



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1039-22

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

העוררת: **תריסי רוני בע"מ מס' 512047192**
ע"י ב"כ מר/גברת רן בן ניסן

נ ג ד

המשיבה: **רשות המסים**
באמצעות היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות
רחוב בן גוריון 38 רמת גן
מייל: corona.ararim@taxes.gov.il

החלטה

רקע עובדתי

1. העוררת היא חברה העוסקת בביצוע עבודות אלומיניום.
2. העוררת הגישה בקשה למענק השתתפות בהוצאות קבועות עבור תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, בהתאם להחלטת הממשלה מס' 5015 (מיום 24.4.2020; להלן – **החלטת הממשלה**). בקשת העוררת אושרה באופן חלקי ואושר לה מענק בסכום של 17,639 ₪. בהודעת המשיבה מיום 25/01/2021 צוין כי חישוב המענק בוצע לאחר שנוטרלו עסקאות חריגות שנכללו בדיווח מחזור מרץ-אפריל 2019 ומחזור הבסיס נקבע בסכום של 293,980. עוד צוין כי סכום מחזור העסקאות לתקופת הזכאות תוקן מאחר והסכום שהוצהר בטופס הבקשה שגוי.
3. ביום 08/02/2021 הגישה העוררת השגה על החלטה זו. ביום 29/11/2021 ניתנה החלטת המשיבה בדבר דחיית ההשגה. להלן נוסח ההחלטה:

"לחברה מחזור בסיס מאוד חריג"

בדיקה העלתה כי מדובר בחשבונית מספר 1761 אשר הופקה עבור הלקוח "אבי נימני הנדסה", ושבגינה נחתם הסכם ב 04/2018 - ולכן החשבונית שייכת בעיקרה לשנת 2018. כמו כן סכום המענק המבוקש גבוה משמעותית מסך התשומות (הקבועות והמשתנות) אשר החברה קיזזה ב 03+04/20 מול מע"מ. ולכן ולאור האמור נבדקו סך ההוצאות הקבועות של החברה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ע"פ מאזן בוחן 2020 סך הקבועות הדו חודשיות של החברה הוא: 10,968, וזאת בהתאם לסעיפים דמי שכירות, אחזקת משרד, יעוץ מקצועי, ביטוח עסק. יש לציין שיש לקחת את אחוז הירידה לצורך קביעת מענק השתתפות בהוצאות הקבועות. סכום המענק אשר כבר אושר גבוה משמעותית מסכום ההוצאות הקבועות הדו חודשיות של העסק, הוחלט לפני משורת הדין לא להקטין את סכום המענק אשר כבר אושר. (הושמטו שגיאות הקלדה, ל.ק.)

4. מכאן הערר שבפנינו.

עיקרי טענות הצדדים

5. העוררת טענה בכתב הערר כי החלטת המשיבה בהשגה ניתנה באיחור משמעותי של 174 ימים מהמועד הקבוע בחוק ובהתאם לפסיקת בית המשפט בעמ"נ 27710-06-21 ב.ג בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים בישראל (ניתן ביום 3.1.22, פורסם בנבו; להלן – פס"ד בטחון הצפון), דין הערר להתקבל בשל האיחור במתן ההחלטה בהשגה.

6. העוררת ציינה כי הכנסותיה מתקבלות בהתאם לביצוע פרויקטים בפועל, הפרויקטים נמשכים מספר חודשים והתשלום מתקבל עם סיום העבודה. לפיכך, נטרול "עסקאות חריגות" אינו ישים ויוצר עיוות שכן הנטרול בוצע רק ביחס לתקופת הבסיס מרץ-אפריל 2019 בעוד שלפי עקרון זה יש לייחס את כל עסקאות החברה בכל התקופות בהתאם לביצוע בפועל.

7. נטען כי הלקוח "אבי נימני הנדסה" (להלן – הלקוח נימני) הוא לקוח עיקרי של העוררת והכנסותיה ממנו בשנים האחרונות הסתכמו למיליוני שקלים, כך שלא ניתן לטעון שמדובר בעסקה חריגה. בנוסף, העוררת טענה כי קביעת המשיבה לפיה הכנסות העוררת בתקופת הבסיס שייכות בעיקרון לשנת 2018 מבוססת כנראה על העובדה שהסכם העבודה עם הלקוח נימני נחתם באפריל 2018, בעוד שבפועל החלה העוררת בביצוע העבודות בסוף שנת 2018.

8. העוררת ציינה שלאחר הגשת הבקשה למענק פנה נציג המשיבה, מר סאלח כיוף, לרו"ח המייצג ואמר לו כי ביחס לעסקאות שהתמורה בגינן התקבלה בתקופת הבסיס (מרץ-אפריל 2019) אך העבודה נפרסה על פני מספר חודשים קודם לכן, עמדת המשיבה היא שיש לנטרל את ההכנסה ולחלק את הסכום בהתאמה למספר החודשים. לטענת העוררת, לשאלת רו"ח המייצג האם עמדה זו חלה גם לגבי הכנסות שהתקבלו בתקופת הזכאות (מרץ-אפריל 2020) ושייכות בחלקן לעבודה שבוצעה בשנת 2019, לא ניתנה תשובה.

9. עוד טענה העוררת כי בשלב ההשגה לא ניתנה לה הזדמנות להשמיע טענותיה ביחס למסקנות אליהן הגיעה המשיבה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

10. בעניין סמכות המנהל לשנות את מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות עמדה העוררת על כך כי בהתאם להחלטות ועדות הערר בעניין **ורטיגו** ובעניין **מרפז** (ערר 1158-21 **ורטיגו מוסיקה בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 29.9.21); ערר 1227-21 **מרפז** – **סחר ותעשיות בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 3.10.2021)), החלטת המנהל לסטות מהנוסחה ולבחון את ההוצאות הקבועות היא החלטה מנהלית הכפופה לנורמות הנהוגות במשפט המנהלי ונדרשת סיבה נאותה ליישום סמכות זו; צוין כי המשיבה לא פרסמה אמות מידה וקריטריונים ברורים להפעלתה. העוררת אף טענה כי לא ניתנה לה הזדמנות להשמיע את עמדתה לפני קבלת ההחלטה, על אף שביקשה זאת במפורש מהמפקחת שטיפלה בהשגה.

11. העוררת טענה כי קביעתה של המשיבה ביחס לסך ההוצאות הקבועות של העוררת שגויה וכי היא התעלמה מהוצאות קבועות מובהקות נוספות, כגון: מיסים מקומיים וארנונה, הנהלת חשבונות, מימון, שכר ועוד. העוררת הדגישה כי אין אחידות מצד המשיבה בנוגע לתחשיבי הוצאות קודמות, הן בעניין המקור החשבונאי עליו היא מסתמכת בבדיקתה (דו"ח כספי/מאזן בוחן), הן לעניין סעיפי ההוצאות הקבועות שנלקחים בחשבון.

12. על יסוד כל האמור לעיל ביקשה העוררת לאשר לה את יתרת המענק המגיע לה.

13. **בכתב התשובה** עמדה המשיבה על תכלית המענק שהיא סיוע בתשלום ההוצאות הקבועות לעסקים שכושר הישרדותם נמוך, ועל הצורך בקיומו של קשר סיבתי בין ירידת המחזוריים לנגיף הקורונה כתנאי מקדמי לקבלת המענק. לגופו של הערר טענה המשיבה כי תקופת הבסיס מושא הערר היא חריגה ואינה יכולה לשמש כתקופת בסיס באשר היא יוצרת עיוות בהפעלת הנוסחה. לטענת המשיבה, מחזור הבסיס אינו מייצג את התנהלותה השוטפת של העוררת ולא נראה מחזור דומה לו בשנים 2018-2019. המשיבה הוסיפה כי העובדה שמדובר בלקוח קבוע אינה משנה לעניין זה בהתחשב בסכום החריג של העסקה.

14. בנוסף טענה המשיבה כי סכום המענק המבוקש, העומד על 61,736 ₪, גבוה משמעותית מהתשומות שקוזזו מול מע"מ בסך 50,176 ₪ ועל כן התבקשה בחינת מאזן הבוחן. לטענת המשיבה, מבחינה זו התברר כי קיים פער משמעותי בין המענק המבוקש להוצאות הקבועות של העוררת – סכום המענק המבוקש לשנת 2020 עומד על 61,736 ₪ וסך ההוצאות הקבועות הדו חודשיות עומדות על 10,968 ₪, לפני הכפלתו באחוז הירידה. לשיטת המשיבה, מדובר בפער משמעותי המצדיק התערבות במקדם ההוצאות הקבועות, זאת בהתאם להנחיית המשיבה בנושא זה ולהחלטות הוועדה.

15. באשר להוצאות הקבועות הנוספות להן טענה העוררת ציינה המשיבה כי סעיפים אלו לא נמצאים במאזן הבוחן והעוררת לא ציינה סכומים ולא צירפה אסמכתאות, ולכן לא ניתן לבחון את הדברים.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

16. בנוגע לאיחור במתן החלטה בהשגה טענה המשיבה, כי המועד לקבלת החלטה בהשגה נקבע ללא סנקציה בצדו, וכי הדבר נעשה בכוונת מכוון; הודגש כי המשיבה מטפלת במספר רב של השגות, הרבה מעל הצפי וההיערכות הראשונית, כאשר היקפי הטיפול בבקשות ובהשגות הוא חסר תקדים; עוד צוין כי המשיבה נדרשה לתת מענה גם לאירועי מבצע 'שומר החומות' ותביעות הפיצויים שהוגשו בעקבותיו, דבר שהכביד עוד על יכולתה לעמוד בסדי הזמנים שנקבעו בחוק. לצד זאת, הודגש כי מנגנון המקדמות מהווה פתרון אפשרי לעיכוב במתן החלטות וגם לאור מענה זה לא נקבעה סנקציה בחוק. בנוסף נטען כי ניתן לרפא את הפגם בסנקציה חלופית כגון פסיקת הוצאות. כמו כן צוין כי היה על העוררת להגיש ערר מיד עם חלוף המועד למתן החלטה בהשגה ומשלא עשתה כן, אין לה להלין אלא על עצמה.

17. ביום 14/03/2022 התקיים דיון בערר, באמצעים דיגיטליים. בדיון חזרה המשיבה על עמדתה כי מחזור הבסיס חריג ונובע מחשבונית גבוהה במיוחד שאינה משקפת את הפעילות השוטפת של העוררת מול אותו לקוח ויש בכך כדי לערער את קיומו של הקשר הסיבתי. המשיבה ציינה כי מבדיקת הדו"ח המפורט של הלקוח נימני נראה כי העבודה עמו החלה כבר בפברואר 2018. בנוגע לבדיקת ההוצאות הקבועות בפועל ציינה המשיבה, כי האינדיקציות לבדיקתן היו נושא הקשר הסיבתי וכן הירידה בתשומות המדווחות למע"מ. המשיבה ציינה כי נושא ההוצאות הקבועות הוא משני ביחס לסוגיית הקשר הסיבתי. במענה לשאלת הוועדה באשר להתנהלות העוררת מול הלקוח נימני וביצוע הפרויקט המדובר, עמדה העוררת על כך שמדובר בלקוח קבוע והעוררת מבצעת עבורו פרויקטים רבים. הסכם העבודה בקשר עם הפרויקט המדובר נחתם במהלך 2018 אולם העבודה בפועל על הפרויקט החלה רק בסוף 2018. בהתייחס לאסמכתאות שצירפה העוררת לבקשת הוועדה, הסבירה העוררת שמדובר בתעודות משלוח של חומרי התריסים והאלומיניום שנשלחו ממחסני החברה ללקוח לצורך ביצוע העבודה, בתאריכים 15/10/2018, 09/12/2018 ו- 03/02/2019. כן צורפו תעודת שילוח ימי וחשבונית עבור הובלה ימית של הסחורה מסוף יוני ואמצע יולי 2018, שלטענת העוררת מעידות על כך שהעבודה בפועל החלה בסוף 2018.

18. בתום הדיון הציעה הוועדה לצדדים הצעה לצרכי פשרה, לפיה מחזור הבסיס יחושב לפי ממוצע ההכנסות הדו-חודשי בשנת 2019 ובהתאם לכך יינתנו לעוררת מענקים לתקופות זכאות נוספות בהן קמה זכאות למענק לפי החישוב המוצע. המשיבה לא הסכימה להצעה וטענה כי הדרך הנכונה להתמודד עם חריגות ההכנסה היא באמצעות נטרולה מהממוצע השנתי.

דיון והכרעה

19. לאחר שבחנו את טענות הצדדים בכתב ובעל פה, הגענו לכלל מסקנה כי **דין הערר להתקבל** מהטעמים שיפורטו להלן.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

20. **החלטת הממשלה** ובהמשך חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), תש"ף-2020 (להלן – **החוק** או **חוק התכנית לסיוע כלכלי**), קובעים זכאות למענקי השתתפות בהוצאות קבועות עבור עסקים שנפגעו בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה, בתקופות הזכאות שנקבעו בהחלטת הממשלה ובחוק. כעולה מהוראות החוק ומדברי ההסבר להצעת החוק, מטרת המענקים היא לסייע לעסקים שפעילותם העסקית נפגעה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה על ידי השתתפות בכיסוי הוצאותיהם הקבועות. סיוע זה הוא חלק משורת מהלכים שנועדו לשמור ככל הניתן על שרידותו של המגזר העסקי, תחת המגבלות שנקבעו, ובתוך כך לצמצם ככל הניתן את הפגיעה בצמיחה ובמשק בכללותו.

בחינת הקשר הסיבתי

21. תנאי סף לקבלת המענק הוא קיומה של ירידה במחזור ההכנסות בשיעור שנקבע בהחלטת הממשלה ובחוק. שיעור הירידה מחושב על פי השוואה בין ההכנסות בתקופת הזכאות להכנסות בתקופת הבסיס, שהיא התקופה המקבילה בשנת 2019.

22. בהתאם להוראות סעיף 1 להחלטת הממשלה וסעיף 8(3) לחוק, תנאי נוסף הוא כי הירידה במחזורי העסקאות "**נגרמה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה החדש**".

23. החלטת הממשלה והחוק אינם קובעים כי על מבקש המענק להוכיח את הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי. כפי שנקבע בפס"ד **בטחון הצפון** ובהחלטות ועדת הערר, בהחלטת הממשלה ובחוק קיימת הנחת יסוד עובדתית בדבר קיומו של הקשר הסיבתי בין ירידת המחזורים להתפשטות נגיף הקורונה ואין דרישה להצגת ראיות לקיומו. עם זאת, מקום בו מצביעה המשיבה על **ממצאים עובדיים מהימנים** המערערים הנחה זו ומעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי, עובר נטל ההוכחה לכתפי מבקש המענק ועליו לבסס קיומו של קשר זה (ראו: פס"ד **בטחון הצפון**, פסקה 53; ערר 1007-21 **יתד טכנולוגיות נ' רשות המסים**, ניתן ביום 8.3.2021; ערר 1005-21 **טי ג'את סיסטמס 2006 נ' רשות המסים**, ניתן ביום 9.3.2021; ערר 1008-21 **תחנת דלק היצירה בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 24.3.2021; ערר 1277-21 **נורט' סטאר טכנולוגיות נ' רשות המסים**, ניתן ביום 14.10.2021; להלן – **עניין נורט' סטאר**).

24. בפסיקות קודמות של ועדות הערר הוזכרו ממצאים שונים שהוכרו ככאלו שמעבירים לעורר את הנטל הראייתי להוכחת קיומו של הקשר הסיבתי. בין היתר, נקבע כי העורר נדרש להוכיח את הסיבה לירידת המחזורים כאשר חלה ירידה בהיקף ההכנסות שלו עוד לפני משבר הקורונה (פס"ד **בטחון הצפון**, פסקה 53; ערר 1101-21 **זידאן מוחמד נ' רשות המסים** (ניתן ביום 5.5.2021); ערר 1133-21 **מאסטר ביף בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 19.5.2021); ערר 2153-21 **אבו זהרה למסחר כללי נ' רשות המסים** (ניתן ביום 23.2.2022)), או כאשר חל שינוי באופי הפעילות של העסק ללא קשר למשבר הקורונה (ערר 1130-21 **חיאדרה חאלד נ' רשות המסים**).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

(ניתן ביום 5.7.2021), ערר 1256-21 א.ס.ף פיתוח - עבודות קבלניות וצמ"ה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 10.10.2021).

25. קיומו של מחזור בסיס חריג הוכר אף הוא, בנסיבות מסוימות, ככזה המערער את הנחת היסוד בדבר הקשר הסיבתי. כך למשל, כאשר מחזור הבסיס נובע מעסקאות חריגות שאינן מאפיינות את מהלך העסקים הרגיל של העסק. **בעניין נורט' סטאר** נדרשה הוועדה בהרחבה לסוגיית שינויים בדפוסי ההכנסות של העסק שיש בהם כדי להשפיע על ניתוח הקשר הסיבתי. בהתייחס להכנסה חריגה במחזור הבסיס קבעה הוועדה:

"ג. הכנסה חד פעמית: כאשר הכנסות העסק בנקודת זמן נתונה הן חריגות באופן מובהק ביחס להכנסותיו הרגילות של העסק, ניתן לברר האם מדובר בהכנסה חד פעמית. ככל שמדובר בהכנסה שאינה חלק מהכנסותיו השוטפות של העסק (כגון, הכנסה חד פעמית ממכירת נכס, גביית חוב ללא קשר לפעילות השוטפת ועוד) – נראה כי יש הצדקה לנטרל את אותה הכנסה, ולקבוע את תקופת הבסיס על יסוד חישוב שאינו כולל את ההכנסה זו (אם בדרך של הפחתה של סכום הנקוב בחשבונית החריגה הספציפית, ואם בדרך של עריכת ממוצע הכנסות של חודשים אחרים בשנת הבסיס (ראו 1222-21 ע. עראר ייעוץ והשקעות בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 10.10.2021); והשוו 1005-21 טי ג'את סיסטמס (2006) בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 9.3.2021))." (פסקה 19 להחלטה)

ובהמשך:

"רק במקרים שבהם ההכנסה אינה חלק מהפעילות השוטפת של העסק, יש הצדקה לראות אותה כהכנסה חד פעמית ויש הצדקה לנטרל אותה. השאלה הרלוונטית היא האם זהו האופן הרגיל שבו העסק מייצר הכנסות, או שמא מדובר באירוע חריג, שלא צפוי לחזור על עצמו. רק במקרה שמדובר באירוע חריג, שלא צפוי לחזור על עצמו, עשויה להיות הצדקה להתייחס להכנסה כאל הכנסה חד פעמית" ולנטרל אותה מחישוב מחזור ההכנסות. (פסקה 24 להחלטה)

26. בענייננו הצביעה המשיבה על כך שמחזור הבסיס של העוררת כולל הכנסה חריגה מחשבונית מספר 1761 **מהלקוח נמני**, בסך 573,832 ₪ (מתוך מחזור דו חודשי בסך 587,960 ₪). לטענתה, העבודה בגין הכנסה זו החלה כבר בחודש פברואר 2018 ולכן יש לנטרל את ההכנסה ממחזור הבסיס. כפי שעלה בדיון, עניין הקשר הסיבתי בכלל והחשבונית החריגה בפרט היוו שיקול מרכזי בהחלטת המשיבה (פרוטוקול הדיון, עמוד 1, שורות 34-35).

27. כפי שנפרט להלן, לא שוכנענו כי מדובר בהכנסה חריגה וחד פעמית המצדיקה את נטרולה ממחזור הבסיס או שהבאתה בחשבון לצורך חישוב המענק תגרום לעיוות. אין חולק כי מדובר בהכנסה שנצמחה "באופן הרגיל שבו העסק מייצר הכנסות", כתוצאה מביצוע עבודה המהווה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

חלק מפעילותו הרגילה והשוטפת של העסק; כפי שעולה מהחשבונית עצמה וכן מהאסמכתאות השונות שצירפה העוררת, העבודה שבוצעה היתה התקנת תריסים וביצוע עבודות אלומיניום. בנוסף, מדובר בלקוח קבוע של העוררת עבורו מבצעת העוררת פרויקטים שונים באופן שוטף.

28. עיינו גם בדו"ח המפורט של הלקוח נמני לשנים 2018-2020 ולא מצאנו שיש בו כדי לבסס את טענת המשיבה, לפיה הפרוייקט שבגינו התקבלה ההכנסה בוצע ברובו בשנת 2018. מהדו"ח עולה בבירור שאכן מדובר בלקוח קבוע של העוררת אולם לא מצאנו בו עדות לכך שהעבודה על הפרוייקט החלה דווקא באפריל 2018 ולא באוקטובר 2018, כפי שטענה העוררת; עסקאות בין הצדדים בסדרי גודל שונים דווחו במהלך כל שנת 2018 וכן בשנת 2019, כך שלא ברור על מה נסמכת טענה זו של המשיבה. לכך מתווספות האסמכתאות שהציגה העוררת בדבר מועדי השילוח הימיים של הסחורה מחודשים יוני-יולי 2018 וכן תעודות המשלוח ללקוח נימני מאוקטובר 2018, דצמבר 2018 ופברואר 2019, אשר הכתובת המצוינת בהן כיעד המשלוח ("אגמים" באשקלון) תואמת את שם הפרוייקט המצוין בחשבונית מספר 1761 – "עבודות אלומיניום אגמים אשקלון".

29. נתנו דעתנו גם לגובה העסקה ולא שוכנענו שעסקה בסדר גודל דומה לא היתה צפויה לחזור על עצמה. אמנם מדובר בעסקה גדולה באופן יחסי ובשנת 2018 לא נצפתה הכנסה דומה. עם זאת, בהתחשב באופי העבודה של העוררת ובעובדה שההתקשרות בוצעה עם לקוח קבוע, אין זה בלתי סביר להניח שלולא הקורונה היתה יכולה העוררת לצפות לעסקה בסדר גודל דומה, אם מאותו לקוח ואם מלקוחות אחרים. ודוק, הנחה זו מתחזקת לאור קיומם של מחזורי הכנסות דומים בגובהם במחצית השניה של שנת 2021 - מחזור ספטמבר-אוקטובר בסך של כ- 444,000 ₪ ומחזור נובמבר-דצמבר בסך של כ- 423,000 ₪.

30. נעיר שבמסגרת פתרון מוסכם, ייתכן שהיתה הצדקה לערוך חישוב חלופי למחזור הבסיס בדרך של מיצוע ההכנסות בשנת 2019 או פריסת ההכנסה שבנדון על פני מספר חודשים. כאמור, הצעה ברוח זו הוצעה לצדדים במהלך הדיון, כאשר במסגרת ההצעה נכללו גם מענקים בגין תקופות נוספות בהן קמה זכאות למענק מכוח אותו חישוב חלופי, אולם המשיבה לא הסכימה להצעה ועמדה על כך שיש לנטרל את ההכנסה.

31. מכל הטעמים המפורטים לעיל, לא שוכנענו שמדובר בהכנסה חריגה במהותה או בגובהה, במידה כזאת המצדיקה סטייה מהנוסחה. לכך מתווסף האיחור המשמעותי במתן ההחלטה בהשגה המשפיע אף הוא על קביעתנו, כפי שיפורט להלן.

האיחור במתן ההחלטה בהשגה

32. כאמור, העוררת טענה כי יש לקבל את הערר גם בשל האיחור המשמעותי במתן ההחלטה בהשגה, שהתקבלה בחלוף 294 ימים ממועד הגשתה ובאיחור של 174 ימים מהמועד הקבוע



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בחוק, זאת בשים לב לפסיקת בית המשפט בפס"ד **בטחון הצפון**. יש לציין כי בחישוב שערכה העוררת למשך האיחור נפלה טעות, שכן המענק לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 ניתן מכוח **החלטת הממשלה**, שם נקבע מועד של 180 ימים לצורך מתן החלטה בהשגה. לפיכך, חישוב נכון מביא לתוצאה לפיה האיחור במקרה זה עומד על 114 ימים.

33. בפס"ד **בטחון הצפון** קבע בית המשפט כי ההבחנה הקיימת בפסיקה בין "מועד מחייב" לבין "מועד מנחה" תלויה בעיקר בתכלית ההסדר החקיקתי. צוין כי בנוגע לחוק התכנית לסיוע כלכלי, תכלית ההסדר היא מתן סיוע מהיר ויעיל לעסקים שנפגעו, על מנת לספק להם "חמצן" בתקופת החירום של נגיף הקורונה, כך שספק אם ניתן להתייחס למועד הקבוע בחוק כמנחה בלבד. בפסק הדין נקבע כי היה מקום לקבל את הערר גם בשל האיחור המשמעותי במתן החלטה בהשגה, שעמד על 68 ימים.

34. בהחלטות קודמות של ועדות הערר נדונו משמעות האיחור במתן החלטה בהשגה והשלכותיו, בין היתר על רקע פס"ד **בטחון הצפון**. נקבע כי לא כל איחור במתן החלטה בהשגה יביא לפסילת החלטה, אך צוין כי יש לתת משקל לאיחור בבחינת סבירות החלטה, וזאת על רקע תכלית המענקים – הרצון להעניק לעסקים סיוע חירום בהליך מהיר (ראו לדוגמה ערר 1795-21 **חיים ישראלי ובניו בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 18.1.2022), להלן – **עניין חיים ישראלי**; ערר 1947-21 **סנסה ייצור נייר בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 2.2.2022), להלן – **עניין סנסה**; ערר 1673-21 **ת'קאפאת ויותר נ' רשות המיסים** (ניתן ביום 7.6.2022)). עוד נקבע כי איחור בהחלטה בהשגה עשוי להצדיק חיוב המשיבה בהוצאות וכן כי בבחינת סבירות החלטה יש לבחון גם את מידת הנזק שנגרמה לעוסק כתוצאה מהאיחור (ערר 1664-21 **ארג'נטרו אחזקות בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 31.1.22), להלן – **עניין ארג'נטרו**). בנוסף נקבע כי לאיחור בהחלטה בהשגה עשויה להיות משמעות במיוחד במקרים שבהם הממצאים העובדתיים בשאלת הקשר הסיבתי אינם מובהקים דיים (ראו **עניין חיים ישראלי**, פסקאות 49-54; **עניין סנסה**, פסקאות 38-41).

35. בעמ"נ 3720-11-21 **בוריס פודולסקי נ' רשות המיסים** (ניתן ביום 15.07.2022; להלן – **פס"ד פודולסקי**) שב בית המשפט המחוזי בחיפה על קביעותיו בפס"ד בטחון הצפון לעניין האיחור במתן החלטה בהשגה ותוצאותיו, לפיהן לאור תכלית ההסדר הקבוע בחוק הסיוע הכלכלי, לא ניתן לראות את המועד הקבוע בסעיף 20(א) לחוק כמועד מנחה בלבד ומדובר במועד מחייב וכן כי איחור משמעותי במתן החלטה בהשגה יביא, בשים לב לנסיבות הפרטניות של כל מקרה, לקבלת ההשגה על הסף (ראו פסקאות 85-88; פסקה 113 לפסק הדין). בית המשפט קיבל את הערעור וקבע שהיה מקום לקבל את הערר על הסף בשל האיחור במתן החלטה בהשגה, שעמד על 126 ימים.

36. במקרה שבפנינו האיחור במתן החלטה בהשגה עומד על 114 ימים, איחור משמעותי לכל הדעות. כאמור, לא מצאנו לקבל טענת המשיבה באשר לחריגותה של ההכנסה והשלכותיה, עם



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

זאת נציין שככל שמתעורר ספק מסוים לעניין גובהה של ההכנסה והצפי להכנסה דומה בשנת 2020, הרי שהאיחור הניכר בקבלת ההחלטה בהשגה מחזק אף הוא את קביעתנו כי אין מקום לסטיה מהנוסחה במקרה זה (ראו עניין חיים ישראלי, שם; עניין ארג'נטרו, פסקה 75).

בדיקת ההוצאות הקבועות בפועל

37. משדחינו טענת המשיבה לעניין חריגות מחזור הבסיס, ממילא לא קיימת הצדקה לסטיה מחישוב המענק על פי הנוסחה ולבדיקת ההוצאות הקבועות בפועל. בכל זאת נתנו דעתנו לנושא זה ומצאנו שדין טענות המשיבה להידחות גם ביחס לבדיקת ההוצאות הקבועות בפועל וחישוב המענק על פיהן, כפי שיפורט להלן.

38. כאמור, המשיבה בדקה את הוצאותיה הקבועות של העוררת וקבעה כי בהתאם למאזן בוחן לשנת 2020 סך ההוצאות הקבועות הדו-חודשיות הוא 10,968 ₪, זאת בהתאם לסעיפים: דמי שכירות; אחזקת משרד; יעוץ מקצועי; ביטוח עסק. המשיבה ציינה כי לפני משורת הדין הוחלט להותיר בידי העוררת את סכום המענק שאושר לה בשלב בחינת הבקשה למענק, בסך 17,638 ₪.

39. ועדות הערר השונות עמדו בהרחבה על סמכות המשיבה לסטות מהנוסחה באמצעות שינוי המקדם וקביעת המענק בהתאם להוצאות הקבועות בפועל (ראו פסקה (2) להגדרת "מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות", סעיף 7 לחוק). בערר 1750-21 אינקוגניטו מוסיקה (2002) בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 13.2.2022; להלן – עניין אינקוגניטו) נקבע כי תכלית החוק והמענק משולבת ובבסיסה עומדת המטרה לסייע בהאצת המשק והבטחת ההמשכיות העסקית תוך מתן סיוע מהיר לעסקים על ידי מענק שנועד, בין היתר, לכיסוי ההוצאות הקבועות. בהתאם, המנגנון שנקבע לחישוב המענק הוא מנגנון פשוט, מהיר ויעיל שאינו נועד לחישוב מדויק של ההוצאות הקבועות. עוד נקבע, כי סמכות זו של רשות המסים שמורה למקרים חריגים ויוצאי דופן בהם יש הצדקה מיוחדת לסטות מהנוסחה שנקבעה. בנוסף נקבע כי החלטת המנהל צריכה להיות מנומקת וכן כי יש לאפשר למבקש המענק להשמיע טענותיו הן לעצם ההחלטה לבחון את ההוצאות הקבועות, הן לסכום ההוצאות הקבועות עצמן (ראו גם ערר 1137-21 מ. מוסיקה פלוס בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 12.7.2021); ערר 1227-21 מרפז – סחר ותעשיות בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 3.10.2021); ערר 1031-21 אי אי סי איי אייזנברג אגר. קומפני ישראל בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 21.6.21); ערר 1158-21 ורטיגו מוסיקה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 29.9.21); עניין אינקוגניטו).

40. בעניין אינקוגניטו, ערכה הוועדה אבחנה בין המקרים החריגים בהם קיימת הצדקה מלכתחילה לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל, כאשר ניכר כי חישוב המענק על פי הנוסחה ייצור עיוות משמעותי, ובין המקרים בהם אין הצדקה כזאת מלכתחילה ובחינת ההוצאות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הקבועות נעשית מבלי שתתעורר אינדיקציה לעיוות, או אז נדרש פער קיצוני ומופרז בין ההוצאות הקבועות בפועל לסכום המענק המבוקש על מנת להצדיק סטיה מהנוסחה ושינוי המקדם. עוד נקבע, כי עשוי להתקיים יחס הפוך בין עוצמת ההצדקה לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל לבין הפער הנדרש (פסקאות 82-83 להחלטה).

41. בערר שלפנינו ציינה המשיבה שני נתונים שהצדיקו, לשיטתה, את בדיקת ההוצאות הקבועות; האחד, חריגותו של מחזור הבסיס ביחס להכנסות העוררת בשנים 2018-2019 המוביל לעיוות והשני, קיומו של פער משמעותי בין סכום המענק המבוקש (61,736 ₪) לסך התשומות שקוּוּזוּ מול מע"מ בתקופת הזכאות (50,276 ₪). בנוסף ציינה המשיבה כי הפער המשמעותי שנמצא בין סכום ההוצאות הקבועות הדו-חודשיות (10,968 ₪) לסכום המענק המבוקש, מצדיק אף הוא את ההתערבות במקדם ההוצאות הקבועות.

42. בדיון ציינה המשיבה כי הספיקות בנוגע לקיומו של קשר סיבתי נוכח מחזור הבסיס החריג הצדיקו בדיקת ההוצאות הקבועות. טענה זו דינה להידחות הן באופן כללי והן בנסיבות הפרטניות של המקרה שבפנינו. ספיקות בנוגע לקיומו של קשר סיבתי אינם מהווים, כשלעצמם, הצדקה מספקת לבדיקת ההוצאות הקבועות (ראו עניין אינקוגניטו, פסקה 88) וממילא אף לא מצאנו שמחזור הבסיס חריג במיוחד. נעיר כי גם אם היינו מקבלים את טענת המשיבה שמדובר במחזור חריג, הרי שלטעמנו הדרך הנכונה להתמודד עם חריגות זו היא באמצעות עריכת חישוב חלופי (ראו עניין נורת' סטאר) ולא באמצעות בדיקת ההוצאות הקבועות בפועל.

43. גם ההצדקה השניה שעליה הצביעה המשיבה תמוהה – הטענה לפער משמעותי בין סכום המענק המבוקש לדיווחי התשומות למע"מ בתקופת הזכאות. ראשית, כפי שהמשיבה עצמה ציינה, דיווחי התשומות למע"מ אינם מהווים מדד מהימן להיקף ההוצאות הקבועות בתקופה נתונה, הן מן הטעם שהם אינם כוללים את כל הוצאות העסק, והן מן הטעם שניתן להשהות את דיווח התשומות לתקופה של עד שישה חודשים (ראו עניין אינקוגניטו, פסקה 87). שנית, בשום אופן לא ניתן לומר שהפער בין סכום המענק העומד על 61,736 ₪ לסכום התשומות המדווחות באותה תקופה העומד על 50,276 ₪ הוא פער משמעותי, וודאי שאינו משמעותי דיו כדי להצדיק את בדיקת ההוצאות הקבועות.

44. בדיקת ההוצאות הקבועות נעשתה אפוא ללא הצדקה קונקרטית. במקרה כזה, נדרש פער קיצוני בין ההוצאות הקבועות בפועל למענק המבוקש על מנת להצדיק בדיעבד את הסטיה מהנוסחה וחישוב המענק בהתאם להוצאות הקבועות בפועל. בטרם נבחן את הפער האמור, נציין, כי בשים לב לתכלית המענק בהתאם להוצאות הקבועות בפועל. בטרם נבחן את הפער האמור, נציין, כי בשים לב לתכלית המענק אנו סבורים שיש לנקוט בגישה מרחיבה ומיטיבה ביחס להוצאות שיש להחשיבן כהוצאות קבועות לצורך קביעת המענק, כגון הוצאות שכר (ראו ערר 1832-21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שרותי רפואה נ' רשות המיסים (ניתן ביום 22.7.2022)).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

45. כאמור, סך ההוצאות הקבועות הדו-חודשיות שנקבע על ידי המשיבה עמד על 10,968 ₪. מבדיקת מאזן הבוחן של העוררת לשנת 2020 עולה שקיימות הוצאות נוספות שראוי להביאן בחשבון ההוצאות הקבועות, כגון: מיסים ואגרות; אחזקת מחשב ואינטרנט; ועד בית; הוצאות רכב קבועות; הוצאות תקשורת; הוצאות מימון; יעוץ מקצועי ולכל הפחות חלק מהוצאות השכר. לאור התוצאה לא ראינו צורך לחשב את הוצאות השכר הקבועות במדויק, אך גם מבלי להוסיף את הוצאות השכר, הוספתן של יתר ההוצאות מעמידה את סכום ההוצאות הדו-חודשי על כ- 27,000 ₪ לכל הפחות, המהווה כ- 44% מסכום המענק המבוקש.

46. במצב בו המענק המבוקש גבוה לכל היותר פי 2.25 מההוצאות הקבועות בפועל, לא ניתן לומר שמדובר בפער מופרז המצדיק את שינוי המקדם. מסקנה זו נכונה ביתר שאת גם לאור הנסיבות הפרטניות בענייננו, בהיעדר כל הצדקה לבחינת ההוצאות הקבועות בפועל מלכתחילה וכן בשים לב לסכום המענק המבוקש שאינו גבוה. עוד נציין, כי אף בהתחשב בפער הכספי בין סכום המענק המבוקש לבין סכום ההוצאות הקבועות בפועל - פער העומד על כ- 34,000 ₪ - לא ניתן לומר שמדובר בפער קיצוני (ראו ערר 1008-22 פרינטופ סחר נ' רשות המיסים (ניתן ביום 06.7.2022), פסקה 104).

סוף דבר

47. **הערר מתקבל במלואו.** העוררת זכאית למענק בסך של 61,736 ₪ לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, בהתאם לחישוב על פי הנוסחה הקבועה בהחלטת הממשלה. המענק ישולם לעוררת תוך 30 ימים מהיום, בקיזוז סכום המקדמה ששולמה ובתוספת ריבית והפרשי הצמדה כחוק ממועד הגשת הבקשה למענק.

48. בשל האיחור הניכר במתן ההחלטה בהשגה ולאור תוצאת הערר, תישא המשיבה בהוצאות העוררת בסך של 10,000 ₪. סכום זה ישולם תוך 30 ימים מהיום, שאם לא כן יישא ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד תשלומו המלא בפועל.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 45 יום.

ניתנה היום, כ"ח אב תשפ"ב, 25/08/2022, בהעדר הצדדים.



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

1039-22



ברוך ברוכי, רו"ח
חבר



ליאת קציר-מרגלית, עו"ד
יו"ר הוועדה