



**מדינת ישראל**

**ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי**

**ועם כלביא – נזק עקיף**

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

**העוררת:** ערן י. ד. בע"מ, תאגיד 512542887  
באמצעות ב"כ רו"ח דינה עדנה סבן, עו"ד שרון ויצמן

**נ ג ד**

**המשיבה:** **רשות המיסים**  
קרן הפיצויים  
באמצעות ב"כ עו"ד לנא ורור

**החלטה**

1. לפנינו שני עררים שכל אחד מהם עוסק בסוגייה שונה. הערר הראשון, בנוגע לתקופת הזכאות אוקטובר 2023, עוסק בשאלה אם יש להביא בחשבון במסגרת חישוב רכיב השכר את משכורות העובדים הפלסטינים של העוררת שהפסיקו את עבודתם עם פרוץ מלחמת חרבות ברזל. הערר השני, ביחס לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023, עוסק בשאלה אם יש מקום לנטרל מתקופת הזכאות הכנסות מסוימות שקיבלה העוררת כתשלום מראש, לשם יצירת זכאות לפיצוי בהתאם לנוסחה הקבועה בחוק.
2. נקדים ונציין כי לאחר שבחנו את טענות הצדדים, את נסיבות המקרה ואת המצב המשפטי, הגענו למסקנה כי יש לקבל את הערר הראשון באופן חלקי ולדחות את הערר השני.

**רקע דיוני**

3. העוררת היא חברה קבלנית בתחום התשתיות, הרשומה כקבלן ביצוע במרשם הקבלנים ומבצעת פרויקטים רחבי היקף לגופים ציבוריים ולחברות ממשלתיות.
4. העוררת הגישה בקשות לפיצוי עבור תקופת הזכאות אוקטובר 2023 ונובמבר-דצמבר 2023 לפי פרק שמיני 1 לחוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א-1961 (להלן – "החוק").
5. ביום 18.6.24 שלחה המשיבה לעוררת בקשה להמצאת מסמכים הנוגעים להוצאותיה הקבועות ובכלל זאת רשימה מפורטת, חשבוניות, ומאזן בוחן.
6. המשיבה קיבלה באופן חלקי את בקשת העוררת ביחס לתקופת הזכאות אוקטובר 2023 בהתבסס על חישוב שערכה להוצאותיה הקבועות, והעניקה לה פיצוי בסכום של 456,943 ₪.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

ייאמר כבר עתה כי המשיבה חרגה מהנוסחה שבחוק ושינתה בהחלטתה זו את מקדם ההוצאות הקבועות על אף שהעוררת היא קבלן ביצוע, ובהתאם לסעיף 1(6) לחוק והגדרת "מקדם הוצאות קבועות" לא ניתן לקבוע מקדם אחר בעניינה.

7. המשיבה דחתה את בקשת העוררת בנוגע לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023 בנימוק כי לא מתקיימת ירידה בהכנסות בשיעור המזכה במענק. יצוין כי החישוב שערכה המשיבה בהחלטה זו נעשה כנדרש בהתאם להיותה של העוררת קבלן ביצוע (בניגוד לחישוב שנעשה בהחלטה ביחס לאוקטובר 2023, כאמור).

8. העוררת הגישה שתי השגות מפורטות על החלטות המשיבה. בהשגה ביחס לתקופת הזכאות אוקטובר 2023 התייחסה העוררת לפגיעה שנגרמה לה כתוצאה מהמלחמה, והעלתה טענות רבות בנוגע לחישוב ההוצאות הקבועות שנערך בעניינה. בהתאם לכך ביקשה העוררת לקבל פיצוי הכולל את מלוא ההוצאות הקבועות (שאותה העמידה על סכום של כ-1.9 מיליון ₪) בהתאם לנוסחה שבחוק ולתכלית החקיקה. בנוסף טענה כי יש להשלים לה את כל מרכיבי ההשתתפות בשכר, בסכום של כ-358 אלף ₪ במקום 250 אלף ₪ שניתנו לה בהחלטה.

9. בהשגה ביחס לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023 חזרה העוררת על טענתה בנוגע לקשר הסיבתי ולפגיעה החמורה שנגרמה לה מהמלחמה, והוסיפה כי יש לנטרל ממחזור הזכאות עסקאות חריגות הכוללות מקדמות ועכבונות שקיבלה לנוכח המלחמה ובהתאם להחלטות משרד האוצר. העוררת העמידה את הפיצוי המבוקש על סכום של 3.492 מיליון ₪.

10. המשיבה קיבלה באופן חלקי את ההשגה ביחס לתקופת הזכאות אוקטובר-2023, והעניקה לעוררת פיצוי בסכום של 1,086,291 ₪. המשיבה תיקנה את החלטתה הקודמת ביחס לתקופה זו וערכה את החישוב בהתאם לנוסחה שבחוק והיותה של העוררת קבלן ביצוע, כלומר מבלי להתערב במקדם ולחשב את ההוצאות הקבועות בפועל. לצד זאת, המשיבה לא הכירה בשכרם של העובדים הפלסטינים של העוררת שסיימו את עבודתם עם פרוץ המלחמה, ושלא דווחו בטופס 102 אלא דרך לשכת התעסוקה.

11. המשיבה דחתה את ההשגה שהגישה העוררת ביחס לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023 וחזרה על קביעתה כי יש לערוך את חישוב הפיצוי בהתאם להוראות החוק הנוגעות לקבלני ביצוע. המשיבה הפנתה להוראות הרלוונטיות מחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן – "חוק מע"מ"), על מנת לטעון כי העוררת דיווחה על המקדמות והעכבונות שקיבלה בהתאם לחוק זה, גם אם העבודות שעבורן קיבלה תשלומים מוקדמים אלו טרם בוצעו באותו שלב.

12. מכאן העררים שלפנינו, שהוגשו ביום 6.7.25. יש לציין כי העוררת הגישה שני כתבי ערר שונים, על אף שהתיקים הוגשו באותו יום. בערר הראשון, ביחס לאוקטובר 2023, ביקשה העוררת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

פיצוי בסכום של 1.584 מיליון ₪, ובערר השני פיצוי בסכום של 4.875 מיליון ₪. לא למותר לציין בעניין זה כי הגדרת "הוצאות מזכות" בחוק מגבילה את הפיצוי המקסימלי לסכום של 1.2 מיליון ₪ לחודש, וכי בהתאם להוראותיו לא ניתן לשנות (להפחית או להגדיל) את מקדם ההוצאות הקבועות בעניינם של קבלני ביצוע כדוגמת העוררת, כפי שכבר צוין.

13. ביום 8.9.25 הגישה המשיבה כתב תשובה מאוחד ביחס לשני העררים (הרשומים שניהם בכותרתו), אולם מבחינה מהותית התייחסה בו לערר אוקטובר 2023 בלבד.

14. ביום 30.9.25 הגישה העוררת את תגובתה לתשובה. בתגובה טענה העוררת כי משעה שהמשיבה בחרה להתערב במקדם אין היא יכולה לטעון כי היא לא היתה מוסמכת לעשות כן, וכי כתוצאה מהתנהלות זו היא נדרשה להגיש השגה וערר. העוררת התייחסה לסוגיית שכרם של העובדים הפלסטינים, וטענה כי משעה שהמשיבה לא התייחסה בתשובתה לערר הנוסף יש לקבלו לגופו.

15. ביום 21.10.25 הגישה העוררת נספחים נוספים לערר נובמבר-דצמבר 2023, הנוגעים לעסקאות החריגות שלטענתה יש לנטרל ממחזור הזכאות.

16. ביום 28.12.25 התקיים דיון בעררים. במהלך הדיון הודיע נציג המשיבה כי ביחס לרכיב השכר שעליו נסובה המחלוקת בתביעת אוקטובר 2023 אכן נפלה טעות בהחלטתה. במקביל לכך הבהירה הוועדה כי בהתאם לחוק לא ניתן להתערב במקדם ההוצאות הקבועות. מכאן היה נראה כי המחלוקת ביחס לתקופת זכאות זו הסתיימה למעשה. ביחס לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023 התבקשה המשיבה לבחון את השבת התביעה לשלב ההשגה לצורך בחינת העסקאות, אולם לאחר הפסקה לצורך התייעצות הודיעה כי היא חוזרת בה מהסכמתה, וזאת גם ביחס לתקופת אוקטובר 2023, וכי היא מבקשת זמן נוסף להתייעצות ביחס לשני העררים.

17. ביום 29.12.25 הודיעה המשיבה כי היא עומדת על טענותיה בשני העררים וכי היא מבקשת להגיש השלמת טיעון. ביום 6.1.26 הודיעה העוררת כי היא מתנגדת לבקשת המשיבה.

18. ביום 12.1.26 קיבלה הוועדה בהחלטה מנומקת את בקשת המשיבה להשלמת טיעון, בהתבסס בין השאר על תקנה 22 לתקנות בתי דין מינהליים (סדרי דין), התשנ"ב-1992 (להלן – "התקנות") ולאור הנימוקים המפורטים בהחלטה. הוועדה הבהירה כי "מבחינה עקרונית ולמעט מקרים חריגים וקנטרניים, ועדות הערר נוהגות לאפשר לצדדים להשלים את טענותיהם בכתב, ככל שלא מדובר בעילה חדשה שלא הוזכרה קודם לכן אלא באותה סוגיית עקרונית (כמו בענייננו), כך שאין מדובר בהרחבת חזית מאוחרת ופסולה". הוועדה חייבה את המשיבה בהוצאות בסכום של 2,500 ₪.

19. בהמשך להחלטה זו הגישה המשיבה השלמת טיעון, והעוררת הגישה את תגובתה להשלמת הטיעון של המשיבה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

20. בהמשך לשלב השלמת הטיעון, הציעה הוועדה לצדדים הצעת פשרה אולם שני הצדדים סירבו לה. לאחר מכן הגישה העוררת בקשה לקיום דיון נוסף בעררים, וזו נדחתה בהחלטה מנומקת נוספת של הוועדה ביום 17.3.26. בהחלטה זו קבעה הוועדה כי בנסיבות העניין, ובהתחשב באופיו של ההליך שנועד להיות יעיל ומהיר, במצב החירום הביטחוני, וכן בכך שהעוררת הגישה את תגובתה להשלמת הטיעונים ושני הצדדים הציגו את טענותיהם בצורה מפורטת, אין צורך בקיום דיון נוסף, והתיק בשל למתן הכרעה סופית.

טענות הצדדים

21. נציין תחילה כי מאחר שהצדדים הגישו מספר כתבי טענות בתיק מורכב ומסועף זה, לנוכח השינויים במיקוד הטענות ולשם מניעת חזרתיות מיותרת, נתמקד בפרק זה בעיקר בטענות הצדדים כפי שפורטו בהשלמת הטיעון ובתגובה לה, אשר הוגשו לאחר הדיון ועוסקות בסוגיות העיקריות שנותרו במחלוקת.

טענות העוררת בכתבי הערר

22. בנוגע לערר ביחס לתקופת אוקטובר 2023, העוררת טוענת כי היא נפגעה קשות כתוצאה מהמלחמה, שכן המדינה סגרה את שעריה לעובדים פלסטינים ועד היום קיימת מצוקת עובדים גדולה. לטענתה היא נכנסה למצב של שיתוק מוחלט בחודשים אוקטובר-נובמבר 2023 ולא חזרה לפעילות מלאה גם חודשים לאחר מכן, ובכלל זאת בשנים 2024-2025.

23. העוררת חוזרת על טענותיה בהשגה ביחס לחישוב ההוצאות הקבועות (על אף שהמשיבה בהחלטתה בהשגה תיקנה כאמור את החלטה הראשונה ולא חישה את הפיצוי בהתאם להוצאות הקבועות). בנוגע לשכר העובדים, העוררת טוענת כי רכיב השכר נועד לפצות את העסקים בתשלום שכר העובדים בתקופת ההשבתה, וכי למרות זאת היא לא זכתה לפיצוי עבור העובדים הפלסטינים שהועסקו דרך לשכת התעסוקה ודווחו כנדרש באמצעות תיק הניכויים ברשות המסים. העוררת מוסיפה כי לשכת התעסוקה מוציאה דיווחי שכר נפרדים שאינם משתקפים בטופס 102 אך משויכים לתיק הניכויים, כך שהם ניתנים לאימות באמצעות דיווחי משרד העבודה ונתוני המשיבה.

24. בנוגע לערר ביחס לתקופת נובמבר-דצמבר 2023, העוררת מבקשת לנטרל מקדמות ועכבונויות שקיבלה בתקופת הזכאות בעקבות החלטת משרד האוצר להקדים תשלומים לספקים. לטענתה, העובדה כי ההכנסות דווחו למע"מ כנדרש עם מועד קבלת התשלום אינה מלמדת כי הן אינן עסקאות חריגות. העוררת טוענת כי בהוראת הביצוע שהוציאה המשיבה היא הרחיבה את ההכנסות שאותן יש לנטרל אל מעבר לאלו הקבועות בחוק, והתייחסה גם לעסקאות חריגות שבוצעו בתקופת הבסיס. לטענתה, יש לנטרל גם ממחזור הבסיס וגם ממחזור הזכאות את כל



**מדינת ישראל**

**ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי**

**ועם כלביא – נזק עקיף**

העסקאות החד-פעמיות והלא שגרתיות, שהכללתן מעוותת את החישוב ומביאה לעיוות בהפעלת הנוסחה, וזאת בהתקיים דרישת הקשר הסיבתי.

טענות המשיבה בכתב התשובה

25. בתשובתה התייחסה כאמור המשיבה בקצרה רק לערר הראשון הנוגע לאוקטובר 2023, וחזרה על החלטתה בהשגה, שלפיה העוררת היא קבלן ביצוע וכי החישוב נערך לה בהתאם, בכלל זאת ביחס לרכיב השכר שחושב לפי טופס 102 שדווח. המשיבה הוסיפה כי אין לה סמכות להתערב במקדם ההוצאות של קבלן מבצע, וכי החלטתה הראשונה שבה נערך חישוב של ההוצאות הקבועות נפלה שגגה ולפיכך היא תוקנה במסגרת ההחלטה בהשגה.

26. לאחר הדיון התירה כאמור הוועדה למשיבה להגיש השלמת טיעון בתיק, וזאת ביחס לשני העררים.

טענות המשיבה בהשלמת הטיעון

**ערר אוקטובר 2023**

27. המשיבה מציינת כי מבדיקה חוזרת שערכה התברר כי העוררת אכן דיווחה על שכרם של העובדים הפלסטינים, אולם בשל הרציונאל של החוק אין מקום לכלול בפיצוי את שכרם. לטענתה, תכליתו של רכיב השכר היא לתמרץ מעסיקים להמשיך להעסיק עובדים ולא להוציא אותם לחלי"ת או לחופשות, ועל כן אין מקום לפצות עובדים, כמו העובדים הפלסטינים של העוררת, שסיימו את עבודתם ב-7 באוקטובר 2023. המשיבה מוסיפה כי הרכיב אמנם מעניק פיצוי למעסיקים גם עבור חמישה ימי עבודה שקדמו למלחמה, אולם מדובר בפשרה שהתקבלה לנוכח הרצון לייעל את הבדיקה ולתמרץ את המעסיקים שהמשיכו להעסיק את אותם עובדים.

28. לטענת המשיבה, פיצוי עבור חמשת הימים הראשונים של אוקטובר צריך אפוא להינתן רק ביחס לעובדים שהמשיכו להיות מועסקים, אולם משעה שהמעסיק סיים את העסקתם של אותם עובדים החל מתחילת המלחמה, אין כל סיבה לשלם עבורם. המשיבה מוסיפה כי מסקנה זו נלמדת גם מדרישת הקשר הסיבתי, שכן משעה שהעסקת העובדים הופסקה אין קשר סיבתי בין הוצאות אלו לבין המלחמה. המשיבה מפנה לדיוני ועדת הכספים של הכנסת שבמהלכם נאמר כי יש לעודד מעסיקים להמשיך להעסיק עובדים.

29. המשיבה מתייחסת לערר 1020/25 **טיקטיק חבילות ספורט והופעות בע"מ נ' רשות המסים** (נבו, 28.4.25) (להלן – "ערר טיקטיק") שבו נקבע כי חישוב רכיב השכר נעשה בהתאם לטפסי 102 כפי שדווחו, וכי מדובר בקביעה מפורשת שלא ניתן לחרוג ממנה. עוד נקבע בהחלטה זו כי בחירת המחוקק בטופסי 102 כבסיס לחישוב השכר משקפת הכרעה ברורה להעדפת יעילות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

המנגנון על פני דיוק מוחלט, בכדי לאפשר חלוקת פיצויים בהליך פשוט, מהיר ויעיל, גם במחיר של חוסר דיוק במקרי קצה מורכבים.

30. בנוגע להחלטת הוועדה בערר 1055-25 בני אמיל קוט בע"מ נ' רשות המסים (נבו, 21.9.25) (שאליה הפנתה הוועדה) (להלן – "ערר אמיל קוט"), המשיבה טוענת כי באותו מקרה דובר על תשלום זכויות סוציאליות ודמי הבראה עבור תקופות העסקה קודמות של עובדים פלסטינים שהעסקתם הופסקה. מרכיבים אלו אמנם שולמו ודווחו בדו"ח 102 אך כללו תשלומי עבר למספר שנים, להבדיל מהמקרה שלפנינו שבו מדובר על תשלומים שדווחו על ידי לשכת התעסוקה ולא באו לידי ביטוי בדו"ח 102.

ערר נובמבר-דצמבר 2023

31. המשיבה מבקשת לדחות את טענת העוררת שלפיה יש לנטרל את התקבולים שקיבלה. לטענתה, אין לה סמכות להתערב בחישוב המקדם עבור קבלן ביצוע שכן החוק קובע במפורש שלא ניתן לשנות את המקדם, שנקבע במיוחד מתוך התייחסות למאפיינים ולא למנטים שונים בענף זה, כך שלמעשה לא תיתכן עסקה חריגה בעניינם של קבלני ביצוע (בניגוד לעוסקים רגילים).

32. המשיבה מונה את ההוראות הרלוונטיות בחוק הנוגעות לקבלן ביצוע וטוענת כי במסלול זה נקבעו תקופות בסיס וזכאות מיוחדות, על מנת להתאים את הסיוע לצרכים הייחודיים של קבלני הביצוע ולמאפייני פעילותם בתקופת החירום, כשבהקשר זה נלקחו בחשבון השיקולים הבאים:

(א) אובדן הכנסות שונה בין הענפים – קבלני הביצוע פועלים על בסיס חוזים ארוכים טווח ולכן הפגיעה הכלכלית שלהם יכולה לבוא לידי ביטוי בעיכוב תשלומים, ביטול פרויקטים או בהפסקת עבודה זמנית בשל תנאי הביטחון ששררו במשק.

(ב) שמירה על גמישות כלכלית – קביעת תקופות בסיס וזכאות שונות מאפשרת להתחשב במגוון רחב של תרחישים כלכליים כגון פרויקטים שהתעכבו עקב הפסקת עבודה באתרים מסוימים, קשיים לוגיסטיים שנבעו מהשפעות הלחימה על שרשראות האספקה, ירידה במצבות כוח האדם החיוני בתקופות אלו ועוד.

(ג) התאמת הסיוע להיקפי הפעילות – קבלני ביצוע פועלים בפרויקטים עם היקפי פעילות משתנים לאורך השנה, וקביעת התקופות השונות מביאה בחשבון שינויים עונתיים או תלות בפרויקטים מקומיים שנפגעו באופן ספציפי בתקופת המשבר.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

(ד) שיקולים נוספים – הקלה וייעול של מערכות המשיב והבטחת חלוקה צודקת עבור קבלנים שנפגעו לעומת אחרים שהמשיכו לעבוד כסדרם. הפיצוי תוכנן באופן המהווה תמריץ לחזרה לפעילות השוטפת.

33. המשיבה מפנה לדיוני ועדת הכספים של הכנסת שנערכו בעניין זה ושבהם התייחסו המשתתפים לתקופת הבסיס השונה והארוכה (תשעה חודשים) שנקבעה בעניינם של קבלני ביצוע. לטענתה, המקדם שנקבע בעניינם של קבלני ביצוע הוא נמוך יותר מהמקדם הרגיל מאחר ששיעור ההוצאות הקבועות שלהם נמוך יותר בממוצע משל כלל העוסקים. המשיבה מוסיפה כי קביעת מקדם שונה נבעה בין היתר מכך שהתקבולים אצל קבלנים לא תמיד סדירים וכוללים לפעמים מקדמות או איחורים בתשלום, ומסיבה זו נקבעה כאמור גם תקופת בסיס ממושכת.

34. לנוכח האמור טוענת המשיבה כי לא יכולות להיות לקבלן ביצוע עסקאות חריגות, שכן מראש אין לו הכנסה רציפה, והוא מקבל את הכנסותיו לפי אבני דרך, מקדמות, מועדי סיום וכיוצא"ב. מכאן, שיש לדחות את טענת העוררת לנטרול עסקאות חריגות הנובעות מגביית חובות עבר, התייעלות כלכלית ושינוי רגולטורי, שהביאו לדחיית הכנסות לתקופת הזכאות (ינואר 2024), בעוד שהשירות עצמו עבורן בוצע במהלך שנת 2023.

35. המשיבה מבהירה כי מבחינה עקרונית, כאשר קיימת עסקה חריגה החורגת מאופן הדיווח הרגיל, בין אם מבחינת גובה הסכום או במהותה, היא מעוותת את אופן החישוב ומייצרת ירידת מחזורים שאינה נובעת מהמלחמה. לפיכך, במקרים כאלו יש לנטרל או לפרוס את העסקה על מנת לשקף את ירידת המחזורים שנבעה כתוצאה מהמלחמה. אולם לטענתה, משנקבע בחוק אופן חישוב ספציפי לגבי קבלני ביצוע, לא ניתן לחרוג מהנוסחה ולערוך בדיקה פרטנית, שגם אינה מאפשרת טיפול מהיר ויעיל במסגרת מגבלת הזמן שקבע החוק. המשיבה מפנה להחלטות של ועדות הערר שניתנו בעניין ההיצמדות לנוסחה במקרים של קבלני ביצוע והעדפת המנגנון שנקבע בחוק.

36. המשיבה טוענת כי ממילא העסקאות שאותן מבקשת העוררת לנטרל אינן חריגות. לטענתה, הקדמת תשלומים מלקוחות לרבות מגופים ממשלתיים ושחרור עכבונות שנועדו למנוע קריסת פרויקטים בתחום התשתיות משמעה הקדמת תשלום בפועל. למעשה, העוררת נהנתה מכך שהיה לה מקור תזרימי, בניגוד לעסקים אחרים שלקוחותיהם לא היו יכולים להקדים עבורם את תשלומיהם או לקבל אשראי מהבנקים. מדובר בתשלום עבור עבודה שהעוררת התחייבה לבצע במסגרת עסקאות שנחתמו, ולא בעסקה חריגה.

37. בהמשך לכך מציינת המשיבה כי בסעיפים 28(ב) ו-29 לחוק מע"מ נקבע שמועד החיוב והוצאת החשבונית אינו קשור למועד העבודה בפועל אלא למועד קבלת התשלום או סיום העבודות, לפי המוקדם. מכאן, שחישוב הזכאות של העוררת נעשה על בסיס הדיווחים למע"מ ואין מקום



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

לערוך בו התאמות. המשיבה מוסיפה כי ועדות הערר דחו באופן עקבי את הטענה אודות שיוך הכנסות למועד כזה או אחר, וקבעו כי החישוב נערך בהתאם למועד הדיווח למע"מ.

טענות העוררת בתגובה להשלמת הטיעון

38. ראשית טוענת העוררת כי השלמת הטיעונים מטעם המשיבה מהווה הרחבת חזית אסורה, וכי היא מעלה בהן טענות חדשות, שלא הוזכרו בהחלטות שניתנו בבקשות, בהשגות או בכתב התשובה שהגישה. בנוגע לתקופת הזכאות אוקטובר 2023, העוררת טוענת כי נימוקה של המשיבה בהחלטה בהשגה ובכתב התשובה הסתכם בכך ששכרם של העובדים הפלסטינים לא נכלל בטופס 102 ולכן לא נלקח בחשבון, ומכאן שטענתה הנוכחית שלפיה אין להביא בחשבון את שכרם של עובדים אלו מאחר שהעסקתם הופסקה ב-7 לאוקטובר 2023, היא טענה חדשה המהווה הרחבת חזית פסולה.

39. ביחס לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023 העוררת טוענת כי החלטתה של המשיבה בהשגה התבססה רק על חוק מע"מ וכי מעבר לכך היא לא הגישה כתב תשובה, ומכאן שגם בעניין זה טענתה החדשה באה לעולם רק במסגרת הדיון שנערך בערר והיא בגדר הרחבת חזית.

**ערר אוקטובר 2023**

40. העוררת טוענת כי החוק אינו מגביל את הפיצוי רק לעובדים שעבדו לאחר ה-7.10.23, ואין בו תנאי שלפיו העובד הועסק במהלך כל חודש אוקטובר. לטענתה, אין מקום להידרש לתכלית החוק כאשר לשונו ברורה. העוררת מוסיפה כי המחוקק תיקן את ההגדרה במסגרת החקיקה הנוגעת לפיצויי "עם כלביא", שם הוגדר עובד מזכה כעובד שעבודתו לא הופסקה במהלך תקופת הזכאות, בניגוד לחוק שלפנינו.

41. העוררת מבקשת לדחות את טענת המשיבה שלפיה לא דיווחה בטופס 102 על שכר העובדים הפלסטינים. העוררת מפנה בעניין זה לתקנות מס הכנסה (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה), התשנ"ג-1993 המחייבות ניכוי מס גם עבור עובדים פלסטינים. לטענתה, בפרקטיקה נפתח למעסיק תיק ניכויים נוסף לצורך ניכוי מס במקור לעובדים הפלסטינים, ומשם מדווח שכרם.

42. בנוגע להחלטה בעניין בני אמיל קוט, העוררת טוענת כי גם שם העלתה המשיבה את טענותיה רק במהלך הדיון אולם בעקבות הערות הוועדה חזרה בה מהן, וזאת בניגוד למקרה שלפנינו שבו היא עומדת על אותן טענות. שנית ובהמשך לכך, באותו מקרה המשיבה שילמה לעוררת פיצוי בגין רכיב השכר של העובדים הפלסטינים שסיימו את עבודתם עם פרוץ המלחמה, ורק רכיב ההבראה שהתייחס לתקופות קודמות לא שולם. שלישית, על אף שגם באותו מקרה דובר על קבלן ביצוע, המשיבה טענה שם כי יש לחרוג מלשון החוק והנוסחה ולנטרל מהוצאות השכר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

הוצאות חריגות, בניגוד למקרה הנוכחי שבו היא טוענת כי בעניינם של קבלני ביצוע לא ניתן לחרוג מהמנגנון שנקבע.

ערר נובמבר-דצמבר 2023

43. העוררת טוענת כי הוראות החוק לעניין קבלן ביצוע אינן שוללות נטרול הכנסות חריגות. לטענתה, ההוראות נוגעות לעניינים מסוימים, כגון ביטול האפשרות לשנות את המקדם של קבלן ביצוע, אך לא מעבר לכך. העוררת מדגישה כי הנוסחה לקביעת שיעור ירידת העסקאות אינה קשיחה, וכי בהתאם לפסיקה ניתן לחשב תקופת בסיס שונה וכן לנטרל הכנסות חריגות הן בתקופת הבסיס והן בתקופת הזכאות, וזאת באופן רוחבי וגם ביחס לקבלן ביצוע.

44. בעניין זה טוענת העוררת כי קביעת תקופת הבסיס של תשעה חודשים עבור קבלני ביצוע נועדה לנטרל את התנדטיות, אולם תקופת הזכאות צריכה לשקף את הפעילות הריאלית של הקבלן בזמן המלחמה ועל כן יש מקום יש לנטרל בה עיוותים ככל שישנם. העוררת מפנה בעניין זה להוראת הביצוע של המשיבה ולמסמך ההבהרות שהוציאה, שבהם התייחסה לנטרול עיוותים ולא החריגה קבלני ביצוע. לטענתה, אין לקבל את עמדת המשיבה שלפיה לקבלני ביצוע אין הכנסות חריגות, שכן משעה שישנה הכנסה שלא התקבלה בהתאם להסכמות החוזיות מדובר למעשה בהכנסה חריגה. העוררת מציינת כי בהחלטות הוועדות שאליהן הפנתה המשיבה היא חרגה מהנוסחה ונטרלה הכנסה בינחברתית או הוצאות שכר חריגות, כך שגם לשיטת המשיבה אין מדובר במסלול סגור.

45. העוררת טוענת כי על דרך הכלל יש לדבוק במנגנון הקבוע בחוק אולם יש מקום לסטות ממנו במקרים המוצדקים, על מנת להגשים את תכליתו שהיא לפצות עבור נזק שנגרם בשל אירועי המלחמה. העוררת מפנה לפסיקה שניתנה בעניין זה העוסקת בעסקאות חריגות. לטענתה, העסקאות החריגות שקיבלה בתקופת הזכאות יוצרות עיוות בשיעור ירידת המחזורים ובכך מנתקות את הקשר הסיבתי בין ירידת המחזורים למלחמה. העוררת מציינת כי לאחר נטרול ההכנסות החריגות שיעור הירידה מגיע ל-40 אחוז ומזכה בפיצוי. לטענתה, המשיבה היא שסוטה מהמנגנון כאשר ישנו עיוות המנתק את הקשר הסיבתי, ולא יעלה על הדעת שכאשר מחזור הבסיס חריג והעיוות הוא לרעת המשיבה יתאפשר לתקנו באמצעות נטרול ההכנסות החריגות, אך כאשר מחזור הזכאות חריג והדבר פועל לרעת הניזוק הוא לא יתוקן.

46. העוררת מפנה להחלטות שונות של ועדות הערר שבהן נקבע כי הכנסה שלא צפויה לחזור על עצמה בהתאם לדפוסים העסקיים הרגילים של העסק היא חריגה ויש לנטרלה. העוררת טוענת כי במקרה זה מדובר במקדמות וכי היא לא קיבלה מקדמות שכאלו קודם לכן, ועל כן הן מהוות הכנסה חד פעמית וחריגה. העוררת מפנה גם לכך שמחזור הזכאות גבוה ב-40% ממחזור הבסיס וב-25% מהמחזור הממוצע השוטף, כך שגם מבחינה זו מדובר בהיקף חריג המצדיק נטרול או



**מדינת ישראל**

**ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי**

**ועם כלביא – נזק עקיף**

פריסה. כמו כן מתייחסת העוררת להסכמים שעליהם חתמה וטוענת כי חלק מהתשלומים שקיבלה הם עכבון שלא כחלק מהחשבון הסופי, וחלק אחר הם מקדמות שניתנו על אף שטרם ביצעה את העבודות בפועל, כל זאת בניגוד להוראות ההסכם.

47. העוררת טוענת כי יש לראות במקדמות ובעכבונות שקיבלה כהלוואה שניתנה לה מאת לקוחותיה, חלף קבלת הלוואה מהבנק, וכי אין מקום להפלות אותה רק משום שקיבלה את ההלוואה מלקוחותיה ולא מהבנק.

48. לטענת העוררת, מועד החיוב במס קשור קשר ישיר למועד הביצוע בהתאם לסעיף 28 לחוק מע"מ, בעוד שסעיף 29 לחוק זה קובע כי אם לא היה ביצוע מועד החיוב יהיה במועד קבלת תשלום על חשבון התמורה, לפני מועד החיוב. העוררת מוסיפה כי גם המשיבה מכירה בכך שהעבודות טרם בוצעו וכי החשבוניות הופקו לפי סעיף 29 לחוק מע"מ ולא לפי סעיף 28.

49. העוררת מפנה לדבריו של נציג המשיבה במהלך הדיון, שבהם התייחס למקרה אחר שנדון בפני הוועדה ושב הסכימה המשיבה לנטרל מקדמה שקיבל גן ילדים ביחס לכל השנה, בטענה כי החשבונית הוצאה בגין שירות שלא ניתן. לטענתה, מקרה זה זהה לחלוטין לענייננו, שכן גם במקרה זה תשלום המקדמות והעכבונות ניתן בגין שירות שטרם בוצע ושאינו תואם למהלך התקין של העוררת.

**דיון והכרעה**

50. לאחר שבחנו את טענות הצדדים, את המצב המשפטי ואת נסיבות המקרה, הגענו כאמור למסקנה כי יש לקבל את הערר הראשון ביחס לתקופת הזכאות אוקטובר 2023 באופן חלקי (ביחס לרכיב השכר), ולדחות את הערר השני ביחס לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023. נידרש לכל אחד מהעררים, אולם קודם לכן נתייחס לטענת העוררת בדבר הרחבת החזית, שהועלתה ביחס לשתי התקופות.

**טענת העוררת בדבר הרחבת חזית**

51. המשיבה הגישה כזכור כתב תשובה מאוחד (בכותרתו) אולם התייחסה בו רק לתקופת הזכאות אוקטובר 2023, ולאחר הדיון ניתנה לה האפשרות להגיש השלמת הטיעון ביחס לכלל הסוגיות העולות משני העררים, על אף התנגדות העוררת. העוררת טוענת כעת כי המשיבה מעלה בהשלמת הטיעון טענות חדשות, שלא הוזכרו בהחלטות שניתנו בבקשות, בהשגות או בכתב התשובה. בנוגע לתקופת הזכאות אוקטובר 2023 טוענת העוררת כי נימוק המשיבה בהחלטה בהשגה ובכתב התשובה הסתכם בכך ששכרם של העובדים הפלסטינים לא נכלל בטופס 102 ולכן לא נלקח בחשבון, כך שטענתה הנוכחית שלפיה אין להביא בחשבון את שכרם של עובדים אלו מאחר שהעסקתם הופסקה ב-7 לאוקטובר 2023, מהווה הרחבת חזית. ביחס לתקופת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

הזכאות נובמבר-דצמבר 2023 טוענת העוררת כי הנימוק היחיד של המשיבה בהחלטתה בהשגה התבסס על חוק מע"מ וכי מעבר לכך היא לא התייחסה לערר זה בכתב תשובה, ומכאן שגם בעניין זה מדובר בנימוקים חדשים שהועלו לראשונה רק במסגרת הדיון שנערך בערר והם בגדר הרחבת חזית.

52. ראשית יש לבחון, בשלב הראשון, האם הטענות הנוספות הן אכן טענות חדשות, המהוות הרחבת חזית. בפסיקה נקבע בהקשר זה כי משעה שנטענה טענה כוללנית במסגרת שלב קודם, ניתן בנסיבות המתאימות להציג פירוט המדגים ותומך בטענה זו (עמ"נ (מרכז) 54772-06-22 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המסים בישראל, פסקה 59 (נבו, 30.11.22)). לא למותר לציין כי באותו פסק דין נקבע גם כי מאחר שוועדת הערר היא גורם ציבורי שתפקידו לוודא כי המענקים משולמים רק למי שזכאי להם, באפשרותה לדרוש נתונים והתייחסות נוספת מהצדדים, כאשר נחזה בעליל כי יש עניין המחייב זאת (פסקה 57 לפסק הדין).

53. במקרה שלפנינו וביחס לערר אוקטובר 2023, יש לומר כי המשיבה העלתה את סוגיית העובדים הפלסטינים ואת אי הכללתם בטופס 102 גם בהחלטתה בהשגה וגם בכתב התשובה שהגישה (בקצרה מרובה). אמנם, בחלקו האחרון של הדיון שנערך ובהשלמת הטיעון חזרה בה המשיבה מהטענה הטכנית בנוגע להיעדר דיווח על אותם עובדים בטופס 102, ובמקום זאת שינתה את מיקוד הטענה לתכלית החוק ורכיב השכר, אולם מדובר בטיעון נוסף במסגרת אותה סוגייה, ולא בסוגייה חדשה לחלוטין שלא הוזכרה קודם לכן (כגון, לדוגמא, קשר סיבתי, חישוב של ההוצאות הקבועות, נטרול הכנסות מצדדים קשורים וכיוצ"ב). ניתן לומר שלא מדובר בחזית חדשה, אלא לכל היותר ב"נשק" אחר במסגרת אותה חזית. לנוכח האמור, מלכתחילה קיים ספק אם מדובר במקרה של נימוק שכלל לא הועלה קודם לכן, המהווה הרחבת חזית.

54. אולם אפילו אם נניח כי מדובר היה בהרחבת חזית, כלומר בנימוק שונה לגמרי ואף בסוגייה אחרת שלא הוזכרו בכתב הערר או בתשובה (וברי כי אין זה המצב בענייננו), גם אז ניתן לעיתים להתירה, וזאת בנסיבות ובתנאים מסוימים, שאותם יש לבחון במסגרת השלב השני. בעניין זה קובעת תקנה 22 לתקנות בתי דין מינהליים (סדרי דין), תשנ"ב-1992:

**בשמיעת הערר לא ייזקק בית הדין לעובדה או נימוק שלא הועלו בכתב הערר או בכתב התשובה, לפי הענין, אלא אם כן קבע כי שמיעת העובדה או הנימוק דרושה לשם עשיית צדק, ובלבד שניתנה ליתר בעלי הדין הזדמנות נאותה להגיב עליהם.**

55. מהוראה זו עולה כי על דרך הכלל בית הדין לא ייזקק לטענות חדשות שהועלו לאחר הגשת הערר או כתב התשובה, אלא אם קבע כי אלו נדרשות לשם עשיית צדק, ובלבד שניתנה לצד השני ההזדמנות להשיב עליהן. בהמשך לכך קבעו ועדות הערר השונות כי יש לשקול האם הטענה החדשה מועלית בתום לב; האם נגרם נזק דיוני לצד שכנגד; והאם יש פגיעה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

ביעילות הדיונית. עוד נקבע, כי ככל שהטענה מועלית במועד מאוחר יותר, נדרשת הצדקה כבדת משקל ומשמעותית יותר על מנת להידרש אליה (ראו לדוגמא ערר 1949/22 אהרן כהן שיווק סיגריות (1990) בע"מ נ' רשות המסים, פסקה 54 והאסמכתאות המופיעות בה (נבו, 15.5.23); ערר 1999/21 טאהא סודוקי קייטרינג רסיטל נ' רשות המסים, פסקאות 15-16 והאסמכתאות המופיעות שם (נבו, 21.3.22)). בית המשפט המחוזי אף הבהיר לאחרונה כי תקנה זו מעניקה לוועדה סמכות לסטות מכלל ההזדמנות הראשונה ומהאיסור העקרוני על הרחבת חזית, ככל שאכן ישנה, וזאת אף במקרה שבו מדובר בסוגייה שונה לחלוטין שכלל לא נדונה ולא הוזכרה קודם לכן (עמ"נ (ת"א) 52132-10-24 מדינת ישראל – רשות המסים בישראל נ' אלדר שיווק פרויקטים (2000) בע"מ, פסקאות 51-56 (נבו, 28.1.26)).

56. במקרה שלפנינו, המשיבה העלתה כאמור את סוגיית העובדים הפלסטינים כבר בהחלטתה בהשגה וכן בכתב התשובה, ובמהלך הדיון חזרה בה כאמור מהנימוק הטכני הנוגע להיעדר הדיווח ובמקום זאת העלתה טענה שונה המתייחסת לתכלית ההוראה. לאחר הגשת השלמת הטיעון, ניתנה לעוררת האפשרות להגיב לה, והיא עשתה כן בצורה מנומקת ומפורטת. בנסיבות אלו שבהן מדובר כאמור בהרחבה פנימית של אותה סוגייה נושאת, בטענה שהועלתה כבר במהלך הדיון ובהיעדר פגיעה דיונית, ומאחר שניתנה לעוררת האפשרות (שנוצלה) להגיב לנימוק החדש, סבורה הוועדה כי שמיעת הטענה אכן נדרשת לצורך עשיית צדק וכי התנאים המנויים בתקנה 22 מתקיימים, וזאת גם אם היינו מניחים כי אכן מדובר בהרחבת חזית.

57. מסקנה זו נכונה גם ביחס לערר נובמבר-דצמבר 2023. במקרה זה המשיבה אמנם לא התייחסה כלל לערר בכתב התשובה, אולם הטענות שהעלתה בהשלמת הטיעון נוגעות לאותה סוגייה שהוזכרה בפירוט בהחלטתה בהשגה, שלפיה לא ניתן לנטרל עסקאות חריגות בעניינם של קבלני ביצוע. כלומר, שבעניין זה אין לומר כי מדובר בסוגייה חדשה ואף לא בטענות חדשות במסגרת אותה סוגייה.

58. בהשלמת הטיעון התייחסה המשיבה גם לחשבונות הספציפיות שאותן מבקשת העוררת לנטרל, אולם מעבר לכך שמדובר בעניין הקשור ישירות למועדי הדיווח למע"מ החלים בעסקאות מקרקעין, שאליהם התייחסה כאמור בהחלטה בהשגה, גם כאן מדובר לכל היותר בהרחבה ובפירוט עובדתי של אותו נימוק בדיוק. לפיכך אין מדובר בהרחבת חזית, מה גם שלעוררת ממילא ניתנה האפשרות, שאף נוצלה, להגיב על כל הטענות המורחבות שאותן השלימה המשיבה, בהתאם לתקנה 22 לתקנות בתי דין מינהליים, כאמור לעיל.

59. לאור האמור יש לדחות את טענותיה הפרוצדורליות של העוררת ולבחון את העררים לגופם. נעיר כי להתרשמותנו העוררת שמה דגש ניכר על ניסיונות לחסום את המשיבה מלהשלים את טענותיה, באופן שאינו עולה בקנה אחד עם התקנות החלות ועם אופיו של ההליך. הוועדה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

מכריעה בסופו של דבר בסוגיות הנושאות שאותן מעלים הצדדים בהחלטה בהשגה ובכתבי בית-הדין, בהתאם לדין המהותי כפי שהיא מפרשת אותו, ולא לפי השאלה אם הצדדים העלו במועד, או לא העלו, טענת משנה כזו או אחרת.

ערר אוקטובר 2023

60. ראשית נבקש לשוב ולהבהיר, למען הסר ספק ועל אף שסוגייה זו הובהרה כבר במהלך הדיון (ראו עמ' 8 לפרוטוקול למטה), כי בהתאם לסעיף קטן (6) להגדרת "מקדם הוצאות קבועות" בחוק, לא ניתן להתערב במקדם הקבוע בנוסחה ולקבוע את הפיצוי באמצעות חישוב של ההוצאות הקבועות בפועל בעניינם של קבלני ביצוע (דוגמת העוררת). ברי כי אין בעובדה כי המשיבה פעלה כך בטעות בהחלטתה הראשונה כדי להצדיק את הותרת הטעות על כנה, באופן שיביא למתן פיצוי לעוררת בניגוד להוראות החוק, במיוחד שעה שהמשיבה תיקנה את החלטתה בשלב ההשגה, שבו נבחנת התביעה מחדש ובאופן מעמיק יותר. ניתן אף לתהות מדוע בחרה העוררת לעמוד על טענתה זו, במיוחד בתגובתה לתשובה, על אף ההחלטה בהשגה ולאחר הגשת כתב התשובה, כאשר ברור לכל כי אין לה בסיס בחוק.

61. לפיכך נפנה עתה לדון בסוגיית רכיב השכר והתשלום ששולם לעובדים הפלסטינים של העוררת, שהפסיקו את עבודתם ב-7 לאוקטובר 2023.

62. בהשלמת הטיעון טענה כזכור המשיבה כי על אף ששכרם של העובדים הפלסטינים דווח כנדרש בחודש אוקטובר 2023 אין מקום להכיר בו, וזאת לנוכח הרציונל העומד בבסיס רכיב השכר שהוא לעודד מעסיקים להמשיך להעסיק עובדים. לטענתה, תשלום שכרם של עובדים אשר העסקתם הסתיימה ב-7 באוקטובר 2023 אינו מגשים תכלית זו ולכן אין להכיר בו כחלק מרכיב השכר, וזאת למרות לשון החוק שאינה כוללת תנאי זה.

63. תחילה יש להזכיר מושכלות ראשוניים שלפיהם "חוק מס כמו כל חוק אחר יש לפרש על פי תכליתו. נקודת המוצא לפרשנות היא לשון החוק, כאשר מבין מגוון האפשרויות הלשוניות על בית המשפט לבחור את הפרשנות המגשימה את תכלית החקיקה. אכן, המשמעות המשפטית תיקבע על פי התכלית המונחת ביסוד החקיקה. עם זאת, יש לזכור כי גבול הפרשנות הוא גבול הלשון" (ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פסקה 26, פ"ד סב(4) 280 (28.5.08). ההדגשה הוספה).

64. במקרה שלפנינו, לשון החוק ברורה ומתייחסת לשכר העובדים שדווח בכל חודש אוקטובר 2023, ולא לשכר שדווח ושולם החל מה-8 באוקטובר, או רק לשכרם של עובדים שעבודתם לא הופסקה במהלך תקופת הזכאות (כפי שאכן נקבע מאוחר יותר בסעיף 38 לחוק ביחס לחישוב הפיצוי שניתן עבור הוצאות השכר בעקבות מבצע "עם כלביא"). בניגוד לאותה חקיקה,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

ההגדרות הרלוונטיות בחוק שלפנינו אינן כוללות החרגה או תנאי אלא מתייחסות לחודש כולו ולכלל העובדים:

**"חלק השכר המזכה" – סכום הוצאות השכר בתקופת הזכאות, מוכפל בשיעור הירידה במחזור העסקאות.**

**"התקופה המזכה לעניין שכר" – אחת מאלה לפי העניין:**

**(1) לעניין תקופת הזכאות כאמור בפסקה (1) להגדרה "תקופת הזכאות" – חודש אוקטובר 2023.**

65. מכאן, שהוראות החוק שלפנינו מתייחסות לשכרם של כלל העובדים מבלי להחריג עובדים מסוימים, ולשכר ששולם בחודש אוקטובר כולו, מבלי להחריג את ימי העבודה שקדמו לפרוץ המלחמה ב-7 באוקטובר. לפרשנות הרחבת שמציעה המשיבה אין אפוא אחיזה כלשהי בלשון החוק, וקבלתה משמעה למעשה הוספת תנאי לחוק שאינו מופיע בו, באופן המהווה חקיקה שיפוטית. נדגיש, כי לעמדה זו של המשיבה יש השלכה רחבת דמויות חקיקה, ואין מדובר בטענה המתייחסת לנסיבות חריגות המתקיימות רק בתיק שלפנינו. לעמדתנו, על דרך הכלל ולמעט מקרים חריגים, על המשיבה להיצמד להוראותיו הברורות של החוק ולא להוסיף להן תנאים וסייגים שאינם מנויים בו. די למעשה במסקנה זו כדי לדחות את טענת המשיבה.

66. אולם מעבר להיעדר כל אחיזה בלשון ההוראות, יש לדחות גם את טענת המשיבה שלפיה תכלית החקיקה היא לתמרץ מעסיקים להמשיך להעסיק עובדים גם לאחר פרוץ המלחמה. אכן, ניתן לראות בעידוד המשך העסקה שיקול או רציונל שעמד ברקע קביעתו של רכיב השכר, אך ודאי שאין די בכך כדי למצות את תכליתו של החוק ואף לא של רכיב זה. יש לזכור כי התכלית העקרונית של החוק היא אחרת ונועדה לסייע לעסקים לצלוח את ימי המלחמה באמצעות השתתפות בהוצאות החיוניות וההכרחיות הנדרשות לשימור פעילותם בתקופת הזכאות, וזאת תוך מתן מענה, מהיר, יעיל ופשוט (ערר (ארצי) 1426-25 מ.ש.י פרי בע"מ נ' רשות המסים, פיסקה 25 (נבו, 18.1.26); ערר (ארצי) 1042-25 מ.אדן לשיווק ומסחר בע"מ נ' רשות המסים, פיסקה 28 (נבו, 31.7.25)). תזכיר חוק התוכנית לסיוע כלכלי (הוראות שעה – חרבות ברזל), התשפ"ד-2023, קובע בהקשר זה כי:

**עסקים שפעילותם נפגעה כאמור יכולים היו לצמצם את הוצאותיהם המשתנות, כגון רכישות מספקים, ואולם ישנן הוצאות לא יכלו להימנע מהן ובהן תשלומי שכירות, הוצאות ביטוח, חשבונות חשמל ומים וכדומה. לצד ההוצאות הקבועות למעסיק ישנן הוצאות שכר אשר רצוי שאת חלקן ימשיך וישלם לעובדיו על אף הירידה בנפח הפעילות. ... בהתאם, עסק אשר נפגע באופן משמעותי כתוצאה מפעולות המלחמה והשלכותיהם על העורף יהיה זכאי לפיצוי אשר יותאם לשיעור הפגיעה שלו והוא**



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

יחושב על פי היקף הירידה במחזור שלו, גובה ההוצאות הקבועות שלו ושכר העובדים אשר משלם. (תזכיר חוק תכנית הסיוע הכלכלי (הוראת שעה – חרבות ברזל), התשפ"ד-2023).

67. בהמשך לכך יש לומר, כי מעסיק שנאלץ לפטר עובדים ב-7 לאוקטובר 2023 נדרש עדיין לשלם את משכורת חודש אוקטובר הכוללת בתוכה גם את ימי העבודה שקדמו לפרוץ המלחמה, וזאת למרות הירידה בהכנסותיו בתקופת הזכאות. מכאן שמדובר למעשה בהוצאות שהעסק ממשיך לשאת בהן בתקופת הזכאות ושמחן הוא אינו יכול להימנע, כלומר בדיוק סוג ההוצאות שבהן מבקש החוק להשתתף. מבחינה זו, מתן הפיצוי גם עבור שכרם של עובדים שהפסיקו את עבודתם ב-7 באוקטובר 2023 לא רק שאינו מנוגד לתכלית החוק, אלא מגשים אותה. יוער כי באותה מידה כולל החוק את ההוצאות הקבועות של כל חודש אוקטובר, גם כשהן מתייחסות לשבוע הראשון של החודש שקדם למלחמה. להחרגה המלאכותית של השבוע הראשון בחודש אוקטובר 2023 שאותה מבקשת המשיבה לערוך בענייננו אין אפוא זכר בחוק, וזאת גם מעבר לרכיב השכר.

68. נוסף כי הרציונל שאליו התייחסה המשיבה, דהיינו הכוונה לעודד מעסיקים להמשיך ולהעסיק עובדים גם לאחר פרוץ המלחמה, מהווה אמנם שיקול מרכזי שעמד ברקע קביעת הסדר השכר שבחוק, אולם אין הוא מהווה מקור נורמטיבי עצמאי, ואין בכוחו להצמיח תנאי זכאות שלא נקבעו בו במפורש. כפי שצוין קודם לכן, תכלית החוק יכולה לסייע בפרשנותו של ההסדר הקיים מקום בו לשון החוק מאפשרת יותר מפירוש אחד, אך לא ליצור הסדרים חדשים או להוסיף מגבלות שלא עוגנו בו.

69. למעשה, גם כאשר מדובר בתכלית ברורה ומובהקת, כגון השתתפות בהוצאות קבועות של עוסקים שנפגעו מהמלחמה, אין בה כשלעצמה כדי להרחיב את תחולת ההסדר מעבר לגבולות ולתנאים שנקבעו בחוק. המחוקק נתן ביטוי לתכלית זו באמצעות קביעת נוסחה מדויקת, המבחינה בין סוגי ההוצאות ומגבילה את הפיצוי להוצאות קבועות בלבד, ולא לכל הוצאה של עסק שנפגע מהמלחמה. מכאן, שהתכלית אינה עומדת בפני עצמה, אלא פועלת בתוך גבולות ההסדר הנורמטיבי שנקבע. כך לדוגמה נקבע בעניין זה בערר **טיקטיק** שבו ביקשה העוררת לחרוג מהוראות החוק על מנת להגשים את תכליתו, גם זאת לצורך חישוב רכיב השכר:

העוררת ביקשה לבסס את טענותיה לגבי גובה הפיצוי על תכלית החוק, ואולם תכלית החוק אינה "מילת קסם". גובה הפיצוי נקבע בהתאם להוראות החוק, ולא בהתאם לתכליתו. אם מתעוררת שאלה פרשנית, מקום שבו הוראות החוק אינן ברורות או מותירות פתח לשיקול דעת, הוועדה יכולה להידרש לתכלית החוק ולהחליט מהי הפרשנות הנכונה או היישום הנכון של הוראות החוק, גם על רקע המטרות שאותן



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

ביקש החוק ליישם. אולם לא זה המצב בענייננו. הוראות החוק הן ברורות, והמשמעות שלהן היא ברורה – תהא אשר תהא עמדתנו לגבי התכלית. (ערר טיקטיק לעיל, פסקה 22).

70. בענייננו, נקבע הסדר חיובי ביחס לרכיב השכר, מבלי שנכלל בו תנאי של המשך העסקה בפועל. לפיכך, גם אם היינו מניחים, ואין זה המצב, כי התכלית שעליה מצביעה המשיבה היא התכלית היחידה של הסדר השכר, לא היה בכך כדי להצמיח תנאי זכאות שלא נקבע בחוק, שכן תכלית החקיקה אינה מהווה מקור נורמטיבי עצמאי ליצירת מגבלות או תנאים.

71. עוד יוער כי לעניין תכלית החוק הנוטענת, המשיבה לא הפנתה למקורות נורמטיביים כלשהם, להחלטות של ועדות הערר או לפסיקה, ובמקום זאת הסתפקה באמירה לקונית של נציג משרד האוצר במסגרת הדיונים שנערכו בחוק בוועדת הכנסת, שלפיה "אנחנו לא נותנים פיצוי מלא על השכר, כדי לעודד אנשים להמשיך להעסיק, כדי לייעל את השימוש בעובדים במשק". הא ותו לא. הגם שהמשיבה עצמה לא הפנתה לכך, נוסף כי בדברי ההסבר של החוק נאמר בעניין זה כי "על אף שיש למעסיקים אפשרות להוציא עובדים לחופשה ללא תשלום אשר תזכה את העובדים בדמי אבטלה ובכך לחסוך את עלויות השכר של העסק, יתכן ומעסיקים יעדיפו לשמור את העובדים ולשלם להם שכר מלא על אף העובדה שהתפוקה שלהם בחודש אוקטובר נמוכה יותר". ובהמשך: "בכדי לתמרץ עוסקים להמשיך ולשלם שכר לעובדיהם אשר חשוב להם להמשיך להעסיק לצורך המשך עבודתם לאחר תקופת הלחימה, מוצע שהמדינה תשתתף בהוצאות השכר המשולמות על ידי העוסק בחודש אוקטובר 2023".

72. ניתן להתרשם כי ניסוחים אלה (כמו גם הניסוח בתזכיר החוק) נוקטים בלשון מסויגת קמעה בנושא זה ("אשר רצוי", "יתכן ויעדיפו", "חשוב להם") ואינם כוללים דרישה מחייבת להמשך העסקה בפועל. במקום זאת הם משקפים, כאמור, שיקול שעמד ברקע קביעתו של רכיב השכר, שעיקרו הרצון לתמרץ מעסיקים להמשיך ולשלם שכר לעובדיהם ולשמר את כוח האדם שלהם. ואולם כפי שכבר הוער, שיקול זה, על אף חשיבותו להצדקת ההסדר, נותר גם בדברי ההסבר בגדר תמריץ התנהגותי שאינו מתגבש לכדי תנאי מחייב לזכאות. בהקשר זה יצוין כי גם דברי ההסבר מתייחסים להשתתפות בהוצאות השכר המשולמות בחודש אוקטובר 2023 בכללותו, מבלי להבחין בין עובדים או בין חלקי החודש.

73. לבסוף יש להזכיר את התכלית הכללית הנוספת של החוק שלפנינו, שהיא יצירת הליך פיצוי יעיל, מהיר ופשוט, כפי שצוין לעיל. עמדתה של המשיבה, שלפיה יש לכלול בחישוב רק את שכרם של עובדים שהמשיכו להיות מועסקים לאחר ה-7 באוקטובר 2023, אינה מתיישבת עם תכלית זו, שכן היא מחייבת בחינה פרטנית של דיווחי העובדים בכל תביעה, על מנת לזהות עובדים שסיימו את עבודתם במועד זה ולנכות את שכרם מרכיב השכר של הפיצוי. יוער בהקשר זה כי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

טופס התביעה בהליך שלפנינו אינו כולל מנגנון המאפשר זיהוי והחרגה כאמור, כגון באמצעות הצהרה של העוסק, נתון המלמד כשלעצמו כי הוא לא נועד להבחנה מסוג זה.

74. בנוסף, כרשות מינהלית, היה על המשיבה ליישם עמדה זו באופן שוויוני ביחס לכלל העסקים, דהיינו להחריג את שכרם של כלל העובדים שסיימו את העסקתם במועד הרלוונטי, ולא רק ביחס לקבוצות עובדים מסוימות (כגון עובדים פלסטינים כמו במקרה שלפנינו). יישום כזה היה מחייב בדיקה פרטנית רחבת היקף של כלל התביעות, באופן שאינו מתיישב כאמור עם אחת מהתכליות המרכזיות של החוק. לא למותר לציין בהקשר זה כי בעניין **בני אמיל קוט** שהוזכר לעיל שילמה המשיבה לעוררת את רכיב השכר גם עבור העובדים שסיימו את עבודתם בשביעי באוקטובר, ורק בשלב מאוחר של הליך הערר טענה כי אין לשלם מרכיב זה, ואז חזרה בה לנוכח הערות הוועדה.

75. לסיכום ערר זה, לשון החוק שלפנינו ברורה וכוללת את כל השכר שדווח בחודש אוקטובר 2023, מבלי להחריג עובדים מסוימים או את השבוע הראשון של החודש. לפרשנות שמציעה המשיבה אין אפוא אחיזה בחוק ומשמעה הוספת תנאי נוסף שאינו כלול בו. מעבר ללשון החוק, מתן הפיצוי גם לעובדים שסיימו את העסקתם ב-7 לאוקטובר מגשימה את תכליתו העקרונית החשובה ביותר שהיא לסייע לעסקים לצלוח את ימי המלחמה באמצעות השתתפות בהוצאות החיוניות הנדרשות לצורך שימור פעילותם, ובכלל זאת תשלום משכורת אוקטובר כולה, לרבות ימי העבודה בשבוע הראשון. דווקא פרשנותה של המשיבה היא שמנוגדת בבירור לתכלית מרכזית אחרת של החוק, שעניינה יצירת מנגנון יעיל, מהיר ופשוט, שכן היא מחייבת בדיקה פרטנית ומסורבלת של כל אחת מהתביעות שהוגשו. הרציונל שעליו עמדה המשיבה, דהיינו הרצון לעודד מעסיקים להמשיך להעסיק עובדים גם בתקופת המלחמה, הוא אכן שיקול העומד בבסיס רכיב השכר, אך הוא בגדר תמריץ שאינו עולה לכדי תנאי מחייב, אשר אי עמידה בו משמעה שלילת הפיצוי.

76. לאור כל האמור יש לקבל את הערר הראשון ביחס לרכיב השכר.

ערר נובמבר-דצמבר 2023

77. בערר זה טוענת העוררת כי יש לנטרל הכנסות ממקדמות ומעכבונות שעליהן דיווחה בתקופת הזכאות, שאינן תואמות את דפוס פעילותה העסקית הרגילה, ושנטרולן נדרש לצורך בחינת יסוד הקשר הסיבתי. המשיבה לעומת זאת טוענת כי מאחר שהעוררת היא קבלן ביצוע, אין לנטרל או לפרוס את אותן עסקאות מתקופת הזכאות, הן משום שהחוק אינו מאפשר התערבות בנוסחה החלה בעניינם של קבלני ביצוע, והן משום שמבחינה מהותית אין לקבלני ביצוע עסקאות חריגות. המשיבה מוסיפה כי גם בחינה של העסקאות עצמן מעלה כי לא מדובר בעסקאות חריגות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

78. בעניין זה נחלק את הדיון לשלושה חלקים: ראשית, נדון בשאלה העקרונית האם ניתן לנטרל הכנסות חריגות של עוסק שאצלו לא קיימת ירידת מחזורים המזכה במענק, אלמלא הנטרול (כדוגמת העוררת, שלה יש עלייה ניכרת במחזור הזכאות בהשוואה לתקופת הבסיס ללא הנטרול המבוקש). שנית, נדון בטענת המשיבה שלפיה לא ניתן לנטרל עסקאות חריגות בעניינם של קבלני ביצוע. ושלישית, נדרש לשאלה האם העסקאות הספציפיות שאותן מבקשת העוררת לנטרל הן אמנם עסקאות חריגות (בהנחה שאין מניעה עקרונית לנטרל הכנסות במקרה זה, בהמשך לשתי השאלות הראשונות כאמור).

נטרול עסקאות חריגות של עוסק ללא ירידת מחזורים מזכה

79. בנוגע לשאלה העקרונית, יש לדעתנו מקום להבחין בין עוסקים שלהם ישנה ירידת מחזורים מזכה גם בלי הנטרול המבוקש, לבין עוסקים שאצלם לא קיימת ירידה מזכה אלמלא הנטרול (כמו העוררת). בעניינם של האחרונים, ישנו קושי של ממש בבחינת ההכנסות החריגות ובנטרולן או פריסתן, משום שנטרול עסקאות חריגות נעשה במסגרת בחינת הקשר הסיבתי, ובהתאם להוראות החוק הקשר הסיבתי נבחן רק ביחס לעוסקים שלהם ירידה מזכה שכבר קיימת, גם ללא הנטרול.

80. ההוראות וההגדרות הקובעות לעניינו מובאות להלן:

"מחזור עסקאות" – אחד מאלה, לפי העניין:

- (1) לעניין ניזוק שאינו מנוי בפסקאות (2) או (3) – מחזור עסקאות כמשמעותו בחוק מס ערך מוסף; במחזור עסקאות כאמור לא ייכללו כל אלה:
  - (א) עסקאות שסעיפים 20 או 21 לחוק מס ערך מוסף חלים עליהן;
  - (ב) מכר טובין או מתן שירות מאת עוסק לקרובו, אלא אם כן אישר המנהל, לבקשת עוסק, כי לגבי מכר או מתן שירות כאמור לקרובו מתקיימים אותם מאפיינים המתקיימים לגבי עסק מכר או שירות כאמור בין עוסק לאדם שאינו קרובו;
  - (ג) פיצוי ששולם לפי החוק;
  - (ד) מכירות הוניות;

ד38. (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:

- (1) ...
- (2) שיעור הירידה במחזור העסקאות שלו עולה על 25%, ואם הוא מדווח בשיטה דו-חודשית – על 12.5%;
- (3) הירידה במחזור העסקאות כאמור בפסקה (2) נגרמה כתוצאה מנזק עקיף;



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

81. ניתן לראות כי החוק קובע סדר של שלושה שלבים. ראשית מוגדר מחזור העסקאות, ובמסגרת זו נערך נטרול של ארבעה סוגי עסקאות או הכנסות: עסקאות לפי סעיפים 20 ו-21 לחוק מס ערך מוסף, עסקאות בין-חברתיות (עם קרוב), פיצויים ששולמו לפי החוק, ומכירות הוניות. עסקאות חריגות אינן נכללות אפוא במסגרת זו (ראו ערר (ארצי) 1482-25 **פאזל מערכות בניה בע"מ נ' רשות המסים**, פסקה 35 (נבו, 7.1.25)), שנסיבותיו דומות מאוד למקרה הנוכחי.
82. בשלב השני יש לבחון האם הירידה במחזור העסקאות (לאחר הנטרולים שבוצעו כאמור) מגיעה לשיעור המינימלי המזכה בפיצוי. רק עוסקים העומדים בשלב השני, כלומר שיש אצלם ירידה בשיעור המזכה במענק (בהתאם לסעיף 38ד(2) לחוק), מגיעים לשלב השלישי, שבו נבחנת שאלת הקשר הסיבתי בין אותה ירידה בשיעור מזכה לבין המלחמה (בהתאם לסעיף 38ד(3) לחוק). מאחר שבחינת עסקאות חריגות נעשית רק במסגרת שאלת הקשר הסיבתי, ושלב זה נוגע רק לעוסקים שלהם ירידה מזכה בהתאם להגדרת מחזור העסקאות (שאינה כוללת נטרול של עסקאות חריגות), הרי שבחינה זו אינה רלוונטית לעוסקים שאין להם ירידה בשיעור מזכה, וממילא אינה יכולה לשמש אמצעי ליצירתה.
83. לא למותר לציין בהקשר זה כי גם ההחלטות שאליהן הפנתה העוררת ושעליהן ביקשה להסתמך, נוגעות לנטרול (או פריסה) של עסקאות חריגות אצל עוסקים שלכולם היתה ירידה במחזור העסקאות בשיעור המזכה בפיצוי. החלטות אלו, רובן ככולן, מתייחסות אפוא להכנסה חריגה שהיתה בתקופת הבסיס, ולא בתקופת הזכאות. למיטב ידיעת הוועדה, אין בנמצא החלטה או פסק דין שבה נטרלו עסקאות חריגות באופן שהביא ליצירת ירידה מזכה.
84. אכן יש להודות כי תוצאה זו אינה סימטרית, והיא אף עשויה להיראות לא אינטואיטיבית במבט ראשון, שכן אותה פעולה – נטרול או פריסה של עסקאות חריגות – פועלת לכאורה באופן חד-צדדי, באופן שרק מונע עוסקים מכניסה למעגל הזכאות, מבלי לאפשר לעוסקים אחרים להיכנס אליו. אולם בעניין זה יש להבהיר מספר נקודות.
85. ראשית, מעבר לעובדה כי מסקנה זו עולה בבירור מהוראות החוק כאמור לעיל, היא מתחייבת גם מבחינה מהותית, שכן קשר סיבתי מעצם טבעו הוא מסנן הפועל באופן חד-צדדי, לכיוון אחד בלבד. הקשר הסיבתי הוא תנאי לזכאות שתכליתו להגביל את קבוצת הזכאים הראשונית, ואין הוא יכול לפעול בכיוון ההפוך ולהגדילה, באמצעות יצירת זכאות שלא היתה קיימת קודם. הדבר נובע מכך שקשר סיבתי אינו עומד בפני עצמו אלא מקשר, כשמו כן הוא, בין שני נתונים שונים, במקרה שלפנינו בין המלחמה לבין הפגיעה, המתבטאת בירידה בהכנסות (כפי שהוגדרה). ככל שלא קיימת הפגיעה שהוגדרה, כלומר לא קיימת ירידה במחזורי הזכאות, ממילא שאלת הקשר הסיבתי מתייתרת. עמדתו על נקודה זו בפרשה קודמת שהעלתה שאלות בהקשר דומה:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

... התנאי הראשון של ירידה לפי הנוסחה אינו מתקיים. מאחר שהתנאי השני בדבר הקשר הסיבתי נלווה לתנאי הראשון ובוחן האם אותה ירידה בהכנסות בשיעור מזכה נבעה מהמלחמה, למעשה לא ניתן כלל לבחון אותו בשעה שמלכתחילה לא קיימת ירידה בשיעור מזכה. שאלת הקשר הסיבתי בחוק שלפנינו אינה שאלה כללית של "האם העוסק נפגע מהמלחמה", אלא שאלה ממוקדת הבוחנת האם ישנו קשר בין פגיעה מסוימת ומתוחמת שהוגדרה מראש לבין המלחמה. לא ניתן לבחון באופן כללי האם הפגיעה שהיתה לעוסק נגרמה מהמלחמה, מבלי להגדיר קודם לכן מהי אותה פגיעה שאותה יש לבחון.

(ערר 1040/25 סטארנקסט בע"מ נ' רשות המסים, פיסקה 53 (נבו, 10.3.25)).

86. באותה פרשה דחתה ועדה זו את טענת העוררת כי יש לערוך בעניינה ממוצע בסיס חלופי, שיביא בחשבון את הצמיחה בהכנסותיה, בתקופה שבין תקופת הבסיס לתקופת הזכאות. גם שם טענה העוררת כי אין להעלות על הדעת שהמשיבה תקבע כעניין שבשגרה מחזורי בסיס חלופיים שיביאו לשלילת הפיצוי או להפחתתו, ובמקביל תימנע מקביעת מחזור בסיס חלופי המביא לזכאות. אלא שכפי שהובהר, הקשר הסיבתי אינו פועל בצורה סימטרית, ומאחר שמדובר בשני תנאים מצטברים וקשורים (ירידה בהכנסות בשיעור המזכה וקיום קשר סיבתי בין אותה ירידה לבין המלחמה), לא ניתן לבחון את התנאי השני בדבר קשר סיבתי, באמצעות קביעת מחזור בסיס חלופי, כאשר התנאי הראשון לא מתקיים (פסקאות 49-54 להחלטה. ראו גם ערר 1119-25 לב ד.ע. 2003 פרויקטים מיוחדים בע"מ נ' רשות המסים, פיסקה 22 (נבו, 20.3.25), העוסק גם הוא בקבלן ביצוע שביקש כי ייערך בעניינו חישוב חלופי).

87. נטרול ההכנסות החריגות אינו כלול אפוא בהגדרה הבסיסית של מחזור העסקאות ולפיכך יכול להיעשות רק בשלב בחינת הקשר הסיבתי, כלומר רק ביחס לעוסקים שהיתה להם ירידה בשיעור מזכה במחזור העסקאות גם בלעדיו. נטרול של ההכנסות החריגות קודם לכן משמעו למעשה הוספת תנאי להגדרת "מחזור עסקאות" בחוק שלא קיים בו כעת. אין מקום לקבל את ניסיונה של העוררת לערבב בין השלבים השונים או להקדים את שלב הקשר הסיבתי לשלב בדיקת הירידה המזכה, באופן שהקשר הסיבתי הוא שייצור את הזכאות עצמה. לא למותר לציין בהקשר זה, כי גם בהוראת הביצוע של המשיבה, שעליה ביקשה העוררת להסתמך, קיימת הבחנה בין ההכנסות המנוטרלות בשלב הגדרת המחזור, לבין העסקאות המנוטרלות במסגרת דרישת הקשר הסיבתי.

88. מעבר לצורך ניתן לשאול מדוע המחוקק לא כלל את ההכנסות החריגות במסגרת הגדרת סוגי ההכנסות שיש לנטרל כבר בשלב קביעת מחזור העסקאות, ולמעשה הותיר את בחינתן לשלב המאוחר והגמיש יותר של בדיקת הקשר הסיבתי, שנערך רק ביחס לעוסקים בעלי ירידה מזכה. אכן, קיים דמיון תכליתי בין עסקאות חריגות לבין סוגי ההכנסות המנויות בהגדרה, במובן זה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

שכולן נועדו לעמוד על מחזור עסקאות המשקף נכונה את פעילותו העסקית הרגילה של העוסק לצורך בחינת הפגיעה שנגרמה לו. ואולם, בעוד שסוגי ההכנסות המנויות בהגדרה הן קטגוריות מוגדרות וקשיחות למדי, עסקה או הכנסה חריגה היא מושג פתוח, יחסי וגמיש, המחייב בחינה פרטנית לאור נסיבות קונקרטיות (כפי שמלמד גם המקרה שלפנינו, ראו דיון להלן).

89. ליתר דיוק, בעוד שסוגי ההכנסות המנויות בהגדרת "מחזור העסקאות" הן, ככלל, הכנסות בעלות מאפיינים מובהקים המצדיקים את הוצאתן המוחלטת מן המחזור (הכנסות בין-חברתיות, הכנסות הוניות, הכנסות מפיצוי), ולפיכך נקבע לגביהן כלל, ולמצער חזקה, של נטרול, הרי שהמונח הכנסה חריגה מתייחס להכנסות הנובעות מן הפעילות העסקית של העסק, ולפיכך אינו מוביל, בדרך כלל, לנטרול מלא. במקרים רבים, הטיפול בהכנסות מסוג זה נעשה באמצעות פריסה על פני תקופה כזו או אחרת או באמצעות התאמות אחרות כגון עריכת מחזור בסיס חלופי, בהתאם לנסיבות הקונקרטיות (ערר 1277-21 נורט' סטאר טכנולוגיות בע"מ נ' רשות המסים, פיסקה 19(ג) (נבו, 14.10.21); ערר 1003-24 ינאי נ' רשות המסים, פסקאות 43-36 (נבו, 2.7.24)).

90. שונות זו מלמדת כי לא ניתן לקבוע מראש כלל אחיד של נטרול, וכי אופייה הגמיש של הבחינה מחייב את מיקומה במסגרת שלב הקשר הסיבתי. משכך, בחירתו של המחוקק שלא לכלול את ההכנסות החריגות בסעיף ההגדרות אינה מקרית ולא ניתן להתעלם ממנה כפי שביקשה העוררת לעשות, שכן היא נובעת משוני מהותי בין מונח זה לבין סוגי ההכנסות המופיעים בו.

91. בהמשך לכך ניתן להוסיף כי הכללתן של הכנסות חריגות כבר בשלב הגדרת מחזור העסקאות הייתה מחייבת בחינה פרטנית ויסודית של פעילות העוסק על מנת לקבוע האם אכן מדובר בהכנסה החורגת באופן ניכר מדפוס ההכנסות הרגיל שלו, הן מבחינה כספית והן מבחינה מהותית (כפי שמלמד המקרה שלפנינו, ראו הדיון להלן). זאת, ביחס לקבוצה רחבה נוספת של תביעות, מעבר לקבוצת העוסקים המוגדרת והידועה שאצלה כבר קיימת ירידה מזכה, ושבהתאם לה תוכנן החוק, גם מבחינת ההיערכות התקציבית. בתוך כך, היה נדרש לא רק לקבוע האם מדובר בהכנסה חריגה, אלא גם להכריע כיצד יש לטפל בה – האם לנטרלה כליל או שמא לפרוס אותה, ואם כן לאורך איזו תקופה. תוצאה זו אינה עולה בקנה אחד עם תכליות הוודאות, היעילות והמהירות העומדות בבסיס החוק שלפנינו.

92. להשלמת התמונה יצוין כי בניגוד לטענת העוררת, נטרול או פריסה של הכנסות חריגות אינם נעשים לפי החוק רק ביחס למחזור הבסיס, אלא גם כאשר קיימות הכנסות חריגות בתקופת הזכאות. ואולם, פעולות אלו יכולות להיעשות, כאמור, רק ביחס לעוסקים המגיעים לשלב בחינת הקשר הסיבתי, דהיינו לעוסקים שלהם ירידה המזכה בפיצוי גם עם ההכנסה החריגה.



**מדינת ישראל**

**ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי**

**ועם כלביא – נזק עקיף**

מבחינה זו, הנטרול או הפריסה פועלים באופן הדדי וסימטרי, אך זאת רק ביחס לקבוצת העוסקים המגיעה לשלב בחינת הקשר הסיבתי.

93. אכן, במישור התוצאתי, אין נפקות של ממש לשאלה אם נטרול ההכנסות החריגות ממחזור הבסיס נעשה בשלב הראשון או בשלב השני של הבדיקה. לעומת זאת, כאשר מדובר בהכנסות מתקופת הזכאות, לעיתוי הבחינה יש משמעות מהותית: נטרולן כבר בשלב קביעת מחזור העסקאות עשוי להביא ליצירת ירידה מזכה, בעוד שהגבלת הבחינה לשלב הקשר הסיבתי (כפי שקובע החוק) מותירה אפשרות זו רק בידי עוסקים שכבר עומדים בתנאי הסף של ירידה מזכה. אלא שיש לחדד ולומר כי מבחינה עקרונית ובניגוד לטענת העוררת, ההבחנה אינה בין מחזור הבסיס למחזור הזכאות, אלא לשאלה אם כבר קיימת אצל העוסק ירידה מזכה בהכנסות אם לאו. משעה שקיימת ירידה שכזו והעוסק מגיע לשלב הקשר הסיבתי, ההתייחסות למחזור הבסיס והזכאות היא זהה.

94. לבסוף נעיר כי ייתכנו מקרים חריגים שבהם יהיה לכאורה מקום לנטרל או לפרוס הכנסה גם אצל עוסק שאצלו לא מתקיימת ירידה מזכה קודמת, וזאת במיוחד כאשר נוצר פער בין הסכום שדווח לבין ההכנסה שהתקבלה בפועל אצל העוסק (למשל מקום שבו דווח למע"מ סכום מלא במועד אחד, על אף שהתשלום בפועל התקבל רק מאוחר יותר בפריסה ממושכת). אלא שבמקרים מעין אלה אין מדובר למעשה בנטרול או בפריסה של הכנסה בשל היותה חריגה, אלא בתיקון של אופן הכללת ההכנסה במחזור מלכתחילה. על כן, אין בכך כדי לסטות מהעיקרון הכללי שלפיו אין מקום לנטרל עסקאות חריגות לצורך יצירת ירידה מזכה.

95. לכאורה די היה למעשה במסקנה זו כדי לדחות את הערר ביחס לתקופה זו, אולם מאחר שהמשיבה לא העלתה אותה בעצמה, ולמעשה הבהירה בדיון כי היא רואה את הדברים בצורה שונה (עמ' 4 לפרוטוקול הדיון), יש מקום להמשיך ולבחון את נימוקיה הנוספים בהקשר זה. כזכור, המשיבה העלתה שני נימוקים: ראשית, שלא ניתן לנטרל עסקאות חריגות בעניינם של קבלני ביצוע, ושנית, שהעסקאות הספציפיות שאותן מבקשת העוררת לנטרל אינן חריגות.

**נטרול הכנסות חריגות אצל קבלני ביצוע**

96. המשיבה העלתה בנושא זה שתי טענות קשורות, הראשונה היא כי החוק קובע הוראות ברורות ביחס לקבלני ביצוע, שמהן לא ניתן לחרוג: תקופות בסיס וזכאות שונות משל עוסקים רגילים, וכן מקדם הוצאות מיוחד, שביחס אליו אף נקבע במפורש בחוק כי לא ניתן להתערב בו (כפי שראינו קודם לכן). הטענה השנייה מתייחסת למעשה לרציונל שבבסיס של אותן הוראות מיוחדות, הנוגע למאפיינים המיוחדים של פעילות הקבלנים, המבוססת על חוזים ארוכי טווח, תשלומים לא סדירים (כולל מקדמות או תשלומים מאוחרים) הכנסות המתקבלות בעיכוב



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

ביחס לביצוע העבודות, ותנודתיות. לפיכך טוענת המשיבה כי לקבלני ביצוע אין למעשה הכנסות חריגות בהקשר של החוק שלפנינו.

97. אין לטעמנו מקום לקבל את עמדת המשיבה בעניין זה. בנוגע לטענה הראשונה ולהוראות החוק שאליהן הפנתה המשיבה, אלו קובעות אמנם מסלול ייעודי לקבלני ביצוע, אולם הן אינן עוסקות כלל בדרישה העקרונית לקשר סיבתי, שנטרול העסקאות החריגות הוא חלק ממנה, וזו חלה על כל מסלולי העוסקים שבחוק, כולל קבלני ביצוע. לא למותר לציין כי גם הגדרת "מחזור העסקאות", הכוללת את הנטרולים שאותם יש לערוך (שאינם של עסקאות חריגות), חלה על כל המסלולים, כולל המסלול של קבלני הביצוע. לא למותר לציין כי ממילא, כל אותן הוראות חוק שייעודיות לקבלני ביצוע, הכוללות תקופות בסיס וזכאות מיוחדות וכן מקדם קבוע ובלתי ניתן לשינוי, ממשיכות לחול גם במקרה שבו עסקאות מסוימות מנוטרלות.

98. בהמשך לאמור יש להוסיף ולחדד, כי מאחר שבחינת עסקאות חריגות הוא חלק מדרישת הקשר הסיבתי, משמעותה של טענת המשיבה, ככל שהיא מוחלת בעקביות, היא למעשה כי דרישת הקשר הסיבתי אינה חלה על קבלני ביצוע. זאת, מאחר שלא ניתן לבודד דווקא את סוגיית נטרול העסקאות החריגות מהמקרים הנוספים הכלולים בדרישה מהותית זו. ככל שהמשיבה סבורה כי מחזור העסקאות של קבלני ביצוע כפי שדווח למע"מ הוא מייצג וקשיח ולא ניתן להתערב בו, בין השאר מאחר שתקופת הבסיס שנקבעה היא ממושכת ולכן מנטרלת תנודתיות והכנסות חריגות, הרי שהדבר אינו אמור לחול רק ביחס לעסקאות כאלו ואחרות אלא גם, לדוגמא, ביחס לדוגמאות אחרות הנוגעות לקשר סיבתי, כגון ירידה בהכנסות שחלה בחודשים האחרונים של תקופת הבסיס, שממנה יש לכאורה להתעלם. מעבר לכך שמדובר בטענה שמתעלמת למעשה מהדרישה העקרונית לקיומו של קשר סיבתי, ברי כי גם המשיבה אינה פועלת בהתאם לה, שכן היא מעלה כעניין שבשגרה טענות להיעדר קשר סיבתי ולירידה קודמת בהכנסות גם בעניינם של קבלני ביצוע, וכאמור הדבר מתחייב מהוראות החוק (ראו לדוגמא ערר 1352-25 ארץ עיר ייזום ובניה בע"מ נ' רשות המסים, פסקאות 22-23 (נבו, 30.9.25); ערר פאזל לעיל, פסקה 13; ערר (ארצי) 1483-25 מפלסי הצפון בע"מ נ' רשות המסים, פסקה 6 (נבו, 17.9.25)).

99. לנוכח האמור, אין לקבל את טענתה הקטגורית של המשיבה שלפיה החוק שלפנינו אינו מעניק לה סמכות לבחון ולנטרל עסקאות חריגות בעניינם של קבלני ביצוע. טענה משכנעת יותר היא כי מבחינה מהותית אין לקבלני ביצוע עסקאות חריגות לצורך החוק שלפנינו, וזאת לנוכח האופי המשתנה של פעילותם, המבוסס על הסכמים לטווח ארוך, לוחות זמנים, אבני דרך, מקדמות, תשלומי ביניים וכיוצ"ב. בטענה זו יש ממש, אולם לטעמנו מדובר בקביעה כוללת ונחרצת מדי, ולא ניתן לשלול מראש כי גם לקבלני ביצוע יהיו, במקרים נדירים, הכנסות חד פעמיות



**מדינת ישראל**

**ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי**

**ועם כלביא – נזק עקיף**

החורגות באופן מובהק מדפוס ההכנסות הקבוע שלהם, כגון הכנסות חיצוניות לפעילות השוטפת כתוצאה מאירועים יוצאי דופן בחיי העסק.

100. צודקת המשיבה בטענתה כי תקופת הבסיס הממושכת שנקבעה (תשעה חודשים בין ינואר לספטמבר 2023) מנטרלת במידה רבה את כל אותה תנודתיות טבעית בהכנסות של קבלני ביצוע, וייתכן שגם את ההכנסות החד-פעמיות והחיצוניות לפעילות השוטפת המתקבלות במהלכה. אולם, טענה זו משכנעת פחות ביחס לתקופת הזכאות, שהיא קצרה יותר ונמשכת חודשיים בלבד, בדומה לתקופות הזכאות הנהוגות ביחס לעוסקים רגילים. לנוכח האמור, אין לטעמנו הצדקה לקבוע בצורה אפריורית ונוקשה כי מבחינה עקרונית לא תיתכנה עסקאות חריגות בעניינם של קבלני ביצוע, במיוחד כשמדובר בתקופת הזכאות.

101. עוד יצוין כי גם במקרים דומים שנדונו, דחו ועדות הערר עררים שהגישו קבלני ביצוע שטענו כי יש לנטרל עסקאות ממחזור הזכאות על מנת ליצור ירידה מזכה, אך זאת לאחר שקבעו כי ההכנסות שבמחלוקת אינן חריגות, ולא מאחר שאצל קבלני ביצוע כלל לא תיתכנה הכנסות חריגות (ראו עניין **פאזל** לעיל, וכן ערר (ארצי) 1578-25 **וולטה סולאר נ' רשות המסים** (נבו, 22.1.26)).

102. החלטות אלו מביאות אותנו לחלקו האחרון של הדיון ולנימוק הנוסף שהעלתה המשיבה, שלפיו ההכנסות הספציפיות שאותן מבקשת העוררת לנטרל אינן חריגות ואין הצדקה לנטרלן.

**הכנסות העוררת בתקופת הזכאות**

103. בעניין זה טענה העוררת כזכור כי המקדמות והעכבונות שניתנו לה בתקופת הזכאות בעקבות מצב החירום במשק מהווים הכנסה חריגה, וזאת הן מבחינת הסכום שהתקבל, שהוא חריג בהיקפו, והן מבחינה מהותית, מאחר שבמצב העניינים הרגילים ובהתאם להסכמי העבודה שעליהם חתמה היא לא היתה אמורה לקבל את המקדמות והעכבונות, ואלו ניתנו לה על אף שלא ביצעה את העבודות בפועל ורק כתוצאה מהמלחמה.

104. המשיבה לעומתה טוענת כי מדובר בהקדמת תשלום עבור עבודה שהעוררת התחייבה לבצע במסגרת עסקאות שנחתמו, ולא בעסקה חריגה, וכי למעשה העוררת נהנתה מכך שהיה לה מקור תזרימי בתקופת הזכאות, בניגוד לעסקים אחרים שלקוחותיהם לא היו יכולים להקדים עבורם את התשלומים.

105. השאלה מהי הכנסה חריגה נדונה על ידי ועדות הערר בשורה ארוכה של החלטות, רובן ככולן ביחס להכנסה שהתקבלה בתקופת הבסיס. חריגות ההכנסה נבחנת הן בהתייחס להיקפה הכמותי, והן מבחינה מהותית הנוגעת לאופייה ולהבדל בינה לבין ההכנסות הרגילות שהעוסק מקבל בשגרה (ראו לדוגמא ערר **ינאי** לעיל). בהקשר המהותי הדגישו הוועדות כי מדובר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

בהכנסה ה"נובעת מפעילות עסקית חד-פעמית או חריגה, שלא היתה צפויה לחזור על עצמה בעתיד", המחייבת בחינה זהירה של דפוסי העסק (ערר 1044-24 שניפס הנדסה והשמאות בע"מ נ' רשות המסים (נבו, 13.5.24); ערר נורט' סטאר שהוזכר לעיל). מדובר במושג פתוח ויחסי ולפיכך בשאלה מורכבת הנתונה לשיקול דעת, הן מבחינה משפטית והן מבחינת היישום העובדתי, אך בכל מקרה ודאי שלא ניתן לקבל את טענת העוררת כי כל סטייה מההתנהלות העסקית השוטפת ומהוראות ההסכמים מהווה הכנסה חריגה שאותה יש לנטרל או לפרוס.

106. יש מקום להבחין בין הכנסה חריגה לבין מחזור חריג (בין אם בסיס או זכאות). במקרים רבים מדובר בסיטואציות חופפות, אולם הדבר אינו הכרחי, ויכולה להיות הכנסה חריגה שלא מובילה למחזור חריג, וכן להיפך, מחזור בסיס חריג בגובהו שאינו נובע דווקא מהכנסה חריגה. בעוד שהחריגות של המחזור כולו נובעת בהכרח מסכומו הגבוה, הכנסה יכולה להיות חריגה בהקשר של בחינת הקשר הסיבתי כתוצאה מהיקף הסכום, ממחמת העסקית או (במרבית המקרים) משילוב של שני המאפיינים.

107. במקרה שלפנינו ובהתאם לנתונים שהציגה העוררת, מדובר בהכנסות בסכום כולל של כ-29.5 מיליון ₪ לחודשיים, כלומר כ-14.8 מיליון ₪ לחודש. אין מדובר בסכום חריג, ולמעשה הוא זהה כמעט בדיוק לסכום ההכנסות הממוצע של העוררת בתקופה שקדמה למלחמה. יתרה מכך, אפילו אם נלך כבר דרך לטובת העוררת ונבחן את מחזור הזכאות כולו, הכולל כמובן גם את ההכנסות הרגילות של העוררת (ולא רק את ההכנסות שאותן היא מבקשת לנטרל), מדובר בסכום של כ-18.5 מיליון ₪ (ממוצע לחודש), כלומר גבוה בכ-25% מהמחזור החודשי הממוצע בתקופת הבסיס (כ-14.8 מיליון ₪). גם לפי חישוב מיטיב זה אין מדובר בפער חריג כלל וכלל, ובעניין זה יש להצביע על כך שאפילו בתשעת החודשים של שנת 2023 שקדמו למלחמה, ינואר-ספטמבר 2023, היו לעוררת חמישה (!) מחזורי הכנסות שהיו גבוהים ממנו (כלומר, רוב המחזורים בתקופה שקדמה למלחמה). הסיבה שבגללה מחזור הזכאות החודשי הממוצע עולה (בשיעור של כ-25% כאמור) על המחזור הממוצע בחודשים הקודמים נובעת אך ורק מכך שבחודשיים הראשונים של השנה, ינואר ופברואר 2023, היו לעוררת הכנסות נמוכות למדי של פחות מ-5 מיליון ₪, והן אלו שמורידות את הממוצע הכולל של תקופה זו בצורה ניכרת.

108. על מנת לסבר את האוזן נסיף, כי במקרים דומים שבהם נדונו הכנסות או מחזורי בסיס חריגים, הם היו גדולים במאות אחוזים יותר מאשר מחזורי ההכנסות הממוצעים של אותם עוסקים (לדוגמא ערר 1005-21 טי ג'את סיסטמס 2006 בע"מ נ' רשות המסים, פסקה 28 (נבו, 9.3.21); ערר 1082-24 חסידות שבח נ' רשות המסים, פסקה 31 (נבו, 2.9.24)). במספר מקרים, מחזורי הבסיס של חודשיים בלבד היו גדולים יותר מאשר שנים שלמות (לדוגמא ערר 1134-22 משרד עורך דין אביגדור קנטי נ' רשות המסים, פסקה 47 (נבו, 26.7.22); ערר ינאי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

לעיל, פיסקה 28). לאור נתונים אלו, ודאי שלא ניתן לומר כי במקרה שלפנינו מדובר במחזור חריג מבחינה כספית.

109. בנוגע לשאלה אם מדובר בהכנסות חריגות מבחינה מהותית, התמונה מורכבת יותר. ההכנסות הרלוונטיות נובעות משלוש מקדמות ומעכבון שקיבלה העוררת במהלך חודשי הזכאות דצמבר 2023-ינואר 2024, מחברת נתיבי ישראל, שהיא חברה ממשלתית, ומחברת י.ש. גת בע"מ והתאגיד העירוני מי. קרית גת בע"מ, בסכום מצטבר של כ-29.5 מיליון ₪, בעקבות מלחמת חרבות ברזל והקשיים במשק, ובטרם ביצוע העבודות בפועל.

110. העובדה כי ההכנסות הוקדמו בגלל המלחמה אינה נתונה במחלוקת, ובעניין זה ניתן להצביע אל מכתבה של חברת נתיבי ישראל לכלל ספקיה שכותרתו "הקלות פיננסיות לספקים – מלחמת 'חרבות ברזל'" ושבנו נכתב: **"חברת נתיבי ישראל בשיתוף החשב הכללי במשרד האוצר, משרד התחבורה ויתר חברות תשתיות התחבורה הממשלתיות גיבשו מתווה להקלות פיננסיות שנועדו להקל עליכם תזרימית בתקופה מורכבת זו, ולסייע בשמירת הריצפות התפקודית ברשת הדרכים ובאתרי העבודה."**, וכן לתוספת להסכם שחתמה העוררת עם חברת י.ש. גת בע"מ שם נקבע: **"שלפנים משורת הדין, ומחמת הקשיים במשק הנובעים מתקופת החירום ומלחמת חרבות ברזל שפרצה ב-7/10/23, ניאותה החברה לשלם לקבלן מקדמה על חשבון התמורה בפרוייקט..."**.

111. מחד, ספק רב אם ניתן לומר כי מדובר בהכנסות חריגות מהותית, רק משום שמדובר במקדמות או בעכבונות, כלומר בסוג תשלומים שלכאורה לא היה אמור להיות משולם במצב העניינים הרגיל, ושלטענת העוררת לא שולם כלל בתקופה שקדמה למלחמה (יוער כי טענה זו כשלעצמה דורשת בחינה יסודית של הכנסות העוררת בשנים קודמות ושל ההסכמים השונים שעליהם היא חתומה, וזאת בניגוד לאחת מתכליותיו העיקריות של החוק, כאמור). בכל מקרה, לא מדובר בסוג הכנסה שהוא יוצא דופן ביחס לפעילות העסקית השגרתית (כגון תשלום דיבידנד לדירקטור כמו בפרשת ינאי), או במקור חיצוני המתייחס לעבודות שבוצעו לפני תקופה ארוכה (כגון תקבול בעקבות פסק דין), אלא בתשלומים שהם חלק מהפעילות השוטפת של העוררת כקבלן המבצע פרויקטים של עבודות בנייה. לא נראה אפוא כי עצם השינוי הפנימי בסדר התשלומים, כלומר הקדמתם במספר חודשים עוד בטרם ביצוע העבודות בפועל, עולה כשלעצמו לכדי הכנסה חריגה לצורך בחינת הקשר הסיבתי בחוק. נזכיר שוב כי ועדות הערר דחו עררים דומים של קבלני ביצוע וקבעו כי גביית חובות עבר, דחיית הכנסות או דיווח על הכנסות בגין עבודות שבוצעו במועד שונה, אינם מעידים על כך שמדובר בהכנסה חריגה (ראו ערר פאזל וערר וולטה סולאר לעיל).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

112. מאידך, ניתן גם לומר כי אכן מדובר בהכנסה חריגה וחד-פעמית, במובן זה שאלמלא המלחמה ההכנסות לא היו מתקבלות בריכוז ובעיתותי שבו התקבלו, ואין ספק כי המלחמה היא בגדר אירוע ייחודי שאינו חלק משגרת העבודה הרגילה.

113. אלא שטענה זו היא למעשה בגדר חרב פיפיות. היא מבקשת לבסס את חריגות ההכנסה על כך שזו התקבלה עקב המלחמה, אך משמעותה היא כי מדובר בהכנסה הנובעת מהאירוע המזכה עצמו, ולא ברכיב חיצוני ובלתי קשור. בהקשר זה יש להדגיש כי תכליתה של דרישת הקשר הסיבתי, שבמסגרתה נבחנות גם עסקאות חריגות, היא לנקות רעשים חיצוניים למחזור העסקאות, על מנת לבודד את השפעת המלחמה על הכנסות העוסק. כך, מקום שבו מדובר בהכנסה חריגה שאינה קשורה לאירוע המזכה, כגון תקבול חד-פעמי בעקבות פסק דין, יש לנטרלה או לפרוס אותה, מאחר שהיא מסתירה את היקף הפגיעה האמיתית מהמלחמה. לעומת זאת, כאשר מדובר בהכנסה עסקית הנובעת מהמלחמה עצמה, כמו במקרה זה של הקדמת תשלומים, אין מדובר ברכיב זר המעוות את הבדיקה, אלא באחת מן הדרכים שבהן השפיע האירוע המזכה (המלחמה) על הפעילות וההכנסות.

114. ברי כי לא ניתן לבודד ולבחון את השפעות המלחמה על ההכנסות, כאשר השפעה מרכזית שלה בדמות הקדמת תשלומים מנוטרלת מהחישוב. קבלת טענת העוררת הייתה מובילה למעשה לכך שהיא תוכל ליהנות מהקדמת התשלומים (שאותה ביקשה מלקוחותיה) מקום בו היא פועלת לטובתה, אך להתעלם ממנה כאשר היא פועלת לחובתה (לצורך חישוב וקבלת הפיצוי). במילים אחרות, אין לבחון רק את ההשפעות השליליות של המלחמה על הכנסות העוררת, אלא יש לנקוט בגישה עקבית שלפיה מובאות בחשבון כלל השפעותיה של המלחמה על הכנסות העוררת, לרבות השלכות חיוביות בדמות הקדמת תשלומים. יצוין, כי גם בעניין זה נבדל עניינה של העוררת ממקרים אחרים שעליהם ביקשה להסתמך.

115. לאור האמור, ההכנסות שבמחלוקת לא הביאו למחזור זכאות חריג מבחינה כספית, וספק של ממש אם הן חריגות מבחינה מהותית, שכן קיימים טעמים לכאן ולכאן. על כל פנים, גם אם נניח כי מדובר בהכנסות חריגות, הרי שחריגותן נובעת מהמלחמה, והדבר דווקא מחזק את המסקנה כי יש הכרח להביא בחשבון במסגרת החישוב, שכן יש לבחון את כלל השפעותיה של המלחמה על הכנסות העוררת, ולא רק את השפעותיה השליליות. יש לזכור כי בשורה התחתונה, לא רק שבמחזור הזכאות של העוררת לא הייתה ירידה בשיעור המינימלי המזכה בפיצוי (בהשוואה לתקופת הבסיס), אלא נרשמה עלייה ניכרת של כ-40% בהכנסות, שממנה אי אפשר להתעלם.

116. לסיכום ערר זה, החוק אינו מונע בחינה של הכנסות חריגות רק משום שהעוסק הוא קבלן ביצוע, אולם הוא מלכתחילה לא מאפשר בחינה של ההכנסות ככל שלא מתקיימת ירידה



עַרֵר חֲרָבוֹת בְּרָזֵל

1773-25

1774-25

כ"ה ניסן תשפ"ו

12.04.2026

**מדינת ישראל**

**ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי**

**ועם כלביא – נזק עקיף**

בשיעור מזכה אלמלא נטרולן. אף אם נבחן, לצורך הדיון, את ההכנסות לגופן, ספק רב אם מדובר בהכנסות חריגות, וגם אז אין מקום לנטרל אותן, דווקא משום שחריגותן נובעת מהמלחמה.


**סוף דבר**

117. הערר ביחס לתקופת הזכאות אוקטובר 2023 מתקבל באופן חלקי (ביחס לרכיב השכר), ואילו הערר ביחס לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023 נדחה.

118. לנוכח התוצאה שאליה הגענו שלפיה ערר אחד מתקבל והשני נדחה, יישא כל צד בהוצאותיו.

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

**ניתנה היום בתאריך כ"ה ניסן תשפ"ו, 12.04.2026, בהעדר הצדדים.**

  
רו"ח גרמן פייקין  
חבר הוועדה

  
ד"ר נדב כנען, עו"ד  
יו"ר הוועדה