



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: א.מ. הבונה במרכז השקעות תשתיות ופיתוח בע"מ, תאגיד 513517557
באמצעות ב"כ רו"ח גימיל אבו גאמע

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 שרון אלעד רחביה
SharonEl3@taxes.gov.il

החלטה

רקע עובדתי

1. העוררת היא חברה בע"מ העוסקת בעבודות אחזקה ותשתיות.
2. העוררת הגישה תביעה לפיצוי במסלול הוצאות מזכות לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023, בהתאם להוראות חוק התוכנית לסיוע כלכלי (הוראת שעה – חרבות ברזל), התשפ"ד-2023 (להלן – **החוק** או **חוק התוכנית לסיוע כלכלי**). לעוררת שולמה מקדמה על חשבון התביעה בסך 732,139 ₪.
3. המשיבה דחתה את תביעת העוררת ביום 18.9.2024. בהחלטת הדחייה נקבע כי לא נמצא קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות לבין מלחמת חרבות ברזל וכי הירידה הנקודתית בהכנסות נובעת מאופי פעילותו התנדודתי של העסק.
4. העוררת הגישה השגה על החלטה זו. ביום 15.9.2025 דחתה המשיבה את ההשגה. בהחלטה בהשגה נקבע כי העוררת רשומה בפנקס הקבלנים בהתאם לחוק רישום קבלנים לעבודות הנדסה בנאיות, התשנ"ט-1969 (להלן – **חוק רישום קבלנים**) והיא בעלת רישיון קבלן, ולכן נכנסת תחת הגדרת "קבלן ביצוע" הקבועה בחוק. לפיכך, חישוב הפיצוי נערך כקבלן ביצוע ובהתאם שיעור הירידה במחזור העסקאות הוא 20%, אשר אינו מזכה את העוררת בפיצוי.
5. כנגד החלטה זו הוגש הערר שלפנינו.

טענות הצדדים

עיקר טענות העוררת



מדינת ישראל

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

ועם כלביא – נזק עקיף

6. עיקר עיסוקה של החברה הוא ביצוע עבודות אחזקה שוטפות ועבודות תשתיות קצרות לרשויות מקומיות ולחברות כלכליות. החברה אינה מבצעת עבודות לזמן ארוך.
7. אין להיצמד לסיווג הפורמלי והטכני בנוגע לעיסוקה של החברה שעיקרה אינה בנייה כהגדרתה בחוק רישום קבלנים, אלא עבודות אחזקה לרשויות מקומיות בהתאם לחוזי מסגרת, שהינן קצרות טווח. לטענת העוררת, עבודות אחזקה אינן נחשבות "עבודות הנדסה בנאיות" לפי חוק רישום קבלנים.
8. העוררת בחרה בתום לב לתבוע את הפיצוי במסלול הרגיל ולא כקבלן ביצוע, כאשר חלופת מסלול מחזורים העומדת לרשותה היתה לנגד עיניה. לפיכך טוענת העוררת כי היא זכאית לפיצוי בסך 1,221,323 ₪ כפי שנתבע על ידה.
9. לחילופין, ככל שתמצא ועדת הע"ר כי העוררת אינה עומדת בתנאי הסף של מסלול הוצאות מזכות, מבקשת העוררת בנסיבות העניין ונוכח מורכבותן של תקנות שעת החירום והעובדה שמדובר במגננוני פיצוי חדשים ובחירתה במסלול בתום לב ולא מניסיון להשיג כפל פיצוי, להורות למשיבה לדון בתביעת העוררת במסלול מחזורים, בהתאם לחישוב שצורף לכתב הע"ר.

עיקר טענות המשיבה

10. בעת הגשת התביעה לא הציגה העוררת את מלוא העובדות הרלוונטיות ולא הצהירה כי היא קבלן מבצע. בשלב ההשגה נמצא כי העוררת רשומה בפנקס הקבלנים, ועל כן חושב הפיצוי בהתאם להוראות המיוחדות שנקבעו בחוק בנוגע לקבלן ביצוע, ולפיהן תקופת הבסיס היא חודשים ינואר-ספטמבר 2023 ותקופת הזכאות (ביחס לפעימה השנייה) היא חודשים דצמבר 2023 וינואר 2024. בהתאם לחישוב זה, לא קיימת לעוררת ירידת מחזורים בשיעור המזכה בפיצוי.
11. המשיבה הרחיבה בעניין הרקע לקביעת תקופות בסיס וזכאות שונות עבור קבלן ביצוע שנובע מהרצון להתאים את הסיוע לצרכים הייחודיים של קבלני הביצוע ולמאפייני פעילותם בתקופת החירום. עוד צוין כי מקדם ההוצאות הקבועות שנקבע עבור קבלני ביצוע הינו נמוך יותר מהמקדם הרגיל, בשל העובדה כי שיעור ההוצאות הקבועות של עוסקים מעיסוק זה מתוך כלל התשומות שלהם נמוך יותר מכלל העוסקים.
12. משנקבע בחוק מסלול חישוב ייחודי לגבי הבאים בגדר קבלן ביצוע, הרי שלא ניתן להתעלם מהוראה זו ולבצע חישוב שלא בהתאם למסלול האמור. לפיכך, בקשת העוררת להתעלם מהוראה זו מנוגדת לחוק. עוד צוין כי תכלית החוק הייתה לקבוע מנגנון מהיר פשוט ויעיל של מתן פיצויים לעוסקים מבלי להיכנס לבדיקות פרטניות, טענות העוררת עומדות בניגוד לתכלית זו ומחייבות בדיקה פרטנית באופן שכל קבלן שרשום בפנקס הקבלנים יוכל לטעון לעניין אופי והיקף העבודות שהוא מבצע.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

13. אשר לבקשת העוררת להעביר תביעתה לבחינה במסלול מחזוריים, סעיף 38 לחוק אינו קובע כללים לשינוי מסלול לאחר שכבר הוגשה תביעה במסלול מסוים. עם זאת, המשיבה אפשרה מעבר בין מסלולים בהתאם להנחיה לציבור שפורסמה ביום 25.3.2024. בהתאם להנחיה, יתאפשר מעבר בין מסלולים בשני מקרים: א. כל עוד לא ניתנה החלטה בתביעה המקורית. ב. לאחר שניתנה החלטה בתביעה וכל עוד לא חלף המועד להגשת השגה. הרציונל בבסיס ההנחיה הוא הרצון להימנע מהקצאת משאבים חריגה של המשיבה לטיפול בתביעות.

14. במקרה דנן, רק בשלב הערר ולאחר שהתביעה נבחנה פעמיים, ביקשה העוררת לראשונה לשנות מסלול תביעתה כך שתיבחן במסלול מחזוריים. לטענת המשיבה, היה על מייצג העוררת לבדוק את הוראות החוק והתקנות טרם מתן ייעוץ לעוררת בנוגע לבחירת מסלול התביעה, ולא ניתן כעת, בשלב הערר, לאפשר לעוררת לעבור מסלול בשל התנהלות המייצג ואי-היכרותו עם הוראות החוק.

הדיון בערר

15. ביום 5.5.2026 התקיים דיון בערר, באמצעים טכנולוגיים. בדיון הדגישה הוועדה כי בכל הנוגע לטענות העוררת בעניין קבלן ביצוע אין בידה לסייע לעוררת, שכן העוררת מהווה קבלן ביצוע כהגדרתו בחוק ולפיכך חל עליה המתווה שנקבע לעוסק מסוג זה. אשר לבקשת העוררת להעביר את תביעתה לבחינה במסלול מחזוריים - הוועדה העירה כי מסלול מחזוריים אינו מצוי בסמכות וועדת ערר זו ומשכך אין בסמכותה להורות למשיבה לבחון את התביעה במסלול זה. לצד זאת, העירה הוועדה למשיבה כי לעמדתה, בנסיבות המקרה דנן, יש מקום לאשר לעוררת מעבר למסלול מחזוריים והמליצה לה לאפשר זאת. המשיבה השיבה כי היא אינה מסכימה לבחינת התביעה במסלול מחזוריים בשלב זה. בנקודה זו, המליצה הוועדה לעוררת למשוך את הערר; העוררת מצידה עמדה על מתן החלטה סופית ולפיכך נדרשת הכרעתנו בערר.

דיון והכרעה

16. לאחר שבחנו את טענות הצדדים, הגענו לכלל מסקנה כי דין הערר להידחות. להלן נפרט את הטעמים להחלטתנו.

הגדרת "קבלן ביצוע" בחוק ומתווה הפיצוי הייחודי שנקבע עבור קבלן ביצוע

17. בחוק נקבע מתווה מיוחד שעל פיו יחושב הפיצוי לניזוק מסוג "קבלן ביצוע" כהגדרתו בסעיף 38 לחוק:

"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



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

זכויות במקרקעין, להגדרתה בפסקה (7) להגדרה "ניזוק" – החלק של

עסקו שבו אינו מבצע מכירת זכויות במקרקעין כאמור; "

18. במסגרת ההוראות המיוחדות הנוגעות לקבלן ביצוע, נקבע מחזור הבסיס כמחזור העסקאות בחודשים ינואר – ספטמבר 2023, מחולק במספר חודשי הפעילות:

"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; "

19. אשר לתקופת הזכאות, פסקה (3) להגדרת "תקופת הזכאות" בחוק קובעת כי לעניין קבלן ביצוע, תקופת הזכאות היא חודש נובמבר 2023. ביחס לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023, נקבע בתקנות מס רכוש וקרן פיצויים (הארכת התקופה הקובעת וקביעת תיאומים), תשפ"ד-2024 (להלן – **תקנות התיאומים**), כי תקופת הזכאות תהיה חודשים דצמבר 2023 וינואר 2024 (תקנה 1)(ה)(2)). להשלמת התמונה יצוין כי בחוק נקבע גם מקדם הוצאות קבועות ייחודי לניזוקים מסוג "קבלן ביצוע", לפיו מוכפל מקדם ההוצאות הקבועות ב- 0.68 (ראו פסקה (4) להגדרת "מקדם הוצאות קבועות").

20. קביעת תקופות הבסיס והזכאות השונות עבור קבלן ביצוע נועדה להתאים את הסיוע למאפייני העבודה הייחודיים ולצרכיהם של קבלני הביצוע, אשר אופי הכנסותיהם תנודתי ומועד ההתחשבות הנהוג בעסקים אלו מאוחר. כמו כן קביעת מקדם הוצאות קבועות נמוך יותר מהמקדם הרגיל נעשתה מתוך הבנה ששיעור ההוצאות הקבועות של קבלני ביצוע מתוך סך התשומות השוטפות נמוך יותר ביחס לעוסקים אחרים (להרחבה ראו: פרוטוקול מס' 239 מיום 8.11.2023, ועדת הכספים של הכנסת, בעמ' 12-17).

21. אין חולק כי העוררת רשומה בפנקס הקבלנים והיא עונה להגדרת "קבלן ביצוע" בחוק. כפי שנקבע בהחלטות ועדת הערר, עצם הרישום בפנקס הקבלנים מהווה חזקה כי העוסק הוא קבלן ביצוע כהגדרתו בחוק רישום קבלנים ומשכך יש להחיל עליו את המתווה המיוחד שנקבע לעוסקים מסוג זה, מבלי צורך לבחון את סוג העבודות המבוצע על ידי העוסק ואת מאפייני עבודתו. למשיבה לא מוענק שיקול דעת באשר להחלת המתווה על עוסקים העונים להגדרה ולפיכך אין מקום להתערב בהחלטת המשיבה בעניין זה, שניתנה כדין ובהתאם להוראות החוק (ראו: ערר 1194-25 מולי ארביב פרויקטים בע"מ נ' רשות המיסים (נבו, 16.7.2025); ערר 1578-25 וולטה סולאר בע"מ נ' רשות המיסים (נבו, 22.1.2026); ערר 1920-25 כהן פלס בע"מ נ' רשות המיסים (נבו, 22.1.2026)).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

רשות המיסים (נבו, 20.12.2025), פסקאות 44-51; ערר 1482-25 **פאזל מערכות בניה בע"מ נ' רשות המיסים** (נבו, 7.1.2026). עוד יצוין, כי בדיקה פרטנית של סוג העבודות המבוצעות על ידי עוסקים הרשומים בפנקס הקבלנים, עומדת בניגוד לאחת מתכליותיו המרכזיות של החוק - יצירת מנגנון אחיד, מהיר, פשוט ויעיל למתן הפיצויים לעסקים (ראו למשל: ערר 1682-23 **ציבלין תקשורת צעירים (פרסום ושיווק 2008) בע"מ נ' רשות המיסים** (נבו, 18.7.2023); ערר 1011-21 **רנפון תקשורת בע"מ נ' רשות המיסים**, פס' 30 (נבו, 8.2.2021); ערר 1594-21 **פרידמן מלכה השקעות בע"מ נ' רשות המיסים** (נבו, 25.10.2021)).

בקשת העוררת לאישור מעבר למסלול מחזוריים

22. כטענה חלופית, ביקשה העוררת לאפשר לה להעביר את תביעתה לבחינה במסלול מחזוריים. בהקשר זה יוער כי תביעות במסגרת "מסלול מחזוריים" מוגשות בהתאם לתקנות מס רכוש וקרן פיצויים (תשלום פיצויים) (נזק מלחמה ונזק עקיף) (להלן - **תקנות מס רכוש**) ואינן מצויות בסמכותה של ועדת ערר זו, אשר מוסמכת לדון בזכאות לפיצויים במסלול "הוצאות מזכות" בלבד, מכוח חוק התוכנית לסיוע כלכלי. לפיכך, אין בסמכותנו להורות למשיבה לבחון את זכאותה של העוררת לפיצוי במסגרת מסלול מחזוריים (ראו ערר 1211-25 **לכיש בע"מ נ' רשות המיסים** (נבו, 29.4.2025)).

23. למעלה מן הצורך מצאנו להעיר כי בנסיבות העניין, לטעמנו, היה מקום שהמשיבה תשקול בחיוב את בקשת העוררת לעבור למסלול מחזוריים. אין חולק כי העוררת הייתה רשאית להגיש את תביעתה במסלול מחזוריים מכוח תקנות מס רכוש, כפי שאף עשתה ביחס לתקופת הזכאות אוקטובר 2023. ואולם, ביחס לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2023 בחרה העוררת להגיש את תביעתה במסלול הוצאות מזכות, ותביעתה נדחתה תחילה בשל היעדר קשר סיבתי (החלטה מיום 18.9.2024). העוררת הגישה השגה על החלטה זו, ורק במסגרת ההחלטה בהשגה (מיום 15.9.2025) קבעה המשיבה לראשונה כי העוררת היא "קבלן ביצוע" כהגדרתו בחוק, וכי בהתאם למתווה הייחודי שנקבע לקבלני ביצוע, שיעור הירידה בעסקאות עומד על 20% בלבד ומשכך אינה זכאית לפיצוי. בעקבות קביעה זו ביקשה העוררת, במסגרת הערר שהגישה, להעביר את תביעתה למסלול המחזוריים.

24. סירובה של המשיבה להיעתר לבקשת העוררת התבסס על מסמך ההנחיה בעניין מעבר בין מסלולי תביעה (מיום 25.3.2024), שלפיו לא יתאפשר מעבר בין מסלולים לאחר שניתנה החלטה בהשגה. המשיבה הסבירה כי הטעם לכך נעוץ במשאבים הנדרשים לטיפול בתביעה במסלול חלופי, לאחר שהטיפול בתביעה המקורית כבר הסתיים והושקעו בו המשאבים הנדרשים. אין להקל ראש בנימוק זה, במיוחד לנוכח היקף התביעות וההשגות שבהן נדרשת המשיבה לטפל ובשים לב ללוחות הזמנים שנקבעו לכך בחוק.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה, חרבות ברזל – מסלול ארצי

ועם כלביא – נזק עקיף

25. עם זאת, בנסיבות המקרה שלפנינו סברנו כי היה מקום לסטות מהכלל ולהיעתר לבקשת העוררת, תוך חיובה בהוצאות המשיבה. הוראות החוק ותקנות התיאומים בנוגע למתווה החל על קבלני ביצוע בתקופת הזכאות נובמבר–דצמבר 2023 הן מורכבות, ולא בנקל ניתן להתחקות אחר חודשי הבסיס וחודשי הזכאות הרלוונטיים לצורך חישוב הזכאות במסלול זה. המשיבה אמנם זוקפת לחובת העוררת את העובדה שלא הגישה את תביעתה מלכתחילה בהתאם למתווה החל על קבלני ביצוע, אולם אף אם האחריות הראשונית לבחירת מסלול התביעה מוטלת על העוררת, הרי שבנסיבות העניין ובהינתן מורכבותו של ההסדר החל על קבלני ביצוע, אשר אינו פשוט ליישום ולהבנה, וכן העובדה שהצורך במעבר למסלול המחזורים התעורר רק לאחר שניתנה ההחלטה בהשגה, אנו סבורים כי במקרה זה ניתן היה לחרוג מן המדיניות הכללית ולאפשר את מעבר התביעה למסלול מחזורים. ואולם, משהבהרנו כי אין בסמכותה של ועדת הערר להורות למשיבה להתיר מעבר למסלול מחזורים, אין באמור אלא משום הערת אגב.

26. **סוף דבר** – הערר נדחה. בנסיבות העניין איננו עושים צו להוצאות.

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

ניתנה היום בתאריך ח' אב תשפ"ו, 22.07.2026, בהעדר הצדדים.

ברוך ברוכי, ר"ח
חבר

ליאת קציר-מרגלית, עו"ד
יו"ר הוועדה