנסיבות העניין.

40. לסיכום חלק זה, יש להוסיף לסכום ההוצאות הקבועות בפועל של העוררת בתקופות הזכאות סך של 30,000 ₪ בגין הוצאות שירדו לטמיון, שיחולקו באופן יחסי בין התקופות: 10,000 ₪ לתקופת אוקטובר 2023 ו- 20,000 ₪ לתקופת נובמבר-דצמבר 2023.

הכפלת ההוצאות הקבועות בשיעור הירידה בהכנסות

41. העוררת טענה כי אין לכפול את סכום ההוצאות הקבועות בשיעור ירידת המחזורים והפנתה לפסיקת בית המשפט בעניין פרינטופ. אין בידינו לקבל טענה זו. מנגנון חישוב הפיצוי שנקבע בחוק הסיוע הכלכלי-חרבות ברזל, כולל מקדם הוצאות קבועות דיפרנציאלי, בהתאם לשיעור



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

הירידה בהכנסות - עסק שספג ירידה מקסימלית בהכנסות יקבל 22% מסך התשומות, המגלמות את מלוא ההוצאות הקבועות בעסק נורמטיבי; אולם ככל ששיעור הירידה בעסקאות פוחת, יורד גם שיעור המקדם, ל-15%, 11% ו-7%. כלומר, בשונה מנוסחת הפיצוי בעניין מענקי הקורונה, שאליה מתייחס פסק הדין בעניין **פרינטופ**, בחוק שלפנינו הבהיר המחוקק כי יש להתחשב בשיעור הירידה בהכנסות בעת קביעת גובה הפיצוי.

42. לצד זאת, כפי שנקבע בעניין **א.ד.ב. איזי**, יש לכפול את סכום ההוצאות הקבועות בשיעור היחסי של המקדם מתוך 22 ולא בשיעור הירידה בהכנסות:

"הסוגייה השנייה בהקשר של חישוב ההוצאות הקבועות נוגעת להכפלת הסכום שחושב פרטנית, בשיעור הירידה בהכנסות שהיה לעסק. בעניין זה מתבססת המשיבה על כך שהמקדם הקבוע בחוק הוא דיפרנציאלי, כלומר שסכום ההוצאות הקבועות שבו מכיר המחוקק, לפי הנוסחה, תלוי בשיעור הירידה בהכנסות: כפי שעולה מהגדרת המונח "מקדם הוצאות קבועות שהובאה לעיל", המקדם משתנה במדרגות קבועות בהתאם לשיעור הפגיעה של העסק בשל המלחמה – עסק שספג ירידה מקסימלית בהכנסות יקבל 22% מסך התשומות, שהן מבחינת המחוקק מלוא ההוצאות הקבועות שהיו לו (ולמעשה אף מעבר לכך, כפי שהוסבר לעיל). אולם ככל ששיעור הירידה בעסקאות פוחת, יורד גם שיעור המקדם, ל-15%, 11% ו-7%. כך, עסק שמדווח למע"מ באופן חד-חודשי וספג ירידה בהכנסות של 40%, יקבל לפי הנוסחה 11% מסך כל התשומות, שהן למעשה 50% מההוצאות הקבועות (למרות שהיתה לו ירידה של 40% בלבד).

הגם שהמשיבה צודקת אפוא מבחינת הרציונל העקרוני שבחוק, כלומר בכך שהמחוקק ביקש להביא בחשבון את שיעור הירידה בהכנסות העסק במסגרת קביעת הפיצוי, יש לדייק ולומר כי הנוסחה שבחוק אינה כוללת הכפלה בשיעור הירידה, אלא הכפלה באחוז המקדם המתאים מתוך 22: ככל שהמקדם שנקבע לעסק הוא 22, העסק יקבל למעשה מאה אחוז מההוצאות הקבועות (ולמעשה אף מעבר לכך, שכן מדובר כאמור בהוצאות קבועות במובן הרחב); ככל שהמקדם הוא 15, 68% מההוצאות הקבועות; מקדם 11 – מחצית מההוצאות הקבועות; ומקדם 7 – 32% מההוצאות הקבועות." (פסקאות 39-40)

43. בענייננו, שיעור הירידה בהכנסות בתקופת הזכאות אוקטובר 2023 הוא 100% ולפיכך אין שינוי בסכום ההוצאות הקבועות לתקופה זו (בתוספת החלק היחסי של ההוצאות שירדו לטמיון, כאמור בפסקה 40 לעיל). בתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023 עומד שיעור הירידה על 48.1%, התואם מקדם הוצאות קבועות של 11 מתוך 22, ולפיכך יש לכפול את ההוצאות הקבועות בתקופה זו ב-50%. להלן סיכום הנתונים הרלוונטיים בטבלה:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

רכיב הוצאות קבועות לפי הנוסחה	מקדם לפי הנוסחה	שיעור ההכפלה (אחוז ביחס למקדם המקסימלי)	סכום ההוצאות הקבועות וההוצאות שירדו לטמיון לפני ההכפלה	סכום הוצאות קבועות לאחר הכפלה	פער יחסי בין רכיב הנוסחה לבין ההוצאות הקבועות לאחר ההכפלה
אוקטובר 2023	22	100%	$=28,300+10,000$ 38,300 ש"ח	38,300 ש"ח	38% (פי 2.6 בקירוב)
נובמבר-דצמבר 2023	11	50%	$=28,300+20,000$ 76,600 ₪	38,300 ש"ח	38% (פי 2.6 בקירוב)

האם קיימת הצדקה לשינוי המקדם במקרה שלפנינו?

בחינת הפער בין הפיצוי לפי הנוסחה להוצאות הקבועות בפועל

44. הפיצוי לרכיב ההוצאות הקבועות על פי הנוסחה עומד על 101,155 עבור כל אחת מתקופות הזכאות, סכום הגבוה פי 2.6 מסכום ההוצאות הקבועות בפועל של העוררת (לאחר ההכפלה בשיעור המקדם היחסי).

45. האם פערים בשיעורים אלו מצדיקים חריגה מהנוסחה והתערבות במקדם? אנו סבורים כי התשובה במקרה זה שלילית. נזכיר כי בעניין **אינקוגניטו** נקבע כי פער שלפיו המענק לפי הנוסחה גבוה פי שלושה מההוצאות הקבועות אינו משמעותי דיו ואינו מצדיק את החריגה מהנוסחה. במקרה שלפנינו מדובר בפער מצומצם יותר, וכן בסכומים כספיים נמוכים משמעותית מהסכומים שנדונו בעניין **אינקוגניטו** (ראו שם, פסקאות 89-90). כפי שנקבע בעבר בהחלטות הוועדה, בנוסף לבחינת הפער היחסי, יש ליתן משקל גם לפער הכספי בין הפיצוי בהתאם לנוסחה לבין ההוצאות הקבועות בפועל (ראו דברי הוועדה בעניין **א.ד.ב. איזי**, פסקאות 54-60, היפים גם לענייננו). בעניין **סלאיימה** שבנו והדגשנו כי דרך המלך היא חישוב הפיצוי בהתאם לנוסחה שנקבעה ושינוי המקדם שמור למקרים חריגים, בהם הפער בין ההוצאות הקבועות בפועל לפיצוי שנקבע על פי הנוסחה הוא פער משמעותי של ממש (עניין **סלאיימה**, פסקאות 33-34). אין זה המקרה בענייננו.

46. לאור המפורט לעיל, הגענו למסקנה כי אין הצדקה לחרוג מהנוסחה במקרה שלפנינו ויש לחשב את הפיצוי לעוררת בהתאם לנוסחה הקבועה בחוק.



ערר חרבות ברזל

1735-25

1736-25

י"ז תמוז תשפ"ו

02.07.2026

מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

סוף דבר

47. העוררת זכאית לפיצוי בהתאם לנוסחה הקבועה בחוק עבור שתי תקופות הזכאות שבנדון, כמפורט להלן: סך של 101,155 ₪ עבור רכיב הקבועות בכל אחת מתקופות הזכאות, ורכיב השכר כפי שאושר על ידי המשיבה בהחלטות בהשגה (שאינו מצוי במחלוקת בין הצדדים). המשיבה תעביר לעוררת את יתרת סכום הפיצוי לו היא זכאית בתוך 30 ימים ממועד מתן החלטה זו, בצירוף הפרשי הצמדה וריבית.

48. לאור התוצאה תשיא המשיבה בהוצאות העוררת בסך 5,500 ₪ שיתווספו לסכום הפיצוי.

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

ניתנה היום בתאריך י"ז תמוז תשפ"ו, 02.07.2026, בהעדר הצדדים.

ברוך ברוכי, רו"ח

חבר

ליאת קציר-מרגלית, עו"ד

יו"ר הוועדה