



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

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

העוררת: עמילות מכס ותחבורה עמית בעמ, תאגיד 510120041
באמצעות ב"כ רו"ח רפאל אוזנה

נ ג ד

המשיבה: רשות המיסים – קרן הפיצויים
באמצעות ב"כ משיבה עו"ד בת אל אזמרה אסרסה

החלטה

1. הערר שלפנינו עוסק בעיקרו בסוגיית הקשר הסיבתי, וכן בשאלת סמכותה של המשיבה לתקן את החלטותיה בשלב הערר.
2. נקדים ונציין כי לאחר שבחנו את טענות הצדדים, את המצב המשפטי ואת נסיבות המקרה, הגענו למסקנה כי יש לקבל את הערר ולדחות את בקשות המשיבה לתקן את החלטותיה.

רקע עובדתי ודיוני

3. העוררת היא חברה בע"מ שהחלה את פעילותה בשנת 1953 ועוסקת בשילוח בינלאומי ובעמילות מכס.
4. העוררת הגישה תביעה לפיצוי עבור תקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023 בסכום של 1.5 מיליון ₪, לפי חוק התוכנית לסיוע כלכלי (הוראת שעה – חרבות ברזל), התשפ"ד-2023 (להלן – "החוק").
5. ביום 1.9.24 דחתה המשיבה את תביעת העוררת בנימוק כי בהשוואה בין החודשים ינואר-ספטמבר 2023 לתקופה המקבילה בשנת 2022 חלה ירידה בשיעור של 33% בהכנסותיה, ולנוכח ירידה זו, שקדמה למלחמה, נקבע מחזור בסיס חלופי המבוסס על החודשים ינואר-ספטמבר 2023 (שבהם ארעה הירידה). בהתאם לחישוב לפי מחזור בסיס חלופי זה קיימת ירידה של 23% בהכנסות בתקופת הזכאות, שאינה מגיעה לשיעור המינימלי המזכה בפיצוי (25%).
6. ביום 10.10.24 הגישה העוררת השגה על החלטת המשיבה.
7. ביום 12.6.25 דחתה המשיבה את השגת העוררת מנימוקים דומים.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

8. ביום 11.8.25 הגישה העוררת את הערר שלפנינו.
9. ביום 2.6.26, יומיים לפני מועד הדיון שנקבע בתיק, הודיעה המשיבה כי התגלתה טעות בחישוב הפיצוי של העוררת ולפיכך ביקשה מהוועדה להחזיר את הערר לשלב ההשגה או להתיר לה לתקן את ההחלטה בהתאם לסמכות הנתונה לה בסעיף 38(ב) לחוק, תוך מתן אפשרות טיעון לעוררת.
10. לאחר קבלת תגובת העוררת, שביקשה לקיים את הדיון במועדו, החליטה הוועדה כי הדיון יתקיים במועדו ובמסגרתו תידון בקשת המשיבה.
11. בתגובה להחלטה זו הגישה המשיבה הודעה נוספת ביום 3.2.26, ובה ציינה כי סגן המנהל, מר גיא ג'ורנו, קיים שיחה עם ב"כ העוררת על מנת לייתר את הדיון ולהגיע להסכמות בדבר השבת התיק לשלב ההשגה, תוך הסברת הטעות שנמצאה, אולם לנוכח סירוב העוררת לא עלה בידי הצדדים להגיע להסכמה. המשיבה הוסיפה ופירטה כי קיים פער עצום בין היקפי העסקאות שעליהם דיווחה העוררת למע"מ לבין ההכנסות המופיעות בדוחותיה הכספיים השנתיים, וזאת מאחר שהיא דיווחה למע"מ על הכנסות בשיעור אפס שעל פי חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן – "חוק מע"מ") אסור היה לה לדווח. לטענת המשיבה, במקום לדווח למע"מ רק על ההכנסות מעמלות שירותי המכס על הטיפול בשילוח, העוררת דיווחה את סכום הברוטו, כלומר גם את עלות השילוח עצמה. יצוין כי טענה זו לא הוזכרה בהחלטותיה הקודמות של המשיבה או בכתב התשובה שהגישה.
12. ביום 4.6.26 התקיים דיון בערר. בסיום הדיון הציעה הוועדה לצדדים לערוך את חישוב הפיצוי המגיע לעוררת בהתאם לממוצע בסיס חלופי הכולל את 12 החודשים האחרונים. לבקשת המשיבה, העניקה לה הוועדה מספר ימים לצורך התייעצות, תוך שהיא מבהירה כי עליה להודיע אם היא מסכימה להצעת הוועדה או לא, מבלי להעלות טענות חדשות.
13. על אף האמור, המשיבה לא הגישה את התייחסותה להצעה במועד שנקבע, ובמקום זאת הגישה בקשה לקיום דיון נוסף בערר. זאת, בטענה כי מר גיא ג'ורנו, סגן מנהל קרן הפיצויים, שהה במילואים במועד הדיון הקודם ולפיכך לא עלה בידיה להשיב לשאלות הוועדה בדיון כנדרש.
14. לאחר קבלת תגובת העוררת לבקשה, החליטה הוועדה ביום 16.6.26 כי הדיון שהתקיים בערר בנוכחות שלושת נציגי המשיבה היה ממצה וכי אין להשיב את ההליך לשלב ההשגה בשלב זה של ההליך, על מנת לבחון סוגייה חדשה ושונה שלא הועלתה קודם לכן. לפיכך קבעה הוועדה כי גם אין הצדקה לקיים דיון נוסף, שתכליתו היא להוות מקצה שיפורים לטענות המשיבה בנושא החדש שהעלתה. המשיבה שבה והתבקשה להודיע עמדתה בתוך 5 ימים ביחס להצעה שהעלתה הוועדה בדיון, בתגובה שאורכה לא יעלה על פסקה אחת.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

15. על אף האמור, המשיבה התעלמה מהחלטת הוועדה והגישה ביום 22.6.26 תגובה מפורטת ובה התייחסה לסמכות הנתונה לה לתקן את החלטותיה במקרה של טעות מהותית שהתגלתה, כמו גם לטעות שנפלה לטענתה במקרה הנוכחי, הנוגעת לשאלת הדיווח הנכון למע"מ (טענות המשיבה יפורטו בהמשך). בהמשך לכך הודיעה המשיבה כי אין בידה לקבל את הצעת הוועדה בדבר עריכת חישוב מחזור בסיס חלופי, וחזרה על בקשתה להשיב את הערר לשלב ההשגה או לאפשר לה לתקן את החלטתה, לאחר מתן זכות טיעון לעוררת.

16. ביום 17.7.26 הגישה העוררת את תגובתה להודעת המשיבה.

טענות הצדדים

נסקור תחילה את טענות הצדדים בכתב הערר, בכתב התשובה ובתגובה לתשובה, המתייחסות לנימוקים שהועלו בהחלטות המשיבה בהשגות, ולאחר מכן נפרט את הטענות שהעלו הצדדים לקראת הדיון ואחריו ביחס לבקשת המשיבה לתקן את החלטתה.

טענות העוררת בכתב הערר

17. העוררת מפנה להוראות הרלוונטיות מהחוק וכן לתכליותיו כפי שנקבעו במסגרת דברי ההסבר, ובהמשך לכך טוענת כי הכנסותיה נפגעו באופן משמעותי במהלך תקופת הזכאות כתוצאה מהמלחמה, וכי דרישת קשר הסיבתי מתקיימת בעניינה. העוררת מוסיפה כי היא עוסקת ביבוא וייצוא של טובין לארץ ולפיכך הושפעה באופן ישיר מההאטה שנגרמה למשק הישראלי בעקבות המלחמה, מהצמצום ומהקפאת הטיסות של מרבית החברות לישראל, וכן מהעיכובים המשמעותיים שנוצרו בשרשרת האספקה ובנתיבי הסחר הימי העולמי. לטענת העוררת, המשיבה לא התייחסה בהחלטותיה לגורמים אלו, שפגעו בה במובהק. העוררת מדגישה כי היא המשיכה את פעילותה בתקופת המלחמה, לא פיטרה עובדים ושמרה על שגרת עבודת רגילה, מתוך הנחה כי תקבל פיצוי מהמשיבה לאור הירידה הברורה בהכנסותיה בתקופה הקובעת.

18. לטענת העוררת, מחזור הבסיס נקבע בצורה ברורה בחוק במקביל לתקופת הזכאות בשנת 2022, ואילו רצה המחוקק להשוות את ההכנסה בתקופת הזכאות לתקופות אחרות היה עושה כן במפורש. העוררת מפנה להחלטות ולפסקי דין שניתנו בעניין זה, וכן מציינת כי מחזור העסקאות שלה בחודשי תקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023 היה הנמוך ביותר בשנים 2022-2024, נתון המפריך כשלעצמו את טענת המשיבה בדבר ירידה טבעית בהכנסות, שאינה קשורה למלחמה.

19. העוררת מוסיפה כי גם השוואה בין ההכנסות בנובמבר-דצמבר 2023 להכנסות בנובמבר-דצמבר 2024 מעידה על ירידה שארעה בתקופת הזכאות. בנוסף טוענת העוררת כי אם המשיבה היתה כוללת גם את חודש אוקטובר 2023 בחישוב החלופי שערכה, היה הדבר מביא לירידה בשיעור המזכה, וכי גם חישוב חלופי הכולל את 12 החודשים האחרונים מביא למתן פיצוי.



מדינת ישראל
ועדת ע"ר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי
ועם כלביא – נזק עקיף

טענות המשיבה בכתב התשובה

20. המשיבה חוזרת על הנימוקים שהועלו בהחלטה בהשגה וטוענת כי אצל העוררת ארעה ירידה משמעותית של כ-33% בהכנסות בתקופה ינואר-ספטמבר 2023, בהשוואה לתקופה המקבילה בשנת 2022. לטענתה, ירידה זו אמנם החלה כבר בסוף שנת 2022 ובתקופת הבסיס המקורית, אולם העמיקה החל מחודש ינואר 2023, ולפיכך העוררת לא היתה צפויה לקבל בתקופת הזכאות את ההכנסות שהיו לה בתקופת הבסיס. המשיבה מוסיפה כי הירידה המשמעותית בהכנסות העוררת התרחשה בדיווחי העסקאות הפטורות, החל מחודש דצמבר 2022. המשיבה מפנה לפסיקה שניתנה בעניין דרישת הקשר הסיבתי וירידה בהכנסות שהחלה קודם למלחמה, וכן להוראות הביצוע שפרסמה בהקשר זה.

21. המשיבה טוענת כי לנוכח ירידה זו היא ערכה חישוב חלופי של תקופת הבסיס, וזאת החל מחודש ינואר 2023, וכי בהתאם לחישוב זה לא מתקבלת ירידה בשיעור המזכה בפיצוי (אלא בשיעור של 23% בלבד). המשיבה מוסיפה כי העוררת לא הסבירה את הירידה בהכנסותיה במהלך שנת 2023.

22. לטענת המשיבה, ההכנסות שדווחו בתקופת הבסיס המקורית, כלומר בחודשים אוקטובר-דצמבר 2023, אינן דומות להכנסותיה החל מחודש ינואר 2023, ולפיכך אין מקום לערוך חישוב חלופי המביא חודשים אלו בחשבון. לטענתה, הכנסות העוררת ירדו והתייצבו במהלך שנת 2023 קודם למלחמה, ועל כן יש לערוך את החישוב בהתבסס על חודשים אלו בלבד, כפי שעשתה בהחלטתה בהשגה.

טענות העוררת בתגובה לתשובה

23. העוררת חוזרת על טענותיה ומצביעה על חישובי מחזורים וממוצעים חלופיים המביאים לירידה בהכנסות בשיעור המזכה בפיצוי. לטענתה, אין צורך להראות כי הירידה בהכנסות נגרמה במלואה מהמלחמה, ודי להוכיח כי המלחמה היתה גורם דומיננטי שהביא לירידה. העוררת מוסיפה כי העלייה בהכנסותיה במהלך שנת 2024 סותרת את טענת המשיבה בדבר ירידה בהכנסות שקדמה למלחמה, ועל כן המשיבה בוחרת להתעלם ממנה.

24. העוררת טוענת כי בניגוד לעמדת המשיבה שלפיה יש להסתמך על הדיווחים למע"מ, בפועל וגם במקרה הנוכחי היא עורכת בדיקות פרטניות וחורגת מהנוסחה שנקבעה בחוק.

טענות המשיבה בהודעות ובתגובות בעניין תיקון החלטתה ודיווחי העוררת למע"מ

25. בהודעות שהגישה סמוך לדיון ציינה המשיבה כי קיים פער גבוה מאוד בין היקפי העסקאות שעליהם דיווחה העוררת למע"מ לבין ההכנסות שהוצגו בדוח הכספי לשנת 2023: בדו"ח הכספי דווח על הכנסות בסכום של כ-26 מיליון ₪, בעוד שלמע"מ דווח על עסקאות בסכום של כ-167



מדינת ישראל

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

ועם כלביא – נזק עקיף

מיליון ₪. פער זה נובע לטענת המשיבה מכך שהעוררת דיווחה למע"מ על הכנסות בשיעור (מע"מ) אפס שעל פי חוק מע"מ אסור היה לה לדווח. לטענתה, במקום לדווח רק על ההכנסות מהעמלות של שירותי עמילות המכס על הטיפול בשילוח, העוררת דווחה על סכום הברוטו, כלומר גם על עלות השילוח עצמה. המשיבה טוענת כי בהתאם להוראות חוק מע"מ, לתקנות מס ערך מוסף, תשל"ו-1976 ולהוראות נוהל שונות שפורסמו על ידי רשויות מע"מ, עמיל מכס צריך לדווח רק על השירות שאותו הוא נותן ושעליו הוא גובה שכר טרחה. בנוסף, גם ביחס לניכוי מס תשומות יש לנכות רק תשומות ששימשו בעסקו ושחשבונית המס ערוכה על שמו.

26. המשיבה מוסיפה כי בפועל, מאחר שעמיל המכס עומד בקשר בין היבואן לספקי השירותים (חברות הנמל וחברות השילוח הימי או האווירי), עמילי המכס משמשים כצינור ורושמים את הוצאות היבואן בספרים שלהם, וכך מחייבים את היבואנים בהתאם כולל העמלה (בשיטת ברוטו), וזאת כאמור בניגוד לחוק. מכאן, שהעוררת דיווחה למע"מ סכומים משמעותיים שעליהם אסור היה לדווח, והדבר יצר עיוות מבחינת ירידת המחזורים לצורך חישוב הזכאות לפיצוי, שכן עריכת ההשוואה בהתאם למחזורי העסקאות החייבות בלבד, מעלה כי שיעור הירידה הוא 20.5% בלבד, כלומר מתחת לשיעור המינימלי המזכה בפיצוי.

27. המשיבה מאזכרת בהקשר זה את סעיף 38(ב) לחוק המקנה לה סמכות לתקן את החלטותיה, וזאת בתוך ארבע שנים מיום שניתנה החלטה, ומבלי שסמכות זו מוגבלת עד לשלב הגשת ע"ר. המשיבה מפנה להחלטות שניתנו בעניין זה, ובכלל זאת לפסק הדין בעמ"נ 54772-06-22 **מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המסים בישראל** (נבו, 30.11.22), שבו נקבע כי מטרת ההליך היא פיצוי אמת, וכי ועדת הערר אינה יכולה להתעלם מממצאים שהובאו לידיעתה שיש בהם להשליך על הזכאות לפיצוי, גם אם הבאו בשלב מאוחר (ואף אם הועלו ביוזמת הוועדה).

28. לפיכך טוענת המשיבה כי לא ייתכן שהוועדה תתעלם מטעות מהותית המאיננת את הפיצוי בכללותו, רק בשל כך שהטענה בעניין הועלתה יומיים לפני הדיון, וגם אם רשויות מע"מ לא פסלו את הדוחות שהגישה העוררת. בהקשר זה מציינת המשיבה כי רשויות מע"מ אינן נוהגות להעלות כל תיק לביקורת.

29. בנוגע להשוואה שנערכה במהלך הדיון לעוסקים בענף התיירות המדווחים בשיטת הברוטו באופן המקובל על המשיבה, נטען כי ביחס לעוסקים בענף זה נחתם הסכם פשרה המסדיר את דיווחיהם למע"מ, לו ניתן תוקף של פסק דין. זאת, בניגוד לעמילי מכס דוגמת העוררת, שעליהם חלים הוראות חוק מע"מ והתקנות, שמכוחם עליהם לדווח אך ורק על שירותי העמילות שהם מספקים, כלומר רק על ההכנסות נטו.

30. המשיבה מוסיפה כי במשק ישנם סוגים שונים של ענפים שסוגיית הברוטו/נטו רלוונטית עבורם, וכי רשויות מע"מ מבצעות בעניינם ביקורות בהתאם למשאבים ולשיקולים אחרים. בחלק



מדינת ישראל

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

ועם כלביא – נזק עקיף

מהענפים (כגון מסחר ברכבים משומשים), דיווחים בשיטת הברוטו מנוגדים להוראות החוק, בעוד שבענף התיירות ניתן כאמור לדווח או בשיטת הברוטו או בשיטת הנטו, לנוכח הסכם הפשרה שנחתם כאמור, הגם שלעמדת המשיבה הדיווח הנכון הוא בכל מקרה בשיטת הנטו.

31. המשיבה מדגישה כי במקרה זה העוררת עוסקת במתן שרותי עמילות מכס ושילוח ומהווה גורם מקשר בין ספקי השירותים לבין היבואנים או היצואנים. המשיבה מתייחסת בהודעתה בהרחבה לשינויים שחלו לטענתה בענף זה במהלך השנים. לדבריה, עד לפני מספר שנים פעלו עמילי המכס באופן חוקי בכך שחייבו את הלקוח (היבואן או היצואן) על השירותים שסיפקו ואת מסמכי ההובלה וההוצאות השונות היו מעבירים לו על מנת שישלם ישירות לספקי השירות, אולם כיום צורת העבודה השתנתה, וספקי השירות החליטו לעבוד בשיטה מעוותת שלפיה על הלקוחות להעביר את התמורות דרכם. כך, במקום להתחשב עם אלפי יבואנים ויצואנים, העיסוק צומצם למספר מצומצם מאוד של עמילי מכס. ספקי השירותים החלו להפיק חשבוניות מס לעמיל המכס במקום למקבל השירות, וכאשר מסמך היה ערוך על שם עמיל המכס היבואן לא יכול היה לנכות מס תשומות שכן המסמך אינו ערוך על שמו. לפיכך מצאו עמילי המכס פתרון קסם באמצעות ניכוי של חשבוניות המס הערוכות על שמם בדוחות התקופתיים למע"מ, תוך חיוב היבואן או היצואן בסכום המלא לרבות מחיר השירות, וזאת בניגוד מוחלט לחוק.

32. מכאן טוענת המשיבה כי ההוצאות וההכנסות שאותן מדווחים עמילי מכס למע"מ אינן שלהן, אלא מדווחות כך רק בגלל תנאים מסחריים קשיחים שמכתיבים להן ספקי השירותים לצורך הפחתת הסיכונים וכשלי הגבייה. המשיבה מוסיפה כי מר ג'ורנו, המשמש כיום כסגן המנהל, קיים במסגרת תפקידו הקודם במע"מ ישיבות ודיונים עם כל הגורמים הרלוונטיים בענף זה, שבמסגרתם הבהיר כי מדובר בהתנהלות בלתי חוקית המסכנת את עמילי המכס בחשיפת מס, פסילת ספרים ואף סיכון פלילי בגין הוצאת חשבוניות מס שלא כדין וניכוי חשבוניות מס שלא כדין. זאת, למרות שמבחינת מע"מ לא נוצר לכאורה חסרון כיס, שכן גם עמיל המכס וגם היבואן או היצואן הם עוסקים מורשים כשאחד מדווח והשני מנכה.

33. לטענת המשיבה, מצבה של העוררת דומה בהקשר זה לעניינו של משרד עו"ד המחייב את לקוחו בתשלום אגרת בית משפט. מדובר בסכום שאותו עליו לגבות בנפרד כהחזר הוצאות, ואין הוא רשאי להביאו בחשבון כהכנסה לצורך דיווח למע"מ וחישוב הפיצויים בחוק שלפנינו. המשיבה סבורה כי דברים אלו מקבלים משנה תוקף שעה שמדובר בעמילי מכס ובדיווח של מחזורים לא חוקיים של מאות מיליוני ₪ למע"מ, שלצורך מס הכנסה מתכווצים לגודלם האמיתי, בגובה מתן השירותים בלבד.

34. המשיבה טוענת כי ועדות הע"ר נוהגות תמיד להתמקד במהות הדברים, מאפשרות לעוררים להעלות טענות חדשות וכן מעלות טענות חדשות בעצמן, ועל כן אין הצדקה שלא לעשות כן



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

במקרה הנוכחי שבו קיים פער קיצוני בין ההכנסות שבדו"ח השנתי לבין ההכנסות שדווחו למע"מ. המשיבה מוסיפה כי גם בא כוחה של העוררת מודע לכך שלמע"מ דווחו דיווחים שלא כדון, שעל בסיסם היא הגדילה את המקדם ודרשה פיצוי בסכום העולה על התקרה שנקבעה בחוק (1.2 מיליון ₪), וכי טענתו היחידה היא שמדובר בהרחבת חזית.

35. לסיכום טוענת המשיבה כי לנוכח הירידה בהכנסות העוררת בין החודשים ינואר-ספטמבר 2023 בהשוואה לתקופה המקבילה בשנת 2022, דרישת הקשר הסיבתי אינה מתקיימת, ובהתחשב בטעות שנפלה בהחלטתה, המאיינת את הפיצוי בכללותו, אין הצדקה לערוך חישוב חלופי שיעניק לעוררת פיצוי שהיא אינה זכאית לו. לפיכך חוזרת המשיבה על בקשתה להחזיר את ההליך לשלב ההשגה או לאפשר לה לתקן את החלטתה.

טענות העוררת בתגובה להודעה

36. העוררת מציינת כי היא הגישה את בקשתה ב-16.1.24 וכי לאורך ההליך כל הנתונים היו פרושים בפני המשיבה, בעת שקיבלה את החלטתה בתביעה, את החלטתה בהשגה וכאשר הגישה את תשובתה לערר. המשיבה אף ציינה במפורש בהחלטותיה כי בחנה את הדיווחים למע"מ, ולא התייחסה בכל אותן הזדמנויות לשגיאות שלטענתה הנוכחית נפלו בדיווחים. רק כשנתיים וחצי לאחר הגשת הבקשה, לאחר שכבר הביעה את עמדתה שלוש פעמים, ויומיים לפני מועד הדיון, פנתה המשיבה לוועדה וביקשה להחזיר את ההליך לשלב ההשגה, מבלי לפרט את הסיבה לכך מלבד טענה כללית לטעות בחישוב הפיצוי, כשלמעשה מדובר בטענה נושאת ולא טכנית חדשה לגמרי, היוצרת הרחבת חזית.

37. העוררת טוענת כי סמכותה של המשיבה לתקן החלטות לפי סעיף 38(ב) לחוק נועדה לאפשר תיקון של טעויות אמיתיות או התייחסות לעובדות חדשות שהתגלו לאחר קבלת ההחלטה, ולא לשמש כמקצה שיפורים להעלאת טענות חדשות ולעקיפת סדרי הדין. זאת, במיוחד כאשר הטענה החדשה אינה מבוססת על עובדה חדשה כלשהי אלא על ניתוח חדש של נתונים שהיו בידי המשיבה לאורך ההליך כולו.

38. העוררת מוסיפה כי המשיבה כפופה לחובת הגינות ותום לב מוגברות, ובנסיבות הקיימות אין מקום לאפשר לה להעלות טענה שלא נזכרה בכל החלטותיה הקודמות. התנהלות זו פוגעת בזכות הטיעון של העוררת ופוגעת באינטרס ההסתמכות שלה. לטענתה, מתן אפשרות למשיבה להעלות לראשונה, ערב הדיון שנקבע בתיק, טענה חדשה שהיתה צריכה להיטען ולהתברר בשלבים מוקדמים של ההליך, ירוקן מתוכן את חובת ההנמקה ויעניק לרשות יתרון בלתי הוגן על חשבון העוררת.

39. לגוף הדברים טוענת העוררת כי עיקר פעילותה אינו בתחום עמילות המכס אלא בשילוח, ובתוך הכנסותיה הפטורות כלולים גם רווחי ההובלה האווירית המהווים חלק עיקרי מהכנסותיה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

לטענתה, ההשוואה שמבקשת המשיבה לערוך בינה לבין עוסק כגון עו"ד המשלם אגרה לבית המשפט היא מוטעית, שכן עיסוקה כחברת שילוח מהווה את החלק העיקרי בהכנסותיה. העוררת מדגישה כי היא שבחרת את ספקי השירותים (חברות התעופה והספנות) ומנהלת עימם משא ומתן על המחירים, בהתאם לשיקול דעתה, מבלי שהלקוח מודע לכך, כך שאין היא גוזרת עמלת תיווך כפי שטוענת המשיבה. העוררת גם בוחרת סוכן בחו"ל, ושמה הוא שמופיע על שטר המטען, כך שמבחינת ספקי השירותים היא הלקוח, ולא היבואן או היצואן.

40. העוררת מוסיפה כי היא משתמשת בספקי השירותים כקבלני משנה, וכי אלו מעניקים לה גם עמלות תמריץ לפי היקף הפעילות שלה מולן. לטענתה, חלק מרווחיה הם רווחים קונסולטוריים התלויים ביכולתה לבצע הרכבה של מטענים שונים מלקוחות בשטר מטען ראשי אחד, לפי יחס משקל ונפח.

41. העוררת מציינת כי במקרים אחרים שנדונו בפני הוועדה בעניין חברות תעופה, טענה המשיבה כי דיווח בסכומי ברוטו הוא תקין, וזאת מבלי להבחין בין עוסקים שונים כפי שהיא מבקשת לעשות כעת. לטענתה, חלוקה נטענת זו לא מוזכרת בחוק מע"מ ויוצרת אפליה בין העוסקים. העוררת מפנה גם לסעיף 7 לחוק מע"מ שלפיו מחירה של העסקה כולל גם את תשלומי החובה המוטלים עליה וכל הוצאה אחרת שעל הקונה להחזירה בהתאם להסכם. במקרה זה מדובר בהוצאות המהוות חלק אינטגרלי מהשירות, ולפיכך היא פועלת בהתאם לחוק ודיווחיה תקינים. העוררת מתייחסת גם לתקנה 6א לתקנות מע"מ העוסקת בהוצאות לטובת צד שלישי, שמתנאיה התעלמה לטענתה המשיבה, שכן עולה ממנה כי גם הוצאות עבור צדדים שלישיים צריכות להיכלל במחיר המדווח למע"מ.

דיון והכרעה

42. לאחר שבחנו את טענות הצדדים, את המצב המשפטי ואת נסיבות המקרה, הגענו כאמור למסקנה כי יש לקבל את הערר ולדחות את בקשת המשיבה.

43. נדון תחילה בשאלת הקשר הסיבתי שאותה העלתה המשיבה במסגרת החלטותיה בבקשה, בהשגה ובכתב התשובה שהגישה. לאחר מכן נתייחס לבקשתה של המשיבה, שהועלתה לראשונה ערב הדיון בתיק, לאפשר לה לתקן את החלטתה, באמצעות השבת התיק לשלב או ההשגה או תוך שימוש בסמכות הנתונה לה לתיקון החלטה.

קשר סיבתי - כללי

44. מבחינה מהותית, הזכאות לפיצוי בחוק שלפנינו מבוססת על שני תנאי סף: הראשון, ירידת מחזורים בשיעור שנקבע בחוק בהשוואה בין תקופת הבסיס לתקופת הזכאות (סעיף 38ד(א)(2) לחוק), והשני, קשר סיבתי בין אותה ירידת מחזורים לבין המלחמה (סעיף 38ד(א)(3) לחוק).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

45. בהחלטות השונות של ועדות הערר ובפסקי הדין בעניין מענקי הקורונה, שניתנו על בסיס חקיקה דומה, נקבע כי על דרך הכלל די בקיומה של ירידת מחזורים בשיעור שנקבע בחוק כדי להקים חזקה לקיומו של הקשר הסיבתי, ואין צורך להוכיח את קיומו באופן פוזיטיבי. כלומר, התקיימות התנאי הראשון יוצרת חזקה ראשונה כי גם התנאי השני מתקיים. עם זאת, ככל שהמשיבה מציגה "ממצאים עובדתיים מהימנים" המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי, עובר הנטל אל כתפי העוסק להוכיח את דרישת הקשר הסיבתי (בר"מ 7502-22 **רשות המסים נ' פודולסקי** (נבו, 22.1.2023); ראו גם עמ"נ 27710-06-21 **ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים בישראל**, פסקה 53 לפסק הדין (נבו, 3.1.2022)).

46. בהמשך לכך הכירו ועדות הערר ובתי המשפט בנתונים ובמצאים שונים המערערים את אותה חזקה ראשונה בדבר קיומו של קשר סיבתי, ומעבירים את נטל ההוכחה לכתפי העורר. בהקשר זה הוזכרו ירידה בהיקף ההכנסות של העסק עוד לפני פרוץ המגפה או המלחמה (כמו במקרה שלפנינו), תנודתיות משמעותית בהכנסות העסק, או מחזור בסיס חריג, כדפוסים העשויים להעביר את הנטל במקרים המתאימים (ערר (ארצי) 1277-21 **נורט' סטאר טכנולוגיות בע"מ נ' רשות המסים** (נבו, 14.10.2021)).

47. ההנחה העומדת בבסיס הנוסחה הקבועה בחוק היא כי הכנסות העסק בתקופת הזכאות היו צפויות להיות דומות, בקירוב, להכנסות בתקופת הבסיס, שהיא התקופה המקבילה בשנה הקודמת, אלמלא המלחמה. אולם, מקום שבו המשיבה מבססת קיומה של אחת או יותר מהאינדיקציות שלעיל, מתערערת הנחה ראשונית זו, ולכן בנסיבות מעין אלו קיימת הצדקה לקביעת מחזור בסיס חלופי, שנתי או אחר, במטרה לנטרל את אותן השפעות ולשקף באופן מדויק יותר את דרישת הקשר הסיבתי, כלומר את היקף ההכנסות הצפוי של העסק ואת שיעור ההשפעה של אירועי המלחמה על פעילותו (ערר (ארצי) 1026-21 **נתי זיו – סטודיו זיו בע"מ נ' רשות המסים** (נבו, 5.5.2021); ערר (ארצי) 1521-22 **סמט גראונדוטר טכניקס נ' רשות המיסים** (נבו, 12.2.2023); ערר (ארצי) 1285-23 **קבועה יאסין נ' רשות המסים** (נבו, 14.8.2023)).

48. דרך חישוב זו, של קביעת מחזור בסיס חלופי במקרים שבהם תקופת הבסיס אינה מאפיינת את מחזורי העסק, הוכרה גם על ידי בית המשפט העליון ובתי המשפט המחוזיים (ראו: בר"מ 3786-24 **א.א.א. הנדסה אזרחית (2010) בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים** (נבו, 20.6.2024); בר"מ 7656/23 **יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' רשות המסים – היחידה לטיפול במענק הקורונה** (נבו, 6.11.2023); עמ"נ 40181-04-22 **סלטי מערכות חשמל 2000 בע"מ נ' רשות המסים** (נבו, 23.3.2023)).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

קשר סיבתי – המקרה שלפנינו

49. במקרה שלפנינו, המשיבה התבססה על הירידה בהכנסות העוררת בחודשים ינואר-ספטמבר 2023 בשיעור של כ-33% בהשוואה לתקופה המקבילה בשנת 2022, ובהתאם לכך ערכה ממוצע בסיס חלופי הכולל חודשים אלו (ורק אותם), שממנו עלה כי לעוררת אין ירידה בשיעור המינימלי המזכה בפיצוי.

50. אלא שעיון בנתוני ההכנסות של העוררת מעלה כי הירידה בהכנסותיה, שעליה הצביעה המשיבה, החלה עוד בחודש ספטמבר 2022 (מסכום של כ-22.5 מיליון ₪ בחודש אוגוסט 2022 לסכום של 19.6 מיליון ₪ בספטמבר 2022). כלומר, ירידה זו ממילא באה לידי ביטוי כבר בתקופת הבסיס המקורית של נובמבר-דצמבר 2022, אז עמדו הכנסות העוררת על ממוצע של כ-17.3 מיליון ₪. אמנם, הכנסות העוררת בשנת 2023 נותרו באותה רמה נמוכה, בהמשך לירידה שהחלה בסוף שנת 2022, ואף הגיעו לשפל של כ-11.4 מיליון ₪ בחודש ספטמבר 2023. ואולם, לא הייתה זו מגמת ירידה רציפה או יציבה, שכן מייד לאחר חודשים עם הכנסות נמוכות (כגון אפריל 2023 וספטמבר 2023, אז עמדו ההכנסות הממוצעות על כ-12 מיליון ₪) התקבלו הכנסות גבוהות למדי של כ-18 מיליון ₪ (בחודשים מאי 2023 ואוקטובר 2023), שהן למעשה גבוהות יותר מאשר תקופת הבסיס המקורית.

51. לאור נתונים אלו, החלטתה של המשיבה לחרוג מתקופת הבסיס המקורית היא אמנם סבירה, אך החלטה להתחיל את החישוב החלופי דווקא בחודש ינואר 2023 היא שרירותית ולא מוצדקת. חישוב נכון יותר, שהוא למעשה גם החישוב המקובל בהחלטות הוועדה, מתפרש אחורה גם על חודשי תקופת הבסיס המקורית, נובמבר-דצמבר 2022, ולעיתים אף לחודש אוקטובר 2022, כדי ליצור ממוצע שנתי של 12 החודשים האחרונים שקדמו לפרוץ המלחמה (ראו לדוגמא ערר 1824/25 רואייר מערכות בע"מ נ' רשות המסים, פסקה 28 (נבו, 1.5.26), ערר 1598/25 סוסנה יבוא ושיווק בע"מ נ' רשות המסים – קרן הפיצויים (נבו, 25.11.25)). ממוצעים חלופיים מעין אלו מביאים בחשבון הן את הירידה בהכנסות שהיתה בשנת 2023, והן את תקופת הבסיס המקורית של החודשים המקבילים בשנת 2022 לתקופת הזכאות, שאותה קבע המחוקק כתקופה הקובעת. במקרה שלפנינו, ממוצע בסיס חלופי הכולל את החודשים נובמבר 2022 – ספטמבר 2023 מביא לשיעור ירידה של 27%, המזכה בפיצוי. לא למותר לציין כי חישוב זה מביא כאמור לשיעור מזכה, על אף שהוא אינו כולל את ההכנסה הגבוהה של כ-18 מיליון ₪ שהתקבלה כזכור בחודש אוקטובר 2023.

52. עוד יש לציין בעניין זה, כי בהתאם למסמך ההבהרות שפרסמה המשיבה, במקרה של ירידה בהכנסות שקדמה למלחמה יש לערוך את החישוב החלופי החל מהחודש שבו החלה הירידה. במקרה שלפנינו, ירידת המחזורים לא החלה כאמור בחודש ינואר 2023 אלא בחודש ספטמבר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

2022. הרחבת החישוב החלופי כך שיכלול את כל תקופת הירידה, מספטמבר 2022 ועד ספטמבר 2023 מביאה אף היא לירידה בשיעור המזכה בפיצוי.

53. יוער כי גם בהתחשב בירידה בהכנסות שהחלה קודם לכן, הירידה בהכנסות בתקופת הזכאות של נובמבר-דצמבר 2023 היוותה צניחה של ממש, וההכנסות שנרשמו בכל אחד משני החודשים הללו היו הנמוכות ביותר בהשוואה לכל החודשים האחרים בשנים 2022-2024. בהקשר זה יש לומר כי בשנת 2024, ובמיוחד במחציתה השנייה של שנה זו, שבה העוררת להכנסות הגבוהות יותר הדומות מאוד בהיקפן לאלו שהתקבלו בתקופת הבסיס המקורית, נובמבר-דצמבר 2022 (כ-17.2 מיליון ₪ במחצית השנייה של שנת 2024, בהשוואה לכ-17.3 מיליון ₪ בנובמבר-דצמבר 2023). למעשה, גם חישוב ממוצע בסיס חלופי של שנת 2024 כולה מביא לסכום של כ-15.6 מיליון ₪, ולירידה בשיעור של 33%, המזכה בפיצוי. מכאן, שלא ניתן לשלול כי אלמלא המלחמה, העוררת היתה שבה בתקופת הזכאות לאותו סדר גודל של הכנסות שהיו לה בתקופת הבסיס המקורית (או בחודשים הסמוכים שלאחר מכן).

54. הכנסות העוררת החלו אפוא לרדת עוד לפני תקופת הבסיס המקורית, אך ירידה זו לא התאפיינה בדפוס מתמשך או יציב, ובחודשים אחדים שקדמו למלחמה אף רשמה העוררת הכנסות הגבוהות מהכנסותיה בתקופת הבסיס המקורית (לרבות כאמור בחודש אוקטובר 2023, סמוך לתקופת הזכאות). בנסיבות אלו, ובהתחשב גם בעלייה הניכרת בהכנסות בשנת 2024, יש אפוא מקום לתקן את החישוב השרירותי שערכה המשיבה שלא הביא לירידה בשיעור מזכה, ולהרחיבו בחודשיים כך שיכלול גם את תקופת הבסיס המקורית שנקבעה בחוק. חישוב זה מביא כזכור לירידה בשיעור של כ-27%, המזכה בפיצוי.

55. מעבר לנתוני ההכנסות ולחישובי הממוצעים השונים, העוררת הבהירה בפירוט כי תחום השילוח שבו היא עוסקת נפגע במהלך תקופת הזכאות כתוצאה ישירה מן המלחמה, וזאת בשל ההאטה שנגרמה למשק הישראלי כולו, צמצום והקפאת הטיסות של מרבית החברות לישראל, והעיכובים המשמעותיים שנוצרו בשרשרת האספקה ובנתיבי הסחר הימי העולמי. מכאן, שהעוררת סיפקה הסבר מהותי ומשכנע לירידה בהכנסות בתקופת הזכאות, המעיד כי ירידה זו נבעה במידה רבה ואף עיקרית מהמלחמה, ולא מסיבות אחרות.

56. לכאורה, די היה במסקנה זו כדי להביא לקבלת הערר, אלא שהמשיבה הגישה כאמור בקשות ערב הדיון ואחריו, שבהן טענה כי דיווחי העוררת למע"מ שגויים ועל כן יש לאפשר לה לתקן את החלטתה הקודמת באמצעות הסמכות הנתונה לה בחוק או באמצעות החזרת ההליך לשלב ההשגה. לעניין זה נידרש עתה.



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

בקשות המשיבה לתיקון החלטה

57. ראשית יש לדייק ולומר כי בקשתה של המשיבה לא היתה להעלות את סוגיית הדיווח למע"מ כטענה חדשה במסגרת הליך הערר, אלא להביא לסיומו של הליך זה באמצעות החזרת התיק לשלב ההשגה או בדרך של תיקון החלטתה לפי סעיף 38(ב) לחוק. זאת, על אף שניתן היה, בתנאים מסוימים, להעלות טענה חדשה גם בשלב זה של ההליך, בהתאם לתקנה 22 לתקנות בתי דין מינהליים (סדרי דין), תשנ"ב-1992, הקובעת:

22. בשמיעת הערר לא ייזקק בית הדין לעובדה או נימוק שלא הועלו בכתב הערר או בכתב התשובה, לפי הענין, אלא אם כן קבע כי שמיעת העובדה או הנימוק דרושה לשם עשיית צדק, ובלבד שניתנה ליתר בעלי הדין הזדמנות נאותה להגיב עליהם.

מאחר שהמשיבה לא ביקשה להעלות את הסוגייה הנוספת כטענה חדשה במסגרת הערר הנוכחי, אין צורך להרחיב מעבר לכך בשאלות הנוגעות להרחבת חזית ולתחולת התקנה בנסיבות שלפנינו (עניין שהוזכר בין השאר גם בפסק הדין בעניין **מגדלי ברקת**, שאליו הפנתה המשיבה, ובהחלטות רבות של הוועדה, לדוגמא בערר 1773/25 **ערן י.ד. בע"מ נ' רשות המסים**, פסקאות 51-55 והאסמכתאות המופיעות שם (נבו, 12.4.26)). עם זאת, ניתן להעיר כי השיקול הכללי העומד בבסיס התקנה, המתמקד ב"עשיית צדק", דומה במידה רבה לשיקולים הנשקלים במסגרת בקשה לתיקון החלטה, על אף שקיים גם שוני מסוים בין ההסדרים, כפי שיפורט להלן.

תיקון החלטה - כללי

58. בנוגע לסמכותה של המשיבה לתקן החלטה שניתנה, סעיף 38(ב) לחוק קובע:

(ב) המנהל רשאי, ביוזמתו או לפי דרישת העוסק, לתקן את קביעתו כאמור בסעיף קטן (א), בתוך 4 שנים מיום שניתנה, אם התגלו עובדות חדשות או אם מצא כי נפלה טעות בקביעה זו.

הוראה המקבילה לסעיף זה בחקיקה הקודמת בעניין מגפת הקורונה נדונה מספר פעמים בהחלטות של ועדות הערר (סעיף 12(ב) לחוק התוכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), תש"ף-2020), ונקבע כי סמכותה של המשיבה לעשות בו שימוש לצורך תיקון החלטותיה אינה בלתי מוגבלת, ועליה להפעילה בשיקול דעת, תוך התחשבות באינטרס ההסתמכות של מקבל המענק ובמכלול השיקולים הנוגעים לעניין.

59. שיקולים אלו כוללים את עילות התיקון (גילוי טעות או עובדות חדשות), חלוף הזמן, האחריות לטעות, השאלה אם ההחלטה המקורית התקבלה באופן אוטומטי, תכלית המענק ומתן זכות טיעון (ראו בהרחבה ערר 1626/22 **יורם ברק – שמאות מקרקעין בע"מ נ' רשות המסים**, פסקה 42 (18.7.22)), וכן ערר 1269/22 **לבנות ועוד בע"מ נ' רשות המסים**, פסקאות 75-76 (נבו, 4.9.22),



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

ערר 1756/23 קליבר תקשורת בע"מ נ' רשות המסים, פסקאות 25-28 (נבו, 21.1.95)). יצוין, כי בניגוד למקרים שנדונו באותן החלטות, במקרה שלפנינו המשיבה לא קיבלה בפועל החלטה מתקנת, אלא ביקשה מהוועדה רשות לתקן את ההחלטה הקודמת, מאחר שזו נדונה במסגרת הליך ערר תלוי ועומד.

60. החלטות אלו של ועדות הערר התבססו על וניתנו בהמשך לפסקי דין רבים של בתי המשפט השונים שבהם נדונה סמכותה של רשות מינהלית לתקן את החלטותיה. כך למשל קבע בית המשפט העליון:

ראשית, רשימת התנאים להפעלת הסמכות לבטל או לשנות החלטה אינה ממצה. שנית, התנאים להפעלת הסמכות אינם החלטיים, במובן זה שקיומו של תנאי מסוים, גם אם הוא נדרש, עדיין אין הוא מספיק. לדוגמה, לא כל טעות שנפלה בהחלטה, ולא כל ראייה חדשה שנתגלתה, יספיקו ויצדיקו ביטול או שינוי ההחלטה. הרשות המינהלית עדיין חייבת לשקול, בכל מקרה כזה, את כל השיקולים הנוגעים לעניין לאור הנסיבות המיוחדות של המקרה, כדי לאזן ביניהם כראוי: האם, למשל, הטעות חמורה; מי אחראי לטעות; מה הנזק שנגרם, או עלול להיגרם, כתוצאה מן הטעות; ועוד. בין השיקולים שומה על הרשות לשקול את עצם הצורך ביציבות כנגד הצורך בגמישות. באופן עקרוני, צריך שאדם יוכל לסמוך על החלטה מינהלית ולתכנן מעשיו לפי ההחלטה, מתוך ידיעה שהיא לא תבוטל או תשונה אלא במקרים מיוחדים, על יסוד טעם טוב. הרשות צריכה לקחת זאת בחשבון, שעה שהיא שוקלת אפשרות של ביטול ההחלטה או שינויה, ובכלל זה לשקול גם את הנזק שהביטול או השינוי יגרמו לפרט לעומת התועלת שתצמח לציבור. (בג"צ 15/96 תרמוקיר חורשים נ' הרשות השנייה לטלוויזיה ורדיו, פסקה 11 (נבו, 24.7.96)).

61. בנוסף לכך קבע בית המשפט העליון בנושא זה, כי יש להבחין בין שלושה סוגים שונים של החלטות שגויות: (א) החלטות הנוגדות את החוק ושניתנו בחוסר סמכות; (ב) טעויות טכניות שנעשו בהיסח הדעת; (ג) טעויות בשיקול הדעת הנובעות מיישום לא נכון של המדיניות. נקבע כי על דרך הכלל, הרשות תוכל לחזור בה רק משני הסוגים הראשונים של ההחלטות המוטעות (ע"א 433/80 נכסי י.ב.מ. נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים, פ"ד לז' (1) 337, פסקאות 8-9 (נבו, 15.2.83), ליישום ראו לדוגמא ע"מ (מחוזי ת"א) ביטוח חקלאי – אגודה שיתופית מרכזית בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים, פסקה 49 (נבו, 11.4.18)).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

תיקון החלטה – המקרה שלפנינו

62. ראשית יש לציין כי במקרה שלפנינו, אין מדובר בתיקון של החלטה בתביעה שניתנה באופן אוטומטי על ידי המערכת בהתאם לנתוני העוסק כפי שהוזנו על ידו, ואף לא בהחלטה שניתנה בשלב הראשון של הטיפול בתביעה, לאחר בחינה אחת בלבד (כפי שקורה לא אחת כאשר המשיבה משתמשת בסמכותה לתקן החלטות). המשיבה מבקשת לתקן כאן את החלטותיה כשנתיים וחצי לאחר שהעוררת הגישה את תביעתה, שבמהלכן היא בחנה את נתונה של העוררת וגיבשה בצורה מנומקת את עמדתה בשלוש הזדמנויות שונות: במסגרת ההחלטה בבקשה, בהחלטתה בהשגה, ובכתב התשובה.

63. דיווחי העוררת למע"מ, שלטענת המשיבה הם שגויים, כמו גם דוחותיה השנתיים (המצביעים על פערים בהכנסות), היו מצויים בפני המשיבה מיום הגשת הבקשה והיא אף התייחסה אליהם בהחלטותיה, אך זאת רק בהקשר של דרישת הקשר הסיבתי (כפי שראינו לעיל), מבלי לטעון דבר ביחס לנכונות הדיווחים עצמם. למשיבה לא התגלו לפתע עובדות חדשות שלא היו ידועות לה (או יכולות היו להיות ידועות לה) קודם לכן, ובנסיבות אלו האחריות לגילוי הטעות (לכאורה) שנפלה בהחלטותיה הקודמות, מקץ למעלה משנתיים ולאחר שלוש הזדמנויות שונות שבהן הביעה את עמדתה המנומקת, רובצת עליה במלואה. תיקון של החלטה בשלב כה מתקדם בהסתמך על העלאה של סוגייה חדשה שלא בא זכרה קודם לכן יהווה אפוא מקצה שיפורים מובהק, שיפגע באינטרס ההסתמכות של העוררת ובתקינות ההליך כולו.

64. בעניין אחרון זה יש להדגיש כי קבלת עמדת המשיבה בנסיבות מעין אלו עלולה להביא להשלכות רוחב שליליות. אם יותר למשיבה לתקן את החלטותיה בשלב כה מתקדם של ההליך, ללא הצדקה של ממש ומבלי שנתגלו לה נתונים חדשים שלא היו בפניה קודם לכן, עלול בטווח הארוך להיווצר מבחינתה תמריץ שלילי להקפיד על בחינה יסודית וממצה של הבקשות, ההשגות וכתבי התשובה. במצב דברים כזה, עשויה המשיבה להסתמך על האפשרות לתקן את החלטותיה בכל שלב, במקום להציג מלוא נימוקיה כבר בהחלטתה המקורית, בהחלטתה בהשגה, או לכל המאוחר בכתב התשובה. תוצאה זו עלולה אפוא לפגוע באיכות ההחלטות המינהליות, להאריך שלא לצורך את ההתדיינויות, להכביד על העוסקים ועל הוועדות, ולהוביל לדיונים חוזרים ביחס לאותם תיקים. תוצאות מעין אלו אינן רצויות ככלל במישור המנהלי, וביתר שאת שאין לקבלן בהקשרו של ההליך שלפנינו, שנועד להתבסס על מנגנון הכרעה יעיל, מהיר ופשוט.

65. נוסף, כי הליך של תיקון החלטה, כמו גם השבה של תיק לשלב ההשגה, נועדו לבחון את התביעה, את טענות העוסק ואת נסיבות המקרה בלב פתוח ובנפש חפצה. במקרה שלפנינו, לעומת זאת, הודעות המשיבה מעידות בבירור כי היא כבר גיבשה את עמדתה שלפיה דיווחי העוררת למע"מ שגויים, וכי חישוב מתוקן של המחזורים מביא לשלילת הפיצוי ומאיין את



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

התביעה. בנסיבות אלו, ההליכים המבוקשים על ידי המשיבה אינם מתאימים ואינם מגשימים את ייעודם, שכן אין מדובר בבחינה מחודשת ואמיתית של התביעה, אלא במתן ביטוי פורמלי לעמדה שכבר התקבעה מראש. גם הבהרת המשיבה כי תינתן לעוררת זכות טיעון קודם למתן ההחלטה הסופית אינה משנה ממסקנה זו, שכן זכות הטיעון עלולה להיוותר פורמלית בלבד, שעה שהעמדה המהותית והתוצאה הסופית כבר גובשו והובעו באופן חד-משמעי. נדגיש, כי המשיבה לא ביקשה להעביר את עניינה של העוררת לבחינה של רשויות מע"מ, אלא להכריע בה בעצמה, בהתאם לעמדה שאותה קבעה מראש, כאמור.

66. בהמשך לכך ולגוף הדברים, באשר לטעות הנטענת בהחלטה, ודאי שלא ניתן לומר כי מדובר בטעות מובהקת הזועקת לתיקונה, אם בכלל. יש לזכור ולהדגיש כי ההסתמכות על דיווחי העוסק למע"מ כמקור לחישוב הזכאות לפיצוי היא בגדר עקרון יסודי בדיווחי הפיצויים והמענקים, והנטל על צד הטוען כי דיווחים אלו הם שגויים הוא כבד ביותר (ראו לדוגמא ערר 1302/25 **בי.בי.בי מסעדות בע"מ נ' רשות המסים**, פסקאות 24-28 והאסמכתאות הרבות המוזכרות שם (נבו, 17.3.26), להלן – "ערר **בי.בי.בי**", ראו גם ערר 1434/21 **פרפלקס בע"מ נ' רשות המסים**, פסקאות 38-43 (נבו, 15.2.222), להלן – "ערר **פרפלקס**", שעסק גם הוא בעמיל מכס).

67. לא למותר לציין כי בהחלטה שניתנה בערר **בי.בי.בי** הדגישה הוועדה, בהקשר הרלוונטי לענייננו, כי יש להסתמך לצורך חישוב הזכאות בהליך שלפנינו על הדיווחים למע"מ ולא על ההכנסות המופיעות בדו"ח השנתי, שגם באותו מקרה היו הכנסות "נטו":

מצאנו לדחות גם את טענת העוררת כי יש להסתמך לצורך חישוב הפיצוי על הכנסותיה כפי שמוצגות בדו"חותיה הכספיים, ולא על דיווחיה למע"מ. הדו"ח הכספי והדיווח לצורכי מע"מ אינם חופפים בהכרח בתכליתם ובכללים החשבונאיים החלים עליהם. בקביעת התנאים לחישוב הפיצוי התייחס המחוקק למחזורי ההכנסות כפי שדווחו למע"מ, בודעו כי עשויים להיות פערים בין אלו לבין הדו"חות הכספיים של העסק, תוך העדפת עקרונות של פשטות, מהירות ויעילות." (פיסקה 32 להחלטה, ראו גם ערר 1018/21 **חידוש – סוכנויות לביטוח בע"מ נ' רשות המסים (נבו, 25.4.21)).**

68. ודוק, במקרה שלפנינו טענתה המהותית של המשיבה אינה כי יש לחרוג מהדוחות שהוגשו למע"מ בהתאם להוראות החוק שלפנינו ולצורך חישוב הפיצוי (באמצעות ניטרול הכנסות הוניות, הכנסות בינחברתיות וכיוצ"ב, כאמור בהוראות החוק), אלא כי דיווחי **המקור** של העוררת למע"מ הם שגויים כשלעצמם, כלומר כלל לא היו צריכים להיות מאושרים על ידי רשויות מע"מ. לטענתה, דיווחים אלו עשויים אף לעלות לכדי עבירה פלילית. אין מדובר אפוא בטענה בדבר אופן יישום הוראות החוק שלפנינו, אלא בתקיפה עקיפה של הנכונות ושל חוקיות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

דיווחי המע"מ של העוררת שעליהם התבססה ההחלטה. טענה זו חורגת במידה רבה מגדרו של ההליך שלפנינו, ולמעשה קיים ספק אם ועדה זו מוסמכת לדון ולהכריע בה, במיוחד משעה שרשויות מע"מ עצמן קיבלו ובכך אישרו את דוחות העוררת שהוגשו להם.

69. מעיון בטענות הצדדים ומבלי לקבוע מסמרות בדבר, נראה כי השאלה אם קיימת טעות מהותית בהחלטה, כלומר אם על עמילי מכס העוסקים בשילוח כמו העוררת לדווח למע"מ רק על ההכנסות שנותרו בכיסם ולא על כלל ההכנסות שהועברו דרכו (כלומר בדיווח נטו ולא ברוטו), היא שאלה מורכבת והתשובה לה אינה פשוטה. בניגוד לטענת המשיבה שלפיה מדובר בדיווח שגוי בבירור ובטעות מובהקת שאין עליה מחלוקת, העוררת אינה מקבלת את הטענה כי היא מדווחת למע"מ שלא כדין. למעשה, כל אחד מהצדדים מבקש להסתמך בעניין זה על סעיף 7 לחוק מע"מ ועל תקנה 6 לתקנות מס ערך מוסף, תשל"ו-1976, המגדירים את מחיר העסקה, כהוראות התומכות בעמדתו. כבר מכך ניתן להסיק כי מדובר במחלוקת משפטית ממשית, ולכל היותר בטעות שהיא בשיקול הדעת, ובכל מקרה לא בטעות מובהקת וגלויה (כגון טעות חישוב) שעשויה להצדיק את תיקון ההחלטה (בהתאם לסיווגי הטעויות שנקבעו בפסיקה, כאמור לעיל).

70. בהמשך לכך יש לומר, כי גם לטענת המשיבה, אופן הדיווח של העוררת למע"מ הוא הנהוג בפועל בשוק עמילי המכס, וזאת לדבריה כתוצאה "משיטה מעוותת" הנכפתה על ידי ספקי השירות בתחום (נמלים, חברות ספנות ותעופה). מכאן נראה, שגם לשיטת המשיבה מדובר בפרקטיקה המקובלת שבהתאם לה פועלים העוררת ועמילי מכס אחרים במשך שנים, כלומר בכשל מערכתי ולא בעוררת סוררת החורגת מהשורה. העובדה שמדובר בפרקטיקה רוחבית ורבת שנים גם לטענת המשיבה מחזקת את המסקנה כי לא מדובר בטעות גלויה וברורה, אלא בשאלה פרשנית עקרונית שמקומה להתברר בפני רשויות מע"מ. לא למותר לציין בהקשר זה, כי במקרים קודמים שבהם נדונו עוסקים שהם עמילי מכס בפני הוועדה, המשיבה לא העלתה את הטענה כי אין להסתמך על דיווחיהם למע"מ (ראו ערר פרפלקס לעיל, וערר 1832/25 אלדן מטעני אלפיים בע"מ (נבו, 1.2.25)).

71. בנוסף יש לומר כי גם בנושא שיטת הדיווח בנטו או בברוטו בכלל המשק, המשיבה מתארת בהודעתה תמונת מצב לא קוהרנטית, שבמסגרתה חלק מהעוסקים (בענף התיירות) נדרשים אמנם לדווח בנטו אך יכולים לדווח גם בשיטת ברוטו, בהתאם לשיקול דעתם, בעוד שבענפים אחרים וקרובים קיימת חובה לדווח בשיטת הנטו, ללא שיקול דעת. המשיבה הפנתה כאמור לסעיף 7 לחוק מע"מ ועל סעיף 6 לתקנותיו, אך אלו הן הוראות כלליות ורוחביות, והיא לא הצביעה על הוראת חוק או נוהל כתוב של רשויות מע"מ שמהם ניתן ללמוד כי חלים הסדרים שונים על ענפים שונים. זאת ועוד, המשיבה לא הבהירה מדוע מבחינה מהותית ונורמטיבית יש מקום להבחין בעניין זה בין סוכני נסיעות לבין עמילי מכס העוסקים גם בשילוח סחורות כדוגמת העוררת, הגם שבשני המקרים מדובר למעשה במתווכים בענפים דומים, ומדוע דווקא



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

בעניינם של האחרונים לא ניתן לקבל את הדיווח בשיטת הברוטו, למעט העובדה כי עם סוכני הנסיעות נחתם הסכם פשרה בעניין זה.

72. יוער בהקשר זה כי במקרים קודמים שנדונו בפני הוועדה ושנגעו לחברות תיירות, אשר דיווחו בפועל למע"מ בשיטת ברוטו אך טענו בדיעבד כי למעשה היה עליהן לדווח בשיטת נטו (שכן באותם מקרים דווקא הדיווח בשיטת הנטו הוא שהקנה זכאות לפיצוי לפי החוק שלפנינו), טענה המשיבה כי אין כל מניעה שעוסקים אלו דיווחו גם בשיטת הברוטו, כפי שעשו בפועל, וזאת על אף שלעמדתה המקצועית הם נדרשו לדווח בשיטת הנטו (ראו עמדת המשיבה ופרוטוקול הדיון בערר 1766/25 **איסתא ישראל בע"מ נ' רשות המסים**). לעומת זאת, במקרה הנוכחי, שבו הדיווח בשיטת הברוטו הוא שמביא לזכאות לפיצוי, המשיבה טוענת כי אין לקבל שיטה זו. יש לומר כי הדעת אינה נוחה מעמדתה המשתנה והמסורבלת של המשיבה בעניין זה, שאינה נראית עקבית וסדורה.

73. מעבר לכך יש להזכיר כי לטענת העוררת, עיקר הכנסותיה לא מתקבלות מעמילות המכס אלא משילוח סחורות, כך שההשוואה שביקשה המשיבה לערוך בינה לבין עורך דין המשלם אגרת בית משפט עבור לקוחותיו היא מוטעית. מעבר לכך שעיקר הכנסותיה נובעות מהשילוח (בניגוד לענייניו של עורך הדין משלם האגרה, שם מדובר בפעולה נלווית), אין מדובר בסכומי אגרה ומיסים הנקבעים על ידי המדינה, אלא במחירים משתנים הנקבעים לאחר משא ומתן עם חברות התעופה, בהתאם לתנאים המסחריים ומבלי שהלקוח מודע להם, כאשר שמה של העוררת הוא שרשום על שטר המטען ומבחינת ספקי השירותים היא הלקוחה (ולא היבואן או היצואן), כך שמבחינה זו תפקידה ממילא אינו מתמצה בתיווך.

74. לאור כל האמור לעיל, לא ניתן לקבוע בשלב זה כי העוררת דיווחה למע"מ שלא כדין וכי התבססותה של המשיבה על דוחות אלו נעשתה בשוגג ומהווה טעות חישוב. מדובר בשאלה פרשנית ועקרונית בתחום דיני המע"מ, ואין הצדקה כי ההכרעה הראשונה בה תיעשה בגדרי ההליך הנוכחי, לא כל שכן משעה שהמשיבה העלתה את הסוגייה כולה וביקשה לתקן את החלטתה ואת עמדותיה הקודמות רק בשלב האחרון. יוזכר שוב כי גם המשיבה לא ביקשה להעביר את עניינה של העוררת לבחינה של רשויות מע"מ, אלא להחליט בו בעצמה.

75. לצד זאת יש לומר כי ככל שרשויות מע"מ, שהן הגורם המוסמך לכך, יבחנו בהמשך את עניינה של העוררת ויגיעו למסקנה כי אכן הגישה דיווחים שגויים וכי יש מקום לתקנם, אזי קביעות מעין אלו עשויות לכאורה לעלות לכדי עובדות חדשות, המצדיקות את תיקון החלטת המשיבה בהתאם לסעיף 38(ב) לחוק (בכפוף לפרק הזמן של ארבע שנים הקבוע בהוראה זו).

76. לנוכח האמור, בנסיבות המקרה ומאחר שהמשיבה לא הצביעה על טעות מובהקת בהחלטתה או על עובדות חדשות שהתגלו שלא היו ידועות לה, התנאים הנדרשים לצורך תיקון טעות אינם



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

מתקיימים, ולפיכך אנו דוחים את בקשת המשיבה להשיב בשלב מאוחר זה את התיק לשלב ההשגה או לתקן את החלטתה.

סיכום ומסקנות

77. לאור המפורט לעיל, בהתבסס על נתוני ההכנסות של העוררת כפי שדווחו למע"מ, מצאנו לנכון לתקן את החישוב שערכה המשיבה בעניינה של העוררת, שהביא לשלילת זכאותה לפיצוי. הרחבה של תקופת הבסיס החלופית בחודשיים נוספים, לתקופה של 11 חודשים הכוללת גם את תקופת הבסיס המקורית שקבע המחוקק, מביאה לירידה בשיעור המזכה בפיצוי, ויש להעניקו לעוררת בהתאם. יובהר, כי הפיצוי כפוף לתקרה הקבועה בחוק.

78. בנוסף, החלטנו לדחות את הבקשות שהגישה המשיבה בסמוך לדיון לסיים את הליך הערר ולאפשר לה לתקן את החלטתה לפי הסמכות הנתונה לה בסעיף 38(ב) לחוק או באמצעות החזרתו לשלב ההשגה. זאת, לנוכח השלב המתקדם והסופי שבו נמצא הליך הערר, שבמסגרתו קיבלה המשיבה את החלטותיה בבקשה ובהשגה וכן הגישה כתב תשובה מבלי להתייחס כלל לסוגיית הדיווח למע"מ, על אף שמלוא הנתונים היו ידועים לה כבר מהשלב הראשון, וכן מאחר שלא מדובר בטעות גלויה ומובהקת בחישוב, אלא בשאלה פרשנית ועקרונית שהגורמים המוסמכים להכריע בה הם רשויות מע"מ. ככל שרשויות אלו תקבלנה בהמשך החלטה שונה ביחס לדיווחים שהגישה העוררת, תיפתח בפני המשיבה האפשרות לבחון את החלטתה מחדש, בכפוף להוראות החוק.

79. לפיכך ובהתאם להערות שלעיל, הערר מתקבל.

80. לנוכח תוצאה זו ומאחר שהמשיבה פעלה בניגוד להחלטות הוועדה מספר פעמים, היא תישא בהוצאות העוררת בסכום של 12,000 ₪.

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

ניתנה היום בתאריך י"ב אלול תשפ"ו, 25.08.2026, בהעדר הצדדים.

סי
רו"ח גרמן פייקין
חבר הוועדה

ד"ר נדב כנען, עו"ד
יו"ר הוועדה