



ערר חרבות ברזל
2024-25
2037-25

ה' תשרי תשפ"ז
16.09.2026

מדינת ישראל
בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

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

העוררת: **עמנואל טורס (שירותי תיירות) בע"מ, תאגיד 514343441**
באמצעות ב"כ עו"ד אבנר אשד

נ ג ד

המשיבה: **רשות המיסים – קרן הפיצויים**
באמצעות ב"כ משיבה עו"ד תמיר טמסגן זאלאו

החלטה

1. העררים שלפנינו עוסקים בהחלטות המשיבה לקבוע את הפיצויים המגיעים לעוררת בהתאם להוצאותיה הקבועות בפועל במהלך תקופות הזכאות.
2. נקדים ונציין כי לאחר שבחנו את טענות הצדדים, את המצב המשפטי ואת נתוני העוררת, הגענו למסקנה כי החלטות המשיבה ניתנו בסמכות וכי הן מוצדקות ומבוססות בנסיבות העניין. לצד זאת מצאנו כי יש מקום לערוך תיקון מסוים בהחלטות ביחס לשיעור הירידה שבו יש לכפול את סכום ההוצאות שחושב. לפיכך, הערר ביחס לתקופת הזכאות אוקטובר 2023 מתקבל באופן חלקי בלבד, ואילו הערר ביחס לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023 נדחה.

רקע עובדתי ודיוני

3. העוררת היא חברה העוסקת במתן שירותי תיירות נכנסת מחו"ל.
4. העוררת הגישה תביעות לפיצויים עבור תקופת הזכאות אוקטובר 2023 בסכום של כ-440 אלף ₪ ועבור תקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023 בסכום של כ-774 אלף ₪, וזאת לפי חוק התוכנית לסיוע כלכלי (הוראת שעה – חרבות ברזל), התשפ"ד-2023 (להלן – "החוק").
5. המשיבה החליטה להעניק לעוררת פיצוי בסכום של 95,849 ₪ עבור תקופת הזכאות אוקטובר 2023 ו-453,121 ₪ עבור תקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023, לפי מתווה הפיצוי שנחתם עם לשכת מארגני התיירות הנכנסת בישראל, שחל לטענתה על כל העוסקים הפועלים בענף התיירות הנכנסת, ככל שהם לא מבקשים אחרת.



מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

6. ביום 16.9.24 הגישה העוררת השגות על החלטות המשיבה וביקשה לקבוע את זכאותה בהתאם לנוסחה שבחוק, ולא לפי המתווה שנחתם עם לשכת מארגני התיירות.
7. במסגרת בחינת ההשגות, פנתה המשיבה לעוררת במהלך החודשים מאי-יוני 2025 וביקשה לקבל את פירוט הוצאותיה הקבועות. בהמשך לכך הגישה העוררת ביום 12.6.25 רשימה של הוצאות קבועות בצירוף חשבוניות ואסמכתאות. במקביל לכך, העוררת תיקנה ביום 21.5.25 רטרואקטיבית את דיווחיה למע"מ, ובכלל זאת גם את הדיווחים למחזורי הזכאות (שהופחתו לאפס ש"ח או לסכומים מזעריים). העוררת טענה בפני המשיבה כי הדיווח המתוקן נעשה מאחר שנאלצה להחזיר מקדמות ללקוחות בגין ביטולים. בהמשך ביקשה המשיבה מהעוררת להסביר את העיתוי המאוחר שבו נערך התיקון, וכן לצרף הוכחות לביטולים ולהשבת כספים שהביאו למחזורי אפס, אולם העוררת לא השיבה לדרישות אלו (שלטענתה לא הגיעו אליה).
8. ביום 7.8.25 קיבלה המשיבה החלטות בהשגות, וקבעה כי קיים פער קיצוני בין רכיב הפיצוי שהתבקש לפי הנוסחה לבין סכום ההוצאות הקבועות בפועל. בהתאם לכך אישרה המשיבה לעוררת פיצוי בגין רכיב הוצאות קבועות בסכום של 37,260 ש"ח עבור תקופת הזכאות אוקטובר 2023 (108,817 ש"ח פיצוי סופי, כולל רכיב השכר), ו-63,469 ש"ח עבור תקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023 (177,733 ש"ח פיצוי סופי, כולל רכיב השכר). יצוין כי חישוב רכיב ההוצאות הקבועות שערכה המשיבה התבסס על הכפלה בשיעור הירידה במחזורים המקוריים שדווחו למע"מ, לפני שהעוררת תיקנה את הדוחות. עוד יוער כי מאחר שאחוז הירידה בהכנסות בתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023 היה ממילא 100% גם לפני התיקון, השינוי בשיעור ההכפלה מתייחס בפועל רק לתקופת הזכאות אוקטובר 2023 (שם הביא התיקון לירידה בשיעור של 100%, בהשוואה לשיעור של 64% קודם לכן).
9. ביום 15.10.25 הגישה העוררת את העררים שלפנינו.
10. ביום 12.7.26 התקיים דיון בעררים. יצוין כי במהלך הדיון התפרצו מייצגי העוררת מספר פעמים לדברי חברי הוועדה ובאי כוח המשיבה, באופן שהקשה על ניהולו התקין (ראו לדוגמא עמ' 6 לפרוטוקול, שורות 156-157, עמ' 8, שורה 241). בסיום הדיון הציעה הוועדה לצדדים הצעת פשרה, אולם ביום 20.7.26 הודיעה העוררת כי אין בידה לקבלה. לפיכך התבקשו הצדדים להגיש את סיכומיהם בתיק עד ליום 12.8.26 וזאת באורך של עד ארבעה עמודים. יצוין כי העוררת חרגה מהוראה זו באופן ניכר והגישה סיכומים באורך של תשעה עמודים.

עיקר טענות הצדדים

טענות העוררת

11. העוררת מפנה להוראות החוק ולנוסחה שנקבעה בו לצורך חישוב הפיצוי, המבוססת על התשומות השוטפות של העסק. לטענתה, הסמכות לסטות מהנוסחה הוגבלה בחוק למקרים



מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

ולפרמטרים מוגדרים, ביחס למקדם בלבד ולא ביחס לבסיס התשומות, ועד לתקרה של פי 1.5 ככל שהסטייה מיטיבה עם הניזוק. מכאן, כך לטענתה, שאין מדובר בסמכות כללית לחרוג מהנוסחה או לחשב את הפיצוי על יסוד ההוצאות הקבועות בפועל. לטענת העוררת, עצם קיומן של סמכויות סטייה מפורשות וממוקדות, בעלות מבחן ותקרה, מהווה הסדר שלילי, ושוללות סמכות משתמעת רחבה יותר לסטות מהנוסחה משיקולי פער משמעותי או אי התאמה. העוררת מוסיפה כי המשיבה לא פעלה בהתאם לסמכות הקבועה בחוק שעה שהתעלמה לגמרי מרכיב התשומות, כלומר לא שינתה את המקדם אלא את הבסיס.

12. העוררת טוענת כי בהתאם להלכה הפסוקה מוטלת על הרשות המנהלית חובת אזהרה מוקדמת שהיא חלק מחובת ההגיונות המנהלית. לטענתה, במקרה הנוכחי המשיבה לא הזהירה אותה טרם החלטתה לתקן, במסגרת החלטותיה בהשגות, את החלטותיה הקודמות (בתביעות), שלפיהן היא זכאית לפיצוי בהתאם לסכום התשומות השוטפות שעליו דיווחה. העוררת מוסיפה כי בנסיבות אלו המשיבה מנועה ומושתקת ואינה יכולה לשנות ולהפוך את עמדתה.

13. בהמשך לכך טוענת העוררת כי המשיבה שינתה את סכום התשומות רק לאחר הגשת ההשגות, ומבלי שקבעה כי מדובר בנתון שגוי או מזויף. לעמדתה, הטענה כי התשומות גבוהות באופן חריג הועלתה רק בכתב התשובה, ואילו הטענה כי התשומות עצמן שגויות מאחר שמדובר בעמלת תיווך בלבד הועלתה רק במהלך הדיון. העוררת מוסיפה כי אלמלא הגישה את ההשגות המשיבה לא היתה משנה את החלטותיה הקודמות שכבר היו סופיות, וכי התוצאה שלפיה הפנייה לבחינה נוספת לשם מיצוי זכות מובילה להרעה במצבו של הפונה, מנוגדת לתכלית הליך ההשגה ועלולה להרתיע עוסקים המבקשים לממש את זכותם.

14. ביחס לטענת המשיבה בדבר ניפוח סכום התשומות המדווח, העוררת טוענת כי היא דיווחה על שומות בשיעור מע"מ אפס בסכום משמעותי וכי היא נושאת בסיכון הכלכלי המלא מול הלקוח, כך שאין מדובר בעמלת תיווך גרידא. בכל מקרה, לא ניתן לטענתה להצדיק ירידה מתשומות חודשיות בסכום של כ-1.5 מיליון ₪ להוצאות קבועות מוכרות בסכום הנמוך מ-40 אלף ₪, שכן הדבר אינו מתיישב עם הסבר חשבונאי כלשהו. העוררת מבקשת להבהיר כי היא אינה פועלת כמתווכת וכי הכנסותיה כוללות מלוא מרכיבי הטיול שלקוחותיה מזמינים. העוררת מוסיפה כי כפי שהמשיבה מתייחסת לכלל הכנסותיה כמחזור עסקאות לצורך חישוב ירידת המחזורים, כך יש לעשות גם ביחס לתשומות, ואין להגבילן לשבריר של עמלת התיווך.

15. העוררת מפנה לאמירות של חברי הוועדה בדיון שלפיהן הנזק שנגרם לה גבוה יותר מסכום הפיצוי, וטוענת כי לאור האמור אין לחרוג מהנוסחה שנקבעה ולקבוע את הפיצוי בהתאם להוצאות בפועל. לטענתה, חישוב שכזה במקרה של עסק תיירות שספג מחזורי אפס מביא לפיצוי מזערי ביחס לנזק המתועד.



מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

16. העוררת טוענת כי ככל שטענתה העיקרית תידחה וייערך חישוב בהתאם להוצאות הקבועות בפועל, יש לערוך אותו בהתאם להכפלה בשיעור ירידה של מאה אחוז בשתי התקופות, לנוכח הירידה בהכנסות בתקופות אלו למחזורי אפס. בנוסף לכך מבקשת העוררת כי הוועדה תכיר באופן מלא בהוצאה שנגרמה לה ברכיב הפרשי השער, בסכום של כ-196 אלף ₪, מאחר שמדובר בהוצאה שנגרמה מהמלחמה ושלא ניתן היה להימנע ממנה. מדובר בנזק שנגרם לעוררת מביטול העסקאות והשבת כספים ללקוחות, לנוכח עלייה בשער הדולר בהשוואה לשקל בין קבלת התשלום לבין מועד ההשבה. העוררת מפנה לאמירות שונות שניתנו בעניין הוצאות שלא ניתן להימנע מהן וכן להסברים שסיפקה בדיון בנוגע להפסד הבלתי נמנע שנגרם לה בהקשר זה.

17. העוררת מבקשת לדחות את הטענה שהועלתה בדיון שלפיה שער הדולר ירד ולא עלה במהלך התקופה, וטוענת כי היא אינה נכונה עובדתית, וכי היא נסתרת על ידי התיעוד שהגישה הכולל את מועדי ההחזר בפועל ללקוחות. כמו כן טוענת העוררת כי יש לדחות גם את טענות המשיבה ביחס לפיקדונות שהיו ברשותה, שכן קיומם של הון עצמי ויתרת מזומנים אינם מהווים שיקול להפחתת הזכאות לפיצוי. כמו כן מבקשת העוררת לדחות את הטענה כי השינוי בשער הדולר הוא בגדר תופעה גלובלית ולא נזק מלחמה, שכן הנזק לא נוצר מתנודת השער כשלעצמה אלא מהחוב להשיב כספים במטבע חוץ במועד שנכפה עליה עקב המלחמה.

18. במסגרת הסיכומים הגישה העוררת בקשה לתיקון והשלמת פרוטוקול, ביחס לשתי נקודות: ראשית, העוררת ביקשה לוודא כי בפרוטוקול יירשם המונח "תשומות שוטפות" ולא "הוצאות שוטפות", ככל שמופיע בו ניסוח שונה ביחס לעמדת נציגיה, על מנת שהפרוטוקול ישקף את המונח הסטטוטורי המדויק. שנית, העוררת ביקשה להוסיף אמירה של חבר הוועדה שנאמרה לזיכרון נציגיה, שלפיה התוצאה המתקבלת לפי חישוב ההוצאות בפועל אינה משקפת את הפגיעה שנגרמה לה. העוררת מוסיפה כי ככל שלא יינתן הסעד המבוקש היא שומרת על זכותה לשוב ולעתור בעניין זה בכל הליך עתידי, לרבות בבקשה לתמלול מלא של הקלטת הדיון.

עיקר טענות המשיבה

19. המשיבה טוענת כי החליטה במקרה זה לבחון את הוצאותיה הקבועות של העוררת בפועל בשל תשומות הגבוהות באופן ניכר מההכנסות ולאור התיקון הרטרואקטיבי של הדוחות למע"מ שביצעה ביחס לתקופת הזכאות. בחינה זו העלתה כי קיים פער חריג בין סכום זה לבין סכום הפיצוי המבוקש לפי הנוסחה, ולפיכך היא החליטה לעשות שימוש בסמכותה לפי סעיף 6(1) לחוק ולקבוע את הפיצוי המגיע לעוררת בהתאם להוצאותיה בפועל. המשיבה מפנה לפסיקה שניתנה בעניינים אלו, ומוסיפה כי גם העוררת עצמה הודתה בכתבי הערר שלה כי אין לה הוצאות קבועות. המשיבה מציינת כי למעשה הפיצוי שקבעה ניתן בהתאם לפירוט ההוצאות הקבועות שאותו הציגה בעצמה (במענה לדרישות המסמכים של המשיבה), כלומר שהפירוט שהוצג התקבל במלואו.



מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

20. המשיבה מוסיפה כי העוררת תיקנה את דוחותיה למע"מ לאחר הגשת התביעה, ולמעשה רק במהלך בחינת השגתה, ובמסגרת זו הפחיתה את מחזורי תקופת הזכאות מסכום של 3.4 מיליון ₪ לסכום של אפס ₪. המשיבה מפנה להחלטות של ועדות הערר שבהן נקבע כי במקרים אלו יש לבחון את התיקון ולאשרו ככל שהוא מבוסס ומוצדק. לטענתה, במקרה זה התיקון נעשה שנה וחצי לאחר הגשת התביעה, ובחינתו מנוגדת לתכלית החוק שהיא ליצור מנגנון פיצוי מהיר ויעיל, ועל כן אין לקבלו.

21. המשיבה טוענת כי חישוב רכיב השכר נעשה בהתאם להוראות החוק ולפי מספר העובדים שעליו דיווחה העוררת בטופס 102.

22. המשיבה מציינת כי סעיפי החוק מגדירים את התשומות השוטפות באופן שאינו כולל תשומות הפטורות ממע"מ, וכן מפנה להחלטות ולפסקי דין שונים שבהם נקבע כי הפיצוי בהתאם לחוק אינו מתיימר לכסות את כל סוגי הנזקים שנגרמו לעסק, אלא את הוצאותיו הקבועות בלבד.

23. המשיבה מתנגדת לבקשת העוררת לכלול בחישוב ההוצאות הקבועות את הנזק שנגרם לה כתוצאה מהשינוי בשער המטבע. לטענתה, מדובר בסכומים שקיבלה העוררת מלקוחותיה חודשים לפני המלחמה, והשינוי עצמו בשער המטבע הוא אירוע גלובלי שאינו קשור אליה. המשיבה מוסיפה כי ייתכן שגם ירידת המחזורים הושפעה מהשער החלופי ולא מפעילות עסקית, עניין המחייב בדיקה פרטנית החורגת מתכלית החוק. בנוסף לכך, ככל ששער הדולר היה יורד, היה על העוררת להקטין את ההוצאות שירדו לטמיון. בהקשר זה מציינת המשיבה כי לעוררת פקדון של למעלה מ-8.4 מיליון ₪ שנועד לשינויים אלו, וככל שתתקבל טענתה יהיה מקום להכיר גם בהכנסות שנוצרו לה מפיקדון זה, בסכום של כ-407 אלף ₪ (לפי הדו"ח הכספי). לטענתה, נזק מסוג זה אינו נכלל ברכיבים שבהם ניתן להכיר במסגרת מסלול הפיצוי הנוכחי המתמקד בהוצאות קבועות.

24. לעניין הטענה בדבר הכללת תשומות בשיעור מע"מ אפס, המשיבה טוענת כי העוררת היא סוכנות נסיעות המתווכת בין ספקי השירותים לבין התיירים, ולפיכך הרכישה של כרטיסי הטיסה עבור התיירים אינה בגדר הוצאה, שכן היא מקבלת עליה תשלום מהלקוחות.

דיון והכרעה

25. לאחר שבחנו את טענות הצדדים, את המצב המשפטי ואת נתוני העוררת, הגענו כאמור למסקנה כי יש לדחות את הערר ביחס לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023 ולקבל באופן חלקי את ערר אוקטובר 2023.

26. נעיר, כי לאורך ההליך העלתה העוררת, המיוצגת על ידי עורך דין, טענות שגויות או לא מדויקות בסוגיות בסיסיות כגון תכלית החוק, סוג הנזק שעליו הוא נועד לפצות וסמכות המשיבה לחרוג מהנוסחה המופיעה בו, מבלי שהפנתה כלל לפסקי דין או להחלטות של ועדות הערר. זאת, על



מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

אף שסוגיות אלו, שהן בבחינת מושכלות יסוד בתחום, נדונו פעמים רבות וקיימת פסיקה ענפה בעניין. העוררת גם לא התייחסה בכתבי טענותיה להלכות שאליהן הפנתה המשיבה בכתב התשובה, ולמעשה העלתה את טענותיה בצורה מנותקת וללא תימוכין, ולו מינימליים.

27. טענתה הראשונה והעיקרית של העוררת היא כי המשיבה לא היתה מוסמכת לחרוג מהנוסחה שבחוק ולקבוע את הפיצוי בהתאם להוצאות הקבועות, במיוחד לאחר שאישרה במסגרת החלטותיה בתביעות את סכום התשומות שעליו דיווחה. טענתה החלופית של העוררת, ככל שטענתה העיקרית תידחה וייקבע כי יש לבחון את הוצאותיה הקבועות בפועל, היא כי יש להוסיף לחישוב זה את הנזק הכספי שנגרם לה כתוצאה מהשינוי בשער הדולר, וכן לכפול את סכום ההוצאות שחושב בשיעור של מאה אחוז (ולא 64% כפי שנקבע ביחס לתקופה אוקטובר 2023). מצאנו לנכון לקבל כאמור את הטענה האחרונה בלבד. נדון עתה בטענות אלו כסדרן.

חריגה מהנוסחה ובחינת ההוצאות הקבועות - כללי

28. החוק שלפנינו קובע כי עסק שהכנסותיו נפגעו ממלחמת חרבות ברזל בשיעור שנקבע, יהיה זכאי לפיצוי עבור הוצאותיו הקבועות וחלק משכר העובדים ששולם. בעניין זה נכתב בדברי ההסבר:

עסקים שפעילותם נפגעה כאמור יכולים היו לצמצם את הוצאותיהם המשתנות, כגון רכישות מספקים, ואולם ישנן הוצאות שלא יכלו להימנע מהן ובהן תשלומי שכירות, הוצאות ביטוח, חשבונות חשמל, מים וכדומה. לצד ההוצאות הקבועות למעסיק ישנן הוצאות שכר אשר רצוי שאת חלקן ימשיך וישלם לעובדיו על אף הירידה בנפח הפעילות. הממשלה פועלת במגוון דרכים על מנת לסייע לתושבים המושפעים מן הלחימה באופן ישיר ועקיף, ובין השאר, ליתן פיצוי לעסקים שנפגעו כתוצאה מהמצב המיוחד, ועל רקע זה מוצע לקבוע מתווה סיוע לעסקים קטנים ובינוניים להשתתפות בהוצאותיהם הקבועות וכן בחלק מהוצאות השכר.

מכאן, שממסלול ההוצאות המזכות בחוק שלפנינו נועד לפצות על הוצאות קבועות והוצאות שכר בלבד, ולא על סוגי נזק אחרים שנגרמו לעוסקים, בין אם אלו אירעו כתוצאה ישירה או עקיפה מהמלחמה (ראו לדוגמא ע"ר 1447/24 רון נ' רשות המסים, פסקאות 37-39 (נבו), 2.4.25)). מאחר שהמחלוקת בין הצדדים נוגעת בעיקרה לרכיב ההוצאות הקבועות, נתמקד להלן בהוראות החוק הרלוונטיות לרכיב זה.

29. המונחים "הוצאות קבועות" ו-"מקדם הוצאות קבועות" הוגדרו בחוק באופן הבא:

"הוצאות קבועות" - 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;"



מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

30. לצד הנוסחה שלעיל, המהווה את הכלל ולפיכך גם את ברירת המחדל לצורך קביעת הפיצוי ביחס לרכיב ההוצאות הקבועות, קיים בחוק חריג, המעניק סמכות למשיבה לסטות מהנוסחה ולקבוע מקדם בשיעור אחר. בפסקה (6) להגדרת "הוצאות קבועות" נקבע:

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;

בעניין הוראה זו צוין בדברי ההסבר להצעת החוק:

כיוון שמקדם ההוצאות הקבועות הוא משתנה קבוע ואחיד לכלל העסקים בישראל מוצע לאפשר למנהל רשות המסים לקבוע מקדם בשיעור אחר לגבי ניזוק מסוים בהתאם למאפייני עסקו, אם שוכנע כי ההוצאות הקבועות של העסק במקרה של אי הפעלתו גבוהות או נמוכות באופן חריג, ובלבד שהמקדם שיקבע לא יעלה על 1.5 מהמקדם אשר היה נקבע לניזוק לפי החוק אילו המנהל לא היה מפעיל את סמכותו. (שם, בעמ' 86).

31. הוראת חוק דומה נקבעה גם בחוקים שעסקו במענקי הקורונה והאומיקרון. בהחלטות השונות של ועדות הקורונה שדנו בהוראה ובסמכותה של המשיבה לעשות בה שימוש, נקבע כי חישוב המענק בהתאם למקדם שנקבע בחוק הוא דרך המלך, ואילו הבחינה הפרטנית של ההוצאות הקבועות בפועל וקביעת הפיצוי בהתאם להן צריכות להישמר למקרים חריגים, שבהם הפער בין ההוצאות הקבועות בפועל לבין המענק המבוקש הוא קיצוני ומופרז (ערר 1750/21 אינקוגניטו מוסיקה בע"מ נ' רשות המסים, (נבו, 3.2.22)). עוד נקבע כי סמכות זו פועלת הן לצורך הגדלת המקדם והן לגבי הקטנתו (ערר 1971/21 אטלנטיס גוני קור טרוול בע"מ נ' רשות המסים (נבו, 12.8.2022)).

32. עמדה זו של ועדות הערר, שלפיה ניתן להפעיל את סמכות המנהל לשינוי המקדם ולבחון את גובה ההוצאות הקבועות של העסק במקרה שבו קיים פער ניכר בין ההוצאות הקבועות בפועל לבין המענק המחושב על פי הנוסחה, אומצה על ידי בתי המשפט המחוזיים, בין השאר בעמ"נ (מחוזי מרכז) 50021-08-22 פרינטופ סחר בע"מ נ' רשות המסים (נבו, 15.8.2023) (להלן – עניין פרינטופ), שם נקבע:

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



מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

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.

(פסקה 15 לפסק הדין. ראו גם עמ"נ (מחוזי מרכז) 37303-02-22 בסמרקט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל (נבו, 2.6.2023), עמ"נ (מחוזי י-ם 9865-01-24 צעדי ענק פעילויות תוכן בע"מ נ' רשות המיסים בישראל, פסקה 30 (נבו, 16.4.24)).

33. בהמשך לכך קבעו ועדות הערר ובתי המשפט המחוזיים כי אין כל מניעה שקביעת ההוצאות הקבועות תיעשה בהתאם לחישובן הפרטני בפועל, ולא בדרך של שינוי המקדם בנוסחה. כך לדוגמא נקבע בעניין פרינטופ (לאור טענתה של העוררת בעניין זה, הדברים מובאים במלואם):

הציר המרכזי בסעיף זה הוא ההוצאות הקבועות, והתערבות המנהל אפשרית מקום שבו המקדם, כפי שנקבע על פי הנוסחה, אינו משקף את ההוצאות הקבועות. ...

המסקנה לפיה ההתערבות האפשרית היחידה היא בשיעור (אחוז) המקדם, אך לא בסכום המענק עקב זאת שהמקדם אינו משקף את ההוצאות הקבועות, יש בה משום הפיכת האמצעי למטרה. מטרת המקדם היא להגיע לתוצאה המשקפת את ההוצאות הקבועות שבעסק. ככל שהמקדם מביא לתוצאה שעל פני הדברים חורגת במידה משמעותית מסכום ההוצאות הקבועות שבעסק, משמע כי המקדם אינו "נכון" או "מתאים" לאותו עסק ויש להתערב בו.

לא למותר לומר כי המנהל יכול היה, חלף הגבלת סכום המענק לגובה ההוצאות הקבועות, לנקוב במקדם אחר (אחוז) שלאחר הכפלתו בשיעור הפיצוי היה מביא לתוצאה לפיה המענק מותאם לגובה ההוצאות הקבועות של העסק (פעולה אותה מכנה המערערת "reverse engineering"). במקרה שהמנהל היה עושה כן, ההוצאות הקבועות (והתאמת המענק אליהן), אכן לא היו מושא התערבותו של המנהל, אלא ההתערבות הייתה במקדם גופו, אך ההוצאות הקבועות היו עדיין הנימוק להתערבות במקדם. משמע כי המנהל, שהיה נדרש לנמק על שום מה חרג מהמקדם שנקבע על פי הנוסחה וקבע מקדם אחר, היה מסביר כי המקדם החדש שקבע הוא זה שמביא לכך שהמענק לא יעלה על סכום ההוצאות הקבועות, ונימוק זה בוודאי היה יכול להיחשב כנימוק רלוונטי. העובדה כי המנהל אינו משנה את המקדם, אלא קובע את מגבלת המענק, כאשר בשני המקרים מדובר באותו נימוק ממש – דהיינו גובה ההוצאות הקבועות – אינה מעוררת טעמי קושי של ממש. המערערת טוענת כי אין להשלים עם מצב שבו ניתן להגיע לשיעור המקדם אך



מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

ורק בדרך של reverse engineering, אך לטעמי, מטעמים של יעילות ופשטות,

אין בכך כל פסול. (פרשת פרינטופ, פסקאות 17-18).

34. ההלכות שלעיל, המתבססות כאמור על הוראות החוק שנקבעו בחקיקת הקורונה והאומיקרון, אומצו ויושמו גם בהליכים ובהחלטות לפי החוק שלפנינו, המבוסס כאמור על הוראה דומה. בעניין זה נקבע:

עקרונות אלו שנקבעו ביחס למענקי הקורונה, תקפים גם לגבי יישום הסמכות לשינוי המקדם הקבועה בחוק שלפנינו. 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 1042/25 מ.אדן לשיווק ומסחר בע"מ נ' רשות המסים, פסקה 28 (נבו), 31.7.25). יצוין כי ערעור שהגיש העוסק על ההחלטה נמחק, עמ"נ (חיפה) 40389-11-25. לדוגמאות נוספות, ראו גם ערר 2210/25 דייטונה בנייה בע"מ נ' רשות המסים (נבו), 6.5.26, ערר 1983/25 א.ש. אינסייד קרמיקה בע"מ נ' רשות המסים (נבו, 16.3.26)).

35. ברי אפוא כי המשיבה מוסמכת לחרוג מהנוסחה שבחוק ולקבוע את הפיצויים בהתאם להוצאות העוסק בפועל במקרה של פער משמעותי בין שני הסכומים, וכי אין מניעה כי קביעה זו תיעשה בהתאם לחישוב פרטני של ההוצאות, ולא דווקא בדרך של שינוי המקדם.

חריגה מהנוסחה ובחינת ההוצאות בפועל – המקרה שלפנינו

36. במקרה שלפנינו, העוררת פועלת בענף התיירות וסכום התשומות שעליו דיווחה בתביעותיה ביחס לשנת 2022 (כ-18 מיליון ₪) גבוה בהרבה מהכנסותיה באותה שנה (כ-12.7 מיליון ₪). כאשר לעסק יש הוצאות גבוהות במיוחד, הדומות ובמקרה זה אף עולות במידה ניכרת על הכנסותיו, קיימת הצדקה לבחון פרטנית את הוצאותיו הקבועות, וככל שקיים פער בין סכום זה לבין הסכום המבוקש לפי הנוסחה, לקבוע את הפיצוי בהתאם להן (ראו לדוגמא ערר מ.אדן, פסקאות 33-34).



מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

37. המשיבה פנתה אפוא לעוררת וביקשה ממנה את פירוט הוצאותיה הקבועות, שממנו עלה כי אכן קיים פער חריג בין סכום הפיצוי שהתבקש לפי הנוסחה ברכיב זה (329 אלף ₪ בתקופה אוקטובר 2023 ו-659 אלף ₪ בתקופה נובמבר-דצמבר 2023) לבין סכומי ההוצאות הקבועות של העוררת בתקופות אלו (23 אלף ₪ ו-63 אלף ש"ח בהתאמה). מדובר בפער עצום הן מבחינה יחסית (פי 10.5) והן מבחינת הסכום עצמו (כ-900 אלף ₪). יש לזכור בעניין זה כי המשיבה קבעה את הוצאותיה הקבועות של העוררת בהתאם לפירוט החשבוניות והאסמכתאות כפי שהוגש לה (כלומר קיבלה אותו במלואו), ולמעשה גם העוררת עצמה חזרה והודתה כי לא היו לה הוצאות קבועות משמעותיות בתקופות הזכאות, מאחר שלא היתה תיירות נכנסת באותו זמן (ראו פסקאות 20 לכתב הערר של אוקטובר 2023 ופיסקה 24 לכתב הערר של נובמבר-דצמבר 2023, כמו גם עמ' 3 לפרוטוקול הדיון, שורות 70-71, עמ' 5 שורות 124-125).

38. בנוסף לכך, גם אם נקבל את טענתה החלופית של העוררת שלפיה היה על המשיבה לכלול בחישוב ההוצאות הקבועות את ההפסד שנגרם לה כתוצאה משינוי שער המטבע בסכום של כ-192 אלף ₪ (וכפי שנראה להלן אין מקום לעשות כן), עדיין מדובר בפער חריג וקיצוני בהשוואה לסכומים המבוקשים לפי הנוסחה, המצדיק את החריגה ממנה ואת קביעת הפיצוי בהתאם לחישוב ההוצאות בפועל. אולם בטרם נידרש לסוגייה זו וכן לשאלת שיעור ההכפלה של ההוצאות הקבועות, נתייחס בקצרה לטענה נוספת שהעלתה העוררת בדבר השתק ומניעות לכאורה של המשיבה.

השתק ומניעות – סמכות המשיבה לשנות את החלטתה בשלב ההשגה

39. בעניין זה טענה כזכור העוררת כי המשיבה כבר אישרה, במסגרת החלטותיה בתביעות (בשלב הראשון), את סכום התשומות שעליו מבוססת הנוסחה (הגם שהחליטה שלא להעניק את הפיצוי בהתאם לנוסחה שבחוק אלא בהתאם למתווה שנחתם עם לשכת סוכני התיירות), ולפיכך מדובר בהחלטה סופית המחייבת את המשיבה ושממנה היא לא יכולה לחרוג.

40. אלא שהעוררת הגישה השגות על החלטותיה של המשיבה וביקשה לשנותן, ולפיכך ודאי שהיא אינה יכולה לטעון כי מדובר בהחלטות סופיות שהמשיבה כבולה להן. גם בעניין זה יש להזכיר מושכלות יסוד בדניי הפיצויים והמענקים, שלפיהן שלב ההשגה נועד לבחינה יסודית ומעמיקה יותר של הזכאות לפיצויים, כך שהמשיבה אינה כבולה במסגרתו לנימוקי החלטתה בשלב הראשון ויכולה לשנותם, מבלי שהדבר ייחשב להרחבת חזית פסולה (ראו ערר 1971/21 **אטלנטיס גוני קור טרוול בע"מ נ' רשות המסים**, פסקה 56 (נבו, 12.8.22), ערר 1607/21 **גבאלי נ' רשות המסים**, פסקה 37 (נבו, 2.11.21), ערר 2938/22 **א.ר. דינאמיק, נסיעות ותיירות (1994) בע"מ נ' רשות המסים**, פסקה 59 (נבו, 19.6.23), והאסמכתאות הנוספות המוזכרות בהחלטות אלו). ברי כי נימוקים חדשים כאמור יכולים להביא גם לשינוי בתוצאה ובסכום הפיצוי, בין אם לטובת העוסק או לרעתו.



מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

41. בנסיבות אלו, המשיבה נדרשת לקבל את החלטתה בהשגה על יסוד תשתית עובדתית מבוססת המצדיקה את השינוי, אולם לא מוטלת עליה חובה להזהיר את המשיג או לקבל את הסכמתו להעלאת נימוקים חדשים העשויים לשנות את תוצאת ההחלטה הקודמת. התניית האפשרות לשנות את ההחלטה הקודמת בהסכמת העוסק משמעה, הלכה למעשה, כי שינוי כאמור יתאפשר רק מקום שבו הוא מיטיב עמו. תוצאה כזו תיצור תמריץ ברור להגיש השגה בכל מקרה שבו נפסק פיצוי נמוך מהמבוקש, שכן המשיג יוכל רק להפיק תועלת מההליך מבלי להיחשף לאפשרות של הרעת מצבו. מדובר בתוצאה שאינה מתקבלת על הדעת מבחינה מערכתית, שכן היא עלולה לעודד הגשת השגות גם בהיעדר הצדקה ממשית ולהכביד שלא לצורך על מנגנון ההשגות כולו.

42. לא למותר לציין כי טענת העוררת בהקשר זה שלפיה קיימת "הלכה פסוקה ומנחה מפי בית המשפט העליון" המחייבת מתן אזהרה מוקדמת מכוח חובת ההגינות המנהלית, שבהיעדרה ההחלטה אף בטלה מעיקרה (void), הועלתה בעלמא וללא כל ביסוס או הפניה, על אף שהוצגה כציטוט כביכול מתוך פסק דין, וזאת בדומה לטענות נוספות שהעלתה העוררת ללא אסמכתה).

43. עוד יוזכר להשלמת התמונה, כי המשיבה פנתה לעוררת בשלב ההשגה וביקשה לקבל ממנה את פירוט הוצאותיה הקבועות בפועל. העוררת אף השיבה לפנייה זו, ובהתאם לכך ערכה כאמור המשיבה את חישוב רכיב ההוצאות עליו התבססו החלטותיה. מכאן, שהחלטות המשיבה לא התקבלו בחלל ריק אלא רק לאחר שפנתה וקיבלה את המידע הרלוונטי מהעוררת, ומכאן ששינוי הנימוקים נעשה על יסוד תשתית עובדתית מתאימה.

44. מעבר לכך יש לומר כי מבחינה מהותית ומעשית, ובניגוד לטענת העוררת, המשיבה ממילא לא איפסה ולא שינתה בהחלטותיה בהשגות את סכום התשומות של העוררת, אלא את המקדם. הוועדה ערה לכך כי בהחלטות בהשגות צוין הסכום אפס בשדה של "תשומות שוטפות", אולם בפועל המשיבה העניקה לעוררת פיצויים גם ברכיב ההוצאות הקבועות ומכאן שסכום התשומות לא אופס. כפי שפורט קודם לכן, המשיבה החליטה לעשות שימוש בסמכותה לחרוג מהנוסחה ולקבוע את הפיצוי בהתאם לחישוב ההוצאות הקבועות בפועל, ויכולה היתה להגיע לאותה תוצאה תוך שימוש בהנדסה לאחור (reverse engineering), ולקבוע, על בסיס אותו סכום תשומות, מקדם שונה שהיה מביא לסכום ההוצאות הקבועות שמצאה (כאמור בפס"ד פרינטופ לעיל).

45. לסיכום עניין זה, הגם שמבחינה עקרונית אין מניעה עקרונית כי המשיבה תשנה בהחלטתה בהשגה את נימוקיה ובכלל זאת גם את סכום התשומות שעליו התבססה בהחלטתה הקודמת (ככל שיש לכך הצדקה ועל בסיס תשתית עובדתית), במקרה שלפנינו השינוי לא היה בסכום התשומות אלא בשיעור המקדם, קרי בשיטת החישוב, ולאחר פנייה וקבלת המידע מהעוררת. משמצאנו כי המשיבה פעלה בעניין זה בהתאם לסמכות הנתונה לה בחוק, נפנה עתה לבחון את חישוב ההוצאות הקבועות שערכה במקרה שלפנינו.



מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

חישוב ההוצאות הקבועות במקרה שלפנינו

46. בהקשר זה טענה כזכור העוררת שתי טענות:

ראשית, כי יש לכלול בהוצאות הקבועות גם את ההפסד שנגרם לה כתוצאה מהשינוי בשער המטבע: בעקבות המלחמה נאלצה העוררת להשיב ללקוחותיה בחו"ל, בדולרים, כספים ששולמו לה קודם לכן באותו מטבע. לטענתה, מאחר שהיא מתנהלת ומשלמת את התחייבויותיה השוטפות בשקלים, ולנוכח העלייה בשער הדולר בתקופה שבין קבלת הכספים לבין השבתם, נגרם לה הפסד נוסף בסכום של כ-192 אלף ₪, שהוא בגדר הוצאה בלתי נמנעת הנובעת מהמלחמה, ועל כן יש לראות בו כהוצאה קבועה לצורך הליך זה.

שנית, העוררת טוענת כי יש לכפול את סכום ההוצאות הקבועות בשיעור ירידה של 100%, וזאת לנוכח התיקון המאוחר שערכה בדוחותיה למע"מ, שהביא להכנסות מזעריות בשתי תקופות הזכאות. יוזכר שוב כי טענה זו נוגעת מבחינה מעשית רק לתקופת הזכאות אוקטובר 2023, מאחר שבתקופת הזכאות השנייה של נובמבר-דצמבר 2023 קיימת ממילא ירידה בהכנסות בשיעור של 100%, גם ללא התיקון המאוחר של דוחות המע"מ.

הפסד כתוצאה מהפרשי שער המטבע - הוצאה קבועה?

47. על אף שהחוק שלפנינו נועד לפצות עסקים על ההוצאות הקבועות שלהן בתקופות הזכאות, הוא אינו כולל הגדרה מהותית של המונח "הוצאה קבועה", וזאת בדומה לחוקי הקורונה שקדמו לו. ועדות הערר נדרשו להגדרה זו כבר בתחילת פעילותן, וקבעו כי על דרך הכלל הוצאות קבועות הן הוצאות חוזרות שלא ניתן להימנע מהן ושאין משתנות לפי התפוקה, אך גם כי ההבחנה בין הוצאות קבועות למשתנות אינה יכולה להיעשות על בסיס טכני לפי קטגוריות ידועות מראש (ערר 1832/21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שרותי רפואה נ' רשות המסים, פסקה 60 (נבו, 27.7.22), ערר 2677/22 פאוור ניו ליין בע"מ נ' רשות המסים, פסקה 21 (נבו, 6.6.23). בהתאם לכך בחנו ועדות הערר במהלך השנים סוגים שונים של הוצאות שאינן עונות על ההגדרה הקלאסית של המונח, כגון הוצאות ניכיון שיקים, פחת, שיפוץ וכיוצ"ב, על מנת לקבוע אם יש להכיר בהן כהוצאות קבועות לצורך החוק שלפנינו.

48. לכך יש להוסיף, כי גם המשיבה וגם ועדות הערר הכירו בהוצאות שהעסק השקיע אך ירדו לטמיון כתוצאה מהאירוע המזכה (המגפה או המלחמה), כסוג מיוחד של הוצאות שבהן יש להכיר לצורך החוק, על אף שגם כאן אין מדובר בהוצאה קבועה במובן המצומצם של המונח (ראו לדוגמא ערר 1402/22 מ. ק. ת. ש. קונסלטינג בע"מ נ' רשות המסים, פסקאות 29-34 (נבו, 19.10.22)). יצוין כי העוררת לא טענה במקרה שלפנינו כי היו לה הוצאות שירדו לטמיון (ראו גם תשובת העוררת לשאלת הוועדה בעניין בעמ' 5 לפרוטוקול הדיון, שורה 127).



מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

49. בנוגע להוצאה שבמחלוקת בענייננו, אף אם נקבל את טענתה העובדתית של העוררת כי בעקבות המלחמה היא נדרשה להשיב ללקוחותיה את התשלומים שקיבלה, וכי בשל השינוי בשער הדולר נגרם לה עקב כך הפסד (כלומר מעבר לאובדן ההכנסה כתוצאה מהביטולים), אין מדובר בהוצאה קבועה.

50. ראשית יש לומר כי מדובר בהוצאה חדפעמית, ולא בהוצאה החוזרת על עצמה באופן שוטף או מחזורי. מכאן, שבמובנו הפשוט והלשוני של המונח, אין מדובר בהוצאה **קבועה**. אמנם, עצם היותה של הוצאה חדפעמית אינו שולל בהכרח את האפשרות להכיר בה לצורך החוק, כפי שעולה מעצם ההכרה בהוצאות שירדו לטמיון, אולם החזרתיות היא מאפיין מובהק של הוצאה קבועה, והיעדרה מהווה שיקול משמעותי נגד סיווג ההוצאה שלפנינו ככזו.

51. העוררת הטילה את מלוא יתבה על כך שמדובר בהוצאה שלא ניתן היה להימנע ממנה, אך מאפיין זה, הגם שהוא הכרחי, אינו עומד בפני עצמו ואינו הופך כל הוצאה או נזק בלתי נמנעים להוצאה קבועה, וזאת גם אם אלו נגרמו כתוצאה מהמלחמה. כך, למשל, עשויות להיגרם לעוסק עקב המלחמה הוצאות שלא ניתן היה להימנע מהן, כגון התייקרות של חומרי גלם, עלויות שילוח חריגות, הוצאות לצורך שיפוצים או קנסות שונים בגין אי עמידה בהסכמים, מבלי שיהיה בכך כדי להפוך אותן להוצאות קבועות.

52. לכך ניתן להוסיף כי בשונה מהדוגמאות שהוזכרו לעיל, במקרה הנוכחי הקשר בין ההפסד מהשינוי בשער המטבע לבין המלחמה אינו שלם באותה מידה. אמנם המלחמה היא שהביאה לביטול העסקאות ולצורך להשיב ללקוחות את כספם במטבע חוץ, אולם עצם היווצרותו של ההפסד, ובוודאי שיעורו, נבעו מתנודות בשער החליפין בין הדולר לשקל, שהן בגדר נתון שוק חיצוני שאינו נגזר בהכרח מהמלחמה אלא מושפע ממכלול רחב של גורמים. למעשה, אילו נע שער הדולר בכיוון ההפוך (עניין שלמעשה קרה בהמשך התקופה, לאחר השבת הכספים), לא זו בלבד שלא היה נגרם לעוררת הפסד מהפרשי השער, אלא שהיה עשוי להיווצר לה רווח בגינם.

53. ניתן להקשות ולומר כי אילו היה מדובר בהוצאה קבועה מוכרת, כגון תשלום ריבית על הלוואה בנקאית, ועלייה חדה בריבית במשק בתקופת הזכאות הייתה מייקרת את עלות המימון, היה לכאורה מקום להכיר גם בהתייקרות זו של הריבית במסגרת ההוצאה הקבועה המוכרת לפיצוי, אף אם היא לא היתה נובעת בהכרח מהמלחמה. אלא שדוגמה זו דווקא ממחישה את ההבחנה בין המקרים. הוצאה קבועה, מעצם טבעה, היא הוצאה שהעוסק נושא בה במהלך פעילותו הרגילה, ושהייתה משולמת גם אלמלא המלחמה. עליית הריבית החלה על הלוואה בנקאית אינה יוצרת אפוא הוצאה חדשה עקב המלחמה, אלא משנה את היקפה של הוצאה קיימת ומתמשכת, שהעוסק היה נושא בה ממילא.

54. הדבר נכון גם ביחס להוצאות שירדו לטמיון: מדובר בהוצאות שהוצאו עוד קודם למלחמה ובמהלך העסקים הרגיל, ללא קשר אליה; המלחמה לא יצרה את ההוצאה, אלא רק הביאה



מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

לכך שהתועלת שנועדה לצמוח ממנה לא התממשה. בהתאם לכך, שני סוגי ההוצאות הללו (הוצאות קבועות קלאסיות כגון הוצאות מימון, והוצאות שירדו לטמיון) הם מסוג ההוצאות המשתקפות, ככלל, בתשומות העסק בתקופה שקדמה למלחמה, אשר עליה מבוססת גם נוסחת הפיצוי. זאת, בשונה מנזק חדש שנוצר כתוצאה ישירה מאירועי המלחמה, כמו בענייננו. נשוב ונזכיר כי החוק שלפנינו נועד לפצות על הוצאות קבועות (והוצאות שכר) בלבד, היינו הוצאות שהעוסק נושא בהן במסגרת פעילותו העסקית הרגילה, ולא על הוצאות או הפסדים חדשים שנוצרו עקב המלחמה ושלא היו קיימים קודם לכן.

55. במקרה הנוכחי, הן פעולת ביטול העסקאות והשבת הכספים ללקוחות והן ההפסד שנלווה להן נוצרו רק לאחר פרוץ המלחמה ובעקבותיה. ההפסד שנבע מהשינוי בשער הדולר לא נלווה אפוא להוצאה קבועה שהייתה קיימת ממילא, אלא נוצר במסגרת פעולת השבת הכספים, שלא הייתה מתרחשת אלמלא ביטול העסקאות בעקבות המלחמה. במילים אחרות, דווקא העובדה שהנזק נגרם כתוצאה מהמלחמה ולא היה מתרחש בלעדיו, היא שמעידה כי אין מדובר בהוצאה קבועה שהיא ברת פיצוי בהתאם לחוק שלפנינו. לפיכך, אין מקום להכיר בהוצאה זו במסגרת חישוב ההוצאות הקבועות של העוררת.

שיעור הירידה שבו יש לכפול את ההוצאות הקבועות

56. בהתאם לחוק, יש לכפול את סכום ההוצאות הקבועות בשיעור הירידה בהכנסות שהיה לעסק, וליתר דיוק באחוז המקדם המתאים מתוך 22 (ראו לעניין זה: ערר 1369/25 א.ד.ב. איזי בע"מ נ' רשות המסים, פסקאות 35-43 (נבו, 25.8.25)). במקרה הנוכחי, המחלוקת בין הצדדים אינה נוגעת לעצם ההכפלה, אלא לשאלה מה היה אחוז הירידה במחזור העסקאות של העוררת בתקופת הזכאות אוקטובר 2023 (בהשוואה לתקופת הבסיס). זאת, מאחר שבדיווח המקורי של העוררת למע"מ עמד מחזור הזכאות בתקופה ספטמבר-אוקטובר 2023 על סכום של כ-3.4 מיליון ₪, ושיעור הירידה בהשוואה למחזור הבסיס היה 32% (מאחר שתקופת הזכאות של אוקטובר 2023 היא חד-חודשית והדיווח הוא דו-חודשי, שיעור הירידה שחישבה המשיבה לצורך ההכפלה הוא 64%). אולם בהמשך ההליך, ולמעשה רק בשלב ההשגה, תיקנה העוררת את הדיווח למע"מ לאור ביטולי העסקאות, ודיווחה על הכנסות בסכום של 1,585 ₪ בלבד, כך ששיעור הירידה עלה למאה אחוז. יוזכר כי ביחס לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023 לא קיימת מחלוקת שכן שיעור הירידה מלכתחילה היה 100%.

57. שאלת ההסתמכות על דו"ח מתקן של תקופת הזכאות שהוגש באיחור נדונה בעניין אייזנברג, שם נקבע: "בהיעדר הוראה בחוק המתייחסת למועד האחרון להגשת הדו"ח שלפיו מחושבת תקופת הזכאות, נראה כי החוק עצמו אינו שולל את האפשרות כי במקרים המתאימים לכך ניתן יהיה לקבוע את מחזור תקופת הזכאות בהתאם לדו"ח מתקן גם אם הוגש במועד מאוחר יותר, ככל שקיימת הצדקה לכך." (ערר 1259/24 רוזנברג נ' רשות המסים, פסקה 16 (נבו),



מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

15.1.25)). בנסיבות המקרה הנוכחי הגענו למסקנה כי ניתן להסתמך על הדוח המתוקן שהגישה העוררת, וזאת על אף הגשתו בשלב מאוחר למדי של ההליך (שלב ההשגה).

58. ראשית יש לציין בעניין זה כי מלכתחילה כי הפער בין האחוזים 64 ל-100 אינו גבוה במיוחד, מה גם שבהינתן ששיעור הירידה הוא 64%, המקדם המתאים הוא 15% ולכן השיעור שבו יש לכפול אינו 64 אלא 15 מתוך 22, כלומר 68% (ראו ערר א.ד.ב. איזי, פסקה 40).

59. שנית ולגוף הדברים, מההחלטות בהשגות עולה כי העוררת סיפקה למשיבה הסבר ברור לתיקון, והבהירה כי הוא נבע מהחזר מקדמות ללקוחות בגין ביטולים והוצאת חשבוניות זיכוי (מכתב העוררת הוזכר בכתב התשובה אך לא צורף לה). העוררת אמנם לא נענתה לבקשת המשיבה ולא הציגה אסמכתאות של הביטולים וחשבוניות הזיכוי, לטענתה מאחר שלא קיבלה לידיה את דרישות המשיבה בעניין זה, אולם בנסיבות העניין, לנוכח הפער המצומצם ומאחר שאין למעשה חולק כי העסקאות אכן בוטלו לנוכח מצב המלחמה בחודש אוקטובר 2023, מצאנו לנכון לקבל את התיקון ולקבוע את שיעור הירידה על 100%, כפי שהיה גם בתקופת העוקבת של נובמבר-דצמבר 2023 (ראו גם הבהרת מנהל העוררת, לאחר בדיקה שערך, כי מרבית התשלומים הוחזרו כבר בחודש אוקטובר 2023, עמ' 15 לפרוטוקול הדיון, שורה 461).

60. לנוכח האמור יש להכפיל את סכום ההוצאות הקבועות שחושב בשיעור של מאה אחוז (כלומר להעניק את מלוא הסכום שחושב). בנוסף יש לתקן את חישוב רכיב השכר לתקופה זו (155,722 ₪), ולהכפילו ב-100% באופן דומה.

בקשת העוררת לתיקון הפרוטוקול

61. לפני סיום יש להידרש לבקשת העוררת, שהוגשה במסגרת הסיכומים, לתקן את הפרוטוקול, וזאת בשתי נקודות: ראשית, העוררת ביקשה כי ייעשה שימוש במונח "תשלומים ממוצעות" ולא "הוצאות שוטפות", ככל שבנוסח כלשהו של הפרוטוקול מופיע ניסוח שונה שנאמר מפי מנהלה. שנית, העוררת ביקשה להוסיף אמירה של חבר הוועדה שלזיכרונם של נציגיה נאמרה במהלך הדיון, שלפיה התוצאה המתקבלת לפי חישוב ההוצאות בפועל אינה משקפת את הפגיעה שנגרמה לה ואינה הוגנת. העוררת הוסיפה כי ככל שלא יינתן הסעד המבוקש היא שומרת על זכותה לשוב ולעתור בעניין זה בכל הליך עתידי, לרבות בבקשה לתמלול מלא של הקלטת הדיון. יצוין כי המשיבה לא התייחסה לבקשת העוררת במסגרת סיכומיה.

62. הוראות החוק והתקנות השונות החלות על ההליך שלפנינו אינן מתייחסות במפורש לשאלת תיקון פרוטוקול. לצד זאת יש לציין כי בתקנה 25(ב) לתקנות בתי דין מינהליים (סדרי דין), תשנ"ב-1992, נקבע כי בפרוטוקול יירשמו **עיקרי הדברים** שנאמרו בדיון, ומכאן שמלכתחילה אין הכרח כי כל אמירה שהושמעה במהלכו תתועד בצורה מדויקת. לא למותר להוסיף, לשם השוואה ועל אף שאינה חלה במישרין במקרה שלפנינו, כי בהתאם להוראה הקיימת בסעיף 68א לחוק בתי המשפט [נוסח משולב], תשמ"ד-1984 יש להגיש בקשה לתיקון פרוטוקול בתוך עשרה



מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

ימים מיום המצאתו. במקרה זה הבקשה הוגשה, במסגרת הסיכומים, רק ביום 11.8.26, כלומר כ-30 ימים לאחר מועד המצאת הפרוטוקול לצדדים (ב-12.7.26). גם העיתוי המאוחר של הגשת הבקשה מקשה אפוא על קבלתה. לבסוף יש להבהיר כי דיוני ועדות הערר אינם מוקלטים, כך שממילא אין בנמצא הקלטה שניתן להורות על תמלולה.

63. בהמשך להוראות הפרוצדורליות, לגוף הדברים ובנוגע לתיקון המבוקש הראשון, העוררת לא טרחה להפנות לאמירה או לשורה מסוימת שאותה יש לטענתה לתקן, אלא להחלפה של מונח מסוים, **ככל שנאמר** על ידי מנהלה במהלך הדיון. מכאן, שממילא מדובר בבקשה רשלנית שאינה מצביעה על טעות קונקרטית בפרוטוקול, ובמידה רבה היא תיאורטית. מעבר לכך, הדיון נועד לחידוד טענות הצדדים ולקבלת מענה לשאלות הוועדה, ולא לגביית עדות בחקירה נגדית של מצהירים, כך שלשימוש של מנהל העוררת במונח כזה או אחר אין נפקות של ממש, ולכן גם הוועדה (או המשיבה) לא נדרשו לדברים או הסתמכו עליהם.

64. בנוגע לתיקון המבוקש השני, העוררת מבקשת להוסיף לפרוטוקול אמירה של חבר הוועדה, שלטענתה נאמרה במהלך הדיון, ולפיה התוצאה המתקבלת מחישוב ההוצאות בפועל אינה משקפת את מלוא הפגיעה שנגרמה לה ואף אינה הוגנת. גם בעניין זה אין מקום לתיקון המבוקש. במהלך הדיון, וכפי שעולה גם מההחלטה הנוכחית, חברי הוועדה אכן הבהירו מספר פעמים כי הנזק הכולל שנגרם לעוררת עקב המלחמה עולה על הפיצוי שהיא זכאית לקבל במסגרת החוק והמסלול שלפנינו, מאחר שהוא נועד לפצות על הוצאות קבועות ועל רכיב השכר בלבד, ולא על מלוא הנזק שנגרם לעסק עקב המלחמה (ראו עמ' 13 ו-14 לפרוטוקול). למעשה, גם העוררת הצביעה על אמירות אלו במסגרת סיכומיה. במובן זה, התיקון המבוקש ממילא אינו מוסיף לדברים שאכן נאמרו ותועדו. לצד זאת יש להבהיר כי חבר הוועדה לא טען שהתוצאה המתקבלת היא בלתי הוגנת, ולמעשה מדבריו המתועדים עולה עמדה הפוכה, שלפיה העוררת קיבלה את מלוא הפיצוי לו היא זכאית בגין הנזק הרלוונטי למסלול שלפנינו (ראו עמ' 14 לפרוטוקול, שורות 423-427).

65. לנוכח האמור, בהתחשב בהוראות התקנות ומאחר שהעוררת אינה מצביעה על טעות קונקרטית בעלת נפקות ממשית, הבקשה לתיקון הפרוטוקול נדחית.

סיכום ומסקנות

66. לסיכום, החלטות המשיבה לבחון ולקבוע את הפיצוי בהתאם להוצאות הקבועות בפועל מבוססת על הוראות החוק וניתנו כדין, לנוכח נתוני הכספיים של העוררת ובשים לב לפער הניכר בין סכום זה לבין סכום הפיצוי המבוקש לפי הנוסחה. אין גם מקום לכלול בחישוב ההוצאות את הנזק שנגרם לעוררת כתוצאה מהשינוי בשער המטבע, שכן לא מדובר בהוצאה קבועה או בהוצאה שירדה לטמיון, אלא בנזק ישיר שנגרם בין השאר כתוצאה מהמלחמה, שהחוק שלפנינו אינו נועד לפצות עליו.



מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

67. לצד זאת, מצאנו לנכון לקבל את טענת העוררת ולתקן את השיעור שבו יש לכפול את סכום ההוצאות הכפולות בתקופת הזכאות אוקטובר 2023 ולהעמידו על מאה אחוז, לנוכח התיקון המאוחר של דיווחיה וההסבר שניתן לכך. נוסף, כי בנסיבות המקרה לא מצאנו צורך להידרש לטענות המשיבה ביחס לסכומי התשומות שעליהם דיווחה העוררת, או בנוגע לפיקדון המט"ח שהחזיקה, שכן אין בסוגיות אלו כדי להשפיע על התוצאה.

68. לאור התוצאה שאליה הגענו, ובהתחשב גם בהתנהלות העוררת לאורך ההליך, ובכלל זאת באי-עמידתה בהחלטת הוועדה לעניין היקף הסיכומים ובהתנהלות מייצגיה במהלך הדיון, החלטנו כי תישא בהוצאות המשיבה בסכום כולל של 12,000 ₪.

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

ניתנה היום בתאריך ה' תשרי תשפ"ז, 16.09.2026, בהעדר הצדדים.


רו"ח גרמן פייקין
חבר הוועדה


ד"ר נדב כנען, עו"ד
יו"ר הוועדה