



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

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

העוררת: **אנונו רפי הנדסת מבנים בע"מ, תאגיד 513754564**
באמצעות ב"כ רו"ח מתתיהו רוזנטל

נ ג ד

המשיבה: **רשות המיסים**
באמצעות **קרן**
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 כללי

1. העוררת הגישה בקשה לפיצוי נזק עקיף במסלול "הוצאות מזכות" על פי המתווה הקבוע בחוק התכנית לסיוע כלכלי (הוראת שעה – חרבות ברזל), התשפ"ד – 2023 (להלן: "**החוק**") לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023.
2. ביום 3.11.2024 דחתה המשיבה דחתה את תביעת העוררת לפיצוי מכמה טעמים עיקריים: ראשית, נצפה מחזור בסיס חריג בגובהו אשר אינו משקף את הכנסות העוררת; שנית, מחזורי הכנסות העוררת מתאפיינים בתנודתיות ולפיכך יש לחשב תקופת בסיס חלופית על פי ממוצע ההכנסות הדו חודשי בשנת 2022. בהתאם לכך, ולמחזור הבסיס החלופי אין לעוררת שיעור ירידת מחזורי המזכה אותה בפיצוי בהתאם למתווה הקבוע בחוק.
3. ביום 5.1.2025 הגישה העוררת השגה על החלטת המשיבה בבקשה באיחור של 3 ימים מהמועד הקבוע בחוק (יום אחרון להגשה 2.1.2025). ההשגה הוגשה במערכות המשיבה בנימוק לדחיית הבקשה כי עקב המצב המלחמתי היעדרות עובדים לטובת שרות מילואים, וכי אין ספק שירידה של 45% במחזורי העוררת נגרמו כתוצאה מהמלחמה ולא מהתנודתיות במחזוריה. כמו כן, ציינה העוררת כי ניתוח מחזוריה לשנים 2021-2024 מראה שהעוררת במגמת צמיחה שנתית ולפיכך חישוב מחזור הבסיס על ידי המשיבה הינו שגוי (נספח ב' לכתב התשובה).
4. ההשגה נדחתה על הסף ביום 5.8.2025 מכמה נימוקים: ראשית, העוררת לא הגישה בקשה לאורכה עם ההשגה ולא ציינה מהם הטעמים לאיחור בהגשתה. שנית, המשיבה טענה כי מאחר והעוררת לא העלתה אף טעם קל וחומר כל "טעם מיוחד" כפי שנדרש לדעתה במקרים כגון דא נדחתה ההשגה על הסף.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

5. על החלטה זו הוגש הערר שבפנינו ביום 19.8.2025 ללא נימוקים בצדו, או הסבר לאי העמידה במועדים. אולם, רק לאחר דרישת הוועדה מהעוררת להסבר ולפרוט נימוקי הערר ובכלל זאת לסיכויי הערר, הגישה העוררת עמוד אחד בו טען ב"כ העוררת כי קיבל את הטיפול בהשגה לידי אדוואקט ביום 5.11.2024 והחל לספור את מנין הימים מיום קבלת התיק לידי אדוואקט, קרי 60 ימים מיום 5.11.2024. כך לשיטתו, הגשה ביום 5.1.2025 הינה הגשה במועד הקבוע בחוק. עוד ציין ב"כ העוררת כי ימים 3-4/1/2025 היו ימי מנוחה, שיש – שבת שלא ניתן להגיש בהם מסמכים ועל כן מדובר בנסיבות חיצוניות שאינן תלויות בעוררת. מטעמים אלו הוגש הערר שבכותרת. חרף הוראת הוועדה, לערר לא צורפו מסמכים, או ראיות תומכות כפי שמורה החוק.

רקע עובדתי בקליפת האגוז

6. העוררת היא חברה העוסקת במתן שירותי אדריכלות לפרוייקטים שונים בענף הבניה. הכנסות העוררת מושפעות מעיתוי, משך והיקף הפרוייקטים אותם היא מבצעת במשך השנים.
7. מחזורי הכנסות של העוררת בין השנים 2020-2024, מתאפיינים בתנודתיות גבוהה באופן שבו בחודשים מסויימים נצפית הכנסה הגבוהה פי 3 ולעיתים פי 4 לאורך חודשי השנה.
8. בין השנים 2022-2024 שומרת העוררת על טווח הכנסות שנתי של כ-10 מלש"ח.
9. ההכנסה אשר נצפתה בחודשי הבסיס נובמבר -דצמבר 2022 היא הגבוהה ביותר במשך שנת 2022, ומגיעה לפי 3 מההכנסות בחודשים אחרים בשנת 2022.
10. ניכר כי אכן התפלגות ההכנסות של העוררת במשך השנים היא תנודתית, ולא עיקבית לאורך השנים, מגמה המאפיינת חברות פרוייקטליות.

טענות הצדדים

11. העוררת טוענת בתמצית כי עמדה במועד הקבוע בחוק שכן החלה לספור את מנין הימים החל מיום קבלת התיק לידי אדוואקט ולפיכך לשיטתה עמדה במועד הקבוע בחוק. מעבר לנימוק זה לא פרטה העוררת בכתבי הטענות אף נימוק ענייני לגופה של החלטת המשיבה בדבר היעדר הזכאות המהותית של העוררת לפיצויי נזק עקיף. בנוסף לכך, לא צרפה העוררת אף מסמך תומך לטענותיה או כל מסמך אחר וזאת כאמור חרף החלטות הוועדה.
12. מן העבר השני טוענת המשיבה כי בצדק דחתה את ההשגה שהגישה העוררת שכן זו הוגשה באיחור ללא כל נימוק או הסבר לאיחור בהגשתה, ואף ללא נימוקים מהותיים לגוף דחיית הבקשה. מעבר לכך, חזרה המשיבה על הטענות שבבסיס החלטתה על מחזור בסיס חלופי אשר ביצעה בהתבסס על ממוצע מחזור ההכנסות בשנת 2022, וזאת נוכח תנודתיות גבוהה בהכנסות החודשיות של העוררת, ומחזור הכנסות בתקופת הבסיס גבוה במיוחד.

ההליכים בפני הוועדה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

13. לאחר השלמת כתבי הטענות על ידי הצדדים זימנה הוועדה את הצדדים לדיון בנוכחות הצדדים ביום 4.2.2026 (להלן: "הדיון").
14. משעה שלא עלה בידי הוועדה להביא לסיום המחלוקות בדיון הועבר התיק שבכותרת לכתיבת ההחלטה דנא.

דיון והכרעה

15. לאחר שבחנו את טענות הצדדים כפי שפורטו בכתבי הטענות ובאסמכתאות שצורפו על ידם, מצאנו כי החלטת המשיבה בדין יסודה ולפיכך דין הערר להידחות.
16. המועדים להגשת התביעה לפיצויים וההשגה על החלטת המשיבה קבועים בחוק. סעיף 38(א) לחוק קובע:

"הרואה את עצמו נפגע מהחלטת המנהל בנוגע לפיצויים הניתנים לפי פרק זה, לרבות בנוגע להטלת קנס בשל הגשת תביעה ביתר, רשאי להגיש השגה לעובד רשות המסים בישראל שהמנהל הסמיכו לשם כך, בתוך 60 ימים מיום קבלת ההחלטה; ההחלטה בהשגה תהיה מנומקת..."

17. בהתאם להוראות החוק, על העוררת היה להגיש השגה בתוך 60 ימים מיום קבלת ההחלטה בתביעה לפיצויים. במקרה זה חל איחור קל של שלושה ימים בהגשת ההשגה.
18. המחוקק העניק למנהל סמכות להארכת מועדים וביניהם גם להאריך מועד להגשת השגה:

"51(א) המנהל רשאי, אם נתבקש וראה סיבה מספקת לכך, להאריך כל מועד שנקבע בחוק זה לעשיית דבר, למעט המועדים להגשת ערר או ערעור לפי סעיפים 27 ו-29(ד)".

19. בהתאם להוראות החוק, המנהל רשאי להאריך מועד להגשת השגה אם ראה "סיבה מספקת לכך".
20. אחת מתכליות החוק היא מתן פיצוי מהיר בגין נזקי מלחמה לצד הבטחת מנגנון פיצוי יעיל ומהיר. הסדר זה, בדומה להסדרים אחרים הקבועים בחוק, כולל שיקולים נוספים, כגון שיקולים כלכליים ותקציביים להבטחת "וודאות כלכלית במישור הפרטי והציבורי כאחד לניזוקים ולתקציב המדינה (ראו בג"ץ 6407/06 דורון, טיקוצקי, עמיר, מזרחי, עו"ד נ' שר האוצר (פורסם בנבו, 23.09.2007); ע"מ (באר שבע) 27245-06-17 אס דבליו גרופ (ישראל) בע"מ נ' משרד האוצר/אגף מס הכנסה ומס רכוש (פורסם בנבו, 09.12.2018) (להלן: "עניין אס דבליו") וע"מ 1089-09 מיכאל דהן נ' מנהל מס רכוש ת"א (ניתן ביום 16.12.2010) (להלן: "עניין דהן").
21. במקרה שבפנינו טענה המשיבה כי נוכח אי הגשת בקשה להארכת מועד להגשת השגה בתוך המועד הקבוע בחוק יש צורך בקיומם של "טעמים מיוחדים", שהיא אמת מידה מחמירה יותר. בניגוד לעמדת המשיבה, ובהתאם לקביעת וועדות הערר זה מכבר בסוגייה זו, אמת המידה להארכת מועד שנקבעה בחוק היא "סיבה מספקת", ללא קשר למועד הגשת הבקשה למתן אורכה (ערר 1761-25 דובדבן א.י.א ביצוע בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 21.1.2026) (להלן: "עניין דובדבן") וכן בערר 1940-25 שגב השחם בע"מ נ' רשות המסים, (ניתן ביום 27.5.2026) (להלן: "עניין שגב") בפס' 28-40 לפסק הדין.



מדינת ישראל

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

ועם כלביא – נזק עקיף

22. במקרה של איחור בהגשת השגה לא די בהצגת נימוקים להתערבות בהחלטת המשיבה בתביעה או לזכאות העוררת לפיצויים. על העורר להציג סיבה מספקת להארכת המועד, שאינה סיבה מהותית, אלא "סיבה הנוגעת למועדים". במקרים מעין אלה, על העורר לעמוד בנטל של הצגת סיבה לאי ביצוע הפעולות הדרושות בתוך המועד הקבוע בחוק (ראה ע"א 7759-07 **רות כספי נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה** (פורסם בנבו, 12.04.2010)).

23. בית המשפט העליון עמד על חשיבות ההקפדה על הגשת תביעות לפיצויים לפי חוק מס רכוש במועד, ולו על דרך הגשת בקשות מתאימות להארכת מועד, הן מהיבט האפשרות לבחון את הטענות בסמוך לקרות הנזק והן מההיבט של היערכות תקציבית (ראה רע"א 174-19 **אם דבלי גרופ בע"מ נ' מדינת ישראל מנהל מס רכוש וקרן פיצויים** (פורסם בנבו, 26.03.2019)).

24. **בעניין אם דבלי נקבע:**

"74. מתן אורכה להגשת תביעה מחייב עריכת איזון נאות בין תכלית חוק מס רכוש לפצות ניזוקים בגין נזקי מלחמה שהיו להם ולגרום 'לפיזור נזק' מיטבי, מצד אחד, לבין תכליות מערכתיות ותקציביות מצד שני.

75. גם אם המבחן שנקבע למתן ארכה להגשת תביעה הינו מבחן מקל, של סיבה מספקת או סבירה, אין לפרש מבחן זה כמבטל את דרישת המועדים מעיקרה. הגשת תביעה באיחור בן מספר חודשים, מבלי להגיש כל בקשה למתן ארכה, פוגעת באיזון שנקבע בחוק מס רכוש בין האינטרסים השונים. בוודאי שלא היה מוטל על המנהל להאריך את המועד להגשת תביעת הפיצויים השנייה כאשר לא הוגשה לו כל בקשה" (ההדגשות אינן במקור ש.ת.).

25. נימוק נוסף לדחיית הבקשה הוא במישור המשפט המינהלי, שדווקא היענות לבקשת הדחייה תביא לאי שוויון ותיצור אפליה בינו לבין ניזוקים אחרים שלא הגישו את תביעתם בזמן. (ראה סעיף 4 לפסק הדין וכן החלטת בית המשפט העליון ברע"א 2994-11 **מיכאל דהן נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים** (פורסם בנבו, 30.05.2011)).

26. ברוח דומה בעניין דובדבן קבעה וועדת הערר כי בכל מקרה הנוגע לפתיחה של הליך בחלוף המועד הקבוע בחוק, על הוועדה לבחון במסגרת זו שורה של שיקולים שונים, ובכלל זאת את הסיבה לעיכוב בהגשה, משך האיחור, מידת ההסתמכות של בעל הדין שכנגד, טבעו ומהותו של ההליך, וסיכויי הלכאוריים.

27. בנסיבות של בקשה להארכת מועד בהליך הנוגע למיסים או מענקי מדינה, יש להביא בחשבון גם את האינטרס הציבורי בלוחות זמנים יציבים וודאיים, בגביית מס אמת, ובכללי התדיינות שווים לכלל הנישומים (ראה **עניין דהן לעיל**, פס' 4 ורע"א 31421-03-25 **חזן נ' מנהל אזורי מע"מ אשדוד**, פס' 6 (פורסם בנבו, 20.05.2025)).

28. אם כן, על אף שבמקרה של הארכת מועד להגשת השגה מדובר באמת מידה מקלה יותר, הדרישה ל"סיבה מספקת" אינה מבטלת את חובת העמידה במועדים שנקבעו בחוק, ועלינו לבחון האם העוררת הציגה נימוקים המצדיקים הארכת מועד.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

האם עמדה העוררת בדרישת "הסיבה המספקת" באיחורה בהגשת ההשגה?

29. כפי שהבאנו לעיל התשובה לשאלה זו היא בשלילה. העוררת לא הביאה כל נימוק ענייני לאיחור בהגשת ההשגה למעט העובדה שהחלה היא לספור את מניין הימים מיום קבלת ההחלטה לידיה. לא ברור על איזה אדנים משפטיים התבססה העוררת עת עשתה דין לעצמה והחליטה למנות את הימים להגשת ההשגה מיום קבלת התיק לידיה.
30. ולא זו אף זו, על אף שמדובר באיחור קל, לא הגישה העוררת כל בקשה לאורכה להגשת ההשגה, ואף לא פרטה את הנימוקים המהותיים והראיות המבססים יחד את השגתה. כל שעשתה העוררת הוא להגיש בקשה במערכות המשיבה ללא פירוט, ראיות, דוחות כספיים ועוד אשר יתמכו בבקשתה – בבחינת "שלח לחמך על פני המים" הא ותו לאו.
31. על התנהלות זו חזרה העוררת גם בהגשת הערר דנא. הערר הוגש ללא מסמכים תומכים, ללא פירוט הנימוקים לאיחור בהגשת ההשגה או הסבר קל שבקלים המניח את הדעת לכך. הוועדה נדרשה לדרוש שוב ושוב פרטים מהעוררת שישפכו אור על הנסיבות בעטיין חל האיחור, ועל מנת לבחון את נסיבות האיחור דנא, ואת סיכויי הערר אולם העוררת לא המציאה לתיק הערר שבכותרת בדל ראיה לתימוכין בטענותיה.

סיכויי הערר

32. בקשת העוררת לפיצוי נדחתה מלכתחילה עקב מחזורי בסיס תנודתיים, ומחזור בסיס גבוה יחסית ליתר ההכנסות בחודשי השנה. בחינת מחזורי ההכנסות לשנים 2020-2024 מעלה כי אכן מחזורי העוררת תנודתיים באופן משמעותי לאורך חודשי השנה. בשנת הבסיס 2022 בחודשי הבסיס נובמבר-דצמבר נצפו ההכנסות הדו חודשיות הגבוהות ביותר בשנה זו, ועד פי 2 ויותר מיתר ההכנסות החודשיות בשנה זו.
33. כמו כן, בחינת ההכנסות החודשיות בשנים 2020-2024 לא מעלה מגמה עיקבית שבה מחזורי חודשים קבועים הם הגבוהים ביותר לאורך השנים, ומכאן כי לא נצפתה מגמת עונתיות החוזרת על עצמה לאורך השנים במחזורי ההכנסות של העוררת. משכך, בצדק חישיבה המשיבה את מחזור הבסיס כממוצע דו חודשי של כל שנת הבסיס 2022, בהתאם לכך כאמור שיעור ירידת המחזוריים של העוררת לא מגיע לכדי השיעור המזכה בפיצוי בהתאם למתווה הקבוע בחוק.
34. יש לציין כי במקרה דנא, פעלה המשיבה בנסיון למציאת מחזור בסיס חלופי, וזאת בהתאם להלכה אשר נקבעה הן על ידי ועדות הערר, והן ע"י ערכאות הערעור במקרים שבהם הכנסות העוסק בתקופת הבסיס אינן משקפות את פעילותה הרגילה [ר' למשל: עמ"נ (מחוזי נצרת) 40181-04-22 סלטי מערכות חשמל 2000 בע"מ נ' רשות המסים, פס' 54 (ניתן ביום 23.3.23); עמ"נ (מחוזי מרכז-לוד) 54477-01-22 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים, פס' 47 (ניתן ביום 23.8.22); עמ"נ (מחוזי ירושלים) מדינת ישראל נ' י"ג בינפולד חברה לבנייה בע"מ, פס' 29 (ניתן ביום 23.3.28)].



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

35. וכך נקבע למשל במקרה דומה לעניין שבפנינו:

"בחינת הנתונים אכן מראה כי ההכנסות של המערערת אינן הכנסות זהות לאורך כל התקופה, ואכן קיימת תנודתיות בהכנסות אלו. ואולם, הנתונים מראים כי הירידה בהכנסות החל מחודש יולי 2019 עד פברואר 2020, הינה ירידה חסרת תקדים.....

מכל האמור, עולה כי המערערת לא עמדה בנטל שהועבר אליה להראות כי הירידה בהכנסות בשיעורים אשר פורטו בבקשות שהגישה לחודשים מרס-אפריל 2020 ומאי-יוני 2020, נובעת כולה מהפגיעה הכלכלית בשל משבר הקורונה."

[עמ"נ (באר שבע) 28990-09-22 י. ע. פ. - יצחק עפר ופיתוח בע"מ נ' רשות המיסים (ניתן ביום 26.02.2023, פס' 14)]

36. בדיון שהתקיים בנוכחות הצדדים, חזרה הוועדה ודרשה מהעוררת הסברים ענייניים בעטיים נדחתה בקשת המשיבה מלכתחילה, אולם העוררת לא הציגה אף נימוק ענייני מדוע מחזור הבסיס החלופי אותו בחרה המשיבה במקרה דנא, נוכח תנודתיות במחזורי העוררת, אינו נכון במקרה שלה (פרוטוקול הדיון לעיל, בעמ' 1-2). כך גם כאמור לעיל, לא הציגה כל מסמך לתמוך בטענותיה.

37. בכל הכבוד, אין בידינו לקבל התנהלות זו. עוררת הבאה לבקש סעד הן מהמשיבה והן מוועדת הערר נדרשת לבוא בנקיון כפיים, לפרט את הנימוקים המהותיים העומדים בבסיס טיעוניה, להמציא מסמכים וראיות התומכות בטענותיה. לא כך עשתה העוררת במקרה דנא, יתרה מכך חרף החלטות חוזרות של וועדת הערר לא המציאה העוררת בדל ראיה לתימוכין בטענותיה וסיבותיה עמה.

סוף דבר

38. נוכח האמור לעיל, התנהלות העוררת הן בשלב ההשגה והן בשלב הערר, סיכויי הנמוכים של הערר, היעדר כל סיבה לאיחור בהגשת ההשגה לא מצאנו לנכון להתערב בהחלטת המשיבה.

39. משכך, הערר שבכותרת נדחה. נוכח סיכויי הנמוכים של ההליך, והתנהלות העוררת כפי שהובאה לעיל מצאנו לנכון להטיל על העוררת הוצאות בגובה של 20,000 ₪.

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

ניתנה היום בתאריך יד' אלול תשפ"ו, 1.9.2026 בהעדר הצדדים.

ברוך ברוכי, רו"ח
חבר

תמר שטיינר, עו"ד
יו"ר הוועדה