



**מדינת ישראל**  
**ועדת ערר לענייני קורונה וחרבות ברזל – מסלול ארצי**

לפני כבוד חברי הוועדה:  
תמר שטיינר, עו"ד - יו"ר  
רו"ח אילן עזרא, רו"ח - חבר

העוררת: **מולי ארביב פרויקטים בע"מ, תאגיד 516019379**  
באמצעות ב"כ רו"ח יניב אמסלם

נ ג ד

המשיבה: **רשות המיסים**  
באמצעות קרן הפיצויים רחוב הלח"י 31 בני ברק  
מייל: Akif.ararim.GRP@taxes.gov.il

**החלטה**

כללי

1. העוררת חברה קבלנית העוסקת במתן שירותי שיפוצים לפרטיים, ורשומה ככזו בפנקס הקבלנים, בהתאם להוראות חוק רישום קבלנים לעבודות הנדסה בנאיות, התשכ"ט -1969 (להלן: "חוק רישום קבלנים").
2. העוררת מחזיקה ברשיון קבלן אשר מספרו 35636, בהתאם לחוק רישום קבלנים מאת משרד הבינוי והשיכון החל מיום 10.3.2021 ובתוקף עד ליום 31.12.2026, לביצוע עבודות בתת סיווג שיפוצים בהיקפים של עד 412,000 ₪ באתר (נספח לכתב הערר).
3. ביום 15.12.2023 הגישה העוררת בקשה לפיצויי נזק עקיף במסלול "הוצאות מזכות" בגין תקופת הזכאות **אוקטובר 2023**, בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (הוראת שעה – חרבות ברזל), התשפ"ד – 2023 (להלן: "החוק") בגובה של 48,506 ₪ (להלן: "הבקשה" ו"תקופת הזכאות" בהלימה).
4. ביום 19.12.2023 ובהתאם למנגנון הקבוע בחוק, קיבלה העוררת מקדמה אוטומטית בגובה של 29,104 ₪.
5. ביום 2.7.2024 נדחתה בקשת העוררת שכן לטענת המשיבה טעתה העוררת בהזנת הנתונים בעת הקלדת הבקשה, ובהתאם בבחינת הנתונים הנכונים והמנגנון הקבוע בחוק לקביעת גובה הפיצוי ל"קבלנים מבצעים", העוררת כלל אינה זכאית לפיצוי, ונדרש החזר עבור המקדמה אשר שולמה לה.
6. על החלטת המשיבה בבקשה הגישה העוררת השגה ביום 3.7.2024, בה טענה העוררת כי אין לחשב את הפיצוי אשר מגיע לה בהתאם למנגנון הקבוע בחוק ל"קבלן מבצע" אלא ע"פ הנוסחה הכללית שכן היא עוסקת במתן שירותי שיפוצים בלבד ללקוחות פרטיים, ואינה מבצעת עבודות בניה כהגדרתן בחוק רישום קבלנים.



## מדינת ישראל ועדת ערר לענייני קורונה וחרבות ברזל – מסלול ארצי

7. ביום 9.2.2025 נדחתה ההשגה אשר הגישה העוררת ע"י המשיבה מאותם טעמים על פיהם נדרש לחשב את זכאות העוררת לפיצוי בהתאם למנגנון "קבלנים מבצעים" אשר קבוע בחוק, ולא בהתאם לנוסחה הכללית המעוגנת בו. על החלטה זו הגישה העוררת את הערר שבכותרת.

### טענות העוררת

8. העוררת טוענת כי ככלל יש לחשב את שיעור ירידת המחזורים ע"פ הנוסחה הכללית אשר קבועה בחוק ולא בהתאם להסדר הספציפי הקבוע באשר ל"קבלן מבצע". לטענתה, אינה עונה על הגדרת "קבלן מבצע" שכן הינה עוסקת בביצוע עבודות שיפוצים ללקוחות פרטיים בלבד (סיווג ענף משנה 131).

9. יתרה מכך, לשיטת העוררת יש למשיבה סמכות לשקול את תחולת ס' 8א' לפקודת מס הכנסה על העוררת, ולברר את תחולת ס' 8א' על העוררת בטרם הלה מחריגה את הזכאות של העוררת מטעם זה.

10. בנוסף, טוענת העוררת כי היא נכנסת תחת אותם מקרים חריגים בהם יש לחרוג מהנוסחה לבצע בדיקה פרטנית ומפנה בין היתר להחלטת וועדת הערר בערר 1071-21 ק.סלאמה בע"מ נ' רשות המסים, (ניתן ביום 22.6.2021) (להלן: "ערר ק.סלאמה") וכן ערר 1750-21 אינקוגניטו נ' רשות המסים, (ניתן ביום 13.2.2022), ועוד (ראה ס' 17-6 לכתב התגובה לכתב התשובה מטעם העוררת).

11. לבסוף טוענת העוררת כי ישנם מקרים בהם שיעור ירידת המחזורים של קבלנים מבצעים כהגדרתם בחוק לא בוצע בהתאם למתווה הקבוע בחוק וכי המשיבה נוקטת ב"אכיפה בררנית" בהקשר זה.

### טענות המשיבה

12. המשיבה מצדה טוענת כי שיעור ירידת המחזורים במקרה של העוררת נעשה כדין ובהתאם להוראת ס' 38ג' לחוק אשר מחילה באופן מפורש את מנגנון החישוב לקבלנים מבצעים על העוררת מכוח היותה קבלן רשום בפנקס הקבלנים ע"פ חוק רישום הקבלנים.

13. כמו כן, מציינת המשיבה כי גם קבלנים העוסקים בשיפוצים עונים על הגדרת "קבלן מבצע" בהתאם לס' 38ג' לחוק. לפיכך, משעה שהעוררת רשומה בפנקס הקבלנים, כמוגדר בחוק, הינה חוסה תחת המתווה הפרטני אשר קבע המחוקק לחישוב שיעור ירידת המחזורים בחוק.

14. לבסוף, מדגישה המשיבה כי התכלית אשר באה בבסיס הגדרת מתווה פרטני לקבלני ביצוע היתה ליתן מענה פשוט, מהיר ויעיל לבעלי העסקים ובכך להמנע מלבדוק פרטנית כל בקשה ובקשה אשר מוגשת, אחרת יהא בכך לחטוא לתכלית בבסיס החוק כאמור. בהקשר זה ציינה המשיבה את החלטות וועדות הערר בערר 1301-24 יותם לאור נ' רשות המסים (ניתן ביום 10.12.2024), ערר 1011-21 רנפון תקשורת בע"מ נ' רשות המסים, (8.2.2021) ועוד.

### ההליכים בפני וועדת הערר

15. לאחר הגשת כתבי בי הדין מטעם הצדדים, קיימה וועדת הערר ביום 19.5.2025 דיון באמצעות היוועדות חזותית, בנוכחות הצדדים בו כל צד העלה את טענותיו (להלן: "הדיון").



**מדינת ישראל**  
**ועדת ערר לענייני קורונה וחרבות ברזל – מסלול ארצי**

16. לאחר קיום הדיון עבר התיק שבכותרת לכתיבת ההחלטה דנא.

**דיון והכרעה**

17. הוועדה מצאה כי במקרה דנא יש לדחות את הערר שבכותרת שכן המשיבה פעלה בדווקנות אחר המתווה הקבוע בחוק, הכל כפי שיפורט להלן.

**מתווה הפיזיויים לקבלנים מבצעים במסלול "הוצאות מזכות" עקב מלחמת "חרבות ברזל"**

18. החוק מסדיר מתווה פרטני ומפורש לחישוב שיעור ירידת המחזורים במקרה שבו הניזוק עונה על הגדרת "קבלן מבצע" בחוק, וזאת ללא הותרת כל שיקול דעת למשיבה.

19. למען הנוחות יובאו סעיפי החוק כלשונם:

ניזוק מוגדר כקבלן ביצוע בס' 38ג' כך:

"קבלן ביצוע" – קבלן לעבודות הנדסה בנאיות, כהגדרתו בחוק רישום קבלנים לעבודות הנדסה בנאיות, התשכ"ט-1969, **הרשום בפנקס**, כמשמעותו באותו חוק. ובלבד שאם במסגרת עיסוקו הוא מבצע מכירת זכויות במקרקעין, כהגדרתה בפסקה (7) להגדרה "ניזוק" – החלק של עסקו שבו אינו מבצע מכירת זכויות במקרקעין כאמור " (ההדגשים אינם במקור ש.ת.)

בחוק רישום הקבלנים נקבע כי:

"קבלן לעבודות הנדסה בנאיות" – מי שמקבל על עצמו עבודות אלה למען אחר, לרבות מי שמבצע עבודות כאמור על קרקע שבבעלותו או ברשותו לשם מכירה או השכרה"

20. בהתאם לכך, נקבע בס"ק 4 להגדרה כי מחזור העסקאות לתקופת הבסיס **בכל הנוגע לקבלן מבצע** יוגדר כדלקמן:

"מחזור העסקאות הקובע לעניין תקופת הבסיס" – אחד מאלה, לפי העניין:

...

(4) על אף האמור בפסקאות (1) עד (3), **לעניין קבלן ביצוע** – מחזור עסקאותיו בתקופה שמיום ח' בטבת התשפ"ג (1 בינואר 2023) או מ-1 בחודש שלאחר תום תקופת הדוח התקופתי הראשון שהגיש לפי סעיף 67 או 67א לחוק מס ערך מוסף, לפי המאוחר, עד יום ט"ו בתשרי התשפ"ד (30 בספטמבר 2023), מחולק במספר חודשי הפעילות" (ההדגשות אינן במקור- ת.ש.).



**מדינת ישראל**  
**ועדת ערר לענייני קורונה וחרבות ברזל – מסלול ארצי**

21. אם כן, החוק קובע כי מחזור העסקאות בתקופת הבסיס מוגדר כממוצע מחזורי העסקאות בין החודשים ינואר-ספטמבר 2023.
22. להשלמת התמונה בהקשר זה מגדיר החוק גם "מקדם הוצאות קבועות" ייחודי וספציפי לניזוקים מסוג "קבלן ביצוע" בס"ק 4 שם נקבע:

"לעניין ניזוק שהוא **קבלן ביצוע**, ומתקיים לגביו האמור בפסקאות משנה (א) עד (ד) של פסקה (1) להגדרה זו - השיעור כאמור בסיפה של אותן פסקאות משנה, לפי העניין, **מוכפל ב- 0.68**" (ההדגשים אינם במקור ש.ת.)

23. מכל המובא לעיל עולה כי המחוקק קבע מתווה פיצוי ספציפי ומפורש באשר לקבלני ביצוע כהגדרתם בחוק, ובכלל זה מחזור בסיס שונה ומקדם הוצאות קבועות מותאם (להלן: "**המתווה הפרטני**"). זאת, בהתאמה למאפייני הפעילות של ניזוקים מסוג זה (ראה בהקשר זה הדיון בוועדת הכספים בפרוטוקול ישיבה מס' 239 של ועדת הכספים מיום 8.11.2023, הכנסת ה-25, בעמ' 12-17 לפרוטוקול).

24. ודוק; ככל שהניזוק רשום בפנקס הקבלנים הקבוע בחוק רישום הקבלנים הוא בא בגדרי "קבלן מבצע" ולמשיבה לא הוענק כל שיקול דעת בעניין זה; הא ותו לאו.

25. משעה שהעוררת רשומה בפנקס הקבלנים לעבודות הנדסה בנאיות כהגדרתו בחוק רישום הקבלנים, הרי שהמתווה הפרטני והמפורש הקבוע בס' 38 לחוק חל עליה, ובהתאם למתווה זה יש לבחון את זכאותה של העוררת לפיצוי נזק עקיף במסלול "הוצאות מזכות".

26. מן המובא לעיל אין בידינו לקבל את טענות העוררת מכמה טעמים עיקריים: ראשית, אין למשיבה כל שיקול דעת באשר להפעלת המתווה הפרטני לקבלנים מבצעים. קרי ככל שהקבלן אכן רשום בפנקס הקבלנים כהגדרתו בחוק, כפי שמתקיים במקרה שבפנינו, המתווה הפרטני חל עליו. שנית, לנימוקי העוררת באשר לטענת סמכות המשיבה לסטיה מנוסחה במקרה דנא אין כל אחיזה בלשון החוק, ובמקורות הפרשנות הנלווים לה קרי, דברי ההסבר והפרוטוקולים של ועדת הכנסת אשר דנה בחוק ומשכך דינן להדחות. שלישית, אין מדובר במקרה מקביל לערר ק.סלאמה וזאת משום שהחוק דנא שונה במתווה הפיצוי ובסעיפי ההגדרות הרלוונטיים (ראה למשל ההחלטה מהגדרת "עוסק" בס' 7 לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף קורונה החדש) (הוראת שעה) התשפ"א – 2020 (להלן: "**חוק הקורונה**") והשווה להגדרת "קבלן ביצוע" בחוק דנא). לבסוף, הטענה בדבר אכיפה בררנית נטענה לחלל האוויר ללא תימוכין או ביסוס הטענה משפטית ועובדתית (ראה והשווה בג"ץ 6396/96 זקין נ' ראש עיריית באר שבע, פ"ד נג(3) 289).

27. מכל האמור לעיל, דין הערר להידחות.



**מדינת ישראל**  
**ועדת ערר לענייני קורונה וחרבות ברזל – מסלול ארצי**

**סוף דבר**

28. הערר שבכותרת יידחה ללא צו להוצאות.  
29. יודגש, כי לא בנקל פתרנו את העוררת מהוצאות לחובתה שכן הטענות אשר הועלו במסגרת הערר היו לא ענייניות משפטית ואף לא מבוססות עובדתית. מן העבר השני, מאחר והעוררת לא הייתה מיוצגת ע"י עו"ד הוועדה שקלה טעם זה לזכותה בהיבט זה.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 60 יום.  
ניתנה היום בתאריך כ' תמוז תשפ"ה, 16.07.2025, בהעדר הצדדים.

אילן עזרא, רו"ח  
חבר

תמר שטיינר, עו"ד  
יו"ר הוועדה