



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 42601-09-20 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ
ע"מ 12087-01-21 פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

לפני כבוד השופטת יעל ייטב

מס רכוש - באר שבע
ע"י ב"כ עו"ד אמנון שילה

המערער
(בע"מ 42601-09-20)
המשיב בע"מ (12087-01-21)

נגד

פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד אודי שוסטק וניר הורנשטיין

המשיבה
(בע"מ 42601-09-20)
המערער בע"מ (12087-01-21)

פסק דין

1
2

מבוא

1. שני ערעורים על החלטת ועדת ערר לעניין מס רכוש וקרון פיצויים (נזק מלחמה ונזק עקיף) מחוז דרום (להלן - "הוועדה") מיום 19.7.20, בתיק ערר דרום מס' 100/16. בגדרה של ההחלטה התקבל באופן חלקי ערר שהוגש על החלטת המשיב בתביעה לפיצויים בגין 'נזק עקיף', כהגדרתו בחוק מס רכוש וקרון פיצויים, התשכ"א-1961 (להלן - "חוק מס רכוש").
2. בערעור הראשון, אשר הוגש על ידי המשיב, הוא המנהל כהגדרתו בחוק מס רכוש (להלן - "המנהל"), נטען כי לא עלה בידי הניזוקה לעמוד בנטל המוטל עליה להוכיח קיומו של קשר סיבתי בין 'נזק עקיף' אשר נגרם לה, לטענתה, לבין אירועי הלחימה במבצע 'צוק איתן'. עוד נטען כי שגתה ועדת הערר בקביעתה שלפיה עבר נטל הראייה לכתפי המנהל לאחר שהכיר באופן חלקי בקיומו של קשר סיבתי בין אירועי הלחימה לבין הנזק העקיף, או בשל קביעתו שלפיה יש לסטות מנוסחת 'מסלול המחזורים', ועליו להוכיח מדוע לא תתקבל תביעת הפיצויים שהוגשה במלואה.
3. בערעור השני, אשר הוגש על ידי הניזוקה (להלן - "המערער"), נטען כי היה על הוועדה לפסוק למערער את מלוא הפיצוי על פי נוסחת 'מסלול המחזורים' מבלי לסטות ממנה באמצעות הקדמת חשבונית אחת מחודש ספטמבר 2014 לחודש אוגוסט 2014.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 20-09-42601 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ
ע"מ 21-01-12087 פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

1 עוד נטען כי ככל שיתקבל ערעורו של המנהל, ויקבע כי יש להוכיח נזקים בפועל, הרי
2 שמתחייבת גם המסקנה ההפוכה, שלפיה יש לפצות את המערערת גם בגין הנזק המוכח
3 שנגרם לה בעקבות ביטול הזמנה של לקוח מקנדה, בעטיו של מבצע 'צוק איתן', אף
4 שביטול העסקה לא קיבל את ביטויו בנוסחת 'מסלול מחזורים'.
5 **4. אקדים ואציין כי לאחר בחינת החלטת הוועדה וטענות הצדדים מצאתי שיש לדחות**
6 **את שני הערעורים כאחד.**

7

8

העובדות

9 5. במועדים הרלוונטיים להכרעה במחלוקות נושא הערעורים, הייתה המערערת בעלת
10 מפעל תעשייתי באזור התעשייה של קריית גת, ועסקה באפיון, תכנון וייצור של מערכות
11 תעשייתיות לייצוב קרקע. במפעל ייצרה המערערת מוצרים העשויים מסגסוגת
12 פולימרית, לצרכי לקוחותיה. על פי האמור בהחלטת הוועדה נושא הערעורים (להלן-
13 "החלטת הוועדה" או "ההחלטה"), הועסקו במפעל כ- 100 עובדים, ותהליכי הייצור
14 כללו קווי ייצור הפועלים באמצעות מכונות ייעודיות, תוך שימוש בחומר גלם המיובא
15 מחו"ל. בתקופה הקובעת היו למערערת ספקים ולקוחות בארץ ובחו"ל כאחד.

16 6. ביום 6.10.2014 הגישה המערערת תביעה למנהל מכוח **תקנות מס רכוש וקרן פיצויים**
17 **(תשלום פיצויים) (נזק מלחמה ונזק עקיף) (הוראת שעה), התשע"ד-2014** (להלן:
18 **"תקנות הוראת השעה"**), אשר הותקנו בעקבות מבצע 'צוק איתן'. התביעה, לפיצוי בסך
19 של **1,327,641** ₪, הוגשה ב'**מסלול מחזורים**'.

20 בתביעה צוין שמחזור העסקאות של המערערת בשנת 2013 היה 39,855,877 ₪;
21 מחזור העסקאות בשנת 2014 היה 26,062,553 ₪;

22 מחזור עסקאות תקופת הבסיס - יולי/אוגוסט 2013 היה 5,935,585 ₪;
23 ומחזור עסקאות תקופת הפיצוי - יולי/אוגוסט 2014 היה 2,946,533 ₪.

24 7. ביום 28.12.15 ניתנה החלטת המנהל (להלן- **"החלטת המנהל"**), שבגדרה נפסק
25 למערערת פיצוי בסך של **108,741** ₪ בלבד. בנימוקי החלטת המנהל נכתב כדלקמן:

26

27

"א. עסקאות חייבות:

28

לחברה ירידת מחזורים שנתית בשנת המס 2014 ביחס לשנת 2013.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 20-09-42601 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרנין בע"מ
ע"מ 21-01-12087 פי.אר.אס. מדיטרנין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

1 לחברה לקוח בשם "אדמיר" אשר מהווה את כלל העסקאות החייבות, ניתן לראות
2 ירידה בהכנסות מלקוח זה במחצית הראשונה של 2014 (1-6/14) ביחס להכנסות
3 במחצית השנייה של 2013 (7-12/13).
4 באופן קבוע יוצאת חשבונית לחברת "אדמיר" בסוף כל חודש.
5 ב- 8/2014 לא יצאה חשבונית ודווחו למע"מ מחזור 0 – ואילו ב- 9/2014 יצאו
6 שתי חשבוניות, האחת ב- 01.09.2014 והשנייה בסוף החודש. יש כאן דחיית
7 הכנסות של חשבונית מספר 30656 שיצאה ב- 01.09.2014 בסך 828,911 ₪.
8 ירידת המחזורים לאחר עדכון המחזור 8/2014 – 43%.

ב. עסקאות פטורות:

11 ירידת המחזורים בין 07-08/2013 לבין 07-08/2014 אינה נובעת מהמלחמה. לא
12 נמצא קשר סיבתי למלחמה, הייצור לא נפגע, הייצוא לא הופסק, החברה תיקנה
13 את מחזוריה בחודשים 09-10/2014, ראייה לכך שיצאו חשבוניות ב- 1-3.9.2014
14 בסך 1,270,000 ₪.

16 8. בהחלטת המנהל נדרשה המערערת להחזיר מקדמה ששולמה לה על חשבון הפיצוי,
17 בקיזוז הפיצוי שנקבע, בהתאם להוראת תקנות הוראת השעה, לאחר שביום 27.11.14
18 שולמה למערערת מקדמה בשיעור של 50% מהפיצוי שתבעה, וביום 22.4.15 שולמה לה
19 מקדמה נוספת בשיעור 40%. בעקבות הדרישה החזירה המערערת למנהל את המקדמה
20 בקיזוז הפיצוי שפסק לה. בד בבד הגישה ערר לוועדה על החלטת המנהל.

החלטת הוועדה

23 9. בהחלטת הוועדה צוין כי המערערת חישה את הפיצוי בהתאם לנוסחה הקבועה
24 ב'מסלול המחזורים' הקבוע בתקנות הוראת השעה, לאחר שהציבה את משלים ההוצאה
25 הנחסכת, והתוצאה שהתקבלה הייתה 1,327,641 ₪.
26 10. לאחר שבחנה את טענות הצדדים ושקלה את העדויות והראיות שהובאו בפניה, קבעה
27 הוועדה שדין הערר להתקבל באופן חלקי. הוועדה ביטלה את החישוב שערך המנהל
28 וקבעה כי יש להפעיל את נוסחת הפיצוי ב'מסלול המחזורים', מבלי להבחין בין 'הכנסות
29 חייבות' ל'הכנסות פטורות', וכי הוכח קיומו של קשר סיבתי בין מבצע 'צוק איתן' לבין
30 הירידה במחזור העסקאות. יחד עם זאת קיבלה הוועדה את עמדת המנהל באשר לייחוס



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 20-09-42601 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ
ע"מ 21-01-12087 פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

1 חשבונית אחת שהוציאה המערערת ללקוחה הישראלית, חברת אדמיר טכנולוגיות
2 בע"מ (להלן - "אדמיר") למחזור אוגוסט 2014, במקום למחזור ספטמבר 2014, באופן
3 המפחית את הפיצוי. בסופו של יום קבעה הוועדה כי המערערת זכאית לפיצוי בסכום
4 של 959,466 ₪, בהתאם לחישוב שערכה בהחלטתה.
5 11. בהחלטתה התייחסה הוועדה לשלושה נושאים שנדונו בהחלטת המנהל ואשר היוו בסיס
6 להחלטתו: הנושא הראשון, הפיצול בין המחזורים המדווחים של המערערת בגין
7 הכנסותיה מהשוק המקומי (עסקאות חייבות במס) לבין המחזורים המדווחים בגין
8 הכנסותיה מעסקאות ייצוא (עסקאות פטורות ממס). בעקבות הפיצול האמור קבע
9 המנהל כי ירידת המחזור של הכנסותיה של המערערת מחו"ל אינה קשורה בקשר
10 סיבתי למבצע 'צוק איתן', שכן הייצוא והייצור כאחד לא נפגעו, והמערערת תיקנה את
11 מחזוריה בחודשים שלאחר המבצע;
12 הנושא השני, הקביעה שלפיה מבחינה עניינית מקומה של חשבונית מספר 30656 מיום
13 01.09.2014 שהוצאה לאדמיר (להלן - "החשבונית שבמחלוקת") במחזור אוגוסט 2014,
14 ולא במחזור ספטמבר 2014, ועל כן יש ליחסה למחזור חודש אוגוסט;
15 והנושא השלישי, השוואה בין הכנסותיה החייבות של המערערת במחצית הראשונה של
16 שנת 2014 לבין הכנסותיה במחצית השנייה של שנת 2013, שבעקבותיה קבע המנהל
17 שהייתה למערערת ירידת מחזורים בשיעור של 43%.

18

19 הפיצול בין הכנסותיה של המערערת בארץ לבין הכנסותיה מחו"ל

20 12. הנושא הראשון שבו דנה הוועדה היה כאמור ההבחנה שערך המנהל בין הכנסותיה של
21 המערערת מלקוחות בארץ לבין הכנסותיה של המערערת מלקוחות בחו"ל. הוועדה
22 התייחסה בהחלטתה לעצם הפרדה בין סוגי ההכנסה השונים, טיבו והקיפו של הקשר
23 הסיבתי שאותו יש להוכיח בין הנזק הנטען לבין מבצע 'צוק איתן', מידת הוכחתו של
24 הקשר הסיבתי, ועל מי מוטל נטל הראיה.

25 13. **בראש ובראשונה** ציינה הוועדה כי היא לא מצאה בסיס ענייני להפרדה בין מחזורי
26 הכנסות בשוק בישראל ומחזורי הכנסות מייצוא. הוועדה התרשמה כי ההבחנה שערך
27 המנהל מבוססת על הבחנה בין הכנסות חייבות במס לבין הכנסות פטורות ממס, ולא זו
28 בלבד שלא נמצאו סימוכין להבחנה זו בחוק מס רכוש או בתקנות שהותקנו מכוחו,
29 ההבחנה האמורה אינה רלוונטית לשאלת הזכאות לפיצוי, שכן נזק מלחמה יכול להיגרם
30 לכל עוסק, בין אם הכנסותיו פטורות, ובין אם הכנסותיו חייבות. הוועדה הדגישה



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 42601-09-20 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרינין בע"מ
ע"מ 12087-01-21 פי.אר.אס. מדיטרינין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

1 שלהפרדה האמורה אין בסיס הגיוני או רלוונטיות לעסק של המערערת, שכן אין חולק
2 על כך שהכנסותיה של המערערת הן ברובן מייצור מוצרים פולימריים במפעל בקריית
3 גת. הודגש כי הוכח בפני הוועדה במהלך שמיעת הראיות כי המערערת מייצרת לאורך
4 כל השנה מוצרים עבור לקוחותיה בארץ ובחו"ל; **במפעל אחד שבו קווי ייצור המייצרים**
5 **את אותם מוצרים מאותם חומרי גלם עבור לקוחות בארץ ובחו"ל**; וכי הפגיעה בעבודה
6 היצרנית במפעל משפיעה באותו אופן על כל הליכי הייצור, עבור כלל הלקוחות, בין אם
7 הם בארץ ובין אם הם בחו"ל. הוועדה קבעה כי משהוכח שלא מדובר בפעילויות שונות
8 של העסק ושאלין כל בסיס ענייני להפרדת הפעילות העסקית, הרי שמדובר בהפרדה
9 פסולה המובילה בהכרח לתוצאה מעוותת.
10 14. הוועדה הפנתה לראיות שנשמעו בפניה וציינה כי-

11
12 **"המערערת הוכיחה, אף מעבר לנדרש, כי נגרם לה נזק בר פיצוי, וכי הראיות**
13 **שהביאה העוררת, מעידות היטב על הנזקים שנגרמו לעוררת בפעילותה**
14 **במפעל במהלך המבצע ועקב המבצע".**
15

16 הוועדה קבעה בהחלטתה כי הראיות שהובאו לפניה מלמדות על כך:

- 17 • שבמהלך המבצע צומצמה פעילות המפעל וחלו שיבושים בייצור על בסיס יומי.
18 מתוך 5 קווי ייצור נאלצה המערערת להפעיל קו ייצור אחד בלבד;
- 19 • המערערת נאלצה להשליך כמות נכבדה של חומר גלם שנפסל עקב השיבושים
20 בהליך הייצור כתוצאה מהפסקות חוזרות ונשנות בפס הייצור. החשמל במפעל
21 כובה בזמן האזעקות, קווי הייצור הוקפאו והמכונות הודממו. חומר הגלם
22 שנותר במכונות בזמן ההדממה ירד לטמיון. חידוש הפעלת המכונות עם חידוש
23 זרם החשמל, הצריך זמני הפעלה ארוכים, סילוק חומר הגלם שנפסל, והכנסת
24 חומר גלם חדש;
- 25 • פיקוד העורף אסר על צבירת מלאים דליקים, והמערערת הונחתה שלא להחזיק
26 מלאי של חומר פלסטי מחשש להתלקחות;
- 27 • למערערת נגרמו קשיים בעקבות היעדרות של עובדים במהלך ימי הלחימה, הן
28 מחמת שיבושים בהסעות מיישובי הדרום, הן מחמת יציאת עובדים לשירות



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 42601-09-20 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ
ע"מ 12087-01-21 פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

- 1 מילואים. היעדרות מנהלת משמרת למשך חודש ימים פגעה במהלך העבודה
2 התקין של המפעל בכלל ושל הליכי הייצור בפרט;
3 • חומר הגלם שהמערערת צורכת מיובא מחו"ל דרך נמל אשדוד, בעקבות
4 הלחימה נפגעה האספקה השוטפת של חומר הגלם למפעל, בעקבות שיבושים
5 בכניסת אניות לנמל, ואספקת חומר הגלם כמעט ונעצרה;
6 • המערערת ניסתה לרכוש חומר גלם בארץ, ואולם חומר הגלם שהשיגה מספק
7 חליפי בארץ נמצא כפגום, ולא איפשר ייצור.
8
9 15. הוועדה הוסיפה כי הוכח בפניה: שהמערערת סיפקה באמצעות אדמיר מוצרים
10 ושירותים עבור פרויקט בציר פילדלפי, אשר נעצר כליל כתוצאה מהמבצע; כמו כן
11 סיפקה מוצרים ושירותים לפרויקט גדר הביטחון בגבול סוריה וישראל, שגם בו נעצרה
12 העבודה בעקבות המבצע; הוכח כי המערערת לא עמדה בהתחייבות לספק הזמנה ללקוח
13 בקנדה עקב השיבושים שנוצרו כתוצאה מהיעדר חומר גלם; הוכח שגם בתום המבצע
14 עדיין חלו שיבושים עד לחזרה מלאה לשגרה של עבודה בנמל.
15 16. בהחלטה ציינה הוועדה (בפסקה 15) באשר לעדים שהעידו בפניה, ושעל יסוד עדויותיהם
16 הנתמכות במסמכים קבעה את קביעותיה, כי –
17

18 "שמענו את עדי העוררת ומצאנו את העדים מהימנים. העדים העידו באופן
19 קוהרנטי ורהוט, מתוך בקיאות, הבנה והתמצאות בעיסוקי העוררת בכלל,
20 ובפעילותה בתקופת המבצע בפרט. העדים השיבו לשאלות ולא ניסו להתחמק.
21 עדי העוררת מסייעים זה לזה, דבריהם נתמכים במסמכים שהגישה העוררת
22 ועדותם מבססת היטב את גרסתה בדבר הנזק העקיף שנגרם לה במהלך
23 המבצע וכתוצאה מהמבצע".
24

25 17. הוועדה הוסיפה כי-
26

27 "מראיות העוררת עולה תמונה ברורה של תעשייה ישראלית שניזוקה באזור
28 הקובע. תעשייה, המנסה בכל מאודה לעמוד בייצור ובאספקה של סחורות,



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 42601-09-20 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרינין בע"מ
ע"מ 12087-01-21 פי.אר.אס. מדיטרינין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

- 1 **להתמודד עם עיכובים ושיבושים בכניסת האניות לנמל אשדוד, קרי פגיעה יום**
2 **יומית בשגרת המפעל במהלך ועקב מבצע צוק איתן".**
3
4 18. אשר לטענותיו של המנהל באשר להיקף הוכחת הקשר הסיבתי, הוסיפה הוועדה כי
5 בענייננו לא נדרשת הוכחה פרטנית של הנזק, בהינתן העובדה שמדובר ב'מסלול
6 מחזוריים' הנמנה על המסלולים הירוקים, ועל כן המערערת אינה נדרשת להוכיח את כל
7 פרטי הנזק ואת כל עלילותיו. הוועדה הפנתה לע"מ 56717-01-14 **כתר החזקות בע"מ נ'**
8 **מנהל מס רכוש** שם נקבע כי אין להכביד על הניזוק בעניין הוכחת הקשר הסיבתי. כמו
9 כן הפנתה הוועדה לע"מ (מחוזי ת"א) 16032-04-14 **עדין פיורה השקעות נ' מנהל מס**
10 **רכוש** שבו נקבע כי אין לדרוש מכל אזרח שניזוק נזק עקיף בעתות מלחמה להציג בפני
11 המנהל "ניתוח מאקרו ומיקרו כלכלי מקיף וממצה על מנת להראות כי מלוא נזקו לפרטי
12 פרטיו נגרם כולו כתוצאה מהמלחמה". כן הפנתה הוועדה לע"א 8588/06 **דלג'ו נ' אכ"א**
13 **לפיתוח בע"מ** שבגדרו נקבע כי "נזק מסוג אובדן רווח נמנה על סוג הנזקים שהערכתם
14 קשה במיוחד. קביעת הפיצויים בראש נזק זה כרוכה בהערכות והשערות ולכן ניתן
15 לנקוט גישה מקלה עם נפגע המבקש לפסוק לו פיצויים בגינו".
16 19. הוועדה הוסיפה כי אין כל בסיס לטענת המנהל שלפיה מוטל על המערערת הנטל להוכיח
17 קשר סיבתי לגבי **מלוא** הפיצוי שמתקבל. צוין שלא מדובר ב'מסלול אדום', ועל כן לא
18 מוטל על המערערת להעיד עדים רבים מהארץ ומחו"ל אף לא מוטל עליה להמציא
19 ראיות הכוללות רשימה ארוכה של מסמכים אשר כלל לא התבקשו ממנה טרם שניתנה
20 החלטתו של המנהל.
21 20. הוועדה התייחסה למחלוקת שהתגלעה בין הצדדים באשר לנטל ההוכחה ונטל השכנוע
22 ובאשר להיקפם. נקבע כי ככלל מוטל נטל השכנוע על התובע, כמו בכל הליך אזרחי,
23 ומידת ההוכחה הנדרשת הינה **הטיית מאזן ההסתברויות**, כפי שנקבע ברע"א 6904/97
24 **ס. ת. ו. בקעות נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים פ"ג נ"ב (4) 1**, שם קבע כבוד השופט ת'
25 אור כי נטל השכנוע בתביעה לפי חוק הפיצויים מוטל על התובע, אשר עליו להוכיח את
26 תביעתו כמקובל בהליכים אזרחיים במאזן ההסתברות.
27 21. הוועדה קבעה בהחלטתה כי הנטל המוטל על המערערת הוא להוכיח **קשר סיבתי**
28 במידת הוכחה של הליך אזרחי, וכי אין כל דרישה למידת הוכחה מוגברת, שכן בהוראות
29 החוק או בתקנות הוראת השעה לא נקבעה הוראה המציבה דרישה שכזו. לטעמה של
30 הוועדה ההנחה המקופלת בנוסחה שנקבעה ל'מסלול מחזוריים', הנסמכת על ירידת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 20-09-42601 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ
ע"מ 21-01-12087 פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

1 מחזוריים, מקלה דווקא על הניזוק בבואו להוכיח כי ירידת מחזורי העסק בתקופת
2 המלחמה נובעת מהמלחמה, והפנתה לפסק דינו של כבוד השופט נ' הנדל ברע"א
3 6540/15 **כתר החזקות בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרון פיצויים**: פסקה 3, ולפסק דינו של
4 כב' הנשיא י' אילון בע"מ 13-12-23693 **נגב מינרליים תעשייתיים בע"מ נ' מס רכוש**
5 **באר שבע**.
6 22. לצד הנטל המוטל על הניזוק, ציינה הוועדה שיש ונטל הראיה יעבור לנתבע, ובענייננו אל
7 המנהל, מקום שבו המנהל מבקש לסתור קיומו של קשר סיבתי. במצב דברים זה על
8 המנהל להביא ראיות של ממש לביסוס טענתו. בענייננו מצאה הוועדה כי בתשלום
9 הפיצוי למערערת גלומה הסכמתו של המנהל לקיומו של קשר סיבתי בין הנזק העקיף
10 לבין המלחמה. במצב דברים זה, קבעה הוועדה, דומה מעמדו של המנהל למעמדו של
11 נתבע הטוען טענת "פרעתני", ועל כן הנטל להוכחת טענתו עובר אליו. לסיכום קבעה
12 הוועדה כי על העוררת הוטל הנטל להוכיח קשר סיבתי בין הנזק שנגרם לה לבין
13 המלחמה. ואולם, מקום שבו מודה המנהל בקיומו של קשר שכזה **"נמצא לה סיוע של**
14 **ממש המצטבר לכלל הראיות שהובאו מטעמה, והנטל להפרכת הקשר הסיבתי עובר**
15 **לכתפי המשיב"**. הוועדה הוסיפה כי **"לראיות העוררת, מצטרפת קביעת המשיב**
16 **בהחלטתו לאשר לעוררת פיצוי בגין נזק עקיף שנגרם לה עקב המצב הביטחוני. ראיה**
17 **זו שכמוה, כהודאת בעל דין, מצטברת לראיות שהביאה העוררת ומטה את הכף, באופן**
18 **מובהק לזכותה של העוררת"**. כן קבעה כי **"על יסוד כל אלה" קבעה הוועדה כי העוררת**
19 **עמדה בנטל המוטל עליה והוכיחה כי נגרם לה נזק מלחמה. ערעורו של המנהל נסב**
20 **כאמור בעיקרו על קביעתה של הוועדה שלפיה עבר נטל הראיה לכתפי המנהל.**
21
22

הסטת החשבונית שבמחלוקת

23 23. נושא שני שבו עסקה הוועדה בהחלטתה היה הסטת חשבונית שהוציאה המערערת
24 לאדמיר והשפעת ההסטה על 'נוסחת המחזורים'. בהחלטתה קבעה הוועדה שככלל יש
25 להעדיף את המנגנון שנקבע על פי חוק מס רכוש ב' **מסלול המחזורים**, וכי סטייה
26 מ'נוסחת המחזורים' מוצדקת רק כאשר יוצרת ההצמדות לנוסחה **עיוות** באשר למחזור
27 העסקאות, כגון בנסיבות שבהן כלולה במחזור **חשבונית חריגה**.
28 24. נטען כי טענות המנהל בדבר 'שיפטינג' שביצעה המערערת במחזורי העסקאות הן טענות
29 מהסוג המצריך עמידה בנטל מוגבר והמנהל לא עמד בנטל זה, שכן לשם הוכחת טענה
30 המייחסת למערערת **עבירה פלילית**, נדרש המנהל להביא ראיות של ממש ואין להסתפק



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 20-09-42601 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ
ע"מ 21-01-12087 פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

- 1 בהפרחת השערות. אשר לחשבונית שבמחלוקת קבעה הוועדה כי אף שלא קיבלה את
2 הטענה לשיפטינג, היא גם לא מצאה לנכון לשייך את החשבונית שבמחלוקת למחזור
3 09/2014. צוין כי טענותיה של המערערת באשר לחשבונית שבמחלוקת אומנם מסירות
4 מעל ראשה את העננה לביצוע מעשה פלילי, אולם, הן ממקמות אותה במחזור אוגוסט
5 2014, דהיינו במחזור הפיצוי. הוועדה הפנתה לכך שוועדות הערר השונות, כמו בתי
6 המשפט המחוזיים, אימצו את הגישה שלפיה ניתן לסטות מ'נוסחת המחזורים' כאשר
7 השימוש בה גורם לעיוות, ואולם, הכלל הוא כי יש לפעול על פי הנוסחה, והנטל להוכחת
8 עיוות או להוכחת שיעור נזק השונה מתוצאת הנוסחה, מוטל על שכמי מי שמבקש
9 לסטות ממנה.
- 10 25. אשר לחשבונית שבמחלוקת, קבעה הוועדה כי על פי רישומי העוררת מידי חודש בסוף
11 כל חודש, הוציאה המערערת חשבונית לאדמיר. רק בחודש אוגוסט 2014, באופן חריג,
12 לא הוצאה לאדמיר חשבונית בעוד שבחודש ספטמבר הוצאו לה שתי חשבוניות: האחת
13 בתחילת החודש והשנייה בסופו. במצב דברים זה, קבעה הוועדה, חייבת המערערת
14 **במתן הסבר**. לטענתה עולה מהחשבונית כי רוב המוצרים במשלוח מיועדים למחסן של
15 אדמיר, דהיינו לא ללקוח מסוים, אף לא לפרויקט מסוים. הוועדה שוכנעה שלא נעשה
16 אמנם מעשה מכוון במטרה להקטין את מחזור אוגוסט 2014 ואולם, מסיכומי המערערת
17 עולה כי היא מודה שבפועל היא ביצעה דחיית הכנסות לבקשתה של אדמיר, אשר
18 ביקשה 'למתוח' את החיוב אף מעבר לשוטף 105 + יום. בכך אישרה המערערת כי
19 החשבונית שבמחלוקת הוצאה בתחילת ספטמבר במקום בסוף אוגוסט. בהודעה
20 המפורשת של המערערת מצאה הוועדה סיוע ראיתי לעמדתו של המנהל שלפיה מקומה
21 של החשבונית הוא במחזור אוגוסט 2014, ולא במחזור ספטמבר 2014. הוועדה הוסיפה
22 כי מדובר בחשבונית בהיקף לא מבוטל, וההתעלמות מכך עלולה להרחיק מאומדן הנזק
23 האמתי שנגרם למערערת. נקבע כי עיוות שכזה מצדיק סטייה מנוסחת החישוב, ועל כן
24 התקבלה עמדת המנהל שקבע שיש להסיט את החשבונית למחזור ספטמבר, למחזור
25 הפיצוי. **ערעורה של המערערת נסב בעיקר על קביעה זו, שלפיה יש לייחס את**
26 **החשבונית שבמחלוקת לחודש אוגוסט 2014.**

ירידה זרסטית בהכנסות העוררת

26. נושא שלישי שבו דנה הוועדה היה קביעתו של המנהל שלפיה יש לסטות מ'נוסחת
המחזורים' בשל ירידה במחזור המערערת בחודשים שקדמו למבצע. הוועדה הפנתה לכך



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 42601-09-20 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ
ע"מ 12087-01-21 פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

- 1 שלגבי עניינים מסוימים ביצע המנהל הפרדה בין הכנסות חייבות לפטורות בעוד שבעניין
- 2 זה הציע לערוך ממוצעים והשוואות ביחס לכל סוג הכנסה בנפרד. הוועדה עמדה על כך
- 3 שהחישוב שערך המשיב באשר לירידה ברווחיות בשיעור של 43% נעשה לגבי הכנסות
- 4 חייבות בלבד, בעוד שחישוב הרווחיות, בניטרול חודשים יולי- אוגוסט, לגבי הכנסות
- 5 חייבות ופטורות ממס יחדיו מעיד על ירידה ברווחיות בשיעור של כ- 8.5% בלבד.
- 6 27. נקבע כי סטייה מנוסחת החישוב באמצעות קביעת "מקדם האטה" אינה נתמכת בהלכה
- 7 הפסוקה וכי עריכת ממוצעים באופן שרירותי, ללא בדל ראיה בדבר שינוי מבני בעסק
- 8 או מגמת קיטון מתמשכת בהכנסות או במספר העובדים, ללא קשר לפעילות העסקית
- 9 האמתית אינה עולה בקנה אחד עם כוונת המחוקק. הוועדה דחתה את הכנסת השיקול
- 10 של 'מקדם האטה' בדלת האחורית, והפנתה לכך ש'מקדם האטה' נקבע בתקנות
- 11 שהותקנו כהוראת שעה לשנת 2009 (בעקבות מבצע 'עופרת יצוקה') אך לא בתקנות
- 12 שהותקנו כהוראת שעה לשנת 2012 (בעקבות מבצע 'עמוד ענן') אף לא בתקנות הוראת
- 13 השעה, אשר הותקנו כאמור בעקבות מבצע 'צוק איתן'.
- 14 28. הוועדה הדגישה כי ירידה ברווחיות בשיעור של כ- 8.5% אינה מצביעה על מגמת קיטון,
- 15 והיא אינה חריגה לדרך התנהלותו של עסק יצרני. אף צוין כי המנהל עצמו מסכים לכך
- 16 שירידה בשיעור זה אינה מצדיקה סטייה מהנוסחה הקבועה בתקנות הוראת השעה.
- 17 הוועדה אף הוסיפה כי לא זו בלבד שהמערערת הוכיחה כי לא חל שינוי בפעילותה טרם
- 18 המבצע, בפועל לא הובאה כל ראיה לכך שקיימת סיבה לירידת המחזורים שאינה
- 19 קשורה בקשר סיבתי למבצע 'צוק איתן'. הוועדה הוסיפה כי המערערת הציגה נתונים
- 20 המעידים על מגמת גידול בהכנסותיה במשך השנים שקדמו למבצע, לרבות השנה
- 21 שקדמה לשנת המבצע, נתונים המפריכים את קביעת המנהל בעניין זה. **המנהל ערער גם**
- 22 **על החלטה זו וטען כי החלטתה של הוועדה בנושא זה ניתנה אך ורק בשל ההיפוך**
- 23 **השגוי של נטל הראיה.**

טענות הצדדים בערעור

- 24
- 25
- 26 29. תמצית טענת המנהל בערעור שהגיש היא כי לא עלה בידי המערערת לעמוד בנטל המוטל
- 27 עלייה להוכחת זכאותה לפיצוי בגין 'נזק עקיף' אשר נגרם לה, לטענתה, בשל אירועי
- 28 הלחימה במבצע 'צוק איתן', זאת מהטעם שלא הוכיחה קיומו של קשר סיבתי בין הנזק
- 29 הנטען לבין המבצע. נטען כי ועדת הערר הכירה בזכאותה של המערערת לפיצוי רק על
- 30 יסוד קביעתה שלפיה התהפך נטל הראיה לאחר שהמנהל הכיר באופן חלקי בזכאותה



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 20-09-42601 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ
ע"מ 21-01-12087 פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

- 1 של המערערת לפיצוי בגין הנזק העקיף שנגרם לה, ולפיכך מוטל על המנהל להוכיח מדוע
2 לא תתקבל תביעת הפיצויים שהגישה המערערת במלואה.
30. המנהל הוסיף וטען כי היפוך הנטל עומד בניגוד לעיקרון 'המוצא מחברו עליו נטל
4 הראיה', ובשל עיקרון שגוי זה נפסק למערערת פיצוי, בניגוד להוראות הדין, המחייב
5 תשלום פיצוי אך ורק בגין 'נזק עקיף' שנגרם כתוצאה מאירועי הלחימה. עוד נטען כי
6 הועדה התעלמה מכך שהמערערת לא הציגה מסמך אובייקטיבי חיצוני התומך בקיומו
7 של הקשר הסיבתי הנטען בתביעתה, אף שסביר להניח כי קיימים מסמכים שכאלו, אשר
8 לא הוצגו בפני הוועדה אך ורק בשל היפוך הנטל השגוי שנקבע על ידי הוועדה.
31. המנהל פירט כי הפיצוי שקבע למערערת בגין נזק עקיף עמד על סך של 108,741 ₪ בלבד,
9 היות שבעקבות בדיקתו מצא כי ירידת מחזור העסקאות, ברובה המכריע, אינה קשורה
10 בקשר סיבתי הנדרש בחוק למבצע צוק איתן'. את החלטתו ביסס על שלושה אדנים:
11 **הראשון**, הפרדה בין מחזורי המכירות בארץ לבין אלו שבחו"ל, הבחנה שמקורה בכך
12 שהלחימה לא הביאה להפסקת עבודה מול הלקוחות בחו"ל. פורט כי המערערת לא
13 הציגה ראיות המוכיחות שכושר הייצור שלה נפגע באופן המשפיע גם על עסקאות בינה
14 לבין לקוחות בחו"ל. זאת ועוד, לאחר סיומו של מבצע 'צוק איתן' איתר המנהל 'קפיצה'
15 בדיווחיה של המערערת על מכירות בחו"ל, ממצא המעיד על כך שרכישות הלקוחות
16 בחו"ל לא בוטלו אלא לכל היותר נדחו. המנהל הדגיש כי בשנת 2014 ניתן לראות עלייה
17 במחזור המכירות של המערערת לחו"ל, לעומת ירידה משמעותית במחזורי המכירות
18 בארץ. המנהל טען כי הועדה התעלמה מהקפיצה הדרמטית בדיווח על עסקאות ייצוא
19 מיד בתום המבצע, המעידה על כך שלא נגרם נזק לעסקאות הייצוא, אולי אף על חשד
20 להסתת הכנסות.
- 21 **השני**, ירידה חריגה ובלתי מוסברת במחזור העסקאות לשוק המקומי. פורט כי
22 למערערת לקוח מרכזי אחד בארץ, אדמיר, וניתן לאתר ירידה במחזורי המכירה
23 לאדמיר כבר ב- 6 החודשים שקדמו למבצע 'צוק איתן'. בהשוואת מחזור המכירות
24 השנתי בין שנת 2013 לבין שנת 2014, בנטרול חודשי מבצע 'צוק איתן', מצא המנהל
25 ירידה של 43% בהיקף המכירות לשוק המקומי, ועל כן קבע כי ירידה זו אינה קשורה
26 בקשר סיבתי לאירועי הלחימה.
- 27 **השלישי**, חשבונות מס לחברת אדמיר בגין מכירות חודש אוגוסט 2014 דווחה בדיווח
28 המכירות של חודש ספטמבר 2014, קביעה שאותה אימצה הוועדה בהחלטתה.
- 29



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 20-09-42601 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרינין בע"מ
ע"מ 21-01-12087 פי.אר.אס. מדיטרינין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

32. המערערת טענה מנגד כי עלה בידה לעמוד בנטל המוטל עליה להוכיח כי נגרמו לה נזקי
מלחמה כתוצאה ממבצע 'צוק איתן', וכי גם אם ייקבע כי נטל הראייה נותר על כתפיה,
עדיין מתחייבת ההכרעה כי עלה בידה לעמוד בנטל, כפי שעולה מהחלטת הוועדה
ומפירוט קביעותיה באשר לראיות. המערערת הוסיפה וטענה כי מטרת 'נוסחת
המחזורים' היא לקבוע מנגנון פיצויי אחיד ויעיל, ובין היתר הפנתה להסברי מנהל רשות
המיסים בדיון שהתקיים בוועדת הכספים ביום 30.7.14, וכן לדברי נציגת משרד
הכלכלה מיום 3.8.14 בדבר הרציונל וההתנהלות היעילה של ה'מסלולים הירוקים'.
33. עוד טענה כי היה על הוועדה לפסוק לה את מלוא הפיצוי על פי "נוסחת המחזורים"
הקבועה בתקנות הוראת שעה, מבלי לסטות ממנה באמצעות הקדמת החשבונית
שבמחלוקת מחודש ספטמבר 2014 לחודש אוגוסט 2014. המערערת הדגישה כי המנהל
פסק לה 8% בלבד מסכום הפיצוי שלו היא זכאית על פי נוסחת המחזורים, וטענה כי
אימוץ גישתו של המנהל ירוקן מתוכן את 'נוסחת המחזורים'.
34. בערעור השני טענה המערערת כי היה על ועדת הערר לפסוק לה את מלוא הפיצוי בהתאם
ל'נוסחת המחזורים', מבלי לסטות ממנה באמצעות הקדמת החשבוניות שבמחלוקת
מחודש ספטמבר 2014 לחודש אוגוסט 2014. פורט כי אדמיר דרשה שהחשבונית
שבמחלוקת תוצא בחודש ספטמבר. ומשנדחה מועד הוצאת החשבונית, הוארך מועד
התשלום של אדמיר ב-30 ימים נוספים, מעבר לשוטף 105 + יום. כן פורט כי המערערת
הסכימה לבקשה שכן לאחר שעבודות המערערת הופסקו בפרויקט ציר פילדלפי בשל
מבצע 'צוק איתן', לא היה לאדמיר, כמפיצה של מוצרי המערערת, צורך בסחורה
שסופקה לה. אדמיר הסכימה אמנם לרכוש את המוצרים, ולשלוח אותם לאחסון
במחסניה, עד שתחודשנה העבודות בישראל, ובלבד שמועדי התשלום יידחו. לכן דרשה
אדמיר שהחשבונית שבמחלוקת תצא בספטמבר. נטען כי בשעה שהוכח לוועדה כי הדחיה
במועד הוצאת החשבונית שבמחלוקת לא נעשתה למטרת הגדלת הפיצוי, כי אם
כתוצאה ממשא ומתן עסקי, ובשעה שהדיווח נעשה כדין, על פי הוראות חוק מס ערך
מוסף, לא הייתה הצדקה להקדמת מועדה של החשבונית.
35. עוד טענה המערערת כי ככל שתתקבל עמדת המנהל בערעורו, שלפיה אין ב'נוסחת
המחזורים' כדי לשלול הוכחה פרטנית של הנזק העקיף, הרי שהיא זכאית לפיצוי נוסף
אשר ישקף את הנזק שנגרם לה כתוצאה מאבדן הלקוח הקנדי פרדוקס, אשר החוזה
עמו בוטל בעקבות מבצע 'צוק איתן', בהתאם לתקרת הפיצוי הקבועה בתקנות הוראת
השעה, בסכום של 3,000,000 ₪.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 20-09-42601 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרינין בע"מ
ע"מ 21-01-12087 פי.אר.אס. מדיטרינין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

36. המנהל טען מנגד כי בחודש אוגוסט 2014 לא הוציאה המערערת חשבונית מס לאדמיר, אף שמדי חודש הוציאה לה חשבונית, ואף שבמהלך חודש אוגוסט 2014 בוצעו 18 עסקאות מכירת טובין בין המערערת לבין אדמיר, בעוד שבספטמבר 2014 הוציאה המערערת לאדמיר שתי חשבוניות מס. נטען כי המערערת לא הוכיחה את טענותיה באשר למצב דברים זה, ועל כן בצדק קבעה הוועדה שיש לייחס את החשבונית שבמחלוקת לחודש אוגוסט 2014. אשר ללקוח פרדוקס, טען המנהל כי לא הוכח שהעסקה עם הלקוח האמור בוטלה. נהפוך הוא. עוד טען כי גם אם תתקבל עמדתו בדבר סטייה מנוסחת 'מסלול המחזורים' אין משמעותה של קביעה זו פריצה מוחלטת של המסלול, ומתן אפשרות להוכיח כל נזק, כפי שנעשה ב'מסלול האדום'.

10

11

המסגרת החוקית

37. הפיצוי בגין נזקי פעולות מלחמה ופעולות איבה מוסדר בפרק שמיני בחוק מס רכוש ובתקנות שהותקנו מכוחו. לענייננו רלוונטיות **תקנות מס רכוש וקרן פיצויים (תשלום פיצויים) (נזק מלחמה ונזק עקיף), התשל"ג – 1973** (להלן – "**התקנות העיקריות**"), ותקנות הוראת השעה, אשר הותקנו כאמור לשם הטיפול בנזקים שנגרמו בעקבות מבצע 'צוק איתן', בתקופה שבין 8.7.14 לבין 31.8.14.

38. סעיף 36 בחוק מס רכוש מורה כי ישולמו פיצויים בעד "נזק", אשר הוגדר בסעיף 35 בחוק מס רכוש כ"**נזק מלחמה, נזק עקיף ונזק בצורת**".

סעיף 35 האמור מוסיף ומגדיר "**נזק מלחמה**" כ"**נזק שנגרם לגופו של נכס עקב פעולות מלחמה על ידי הצבאות הסדירים של האויב או עקב פעולות איבה אחרות נגד ישראל או עקב פעולות מלחמה ע"י צבא הגנה לישראל**".

"**נזק עקיף**", שהוא הנזק נושא הערעורים שלפני, מוגדר בסעיף 35 בחוק מס רכוש כ"**הפסד או מניעת רווח כתוצאה מנזק מלחמה בתחום ישוב ספר, או מחמת אי אפשרות לנצל נכסים המצויים בתחום ישוב ספר, עקב פעולות מלחמה על ידי הצבאות הסדירים של האויב או עקב פעולות איבה אחרות נגד ישראל או עקב פעולות מלחמה ע"י צבא הגנה לישראל**".

39. כפי שבואר בהלכה הפסוקה, בעוד ש"**נזק מלחמה**" שהוא נזק ישיר הנגרם לנכס, אשר הזכאות לפיצוי בגינו קמה בכל מקום במדינת ישראל, ה"**נזק עקיף**", שהוא הנזק הכלכלי בדמות הפסד או מניעת רווח, אשר נגרם לעסקים בעקבות הפעילות המלחמתית, רחב יותר מבחינת היקפו, ואולם הזכאות לפיצוי בגינו נתחמה לאזור



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 20-09-42601 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ
ע"מ 21-01-12087 פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

1 גיאוגרפי מצומצם, בתחום יישוב שהשר הודיע עליו שהוא "ישוב ספר" (ראו למשל פסק
2 דינה של כב' השופטת ע' ארבל בבג"ץ 6407/06 דורון, טיקוצקי, עמיר, מזרחי, עו"ד נ'
3 שר האוצר (מיום 23.9.07) (להלן- "בג"ץ דורון"), עמ' 9; בג"ץ 8803/06 גני חוגה נ' שר
4 האוצר ואח' (מיום 1.4.07) (להלן- "פרשת גני חוגה")); או בתחום ישוב אשר נמנה על
5 רשימת ישובים שנכללו ב'אזור מיוחד' על פי תקנות הוראת השעה (או על פי תקנות
6 הוראת שעה אחרות שהותקנו בעקבות סבבי לחימה אחרים)).

7 40. התקנות העיקריות קובעות הסדר מקיף באשר להגשת תביעות פיצויים, הוראות
8 מהותיות (תקנות 1-8) והוראות פרוצדוראליות (תקנות 9-16) כאחד. תקנה 2(א)
9 בתקנות העיקריות קובעת כי ניזוק שהוכיח כי נגרמו לו נזקים עקיפים, יפוצה עבור
10 "הנזק הממשי", המוגדר בתקנה 1 כדלקמן-

11
12 "ההפרש בין שווי הנכס לפני שניזוק לבין שווי הנכס מיד
13 לאחר שניזוק, או כל הוצאות שיקום הנזק – לפי הנמוך
14 שבין שניהם, בתוספת הוצאות להקטנת הנזק; ובנזק
15 עקיף – לרבות ההפסד או מניעת הרווח שאותם לא יכול
16 היה הניזוק למנוע לו פעל באופן סביר כדי למנועם"
17

18 41. מנגנון פיצוי זה, המכונה 'המסלול האדום', עיקרו הוא הוכחה מדויקת של 'הנזק
19 הממשי', והוא אינו מוגבל בתקרת פיצוי או בנוסחת חישוב. ב'מסלול האדום' רשאי
20 הניזוק לתבוע את נזקיו בהתאם לבחירתו, ולהוכיח אותם כראות עיניו, על יסוד חוות
21 דעת שמאית, ספריו וכיוצ"ב.

22 42. בתקנות הוראת השעה, הורחב הסדר הפיצויים בגין נזק עקיף, והוחל לא רק על ישובים
23 שהוכרו כיישובי ספר על פי סעיף 35 בחוק מס רכוש, אלא גם על ישובים המצויים
24 במרחק של עד 40 ק"מ מגבול רצועת עזה, בכלל זה על היישוב קריית גת, שבו מצוי
25 מפעלה של המערער. זאת ועוד, 'הנזק העקיף' הוגדר בתקנות הוראת השעה באופן
26 שונה מהגדרתו בתקנות העיקריות, באמצעות הגדרת "שווי של נזק עקיף", המאפשרת
27 בחירה בין אחד מארבעת מסלולי פיצוי המכונים 'מסלולים ירוקים': 'מסלול שכר',
28 'מסלול מחזוריים', 'מסלול הוצאות' ו'מסלול חקלאות'. התביעה על פי המסלולים
29 הירוקים אינה טעונה הוכחת 'הנזק הממשי', והיא מבוססת על נוסחאות קבועות. לצד
30 פשטות ההוכחה ב'מסלולים הירוקים' הוגבלה תקרת פיצוי המשולמת בעד 'נזק עקיף'.
31 שיטה זו המעוגנת במסלולי הפיצוי פוטרת את הניזוק מהצורך להוכיח את הנזק



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 20-09-42601 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ
ע"מ 21-01-12087 פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

- 1 **הממשי**, הטעון הוכחה מורכבת, שאינה פשוטה, ולמעשה אף שוללת את האפשרות
- 2 להוכיח **'נזק ממשי'**, באמצעות הוכחת נתוני העסק הפרטניים (ראו למשל כב' השופט
- 3 ה' הירש בע"מ (ת"א) 56717-01-14 **כתר אחזקות בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים**
- 4 (מיום 15.7.2015) (להלן- **"פרשת כתר אחזקות"**), פסקה 13).
- 5 43. המסלול שבו בחרה המערערת היה כאמור **'מסלול המחזורים'**, המעריך את הירידה
- 6 במחזור העסקאות בתקופת מבצע 'צוק איתן', באמצעות מנגנון טכני ויעיל המבוסס על
- 7 השוואה בין המחזור המדווח למנהל מס ערך מוסף בתקופת הבסיס, לבין המחזור
- 8 המדווח למנהל מס ערך מוסף בחודשי מבצע 'צוק איתן'. ככל שמתקבל הפרש חיובי,
- 9 מוכפל אותו הפרש ב'משלים', המבטא את ההוצאות אשר נחסכו במהלך המבצע בשל
- 10 אי הפעלת העסק.
- 11 44. תכליתו של מנגנון הפיצוי המוסדר בחוק מס רכוש ועל פיו היא תכלית ביטוחית-
- 12 סוציאלית, וכפי שפירט כב' השופט י' דנציגר ברע"א 5902/12 **מנהל קרן פיצויים**
- 13 **ופעולות איבה נ' קיבוץ נירים** (מיום 23.1.2014) (להלן- **"פרשת נירים"**) פסקה 19-
- 14
- 15 **"ביסודו של חוק הפיצויים... עומד הרעיון שנזקים שנגרמו לרכושו של פלוני**
- 16 **עקב פעולות מלחמה או פעולות איבה אינם דומים באופיים לנזקים השונים**
- 17 **שעלולים להיגרם לרכושו במהלך חיי היום יום ושמפניהם עליו לבטח את**
- 18 **עצמו באופן עצמאי. התפיסה הינה שנזקי מלחמה לא צריכים ליפול על כתפיו**
- 19 **של הניזוק הספציפי לבדו, אלא "להתפזר" וליפול על כתפי הציבור כולו.**
- 20 **ביסודו של החוק עומד, כאמור, רעיון סוציאלי של ביטוח או ערבות**
- 21 **סטטוטוריים של המדינה לנזקים שייגרמו לנכסים עקב פעולות מלחמה או**
- 22 **פעולות איבה."**
- 23
- 24 לצד הבטחת מנגנון פיצוי יעיל ומהיר שתכליתו ביטוחית- סוציאלית, שוקל הסדר
- 25 הפיצויים שיקולים נוספים, כגון שיקולים כלכליים ותקציביים (ראו למשל בג"ץ דורון
- 26 הנ"ל). כפי שהדגיש כב' השופט י' דנציגר בפרשת נירים-
- 27
- 28 **"יש לזכור כי תכלית החוק אינה הטלת אחריות מוחלטת על המדינה לפצות**
- 29 **בגין כל נזק שקשור בדרך כלשהי לפעולות מלחמה או איבה. ודוק, הרחבת**
- 30 **תחולתו של החוק, בדרך של פרשנות מרחיבה שאינה עולה בקנה אחד עם**



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 42601-09-20 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ
ע"מ 12087-01-21 פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

לשוננו ותכליתו, עשויה בטווח הארוך דווקא לחתור תחת התכלית
הסוציאלית של החוק".

כב' השופט דנציגר הוסיף בפרשת נירים (בפסקה 33) כי-

"השיקול התקציבי עומד תמיד ברקע מלאכת הפרשנות של חוקים בעלי
תכלית סוציאלית שמטילים על הקופה הציבורית את הנטל לפצות בגין
נזקים יוצאי דופן כאלה ואחרים. אין ספק שהשמירה על כספי הקופה
הציבורית, במובן זה שכספים לא ישולמו למי שאינו זכאי להם על פי החוק
הרלוונטי, הינה מטרה חשובה ביותר. עם זאת, אין להפוך את השיקול
התקציבי לחזות הכל ולשיקול מכריע בכל פעם שנטענת טענה פרשנית
שעשויה להרחיב את מעגל הזכאים לפיצוי על פי החוק... התשובה לשאלה
האם לפרש חוקים סוציאליים המטילים על המדינה חובה לפצות בגין
נזקים מסוימים בדרך שתרחיב את מעגל הזכאים לפיצוי צריכה להיגזר
בראש ובראשונה מלשוננו ומתכליתו של החוק הספציפי. על בית המשפט
לשאול האם לשון ותכלית החוק הספציפי מטות את הכף לטובת קבלת
הפרשנות המרחיבה... או שמא הן מצדיקות דווקא פרשנות מצמצמת שלא
תרחיב את תחולת החוק מעבר לרצוי. ודוק, אם סבור בית המשפט כי לשון
ותכלית החוק מטה את הכף לטובת החלתו על סוג מסוים של מקרים, וכל
שעומד מנגד הוא השיקול התקציבי, אזי אין מקום לאימוץ פרשנות
מצמצמת של החוק רק מהטעם התקציבי... לעומת זאת, אם לשון החוק
ותכליתו לא מטות את הכף במובהק לטובת הפרשנות המרחיבה, אזי יש
ליתן משקל לשיקול התקציבי ולא להרחיב את תחולת החוק מעבר לרצוי על
מנת להימנע מהטלת נטל בלתי סביר על הקופה הציבורית.

ולסיכום נקודה זו יפים הדברים הבאים:

"ההלכה קבועה ונטועה משכבר הימים ואין עליה עוררין
כהיום הזה: חוק המטיל חובה מהותית על המדינה – חובה
המתבטאת בחובה לשלם כסף לפלוני או לפלונים, חובה
המוגדרת מבחינת היקפה וכמותה – חייבת היא המדינה



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 20-09-42601 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ
ע"מ 21-01-12087 פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

לקיים את החובה במלואה ולא תישמע מפיה טענה כי
טעמי-תקציב מונעים אותה מעמוד בנטל. החובה המהותית
– חובה שנקבעה בחוק או בהסכם שכתה המדינה – בה
עיקר, בה ולא במקור התקציב אשר אמור לתמוך בה. הנטל
הוא על בעלי-הסמכות למצוא מקור-תקציב לעמידה
בחובה...".

הוכחת קיומו של קשר סיבתי

45. הזכאות לפיצוי על פי חוק מס רכוש מותנית בהוכחות קיומם שלוש רכיבים: קיומן
של פעולות מלחמה (או פעולות איבה, לפי העניין); קיומו של נזק; וקיומו של קשר
סיבתי בין האירוע המזכה (פעולות מלחמה או פעולות איבה) לבין הנזק (ראו למשל רע"א
6904/97 ס.ת.ו. בקעות נ' מנהל מס רכוש וקרון פיצויים, פ"ד נב (4) 1 (1998) (להלן-
"פרשת ס.ת.ו."); פרשת נירים; פסק דינו של כב' השופט נ' הנדל ברע"א 6948/13 מנהל
מס רכוש וקרון פיצויים נגד קטיף מושב שיתופי בע"מ ואח' (מיום 13.12.2015) (להלן-
"פרשת קטיף").

46. הדרישה לקיומו של קשר סיבתי, שהוא במוקד המחלוקת נושא הערעור הראשון,
נלמדת בראש ובראשונה מהגדרות 'נזק עקיף' (כמו גם מהגדרת 'נזק מלחמה') בסעיף
35 בחוק מס רכוש, הדורש קיומו של נזק כ"תוצאה" או "עקב" פעולות מלחמה בזו
הלשון –

"הפסד או מניעת רווח כתוצאה מנזק מלחמה בתחום ישוב ספר, או מחמת אי
אפשרות לנצל נכסים המצויים בתחום ישוב ספר, עקב פעולות מלחמה על ידי
הצבאות הסדירים של האויב או עקב פעולות איבה אחרות נגד ישראל או עקב
פעולות מלחמה ע"י צבא הגנה ישראל" (ההדגשות אינן במקור).

47. דרישת הקשר הסיבתי נקבעה לא רק בהוראות הרלוונטיות בחוק מס רכוש, אלא גם
בתקנות העיקריות ובתקנות הוראת השעה, הקובעת בהגדרת "שווי של נזק עקיף", כי
הבחירה בין אחד מארבעת מסלולי פיצוי, היא לעניין נזק שנגרם-



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 20-09-42601 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ
ע"מ 21-01-12087 פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

- 1 **"בתוצאה מנזק מלחמה, מחמת אי- אפשרות לנצל נכסים או מחמת הפסקת**
2 **פעילות, לרבות נזק שנגרם בשל תשלום שכר עבודה..."** (ההדגשות אינן
3 במקור).
4
5 48. ההלכה הפסוקה הדגישה את החובה המוטלת על הניזוק להוכיח קיומו של **קשר סיבתי**
6 לא אחת, ולצדה אף את **היקף ההוכחה הנדרש**. עוד **בפרשת ס.ת.ו** עסק בית המשפט
7 העליון בקשיים הראייתיים להוכחת קיומו של קשר סיבתי, באותו עניין בין פעולת איבה
8 לבין הנזק. כב' השופט ת' אור ציין כי הוכחת המניע לפגיעה ברכוש, לשם הוכחת "פעולת
9 איבה" בהבדל מפעולה פלילית, אינה פשוטה, ואולם אין בכך **"כדי להביא שינוי בדין**
10 **הרגיל, שלפיו נטל השכנוע בתביעה לפי חוק הפיצויים מוטל על התובע, אשר עליו**
11 **להוכיח את תביעתו, כמקובל בהליכים אזרחיים, במאזן הסתברויות"**.
12 יחד עם זאת קבע כב' השופט אור כי **הקושי הראייתי מצדיק לעיתים את הוכחת הקשר**
13 **הסיבתי באמצעות ראיות נסיבתיות** -
14
15 **"עם זאת, מביא הקושי הראייתי הטבוע במקרים אלה לכך שבית-המשפט**
16 **נזקק לראיות נסיבתיות, שמהן עולה כוונת המבצעים. על יסוד ראיות אלה ניתן**
17 **לקבוע, אם המסקנה המסתברת יותר היא כי מדובר בכוונה פלילית "רגילה",**
18 **אשר במרכזה, בדרך-כלל, מוטיבציה להשיג טובת הנאה רכושית; או שמא**
19 **מדובר בפעולה המכוונת נגד ישראלים כישראלים, ואשר יש לה אופי של "איבה**
20 **נגד ישראל"**.
21
22 כב' השופט אור הזכיר לעניין זה כי -
23
24 **"בפסקי-דין של בתי-המשפט המחוזיים, יוחס משקל ניכר לשאלה, אם**
25 **המקום שבו הוסב נזק לרכוש הוא מקום המועד לפיגועים, שנעשו בו מעשי**
26 **פיגוע רבים בעבר ... ניתן משקל לאיומים בהתנכלות, ולהתנכלות אשר קדמה**
27 **להיזק לרכוש... באופן דומה נקבע, כי פעולה של פירוק חלקים מצביעה על**
28 **גניבה גרידא, לצורך עשיית רווחים, שבעקבותיה שורפים את המכונית כדי**
29 **להעלים את הראיות... לעומת זאת, מקום שבו הוצתה מכונית בלא שפורקו**
30 **ממנה חלקיה, עולה מהנסיבות כי הצתת המכונית באה בעקבות פעולת איבה"**.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 42601-09-20 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ
ע"מ 12087-01-21 פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

1
2 (מעבר לדרוש אציין, כי בסקירה המקיפה שנעשתה בפרשת ס.ת.ו, הזכיר כב' השופט ת'
3 אור, אגב הדיון בקיומו של **סיכון למלחמה**, את ההבחנה בין קשר סיבתי עובדתי לבין
4 קשר סיבתי משפטי, וציין כי –

5

6 **"הפסיקה שדנה בנושא של קשר סיבתי בין נזק פלוני לבין קיומו של סיכון**
7 **מלחמה, נתקלה לא אחת במקרה שבו היה קיים קשר סיבתי עובדתי בין פעולת**
8 **מלחמה לבין הנזק, אך הסיכון הדומיננטי שהתממש היה סיכון שאינו מלחמתי.**
9 **הפסיקה בנושא זה סבוכה כדי כך, שנאמר עליה, כי:**

10 **"The numerous authorities... will easily lead to error if it**
11 **is attempted to extract from them a principle of law..."**

12

13 עוד ציין כי-

14 **"מאותה פרשה עולה, כי גם כאשר פעולת מלחמה יוצרת, במישור**
15 **העובדתי, את התנאים להתרחשותו של נזק, הסיכון שהתממש אינו**
16 **בהכרח סיכון של מלחמה".**

17

18 49. בתי המשפט התייחסו לדרישת הוכחת הקשר הסיבתי גם בהקשר של 'מסלול מחזוריים'
19 אשר נקבע בתקנות ספציפיות בעקבות סבבי לחימה שונים. כך למשל ביאר כב' השופט
20 ר' סוקול בע"מ 20479-05-10 **חן מרגליות השקעות וסחר בע"מ נ' מנהל מס רכוש** (מיום
21 22.11.2010) (להלן- **"פרשת חן מרגליות"**), כי חלק מפעילות העסקית של החברה
22 הועבר עוד לפני הפעילות המלחמתית לחברה אחרת, ועל כן הנזק, היינו, ההפרש
23 במחזוריים, לא נגרם **בעטייה** של המלחמה, אלא בשל העברת הפעילות העסקית, ובהעדר
24 קשר סיבתי בין הפעילות המלחמתית לירידה במחזוריים נקבע כי המערערת באותה
25 פרשה לא הייתה זכאית לפיצוי;

26

27 כך גם בע"מ (ת"א) 8878-04-10 **דורג'אם מאדי נ' מנהל מס רכוש ופיצוי מלחמה** (מיום
28 7.8.2011) (להלן- **"פרשת מאדי"**) קבעה כב' השופטת ד' קרת- מאיר, כי חלק מהירידה
29 במחזורי העסקאות הייתה בשל מכירת קווי החלוקה, ולא בשל מלחמת לבנון השנייה,
30 ובהעדר קשר סיבתי אין לפצות על ירידת המחזוריים שאינה קשורה בקשר סיבתי
31 למלחמה;



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 42601-09-20 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרינין בע"מ
ע"מ 12087-01-21 פי.אר.אס. מדיטרינין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

1 כב' הנשיא י' אילון קבע בע"מ 23693-12-13 נגב מינרליים תעשייתיים בע"מ נ' מס
2 רכוש באר שבע (מיום 18.2.2016) כי –
3

4 "... "מסלול המחזורים" אינו מכונן את הזכאות לפיצוי אלא את אחת מדרכי חישוב
5 הנזק.
6 זאת, לאחר שעצם הזכאות – דהיינו הקשר הסיבתי בין הנזק לפעולות המלחמה הוכחה
7 כנדרש ע"י הטוען לאותה הזכאות".
8

9 50. כב' השופט ה' קירש התייחס להוכחת הקשר הסיבתי בראיות נסיבתיות בע"מ (מחוזי
10 ת"א) 16032-04-14 עדין פיורה השקעות (1996) בע"מ נ' מנהל מס רכוש,
11 (8.1.2015) (להלן- "פרשת פיורה") וציין כי ניתן ללמוד ממבנה חוק מס רכוש,
12 המקנה זכאות לפיצוי בעד נזק עקיף ביישובי ספר בלבד, כי מידת ההוכחה של הקשר
13 הסיבתי אינה גבוהה, וכי צמצום הזכות לפיצוי בשל נזק עקיף ליישובי הספר, הנמצאים
14 בקרבת מקום למעשי הלחימה, מלמד על כך ש"הקשר הסיבתי בין הנזק לבין המלחמה
15 יכול להילמד, במקרים המתאימים, מהנסיבות הכלליות ללא צורך בהוכחה מיוחדת,
16 אלא אם כן נמצא גורם מזוהה אחר המסביר את קרות הנזק". לדבריו-
17

18 "אין לדרוש כי כל אזרח שניזוק נזק עקיף ביישוב ספר בעתות מלחמה יציג
19 בפני המנהל או בפני הוועדה ניתוח מקרו ומיקרו כלכלי מקיף וממצה על מנת
20 להראות כי נזקו נגרם דווקא כתוצאה מהמלחמה.
21

22 אמנם ייתכנו מקרים בהם יימצאו גורמים ספציפיים אחרים, מלבד
23 המלחמה, אשר יסבירו את השינוי בשווי הנכס, כולו או מקצתו. אולי
24 בסמיכות זמנים לפעולת מלחמה חלו תמורות בשווקים (מקומיים או
25 בינלאומיים), בצד ההיצע או בצד הביקוש, שלא היו קשורות למלחמה, או
26 הורגשו בשוק השפעות עונתיות. במקרים האלה תביעה לפיצויים עלולה
27 להידחות, או להתקבל רק בחלקה. אולם כאשר לא ניתן להצביע על גורמים
28 כאמור ולזהותם, ופרוץ המלחמה בסביבה הגיאוגרפית הקרובה היה מלווה
29 בירידת מחירים בשוק המקומי, מותר להסיק כי השינוי בשווי הנכס נבע
30 מהמצב המלחמתי" (ההדגשה במקור).



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 42601-09-20 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ
ע"מ 12087-01-21 פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

51. כב' השופט ה' קירש ציין בפרשת פיורה את **מבנה** חוק מס רכוש, שממנו ניתן ללמוד על הקשר הסיבתי-

"מבנהו של החוק, המייחד את הזכות לפיצוי בגין נזק עקיף לתושבי ישובי הספר בלבד, תומך גם הוא במסקנה כי אין להכביד על האזרח בעניין הוכחת הקשר הסיבתי. הרי ללחימה או לפעולות איבה עלולה להיות השפעה כלכלית שלילית בכל תחומי המדינה ועל כלל תושביה, ללא קשר למיקום המדויק של ההתרחשויות. חרף עובדה זו, החוק ככלל איננו מקנה זכות לפיצוי בגין נזק עקיף שנגרם במקומות שאינם בבחינת ישובי ספר...

ניתן אפוא להבין את צמצום הזכות לפיצוי בשל נזק עקיף כביטוי לתפיסה כי ביישובי הספר, הנמצאים בקרבת מקום למעשי הלחימה, הקשר הסיבתי בין הנזק לבין המלחמה יכול להילמד, במקרים המתאימים, מהנסיבות הכלליות ללא צורך בהוכחה מיוחדת, אלא אם כן נמצא גורם מזוהה אחר המסביר את קרות הנזק" (ההדגשה במקור).

52. בפרשת כתר אחזקות קבע כב' השופט ה' קירש כי במסלול המחזורים קיימת הנחה שלפיה נבעה הירידה במחזורים מאירועי המלחמה, "ללא הוכחה מיוחדת של קשר סיבתי"-

"בזכות ההנחה הכללית, שלפיה הירידה בהיקף המכירות של העוסקים בכל הענפים בחודש אוגוסט 2006 לעומת חודש אוגוסט 2005 נבעה מהמצב המלחמתי, נקבעו הוראות מסלול המחזורים (הרגיל) שאיננו מחייב הוכחה פרטנית של השפעת המלחמה על העסק המסוים. אין סיבה להניח כי השפעה שלילית זו פסחה על עסקי המערערת..."

53. ראוי להזכיר בעניין זה כי עצם מיקומו של העסק בישוב ספר, אינו ממלא כשלעצמו על דרישת הוכחת הקשר הסיבתי. ברע"א 718/01 בית הארחה עין גדי נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים מחוז תל אביב (מיום 18.11.02) (להלן - "פרשת עין גדי") אשר עסק



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 20-09-42601 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ
ע"מ 21-01-12087 פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

1 בנזק עקיף ביישוב ספר שעתר לפיצוי אף שלא הותקף, הצטרף בית המשפט העליון
2 לקביעת בית המשפט המחוזי שקבע כי-

3
4 **"כוונת המחוקק הייתה לפצות אזור מותקף, בתנאי שהינו "אזור**
5 **ספר" על נזקיו הישירים והעקיפים. כוונת המחוקק לא היתה**
6 **לפצות אזור שאינו מותקף כלל, גם אם סבל נזק של הפחתת**
7 **הכנסות עקב כך שהמדינה כולה עמדה במלחמה"...** כאשר שעת
8 **המבחן היא של המדינה כולה, ואזורים מסוימים שאינם אזורי**
9 **ספר הם אלה הסובלים פגיעות ישירות, אין כל היגיון בהעברת**
10 **הפיצוי דווקא לאזור שלא סבל פגיעה"**

11
12 כב' השופט א' ריבלין (כתוארו אז), בהסכמת כב' הנשיא א' ברק (כתוארו אז) וכב'
13 השופט א. א. לוי הוסיף בפרשת עין גדי כי-

14
15 **"יחוד הפיצוי לנכסים הממוקמים ב"ישוב ספר" מצביע על הקשר**
16 **הסיבתי הנדרש, על פי החוק, בין קיומם של הנזקים העקיפים לבין**
17 **היות הנכסים שניזוקו ב"אזור ספר". רק מקום בו נגרם הנזק בשל היותו**
18 **של הנכס ממוקם באזור הספר קמה, בהתקיים התנאים האחרים**
19 **הקבועים בחוק, הזכאות לפיצויים. מקום בו נגרם הנזק העקיף, בשל**
20 **עצם היותם של הנכסים מצויים בתחומי מדינת ישראל, אשר סבלה,**
21 **כולה, מפגיעתם הרעה של טילי האויב, ולא בשל היותם ממוקמים באזור**
22 **המוגדר כאזור "ספר" דווקא - לא קמה זכאות... מתן פיצוי לבעלי נכסים**
23 **המצויים אמנם באזורי ספר על פי רשימה שאומצה בחוק, בגין פעולת**
24 **איבה שפגיעתה אינה פועל יוצא של היותם ישובי ספר כאמור, היתה**
25 **מהווה הרחבה שאינה מסתברת של הזכאות".**

26
27 54. בפרשת עין גדי ציין כאמור כב' השופט א' ריבלין כי **"יחוד הפיצוי לנכסים הממוקמים**
28 **ב"ישוב ספר" מצביע על הקשר הסיבתי הנדרש, על פי החוק, בין קיומם של הנזקים**
29 **העקיפים לבין היות הנכסים שניזוקו ב"אזור ספר", ואולם ההלכה הפסוקה גורסת**
30 **שאין די בקביעת היישוב כיישוב ספר כדי ללמד בהכרח על קיומו של קשר סיבתי בין**



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 42601-09-20 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ
ע"מ 12087-01-21 פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

אירוע הלחימה לבין הנזק. בבקשת רשות ערעור שהוגשה על פסק הדין בפרשת כתר,
(רע"א 6540/15 כתר אחזקות בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים (מיום 18.4.16))
(להלן - "ברע"א כתר אחזקות"), קבע כב' השופט נ' הנדל כי גם במסלול המחזורים יש
להצביע על קיומו של קשר סיבתי, ואולם קיימת הנחה מובנית לקיומו של קשר סיבתי,
שהינה בגדר חזקה הניתנת לסתירה-

"יש להצביע על קשר סיבתי בין נזקיו של ניזוק לבין פעולות
מלחמה קונקרטיות... אכן, במסגרת הוראת השעה וקביעת
המנגנון של "מסלול המחזורים", מוכן היה מחוקק המשנה להניח
קיומו של קשר בין אירועי מלחמה לבין צמצום פעילותו העסקית
של ניזוק. ברם, אין המדובר בויתור מוחלט ועקרוני על דרישת
הזיקה בין המלחמה והנזק, תוך הסתפקות בירידת המחזור
העסקי, אלא במעין הנחה עובדתית הניתנת לסתירה... ויתור
מוחלט על דרישה לזיקה בין פעולות המלחמה והנזק – גם כאשר
ברי כי הנזק אינו נובע מהן – אינו עולה מלשון הוראת השעה,
שאינה משנה את הגדרת המונחים "נזק עקיף" או "נזק
מלחמה"... אלה מוגדרים בחוק כנזקים שנגרמים "עקב פעולות
מלחמה" או במונחים דומים, ולא כל נזק שנגרם בעת מלחמה או
בסמוך לה. הדיבר "עקב" מצביע על קשר סיבתי. ודוק, תתכן
חזקה שניתנת לסתירה בדבר קיום קשר סיבתי או זיקה לחוד,
ואחריות אבסולוטית שאינה בוחנת שאלה זו לחוד".

55. כב' השופט הנדל הזכיר ברע"א כתר אחזקות את עמדתו בפרשת קטיף, שלפיה נקבעה
במסלול המחזורים הנחת עבודה, לא רק לעניין הוכחת הנזק, אלא גם להוכחת קיומו
של קשר סיבתי בין הנזקים לבין הפעילות המלחמתית. נוכח העובדה שוועדת הערר
אימצה בהחלטתה את קביעותיו של כב' השופט נ' הנדל בפרשת קטיף, אשר הובעו בדעת
יחיד, אביא את קביעותו בשלמותה-

"אשר להוכחת הקשר הסיבתי, יובהר כי זהו תנאי הכרחי
לפסיקת פיצויים לפי החוק. אולם, אף במישור זה נסללה בחוק



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 20-09-42601 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ
ע"מ 21-01-12087 פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

הפיצויים דרך ייחודית. כך עולה מן הפרשנות שהעניק לחוק מחוקק המשנה, כפי שהיא מתבטאת למשל במסלול המחזורים שאומץ בתקנות מס רכוש וקרן פיצויים (תשלום פיצויים) (נזק מלחמה ונזק עקיף) (הוראת שעה) (תיקון מס' 2), התשס"ו-2006 (להלן: תקנות 2006, ובתקנות מאוחרות יותר –

"[ה]אומד את הנזק הכלכלי שנגרם לעסק, כסכום הירידה בהכנסות כתוצאה מהמלחמה, בניכוי החיסכון בעלויות תפעול עקב הצמצום בהיקף פעילות העסק" (בג"ץ 6407/06 דורון, טיקוצקי, עמיר, מזרחי עורכי דין נ' שר האוצר, עמוד 22 (23.9.2007) (להלן: עניין דורון)).

מסלול זה מלמד כי מחוקק המשנה מוכן היה להניח קשר בין אירועי לחימה מתמשכים (המכונים, לעיתים, "מלחמה" או "מבצע") לבין צמצום הפעילות העסקית וירידה במחזורי העסקים באותה תקופה. מדובר במעין הנחה עובדתית הממלאת אחר מבחן הקשר הסיבתי הקבוע בחוק. מובן כי ניתן לסתור חזקה זו, ולהצביע על סיבות חלופיות לירידה במחזוריו של עסק מסוים. אולם, בהעדר ראיות לסתור תעמוד בעינה הנחת הקשר הסיבתי בין אירועי הלחימה והירידה במחזורים (ראו והשוו, ע"מ (מחוזי ת"א) 10-04-8878 מאדי נ' מנהל מס רכוש (7.8.2011); ע"מ (מחוזי חי') 10-05-20479 חן מרגליות השקעות וסחר בע"מ נ' מנהל מס רכוש (22.11.2010)). כפי שהסביר זאת בית המשפט המחוזי בתל אביב (כב' השופט ה' קירש) –

"אין לדרוש כי כל אזרח שניזוק נזק עקיף ביישוב ספר בעתות מלחמה יציג בפני המנהל או בפני הוועדה ניתוח מקרו ומיקרו כלכלי מקיף וממצה על מנת להראות כי נזקו נגרם דווקא כתוצאה מהמלחמה" (ע"מ (מחוזי ת"א) 14-04-16032 עדירן פיורה השקעות (1996) בע"מ נ' מנהל מס רכוש, פסקה 46 (8.1.2015)).

חוק הפיצויים, היוצר את "הסדר המסגרת" לתשלום פיצויים עבור נזקי פעולות איבה, מתנה את מתן הפיצוי בהוכחת קשר סיבתי.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 42601-09-20 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרנין בע"מ
ע"מ 12087-01-21 פי.אר.אס. מדיטרנין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

1 ברם, התקנות האמורות מלמדות כי דרישה זו עשויה לבוא על
2 סיפוקה בהסתמך על חזקות עובדתיות. לפיכך, אף שהתקנות
3 מסדירות את תשלום הפיצויים בגין אירועי לחימה מסוימים –
4 דוגמת מלחמת לבנון השנייה, או מבצע "צוק איתן" – ואינן
5 מתייחסות לאירועי האינתיפאדה, ניתן להיעזר בכללים שנקבעו
6 בהן כאינדיקציה לפרשנות חוק הפיצויים: אם בנסיבות המוסדרות
7 בתקנות ניתן להתבסס על חזקות עובדתיות, אין מניעה עקרונית
8 לעשות זאת גם במקרים אחרים שבהם ניתן פיצוי מכוח החוק. על
9 פני הדברים, אין הצדקה להפלות בין נזקי פעולת איבה אחת
10 לאחרת, בכל הקשור לפסיקת פיצוי בהתבסס על חזקה עובדתית.
11 אשוב ואזכיר כי חזקה זו אינה מוחלטת, וכי המדינה רשאית ויכולה
12 לסתור אותה".
13

14 56. עמדתו של כב' השופט נ' הנדל בפרשת קטיף, באשר לקיומה של חזקה עובדתית, הייתה
15 דעת יחיד. דעת הרוב בפרשת קטיף נמנעה מלעסוק בסוגית הנחת עבודה באשר לקיומו
16 של קשר סיבתי, ומידת הוכחת הקשר הסיבתי, ואולם ניתן לאתר בחוות דעתה של כב'
17 הנשיאה (כתוארה אז) מ' נאור את העמדה שלפיה היה על הניזוקים באותה פרשה
18 להביא ראיות פרטניות לקיומו של קשר סיבתי, וכי לא היה מדובר בנטל המוטל על
19 המנהל לסתור חזקה כלשהי. צוין כי -
20

21 "בהתאם לחוק ובשל כך שהם בגדר "המוציא מחברו", רובץ על
22 המשיבים ממילא הנטל להוכיח את התקיימותם של תנאים אלה.
23 הוכחתם של התנאים אמורה להתבצע בדרכים המקובלות ובהתאם
24 לחוק. מבלי להיכנס לתנאים הרלוונטיים ולפרשנותם – נושא שנידון
25 בהרחבה בכל הערכאות, לרבות בפסק־דינו של חברי – המוקד ללא ספק
26 הוא בצורך להוכיחם באופן פרטני, ביחס לכל תובע ותובע.
27

28 כב' הנשיאה נאור אף ציטטה בהסכמה את החלטת וועדת הערר באותה פרשה, שלפיה-
29



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 20-09-42601 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ
ע"מ 21-01-12087 פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

1 "[...] היינו מצפים מכל עורר להמציא נתוני שיווק פרטניים שלו, לגבי
2 אותם גידולים, מהשנים שלפני האינתיפאדה, מסמכים שמתעדים את
3 הנזק הספציפי שנגרם לו בשל אירוע ספציפי זה או אחר, ואשר יראו גם
4 את הקשר הסיבתי בין האירועים לבין הנזקים..." (ההדגשה אינה
5 במקור)).
6

7 57. עולה מהמקובץ כי ההלכה על הניזוק להוכיח, בין היתר, את קיומו של קשר סיבתי בין
8 הנזק לבין הפעילות המלחמתית. לא נקבעה בפסיקת בתי המשפט הלכה מחייבת שלפיה
9 עצם ההכרזה על ישוב כאזור מיוחד או יישוב ספר, ממלאה אחר דרישת הוכחת הקשר
10 הסיבתי, או כי הוכחת הקשר הסיבתי נלמדת בהכרח מנוסחת 'מסלול המחזורים', אף
11 לא קיימת הלכה מחייבת שלפיה נקבעה במסלול המחזורים חזקה הניתנת לסתירה
12 בדבר קיומו של 'קשר סיבתי', ועל כן מוטל על הניזוק להוכיחו.
13

סטיה מנוסחת 'מסלול המחזורים'

14
15 58. נושא שני השנוי במחלוקת בין הצדדים, נושא ערעורה של המערערת, הינו באשר
16 להחלטת הוועדה להסיט את החשבונית שבמחלוקת ממחזור חודש ספטמבר למחזור
17 חודש אוגוסט, ובכך להקטין את הפרש המחזורים וכפועל יוצא, גם את הפיצוי שלו
18 זכאית המערערת.

19 59. כפי שציין כב' השופט ה' קירש בפרשת כתר אחזקות, משאומץ בתקנות הוראת השעה
20 מנגנון חישוב בדמות 'מסלול המחזורים' -
21

22 "חייבות להתקיים נסיבות יוצאות דופן ממש על מנת להצדיק סטייה מנוסחת
23 מסלול המחזורים המורחב, אחרת השיטה כולה תיפרץ".
24

25 60. יחד עם זאת, ההלכה הפסוקה הכירה במצבים שבהם יש לערוך התאמות בנוסחת
26 החישוב של 'מסלול המחזורים', כדי להימנע מעיוות ולעמוד על הפרש מחזור העסקאות
27 לאשורו. כך למשל קבעה כב' השופטת מ' מזרחי בע"ש (י-ם) 285/09 מנורה איזו אהרון
28 בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים (מיום 1.9.2010) כי דיווח שגוי, שאינו נאמן
29 לכללים, מצדיק סטייה מנוסחת מסלול המחזורים. באמרת אגב צוין כי שונים הם פני



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 42601-09-20 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ
ע"מ 12087-01-21 פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

1 הדברים כאשר לא נפל פגם בדיווח, ואולם גם במצב שכזה לא נשללה האפשרות לסטות
2 מהנוסחה הקבועה בתקנות-

3
4 "ההפניה בתקנות לדיווח במע"מ היתה בבחינת אימוץ דרך נוחה לכימות הנזק,
5 ולא יותר מכך. ברי, כי אין זה בגדר תכלית החוק לפצות בשל עצם קיומו של פער
6 בין המחזורים על-פי הדיווח בפועל, אלא בגין פער המבטא נזק מלחמה בלבד...
7 מהתקנות עצמן עולה, על-פי פירושן הנכון, כי אין הדיווח השגוי (מהיבט הוראות
8 מע"מ) בגדר אותו דיווח שמתקין התקנות (לעניין מס רכוש) התכוון אליו. על-כן,
9 אין די בהצבעה על הדיווח כפי שנעשה בפועל כדי לבסס פיצוי...
10 יש להבדיל מצב זה ממצב שבו הדיווח היה נאמן לכללים שקבעו רשויות מע"מ,
11 אם כי אינו מאפיין את הפעילות העיסקית. כך אפשר, שבאוגוסט 2005 דווחה
12 כדין עסקה חד-פעמית יוצאת דופן שאינה מאפיינת כלל את הפעילות העסקית,
13 והדבר גרם לפער חיובי בין המחזורים כאמור. ניתן לומר, שגם מקרה כזה מכביד
14 על השגת תכלית החוק (מאחר שהפרש המחזורים החיובי שנוצר לא ביטא ירידה
15 בפעילות העסקית הרגילה, וכך לא השתקף בו נזק המלחמה), אבל הקושי להגיע
16 לתוצאה המתעלמת מהאמור בתקנות יהיה במקרה כזה הרבה יותר גדול, מאחר
17 שהוא מעורר את שאלת הסטיה מהתקנות. המקרה שלפני שונה בשל הדיווח
18 הלקוי, כפי שצוין, ואינו מעורר צורך לעסוק במקרה יוצא דופן כאמור".

19
20 61. בפסיקה מאוחרת יותר הכיר בית המשפט בכך שנוסחת החישוב אינה טכנית בלבד, וכי
21 עליה לשקף את פעילות העסק. כך למשל קבעה כב' השופטת ד' קרת-מאיר בע"מ (ת"א)
22 1120-09 יעקב פאר נ' מנהל מס רכוש וקרבן פיצויים (מיום 25.12.2011)-

23
24 "כפי שציין המשיב בסיכומיו, הגדרת "הפרש המחזורים" בהוראות השעה
25 מפנה לדיווחים בהם חייב הניזוק באשר למחזור עסקאותיו לפי חוק מע"מ.
26 אין לראות בהפניה זו כהפניה טכנית בלבד כפי שטוען המערער, תוך התעלמות
27 ממטרת החוק ומהערך המוסף האמיתי אותם מייצגים דיווחים אלה...
28 עם זאת, יש בהחלט מקום במסגרת ביצוע החישוב על יסוד ההפניה לדיווחי
29 הניזוק למע"מ, לחלץ את הנתונים הרלוונטים המייצגים את נזקו האמיתי של
30 הניזוק מתוך אותם דיווחים. אין גם כל קושי מעשי בחילוץ נתונים אלה...



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 42601-09-20 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ
ע"מ 12087-01-21 פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

1 במקרה שבפניי, תשלום הפיצוי על פי החישוב הדווקני כפי שהוא קבוע בתקנות
2 יביא אכן לפיצוי שאיננו פיצוי אמת".

3

4

5

מן הכלל אל הפרט

6 62. לא למותר לחזור ולציין כי ערעור לבית- המשפט המחוזי על החלטת וועדת הערר הוא
7 בשאלה משפטית בלבד, כאמור בסעיף 29(ד) בחוק מס רכוש ובתקנה 12א בתקנות
8 העיקריות. חלק מטענותיהם של המערערים נסובו על קביעות עובדתיות, אף על קביעות
9 שבמהימנות, קביעות שאין דרכה של ערכאת הערעור להתערב בהן, ואעיר כבר עתה כי
10 לא מתקיים בענייננו חריג מהחריגים לכלל זה המצדיק התערבות בקביעות האמורות.
11 63. אקדים ואציין כי אף שלא קיבלתי את החלטות הוועדה באשר להטלת נטל הראיה על
12 כתפי המנהל, לא מצאתי שאמירותיה של הוועדה באשר לנטל מצדיקות שינוי
13 מקביעותיה של הוועדה, כפי שאפרט להלן.

14 עיון בהחלטת הוועדה מעלה כי הוועדה יישמה כנדרש את הוראות הדין באשר לפיצוי
15 בעד 'נזק עקיף', במיוחד ההוראות לפיצוי ב'מסלול המחזורים', תוך עריכת איזון נאות
16 בין תכליתו הביטוחית סוציאלית של הסדר הפיצוי, מצד אחד, לבין התכלית של
17 הבטחת הקופה הציבורית באופן שהפיצוי ישולם בעד 'נזק עקיף' הקשור בקשר סיבתי
18 למבצע 'צוק איתן', מצד שני.

19 מצאתי כי הוועדה יישמה את נוסחת 'מסלול המחזורים' כנדרש, באופן המביא בחשבון
20 מצד אחד את מטרתה של הנוסחה להקל על הניזוקים בהוכחת ה'נזק העקיף' שנגרם
21 להם עקב מבצע צוק איתן, ומצד שני את העובדה שלא מדובר בנוסחה טכנית בלבד,
22 וכי לעיתים נדרש לסטות ממנה, לשם הבטחת פיצוי בעד נזק הקשור בקשר סיבתי
23 למבצע.

24

25 הפרדה בין עסקאות עם לקוחות בארץ (פטורות ממס) לבין עסקאות עם לקוחות בחו"ל
26 (החייבות במס)

27 64. המנהל בהחלטתו מצא להבחין בין עסקאותיה של המערערת עם לקוחות בארץ לבין
28 עסקאותיה עם לקוחות בחו"ל, היינו בין העסקאות הפטורות ממס לבין העסקאות
29 החייבות במס. את ההבחנה שערך בין הכנסות מלקוחות בארץ לבין הכנסות מלקוחות
30 בחו"ל ביסס המנהל על ממצאיו שלפיהם בחודשים שלאחר מבצע 'צוק איתן' הייתה



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 20-09-42601 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרינין בע"מ
ע"מ 21-01-12087 פי.אר.אס. מדיטרינין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

- 1 עלייה במחזור המכירות לחו"ל לעומת ירידה משמעותית במחזורי המכירות בארץ. מכך
2 הסיק המנהל שרכישות בחו"ל לא בוטלו כי אם לכל היותר נדחו. עוד טען שממצאים
3 אלו מעוררים חשש להסטה של הכנסות.
4 65. טענותיו אלו של המנהל נדונו ונשקלו על ידי הוועדה, ולאחר שמיעת ראיות מצאה
5 הוועדה לנכון לדחות את ההפרדה האמורה. הוועדה קבעה כאמור כי ההבחנה שערך
6 המנהל בין הכנסות חייבות במס לבין הכנסות פטורות ממס, אינה מעוגנת בחוק מס
7 רכוש או בתקנות שהותקנו מכוחו; שהיא אינה רלוונטית לשאלת הזכאות לפיצוי, שכן
8 נזק מלחמה יכול להיגרם לכל עוסק, בין אם הכנסותיו פטורות, ובין אם הכנסותיו
9 חייבות; שאין לה בסיס הגיוני או רלוונטיות לעסק של המערערת, שכן אין חולק על כך
10 שהכנסותיה של המערערת הן ברובן מייצור מוצרים פולימריים במפעל בקריית גת.
11 הודגש בהחלטת הוועדה כי הוכח בפניה כי המערערת מייצרת לאורך כל השנה מוצרים
12 עבור לקוחותיה בארץ ובחו"ל; במפעל אחד שבו קווי ייצור המייצרים את אותם
13 מוצרים מאותם חומרי גלם עבור לקוחות בארץ ובחו"ל; וכי הפגיעה בעבודה היצרנית
14 במפעל משפיעה באותו אופן על כל הליכי הייצור, עבור כלל הלקוחות, בין אם הם בארץ
15 ובין אם הם בחו"ל. הוועדה קבעה כי משהוכח שלא מדובר בפעילויות שונות של העסק
16 ושאין כל בסיס ענייני להפרדת הפעילות העסקית, הרי שמדובר בהפרדה פסולה
17 המובילה בהכרח לתוצאה מעוותת. לא מצאתי שנפל פגם כלשהו בהחלטה זו, התואמת
18 את לשוןן של תקנות הוראת השעה ותכליתן כאחד.
19 66. נוסחת החישוב שנקבעה בתקנות הוראת השעה 'למסלול המחזורים', שהוא המסלול
20 הרלוונטי בענייננו, מלמדת על כך שמחזור העסק נבחן בכללותו, בשני מועדי השוואה,
21 מבלי לפצלו למחזורי משנה, לתחומי פעילות נפרדים, או לעסקאות נפרדות. בתקנות
22 הוראת השעה נקבעו במפורש שלושה חריגים לכך: הראשון, נקבע בהגדרת "מחזור
23 עסקאות" בתקנות הוראת השעה, ולפיו לא כולל מחזור העסקאות את העסקאות
24 שעליהן חלים סעיפים 20 או 21 בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן - "חוק מס
25 ערך מוסף");
26 השני, נקבע בהגדרת "הפרש המחזורים" ולפיו, בנסיבות שבהן כולל מחזור עסקאותיו
27 של הניזוק פעילות של מספר סניפים, ימועטו סניפים שאינם ממוקמים באזור המיוחד;
28 והשלישי, שאף הוא קבוע בהגדרת "הפרש המחזורים" מיוחד לנסיבות שבהן רשום
29 הניזוק כעוסק אחד עם עוסק אחר, או אז יופחת המחזור של העוסק האחר ממחזור
30 העסקאות. שלושה חריגים אלו נועדו להבטיח כי הבחינה של מחזור העסקאות תעשה



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 42601-09-20 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרינין בע"מ
ע"מ 12087-01-21 פי.אר.אס. מדיטרינין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

- 1 לגבי העסק של הניזוק עצמו, **ללא** השפעה של מחזור עסקים של עוסק אחר, ולגבי העסק
2 **המצוי באזור המיוחד.**
- 3 67. מבחינת לשון של תקנות הוראת השעה, לא נקבעה בהן הוראה המאפשרת הפרדה
4 אחרת של מחזור העסקאות, או הפרדה של פעילות של ניזוק, לפי פרמטרים כגון מכירות
5 בארץ או בחו"ל; לפי עסקאות חייבות במס או פטורות ממס (והשוו למשל להגדרת
6 **"תשומות שוטפות"**, המבחינות בין תשומות ששולם עליהן מס תשומות לבין תשומות
7 שלא שולם עליהן מס תשומות, הגדרה שאינה רלוונטית לנוסחת מסלול המחזורים);
8 לפי זהות הלקוחות; כפי שעשה המנהל.
- 9 68. גם מבחינת תכליתן של תקנות הוראת השעה, אין פגם בהחלטת הוועדה שלא מצאה
10 הצדקה לביצוע ההבחנות שאותן ביצע המנהל. השוואת הגדרת **"שווי של נזק עקיף"**
11 בתקנות הוראת השעה **ל'נזק ממשי'** הקבוע בתקנות העיקריות, מלמד על מגמת מחוקק
12 המשנה ליצור בתקנות הוראת השעה מנגנון פשוט ויעיל אשר יאפשר פיצוי מהיר וכפועל
13 יוצא גם וודאות וחזרה מהירה לשגרה, וזאת באמצעות מגוון **'מסלולים ירוקים'**
14 הפוטרים את הניזוקים מהוכחת **'הנזק הממשי'**, שהוכחתו הייתה מורכבת, וכרוכה
15 בשמיעת ראיות ממושכות. הוכחת **'הנזק הממשי'** הייתה מחייבת, מן הסתם, את
16 המערערת להראות שהנזק העקיף לא היה זמני בלבד, ולא הסתכם בעיכוב בתשלום
17 ההכנסות ובמחזורי העסקאות, תוך בחינת מחזורי העסקאות בחודשים שלאחר
18 המבצע, בשנת המבצע בכללותה, ואולי אף בשנים הקודמות ובשנים שלאחריה, ואולם
19 מטרת נוסחת מסלול המחזורים הייתה להימנע מהבדיקה האמורה.
- 20 69. מתקין התקנות היה מודע מן הסתם לאפשרות שפעולת המלחמה תגרום **לעיכוב בלבד**
21 בהכנסות, ולאפשרות שהמחזור יתוקן לאחר תום הלחימה, ובכל זאת בחר לאמוד את
22 הנזק העקיף באמצעות הפרש 'מחזור העסקאות' בחודשים שנקבעו, ולא בחודשים
23 אחרים, גם אם היה **"תיקון"** מאוחר יותר של המחזור. כפי שציינה הוועדה, פיצול
24 המחזורים בהתאם למפתח שלא נקבע במפורש בתקנות הוראת השעה, לפי אמות מידה
25 שאינן אמות המידה שנקבעו כתנאי הזכאות לפיצוי, כגון אבחנה בין לקוחות שלגביהם
26 היה **"תיקון"** במחזור העסקאות המאוחר יותר לעומת אלו שלגביהם לא היה **"תיקון"**,
27 עלול לגרום לעיוות, במיוחד מאחר שבמסלול זה **נשללת** האפשרות להוכיח **'נזק ממשי'**.
28 כך למשל לא יובאו בחשבון ביטולי עסקאות עם לקוחות, אשר אינם באים לידי ביטוי
29 במחזורי העסקאות הרלוונטיים לקביעת הפיצוי, כך גם תמנע האפשרות להוכיח טענות
30 שלפיהן אלמלא המלחמה היה גידול במחזור העסקאות כבר בחודשי הלחימה. הצבת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 42601-09-20 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ
ע"מ 12087-01-21 פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

- 1 נוסחה לכימות הנזק, כתחליף להוכחת ה'נזק הממשי', גורמת, מטבע הדברים, לחוסר
2 דיוק, אף להותרת נזקים בשוליים, מחוץ לגבולות הנוסחה (כפי שנטען על ידי המערער
3 באשר להחמצת עסקה עם הלקוח הקנדי), בדומה למחלוקות המתגלעות בעטין של
4 קביעות אחרות, כגון קביעת 'אזור מוטב', מידות או משקולות (ראו למשל הדיון בפרשת
5 חוגה בשאלת הנזק העקיף ביישוב שלא הוכר כיישוב ספר). יחד עם זאת הנוסחה מקנה
6 מנגנון פיצוי פשוט ויעיל, המקנה וודאות לכלל הצדדים, לרבות למנהל ולתקציב
7 המדינה, ופותרת את הניזוק מהצורך בהוכחת נזק מורכבת.
- 8 70. הוועדה הייתה מודעת לתכליתה של נוסחת 'מסלול המחזורים', ושקלה שיקולים
9 העשויים להיות רלוונטיים להבחנה, על מנת להבטיח שהנוסחה תמלא אחר ייעודה, כגון
10 **מיקום הייצור**, הנעשה כאמור עבור כלל הלקוחות בקריית גת, או מקור **חומרי הגלם**,
11 שהוא אחיד עבור כלל הלקוחות. מדובר בקביעות עובדתיות, שאין מקום להתערב בהן
12 (ומעיון בפרוטוקולים ניתן ללמוד שאין על כך מחלוקת של ממש).
- 13 71. משנשללה בהחלטת הוועדה ההבחנה שערך המנהל בין 'עסקאות חייבות במס' לבין
14 'עסקאות פטורות ממס', או בין עסקאות עם לקוחות בחו"ל לבין עסקאות עם לקוחות
15 בארץ, נשמטת דרישתו של המנהל להוכחת קשר סיבתי בנפרד לגבי כל אחד מסוגי
16 העסקאות שבחר, ואכן הוועדה קבעה כי אין צורך להוכיח קשר סיבתי לכל סוג פעילות
17 בהתאם להבחנה שערך המנהל. בעוד שלשם הוכחת ה'נזק הממשי' מוטל על הניזוק
18 להוכיח קשר סיבתי מדויק, אשר יצריך לעיתים הוכחה של קשר סיבתי לכל אחד מרכיבי
19 פעילותו של העסק, הוכחת הקשר הסיבתי ב'מסלול המחזורים' היא הוכחת קשר
20 סיבתי בין הפעילות המלחמתית לבין כלל 'מחזור העסקאות', ללא חלוקת מחזור
21 העסקאות לרכיביו, בוודאי שלא על פי הפרמטרים שנקבעו על ידי המנהל בהחלטתו.
- 22 72. למותר לציין כי משקבעה הוועדה שאין לבצע הפרדה בין הפעילויות השונות של העסק
23 בהתאם לזהות הלקוחות, ומשהייצור נעשה במלואו באזור המיוחד, באותם קווי ייצור
24 בדיוק, תוך שימוש באותם חומרי גלם, תוצאת הכרתו של המנהל בקיומו של קשר
25 סיבתי בין המבצע לבין חלקו של ההפרש במחזור העסקאות, היא הכרה בקיומו של קשר
26 סיבתי בין המבצע לבין כלל רכיביו של מחזור העסקאות, וזאת ללא כל קשר לשאלת
27 זהות הצד הנושא בנטל ההוכחה או בנטל הראיה. הוועדה אכן הזכירה בהחלטתה את
28 הכרתו של המנהל בקיומו של קשר סיבתי בין מבצע 'צוק איתן' לבין הנזקים (אף ציינה,
29 בסעיף 40, כי בשום מקום לא פירט המנהל מהו הקשר הסיבתי שמצא בין נזקיה של
30 המערער לבין המבצע).



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 42601-09-20 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ
ע"מ 12087-01-21 פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

73. לסיכום נקודה זו, לא מצאתי שנפל פגם בהחלטת הוועדה לדחות את ההפרדה שערך המנהל בין מחזור עסקאות פטורות ממס למחזור עסקאות חייבות במס, וכפועל יוצא אף לדחות את דרישתו להוכחת קשר סיבתי בין מבצע 'צוק איתן' לבין כל אחד מאותם מחזורי עסקאות.

הוכחת הקשר הסיבתי על ידי המערערת

74. הוועדה לא הסתפקה בדחיית ההפרדה שערך המנהל, ולא סמכה את החלטתה בדבר הוכחת הקשר הסיבתי על כך שבהעדר הצדקה להפרדת מחזור העסקאות, כפי שעשה המנהל, יש לראות בהכרת המנהל בקיומו של קשר סיבתי כהכרה בקיומו של קשר סיבתי בין המבצע לבין כלל מחזור העסקאות. חרף הפנייתה לפסיקה בדבר הנחות עבודה או חזקות, בחנה הוועדה באופן עצמאי את ראיותיה של המערערת לרבות הראיות בדבר קיומו של קשר סיבתי.

75. מעיון בהחלטת הוועדה ניתן ללמוד כי הוועדה הייתה מודעת לכך שנטל ההוכחה מוטל על כתפי המערערת, גם לעניין הוכחת קיומו של קשר סיבתי, ברמת ההוכחה של מאזן ההסתברות, שהוא נטל ההוכחה המוטל על התובע בהליך אזרחי. לאחר שמיעת הראיות מצאה הוועדה שעלה בידי המערערת להוכיח קיומו של קשר סיבתי בין מבצע 'צוק איתן' לבין הנזק שהוכח על פי נוסחת 'מסלול המחזורים', במאזן ההסתברויות, כמוטל עליה.

76. בקביעותיה הסתמכה הוועדה על עדות עדים שהייתה להם ידיעה אישית בדבר פעילות המפעל בזמן המבצע, והנזקים שנגרמו לו, ואשר עדויותיהם נתמכו במסמכים שונים, לרבות התכתבויות מזמן אמת וחשבוניות. בהחלטתה הדגישה כאמור הוועדה כי-

"שמענו את עדי העוררת ומצאנו את העדים מהימנים. העדים העידו באופן קוהרנטי ורהוט, מתוך בקיאות, הבנה והתמצאות בעיסוקי העוררת בכלל, ובפעילותה בתקופת המבצע בפרט. העדים השיבו לשאלות ולא ניסו להתחמק. עדי העוררת מסייעים זה לזה, דבריהם נתמכים במסמכים שהגישה העוררת ועדותם מבססת היטב את גרסתה בדבר הנזק העקיף שנגרם לה במהלך המבצע וכתוצאה מהמבצע".



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 20-09-42601 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ
ע"מ 21-01-12087 פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

77. הוועדה קבעה שהראיות שהובאו בפניה מלמדות על **צמצום פעילותו** של המפעל במהלך מבצע 'צוק איתן' ועל **השיבושים שנפלו בייצור** על בסיס יום יומי. הוועדה ניתחה בפרוטרוט את הראיות שהובאו בפניה, וקבעה על יסוד אותן ראיות:
- שמתוך 5 קווי ייצור נאלצה המערערת להפעיל **קו ייצור אחד** בלבד;
- שהמערערת **נאלצה להשליך** כמות נכבדה של חומר גלם שנפסל עקב השיבושים בהליך הייצור כתוצאה **מכיבוי זרם החשמל** בזמן האזעקות, **שבעטיו הוקפאו קווי הייצור והמכונות הודממו**;
- הוועדה פירטה מהן הראיות שעמדו ביסוד קביעתה כי **ירד לטימיון** חומר הגלם שנותר במכונות בזמן ההדממה, וכי **חידוש** הפעלת המכונות עם חידוש זרם החשמל, הצריך **זמני הפעלה ארוכים, סילוק חומר הגלם שנפסל**, והכנסת חומר גלם חדש;
- הוועדה פירטה על יסוד אילו ראיות קבעה כי **פיקוד העורף אסר על צבירת מלאים דליקים**, וכי המערערת הונחתה שלא להחזיק מלאי של חומר פלסטי מחשש להתלקחות;
- הוועדה פירטה את הראיות שבשלב קבעה כי הוכח שלמערערת **נגרמו קשיים בעקבות היעדרות של עובדים** במהלך ימי הלחימה, הן מחמת שיבושים בהסעות מיישובי הדרום, הן מחמת יציאת עובדים לשירות מילואים; ועל יסוד מה קבעה שהייתה פגיעה במהלך העבודה התקין של המפעל בעקבות היעדרות ממושכת של מנהלת משמרת, שדי היה בהעדרותה כדי לפגוע בייצור;
- הוועדה ביארה אלו ראיות עמדו ביסוד קביעתה כי בעקבות הלחימה נפגעה **האספקה השוטפת** של חומר הגלם למפעל, שאותו מייבאת המערערת מחו"ל דרך נמל אשדוד, ועל יסוד מה קבעה כי היו שיבושים בכניסת אניות לנמל, ואספקת חומר הגלם כמעט ונעצרה. כן פירטה על יסוד אלו ראיות קבעה כי **המערערת ניסתה לרכוש** חומר גלם בארץ, ואולם **חומר הגלם נמצא פגום**, ולא איפשר ייצור;
- הוועדה פירטה ונימקה את קביעתה באשר לפגיעה בפעילות המערערת בגין עצירת פרויקטים בציר פילדלפי, ובפרויקט גדר הביטחון בגבול סוריה וישראל, שבה נעצרה העבודה בעקבות המבצע, פרויקטים שלהם סיפקה מוצרים באמצעות אדמיר;
- כן פירטה באלו ראיות הוכח כי המערערת לא עמדה בהתחייבות לספק הזמנה ללקוח בקנדה עקב השיבושים שנוצרו כתוצאה מהיעדר חומר גלם, ועל יסוד מה קבעה שהוכח שגם בתום המבצע עדיין חלו שיבושים עד לחזרה מלאה לשגרה של עבודה בנמל.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 42601-09-20 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרנין בע"מ
ע"מ 12087-01-21 פי.אר.אס. מדיטרנין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

78. עולה מהמקובץ כי לעמדתה של הוועדה די היה בראיות שהוצגו לפנייה על ידי המערערת כדי להעיד על כך שנגרמו למערערת נזקים **עקב וכתוצאה** ממבצע 'צוק איתן', היינו נזקים הקשורים בקשר סיבתי לפעולות הלחימה. הוועדה הדגישה (בסעיף 49) כי-

"העוררת הוכיחה, אף מעבר לנדרש, כי נגרם לה נזק בר פיצוי, וכי הראיות שהביאה העוררת, מעידות היטב על הנזקים שנגרמו לעוררת בפעילותה מפעל, במהלך המבצע ועקב המבצע" (ההדגשות אינן במקור);

ובסעיף 69 לאחר סקירת הראיות, הדגישה הוועדה כי –

"מראיות העוררת עולה תמונה ברורה של תעשייה ישראלית שניזוקה באזור הקובע, תעשייה, המנסה בכל מאודה לעמוד בייצור ובאספקה של סחורות, להתמודד עם עיכובים ושיבושים בכניסת האניות לנמל אשדוד, קרי פגיעה יום יומית בשגרת המפעל במהלך ועקב מבצע צוק איתן" (ההדגשות אינן במקור).

הוועדה קבעה בסעיף 120 להחלטתה "… אנו קובעים שהונחה בפנינו מסכת ראייתית מוצקה להוכחת זכאותה לפיצוי במסלול המחזורים" ובסעיף 122 הוסיפה כי "העוררת שלפנינו הציגה מארג ראייתי מוצק, תוך שהיא מעידה 3 עדים שהותירו עלינו רושם אמין ותך שהיא נסמכת על שורת מסמכים התומכים בגרסתה. וזאת בנוסף ל"הודאת" המשיב בקיומו של נזק לעוררת ובקיומה של זיקה בין נזקה לבין המלחמה".

79. הוועדה קבעה אפוא כי עלה בידי המערערת להוכיח קיומו של קשר סיבתי בין מבצע 'צוק איתן' לבין הנזקים שאותם הוכיחה באמצעות נוסחת מסלול המחזורים, ולא מצאתי שנפל פגם כלשהו בקביעות אלו.

80. טענותיו של המנהל באשר לקביעות אלו מתייחסות לשניים: ראשית, **להיקף ההוכחה הנדרש**, שכן לטענת המנהל היה על המערערת להתכבד ולהציג ראיות נוספות לתמיכה בטענותיה, ראיות אובייקטיביות וטובות יותר, וכי אין די בראיות שהוגשו לשם הוכחת הקשר הסיבתי; שנית, לעניין התוספת שהוסיפה הוועדה באשר **להעברת נטל הראיה** למנהל.

נדון בנושאים אלו אחד לאחד.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 42601-09-20 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרינין בע"מ
ע"מ 12087-01-21 פי.אר.אס. מדיטרינין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

1

2

היקף הוכחת הקשר הסיבתי

3 81. המנהל חלק כאמור על מסקנות הוועדה ועל קביעותיה באשר להוכחת הקשר הסיבתי,
4 וטען כי אין להסתפק בראיות שהוגשו, וכי היה על המערערת להגיש לוועדה ראיות
5 אובייקטיביות שיתמכו בקיומו של קשר סיבתי, אף שראיות אלו היו בידיה, ולא הייתה
6 כל הצדקה לאי הגשתן, כגון: מסמכי יבוא ומסמכי ייצוא; תכתובות עם הלקוחות
7 בחו"ל; תכתובות עם אדמיר; הנחיות שקיבלה מפיקוד העורף; מסמכים המעידים על
8 הזמנת חומרי גלם מחו"ל; מסמכים המעידים על שיבוש או קטיעה של אספקת חומרי
9 הגלם מחו"ל; מסמכים המעידים על משלוח חומרי גלם לארץ ומועדי אספקתם
10 הצפויים; תכתובת שתבאר מדוע יש מחסור במוצרי הגלם; מסמך המעיד על שיבוש
11 בתנועת ספינות מנמל אשדוד; מסמכים המעידים על היעדרותם של 15-20 עובדים;
12 מסמכים המעידים על הטמנת חומרי הגלם שירדו לטימיון באתר המיועד לכך.

13 82. טענותיו של המנהל הועלו בעיקרן גם בפני הוועדה, ונדחו על ידה בהחלטה מנומקת.
14 הוועדה ציינה שלא מדובר ב'מסלול אדום', ועל כן לא מוטל על המערערת להעיד עדים
15 רבים מהארץ ומחו"ל. הוועדה אף ציינה שלא מוטל על המערערת להמציא רשימה
16 ארוכה של מסמכים אשר כלל לא התבקשו ממנה על ידי המנהל לפני שנתן את החלטתו.
17 הוועדה התרשמה שכשם שהיה די בראיות האמורות להוכחת קשר סיבתי בין המבצע
18 לבין ההכנסות הפטורות, כך היה בהן די לשם הוכחת כלל הקשר הסיבתי. הוועדה
19 כאמור התרשמה מהראיות שהוצגו בפניה, ומצאה שדי בהן כדי לעמוד במאזן
20 ההסתברויות.

21 83. מעבר לכך שדי בהוכחת הקשר הסיבתי במאזן ההסתברויות, והוועדה **מצאה** כי
22 המערערת עמדה בנטל זה, אציין מעבר לדרוש כי **תכליתו** של הסדר הפיצוי בחוק מס
23 רכוש, **משליכה על טיבו של הקשר הסיבתי, ועל דרכי הוכחתו**. לא זו אף זו. ההקלה
24 שקבע מחוקק המשנה באשר לאופן הוכחת הנזק, באמצעות נוסחאות פשוטות להפעלה
25 שנועדו להקל בכימות הנזק, נוסחאות המבוססות על נתוני העסק, משפיעה גם על **אופן**
26 **הוכחת הקשר הסיבתי**.

27 84. הגישה באשר **להשפעת תכלית החקיקה על טיבו של הקשר הסיבתי, עוצמתו ודרכי**
28 **הוכחתו** הוכרה בהלכה הפסוקה בהקשרים שונים. כך למשל ציינה כב' השופטת ד'
29 בייניש (כתוארה אז), בדנ"א 5712/01 **ברזני נ' בזק, החברה הישראלית לתקשורת**
30 **בע"מ**, פ"ד נז (6) 385, 431, בהקשר של הגנת הצרכן ותביעות ייצוגיות, כי-



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 20-09-42601 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ
ע"מ 21-01-12087 פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

1

2

"טיב הקשר הסיבתי, עוצמת הוכחתו ודרכי ההוכחה – כל אלה עשויים

3

להיקבע על-פי נסיבותיה של כל תביעה תוך שהרקע הצרכני עשוי להצמיח

4

כללים מקלים".

5

85. ברוח דומה קבעה כב' השופטת א' חיות (כתוארה אז) בע"א 10085/08 **תנובה- מרכז**

7

שיתופי נ' עיזבון המנוח תופיק ראבי ז"ל (מיום 4.12.2001) (להלן- **"פרשת תנובה"**), עמ'

8

47, בהקשר של הגשת תביעה ייצוגית בגין הטעיה שבמחדל, או **"אי גילוי"**, כי-

9

"ככל שהעוולה הצרכנית עליה נסמכת התובענה הייצוגית היא הטעיה

11

שבמחדל (על דרך של אי גילוי) יש בכך כדי להצדיק ריכוך והגמשה לעניין

12

הוכחת הקשר הסיבתי בין ההתנהלות העוולתית ובין הנזק הנטען".

13

ונראו גם סקירתה של כב' השופטת חיות שלפיה לעניין ראש הנזק של פגיעה באוטונומיה

15

אין צורך להוכיח קשר סיבתי בין אי גילוי המידע הרלבנטי לבין בחירתו של הניזוק).

16

(כב' השופט ח' מלצר (כתוארו אז) ציין באופן דומה, בע"א 3886/12 **זאב שרון קבלנות**

18

בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (מיום 26.8.2014) (להלן- **"פרשת זאב שרון"**), בהקשר

19

לנטל השכנוע ונטל הראיה בערעורים המוגשים לפי חוק מס ערך מוסף, כי בתי המשפט

20

מצאו לנכון לעיתים **להקל בנטל הבאת הראיות המוטל על עותר**, שעה שמדובר בהחלטה

21

מנהלית הפוגעת **בזכות יסוד**).

22

86. מבחינת **תכלית** החקיקה **ומטרתה** קיים דמיון מה בין מטרתם ותכליתם של דיני הגנת

23

הצרכן ומטרתו הביטוחית סוציאלית של חוק מס רכוש, ואכן כבר **בפרשת ס.ת.ו. מצא**

24

כאמור בית המשפט העליון שנוכח תכליתו של חוק מס רכוש ונוכח קשיי ההוכחה

25

המובנים, יש לאמץ מבחנים מקלים ולהכיר **בהוכחות נסיבתיות לקיומו של קשר**

26

סיבתי.

27

87. כפי שציננה הוועדה בהחלטתה, על יסוד קביעתו של כב' השופט ה' קירש בפרשת פיורה,

28

(פסקה 46), אשר צוטטה בהסכמה על ידי כב' השופט נ' הנדל בפרשת קטיף-

29



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 42601-09-20 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ
ע"מ 12087-01-21 פי.אר.אס מדיטרניין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

"אין לדרוש כי כל אזרח שניזוק נזק עקיף ביישוב ספר
בעתות מלחמה יציג בפני המנהל או בפני הוועדה ניתוח
מקרו ומיקרו כלכלי מקיף וממצה על מנת להראות כי נזקו
נגרם דווקא כתוצאה מהמלחמה".

88. מעבר לתכלית הביטוחית סוציאלית של חוק מס רכוש, זניחת הוכחת ה'נזק הממשי'
בתקנות שעת החירום, מביאה לכך שדי בהוכחת קשר סיבתי באמצעות הפרמטרים
שאותם בחנה הוועדה: **פגיעה בהליכי הייצור** בעקבות צמצום פעילותם של קווי ייצור,
הפסקת פעילות בזמן אזעקות, היעדרות עובדים, השלכת חומרי גלם שהושחתו, **מחסור**
בחומרי גלם.

89. הוועדה שמעה כאמור את הראיות, העריכה אותן, ומצאה שדי בהן כדי לבסס קיומו של
קשר סיבתי. אין זו דרכה של ערכאת הערעור להתערב בקביעות עובדתיות, המבוססות,
כמו בענייננו, על התרשמות בלתי אמצעית, לרבות לעניין אמינותם ומהימנותם של
העדים, ובוודאי שאין לכך מקום כאשר מוגבלת זכות הערעור לשאלות משפטיות בלבד.
בנסיבות אלו אין מקום לקבוע כי היה על המערערת להציג ראיות נוספות, כפי שטען
המנהל.

נטל הבאת הראיות

90. בסיום קביעתה של הוועדה, שלפיה **עמדה** המערערת בנטל ההוכחה המוטל עליה
להוכיח קיומו של קשר סיבתי בהטיית מאזן ההסתברויות, "**אף מעבר הנדרש**" הוסיפה
הוועדה וציינה (בסעיף 70) כי –

"**לראיות העוררת, מצטרפת קביעת המשיב בהחלטתו לאשר לעוררת פיצוי בגין**
הנזק העקיף שנגרם לה עקב המצב הבטחוני. ראייה שכמוה, כהודאת בעל דין,
מצטברת לראיות שהביאה העוררת ומטה את הכף, באופן מובהק לזכותה של
העוררת".

בסעיף 25 בהחלטה, בגדרו של הדיון הכללי שנערך בשאלת נטל ההוכחה, אף קבעה
הוועדה כי –

"**על העוררת הנטל להוכיח קיומו של קשר סיבתי בין הנזק שנגרם לה ובין**
המלחמה. אולם, מקום שהמשיב מודה בקיומו של קשר כזה, נמצא לה סיוע של



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 42601-09-20 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ
ע"מ 12087-01-21 פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

1 **ממש המצטבר לכלל הראיות שהובאו מטעמה, והנטל להפרכת הקשר הסיבתי,**
2 **עובר אל כתפי המשיב. זהו המקרה דנן"**
3

4 91. הוועדה מצאה אפוא **סיוע** בהכרתו של המנהל בקיומו של קשר סיבתי, לראיות שהובאו
5 על ידי המערערת, אשר די היה בהן לטעמה לשם הוכחת הקשר הסיבתי, אף ציינה כי
6 בנסיבות האמורות עובר נטל הראיה לכתפי המנהל. הוועדה אף הרחיבה והאריכה
7 בעניין היפוך נטל הראייה.

8 92. אינני סבורה כי אמירותיה אלו של הוועדה באשר להעברת נטל הראיה, שהן האמירות
9 השנויות במחלוקת בערעורו של המנהל, הן שעמדו ביסוד הקביעה שלפיה עמדה
10 המערערת בנטל המוטל עליה להוכיח את קיומו של הקשר הסיבתי. הוועדה **לא** ביססה
11 את קביעתה שלפיה עמדה המערערת בנטל ההוכחה על היפוך נטל הראייה, **וניתן ללמוד**
12 **מההחלטה כי גם ללא סיוע זה שאותו הזכירה הוועדה עמדה המערערת בנטל המוטל**
13 **עליה להוכיח קיומו של קשר סיבתי במאזן ההסתברויות.** כאשר לא היו כפות
14 המאזניים מעויינות, לא היה מקום להזדקק לשאלת העברת נטל הראיה.

15 93. במצב דברים זה, כאשר לא נפל פגם בהחלטת הוועדה לדחות את ההפרדה שערך המנהל
16 בין עסקאות עם לקוחות בארץ לבין עסקאות עם לקוחות בחו"ל, בשעה שכפות
17 המאזניים אינן מעויינות, שכן על פי החלטת הוועדה עמדה המערערת בנטל המוטל עליה
18 להוכיח קיומו של קשר סיבתי, ובשעה שהדיון הרלוונטי הוא לכול היותר **בהיקף**
19 **ההוכחה הנדרש של הקשר הסיבתי, ולא בנטל הראיה, לא היה מקום** לדון בשאלה האם
20 ובאילו נסיבות עובר נטל כלשהו (ראיה או שכנוע) לכתפי המנהל, וטוב היה אילו הייתה
21 הוועדה נמנעת מכך מלכתחילה.

22 94. **מעבר לדרוש אתיחס בקצרה לסוגיית הנטלים במשפט.** כפי שציין כב' השופט צ'
23 זילברטל ברע"א 1530/13 אדוארד גדלוב נ' הארגז – מפעל תחבורה בע"מ ואח' (מיום
24 5.5.2013)(להלן- "פרשת גדלוב")-

25
26 **"המושגים "נטל השכנוע", "נטל הראיה" ו-"נטל ההוכחה", בהם**
27 **נעשה שימוש תדיר, משמשים פעמים רבות בערבוביה לתיאור שני**
28 **מושגים יסודיים. המושג האחד הוא "נטל השכנוע"... והוא החובה**
29 **המוטלת על בעל דין להוכיח את טענותיו במידת ההוכחה הנדרשת**
30 **במשפט. במשפט האזרחי, כידוע, החובה המוטלת על בעל הדין היא**



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 42601-09-20 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ
ע"מ 12087-01-21 פי.אר.אס מדיטרניין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

1 להוכיח את טענותיו במאזן הסתברויות. במשפט הפלילי, החובה
2 המוטלת על המדינה היא הוכחת טענותיה, התומכות באשמתו של
3 הנאשם, במידה שהיא מעבר לכל ספק סביר. נטל השכנוע הוא אפוא
4 "החובה העיקרית במשפט" ... ועל פי רוב הוא קבוע ואינו עובר משכמו
5 של בעל דין לשכם יריבו... השאלה על מי רובץ נטל השכנוע נקבעת על
6 פי הדין המהותי... ואי-עמידה בנטל פירושה דחיית טענותיו של מי
7 שהנטל מוטל עליו... נהוג לומר כי נטל השכנוע במשפט האזרחי מוטל
8 על התובע, שכן "המוציא מחברו עליו הראיה". אלא שכאמור, השאלה
9 על מי רובץ נטל השכנוע נקבעת על פי הדין המהותי, ועל כן בעניינים
10 מסוימים במשפט, יתכן שנטל השכנוע ירבוץ, לצורך אותו עניין, על
11 כתפיו של הנתבע, הגם שנטל השכנוע להוכחת טענות התביעה ממשיך
12 לרבוץ על כתפיו של הטוען להן, הוא התובע. כך למשל, מקום שבו
13 במהלך התביעה מועלית טענת התיישנות כטענת הגנה. במקרה כזה,
14 יהא נטל השכנוע, לעניין טענה זו, על כתפיו של הנתבע.

15
16 המושג השני הוא "נטל הבאת הראיות", והוא מתאר את החובה המשנית
17 והנלווית לנטל השכנוע... זהו נטל דיוני, המוטל על בעל הדין להביא
18 ראיות כדי לעמוד בנטל השכנוע – אם נטל זה מוטל עליו – או כדי
19 לשמוט את הקרקע מתחת לראיות שהביא יריבו – אם נטל השכנוע
20 מוטל על זה האחרון... נטל הבאת הראיות אמנם מוטל בתחילה על מי
21 שנושא בנטל השכנוע, אך הוא עשוי לעבור מבעל דין אחד לאחר במהלך
22 המשפט... כך, כאשר הצד שנשא בנטל הבאת הראיות הביא די ראיות
23 כדי להוכיח את טענתו, עובר נטל זה, הנטל להביא ראיות, אל בעל הדין
24 השני, כדי שזה יביא ראיות מצידו במטרה להוכיח את טענתו ולהפריך
25 את טענתו של הראשון...

26 ככלל, מתחיל התובע בהבאת ראיותיו, אלא אם הנתבע הודה בעובדות
27 הנטענות בכתב התביעה ("הודאה והדחה"), ואז הוא זה שיתחיל
28 בהבאת הראיות. יצוין, כי על מנת שיהיה מדובר ב"הודאה והדחה",
29 ולפיכך שהנתבע יהא זה שיתחיל בהבאת הראיות במשפט, דרושה
30 הודאה בכל העובדות הנטענות בכתב התביעה. ... אם כפר הנתבע



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 42601-09-20 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ
ע"מ 12087-01-21 פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

1 במקצת העובדות, אפילו אין הן נוגעות אלא לעילה חלופית, התובע
2 פותח"..."

3 השאלה על מי מוטל נטל השכנוע רלוונטית ככלל רק מקום בו בעלי הדין
4 לא הציגו ראיות, או מקום בו לאחר הערכת מכלול הראיות שהונחו בפני
5 בית המשפט, נקבע כי כפות המאזניים מעויינות, דהיינו שקיים "ספק
6 שקול"..." מקום בו ניתן להגיע להכרעה על פי התשתית הראייתית
7 שפרשו הצדדים בפני בית המשפט, ולקבוע כי לאחד מבעלי הדין עדיפות
8 ראייתית על משנהו – וכך ראוי שיעשה במרבית המקרים, אלא אם כן,
9 מטעמים טובים שיפורטו, לא ניתן לעשות כן – השאלה על מי מוטל נטל
10 השכנוע היא ככלל חסרת נפקות (עניין המגן, בעמ' 36).

11
12 95. הבחנות אלו באשר לנטל שכנוע ונטל הבאת הראיות יושמו גם בענייני מסים (ראו למשל:
13 רע"א 3646/98 כ.ו.ע. לבניין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף פ"ד נז (4) 891, (2003) (להלן
14 – "פרשת כ.ו.ע."), עמ' 897; רע"א 1436/90 גיורא ארד חברה לניהול השקעות
15 ושירותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מו (5) 101 (1992) (להלן – "פרשת גיורא
16 ארד"); פרשת זאב שרון, ועוד) והן יפות כמובן גם לענייננו, כפי שאפרט להלן.

17 96. ואולם לפני שנפנה לפסקי הדין בענייני המס, ראוי לציין כי בראש ובראשונה ניתן ללמוד
18 מפרשת גדלוב כי סוגיית הנטלים נחוצה ככל שכפות המאזניים נותרו מעוינות לאחר
19 שמיעת הראיות, דהיינו, כאשר נותר ספק שקול, ולא ניתן להגיע להכרעה על יסוד
20 התשתית הראייתית שהציגו הצדדים לפני הערכאה הדיונית. ואולם בשעה שעלה בידי
21 התובע, ובענייננו המערער, להוכיח את טענותיה במאזן ההסתברות, אין רלוונטיות
22 לשאלה על מי מוטל הנטל, ואין מקום לדון בה. כפי שנקבע, כאשר "ניתן להגיע
23 להכרעה על פי התשתית הראייתית שפרשו הצדדים בפני בית המשפט, ולקבוע
24 כי לאחד מבעלי הדין עדיפות ראייתית על משנהו – וכך ראוי שיעשה במרבית
25 המקרים, אלא אם כן, מטעמים טובים שיפורטו, לא ניתן לעשות כן – השאלה
26 על מי מוטל נטל השכנוע היא ככלל חסרת נפקות" (ההדגשה אינה במקור.
27 בענייננו כאמור קבעה הוועדה, על יסוד הראיות שהביאה המערער, כי הוכח קיומו
28 של קשר סיבתי, ועל כן סוגיית על מי מוטל נטל הראיה או נטל השכנוע מתייתרת, והיא
29 חסרת נפקות.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 42601-09-20 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ
ע"מ 12087-01-21 פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

97. עוד ניתן ללמוד מפרשת גדלוב כי טענת "הודאה והדחה" על פניה אינה מתאימה לדיונים עם רשויות המס, שכן מטבע הדברים מוגש ערעור או ערר, לפי העניין, על החלטת רשות המס, ועל פניו לא מדובר במצב שבו רשות המס מסכימה לכל שנאמר בכתב הטענות של המערער. מטעמים אלו לא מצאתי שבכול מקרה לא היה מקום להסתמך על טענה זו לשם היפוך נטל הראיה, בשעה שברור כי לא קיימת הודאה בכול עובדות הערעור.

98. ולגוף הטענה. אין למעשה מחלוקת על כך שנטל השכנוע מוטל בענייננו על המערערת. עוד בפרשת ס.ת.ו קבע כאמור בית המשפט העליון כי **"נטל השכנוע בתביעה לפי חוק הפיצויים מוטל על התובע, אשר עליו להוכיח את תביעתו, כמקובל בהליכים אזרחיים, במאזן הסתברויות"**. גם מדעת הרוב בפרשת קטיף ניתן ללמוד כי על הניזוק מוטל הנטל להוכיח את תביעתו, לרבות את קיומו של הקשר הסיבתי.

99. כפי שציינתי, בית המשפט העליון עסק בסוגיית הנטלים, בהקשר של דיני המס, קביעות הרלוונטיות גם לענייננו. כב' השופט ד' מינץ התייחס לאחרונה באריכות לשאלת נטל הראיה בדיני המס, בע"א 5072/19 שווארמה א.ש. בע"מ ואח' נ' פ"ש חדרה (מיום 9.5.2021) (להלן - **"פרשת שווארמה"**), וקבע, בהסכמת כב' הנשיאה א' חיות וכב' השופט ע' גרוסקופף, לעניין שומה שנקבעה על פי מיטב השפיטה, כי-

"נקודת המוצא לדיון היא כי "חובת הראיה", היינו "נטל השכנוע" בערעורי מס נגד נכונות שומה לפי מיטב השפיטה מוטל על הנישום, ולא על המשיב (ע"א 5468/12 ע"א 5468/12 יונסוף נ' ירושלים פקיד שומה, פסקה 25 (8.7.2014)). וכפי שנקבע ברע"א 1436/90 גיורא ארד... (הגם שהדברים נאמרו שם לעניין מס ערך מוסף, הם רלוונטיים גם לענייננו, לעניין מס הכנסה):

"פעולתה של רשות מס, המעוגנת בחוק, מוחזקת כפעולה שנעשתה כדין, והמעוניין בביטולו של הצו שהוציאה הרשות הוא הנישום המערער עליו. לכן, על הנישום רובץ הנטל לשכנע את בית המשפט כי יש לבטל את הצו או לשנותו. עם הוצאת הצו נוצר מצב מסוים, שאת שינויו מבקש המערער, ומי שמבקש את השינוי – עליו נטל השכנוע, זאת זולת אם קיימת הוראה מיוחדת בחוק



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 42601-09-20 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ
ע"מ 12087-01-21 פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

לעניין נטל השכנוע ו/או נטל הבאת הראיות" (שם, עמ'
108).

מסקנה זאת מתגבשת אף בהתבסס על חלוקת הנטלים במשפט
האזרחי על פי הכלל הקובע כי "המוציא מחברו עליו הראיה", החל
גם בדיני המס ... שכן הנישום נחשב כ"מוציא מחברו", ובהיעדר
סיבה חריגה, הנטל רובץ עליו".

100. ראוי להזכיר כי בין השיקולים להטלת הנטל (אשר פורטו בפרשת כ.ו.ע, פסקה 15),
יש לשקול, כפי שצוין בפרשת כ.ו.ע, את חזקת תקינות מעשה המנהל, ובלשונה של כב'
השופטת שטרסברג כהן, "סמכויותיה של רשות המס סטטוטוריות, והיא מוחזקת
כפעולה שנעשתה כדיון, ועל כן המעוניין בביטולו של הצו שהוציאה הרשות הוא העוסק
המערער עליו". מכאן שעל העוסק רובץ הנטל לשכנע את בית-המשפט כי יש לבטל את
הצו או לשנותו. שיקול נוסף שהוזכר באותה פרשה הוא העובדה שלעוסק יש גישה טובה
יותר לראיות, וגם מטעם זה ראוי להטיל את הנטל על כתפי העוסק, ובענייננו, הניזוק,
המכיר את פרטי העסק ואת נסיבות הנזק שנגרם לו לטענתו.

101. השאלה הנשאלת בענייננו היא האם עבר נטל הבאת הראיות לכתפי המנהל. מעיון
בהלכה הפסוקה שנקבעה בהקשר של דיני המס, ניתן ללמוד כי העברת נטל הבאת
הראיה לכתפי רשות המס, תעשה בנסיבות חריגות, בעיקר על יסוד הוראה מפורשת
בחוק הרלוונטי. כך למשל נקבע בפרשת כ.ו.ע, כי נטל הבאת הראיה עובר לידי מנהל מס
ערך מוסף כאשר קבע שומה לפי מיטב שפיטתו, בשעה שהספרים לא נפסלו, או כאשר
מדובר בשאלה פנקסית-

"בערעור מס ערך מוסף לעניין ניכוי מס תשומות "נטל השכנוע" על
העוסק המבקש לנכות את המס. נטל זה מלווהו מתחילת הדרך עד
סופה, ואתו מוטל על העוסק "נטל הבאת הראיות". "נטל הבאת
הראיות" עובר למנהל כאשר הפנקסים נוהלו כדיון, ולא נפסלו,
והמנהל הוציא שומה לפי מיטב השפיטה. נטל זה עובר אל המנהל
כאשר השאלה שבמחלוקת היא פנקסית, או שהצדדים חלוקים



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 42601-09-20 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ
ע"מ 12087-01-21 פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

בשאלה אם המחלוקת היא כזו. כאשר המחלוקת היא לבר-פנקסית,
"נטל השכנוע" ו"נטל הבאת הראיות" על העוסק".

102. נטל הבאת הראיות עובר אפוא לכתפי המנהל בנסיבות מסוימות בלבד, כאשר
הספרים לא נפסלו, וכאשר המחלוקת היא פנקסית, היינו, בנושא הרשום בספריו של
העוסק שלא נפסלו (וכן במחלוקת האם מדובר בשאלה פנקסית או לבר פנקסית), וזאת
על הוראת סעיף 83 (ד) בחוק מס ערך מוסף, הקובע כי-

"חובת הראיה היא על המערער, אם הדו"ח אינו נתמך בפנקסי חשבונות
שנוהלו כדין"

103. בפרשת זאב שרון, דן כב' השופט (כתוארו אז) ח' מלצר בנטל הראיה בהחלטות של
מנהל מס ערך מוסף על הטלת כפל מס וקנס מנהלי, וקבע כי בבסיס סמכויות אלו של
המנהל עומדת, בין היתר, תכלית הרתעתיות, ובאחת מהן גם מימד עונשי, ועל כן רמת
הפגיעה שלהן בזכויות העוסק מצדיקה את העברת נטל הראיה, ואולם חרף שיקולים
אלו לא מצא בית המשפט העליון לנכון להעביר את נטל הבאת הראיה במלואו לידי רשות
המס. נקבע כי-

"בכל הנוגע לסמכויות מנהל מע"מ להטיל כפל מס על עוסק
ולהשית עליו קנס מינהלי – יש מקום לדרוש ממנהל מע"מ להציג
את התשתית הראייתית שעמדה בבסיס החלטתו (כלומר יש
להטיל את נטל הבאת הראיה הראשוני – על כתפי מנהל מע"מ).
לאחר שמנהל מע"מ מציג בפני בית המשפט את התשתית
הראייתית שעמדה בבסיס החלטתו – עובר נטל הבאת הראיה
לכתפי העוסק, להצביע על כך שנפלו פגם, או טעות בהחלטת
מנהל מע"מ, וכי הדבר מצדיק התערבות מצד בית המשפט (יש
לזכור כי לבית המשפט ישנה כאן סמכות להפעיל ביקורת
שיפוטית "ערעורית", החורגת מעילות ההתערבות במשפט
המינהלי).

הנטל לשכנע את בית המשפט כי מנהל מע"מ שגה בהחלטתו –
מוטל על כתפי העוסק למן תחילת ההליך ועד סופו.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 42601-09-20 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ
ע"מ 12087-01-21 פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

1 **אמת המידה הראייתית שבה צריך מנהל מע"מ לעמוד בעת קבלת**
2 **ההחלטה להפעיל את סמכויותיו המדוברות הינה אמת מידה של**
3 **ראיות ברורות ומשכנעות, העומדות ברף של "מאזן**
4 **הסתברויות".**
5

6 104. הנטל המוטל אפוא על מנהל מס ערך מוסף בהחלטות בעלות מימד הרתעתי ועונשי
7 כמו הטלת כפל מס וקנס אינו נטל הראיה במלואו, אלא נטל הבאת ראיות ראשוני בלבד,
8 להצגת התשתית הראייתית שעמדה בבסיס החלטתו, ולאחר מכן עובר נטל הבאת
9 הראיות לידי העוסק, אשר נושא בנטל השכנוע מתחילת ההליך ועד סופו.
10 105. ברוח דומה נקבע בהלכה הפסוקה גם לגבי העברת נטל הראיה **בפקודת מס הכנסה**
11 **[נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן- "פקודת מס הכנסה"), וזאת על יסוד סעיף 155**
12 **בפקודת מס הכנסה הקובע כי-**

13 **חובת הראיה כי השומה היא מופרזת תהיה על המערער ; אולם**
14 **אם המערער ניהל פנקסים קבילים, ובערעור על פי סעיף 130(ח)**
15 **כאשר פנקסי החשבונות בוקרו על ידי רואה חשבון וחוות דעתו**
16 **על הדו"חות הכספיים על פיהם היתה ללא הסתייגות או**
17 **בהסתייגות שלדעת בית המשפט אין לה נפקות לענין קבילות**
18 **הפנקסים, חייבים פקיד השומה או המנהל, לפי הענין, להצדיק**
19 **את החלטתם. (ההדגשות אינן במקור)**
20

21 106. כב' השופטת ד' ברק-ארז ביארה בע"א 5468/12 יונסוף נ' פקיד שומה ירושלים,
22 (מיום 8.7.2014), פסקה 25, כי-

23
24 **נטל הראיה בערעורי מס נגד שומה לפי מיטב השפיטה חל על הנישום, ולא**
25 **על רשויות המס ... אמנם, במקרה שבו פקיד השומה אינו פוסל את ספריו של**
26 **הנישום, היינו כאשר השאלה היא "פנקסית" ולא "לבר פנקסית", כמו**
27 **במקרה שבפנינו, חלה עליו החובה להצדיק את החלטתו בכל הנוגע לקביעת**
28 **שומה על-פי מיטב השפיטה.**
29



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 20-09-42601 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרנין בע"מ
ע"מ 21-01-12087 פי.אר.אס. מדיטרנין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

107. בפרשת שווארמה התייחס בית המשפט לנטל המוטל על פקיד השומה בקביעת שומה לפי מיטב שפיטה בספרים קבילים, וקבע כי נטל השכנוע נותר על כתפי הנישום, ועל פקיד השומה מוטל נטל לאסוף ראיות מנהליות ולהציגן, ובלשונו של כב' השופט מינץ-

"על המשיב להקפיד על הליכי ביקורת מנהליים ולאסוף ראיות מנהליות לצורך כך. אולם משהורם הנטל על ידו, עובר הנטל לנישום להראות "סיבה מספקת" כלשון סעיף 145ב(א)(1) לפקודה לאי-הרישום או לליקויים. אם לא הורם הנטל על ידי הנישום, ניתן לפסול את הספרים... לאחר שהמשיב עמד בנטל המנהלי במעשה פסילת ספרי הנישום, והוצאה שומה לפי מיטב השפיטה, נחצה "קו פרשת המים". או אז, הכדור עובר למגרשו של הנישום, עליו רובץ נטל כבד יותר".

בית המשפט הדגיש לעניין זה כי-
"נטל ההצדקה" אינו משתווה לנטל השכנוע המוטל על הנישום להראות כי השומה מופרזת... נטל ה"הצדקה" אף אינו מגיע כדי "חובת הראיה"... בנוסף, נטל השכנוע נותר על כתפי הנישום... זאת, שכן כאמור בין אם נפסלו הספרים ובין אם לאו, על פי סעיף 155 לפקודה, נטל השכנוע להוכיח כי השומה שהוצאה לפי מיטב השפיטה היא מופרזת, מוטלת על הנישום ואין מדובר בנטל קל".

לסיכום נקבע בפרשת שווארמה כי-
"נקודת המוצא היא כי נטל השכנוע מוטל על הנישום. לגבי כל אחד מהמקרים הבאים יחולו הנטלים האמורים:
(א) לצורך פסילת הספרים – מוטל הנטל על המשיב להראות קיומם של ליקויים, רישום לקוי או אי-רישום בספרים. אין מדובר ב"נטל השכנוע" הרובץ עדיין על כתפי הנישום, כאשר רשאי המשיב להסתמך על ראיות מנהליות.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 42601-09-20 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרינין בע"מ
ע"מ 12087-01-21 פי.אר.אס. מדיטרינין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

1 (ב) כאשר נפסלו ספרי הנישום – המשיב יערוך שומה לפי מיטב
2 השפיטה בהתאם לשיקול דעתו הסביר. נטל השכנוע על הנישום
3 להוכיח כי השומה מופרזת.

4 (ג) כאשר לא נפסלו הספרים, והמחלוקת היא "פנקסית" – חלה על
5 המשיב "חובת ההצדקה" להצדיק את החלטתו בכל הנוגע לקביעת
6 שומה לפי מיטב השפיטה. במקרה כזה מוטל עליו לפתוח בהבאת
7 הראיות. ברם, בסופו של יום, נטל השכנוע להוכיח כי השומה
8 מופרזת, עדיין מוטל על הנישום.

9 (ד) כאשר המחלוקת היא לבר פנקסית – נטל השכנוע רובץ על הנישום
10 מתחילת ההליך ועד סופו".

11
12

13 108. עולה מהמקובץ כי לא בנקל יעבור נטל הראיה לכתפי רשות המס, וגם אם מוטל נטל
14 כלשהו על רשות המס, בדרך כלל על יסוד הוראה חוקית, יתכן שהנטל יחייב את רשות
15 המס בהצגת התשתית הראייתית שביסוד ההחלטה המנהלית, או ב"הצדקת" החלטתה,
16 בעוד שנטל הראיה עצמו יוותר בידי העוסק, או יחזור לכתפיו.

17 109. גם לעניין הפיצוי בגין נזק עקיף, אין לטעמי מקום להזדרז ולקבוע כי נטל הראיה
18 עבר לידי המנהל. נטל השכנוע כמו גם נטל הבאת הראיה מוטל ככלל על הניזוק, ברמת
19 ההוכחה של מאזן ההסתברויות, כפי שניתן ללמוד מההלכה הפסוקה, ובהעדר הוראה
20 בחוק מס רכוש או בתקנות שהותקנו על פיו, שלפיה מוטל על המנהל, בנסיבות מסוימות,
21 נטל הראיה או נטל ההצדקה. לכול היותר ניתן להביא בחשבון את תכליות הפיצוי לפי
22 חוק מס רכוש בקביעת הקשר הסיבתי, כפי שפירטתי לעיל. כל עוד כפות המאזניים אינן
23 מעוינות, אין מקום לדון בהעברת נטל הראיה.

24 110. עוד אציין מעבר לדרוש כי בחוק מס רכוש או בתקנות הרלוונטיות בענייננו, התקנות
25 העיקריות או תקנות הוראת השעה, לא נקבעה חזקה מפורשת בדבר קיומו של קשר
26 סיבתי. ה'מסלולים הירוקים', ובענייננו 'מסלול המחזורים', קובעים מנגנון ל'כימות
27 הנזק', באמצעות הגדרת "שווי של נזק עקיף", ואין הם עוסקים בקשר הסיבתי. אף
28 שהפיצוי משולם בעד 'נזק עקיף' בישוב אשר הוכרז במפורש כאזור מזכה, הכרזה אשר
29 נעשית בשים לב לאזורים המותקפים יותר באירוע הלחימה הרלוונטי, לא נקבעה חזקה
30 באשר לקיומו של קשר סיבתי, הקובעת למשל כי משנמצא "הפרש מחזורים" יראו את



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 20-09-42601 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרינין בע"מ
ע"מ 21-01-12087 פי.אר.אס. מדיטרינין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

- 1 ההפרש האמור כנזק שנגרם עקב פעולות המלחמה או כתוצאה מהן, ועל כן לא מדובר
- 2 בחזקה שניתן להפריה, כי אם בחובה להוכחת הקשר הסיבתי, המוטלת כאמור על
- 3 הניזוק.
- 4 111. בענייננו, לא שוכנעתי שהיה מקום לדון מלכתחילה בהעברת נטל הראיה לכתפי
- 5 המנהל, נוכח מסקנותיה של הוועדה שלפיהן עמדה המערערת בנטל המוטל עליה להוכיח
- 6 קיומו של קשר סיבתי בין מבצע 'צוק איתן' לבין הנזק העקיף המוכח באמצעות נוסחת
- 7 'מסלול המחזורים', במאזן ההסתברויות, ובשעה שלכל היותר יש מקום לדון **בהיקף**
- 8 **ההוכחה** הנדרש נוכח תכליותיהם של חוק מס רכוש והתקנות שהותקנו על פיו. הלכה
- 9 מושרשת היא כי נטל השכנוע ונטל הראיה מונחים על כתפי הניזוק, וכי מוטל עליו
- 10 להוכיח, בין היתר, גם קיומו של קשר סיבתי. טיעוניהם של הצדדים בעניין זה היו
- 11 לאקוניים, ובכול מקרה לא מצאתי שבענייננו היה מקום לקבוע כי נטל הראיה עבר
- 12 לכתפי המנהל, או כי המנהל לא עמד בנטל האמור.
- 13 112. לסיכום נקודה זאת, יש לדחות את ערעורו של המנהל באשר לקיומו של קשר סיבתי.
- 14 ממילא יש לדחות גם את ערעור המערערת באשר להוכחת נזק עקיף שאינו מוצא ביטוי
- 15 במחזור העסקאות (בשל ביטול התקשרות עם לקוח קנדי).

הסטת החשבונית שבמחלוקת לחודש אוגוסט

- 17
- 18 113. המחלוקת השנייה בין הצדדים, נושא הערעור השני, נסובה על השאלה האם ניתן
- 19 לסטות מנוסחת מסלול המחזורים הקבועה בהגדרת "**מסלול המחזורים**" שבהגדרת
- 20 "**שווי של נזק עקיף**", לשם הגשמת תכליתו של מנגנון הפיצוי, כפי שעשתה הוועדה
- 21 בענייננו.
- 22 114. הוועדה מצאה כי אדמיר, אשר הפיצה את מוצרי המערערת, נהגה לרכוש את מוצרי
- 23 המערערת, מדי חודש בחודשו, ולמכור אותם ללקוחותיה. כפי שצוין בהחלטת הוועדה,
- 24 מדי חודש הוציאה המערערת לאדמיר חשבונית, ואולם בחודש אוגוסט 2014 לא עשתה
- 25 כן, ואילו בחודש ספטמבר הוציאה לאדמיר שתי חשבוניות. הוועדה מצאה שמבחינה
- 26 מהותית הייתה החשבונית שבמחלוקת, שהוצאה ה- 1.9.2014, חשבונית עבור
- 27 העסקאות שבוצעו בחודש אוגוסט, בין היתר על יסוד הודאתה של המערערת שלפיה
- 28 הוציאה את החשבונית בספטמבר במקום באוגוסט לבקשתה של אדמיר. לפיכך קיבלה
- 29 הוועדה את עמדתו של המנהל, כללה את החשבונית במחזור חודש אוגוסט, ובכך הוקטן
- 30 ההפרש בין המחזורים, וכפועל יוצא אף הוקטן הפיצוי שנפסק למערערת.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 42601-09-20 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרינין בע"מ
ע"מ 12087-01-21 פי.אר.אס. מדיטרינין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

115. לטענת המערערת במהלך חודשי המבצע (יולי ואוגוסט), נעצרו הפרויקטים
העיקריים שלהם סיפקה אדמיר את מוצרי המערערת, בציר פלדלפי, ובגדר המערכת בין
ישראל לסוריה. עוד טענה כי משנקבע על ידי הוועדה שלא מדובר בהסטה מכוונת של
החשבונית מיום 30.8. ליום 1.9, במטרה להקטין את מחזור חודש אוגוסט, יש ליישם
את נוסחת המחזורים ככתבה וכלשונה, מבלי להסיט את החשבונית לחודש אוגוסט.
המנהל טען מנגד כי לא עלה בידי המערערת להוכיח את טענותיה, וכי מקומה של
החשבונית שבמחלוקת בחודש אוגוסט, כפי שקבע בהחלטתו, וכפי שאושר על ידי
הוועדה.

116. לאחר עיון בהחלטת הוועדה ובטענות הצדדים לא מצאתי שיש לקבל את הערעור
בטענה זו. הוועדה שמעה ראיות והסבירה בפרוטרוט בהחלטה את טעמיה להסטת
החשבונית, תוך שהיא מציינת כי **כלל יש לדבוק** בנוסחת מסלול המחזורים, וכי **רק**
בנסיבות שבהן יישום הנוסחה כלשונה יביא לעיוות ניתן לסטות ממנה. לא מצאתי פגם
בקביעתה של הוועדה. הוועדה יישמה כנדרש את ההלכה הפסוקה, המכירה בכך
שנוסחת 'מסלול המחזורים' אינה טכנית, וכי ניתן לסטות ממנה במקרים שבהם עלול
יישומה האוטומטי להוביל לעיוות בקביעת הפרש מחזורי העסקאות. החלטת הוועדה
ניתנה על בסיס הראיות שהובאו בפניה, ולא מצאתי שנפל בה פגם, ולפיכך יש לדחות גם
את ערעורה של המערערת.

18

19 סטיה מנוסחת המחזורים בשל הירידה במחזור המערערת

117. נושא שלישי השנוי במחלוקת בין הצדדים, מקורו בקביעתו של המנהל, שלפיה נוכח
ה"ירידה הדרסטית" בהכנסותיה של המערערת בחודשים אשר קדמו למבצע, בשיעור
של 43%, יש לסטות מנוסחת מסלול המחזורים, שכן ירידה זו מעידה על כך שחלק
מהפרש במחזור העסקאות מקורו אינו במלחמה אלא בגורם עסקי חיצוני, שאינו
קשור למבצע. בערעורו טען המנהל כי הוועדה דחתה את ההתאמה שערך רק בשל
קביעתה השגויה כי הנטל עובר לכתפיו. המערערת טענה מנגד כי קביעותיה של הוועדה
היו קביעות עובדתיות, שאין מקום להתערב בהן.

118. הוועדה כאמור עמדה על כך שהחישוב שערך המשיב באשר לירידה ברווחיות
בשיעור של 43% נעשה לגבי הכנסות חייבות בלבד, בעוד שחישוב הרווחיות, בניטרול
חודשים יולי- אוגוסט, לגבי הכנסות חייבות ופטורות ממס יחדיו מעיד על ירידה
ברווחיות בשיעור של כ- 8.5% בלבד. הוועדה קבעה כי סטייה מנוסחת החישוב



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 20-09-42601 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרינין בע"מ
ע"מ 21-01-12087 פי.אר.אס. מדיטרינין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

- 1 באמצעות קביעת "מקדם האטה" אינה נתמכת בהלכה הפסוקה וכי עריכת ממוצעים
2 באופן שרירותי, ללא בדל ראיה בדבר שינוי מבני בעסק או מגמת קיטון מתמשכת
3 בהכנסות או במספר העובדים, ללא קשר לפעילות העסקית האמתית אינה עולה בקנה
4 אחד עם כוונת המחקק. הוועדה הדגישה כי ירידה ברווחיות בשיעור של כ- 8.5% אינה
5 מצביעה על מגמת קיטון, והיא אינה חריגה לדרך התנהלותו של עסק יצרני. הוועדה אף
6 הוסיפה כי לא זו בלבד שהמערערת הוכיחה כי לא חל שינוי בפעילותה טרם המבצע,
7 בפועל לא הובאה כל ראיה לכך שקיימת סיבה לירידת המחזורים שאינה קשורה בקשר
8 סיבתי למבצע 'צוק איתן'.
- 9 119. הוועדה הוסיפה ופירטה כי לטענת המערערת, לפני המבצע היא הייתה במגמת
10 התייעלות, והצפי היה לגידול בהכנסותיה בשנת 2014. עוד טענה כי הנזק שנגרם לה
11 בעטיו של המבצע היה גבוה יותר מהנזק המקבל את ביטוי במסלול המחזורים, שכן
12 נזקיה כוללם לא רק פגיעה בייצור ואובדן מכירות, אלא גם אבדן הזמנות, אובדן
13 לקוחות, דחיית פרויקטים, דחיית תשלומים, ביטול הזמנות. נטען כי המערערת הייתה
14 זקוקה לתזרים מזומנים, לצורך פירעון חובותיה לבנקים, ובהעדר התזרים נשאה
15 בהוצאות מימון גבוהות במיוחד, עד כי נאלצה להפסיק את פעילותה, ובאוגוסט 2015
16 נמכרה פעילותה. צוין בהחלטת הוועדה כי המערערת הציגה גידול בהכנסות משנה
17 לשנה, וכן גידול בהיקף הלקוחות, ועל כן סטייה מנוסחת 'מסלול המחזורים' צריכה
18 להיעשות לטובתה, תוך קביעת 'מקדם גידול' או מקדם צמיחה'.
- 19 120. הוועדה הוסיפה כי במענה לקביעתו של המנהל בדבר קיטון בהכנסות הציגה
20 המערערת בפני הוועדה טבלה המרכזת את התפלגות המכירות בישראל, המלמדת על
21 מגמת עליה בהכנסותיה השנתיות בארץ מאז 2010: בשנת 2010 - 6,504,585 ₪; בשנת
22 2011 - 7,514,437 ₪; בשנת 2012 - 10,104,679 ₪; בשנת 2013, השנה שקדמה לשנת
23 המבצע - 14,801,662 ₪. על יסוד נתונים אלו קבעה הוועדה כי-
- 24
- 25 "באותה טבלה, ניתן לראות מגמת צמיחה של העסק בהתאם לעונות השנה
26 השנים 2010 ל- 2013. אין ספק שנתונים אלה מפריכים את טענת המשיב
27 בדבר ירידה או האטה בהכנסות העסק.
28 ... ודוק: מגמת ירידה או האטה בעסק, יש להראות לאורך זמן. לא ניתן לבסס
29 תבנית של ירידת מחזורים, על סמך מספר מועט של חודשים בשנה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 42601-09-20 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ
ע"מ 12087-01-21 פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

1 ... יתר על כן, כאמור, מגמת ירידה יש להוכיח על ידי הבאת ראיות בדבר שינוי
2 מבני, הפסקת קווי ייצור, פיטורי עובדים, איבוד לקוחות טרם המבצע וללא
3 קשר אליו וכיוצ'. לא זו בלבד שהמשיב לא הוכיח דבר מכל אלה, אלא
4 שהעוררת הוכיחה כי לא חל כל שינוי בפעילותה, טרם המבצע. בפועל לא הובא
5 בפנינו בדל ראיה כי קיימת סיבה או נסיבה לירידת מחזוריה של העוררת,
6 שאינה בקשר סיבתי למבצע, או שנובעת היא מגורם אחר".
7
8 121. ניתן ללמוד מהחלטת הוועדה כי התרשמותו של המנהל על קיטון בהכנסות
9 המערערת או בפעילותה ללא קשר למבצע 'צוק איתן' הופרכו על ידי המערערת, וכי
10 מהנתונים שהביאה ניתן דווקא ללמוד על מגמת גידול בהכנסותיה במשך השנים שקדמו
11 לשנת המבצע, כפי שקבעה הוועדה בהחלטה. אמנם הוועדה קבעה גם שהיה על המנהל
12 להוכיח שורה שלמה של עובדות לשם תמיכה בעמדתו, ואף שלא מצאתי שהיה מקום
13 להטיל על המנהל להוכיח עובדות אלו שאינן בידיעתו, ניתן ללמוד מההחלטה כי עלה
14 בידי המערערת להפריך את קביעתו של המנהל ברמת ההוכחה הנדרשת, מאזן
15 ההסתברויות, באמצעות הנתונים שהציגה בפני הוועדה. מסקנותיה של הוועדה, שלפיהן
16 נוכח עובדות אלו שנקבעו על ידה, אין מקום לקבל את קביעתו של המנהל בדבר קיטון
17 בהכנסות שאינן קשורות בקשר סיבתי למבצע 'צוק איתן', הן מסקנות הנטועות היטב
18 בחומר הראיות, והן תואמות את ההלכה הפסוקה. כפי שנקבע בהלכה הפסוקה,
19 הסטייה מנוסחת 'מסלול המחזורים' תעשה בנסיבות חריגות בלבד: שינוי מבני, כגון
20 מכירת הפעילות, כפי שהיה בפרשת חן מרגליות ובפרשת מאדי, או אולי גם בנסיבות של
21 **מגמת קיטון מתמשכת**, נסיבות שאינן מתקיימות בענייננו. למותר לציין כי ההבחנה בין
22 עסקאות בארץ ועסקאות בחו"ל נדחתה בצדק על ידי הוועדה, ועל כן מדובר בירידה
23 ברווחיות בשיעור של 8.5% בלבד ולא בשיעור של 43%. ירידה ברווחיות בשיעור של
24 8.5% במספר חודשים אקראי, אינה בגדר 'ירידה דרסטית', המצביעה על קיומו של
25 'גורם חיצוני' לירידה במחזור העסקאות, המצדיק סטייה מהנוסחה הקבועה בתקנות
26 הוראת השעה, במיוחד נוכח הנתונים העובדתיים שנקבעו על ידי הוועדה באשר למגמת
27 גידול בהכנסותיה של המערערת לאורך השנים. לפיכך יש לדחות את ערעורו של המנהל
28 גם לעניין זה.
29
30

סיכום



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 42601-09-20 מס רכוש - באר שבע נ' פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ
ע"מ 12087-01-21 פי.אר.אס. מדיטרניין בע"מ נ' מנהל מס רכוש באר שבע

תיק חיצוני: 100/16

122. אף שלא קיבלתי את החלטות הוועדה באשר להטלת נטל הראיה על כתפי המנהל,
בין היתר מאחר שלא היה מקום לדון בסוגיה זו, לא מצאתי שאמירותיה של הוועדה
באשר לנטל מצדיקות שינוי מקביעותיה של הוועדה.
הוועדה יישמה כנדרש את הוראות הדין באשר לפיצוי בעד 'נזק עקיף', במיוחד ההוראות
לפיצוי ב'מסלול המחזורים', תוך עריכת איזון נאות בין תכליתו הביטוחית סוציאלית
של הסדר הפיצוי, מצד אחד, לבין התכלית של הבטחת הקופה הציבורית באופן שהפיצוי
ישולם בעד 'נזק עקיף' הקשור בקשר סיבתי למבצע 'צוק איתן', מצד שני.
מצאתי כי הוועדה יישמה את נוסחת 'מסלול המחזורים' כנדרש, באופן המביא בחשבון
מצד אחד את מטרתה של הנוסחה להקל על הניזוקים בהוכחת ה'נזק העקיף' שנגרם
להם עקב מבצע 'צוק איתן', ומצד שני את העובדה שלא מדובר בנוסחה טכנית בלבד,
וכי לעיתים נדרש לסטות ממנה, לשם הבטחת פיצוי בעד נזק הקשור בקשר סיבתי
למבצע.

123. אשר על כן אני דוחה את שני הערעורים. החלטת הוועדה תעמוד על כנה.

124. נוכח התוצאה יישא כל צד בהוצאותיו.

15

16

17

18

19

20

ניתן היום, ה' טבת תשפ"ב, 09 דצמבר 2021, בהעדר הצדדים.


יעל ייטב, שופטת

21

22