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: **איב רשתות בע״מ, תאגיד 513484469**
באמצעות ב״כ עו״ד טל פלמבאום

נ ג ד

המשיבה: **רשות המיסים - קרן הפיצויים**
באמצעות ב״כ משיבה עו״ד ספיר רחמין

<u>החלטה</u>

1. העוררת שלפנינו משלמת את מרבית הוצאותיה הקבועות באמצעות חברה קשורה. חברה זו קיבלה פיצוי נפרד מהמשיבה במסגרת תביעה שהגישה עבור אותה תקופת זכאות. הערר שלפנינו נוגע לשאלה אם בנסיבות אלו זכאית העוררת לפיצוי עבור הוצאותיה הקבועות בנוסף לפיצוי שקיבלה החברה הקשורה.

2. נקדים ונציין כי לאחר שבחנו את טענות הצדדים, את נתוני העוררת ואת המצב המשפטי, הגענו למסקנה כי החלטת המשיבה מוצדקת בנסיבות העניין וכי יש לדחות את הערר.

<u>רקע עובדתי ודיוני</u>

3. העוררת היא חברה בע״מ העוסקת בשיווק בשר ודגים בסיטונות. לעוררת חברה הקשורה אליה בשם ״קנקון מוצרים בע״מ״ (להלן – ״**קנקון**״ או ״**החברה הקשורה**״).

4. ביום 25.1.24 הגישה העוררת תביעה לפיצויים בסכום של 1,007,277 ₪, עבור תקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023, לפי חוק התוכנית לסיוע כלכלי (הוראת שעה – חרבות ברזל), התשפ״ד-2023 (להלן – ״**החוק**״).

5. ביום 20.8.24 שלחה המשיבה לעוררת דרישה להמצאת מסמכים לצורך בדיקת הוצאותיה הקבועות בפועל. ביום 29.8.24 המציאה העוררת את המסמכים המבוקשים, ובכלל זאת גיליון אקסל ובו פירוט של הוצאותיה הקבועות, וכן העתקים של החשבוניות שהתבקשו. החשבוניות שהומצאו הונפקו לעוררת על ידי החברה הקשורה קנקון. עוד באותו יום שוחח מפקח מטעם המשיבה עם סמנכ״לית הכספים של העוררת, על מנת להבין את התנהלותה מול חברת קנקון.

6. בהמשך לכך שלחה המשיבה בימים 2.9.24 ו-12.9.24 שתי דרישות נוספות להשלמת מסמכים, ובהן ביקשה לקבל את חוזה ההתקשרות בין שתי החברות וכן פירוט של ההוצאות הנכללות

מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

בחשבונית. ביום 19.9.24 השיבה העוררת לדרישת המסמכים וביום 1.10.24 שלחה לה המשיבה בקשה להשלמה והבהרה נוספת, שניתנה ביום 14.10.24.

7. ביום 31.10.24 ניתנה החלטת המשיבה בתביעה, ובמסגרתה אישרה לעוררת פיצוי בסכום של 23,591 ₪. בהחלטה נכתב כי העוררת ציינה בעת הגשת תביעתה תשומות גבוהות יותר מאלו שדווחו למע״מ, וכי בחינת הוצאותיה הקבועות בפועל והתנהלותה אל מול החברה הקשורה העלתה כי מרבית ההוצאות שבהן ביקשה להכיר אינן שלה אלא של החברה הקשורה. עוד צוין כי שתי החשבוניות שצירפה העוררת לא הופקו או שולמו במהלך תקופת הזכאות, וכי החברה הקשורה קיבלה עבורן פיצוי במסגרת התביעה שהגישה. לפיכך נקבע כי העוררת זכאית לפיצוי רק על ההוצאות ששילמה באופן ישיר ולא דרך חברת קנקון, וזאת בסכום של 46,000 ₪ לחודשיים, שאותו יש לכפול בשיעור הירידה. כמו כן אושר לעוררת פיצוי עבור רכיב השכר בסכום של כ-4,000 ש״ח.

8. ביום 29.1.25 הגישה העוררת השגה על החלטת המשיבה ובה הסבירה כי בהתאם להסכם בין החברות היא נושאת ב-23% מההוצאות שמשלמת חברת קנקון, וכי ביקשה פיצוי רק עבור ההוצאות שבהן נשאה בפועל ולא על הוצאותיה הכלכליות האמיתיות לפי שווי שוק. העוררת צירפה להשגה תחשיב שהוכן על ידי רואה חשבון שלפיו היא זכאית לפיצוי עבור הוצאות אלו בסכום של כ-772 אלף ₪.

9. ביום 25.9.25 דחתה המשיבה את השגת העוררת. בהחלטה זו נקבע כי חברת קנקון הפיקה עבור העוררת בשנים 2023 ו-2024 חשבוניות בסכומים משתנים ובחודשים שונים כך שאין מדובר בהוצאות קבועות, וכי גם בהתאם להסברי העוררת החברה הקשורה היא ששולטת במועדי הוצאת החשבוניות. כמו כן התייחסה המשיבה בהחלטתה לפירוט ההוצאות שלטענת העוררת כלולות בחשבונית, וקבעה כי הסכום שצוין גבוה מסכום החשבונית בפועל וכי על החשבונית עצמה מופיע סכום קבוע, שאינו קשור להוצאות שהוצאו בפועל בחברת קנקון. בנוסף נקבע בהחלטה כי עיקר ההתחשבנויות בין שתי החברות הן עבור שירותי כוח אדם, אולם חברת קנקון כבר קיבלה פיצוי, הכולל הוצאות שכר, בסכום של כ-1.3 מיליון ₪. לבסוף צוין כי הפירוט שצירפה העוררת כולל גם הוצאות שאינן קבועות כגון תיקונים, אחזקת משאיות ואחזקת רכבים.

10. על החלטה זו הגישה העוררת ביום 20.11.25 את הערר שלפנינו.

11. ביום 10.9.26 התקיים דיון בערר.

12. להשלמת התמונה יצוין כי ביום 30.12.25 קיבלה הוועדה את בקשת העוררת והורתה על עיכוב ביצוע הליכי הגבייה בתיק.

מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

<u>טענות הצדדים</u>

<u>טענות העוררת בכתב הערר</u>

13. העוררת טוענת כי המשיבה החליטה לחרוג מנוסחת המחזורים הקבועה בחוק מבלי להסביר מדוע הדבר נדרש וללא נימוק או אסמכתאות. היא מוסיפה כי חריגה מהנוסחה על מנת לבחון באופן פרטני את נתוני העסק חוטאת לתכלית החוק ומנוגדת לשיקולי הפשטות, היעילות והוודאות העומדים בבסיסו. העוררת מפנה להחלטות ולפסקי דין שניתנו בעניין זה, ואף טוענת כי המשיבה מושתקת מלטעון אחרת לנוכח עמדתה העקרונית, שהובאה בתיקים שונים, שלפיה אין לחרוג מהנוסחה.

14. העוררת מוסיפה כי גם אם ייקבע שמדובר במקרה חריג ביותר המצדיק חריגה מהנוסחה, הרי שעל המשיבה להביא בחשבון את הנסיבות הייחודיות של המקרה ובכלל זאת את אופן ההתחשבנות הקבוע שלה עם חברת קנקון בכל הנוגע להחזר הוצאות. לטענתה, השאלה המהותית אינה מועד הפקת החשבונית אלא האם מדובר בהוצאה שלא ניתן היה להימנע ממנה. במקרה זה כל הסכומים ששילמה לחברת קנקון הם בגדר הוצאה קבועה המבוססת על מערכת יחסית עסקית רציפה ומדיניות התקשורת עקבית שנמשכה לאורך שנים. לפיכך טוענת העוררת כי יש להכיר בהוצאות ששילמה דרך חברת קנקון, העומדות על סכום דו-חודשי של כ-790 אלף ₪, הזהה לסכום המבוקש לפי הנוסחה, ומכאן גם שאין מדובר במקרה של פער משמעותי המצדיק חריגה מהנוסחה (יוזכר כי הסכום שתבעה העוררת לפי הנוסחה הוא כ-1 מיליון ₪).

<u>טענות המשיבה בכתב התשובה</u>

15. המשיבה חוזרת על הנימוקים שפורטו בהחלטתה בהשגה ומציינת כי התשומות שעליהן דיווחה העוררת היו גבוהות ביותר ומכאן נוצר צורך לבחון האם הנוסחה אכן משקפת את הוצאותיה הקבועות. בחינה זו מעלה כי קיים פער עצום בין ההוצאות הקבועות של העוררת בפועל (כ-23 אלף ₪) לבין הסכום שהתבקש לפי הנוסחה (למעלה ממיליון ₪), ולפיכך מתן פיצוי המבוסס על הנוסחה יחטיא את מטרת החוק שהיא להשתתף בהוצאות הקבועות.

16. לעניין חישוב ההוצאות עצמן, המשיבה טוענת כי העוררת לא צירפה לכתב הערר את הסכם ההתקשרות בינה לבין החברה הקשורה קנקון, וכי קבלת עמדתה עלולה להביא לכך שכל קבוצת חברות קשורות תוכל לבוא ולטעון שיש לשייך כל אינטראקציה ביניהן, הקשורה בהפקת חשבונית, כהוצאה קבועה, וזאת גם ללא קשר לתקופת הזכאות.

17. המשיבה מוסיפה כי במקרה זה נרשם על החשבונית הרלוונטית לתקופת הזכאות "הובלה, שינוי ואחסנה", ומכאן שלא מדובר בשירות המהווה הוצאה קבועה, שכן שירותים מעין אלו נצרכים בהתאם לביקוש ולהיקף הפעילות העסקית בפועל. המשיבה מפנה גם אל הדו"ח הכספי של העוררת לשנת 2022 שממנו עולה כי עיקר ההוצאות הן עלויות מכר, הנהלה וכלליות, עלויות

מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

הובלות משלוחים ואחסון לחברה הקשורה, בעוד שיתר ההוצאות, הכוללות תשלומי מיסים ואגרות משרדיות ושונות, הן נמוכות ומגיעות לסכום שנתי של כ-156 אלף ₪ בלבד.

18. המשיבה מציינת כי במהלך השנים הופקו חשבוניות בודדות בלבד בין העוררת לחברה הקשורה וזאת בסכומים משתנים, נתון המעיד על כך שמדובר על תשלומים המשולמים בהתאם לשיקולים תזרימיים ושיקולים פנימיים אחרים. לטענתה, גם מכך ניתן ללמוד כי לא מדובר בהוצאות הכרחית שלא ניתן להימנע מהן. המשיבה מדגישה כי עצם קיומה של גמישות בהוצאת החשבוניות, בסכומיהן ובמועדי החיוב מלמדת כי מדובר בהסדר פנימי הנתון לשליטת הבעלים המשותף, ולא בחיוב חיצוני אובייקטיבי.

19. המשיבה מפנה לפירוט החשבוניות שהפיקה החברה הקשורה בין השנים 2022 ל-2023, ומציינת כי בהתאם להגדרת המונח ״תשומות שוטפות״ בחוק, יש לנטרל תשומות שמקורן בקבלת שירות מעוסק קרוב (אלא אם מצא המנהל, לבקשת עוסק, כי מתקיימים לגבי אותה תשומה מאפיינים עסקיים רגילים). לטענתה, במקרה הנוכחי לא ניתן להסיק כי העסקאות עם החברה הקשורה משקפות תנאי שוק רגילים אלא להיפך, שכן קיימת שליטה מלאה של הצדדים במבנה החיוב, בגובהו ובמועדו. המשיבה מוסיפה כי תנאי התשלום החריגים שניתנו לעוררת, לרבות דחיות ממושכות, גמישות בקביעת מועדי התשלום והיעדר הסכם התקשרות, חורגים מהמקובל ביחסים עסקיים רגילים, ומכאן מתחדד החשש שלשמו קבע המחוקק את מנגנון נטרול התשומות שבין עוסק לקרובו.

20. עוד מציינת המשיבה כי החשבונית שבמחלוקת הופקה באופן תמוה רק בשנת 2024, כיומיים לאחר דרישת המסמכים הראשונה שנשלחה לעוררת, תוך שצוינו עליה חודשי תקופת הזכאות. סמיכות זמנים בין דרישת המשיבה לבין מועד הפקת החשבונית אינה יכולה להיחשב כמקרית, ומעלה חשש ממשי כי לא מדובר בחיוב אותנטי שנוצר במהלך העסקים הרגיל אלא במסמך שהופק בדיעבד, עניין המהווה אינדיקציה נוספת לכך שלא מדובר בהוצאה קבועה אמיתית, המתועדת בזמן אמת במחזור העסקי השוטף, אלא בניסיון מאוחר לבסס תשתית חשבונאית לאור דרישת המשיבה.

21. המשיבה טוענת כי הכרה בהוצאות הנטענות על ידי העוררת תיצור בפועל כפל פיצוי, מאחר שהחברה הקשורה קנקון כבר קיבלה פיצוי מלא בסכום של כ-1.3 מיליון ₪ עבור אותה תקופת זכאות. בנסיבות אלו, שבהן התשומות הנטענות על ידי העוררת הן למעשה ההכנסות של קנקון בגין אותם שירותים, מדובר באותה עלות שכבר נלקחה בחשבון ושולמה. כך לדוגמא קיבלה חברת קנקון פיצוי עבור שכרם של 153 עובדים, בעוד שלטענת העוררת חלק מעובדים אלו עבדו למעשה אצלה, וחלק מהחיוב של קנקון כלפי העוררת מיוחס לשירותי כוח אדם. במצב דברים זה, תשלום נוסף לעוררת בגין אותם שירותים יביא לכך שעלות השכר תמומן פעמיים, ראשית בפיצוי לקנקון ברכיב השכר, ושנית בתביעת העוררת ברכיב ההוצאות הקבועות. המשיבה מוסיפה כי ככל שתתקבל עמדת העוררת יהיה מקום להחיל את אותה שיטה על הכנסותיה של חברת קנקון, באופן שעלול להביא לשלילת זכאותה לפיצויים בסכומים של מיליוני ש״ח.

מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

<u>טענות העוררת בכתב התגובה</u>

22. העוררת חוזרת על טענותיה בערר ומוסיפה כי עמדת המשיבה בנוגע לחריגה מהנוסחה ובחינת ההוצאות הקבועות מבוססת על חקיקת הקורונה ואינה רלוונטית לחוק שלפנינו, המהווה מסגרת נורמטיבית שונה. לטענתה, עמדת המשיבה יוצרת טיעון מעגלי שכן היא שוללת תחילה את הפיצוי לפי הנוסחה ואז מחשבת את ההוצאות הקבועות באופן היוצר פער מלאכותי המצדיק את אותה שלילה.

23. העוררת מציינת כי לא קיים הסכם חתום בינה לבין החברה הקשורה קנקון בנוגע להשתתפות בהוצאות, וכי החיוב בין החברות מבוסס על מפתח הוצאות היסטורי הנמוך מההוצאות בפועל ומיושם במשך שנים ארוכות ובאופן עקבי ומתועד. לטענתה, מועד הוצאת החשבוניות אינו מעיד על חריגה מההסכם או על התנהלות בלתי סדירה, אלא על הסכמה מלאה בין הצדדים שהיא בגדר פרקטיקה שגרתית, שקופה ומוסכמת. העוררת מוסיפה כי בחינה שנתית של החשבוניות וחלוקתן על פני חודשי השנה מלמדת כי ישנו חיוב חודשי קבוע ואחיד, ללא שינוי מהותי. עוד טוענת העוררת כי הניסוח שעל החשבונית אינו מלמד דבר על סיווג החיוב כהוצאה קבועה או משתנה, וכי לא היה קשר בין שליחת דרישות המסמכים של המשיבה לבין מועד הפקת החשבונית.

24. לטענת העוררת, לא ניתן לקבל את עמדת המשיבה שלפיה עסק עם מחזור של כ-28 מיליון ש״ח פועל כמעט ללא הוצאות קבועות, המסתכמות בסכום של כ-23 אלף ₪ לחודש בלבד. בהקשר זה מוסיפה העוררת כי עלות שכירות חודשית ריאלית למבנה שאותו היא שוכרת הוא כ-170 אלף ₪ לחודש. לפיכך טוענת העוררת כי אילו היתה נדרשת לשאת בהוצאות הקבועות מול גורמים חיצוניים, העלות בפועל של ההוצאות היתה גבוהה משמעותית, וכי גם מנתון זה ניתן ללמוד על סבירותו של ההסדר הקיים מול החברה הקשורה.

25. בנוגע לטענת המשיבה בדבר כפל פיצוי, העוררת טוענת כי גם אם ננטרל ממחזורי העסקאות את התשלומים ששילמה העוררת לקנקון, התוצאה רק תגדיל את שירות הירידה בהכנסות. במקביל לכך, נטרול התשומות ששילמה העוררת לחברת קנקון, אף הוא לא יפחית בצורה משמעותית את סכום הפיצוי לו זכאית העוררת (הפחתה בסכום של כ-70 אלף ₪). מכאן טוענת העוררת, שלנטרול העסקאות אין השפעה ממשית על חישוב הפיצויים, וכי אין מדובר על כפל פיצוי.

<u>דיון והכרעה</u>

26. לאחר שבחנו את טענות הצדדים, את נתוני העוררת ואת המצב המשפטי, הגענו כאמור למסקנה כי החלטת המשיבה מבוססת ומוצדקת בנסיבות העניין, וכי אין מקום להתערב בה. לאור זאת החלטנו לדחות את הערר.

27. השאלה העיקרית העומדת לפתחנו היא האם צדקה המשיבה בהחלטתה לחרוג מהנוסחה שבחוק ולקבוע את הפיצוי המגיע לעוררת בהתאם להוצאות הקבועות ששילמה בפועל בתקופת

הזכאות, ובהמשך לכך לא להכיר בתשלומים ששילמה העוררת לחברה הקשורה קנקון. זאת, הן מאחר שהעוררת לא הוכיחה כנדרש כי התשלומים ששילמה לחברת קנקון מהווים הוצאות קבועות (בהתחשב גם בקרבה בין הצדדים ובנסיבות של הוצאת החשבוניות), והן מאחר שחברת קנקון כבר קיבלה פיצוי עבור התביעה שהגישה לאותה תקופת זכאות.

28. נתייחס תחילה לשאלת סמכותה העקרונית של המשיבה לחרוג מהנוסחה, לבחון ולקבוע במקרים המתאימים את הפיצוי בהתאם להוצאות הקבועות, ולאחר מכן נדון בסוגיית חישוב ההוצאות הקבועות במקרה הנוכחי.

<u>חריגה מהנוסחה ובחינת ההוצאות הקבועות - כללי</u>

29. 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 לחוק:

> **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.**

30. 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;**"

31. 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:

מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

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).

32. 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)).

33. 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 המיסים** (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 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 המסים בישראל**, פיסקה 30 (נבו, 16.4.24)).

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

מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

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**, פיסקה 28 (נבו, 31.7.25). יצוין כי ערעור שהגיש העורר 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 שבו קיים פער משמעותי בין שני הסכומים. נעיר, כי בניגוד לטענת העוררת, אין מדובר בטיעון או במהלך מעגלי, שכן על המשיבה לבחון את ההוצאות הקבועות של העוסק רק במקרים שבהם קיימות אינדיקציות המעלות ספק לעניין התאמתה של הנוסחה להוצאות הקבועות בפועל. רק אם בעקבות בחינה זו מתברר כי אכן קיים פער משמעותי בין סכום הפיצוי לפי הנוסחה לבין סכום ההוצאות הקבועות בפועל, קיימת הצדקה לחרוג מהנוסחה ולקבוע את הפיצוי בהתאם להוצאות אלו (למקרים שבהם קבעה הוועדה כי הפער בין הסכומים אינו מצדיק חריגה מהנוסחה, ראו לדוגמא ערר 1735/25 **אורית שכטר הפקות אינפיניטי איוונטס בע"מ נ' רשות המסים**, (נבו, 2.7.26), ערר 1369/25 **א.ד.ב. איזי בע"מ נ' רשות המסים** (נבו, 25.8.25)).

<u>חריגה מהנוסחה ובחינת ההוצאות בפועל – המקרה שלפנינו</u>

36. במקרה שלפנינו, התשומות שעליהן דיווחה העוררת הן גבוהות ביותר, ובשנת 2023 הן אף עלו על ההכנסות המדווחות (כ-41 מיליון ₪ תשומות בהשוואה לכ-38 מיליון ₪ הכנסות). כאשר לעסק יש הוצאות גבוהות במיוחד, הדומות ובמקרה זה אף עולות על הכנסותיו, קיימת הצדקה לבחון פרטנית את הוצאותיו הקבועות, וככל שקיים פער בין סכום זה לבין הסכום המבוקש לפי הנוסחה, לקבוע כאמור את הפיצוי בהתאם להן (ראו לדוגמא ערר **מ.אדן**, פסקאות 33-34, ערר 2024/25 **עמנואל טורס (שירותי תיירות) בע"מ נ' רשות המסים**, פיסקה 36, 16.9.26). עוד יוער כי בהחלטתה בתביעה ציינה המשיבה כי העוררת דיווחה בתביעתה על סכום תשומות השונה

מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

מסכום התשומות שעליו דיווחה העוררת למע״מ, נתון המהווה הצדקה נוספת לבחינת ההוצאות הקבועות.

37. המשיבה בחנה אפוא את הוצאותיה הקבועות של העוררת, ובמסגרת זו ביקשה וקיבלה ממנה פירוט של ההוצאות וכן את החשבוניות הרלוונטיות. מהמסמכים ומההסברים שהמציאה העוררת עלה כי מרבית הוצאותיה משולמות דרך החברה הקשורה קנקון, בהתאם להסדר שלפיו העוררת נושאת ב-23% מסכום הוצאותיה של חברה זו. המשיבה החליטה שלא להכיר בהוצאות אלו, לנוכח היחסים הקרובים בין שתי החברות ובהתחשב בחשבוניות ובמועד הפקתן, ובמקום זאת הכירה רק בהוצאות ששילמה העוררת ישירות (שלא באמצעות החברה הקשורה), וכן ברכיב השכר בהתאם לשכר שדווח בטופס 102.

38. מכאן, שבמקרה שלפנינו ובניגוד למצב העניינים הרגיל, העוררת אינה משלמת עבור רוב הוצאותיה באופן ישיר לספקים אלא עושה כן באמצעות הסדר מיוחד, שלפיו הוצאות אלו משולמות עבורה על ידי החברה הקשורה, הנמצאת תחת אותה בעלות, כאשר ההתחשבנות בין שתי החברות נעשית במאוחד בשלב מאוחר יותר, בהתאם לשיקול דעתן ובמועדים משתנים. הסדר ייחודי זה כשלעצמו אכן מעורר קושי מסוים, וניתן לומר כי לכל הפחות הוא מעלה את נטל ההוכחה המוטל על העוררת. לקושי זה ניתן להוסיף כי על החשבונית הרלוונטית לתקופת הזכאות שלפנינו, שהיא נובמבר-דצמבר 2023, נכתב כי היא ניתנת עבור ״הובלה, שינוי ואחסנה״ (שירותים שאינם בגדר הוצאות קבועות מובהקות), והיא הופקה על ידי החברה הקשורה רק כשמונה חודשים לאחר מכן, ביום 20.8.24, וזאת כיומיים לאחר קבלת דרישת המסמכים הראשונה מהמשיבה.

39. על אף הקושי שהעניין מעורר כאמור והנטל המוגבר החל על העוררת, אין לטעמנו הצדקה לשלול בצורה קטגורית את ההוצאות ששילמה העוררת דרך החברה הקשורה מסיבה זו בלבד. מעיון בפירוט החשבוניות שצירפה העוררת (נספח 1 לערר) עולה אמנם כי בין השנים 2019-2024 הן אלא הוצאו באופן חודשי ומסודר, אלא באיחור ובמאוחד עבור מספר חודשים כל פעם. עם זאת, סכום החיוב החודשי נותר דומה ונע בין 300 אלף ל-347 אלף ₪ לחודש. כלומר, מדובר בסכום חיוב חודשי קבוע למדי, גם אם מספר החשבוניות השנתי, מועדן והסכומים שבהן לא היו קבועים. בנוסף, דווקא העובדה כי על גבי החשבונית נרשמו שירותים שאינם מהווים הוצאות קבועות מובהקות, מחזקת את המסקנה כי מדובר בהתחשבנות אותנטית, ולא בניסיון מלאכותי ליצור אסמכתא בדיעבד או כמענה לדרישה של המשיבה.

40. המסקנה כי אין מקום להכיר בהוצאות ששילמה העוררת דרך החברה הקשורה אינה נובעת אפוא מהקשר הקרוב בין הצדדים או מתיאור החשבונית הרלוונטית, אלא מסיבות שונות הנוגעות לפירוט ההוצאות עצמו, וכן לכך שאותן הוצאות כבר הובאו בחשבון במסגרת חישוב הפיצוי שקיבלה החברה הקשורה עבור אותה תקופת זכאות.

41. ראשית יש להעיר כי סכום החיוב החודשי המופיע בפירוט ההוצאות שהציגה העוררת (נספח 9 לערר) אינו תואם את סכום החשבונית הרלוונטית, ולמעשה הוא גבוה ממנו בסכום ניכר של כ-50 אלף ₪ (הסכום המופיע בפירוט הוא 394 אלף ₪ לחודש, בעוד שהחשבונית עבור תקופת הזכאות היא בסכום של 694 אלף ₪, כלומר 347 אלף ₪ לחודש). בתקופת זכאות דו-חודשית מדובר בפער של כ-94 אלף ₪, שלמעשה לא ניתנה לו אסמכתה חשבונאית.

42. באשר לפירוט עצמו, ההוצאות הקבועות שהגישה העוררת מנויות כ-21 קטגוריות שונות, שחלק ניכר מתוכן הן הוצאות שכר, המחולקות לחמש קטגוריות שונות: כוח אדם מפעל, שכר עובדי מפעל, שכר לוגיסטיקה ונהגים, שכר סוכנים והזמנות, ושכר מטה. ניתן להבחין כי קיימת כפילות או חזרתיות מסוימת בין קטגוריות אלו, לדוגמה בין ״כוח אדם מפעל״ לבין ״שכר עובדי מפעל״. יצוין גם כי מדובר בשתי קטגוריות עם סכום דומה, ולא מבוטל, של כ-50 אלף ₪ לחודש. גם הקטגוריה של ״שכר מטה״, שהיא הגבוהה ביותר מבחינת הסכום (כ-71 אלף ₪), אינה מפורטת באופן המאפשר לעמוד על מהות התפקידים הכלולים בה ועל ההבחנה בינה לבין יתר קטגוריות השכר. בנוסף, הקטגוריה של ״שכר סוכנים והזמנות״ (כ-30 אלף ₪) עשויה לכלול תשלומים לסוכנים עצמאיים או עמלות התלויות בהיקף הפעילות וההזמנות.

43. לא למותר להזכיר בהקשר זה כי על דרך הכלל נעשה חישוב הפיצוי המבוסס על השכר במסגרת הרכיב הנפרד של השכר והנוסחה שנקבעה בו, ולא במסגרת רכיב ההוצאות הקבועות, כלומר שהכרה בהוצאות שכר שלא במסגרת רכיב השכר וטופס 102 מלכתחילה מעוררת שאלה ומהווה, לכל הפחות, חריגה מדרך המלך הקבועה בחוק.

44. קטגוריות אחרות המופיעות בפירוט כגון אחזקת משאיות, רכבים ומפעל, בסכום מצטבר של כ-77 אלף ₪, הן בעיקרן הוצאות התלויות בהיקף הפעילות, ולפיכך נראה כי כלל אין מקום לראות בהן, ולמצער במרבית הסכום הנכלל בהן, כהוצאות קבועות.

45. נזכיר, כי בנסיבות שבהן העוררת משלמת את הוצאותיה במאוחד לצד קשור ובהיעדרן של חשבוניות נפרדות לספקים, מוטל עליה נטל מוגבר להוכיח כי אכן מדובר בהוצאות קבועות ששולמו בתקופת הזכאות בסכומים המבוקשים. במקרה זה העוררת הסתמכה רק על הפירוט שהגישה מטעמה, המעלה כאמור ספקות וקשיים ביחס לחלק ניכר מהרכיבים הכלולים בו, וזאת גם ללא קשר לשאלת החפיפה עם הפיצוי שקיבלה החברה הקשורה (שתידון להלן).

46. טענה נוספת שהעלתה העוררת בהקשר זה או בשוליו היא כי אלמלא ההסדר עם החברה הקשורה היא היתה נדרשת לשלם הוצאות בסכומים גבוהים הרבה יותר לגורמים חיצוניים, ומכאן שההסדר עצמו בינה לבין החברה הקשורה הוא סביר (ולמעשה נמוך מהעלות הריאלית), בעוד שהחלטת המשיבה שלא להכיר בהוצאות המפורטות בו אינה סבירה. כך לדוגמא טוענת העוררת כי רק עבור דמי שכירות ריאליים היא היתה נדרשת לשלם, בהתאם לגודל השטח שאותו היא שוכרת, סכום של כ-170 אלף ₪.

47. אלא שגם אם נקבל את טענת העוררת ונניח כי ההסדר עם החברה הקשורה הוא קבוע ומשקף תמורה סבירה ואף נמוכה ממחירי השוק, אין בכך כדי ללמד כי ההוצאות הכלולות בו הן הוצאות קבועות המזכות בפיצוי. העובדה כי העוררת אינה מחויבת בדמי שכירות, אף שלטענתה היתה נדרשת לשלם סכומים ניכרים בגין שכירת המבנה בשוק החופשי, עשויה אמנם להצביע על כדאיותו הכלכלית של ההסדר עבורה, אך אינה מלמדת על ההוצאות שבגינן היא חויבה בפועל, ולמעשה אין מחלוקת כי במקרה זה העוררת לא שילמה דמי שכירות.

48. מעבר לסוגיית רכיבי ההוצאות הקבועות שבהן יש להכיר, המעוררת אפוא קשיים ניכרים, יש כאמור להביא בחשבון גם כי החברה הקשורה, אשר שילמה את ההוצאות לספקים וקיבלה מהעוררת החזר עבור חלק של 23% מהן, כבר קיבלה פיצוי מהמשיבה בגין אותה תקופת זכאות, וזאת בסכום המקסימלי של 1.3 מיליון ש"ח. פיצוי זה חושב לפי הנוסחה שבחוק, בהתבסס בין היתר על התשומות ועל הוצאות השכר שלה, הכוללות גם את ההוצאות שבהן נשאה עבור העוררת. יודגש, כי אין מדובר במקרה רגיל של יחסים בין לקוח לספק, שבו האחד משלם תמורה עבור שירותים שמספק לו האחר, וכל אחד מהם נושא בהוצאותיו שלו. במקרה שלפנינו, החברה הקשורה אינה מספקת לעוררת שירותים עצמאיים בעלי ערך מוסף, אלא משלמת עבורה את הוצאותיה לספקים ולעובדים, ומקבלת ממנה החזר עבור חלק מהתשלומים, בהתאם לחלקה היחסי. לפיכך, אין מדובר בשתי מערכות נפרדות של הוצאות, אלא באותן הוצאות עצמן, המתחלקות בין שתי החברות.

49. אמנם יש לדייק ולומר כי אין מדובר בהכרח במצב של כפל פיצוי, מאחר שהפיצוי נקבע בהתאם לנתונים של כל אחד מהעוסקים, ואלו יכולים להיות שונים (לדוגמא, ביחס לשיעור הירידה במחזורים). בנוסף, הפיצוי יכול להתבסס על שיטות חישוב שונות, שכן אותן הוצאות יכולות להיות מחושבות במסגרת נוסחת ההוצאות הקבועות, נוסחת רכיב השכר, או באמצעות חישוב פרטני של ההוצאות הקבועות, כמו בענייננו. עם זאת, ברי כי אותן הוצאות שימשו בסיס לחישוב הפיצוי של החברה הקשורה, וכעת הן משמשות גם בסיס לתביעתה של העוררת. לפיכך, קיימת חפיפה ברורה בין ההוצאות העומדות בבסיס חישוב הפיצוי של שתי החברות, שעלולה אף להביא לכפל פיצוי בגין אותן הוצאות.

50. העוררת טענה בעניין זה כי אין מדובר בכפל פיצוי שכן נטרול ההכנסות שקיבלה ממנה החברה הקשורה, בתקופת הבסיס ובתקופת הזכאות, לא היה מביא להפחתה או לשינוי בשיעור ירידת המחזורים. לטענתה, גם נטרול התשלומים ששילמה העוררת לחברה הקשורה מתשומות העוררת היה מפחית את סכום הפיצוי לו זכאית העוררת בכ-70 אלף ₪ בלבד (מסכום של 762 אלף ₪ לסכום של 690 אלף ₪), שלטענתה הוא זניח.

51. אלא שהחישוב שהציגה העוררת אינו מלא או מדויק, שכן לצורך בחינת הטענה בדבר היעדר כפל פיצוי היה צורך לנטרל את התשלומים לא רק מצד ההכנסות של חברת קנקון, אלא גם מצד הוצאותיה, ובמקרה זה הן מרכיב התשומות שבנוסחה והן מרכיב השכר. כפי שראינו לעיל, הוצאות השכר מהוות את החלק הארי מתוך סכום ההוצאות שאותו ביקשה העוררת (כ-217

אלף ₪ מתוך סכום כולל של 394 אלף ₪). יצוין כי במסגרת ההשגה שהגישה התייחסה העוררת לאפשרות של נטרול התשלומים מתשומותיה של קנקון, אך לא לנטרולם מרכיב השכר. מכל מקום, ובערר ובתגובתה לתשובה העוררת לא התייחסה לנקודה משמעותית זו ולא הציגה תחשיב בעניין, על אף שהמשיבה התייחסה לרכיב השכר שקיבלה חברת קנקון עבור אותן הוצאות שכר, וזאת הן בהחלטתה בהשגה והן בתשובתה.

52. כפי שהובהר לעיל, הנטל המוטל על העוררת הוא גבוה לנוכח עצם תשלום ההוצאות באמצעות חברה קשורה, והוא מתגבר אף יותר משעה שההוצאות להן טוענת העוררת כבר הובאו בחשבון בבסיס חישוב הפיצוי שנערך לחברה הקשורה, שהגיע לתקרת הפיצוי המותרת בחוק. בנסיבות אלו, קיים חשש ממשי לכפל פיצוי בגין אותן הוצאות, ככל שיוכר בגינן פיצוי גם לעוררת. העוררת לא נתנה מענה מספק לחשש זה ולא הבהירה מדוע יש להעניק לה פיצוי נוסף חרף חפיפה מובהקת זו.

53. לנוכח האמור, מצאנו כי לא נפל פגם בהחלטות המשיבה שלא להכיר בתשלומים ששילמה העוררת לחברת קנקון במסגרת חישוב הוצאותיה הקבועות. משכך, יש לקבל את הפיצוי שקבעה המשיבה, המבוסס על ההוצאות ששולמו לספקים חיצוניים, ללא התשלומים לחברה הקשורה. סכום זה עומד על 46 אלף ₪ לחודשיים, בעוד שהעוררת ביקשה לקבל סכום של כ-762 אלף ₪ לפי הנוסחה, כלומר סכום הגבוה כמעט פי 17. מאחר שקיים פער עצום בין סכום ההוצאות הקבועות ברות הפיצוי שחושב בדרך זו לבין סכום הפיצוי המבוקש לפי הנוסחה שבחוק, היתה הצדקה לחרוג מהנוסחה ולקבוע את הפיצוי בהתאם להוצאות הקבועות בפועל.

<u>סיכום ומסקנות</u>

54. לסיכום, סכום התשומות הגבוה והפער בין הסכומים שדווחו למע"מ לבין הסכומים שהתבקשו בתביעה מצדיקים את בחינת ההוצאות הקבועות. בחינה זו העלתה כי מרבית הוצאותיה של העוררת שולמו דרך חברה קשורה, בהתאם להסדר פנימי הקיים בין שתי החברות, הנמצאות תחת אותה בעלות. ההסדר הקיים אמנם אינו שולל בהכרח את ההכרה בהוצאות ששולמו דרך החברה הקשורה, ככל שמדובר בהוצאות קבועות, אולם הוא מטיל על העוררת נטל הוכחה מוגבר, ראשית כדי להראות כי אכן מדובר בהוצאות קבועות ששולמו בתקופת הזכאות, ושנית כדי להראות מדוע היא זכאית לפיצוי נוסף בגינן, על אף שהן כבר הובאו בחשבון במסגרת הפיצוי המקסימלי שקיבלה החברה הקשורה.

55. במקרה זה, מאחר שהחברה הקשורה נוהגת להפיק לעוררת חשבוניות תקופתיות מאוחדות, הוכחת סכומי ההוצאות מבוססת בעיקרה על הפירוט שהציגה העוררת. אלא שגם פירוט זה מעורר שאלות וספקות, שכן על פני הדברים קיימת חפיפה בין חלק מהרכיבים הכלולים בו, בעוד רכיבים אחרים מהווים הוצאות משתנות התלויות בפעילות. בנוסף לכך, העוררת לא הראתה מדוע יש להעניק לה פיצוי נוסף על אף הזהות בין בסיסי הפיצוי של שתי החברות,

מדינת ישראל

בית הדין לענייני פיצוי נזק עקיף לעסקים (ארצי)

והנימוק שהעלתה בעניין, שאינו מביא בחשבון את נטרול הסכומים גם מצד ההוצאות של החברה הקשורה, אינו נותן פתרון לקושי האמור.

56. לפיכך, החלטתה של המשיבה שלא להכיר בהוצאות ששולמו לחברה הקשורה ובמקום זאת להכיר רק בהוצאות ששילמה העוררת ישירות לספקים, היא מוצדקת בנסיבות העניין. בהמשך לכך, מאחר שקיים פער משמעותי בין סכום הוצאות זה לבין הסכום המתקבל לפי הנוסחה, ישנה הצדקה לחרוג ממנה ולקבוע את הפיצוי המגיע לעוררת בהתאם לסכום הוצאותיה בפועל, כפי שעשתה המשיבה.

57. לפיכך הגענו למסקנה כי אין הצדקה להתערב בהחלטה וכי יש לדחות את הערר.

58. לנוכח התוצאה שאליה הגענו, העוררת תישא בהוצאות המשיבה בסכום של 5,000 ₪.

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

ניתנה היום בתאריך י״ח חשוון תשפ״ז, 29.10.2026, בהעדר הצדדים.

ד״ר נדב כנען, עו״ד	**רו״ח גרמן פייקין**
יו״ר הוועדה	**חבר הוועדה**