



מדינת ישראל  
ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי  
ועם כלביא – נזק עקיף

לפני כבוד חברי הוועדה:  
ליאת קציר מרגלית, עו"ד - יו"ר  
רו"ח ברוך ברוכי, רו"ח - חבר

העוררת: ג'י.בי. סימנט למסחר והשקעות בע"מ, תאגיד 515407906  
באמצעות ב"כ עו"ד עדן אליעד

נ ג ד

המשיבה: רשות המיסים  
באמצעות קרן הפיצויים  
רחוב הלח"י 31 בני ברק  
Akif.ararim.GRP@taxes.gov.il  
באמצעות ב"כ משיבה עו"ד חלי בחרי-סני  
heli@pbz-law.co.il

החלטה

**רקע עובדתי**

1. העוררת היא חברה בע"מ העוסקת בייבוא ושיווק מלט.
2. העוררת הגישה תביעה לפיצוי עבור תקופת הזכאות אוקטובר 2023 במסלול הוצאות מזכות. תביעת העוררת נדחתה על ידי המשיבה בהיעדר ירידה בהכנסות המזכה בפיצוי.
3. ביום 9.1.2024 הגישה העוררת השגה על החלטת המשיבה בתביעה. בהשגה טענה העוררת כי יש לחשב את הפיצוי לעוררת בהתבסס על מחזור בסיס חלופי, בהתאם לממוצע ההכנסות בחודשים ינואר-ספטמבר 2023, המשקף בצורה אמיתית את הנזקים שנגרמו לה.
4. ביום 6.2.2025 דחתה המשיבה את השגת העוררת. בהחלטה בהשגה נקבע כי אין מקום לעריכת החישוב החלופי בהתאם לדרישת החברה שכן השינוי לו טענה החברה החל בשנת 2022 בא לידי ביטוי בדיווחי החברה למע"מ כבר מחודש יוני 2022. בחוק נקבעו החודשים לפיהם נבדקת ירידת המחזורים ואין לסטות מהחישוב שנקבע במקרה דנן. בהתאם לחישוב על פי הנוסחה הקבועה בחוק לא קיימת לעוררת ירידת מחזורים, אלא עלייה במחזור העסקאות. בנוסף, נקבע כי במסגרת מסלול הוצאות מזכות לא ניתן לתת ביטוי לצמיחה.
5. יצוין כי במסגרת ההשגה ביקשה העוררת בנוסף גם לבחון מעבר למסלול מחזורים. בהחלטה בהשגה דחתה המשיבה גם את בקשתה זו של העוררת. בכתב הערר ציינה העוררת כי היא מבקשת לדון במסגרת ערר זה במסלול הוצאות מזכות בלבד ובהתאם, הטענות שנטענו בערר מתייחסות להחלטת המשיבה בהשגה ביחס לסוגיית הזכאות לפיצוי בהתאם למסלול הוצאות מזכות בלבד.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

6. מכאן הערר שלפנינו.

עיקר טענות הצדדים

טענות העוררת בכתב הערר

7. במהלך חודש יוני 2022 חל שינוי מהותי במצבת בעלי המניות בחברה, באופן שבו נכנס שותף ב- 50% ממניות החברה (להלן - **השותף**). פעילותה של העוררת מתבצעת משני מוקדים עיקריים: (א) אזור תעשייה עד הלום – חלק מן המלט המיובא על ידי החברה באוניות העוגנות בנמל אשדוד, נקלט במחסן באזור התעשייה עד הלום. מדובר בפעילות שהייתה מבוצעת עוד בטרם כניסת השותף לחברה. (ב) מעבר ניצנה – מדובר בפעילות חדשה שלא היתה קיימת בטרם כניסת השותף לחברה ביוני 2022. פעילות זו החלה באופן מצומצם בסמוך לאחר כניסת השותף, הופסקה לצורך היערכות והתאמות של החברה, והחל מהתאריך 30.10.2022 נערכה פעילות זו בתדירות גבוהה ויום-יומית, במסגרתה עובדי החברה קולטים משאיות המגיעות מהצד המצרי של מעבר ניצנה ומעבירים את המלט למשאיות ישראליות. במעבר ניצנה שוכרת החברה משרד ובו נמצא עובד המפקח על תנועת המשאיות ופריקתן.

8. השינוי המהותי בדמות הכנסת שותף הובילה להרחבה משמעותית בפעילות העוררת ובתוצאותיה העסקיות. פעילות העוררת במעבר ניצנה החלה רק לאחר כניסת השותף בחודש יוני 2022. שינוי מהותי זה בהרחבת פעילות העוררת בא לידי ביטוי, בין היתר, בגידול במחזורי ההכנסות, כך שממוצע ההכנסות בחודשים ינואר-מאי 2022 עמד על כ-454,000 ₪ ואילו ממוצע ההכנסות בין החודשים יוני 2022 עד אוקטובר 2022 עמד על כ-2.5 מיליון ₪. מדובר בגידול של פי 5 בממוצע ההכנסות בחודשים ינואר-מאי 2022, טרם הרחבת הפעילות, לעומת חמשת החודשים העוקבים לאחר הרחבת הפעילות.

9. יש לחשב את מחזור הבסיס לפי ממוצע ההכנסות בין החודשים ינואר-ספטמבר 2023, הממחישים באופן מובהק את הגידול וההרחבה בפעילות העוררת. ניתוח שונה גורם לעיוות בנתוני העוררת, ואינו משקף את הנזקים העצומים שנגרמו לה כתוצאה מפרוץ המלחמה. בהתאם לחישוב האמור יוצא כי הפיצוי בגין חודש אוקטובר 2023 עומד על סך של 362,698 ₪.

10. בתקופת הקורונה פורסמה הבהרה מטעם רשות המסים בסוגיית התרחבות ופתיחה של סניפים חדשים בתקופה שבין מחזור הבסיס לבין תקופות הזכאות. בהתאם להבהרה נקבע כי במקרים בהם ארעה בעסק הרחבת פעילות שהחלה לאחר תקופת הבסיס כגון פתיחת סניף נוסף, תקופת הבסיס אינה משקפת את התרחבות העסק והסניף הנוסף שנפתח, ובמקרים אלה קיימת סמכות להתערב בנוסחה ולקבוע תקופת בסיס חלופית, שתהיה התקופה שמפתיחת הסניף הנוסף ועד לתחילת תקופת הזכאות. הנסיבות המתוארות בעניינה של העוררת הן דוגמה מובהקת לכך שיש להחיל את האמור במסמך ההבהרה של רשות המסים, כפי שנקבע גם במספר החלטות של ועדות הערר.



## מדינת ישראל

### ועדת ע"ר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

#### ועם כלביא – נזק עקיף

11. שטחה הדרומי של מדינת ישראל ובכללו העיר אשדוד ומעבר ניצנה היו נתונים להתקפה חסרת תקים בהיקפה בתקופת הזכאות. כתוצאה מכך, העוררת ניזוקה באופן משמעותי.

#### טענות העוררת בתגובה לכתב התשובה

12. בנוגע לטענת המשיבה כי אין לסטות מהנוסחה הקבועה בחוק, טענה העוררת כי בהתאם לפסיקה, מקום בו הנוסחה מביאה לעיוות ניתן לסטות מהנוסחה, כפי שצוין על ידי המשיבה עצמה במסמך ההבהרות שפרסמה בתקופת הקורונה. בהקשר זה טענה העוררת כי השימוש במילה "כגון" בנוסח ההבהרה מעיד על כך כי ישנם מקרים נוספים מעבר לפתיחת סניף חדש בהם ניתן יהיה לסטות מהנוסחה הקבועה בחוק. לטענת העוררת, שינוי מבני מהותי הוא דוגמה מובהקת נוספת הכלולה בנסיבות המצדיקות התערבות.

13. כאשר צירוף שותף מהותי מוביל לשינוי יסודי במהות העסק או במבנהו התפעולי, באופן המשפיע על שוויו או רווחיותו, הדבר יכול להיחשב כחלק משינוי מבני רחב יותר המצדיק בחינה מחודשת של נוסחת הפיצוי. בענייננו חלה הרחבה משמעותית ודרמטית של פעילות העוררת בעקבות כניסת השותף לחברה, שאמנם ארעה בחודש יוני 2022, טרם תקופת הבסיס, אולם שינוי מסוג זה לא יכול להתרחש באופן מיידי, וניתן היה לראותו מחודש אוקטובר 2022 ואילך ולבחון את תוצאות הפעילות החל מינואר 2023, כפי שביקשה העוררת.

14. מלחמת חרבות ברזל הביאה לסגירה מוחלטת של הפעילות במעבר ניצנה, שנמשכה למשך כל תקופת הזכאות, וכן להפסקת הפעילות באזור התעשייה עד היום.

#### טענות המשיבה

15. לעוררת כלל אין ירידה במחזורים בהשוואת מחזור אוקטובר 2022 למחזור אוקטובר 2023. השוואה זו מובילה לתוצאה לפיה קיים גידול בהכנסות בשיעור של כ-30% (אוקטובר 2022 – 2,241,915 ₪, אוקטובר 2023 – 3,064,411 ₪). העוררת אינה עומדת אם כן בתנאי הבסיסי לקבלת הפיצוי, שהוא ירידה במחזור העסקאות בתקופת הזכאות ביחס להכנסות בתקופה המקבילה בשנה הקודמת, ולפיכך היא אינה זכאית לפיצוי.

16. העוררת מנסה להיתלות בהבהרות שפרסמה המשיבה ביחס למענקי הקורונה, אך אלו אינם מתאימים למקרה שלפנינו. ראשית, ההבהרה אליה מתייחסת העוררת מתייחסת לשינויים מבניים, כגון פתיחת סניף נוסף, ולא לנסיבות פרטניות כגון הכנסת שותף. שנית, גם מהציטוט שהביאה העוררת עצמה עולה כי במקרה בו ארעה הרחבת פעילות שהחלה לאחר תקופת הבסיס עלול להיווצר עיוות בחישוב, ולכן במקרים אלו קיימת סמכות להתערב בנוסחה. בענייננו, לא מדובר בהרחבת פעילות אלא בהכנסת שותף חדש לחברה, ויתרה מכך, מדובר בשינוי שחל כבר החל מחודש יוני 2022, זמן רב לפני תקופת הבסיס, חודש אוקטובר 2022.



## מדינת ישראל

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

#### ועם כלביא – נזק עקיף

17. נוסחת הפיצוי שנקבעה נועדה להוות "חליפה אחידה", על מנת לאפשר טיפול יעיל ומהיר בהיקף עצום של תביעות, ולא ניתן לבצע התאמות פרטניות לנסיבות ספציפיות של עסק כזה או אחר. כפי שנקבע בפסיקה, הדבר עומד בניגוד לתכלית החקיקה בדבר יעילות ומהירות.

18. העוררת טוענת למעשה להתחשבות בצמיחה שחלה בעסק, ואולם צמיחה היא טענה רלוונטית במסלול האדום בלבד ואין מקומה במסלול הוצאות מזכות. במקרים בהם ביקש המחוקק להתחשב בנתוני צמיחה הוא ציין זאת במפורש, למשל במתווה המענק לעוסקים משרתי מילואים עבור נזק עקיף שנגרם להם בעקבות שירותם בצו 8 במלחמת חרבות ברזל, וכן במקרים נוספים שצוינו.

#### הדיונים בערר

19. ביום 19.9.2025 וביום 27.11.2025 התקיימו דיונים בערר, באמצעים טכנולוגיים. במהלך הדיונים עמדה הוועדה על כך שהשינוי הנטען אצל העוררת התרחש עוד לפני תקופת הבסיס, והפנתה את העוררת להחלטות בערר 1040-25 **סטארנקסט בע"מ נ' רשות המסים** (נבו, 10.3.2025; להלן – עניין **סטארנקסט**) ובערר 1198-25 **אפקון נ' רשות המסים** (נבו, 7.9.2025; להלן – עניין **אפקון**), בהן נדחו טענות העוררות לסטייה מהנוסחה בשל צמיחה או שינוי בפעילות העסק. לאחר שמיעת הצדדים המליצה הוועדה לעוררת למשוך את הערר.

20. העוררת הודיעה כי היא עומדת על מתן החלטה סופית בערר.

#### השלמות הטיעון שהוגשו לאחר הדיונים בערר

##### טענות העוררת

21. ביום 14.12.2025 הגישה העוררת הודעה מטעמה, בהתייחס למסמך ההבהרות שפורסם על ידי המשיבה ביום 10.12.2025 (להלן – **מסמך ההבהרות**). בסעיף 3 למסמך ההבהרות, שכותרתו "**הבהרה בנושא הרחבת פעילות שהחלה לאחר תקופת הבסיס (שינוי מבני)**", צוין כי ייתכנו מקרים בהם חל בעסק שינוי מבני כגון פתיחת סניף נוסף, שינוי מהות הפעילות, או הוספת אפיק חדש ולאחר תקופת הבסיס, ולכן במקרים אלו תקופת הבסיס תחושב החל מהיום שבו בוצע השינוי המבני. לטענת העוררת, הוכח מעל לכל ספק סביר כי חל אצלה שינוי מבני מהותי שבא לידי ביטוי בהכנסת בעל מניות בהיקף של 50%, והוספת אפיק פעילות שלא היה קיים קודם לכן – מעבר ניצנה. לטענת העוררת, לאור עמדת המשיבה עצמה כי הרחבת פעילות מצדיקה סטייה מהנוסחה הקבועה בחוק, ולנוכח הנסיבות בענייננו, יש לקבל את עמדתה.

22. בהתאם להנחיית הוועדה הגישה העוררת ביום 5.3.2026 הודעה נוספת, המתייחסת לפתיחת הייבוא דרך מעבר ניצנה, בצירוף אסמכתאות רלוונטיות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

23. בהודעתה טענה העוררת כי מאז רכישת מחצית מניותיה על ידי השותף ביוני 2022 חלו שינויים בפעילותה, בשני שלבים: **שלב ראשון**, מאז כניסת השותף לחברה ביוני 2022 ועד 30.10.2023, במהלכו החלה החברה בשינוי וארגון אופי פעילותה מחדש על ידי היערכות והתארגנות למעבר לייבוא מלט דרך מעבר ניצנה, במקום באמצעות אוניות לנמל אשדוד. שינוי זה כלל גם היערכות לשינוי בשינוע המלט ללקוחות, כך שהמלט המגיע ממעבר ניצנה מועבר ישירות ללקוחות בשיטת "גב אל גב", בשונה מהייבוא מנמל אשדוד שבמסגרתו אוסן המלט שנפרק מהאוניות במחסן באזור התעשייה עד הלום, עד למסירתו ללקוחות. בתקופה זו רכשה העוררת סילו והחלה בתקופת הרצה לביצוע רכישות מלט במעבר ניצנה באמצעות משאיות, בשבעה ימי עבודה במהלך החודשים יוני-יולי 2022. במקביל המשיכה החברה לייבא מלט דרך נמל אשדוד. **שלב שני**, מיום 30.10.2022 עד פרוץ מלחמת חרבות ברזל – תחילת הפעילות הממשית במעבר ניצנה. בתקופה זו החליפה העוררת עמיל מכס וקלטה עובדים נוספים ובכלל זאת מפקח מטעמה. העוררת אף ביצעה עבודות הקמת תשתיות בהיקף נרחב (בעלות של 4 מ"ש"ח) לצורך הכשרת השטח לפעילות, שכללו, בין היתר, ייבוא והתקנה של סילו נייד במשקל 650 טון. נתוני ההכנסות של העוררת השתנו בהתאם, כך שחל גידול של פי 5 במוצע ההכנסות לחודשים ינואר-מאי 2022 (טרם הרחבת הפעילות) לממוצע ההכנסות בחודשים יוני-אוקטובר 2022. החל ממרץ 2023 ועד ספטמבר 2023 חל גידול של פי 10 בהכנסות ביחס לחודשים ינואר-מאי 2022.

טענות המשיבה

24. לטענת המשיבה האמור במסמך ההבהרות אינו משנה את מצבה של העוררת ועמדתה נותרה כי העוררת אינה זכאית לפיצוי. בהתאם לעובדות שצוינו על ידי העוררת עצמה, השינוי המדובר הינו הכנסת שותף לעסק בחודש יוני 2022. מדובר בשינוי אשר ספק אם ניתן להתייחס אליו כאל שינוי מבני, ובכל מקרה אין חולק כי הוא ארע חודשים רבים לפני תקופת הבסיס. פרסום מסמך ההבהרות לא שינה את העובדות העומדות בבסיס ערר זה, והמקרה בענייננו אינו המקרה אליו התייחסו ההבהרות.

25. המשיבה הבהירה כי מטרת החוק אינה לפצות על צמיחה. גם במקרים בהם מבצעת המשיבה חישובים חלופיים, אלו נעשים בכפוף לקיומם של תנאי סף – קיומו של קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות לבין הפגיעה בעסק כתוצאה מהמלחמה, וכן קיומה של ירידה במחזוריים. שני תנאים אלו אינם מתקיימים במקרה שלפנינו.

26. בתגובה להודעתה האחרונה של העוררת טענה המשיבה כי אין מדובר בשינוי מבני או בפתיחת סניף, כאמור במסמך ההבהרות, אלא בהרחבה וצמיחה של אותה פעילות. לטענתה, העוררת מנסה לבצע אבחנה מלאכותית בין תקופות אלא שהמסמכים שצירפה אינם תומכים בחלוקה זו. לעוררת לא קיימת ירידת מחזוריים המזכה בפיצוי, כי אם גידול במחזוריים והיא אינה עומדת בתנאי הסף לזכאות לפיצוי.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

דיון והכרעה

28. לאחר שבחנו את טענות הצדדים בכתב ובעל-פה, הגענו לכלל מסקנה כי דין הערר להידחות. כפי שיפורט להלן, גם אם תתקבל הטענה כי השינוי שחל אצל העוררת בקשר עם פתיחת אפיק נוסף של ייבוא מלט דרך מעבר ניצנה עולה כדי שינוי מבני משמעותי בעסק, לא מצאנו כי עלה בידה להוכיח כי שינוי זה התרחש במועד ובאופן המצדיקים לסטות מתקופת הבסיס שנקבעה בחוק ולקבוע תחתיה את תקופת הבסיס החלופית המבוקשת על ידה.

המסגרת הנורמטיבית

29. נקודת המוצא היא כי בהתאם להוראות החוק, זכאותו של עוסק לפיצוי במסלול הוצאות מזכות מותנית, בין היתר, בקיומה של ירידה בשיעור של 25% לפחות בהשוואת מחזור עסקאותיו בתקופת הזכאות לעומת תקופת הבסיס (ראו ההגדרות: **"תקופת הבסיס"**, **"תקופת הזכאות"** ו**"שיעור הירידה במחזור העסקאות"** בסעיף 38 לחוק).

30. אין חולק כי בהתאם להשוואה הקבועה בחוק לא מתקיימת אצל העוררת ירידת המחזורים הנדרשת לצורך הזכאות. מחזור העסקאות של העוררת בחודש אוקטובר 2022 עמד על 2,241,915 ₪, ואילו בחודש אוקטובר 2023 עמד המחזור על 3,064,411 ₪, היינו עלייה של כ-36% בהכנסות. טענתה של העוררת היא כי אין להסתפק בחישוב הקבוע בחוק, מאחר שתקופת הבסיס אינה משקפת נכונה את היקף פעילותה בתקופה שקדמה למלחמה, וזאת לנוכח שינוי מהותי שחל בפעילותה.

31. סוגיית הצמיחה שחלה בעסק לאחר תקופת הבסיס נדונה בהחלטות קודמות של ועדות הערר. בעניין **סטארנקסט** נדחתה טענת עוסק שלפיה יש להביא בחשבון את הגידול המשמעותי בהכנסותיו בשנת 2023 ולקבוע על יסודו תקופת בסיס חלופית. בהחלטה נקבע כי נוסחת החוק מבוססת על השוואה בין תקופות מקבילות, וכי העובדה שהנוסחה אינה מביאה בחשבון את הצמיחה שחלה בעסק במהלך השנה שבין תקופת הבסיס לתקופת הזכאות אינה מהווה, כשלעצמה, הצדקה לסטות ממנה. בדומה לכך, בעניין **אפקון** נקבע כי עצם הגידול המשמעותי בהיקף הפעילות אינו מצדיק קביעת תקופת בסיס שונה. באותה החלטה עמדה הוועדה על כך שהמחוקק בחר במודע שלא לקבוע בחוק מנגנון המאפשר התחשבות בגידול שחל בעסק לאחר תקופת הבסיס. לצד זאת, עמדה הוועדה על ההבחנה בין צמיחה של פעילות קיימת לבין מקרה של שינוי מבני מובחן, כגון פתיחת סניף חדש לאחר תקופת הבסיס וקבעה כי. כאשר נוסף לעסק רכיב פעילות מובחן, כגון סניף חדש, מפעל נוסף או אפיק פעילות חדש, עשוי להתקיים אירוע מוגדר שניתן לבדודו בזמן ולבחון את פעילות העסק החל ממנו (ראו עניין **אפקון**, פסקאות 43-49; בנוסף ראו ערר 2098-25 **רזאור השקעות הנדסה ויעוץ בע"מ נ' רשות המיסים** (נבו), 20.5.2026), פסקאות 112-114).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

32. הבחנה זו באה לידי ביטוי גם במהלך הדיון בהצעת החוק בוועדת הכספים של הכנסת. בדיון הבהיר מנהל קרן הפיצויים כי בשונה ממקרה של צמיחה טבעית בעסק שאינה מצדיקה קביעת תקופת בסיס שונה, הרי שבמקרה של הרחבת העסק על ידי פתיחת סניף חדש המביא לכך שתקופת הבסיס אינה משקפת עוד את פעילות העסק, ניתן יהיה לחשב את תקופת הבסיס בהתאם להוראות שנקבעו לגבי עסק חדש, כפי שנהגה המשיבה בעניין למענקי הקורונה (ראו פרוטוקול מס' 234 מישיבת ועדת הכספים של הכנסת מיום 5.11.23, עמ' 88-89).

33. בהמשך לכך, במסמך ההבהרות שפורסם ביום 10.12.2025, התייחסה המשיבה למקרה בו חל שינוי מבני לאחר תקופת הבסיס, וקבעה:

**"כפי שהוסבר לעיל בסעיף 2 לעניין מקרים בהם קיימת ירידת מחזורים טרם המלחמה, הרי שייטכנו מקרים בהם חל בעסק שינוי מבני כגון פתיחת סניף נוסף, שינוי מהות הפעילות או הוספת אפיק פעילות חדש, ולאחר תקופת הבסיס. על כן, גם במקרים אלו תקופת הבסיס תחושב בהתאמה החל מהיום בו בוצע השינוי המבני. למען הסר ספק הרחבת פעילות בה יבוצע חישוב מותאם היא אך ורק במקרה של שינוי מבני - כדוגמת פתיחת סניף, הקמת מפעל נוסף, שינוי מהות הפעילות או הוספת אפיק פעילות וכיו"ב. אין הכוונה לגידול שחל בהיקף פעילות קיימת. גידול במחזור לכשעצמו אינו מהווה הרחבת פעילות ולא יקבל ביטוי בשינוי החישוב. חישוב מחזור הבסיס במקרים אלה ייקבע כממוצע של החודשים החל מיום השינוי ועד חודש טרום המלחמה, למעט עסקים עונתיים שינתן להם מענה נפרד הנותן ביטוי לעונתיות של העסק. ככל שהתקבלה הרחבת הפעילות, נבצע התאמה לתשומות והעסקאות בהקבלה לתקופת הזכאות החדשה." (סעיף 3 למסמך ההבהרות; ההדגשות נוספו – ל.ק.)**

34. הנה כי כן, שינוי מבני מהותי שהתרחש לאחר תקופת הבסיס עשוי להצדיק, בנסיבות המתאימות, קביעת מחזור בסיס חלופי. אלא שאין די בעצם קיומו של שינוי בפעילות; על העוסק המבקש לחרוג מהנוסחה להניח תשתית עובדתית מספקת לכך שהשינוי אכן התרחש לאחר תקופת הבסיס, וכי מדובר בשינוי מובחן ומהותי ולא בהמשך טבעי או הדרגתי של תהליך צמיחה שהחל עוד קודם לכן. דרישה זו מקבלת משנה תוקף כאשר הסטייה המבוקשת מהנוסחה אינה נוגעת רק לגובה הפיצוי, אלא לעצם הזכאות לו, כבעניינו. במקרה כזה, יש להראות כי חל שינוי מבני של ממש לאחר תקופת הבסיס, כך שזו אינה רלוונטית עוד מבחינת מבנה הפעילות של העסק.

על רקע דברים אלו, נפנה כעת לבחון את השינוי הנטען בפעילות העוררת.

השינוי בפעילות העוררת – מהותו ומועד התרחשותו



## מדינת ישראל

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

#### ועם כלביא – נזק עקיף

37. בענייננו, קיים קושי כבר באופן שבו הוגדר השינוי הנטען ובמועד שבו התרחש. לא למותר לציין כי בנושא זה חלה טרנספורמציה מסוימת בטיעוני העוררת - בהשגה ובשלב הראשוני של הליך הערר מיקדה העוררת את טענותיה בשינוי שחל במצבת בעלי המניות בחודש יוני 2022, עם כניסת השותף שרכש 50% ממניות החברה. לטענתה, כניסת השותף הביאה להרחבה משמעותית של פעילותה ולגידול ניכר במחזורי העסקאות, ובהתאם לכך ביקשה לחשב את מחזור הבסיס לפי ממוצע הכנסותיה בחודשים ינואר עד ספטמבר 2023. העוררת הדגישה בהקשר זה כי ממוצע הכנסותיה בחודשים יוני עד אוקטובר 2022 גדל פי 5 ביחס לממוצע ההכנסות בחודשים ינואר עד מאי 2022, טרם כניסת השותף. כלומר, בהתאם לגרסתה המקורית של העוררת, השינוי המבני המהותי הוא עצם כניסת השותף בחודש יוני 2022 והשפעתו באה לידי ביטוי באופן ניכר במחזורי העסקאות עוד לפני חודש אוקטובר 2022.

38. ברי כי ככל שהשינוי הרלוונטי הוא כניסת השותף וההתרחבות שנבעה ממנה, אין בכך כדי להצדיק קביעת תקופת בסיס חלופית. מדובר בשינוי שהחל מספר חודשים לפני תקופת הבסיס, והשפעתו באה לידי ביטוי כבר במחזור חודש אוקטובר 2022 עצמו.

39. בהמשך ההליך, הן במהלך הדיונים ובפרט לאחר פרסום מסמך ההבהרות מטעם המשיבה, השתנה במידה מסוימת מוקד הטיעון של העוררת. העוררת ביקשה להבחין בין עצם כניסת השותף וההיערכות לפתיחת אפיק הייבוא היבשתי דרך מעבר ניצנה, לבין תחילת הפעילות הממשית במעבר ניצנה. לטענתה, החל מיוני 2022 ועד סוף אוקטובר 2022 התקיים שלב של היערכות והתארגנות, ואילו רק ביום 30.10.2022 החל השלב השני, שבו החלה הפעילות הממשית והשוטפת במעבר ניצנה.

40. חרף ההתפתחות בטיעון ובפרט לאור העובדה שמסמך ההבהרות של המשיבה פורסם במהלך ההליך שלפנינו, ניתנו לעוררת מספר הזדמנויות נוספות להגיש השלמות טיעון ואסמכתאות לצורך הוכחת מועד השינוי הנטען והיקפו. כפי שיפורט להלן, איננו סבורים כי עלה בידי העוררת להציג תשתית עובדתית מלאה התומכת בטענתה כי השינוי המהותי בפועל התרחש רק לאחר חודש אוקטובר 2022 וכי התקיים קו גבול ברור ומובחן בין התקופות.

#### התשתית העובדתית והראייתית בנוגע לשינוי הנטען

41. מן החומר שהגישה העוררת עולה כי פתיחת ערוץ הייבוא היבשתי במעבר ניצנה אכן היה כרוך בהשקעת משאבים רבים בתשתיות, ברכישת ציוד ובהתאמות תפעוליות. בנסיבות אלה, אין המדובר בהכרח בגידול כמותי בלבד של אותה פעילות ממש, ולצורך הדיון מוכנים אנו להניח כי המעבר מייבוא ימי בלבד דרך נמל אשדוד לייבוא יבשתי דרך מעבר ניצנה, שהפך בהמשך שנת 2023 לערוץ מרכזי בפעילות החברה, עשוי, באופן עקרוני, לעלות כדי שינוי מבני מהותי.

42. אלא שהקושי המרכזי בענייננו הוא כאמור מועד השינוי. פירוט משיכות המלט מניצנה שצירפה העוררת מלמד כי פעילות בפועל דרך מעבר ניצנה התקיימה כבר בחודשים יוני ויולי 2022.



## מדינת ישראל

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

#### ועם כלביא – נזק עקיף

בהתאם למסמך זה בוצעו 21 משיכות מלט במעבר ניצנה בתקופה שבין 23.6.2022 לבין 7.7.2022, במהלך 7 ימים. העוררת אמנם טענה כי מדובר ב"תקופת הרצה" בלבד שלאחריה הופסקה הפעילות לצורך ביצוע התאמות והיערכות, וכי רק ביום 30.10.2022 החלה פעילות ממשית ורציפה במעבר. ואולם, לא מצאנו כי הונחה תשתית עובדתית מספקת המאפשרת לקבוע כי יום 30.10.2022 אכן מהווה נקודת זמן מובחנת שבה השתנה באופן מהותי אופי פעילותה של החברה. עצם העובדה שהפעילות הייתה מצומצמת יותר בתחילת הדרך או הופסקה לפרק זמן מסוים, אינה מלמדת בהכרח כי מבחינה עסקית ותפעולית טרם החל השינוי המבני.

43. אף יתר הנתונים שהציגה העוררת אינם מלמדים על נקודת מפנה ברורה לאחר אוקטובר 2022. כך, העוררת עצמה ציינה כי רכישת הסילו נעשתה עוד בחודש יוני 2022. התמונות שצורפו ביחס לעבודות שבוצעו באתר ניצנה אינן נושאות תאריך המאפשר לקבוע מתי בוצעו ומתי הושלמו. אף השינוי המשמעותי במספר העובדים התרחש עוד לפני תקופת הבסיס – בהתאם לטפסי 126 שצירפה העוררת עולה, כי עד חודש מאי 2022 העסיקה העוררת 7 עובדים. החל מחודש יוני 2022 החלה עליה הדרגתית במספר העובדים כך שבחודש ספטמבר עמד מספר העובדים על 12, ואילו בחודשים אוקטובר עד דצמבר 2022 הגיע מספר העובדים לשיא של 13. בתחילת שנת 2023 דווקא חלה ירידה מסוימת במספר העובדים, ואילו החל מחודש יוני 2023 התייצב מספרם על 14. אם כן, מספר העובדים של העוררת אכן גדל באופן ניכר ביחס למספרם במחצית הראשונה של שנת 2022, טרם כניסת השותף, אך מדובר בגידול הדרגתי ששיאו, כאמור, דווקא בחודש תקופת הבסיס. נתונים אלו מתיישבים יותר עם תהליך הדרגתי של התארגנות והרחבת הפעילות מאשר עם שינוי מובחן שהחל רק לאחר תקופת הבסיס.

44. לכך מצטרפים נתוני מחזורי העסקאות. כאמור, העוררת עצמה הצביעה על גידול של פי 5 במוצע ההכנסות בין ינואר עד מאי 2022 "טרם הרחבת הפעילות" לבין ממוצע ההכנסות ביוני עד אוקטובר 2022, "לאחר הרחבת הפעילות". עובדה זו אינה עולה בקנה אחד עם הטענה כי השינוי המבני התרחש רק לאחר חודש אוקטובר 2022.

45. ריכוז נתוני הייבוא שצירפה העוררת מלמד כי לאחר הפעילות הראשונית במעבר ניצנה בחודשים יוני ויולי 2022, התחדשה הפעילות במעבר בחודש נובמבר 2022 ונמשכה באופן רציף במהלך שנת 2023, תוך שהייבוא דרך ניצנה הופך בהדרגה לערוץ הייבוא המרכזי של העוררת. נתונים אלה תומכים אמנם בטענת העוררת בדבר התרחבות משמעותית של הפעילות במעבר ניצנה החל מסוף שנת 2022, אולם אין בהם כדי לבסס את ההבחנה שמבקשת העוררת לערוך בין שלב ההיערכות שקדם ליום 30.10.2022 לבין שינוי מבני מהותי שהתרחש רק לאחר מועד זה. זאת, בשים לב לכך שהפעילות במעבר ניצנה החלה עוד בחודש יוני 2022, כחלק מתהליך השינוי וההתרחבות שהחל באותה עת. בהקשר זה יש להבחין בין המועד שבו אפיק מסוים הפך למרכזי או הגיע להיקף פעילות משמעותי, לבין המועד שבו התרחש השינוי המבני המצדיק סטייה מתקופת הבסיס, ונראה כי לא לשווא קשרה העוררת מלכתחילה את השינוי המבני



**מדינת ישראל**

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

**ועם כלביא – נזק עקיף**

לכניסת השותף ביוני 2022. למעשה, גם לשיטת העוררת השינוי המהותי באופן פעילותה התרחש עם כניסת השותף בחודש יוני 2022 ועוד לפני תקופת הבסיס, אלא שהביטוי המקסימלי לכך במחזורי ההכנסות הגיע בשלב מאוחר יותר, החל מחודש מרץ 2023 (ראו פסקאות 20-22 להודעת העוררת מיום 5.3.2026).

46. העובדה שבמהלך שנת 2023 התרחבה פעילות העוררת דרך מעבר ניצנה באופן משמעותי אינה מלמדת, כשלעצמה, כי השינוי המבני אירע באותה שנה או לאחר תקופת הבסיס. מטבע הדברים, הוספת אפיק פעילות חדש, בדומה לפתיחת סניף חדש, עשויה להיות תהליך הדרגתי שתחילתו אינה ממששת את מלוא פוטנציאל הפעילות הטמון בו. ואולם, אין בכך כדי להצדיק את קביעת תקופת הבסיס בהתאם למועד שבו הגיעה הפעילות החדשה להיקף מסוים או ל"הבשלה", כפי שמבקשת העוררת בענייננו. ודוק, תחילה טענה העוררת כי יש לחשב את תקופת הבסיס החל מחודש ינואר 2023, ואילו בהודעתה האחרונה מיום 5.3.2026 טענה כי יש לחשבה החל מחודש מרץ 2023. כפי שקובעות הוראות החוק בנוגע לעסק חדש, גם במקרה של שינוי מבני מועד תחילת הפעילות הוא המועד הרלוונטי ולא המועד שבו פעילות זו התרחבה או התבססה.

47. מכלול הראיות מציג אפוא תהליך שהחל בחודש יוני 2022 עם כניסת השותף, תחילת הפעילות בניצנה והגידול המשמעותי בהיקפי הפעילות; נמשך במהלך המחצית השנייה של שנת 2022 בהיערכות, השקעות, גידול בכוח האדם ושינויים תפעוליים, ובהמשך הבשיל לכדי פעילות שוטפת ומשמעותית יותר דרך ניצנה, שהמשיכה להתרחב במהלך שנת 2023 (טרם המלחמה). אין בידינו לקבוע כי בתוך הרצף המתואר ניתן לבודד אירוע מהותי חדש שהתרחש דווקא לאחר אוקטובר 2022 ואשר ממנו ואילך השתנה מבנה העסק באופן המצדיק קביעת תקופת בסיס חדשה.

**סיכום**

56. גם אם יש יסוד לטענת העוררת כי המעבר מייבוא ימי לייבוא יבשתי ופתיחת האתר במעבר ניצנה היוו שינוי מבני משמעותי בפעילותה, לא מצאנו כי עלה בידה להוכיח כי השינוי התרחש לאחר תקופת הבסיס, באופן שמצדיק קביעת תקופת בסיס חלופית שתוביל לירידת מחזורים המזכה בפיצוי.

57. גרסתה המקורית של העוררת קשרה את השינוי לכניסת השותף ולהרחבת הפעילות החל מיוני 2022; פעילות בפועל דרך מעבר ניצנה מתועדת כבר בחודשים יוני ויולי 2022; רכישת הסילו, ההיערכות התפעולית והגידול במספר העובדים החלו עוד במהלך המחצית השנייה של שנת 2022 ומספר העובדים הגיע לשיא באוקטובר 2022; מחזור העסקאות בחודש אוקטובר 2022 שיקף כבר גידול דרמטי בהשוואה למחצית הראשונה של אותה שנה. אמנם במהלך 2023 הפך



**מדינת ישראל**

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

**ועם כלביא – נזק עקיף**

הייבוא דרך מעבר ניצנה לערוץ פעילות מרכזי, אולם אין בכך כדי להוכיח כי השינוי המבני עצמו נוצר רק לאחר חודש אוקטובר 2022.

58. חרף ההזדמנויות הנוספות שניתנו לעוררת, לא עלה בידה להוכיח נקודת שינוי מהותית ומובחנת לאחר תקופת הבסיס. התמונה העולה מכלל החומרים שהוגשו היא של תהליך מתמשך והדרגתי שהחל כבר בחודש יוני 2022, ולא של שינוי מבני חדש שהחל ביום 30.10.2022, כטענת העוררת.

59. מכל הנימוקים שפורטו לעיל, דין הערר להידחות. העוררת תישא בהוצאות המשיבה בסך 12,000 ₪ שישולמו תוך 30 ימים ממועד מתן החלטה זו.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 60 יום.  
ניתנה היום בתאריך י"ח אלול תשפ"ו, 31.08.2026, בהעדר הצדדים.

ברוך ברוכי, רו"ח  
חבר

ליאת קציר-מרגלית, עו"ד  
יו"ר הוועדה