מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

לפני כבוד חברי הוועדה:
תמר שטיינר, עו"ד - יו"ר
רו"ח ברוך ברוכי, רו"ח - חבר

העוררת: **תמיר טפירו חומרי בניין בע"מ, תאגיד 512562299**
באמצעות ב"כ עו"ד אבישי בן יצחק

נ ג ד

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

<u>החלטה</u>

רקע להגשת הערר שבכותרת

1. העוררת הינה חברה העוסקת בייצור שיווק ואספקה של חומרי בנין וכלי עבודה. החברה פועלת באמצעות הפעלת משאיות, כלי עבודה כבדים, מעבדת ברזל ומשאבות בטון מסוגים שונים.
2. נוכח ירידת מחזורים אשר חוותה הגישה העוררת ביום 24.1.2024 תביעה לפיצוי נזק עקיף במסלול "הוצאות מזכות" לתקופת הזכאות נובמבר -דצמבר 2023 בהתאם למנגנון הפיצוי הקבוע בחוק התכנית לסיוע כלכלי (הוראת שעה – חרבות ברזל), התשפ"ד 2023 (להלן: "**החוק**"). בהתאם למנגנון הקבוע בחוק, ועוד בטרם נבחנה זכאות העוררת לפיצוי, קיבלה העוררת מקדמה בגובה 394,338 ₪ (להלן: "**המקדמה**").
3. תביעת העוררת לפיצויים נדחתה ביום 20.8.2024 נוכח תנודתיות אשר נצפתה לדעת המשיבה במחזוריה החודשיים, ולפיכך חישבה את מחזור הבסיס בהתאם לממוצע ההכנסות של העוררת בשנת הבסיס, וקבעה כי מחזור תקופת הבסיס יעמוד על 8,120,912 ש"ח. חישוב חלופי זה הביא לכך שהעוררת אינה עומדת בתנאי הסף של ירידת מחזורים מינימאלית העולה על 25%, ומשכך נשללה זכאותה לפיצוי.
4. על החלטת המשיבה בתביעה הגישה העוררת השגה ביום 8.9.2024. במהלך בדיקת ההשגה הוציאה המשיבה מספר דרישות מסמכים ביניהן גם דרישה לפירוט ההוצאות הקבועות אשר הוציאה העוררת במהלך תקופת הזכאות מהן לא ניתן היה להימנע.
5. בהתאם לדרישת המסמכים מיום 28.4.2025 ומיום 14.5.2025 ביקשה המשיבה כי העוררת תמציא גיליון ובו מפורטות רשימות רכיבי ההוצאות הקבועות אשר מהן לא יכולה הייתה להימנע בתקופת הזכאות ולצרף אסמכתאות כגון חשבוניות או מסמכים מאמתים אחרים (להלן: "**דרישת המסמכים**").

מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

6. לאחר שהמציאה העוררת את רשימת ההוצאות הקבועות והאסמכתאות הנלוות לה, אישרה המשיבה את זכאות העוררת לפיצוי במלואה. בד בבד, נדרשה העוררת להשיב סך של 162,867 ₪ שכן בהתאם לחישוב זה קיבלה העוררת פיצוי ביתר כנגד המקדמה שקיבלה.
7. על החלטה זו הוגש הערר דנא.

תמצית העובדות הרלוונטיות למחלוקת שבפנינו

8. בשלב בדיקת ההשגה החליטה המשיבה לבחון את ההוצאות הקבועות של העוררת נוכח פערים אשר מצאה בין היקף ההוצאות הקבועות לבין דרישת הפיצוי של העוררת. עקב כך, ביקשה המשיבה כי העוררת תמציא את רשימת ההוצאות הקבועות מהן לא ניתן היה להימנע בתקופת הזכאות בצרוף כל האסמכתאות הרלוונטיות לכל הוצאה והוצאה.
9. כל רכיבי ההוצאות הקבועות אשר נדרשו ע"י העוררת בשלב ההשגה הוכרו ושולמו ע"י המשיבה למעט רכיב השכר, אשר בגינו כאמור מוגדר רכיב פיצוי נפרד במנגנון הקבוע בחוק ועמד בהתאם לנוסחה על סך 176,959 ₪. (נספח ו וז' לכתב התשובה).
10. רכיב ההוצאות הקבועות חושב ע"י המשיבה כסך ההוצאות הקבועות בהן הכירה בגובה של 169,292 ש"ח במכפלה בשיעור ירידת המחזורים של העוררת בתקופת הזכאות בגובה של 32.2%. כך עמד רכיב ההוצאות הקבועות על סך של 54,512 ₪ וביחד עם רכיב השכר אשר אינו שנוי במחלוקת בערר דנא, הסתכם סך הפיצוי בגובה של 231,471 ₪.
11. בשלב הגשת הערר שבכותרת צרפה העוררת לראשונה רכיבי הוצאות קבועות רבים ובהיקף של למעלה מ- 400,000 ₪, אשר לא נכללו בדרישת ההוצאות הקבועות בשלב בדיקת ההשגה, המבוססות על מאזן הבוחן לשנת 2023 אותו צרפה לכתב הערר (להלן: **"המאזן"**) (נספח ג' לכתב הערר).
12. הרכיבים העיקריים אותם הוסיפה העוררת בשלב הטיפול בערר דנא הינם בעבור רכיבי ההוצאות הבאים אשר פורטו כאמור לעיל במאזן:
    12.1. הוצאות החזקת רכבים - כגון טיפולים שוטפים ברכבים, חלקי חילוף, איתוראן, ביטוחים הוצאות דלק וסולר ועוד.
    12.2. הוצאות פחת או הוצאות רכישת רכבים - דרישה להכרה בהוצאות פחת רכבים העומדים על סך של 155,268 ₪ או כחלופה לכך הכרה בעלות רכש הרכבים בסך של 521,161 ₪ (באופן יחסי לתקופת הזכאות) כהוצאה קבועה.
13. מניתוח ההכנסות השנתי של העוררת בהתאם לדיווחיה למע"מ בין השנים 2018-2024 עולה כי **הכנסות העוררת נמצאות במגמת עליה** בין השנים 2018-2024 באופן עקבי. כמו כן ניכרת תנודתיות בהכנסות החודשיות של העוררת בשנים אלו הנגזרת ככל הנראה מאופי פעילותה העסקית כפי שפורטה לעיל.

מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

ההליכים בפני וועדת הערר

14. עם תום חילופי כתבי הטענות של הצדדים, והוראות חוזרות של וועדת הערר על המצאת מסמכים נוספים לתיק הערר שבכותרת, זימנה הוועדה דיון בנוכחות הצדדים אשר התקיים ביום 31.12.2025 (להלן: "**הדיון**").
15. נוכח הצורך בהשלמת התמונה העובדתית, שוב הורתה הוועדה לעוררת על השלמת ראיות נוספות בין היתר פירוט רכיבי ההוצאות הקבועות בהוצאות הרכב אשר נטענו על ידה.
16. בהתאם לכך, הגישה העוררת לתיק הערר ביום 15.1.2026 עשרות עמודי גליונות שבהם פירוט שנתי של רכיבי ההוצאות הקבועות מתוך הוצאות הרכב, בהתאם להוראת הוועדה, אשר הסתכמו בסך שנתי של 1,167,134 ₪.
17. גליונות אלו כללו פירוט שנתי של כל הוצאה והוצאה ובכלל זה הוצאות ביטוח, איתוראן, הוצאות בעבור טיפולים שוטפים, דלקים וסולר, חלקי חילוף ועוד (ראה ניתוח הוצאות ציוד כבד, משאיות ורכבי עבודה אשר הוגש מטעם העוררת לתיק הערר ביום 15.1.2026). יצויין כי **רוב ההוצאות אשר פורטו בגליונות אלו כלל אינם רלוונטים לתקופת הזכאות דנא, חלקם כבר הוכרו ע"י המשיבה כהוצאות קבועות בזמן בדיקת ההשגה, וחלקם מהווים הוצאות משתנות**.
18. בתגובת המשיבה להשלמת הפרטים הנ"ל מטעם העוררת מיום 24.2.2026, ולאחר שבדקה את ההוצאות הרלוונטיות לתקופת הזכאות דנא הכירה המשיבה ברכיבים נוספים כהוצאות קבועות מהן לא ניתן היה להימנע בתקופת הזכאות כך שהתווסף סך של 26,587 ₪ לרכיב הוצאות הרכב מסך ההוצאות הקבועות אשר בסך הכל עומדות לשיטת המשיבה על סך של 195,879 ₪.
19. לאחר תגובות הצדדים להשלמת המסמכים והפרטים מאת העוררת נקבע תיק הערר לדיון נוסף, אולם נוכח דחיות מועדי הדיון, השלמת כלל הטענות ע"י הצדדים, התייתר הצורך בקיום דיון נוסף והתיק שבכותרת עבר לכתיבת ההחלטה דנא.

טענות הצדדים

א. <u>טענות העוררת</u>

20. **ראשית,** טוענת העוררת כי במקרה דנא לא היתה מוסמכת המשיבה לסטות מהנוסחה הקבועה בחוק על פיה הינה זכאית לפיצוי בסך של 528,233 ₪. העוררת סבורה כי הפער בין המענק המבוקש לבין היקף ההוצאות הקבועות בתקופת הזכאות אשר עומדות על סך של 648,245 ₪ או 929,364 ₪ באופן נרחב אינו מצדיק סטיה מהנוסחה במקרה דנא ועל כן הינה זכאית למלוא המענק בהתאם לנוסחה הקבועה בחוק.
21. **שנית,** העוררת כלל לא היתה מודעת להיקף ההוצאות הקבועות עת הגישה למשיבה את רשימת ההוצאות הקבועות והאסמכתאות בשלב ההשגה, ולא הונחתה אילו רכיבי הוצאות מוכרים כ"הוצאה קבועה" על ידי המשיבה. יתרה מכך, המשיבה לא ביארה בפני העוררת בשלב ההשגה מדוע הינה בוחנת את ההוצאות הקבועות תוך סטיה מהנוסחה הקבועה בחוק. עקב כך, המציאה

העוררת בשלב ההשגה רשימה מצומצמת ולא מלאה של כלל ההוצאות הקבועות מהן לא יכלה להימנע בתקופת הזכאות, אותן היא מבקשת להרחיב באופן משמעותי בשלב הערר.

22. נוכח אי ההבנה המשפטית והחשבונאית של העוררת בשלב ההשגה את המהות של רכיבי ההוצאה הקבועה כפי שהיא מוגדרת ע"י המשיבה, מבקשת העוררת להכיר בשלב הערר ברשימה רחבה יותר של הוצאות קבועות אשר מסתכמות לכל הפחות בסך של 648,245 ₪, הכולל את הוצאות הפחת ואת הוצאות הרכבים אשר לא נדרשו בשלב ההשגה. לגישת העוררת הוצאות פחת מהוות הוצאה ריאלית המשקפת את שחיקת הנכס. כל זאת ביתר שאת כאשר עסקינן בפחת של ציוד תפעולי המהווה את ליבת פעילותו של העסק. עוד הציעה העוררת כי חלופה אפשרית להכרה בהוצאת הפחת היא הכרה בהוצאות הרכישה של הרכבים הכבדים ע"י העוררת בחלוקה יחסית לתקופת הזכאות.

23. **שלישית,** ככל שהיה יסוד במקרה דנא לבחון את ההוצאות הקבועות של העוררת הרי שלא הייתה למשיבה סמכות לכפול את ההוצאות הקבועות של העוררת בשיעור ירידת המחזורים של העוררת ובכך להקטין באופן משמעותי את הפיצוי המגיע לעוררת.

ב. <u>טענות המשיבה</u>

24. **ראשית,** טוענת המשיבה כי בדין פעלה עת בחנה את היקף ההוצאות הקבועות של העוררת שכן לעוררת תשומות גבוהות מאד ביחס למחזור ההכנסות אשר נובעות מאופי פעילותה העסקית של העוררת במסחר בחומרי בנין וכן כעסק שמתאפיין בהחזקת מלאים בשיעור גבוה באופן שאינו משקף את ההוצאות הקבועות של העסק כי אם את ההוצאות המשתנות בעבור קניה ומכירה של טובין. מפאת מאפיינים אלו בפעילות העוררת, סברה המשיבה כי נכון במקרה דנא לבחון את היקף ההוצאות הקבועות של העוררת.

25. הלכה למעשה הפער שמצאה המשיבה בין ההוצאות הקבועות של העוררת העומדות על סך של 169,292 ₪ ובהכפלה בשיעור הירידה רכיב קבועות בסך של 54,512 ₪, בהשוואה לפיצוי המבוקש ע"י העוררת בסך של 650,000 ₪ הינו פער המצדיק בחינה פרטנית של היקף ושיעור ההוצאות הקבועות של העוררת במקרה דנא, והכל בהתאם לסמכות המנהל הקבועה בחוק. כתוצאה מבדיקת הפער האמור נמצא כי אף המקדמה שקיבלה העוררת מהווה לכשעצמה פיצוי ביתר, נוכח היקף ההוצאות הקבועות האמור.

26. **שנית,** מכפלת היקף ההוצאות הקבועות במקדם ההוצאות הקבועות הוכר זה מכבר ע"י וועדות הערר והולם את מנגנון הפיצוי הקבוע בחוק המגשים את התכלית בבסיס חקיקת החוק, על פיו המחוקק קבע כי יש לעשות שימוש בסמכות המנהל לקבוע מקדם הוצאות קבועות חלופי.

27. **שלישית,** העוררת בחרה לראשונה להרחיב את היקף ההוצאות הקבועות בשלב הערר בעוד המשיבה נתקלת לראשונה בדרישה כגון דא. באשר להיקף ההוצאות הנוספות אותן דרשה העוררת בשלב הערר, טוענת המשיבה כי דינן להידחות שכן הוצאות פחת אינן מהוות הוצאה קבועה שכן מדובר בהוצאה רעיונית שלא הוצאה בפועל. באשר להיקף הוצאות הרכב אשר נדרש ע"י העוררת כתוספת בשלב הערר הרי שאלו אוזכרו ללא כל פירוט סכומי ההוצאות, אסמכתאות והסברים בדבר ההיקפים הנ"ל בשלב הגשת הערר וגם בכך יש טעם לפגם.

מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

דיון והכרעה

א. רקע כללי - מתווה פיצוי נזק עקיף בגין מלחמת "חרבות ברזל" במסלול "הוצאות מזכות"

28. מנגנון הפיצוי אשר נקבע בחוק מושתת בעיקרו על מנגנון מתן המענקים לעסקים קטנים ובינוניים שניתנו על רקע משבר הקורונה בחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), תש"ף-2020 (להלן: "**חוק הקורונה**") וחוק מענק סיוע לעסקים בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות זן האומיקרון של נגיף הקורונה החדש (הוראת שעה), תשפ"ב-2022 (להלן: "**חוק האומיקרון**"), וכן בהתאם למנגנוני פיצוי נוספים אשר נקבעו בעבר באירועי לוחמה לפי חוק מס רכוש.

29. עקב פרוץ מלחמת "חרבות ברזל" והמגבלות אשר הוטלו על המשק, פעילותם של עסקים רבים בכל רחבי הארץ נפגעה, הן בשל המגבלות על התקהלות אשר לא אפשרו את פתיחתם באופן סדיר והן באופן עקיף, בשל גיוס מילואים רחב היקף, וכן סגירת מוסדות החינוך בתקופה הסמוכה לפרוץ המבצע. כך הובא בהצ"ח:

> "בעקבות פעולות הלחימה המתמשכות במסגרת מלחמת "חרבות ברזל", נפגעה למשך תקופה ממושכת הפעילות הכלכלית הסדירה של חלק מהעסקים, וזאת בשל הגבלות והנחיות פיקוד העורף, סגירת מערכת החינוך והתגייסותם של מאות אלפים למילואים. כתוצאה מכך יש עסקים שחוו ירידת מחזורים במסגרת ההתמודדות עם המצב המיוחד בעורף בחודש אוקטובר 2023."

(**הצ"ח ממשלה 1670**, י"ח בחשון התשפ"ו, 2.11.2023 בעמ' 82 -83 (להלן: "**הצ"ח**"))

30. מנגנון הפיצוי במסלול הוצאות מזכות אשר גובש על ידי הממשלה בעקבות מלחמת חרבות ברזל (להלן: "**המנגנון**" או "**מתווה הפיצוי**") שונה ברכיבים מסויימים ממנגנון המענקים אשר הונהג בעקבות חוק הקורונה וחוק האומיקרון, אולם ברציונאל העומד בבסיס החקיקה ישנם קווי דמיון משותפים המאפשרים השלכה מחקיקה אחת לאחרת.

31. ככלל, בהתאם למתווה שגובש עוסק שחווה ירידת מחזורים בשיעור שנקבע בחוק כתוצאה מפרוץ המלחמה והמגבלות אשר חלו כתוצאה מכך על העורף, זכאי לפיצוי בעבור נזק עקיף במסלול "הוצאות מזכות" כך שככל ששיעור ירידת המחזורים עולה, כך גם שיעור הפיצוי עולה (ראו דברי ההסבר להצעת חוק התוכנית לסיוע כלכלי (הוראת שעה - חרבות ברזל), התשפ"ד-2023, ה"ח הממשלה 1670, מיום 2.11.2023) (להלן: "**הצעת החוק**").

32. כפי שנקבע בחוק, גובה הפיצוי במסלול הוצאות מזכות מחושב לפי שני מרכיבים: מרכיב ההוצאות הקבועות, ומרכיב השכר. ס' 38ג' לחוק מגדיר מהן "**הוצאות קבועות**" ובהלימה להן - "**מקדם הוצאות קבועות**":

> "**<u>הוצאות קבועות</u>" -** אחד מאלה, לפי העניין:
>
> לעניין ניזוק שאינו מנוי בפסקאות (2) או (3) - סך כל התשומות השוטפות בשנה הקודמת, מחולק ב־ 12 ומוכפל במקדם ההוצאות הקבועות;"
>
> "**<u>מקדם הוצאות קבועות</u>**" - אחד מאלה:
>
> לעניין ניזוק כמפורט להלן, שאינו ניזוק כאמור בפסקה (2) עד (5):

מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

> לעניין ניזוק שמדווח בשיטה חד-חודשית ששיעור הירידה במחזור העסקאות שלו עולה על 25% ואינו עולה על 40%, ולעניין ניזוק שמדווח בשיטה דו-חודשית ששיעור הירידה במחזור העסקאות שלו עולה על 12.5% ואינו עולה על 20% - 7%;
>
> לעניין ניזוק שמדווח בשיטה חד-חודשית ששיעור הירידה במחזור העסקאות שלו עולה על 40% ואינו עולה על 60%, ולעניין ניזוק שמדווח בשיטה דו-חודשית ששיעור הירידה במחזור העסקאות שלו עולה על 20% ואינו עולה על 30% - 11%;
>
> לעניין ניזוק שמדווח בשיטה חד-חודשית ששיעור הירידה במחזור העסקאות שלו עולה על 60% ואינו עולה על 80%, ולעניין ניזוק שמדווח בשיטה דו-חודשית ששיעור הירידה במחזור העסקאות שלו עולה על 30% ואינו עולה על 40% - 15%;
>
> לעניין ניזוק שמדווח בשיטה חד-חודשית ששיעור הירידה במחזור העסקאות שלו עולה על *80%*, ולעניין ניזוק שמדווח בשיטה דו-חודשית ששיעור הירידה במחזור העסקאות שלו עולה על 40% - 22%;"

33. מקדם ההוצאות הקבועות נקבע באופן מדורג, בהלימה למדרגת שיעור ירידת המחזורים שחווה העוסק, ומתוך הערכה כללית באשר לשיעור ההוצאות הקבועות מתוך סך ההוצאות של עסקים בישראל (**הצעת החוק לעיל,** בעמ' 86).

ב. סמכות המנהל לקביעת מקדם בשיעור אחר בהתאם לגובה ההוצאות הקבועות

34. בדומה לחוק הקורונה וחוק האומיקרון, גם כאן עיגן המחוקק את סמכות המנהל לסטות מן מנגנון הפיצוי הכללי הקבוע בחוק דנא, ולקבוע תחתיו מקדם הוצאות קבועות אחר לפי שיקול דעתו - כהי לישנא:

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

35. וועדות הערר וערכאות הערעור דנו רבות בנסיבות בעטיין מוסמך המנהל לסטות מן הנוסחה הכללית הקבועה בחוק למתן פיצוי או מענק (בחוק הקורונה וחוק האומיקרון), ולפעול לשינוי המקדם ולבחון את גובה ההוצאות הקבועות של העסק בפועל במקרה בו קיים **פער משמעותי** בין ההוצאות הקבועות בפועל לבין המענק המחושב על פי הנוסחה.

36. כך נקבע ב**עניין בסמרקט**:

> "... אף אני איני סבור כי קיימת מניעה לבחון את גובה הוצאותיו הקבועות של העסק הספציפי. בחינה זו עשויה להיות רלוונטית לאור הצורך, כאמור, בקיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזורים ובין משבר הקורונה, כמו גם לאור מטרת החוק, הנלמדת הן משמו והן מדברי ההסבר להצעת החוק (ראו בעניין זה הניתוח המפורט שערכה ועדת הערר בערר 1750-21 **אינקוגניטו נ' רשות המסים** [פורסם בנבו] (13.2.2022)), לסייע לעוסקים הנאלצים להוציא הוצאות קבועות חרף הירידה בפעילות בשל הקורונה. בחינה זו יכולה להיות רלוונטית גם בשל הסמכות הנתונה למנהל לשנות את מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות.
>
> ...מאחר שמטרת החוק היא לסייע לעוסקים בתשלום הוצאותיהם הקבועות, אין זה סביר בעיניי כי המשיבה או הוועדה תתעלמנה מנתונים אלה."
>
> (עמ"נ (מרכז) 37303-02-22 **בסמרקט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל** [פורסם בנבו] (2.6.2023) (להלן: "עניין **בסמרקט**") בפס' 17 לפסק הדין)

מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

37. בדומה **בעניין פרינטופ** נקבע כך:

> "לטעמי, הצדק עם הוועדה שקבעה כי **למשיבה קנויה הסמכות להביא בחשבון את גובה ההוצאות הקבועות של העסק, מקום שבו קיים פער משמעותי בין המענק המבוקש, כפי שהוא מחושב על פי הנוסחה שבחוק, לבין הוצאותיו הקבועות של העסק.** אכן, המחוקק אינו מגדיר מה הן "הוצאות קבועות", ולשון החוק עניינה קביעת "מקדם אחר", אך התוצאה לפיה מענק, המשולם מכוחו של דבר חקיקה שמטרתו המובהקת, גם אם לא הבלעדית, היא לסייע לעסק לממן את ההוצאות הקבועות בתקופת הקורונה, ואף מאפשר לערוך שינוי המקדם על פי הנוסחה כאשר זו אינה משקפת את ההוצאות הקבועות, יהיה גבוה באופן משמעותי מההוצאות הקבועות הממשיות של העסק - אינה מתקבלת על הדעת."
>
> (עמ"נ 50021-08-22 **פרינטופ סחר בע"מ נ' רשות המיסים** (נבו, 15.8.2023) (להלן: "**עניין פרינטופ**") בפס' 15 לפסק הדין, וכן ראו לעניין ההתערבות המנהל בקביעת המקדם בשיטת ה*reverse engineering* בפס' 18 לפסק הדין)

38. עקרונות אלו שנקבעו ביחס למענקי הקורונה, יפים הם גם לגבי יישום סמכות המנהל לשינוי המקדם הקבועה בחוק חרבות ברזל, קרי במקום שבו סבור המנהל כי קיים "פער משמעותי" בין הפיצוי המתבקש לבין גובה ההוצאות הקבועות הרי שמנהל מוסמך לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל של העוסק [ראה בעניין זה קביעות וועדות הערר בערר 1099-25 **מ. סלאיימה למסחר כללי בע"מ נ' רשות המסים** , ניתן ביום 6.6.25; ערר 1042-25 **מ.אדן לשיווק ומסחר בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 31.7.25; ערר 1369-25 **א.ד.ב איזי בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 25.8.2025, ערר 1983-25 **אינסייד קרמיקה בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 16.3.2026 (להלן: "**עניין אינסייד קרמיקה**")].
39. במקרה דנא, שיעור התשומות הגבוה מתוך סך המחזור של העוררת (כ-91%) כפי שדווח למע"מ, וכן המלאים הגבוהים אותם מחזיקה העוררת כחלק מהפעילות העסקית השוטפת שלה וההוצאות אותן היא מוציאה לשם כך, כל אלו עלו כאמור מתוך הדוחות אשר הוגשו ע"י העוררת למשיבה בין היתר במסגרת בדיקת ההשגה, ומעידים כי יש צורך בבחינה של ההוצאות הקבועות.
40. אם כן בנסיבות אשר בפנינו ונוכח התשתית העובדתית אשר הונחה בפנינו בערר דנא, מצאנו כי אכן מוצדק היה מלכתחילה לבחון את הוצאותיה הקבועות של העוררת.

ג. סמכות המנהל לכפול את סך ההוצאות הקבועות לתקופת הזכאות במקדם ההוצאות הקבועות

41. במובחן מחוק הקורונה וחוק האומיקרון במתווה הפיצוי בעבור מלחמת חרבות ברזל החליט המחוקק כי הרף העליון של שיעור ההוצאות הקבועות של העוסק מתוך סך התשומות שדווחו למע"מ יעמוד על 22%. בדיונים אשר התקיימו בהקשר זה בוועדת הכספים ניתן ללמוד כי המחוקק סבר כי 22% מתוך סך התשומות המדווחות מהווה "הערכה ביתר" של אחוז ההוצאות הקבועות של העוסקים בישראל מתוך סך ההוצאות.
42. אם כן, עסק אשר חווה ירידת מחזורים מקסימאלית, יהא זכאי להשתתפות בהוצאות קבועות, קרי 22% מתוך סך התשומות (ראה הדיון בוועדת הכספים בהקשר זה בפרוטוקול מס' 234 לעיל, מיום 5.11.2023 בעמ' 37). כך נקבע בעניין מכפלת היקף ההוצאות הקבועות במקדם המותאם **בעניין א.ד.ב. איזי**:

מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

"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% מהוצאותיו 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 במובנן הרחב); ככל שהמקדם הוא 15, 68% מההוצאות הקבועות; מקדם 11 – מחצית מההוצאות הקבועות; ומקדם 7 – 32% מההוצאות הקבועות.**"

(ההדגשים אינם במקור ש.ת)

(ערר 1369-25 **א.ד.ב איזי בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 25.8.2025 (להלן: "**עניין א.ד.ב. איזי**") בפס' 40-39 לפסק הדין)

ד. המחלוקת באשר להיקף ההוצאות הקבועות – הרחבת היקף ההוצאות הקבועות בשלב הערר

43. ככלל, שלב הערר אינו בבחינת "מקצה שיפורים" על שלב בדיקת ההשגה. כאשר עורר מבקש סעד מהרשות, חובה עליו לפעול בתום לב ובגילוי מלא של הנתונים מול הרשות. הנתונים אודות רכיבי ההוצאות הקבועות נמצאים בידי העוררת ולמשיבה אין ולא צריכה להיות דרך לאתר את ההוצאות הנ"ל. פתיחת הדלת למקצה שיפורים בשלב הערר, מחייבת פתיחת הדלת באופן שוויוני כלפי כל העוסקים החפצים לעשות כן בשלב הערר, הליך שחורג מהיסודות העומדים בבסיס החוק, והתכליות המעוגנות בו.

44. בכל הכבוד, עוררת שבאה לבקש סעד הן מהרשות והן מוועדת הערר אינה יכולה להסתיר או להקשות על הערכאות השונות לברור התמונה העובדתית המלאה. **מחובתה לפרוש את כל הנתונים אשר יש בידיה ולאפשר לערכאות השונות לבחון את הטענות העולות מצדה**. לא כך פעלה העוררת בענייננו ובכך יש טעם לפגם, להקשות על עשיית צדק בעניינה של העוררת, ואף לזרות חול בעיני הערכאות השונות. בכל שלב טיפול בתיק הערר דנא, לא מצאה הוועדה הסבר המניח את הדעת להתנהלותה של העוררת הן בפני המשיבה והן בפני הוועדה.

45. עם הגשת הערר דנא, ביקשה העוררת להוסיף על רכיבי ההוצאות הקבועות אותן תבעה בשלב ההשגה, הוצאות נוספות רבות בהיקף של לכל הפחות פי 3 מהדרישה בשלב ההשגה **וזאת ללא הנחת תשתית עובדתית תומכת לטענותיה**. חרף הוראות חוזרות של הוועדה על השלמת מסמכים ופירוט לטענות הנטענות ע"י העוררת, בהתאם להוראות הדין (ראה את ההוראות בתקנות 3-2 לתקנות התכנית לסיוע כלכלי (נגיף קורונה החדש) (הוראת שעה) (סדרי דין והמינהל בוועדת הערר) תשפ"א-2020 (להלן: "**התקנות**")) לא הרימה העוררת את הנטל ולא פעלה כדי להניח תשתית עובדתית מוצקה לתימוכין בטענותיה.

מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

46. העוררת הסתפקה בהעלאת טענות כלליות ללא כל תימוכין ראייתי בצדן. בכתב הערר לא פורטו הסכומים המבוקשים בעבור רכיבי ההוצאות הקבועות הנתבעים, לא צורפו אסמכתאות, דוחות כספיים, קבלות בעבור רכישות, חשבוניות המעידות על הרלוונטיות של ההוצאות הנטענות למחלוקת דנא או כל תימוכין אחר. העוררת הסתפקה בצרוף מאזן בוחן בלבד.

47. במהלך הטיפול בתיק הערר התקשתה הוועדה לקבל תימוכין ראייתי לטענות אשר הועלו ע"י העוררת, ולפיכך הורתה הוועדה לעוררת מספר פעמים הן על פירוט הטענות והן על הגשת מסמכים התומכים בטענותיה, וזאת לשווא. כך למשל רק בתגובה לכתב התשובה אשר הוגש מטעם המשיבה, הואילה לצרף העוררת, את דוח הפחת השנתי לשנת 2023 שם הפנתה לסעיף "שיפורים ושיפוצים" בטענה כי מדובר ב"תשתית תפעולית לוגיסטית" המהווה הוצאה קבועה. שוב ללא כל הסבר המניח את הדעת בין הדוח לטענותיה. כך גם לא התייחסה בתגובתה כהוא זה להרחבה המשמעותית המבוקשת על ידה של הוצאות הרכב, לרכיבים אשר כן הוכרו ע"י המשיבה בשלב ההשגה ומה מקור התוספת הנדרשת על ידה לרכיב זה בשלב הערר.

48. ולא זו אף זו; ההסבר שעמד בבסיס הפער המשמעותי שבין היקף ההוצאות הנתבע בהשגה, לכתב הערר לטענת העוררת הוא כי לא היתה ערה להלכות המשפטיות התקפות עת הגישה למשיבה את רשימת ההוצאות הקבועות בשלב ההשגה (ס' 25-21 לכתב הערר). **גם אם אכן כך, אין בכך לאיין את החובה של העוררת לספק לוועדה תשתית עובדתית התומכת בטענותיה.**

49. יפה לעניינו קביעתו של כבוד השופט גורמן **בעניין יגאל חיון** לעניין המצאת מסמכים אשר נדרשו מהעוררת ע"י המשיבה בהקשר אחר:

> "....במקרה בו דרישה שכזו לא נענית או נענית באופן חלקי בלבד, כפי שהתברר כי אירע תחילה במקרה דנן, **קמה לדעתי חזקה כי מי שלא מעביר מסמכים מבקש להסתיר משהו בעניינם.** די בכך לטעמי, כדי להעביר את נטל ההוכחה לכתפיו של מי שאינו מספק מסמכים שנדרש לספק (ובתנאי כמובן שמדובר בדרישה לגיטימית, כפי שהדבר במקרה בו יש תיעוד לחשבוניות הפרוסות על פני תקופה העולה על שנה)....."
>
> (ההדגשים אינם במקור ש.ת)
>
> (עמ"נ 54477-01-22 **יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים**, ניתן ביום 2.8.2023, (להלן: "**עניין יגאל חיון**") בפס' 57)

50. במקרה דנא העוררת לא הוכיחה כי רכיבי ההוצאות הקבועות אותם היא מבקשת להוסיף, לא עמדו לנגד עיניה בשלב הדרישה בהשגה באופן סביר; כי נהגה בתום לב הן בשלב ההשגה והן בשלב הערר; כי פרשה בפני הערכאות את מלוא המידע והראיות הרלוונטיות להכרעה במחלוקת בהזדמנות הראשונה שניתנה לה לעשות כן; כי באה בניקיון כפיים בבקשה למתן סעד ואף פעלה מיוזמתה להשלמת התמונה העובדתית ועוד. **לא כך פעלה העוררת במקרה דנא, וזאת בלשון המעטה.** כפי שיובהר בהמשך, חרף ההחלטות החוזרות ונישנות של הוועדה, אשר התירו לעוררת לצרף אסמכתאות לתמיכה בטענותיה בדבר קיומן של הוצאות קבועות נוספות, מלבד טבלאות העוררת לא הציגה ראיות ממשיות לקיומן של הוצאות קבועות של הוכרו על ידי המשיבה בשלב ההשגה או במסגרת ערר זה.

ה. היקף ההוצאות הקבועות – האם הוצאות רכב והוצאות פחת מהוות הוצאות קבועות במקרה דנא?

51. הוצאות קבועות הן הוצאות שהיה הכרח הישרדותי להוצאתן, הוצאות מהן לא יכול היה העסק להימנע מלהוציאן. הוצאות אלו נמנות על סוגי ההוצאות שהישרדות העסק תלויה בהוצאתן – וכי אילולא יצאו היה בכך לסכן את שרידות העסק בעת החירום, וכך נכתב בהקשר זה בדברי ההסבר לחוק:

> "עסקים שפעילותם נפגעה כאמור היו יכולים לצמצם את הוצאותיהם המשתנות, כגון רכישות מספקים, **ואולם יש הוצאות שלא יכלו להימנע מהן** ובהן תשלומי שכירות, הוצאות ביטוח, חשבונות חשמל ומים וכדומה."
>
> (ההדגשים אינם במקור ש.ת) (**הצ"ח לעיל** בעמ' 82; (לדיון נרחב ראו ערר 1031-21 **אי. איי. סי. איי. אייזנברג אגר. קומפני ישראל בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 21.6.2021, מפס' 26 ואילך).)

52. במקרה דנא, המחלוקת בין הצדדים באשר להיקף ההוצאות הקבועות מורכבת משני רכיבים עיקריים: רכיב הוצאות הרכבים הכבדים, ורכיב הפחת או לחילופין רכיב רכישת הרכבים הכבדים (בפרשנות מורחבת לגישת העוררת).

הוצאות הרכב

53. בשלב בדיקת ההשגה הכירה המשיבה ברכיב הוצאות הרכב בהתאם לחשבוניות ואסמכתאות אשר הוגשו לה בגובה של 50,727 ₪.
54. בכתב הערר ביקשה העוררת להרחיב את סעיף הוצאות זה, ללא כל פרוט והסתפקה בצרוף מאזן בוחן בלבד. העוררת לא בארה עבור אילו רכבים מבוקשות ההוצאות כגון האם מדובר ברכב פרטי של בעלי העוררת או שמא מדובר ברכב כבד, לשם מה משמשים הרכבים הנ"ל ועוד פרטים רבים הנדרשים לצורך הכרעה בבקשת הסעד המבוקש. העוררת הגדילה לעשות ואף לא ציינה את הסכומים המבוקשים, לא בשלב כתב הערר ולא בשלב כתב התגובה לכתב התשובה.
55. רק לאחר שהוועדה הורתה ברחל בתך הקטנה להגיש את הפירוט של הרכיבים המבוקשים בציון הסכומים, הגישה העוררת דוח הוצאות שנתי בו חלק מהרכיבים כלל אינם רלוונטים לתקופת הזכאות דנא, חלקם כבר הוכרו ושולמו לעוררת בשלב ההשגה, גם כאן ללא כל אסמכתא כגון קבלות/ חשבוניות או הסבר בצד הדרישה. **יש בהתנהלות זו לזרות חול בעיני הוועדה ובעיני הצדדים להליך.**
56. בתגובת המשיבה לפירוט אשר הומצא כאמור, הכירה המשיבה בהגינותה בהוצאות נוספות בעבור רכיב זה בגובה של 26,587 ₪ (ס' 9 לתגובת המשיבה מיום 24.2.2026), נוכח הסכמת המשיבה להוספת רכיבים אלו לא מצאנו לנכון להתערב בעמדת המשיבה בנקודה זו.
57. מעבר לפירוט הטבלאי והגם שהיו לעוררת הזדמנויות רבות לצרף את מכלול הראיות הנדרשות, לא עשתה כן וסיבותיה עמה (ראו בהקשר זה דבריו של כב' השופט גורמן בעניין חיון כפי שהובא לעיל).
58. בהתבסס על הראיות שהוצגו בפנינו, לא הוכח בפנינו כי היקף רכיב הוצאות הרכב גבוה מעבר לרכיב אשר הוכר ע"י המשיבה.

הוצאות פחת או לחילופין הוצאות רכישת הרכבים הכבדים -

59. ככלל הוצאות פחת אינן מהוות הוצאות קבועות, בהחלטות ועדת הערר כבר הוזכר לא אחת כי הוצאת פחת היא "הוצאה רעיונית", שלא אמורה להיות חלק מתחשיב ההוצאות הקבועות (ערר 1068-21 **ג'ו לג'נד ישראל בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 19.8.2021; ערר 2304-21 **דר. א. ויסמן אחזקות בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 7.8.2022; ערר 1949-22 **אהרן כהן שיווק סיגריות (1990) בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 15.5.2023; ערר 1629-21 **מ.ג.ב. שרותי נקיון בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 8.12.2021)). בערר 1061-21 **הולילנד סיילינג בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 11.08.2022)).
60. במקרים **חריגים** הכירה ועדת הערר בהוצאות פחת מסוימות כהוצאות קבועות, ואולם זאת רק כאשר הוועדה שוכנעה כי הפחת לא נרשם כהוצאה רעיונית בלבד, וכי מאחורי רישום זה ישנן הוצאות ממשיות שהעסק נאלץ לשאת בהן בקביעות גם בתקופת מגפת הקורונה (ראו ערר 2008-21 **בי.אר.אס קונסלטינג בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 14.9.2022; ערר 2351-22 **דפוס הקריה ב.ג בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 8.1.2023 (להלן: "**עניין דפוס הקריה**")).
61. במקרה דנא, הוצאות הפחת בגובה של 155,268 ₪ כלל לא נדרשו בשלב בדיקת ההשגה, בטח ובטח שלא הוצאות רכישת הרכבים בעלות שנתית של 3,126,968 ₪. גם כאן הסתפקה העוררת בהפניה לפסיקת וועדת הערר **בעניין דפוס הקריה** כתימוכין לדרישה להכרה בהוצאות הפחת כהוצאה קבועה ולא תמכה את טענותיה בהסברים או במסמכים התומכים בטענה זו.
62. בתגובה לטענות המשיבה בהקשר זה, הואילה העוררת לצרף את דוח הפחת השנתי לשנת 2023 לכתב התגובה מטעמה וטענה בעלמא כי מאחר והעוררת עוסקת במסחר בחומרי בנין יש להכיר בסעיף "שיפורים ושיפוצים" במאזן כהוצאה קבועה במקרה דנא, ללא צרוף כל מסמכים התומכים בטענתה חרף שלל ההזדמנויות לעשות כן. נוכח אי הרמת הנטל המוטל על העוררת להוכיח כי אכן מדובר בהוצאה בפועל ולא הוצאה רעיונית בלבד בדומה לפסיקת וועדת הערר **בעניין דפוס הקריה**, הוועדה לא השתכנעה כי יש להכיר במקרה דנא ברכיבים אלה כהוצאה קבועה לצורך חישוב גובה הפיצוי.
63. **מן החומר הראייתי המונח בפנינו, ובכלל זה הדוחות הכספיים המבוקרים של העוררת, לא הוכח בפנינו כי הוצאת הפחת או הוצאת רכישת הרכב הנוספות מהוות הוצאות קבועות נוספות אשר אי הוצאתן במקרה דנא היה פוגע בהישרדותה הכלכלית של העוררת.**

סוף דבר

64. נוכח הסכמת המשיבה לתוספת רכיב ההוצאות הקבועות בסך של 26,587 ₪ תהא העוררת לתוספת פיצוי בסך של 8,507 ₪. יתר טענות העוררת בערר נדחות בזאת מן הטעמים והנימוקים אשר פורטו לעיל.

מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

65. לאור התנהלות העוררת בתיק הערר דנא, מצאה לנכון הוועדה להטיל עליה הוצאות בסך של 20,000 ₪.

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

ניתנה היום בתאריך יד' חשוון תשפ"ז, 25.10.2026, בהעדר הצדדים.

תמר שטיינר, עו"ד
יו"ר הוועדה

ברוך ברוכי, רו"ח
חבר