



**מדינת ישראל**  
**ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים**

ערר 1112-22

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

העוררת: **ש.ס. שאמא עבודות פיתוח ובניה - שאמא סעידי מס' 27670512**  
ע"י ב"כ מר/גברת עאדל ח'בייס

**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](mailto:corona.ararim@taxes.gov.il)

**החלטה**

**רקע עובדתי**

1. העורר הוא עוסק מורשה בעל עסק לעבודות פיתוח, עפר ובניה.
2. העורר הגיש בקשה למענק השתתפות בהוצאות קבועות לתקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020, בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), תש"ף-2020 (להלן – **החוק או חוק התכנית לסיוע כלכלי**). בקשה זו נדחתה בטענה שירידת המחזורים נובעת מסיוס פרויקטים אצל לקוח משמעותי.
3. ביום 07.2.2021 הגיש העורר השגה על החלטת הדחיה. השגת העורר נדחתה ביום 16.12.2021 בטענה שלא נמצא קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות לבין הקורונה, זאת על סמך הממצאים הבאים: העסק דיווח אפס בהכנסות החל מחודש 02/2020, לפני הקורונה. נטען כי הירידה בהכנסות החלה מחודש 11/2019 וכן כי מבירור שנערך מול הלקוח העיקרי – חברת אמפסי בע"מ – עולה כי החל מחודש 01/2020 צומצם היקף העבודות בפרויקט מולם, שהחל בשנת 2018; עוד צוין כי על פי דו"ח רווח והפסד, עלה שיעור הרווח של העסק בשנת 2020 לעומת שנת 2019 (מ- 422,633 ₪ ל- 431,105 ₪) בעוד שההכנסות ירדו ב- 75%. נטען כי הדבר מהווה ראיה לכך שחל שינוי פעילות בעסק בשנת 2020; בנוסף דווח על אפס הכנסות בחודשים 07+08/2020, 07+08/2021 ו- 9+10/2021 על אף שבתקופות אלו לא חלו הגבלות עקב הקורונה בענף עיסוק זה; לבסוף צוין כי סך ההוצאות הקבועות לעסק על פי סעיפים הנהלת חשבונות ומשרדיות הוא



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

8,056 ₪, כאשר סכום המענקים שאושרו כבר לעסק גבוה מסכום זה ולכן המקדם נקבע על אפס.

4. כנגד החלטה זו הגיש העורר את הערר שבפנינו.

#### טענות הצדדים

5. בכתב הערר טען העורר כי הירידה בהכנסות העסק נובעת מהשלכות התפשטות נגיף הקורונה. העורר ציין כי עיסוקו בתחום השיפוצים ולפני הקורונה העסק היה במגמת עליה ושגשוג ובעקבות התפרצות המגיפה אנשים חששו להכניס אנשים לביתם מחשש להידבקות. בנוסף נטען כי הלקוח העיקרי של החברה צמצם את העבודה באופן משמעותי בעקבות הקורונה. העורר ציין כי בהחלטה בהשגה נכתב שנערך בירור מול חברת אמפסי בע"מ אולם לא צוין הגורם שאיתו נערך הבירור. העורר עמד על כך שחברת אמפסי בע"מ מנוהלת באמצעות חברת **פלואנס**. כתוצאה מהתפשטות הנגיף עצרה חברת פלואנס את כל העבודות ודחתה תשלומים לספקים. נטען כי ביום 18.03.2020 נשלחה לעורר הודעה ממנהל חברת פלואנס, באמצעות אפליקציית וואטסאפ, בה נכתב כי התקבלה הוראה (מחברת אמפסי) שלא להעביר תשלומים ללא אישור שלהם והוא מקווה שהאישור יתקבל בקרוב. עוד נטען כי בחודשים מרץ-אפריל, יוני-יולי וספטמבר 2020 העסק דיווח על אפס הכנסות בשל הקורונה וגם בחודשים האחרים דיווחו הכנסות נמוכות ביחס להכנסות בעבר. העורר ציין שמחזורי ההכנסות השנתיים היו במגמת עליה מאז שנת 2018 ובשנת 2020 חלה פגיעה קשה בעקבות הקורונה.
6. בנוסף, נטען כי אין קשר בין שיעור הרווח להכנסות העסק; נטען כי שיעור הרווח בשנת 2020 עלה מכיוון שהעסק פיטר עובדים וצמצם את הוצאות השכר וכן הפסיק לשכור ציוד, הוצאה המהווה חלק משמעותי מהוצאות העסק. לטענת העורר מדובר בתכנון לגיטימי של עסק שחוה ירידה בהכנסות, ללא קשר למענקים המבוססים על שיעור ההכנסות ולא על שיעור הרווח.
7. לעניין ההוצאות הקבועות טען העורר כי קיימות הוצאות קבועות נוספות מלבד הוצאות משרדיות והנהלת חשבונות, כגון: אגרות ומיסים, חשמל ומים, דואר וטלפון, ביטוחים, אגרות רכבים והוצאות פחת. נטען כי גם אם ההוצאות הקבועות נמוכות מהמענק המחושב לפי הנוסחה, המשיבה סטתה ממטרת החוק שהיא להעניק סיוע מהיר ויעיל לעסקים בעת משבר ולכן אין בידה סמכות לסטות מהנוסחה.
8. בכתב התשובה ציינה המשיבה שהירידה בהכנסות העורר החלה בסוף שנת 2019 וכבר בחודש פברואר 2020 דיווח העורר על אפס הכנסות. המשיבה ציינה כי טענת העורר לעצירת העבודות וההודעות שהתקבלו מהלקוח העיקרי נטענו בעלמא וללא אסמכתא. עוד נטען כי מאז שינוי הפעילות אצל העורר בסוף שנת 2019- תחילת שנת 2020 קיימים דיווחי אפס, גם בחודשים בהם לא חלו סגרים והגבלות, דבר המעיד על התנהלות העורר ללא קשר לנגיף הקורונה. המשיבה



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

העירה כי ענף הבניה אליו משתייך העורר הוחרג מההגבלות שהוטלו על המשק. בנוסף ציינה המשיבה כי לפי הדו"ח הכספי חלה עליה בשיעור הרווח של העסק בשנת 2020; לטענת המשיבה המענק נועד לסיוע בתשלום הוצאות קבועות עקב חסרון כיס ועליה ברווח מעידה כי העסק אינו במצב של חסרון כיס.

9. המשיבה הוסיפה כי קיים פער בין ההוצאות הקבועות של העורר כפי שעולות ממאזן הבוחן ובין המענק המבוקש. בנוגע להוצאות הנוספות אותן ציין העורר בכתב הערר טענה המשיבה כי מדובר בהוצאות משתנות, מלבד הוצאות אגרות שלגביהן לא סופק הסבר על ידי העורר. באשר להוצאות הפחת ציינה המשיבה כי מדובר בהוצאה רעיונית ולא בהוצאה בפועל ומשכך אינה תואמת את תכלית המענק.

10. בדיון שהתקיים ביום 05.04.2022 באמצעים דיגיטליים, הסביר ב"כ העורר כי העורר ביצע פרויקט עם חברת פלואנס באיזור חוף הכרמל – מעין צבי. ב"כ העורר טען שמחזור ההכנסות שדווח במאי 2020 נובע מעבודה שבוצעה בפברואר 2020 באותו פרויקט; לדבריו, מנהלי חברת פלואנס בארה"ב הורו שלא להעביר כספים עקב הקורונה ולכן הכסף הועבר באיחור, והדברים נכתבו בתכתובת וואטסאפ בין העורר למנהל החברה בארץ. בהמשך עצרה החברה את העבודות באתר. המשיבה שבה וטענה שלא הוכח קשר סיבתי וציינה כי העורר לא סיפק אסמכתאות לתמיכה בטיעונו. במענה לשאלת הוועדה מדוע נבדקו ההוצאות הקבועות מלכתחילה, ענתה המשיבה כי לדידה אין קשר סיבתי ובדיקת ההוצאות הקבועות נעשתה בבחינת למעלה מן הצורך. בדיון עמדה הוועדה על כך שהחלטה בהשגה ניתנה באיחור משמעותי של כ-180 ימים.

11. בתום הדיון הציעה הוועדה לצדדים הצעת פשרה המבוססת על חישוב חלופי. בהמשך לדיון ובהוראת הוועדה, המציא העורר את תכתובת הוואטסאפ עם נציג חברת פלואנס שהוזכרה בכתב הערר ובדיון.

12. ביום 12.05.2022 הודיעה המשיבה כי אין בידה לקבל את הצעת הפשרה שהציעה הוועדה. המשיבה טענה כי העורר לא הפריך את האינדיקציות לכך שהירידה בהכנסות אינה נובעת מהגייף וטענותיו נטענו ללא תימוכין. לעניין האיחור במתן החלטה בהשגה ציינה המשיבה כי העורר הגיש את ההשגה באיחור ומשכך אין מקום לבחינה מקלה של דרישת הקשר הסיבתי בשל האיחור במתן החלטה בהשגה. עוד נטען כי העורר לא השיב את המקדמה שקיבל על חשבון המענק וממשיך להחזיק בה בניגוד לדיון ואף לא פנה בבקשה לעיכוב השבת המקדמה ולכן הוא פועל בחוסר ניקיון כפיים.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

13. לאחר שבחנו את טענות הצדדים הגענו לכלל מסקנה כי **דין הערר להתקבל**. נפרט להלן טעמינו להחלטה זו.

#### רקע נורמטיבי – דרישת הקשר הסיבתי

14. חוק התכנית לסיוע כלכלי מורה על מתן מענקים לעסקים שנפגעו בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה, בתקופות שנקבעו בחוק. כעולה מהוראות החוק ומדברי ההסבר להצעת החוק, מטרת המענקים היא לסייע לעסקים שפעילותם העסקית נפגעה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה. 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.

15. תנאי סף לקבלת המענק הוא כי חלה ירידה במחזור ההכנסות של העסק בשיעור שנקבע בחוק. שיעור הירידה מחושב על פי השוואה בין ההכנסות בתקופת הזכאות להכנסות בתקופת הבסיס, שהיא התקופה המקבילה בשנת 2019. תנאי נוסף הוא כי הירידה במחזורי העסקאות "**נגרמה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה החדש**" (ראו סעיף 8(3) לחוק); כלומר, רק אם קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה.

16. החוק אינו קובע כי על מבקש המענק להוכיח את הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי. כפי שנקבע בעמ"נ 27710-06-21 **ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, לזוי טיולים ומתן שירותי רפואה נ'** **רשות המסים בישראל** (ניתן ביום 3.1.2022; להלן – **פס"ד בטחון הצפון**) וכן בהחלטות ועדת הערר, החוק מניח הנחת מוצא 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 עובדתיים 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'אט 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).

17. **בפס"ד בטחון הצפון** ובהחלטות קודמות של ועדות הערר, צוינו 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



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

כאשר חל שינוי באופי הפעילות של העסק ללא קשר למשבר הקורונה (ערר 21-1130 **חיאדרה חאלד נ' רשות המסים** (ניתן ביום 5.7.2021), ערר 21-1256 **א.ס.ף פיתוח - עבודות קבלניות וצמ"ה בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 10.10.2021)), כמו גם במצבים נוספים (ראו ערר 21-1740 **דורון אוסט נ' רשות המסים** (ניתן ביום 21.12.2021)).

#### מן הכלל אל הפרט – בחינת הקשר הסיבתי

18. בענייננו, ציינה המשיבה מספר ממצאים המעידים, לשיטתה, על היעדר קשר סיבתי בין ירידת המחזוריים בתקופת הזכאות מושא הערר לנגיף הקורונה: (1) ירידה בהכנסות שהחלה בסוף שנת 2019 ונובעת מצמצום עבודות מול לקוח עיקרי; (2) דיווח על אפס הכנסות בפברואר 2020; (3) עליה בשיעור הרווח בשנת 2020 בהשוואה לשנת 2019, המעידה על שינוי בפעילות העסק.

19. המשיבה לא הציגה הסבר משכנע לטענתה לשינוי בפעילות העסק החל מסוף שנת 2019. אמנם, ההכנסות שדווחו בסוף שנת 2019 (החל מחודש ספטמבר) נמוכות מאלו שדווחו בחודשים קודמים אולם אין בעובדה זו לבדה כדי להעיד על שינוי הפעילות; ודוק, דו"חות האסנה של העורר לשנים 2018 ו-2019 מעידים על תנודתיות מסוימת בהכנסות, וניתן לייחס את הירידה לתנודתיות טבעית זו. בנוסף, החשבונות שצירף העורר לכתב הערר וכן תכתובת הוואטסאפ שצירף העורר, תומכות בטענתו לפיה ההכנסה שדווחה בחודש מאי 2020 שולמה עבור עבודה שבוצעה עבור חברת פלואנס בינואר-פברואר 2020 ותשלומה עוכב בשל הקורונה (ראו חשבונית מספר 58), כך שלא ניתן להסיק מדיווח על אפס הכנסות בחודש פברואר 2020 על שינוי בפעילות שחל טרום הקורונה.

20. אשר לטענת המשיבה להמצאת האסמכתאות מצד העורר באיחור, נציין כי אמנם תכתובת הוואטסאפ בין העורר לנציג חברת פלואנס הוגשה לאחר הדיון (בהוראת הוועדה), אולם הטענה לעיכוב העבודה בעקבות הקורונה ולקיומה של תכתובת כזו נטענה כבר בכתב הערר כך שלא מדובר בטענה חדשה. הואיל וסברנו שיש בתכתובת כדי לסייע בבירור הערר התרנו לעורר להמציאה, בהתאם לסעיף 23(ג) לחוק בתי דין מינהליים, תשנ"ב-1992. כמו כן למשיבה ניתנה הזדמנות להגיב לאסמכתאות שצורפו במסגרת תגובתה להצעת הוועדה, כך שלא ניתן לומר שזכויותיה קופחו בשל כך.

21. נוסף כי מקובלת עלינו טענת העורר לפיה העלייה בשיעור הרווח של העסק עליה הצביעה המשיבה, אינה רלוונטית במקרה זה ואין בה כדי לשלול את קיומו של הקשר הסיבתי. חוק התכנית לסיוע כלכלי אינו מתייחס לשורת הרווח של העסק ואינו מתנה את מתן המענק בקיומו של **הפסד**. כאמור, תנאי סף לקבלת המענק הוא קיומה של ירידת מחזוריים בשיעור הקבוע בחוק, הנבחנת לפי דיווחי העסק למע"מ, ואינה מעידה בהכרח על מצבו הפיננסי של העסק הנגזר ממשתנים רבים שאינם רלוונטיים לחישוב המענק. למעשה, בשלב בדיקת זכאות העוסק



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

למענק לא נבדקים הדו"חות הכספיים של העוסק ולא ברור מדוע אלו נבדקו מלכתחילה במקרה שלפנינו. כפי שציינה המשיבה עצמה בהחלטה בהשגה, הכנסות העורר בשנת 2020 ירדו בשיעור של 75% לעומת ההכנסות בשנת 2019; נתון זה כשלעצמו מחזק את ההנחה בדבר קיומו של קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות לנגיף הקורונה ולא מצאנו שיש בעלייה בשיעור הרווח כדי לשלול אותו או כדי להעיד על שינוי בפעילות העסק. נציין כי טענת העורר שהעלייה ברווח נובעת מצמצום הוצאות כתוצאה מהקורונה, כגון: משכורות לעובדים וצמצום בהוצאות להשכרת ציוד, לא הופרכה על ידי המשיבה.

22. הנתונים העובדתיים מצביעים על עליה ברורה בהיקף ההכנסות השנתי של העורר בין שנת 2018 לשנת 2019 (מ- 1,778,368 ₪ ל- 2,311,920 ₪ בהתאמה) ולאחריה צניחה דרמטית של כ- 75% בהיקף ההכנסות בשנת 2020; גם אם הירידה בהכנסות העסק בסוף שנת 2019 והקושי להתאושש, המשתקף בהכנסות במחצית השנייה של שנת 2021, מעוררים ספק מסוים באשר למידת השפעתו של נגיף הקורונה על הירידה בהכנסות העורר, הרי שעל רקע משקלם של הממצאים שהעלתה המשיבה ובהתחשב באיחור המשמעותי במתן ההחלטה בהשגה, אנו סבורים כי ההסברים והאסמכתאות שסיפק העורר מניחים את הדעת באשר לקיומו של קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות בתקופת הזכאות שבנדון לנגיף הקורונה.

23. נרחיב להלן לגבי האיחור במתן ההחלטה בהשגה והשלכותיו, לרבות לעניין הנטל הראייתי הנדרש להוכחת קיומו של הקשר הסיבתי.

### איחור במתן ההחלטה בהשגה

24. פסק הדין המנחה בסוגיית איחור במתן החלטה מאת רשות מנהלית ניתן בבית המשפט העליון, בעע"מ 1386/04 **המועצה הארצית לתכנון ובניה נ' עמותת נאות ראש העין ע"ר** (ניתן ביום 20.05.2018). בפסק הדין, הבחין בית המשפט בין הסדרים שבהם המועד למתן החלטה הוא מחייב וסטייה ממנו גוררת סנקציה שנקבעה בחוק, לבין הסדרים שבהם קביעת המועד היא בעלת אופי מנחה או מדריך בלבד. בית המשפט קבע כי האבחנה בין מועד מחייב ובין מועד מנחה תלויה באופי ההסדר ובתכליתו, כאשר במקרים שבהם לא נקבעה בחוק הוראה מפורשת לגבי תוצאות החריגה מן המועד, קיימת "חזקה פרשנית... כי מדובר בנורמה המגדירה מסגרת זמן לפעולה שהיא בעלת אופי מנחה ומדריך בלבד, ואיננה בעלת אופי מחייב" (פסקה 32 לפסק הדין). לצד זאת צוין כי גם כאשר לא נקבעה סנקציה מפורשת בחוק, עשויה להיות לאיחור משמעות במסגרת הפעלת הביקורת השיפוטית על סבירות ועל תקינות ההחלטה. בנוסף, הזכיר בית המשפט העליון את תורת הבטלות היחסית, לפיה גם אם נפל פגם בהחלטה, יש לבחון את מהות הפגם ולהתאים את הסעד הראוי לכלל נסיבות המקרה.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

25. בפס"ד **בטחון הצפון** דן בית המשפט המחוזי במשמעות שיש ליתן לאיחור במתן החלטה בהשגה על מענקי הוצאות קבועות לפי חוק התוכנית לסיוע כלכלי. בית המשפט קבע כי ההבחנה הקיימת בפסיקה בין "מועד מחייב" לבין "מועד מנחה" תלויה בעיקר בתכלית ההסדר החקיקתי; צוין כי בנוגע לחוק התוכנית 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 למתן ההחלטה בהשגה כמנחה בלבד, ונקבע כי היה מקום לקבל את הערר בשל האיחור המשמעותי במתן ההחלטה בהשגה שעמד על 68 ימים. בעמ"נ 3720-11-21 **בוריס פודולסקי נ' רשות המיסים** (ניתן ביום 15.07.2022), שב בית המשפט המחוזי על קביעותיו בפס"ד **בטחון הצפון** לעניין האיחור במתן החלטה בהשגה ותוצאותיו, לפיהן 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 88-85, פסקה 113 לפסק הדין).

26. ועדות הערר עמדו על משמעות האיחור במתן ההחלטה בהשגה והשלכותיו, בין היתר על רקע פס"ד **בטחון הצפון**. כך נקבע שאיחור במתן ההחלטה בהשגה מהווה שיקול בביקורת השיפוטית על סבירות ההחלטה (ראו לדוגמה ערר 1795-21 **חיים ישראלי ובניו בע"מ נ' רשות המיסים** (ניתן ביום 18.1.2022; להלן – **עניין חיים ישראלי**; ערר 1947-21 **סנסה ייצור נייר בע"מ נ' רשות המיסים** (ניתן ביום 2.2.2022; להלן – **עניין סנסה**)). בנוסף נקבע שלאיחור 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). עוד נקבע כי איחור בהחלטה בהשגה עשוי להצדיק חיוב המשיבה בהוצאות (ראו למשל ערר 2133-21 **אדיר מילר בע"מ נ' רשות המיסים** (ניתן ביום 15.2.2022; להלן – **עניין אדיר מילר**)).

27. בענייננו איחורה המשיבה איחור ניכר וממושך במתן ההחלטה בהשגה – בהתאם לסעיף 20(א) לחוק ההחלטה בהשגה הייתה אמורה להתקבל בתוך 120 ימים והיא התקבלה בתוך 312 ימים, איחור של 192 ימים. נציין כי מבדיקת המסמכים שהוגשו עולה כי לא חל איחור בהגשת ההשגה על ידי העורר (הודעת הדחיה ניתנה בתאריך 04/01/2021 וההשגה בגינה הוגשה ביום 07/02/2021, 33 ימים לאחר מכן), כך שלא ברור על מה נסמכת טענת המשיבה לפיה ההשגה הוגשה באיחור ולפיכך אין להתחשב באיחור במתן ההחלטה בהשגה לצורך בחינה מקלה של דרישת הקשר הסיבתי.

28. בהתחשב בכך שהממצאים העובדתיים שהציגה המשיבה לעניין הקשר הסיבתי אינם מובהקים ועל רקע האיחור במתן ההחלטה בשלב ההשגה, אנו סבורים, כאמור, כי יש מקום להסתפק בהסברים ובאסמכתאות שמסר העורר לצורך קביעת קיומו של קשר סיבתי במקרה זה ולחשב את המענק לתקופת הזכאות שבנדון בהתאם לנוסחה הקבועה בחוק.



## מדינת ישראל ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

### טענת המשיבה לחוסר ניקיון כפיים בשל אי השבת המקדמות

29. כאמור, טענה המשיבה כי העורר נוהג בחוסר ניקיון כפיים משהוא מחזיק במקדמה ששולמה לו מבלי להשיבה כמתחייב על פי דין, ולמצער מבלי שיגיש לוועדה בקשה לעיכוב השבתה, ומשכך הוא מנוע מלבקש סעד עקב האיחור במתן ההחלטה בהשגה. המשיבה נסמכת בנושא זה על הליכי הערר בעניין פיצויים ששולמו מכוח תקנות מס רכוש וקרן הפיצויים (תשלום פיצויים) (נזק מלחמה ונזק עקיף), התשלי"ג-1973 (להלן – **תקנות מס רכוש**) ובפרט מכוח הוראת השעה שהותקנה בעקבות מבצע "צוק איתן". לטענת המשיבה, ועדות הערר שדנו בעררים שהוגשו מכוח הוראת השעה הכירו בחובתם של העוררים להגיש בקשה לעיכוב ביצוע השבת המקדמות ששולמו להם וקבעו כי הגשת הערר אינה מעכבת את חובת השבת המקדמות.

30. נציין, כי הטענה לחוסר ניקיון כפיים עקב אי השבת המקדמה אינה מתיישבת עם טענה אחרת של המשיבה, לפיה מנגנון תשלום המקדמות שנקבע בחוק מהווה מענה לפגם של אי קבלת ההחלטה בהשגה במועד. כיצד אפוא מרפא תשלום המקדמה את פגם האיחור במתן ההחלטה בהשגה, אם לשיטת המשיבה על העוסק להחזירו תוך 90 ימים מקבלת הודעת דחיית הבקשה למענק ועוד לפני קבלת ההחלטה בהשגה?

31. הדעת נותנת שכל עוד סוגיית זכאות העוסק למענק מצויה במחלוקת ומתבררת בהליכים מכוח החוק, יש טעם בהותרת הסכומים ששולמו לעוסק בידיו עד לקבלת הכרעה סופית בדבר זכאותו. השבת כספי המקדמות שמטבע הדברים נעשה בהם שימוש לצורך המשך פעילות העסק בתקופת משבר חריגה, מכבידה באופן דרמטי על העסקים (שחלקם עדיין נאבקים על המשך קיומם). ויודגש, עניין לנו בעסקים שלא שקטו על שמריהם ופועלים על פי דין לביורור זכאותם במסגרת הליכי השגה וערר.

32. לטעמנו פרשנות זו מתיישבת עם לשון החוק ותכליתו. הוראת סעיף 16(א) לחוק התכנית לסיוע כלכלי שכותרתה '**תשלום ביתר**', קובעת כדלקמן:

**"שולם לעוסק מענק, לרבות מקדמה, בסכום העולה על סכום המענק שהוא זכאי לו לפי פרק זה, יחזיר העוסק את ההפרש שבין סכומים אלה (בסעיף זה – סכום היתר) באמצעות רשות המסים בישראל בתוך תשעים ימים מהיום שהמציא לו המנהל דרישה להחזר, בתוספת הפרשי הצמדה על סכום היתר, מיום ששולם סכום היתר עד יום החזר" (ההדגשה נוספה – ל"ק)**

הוראות החוק המסדירות את מענק השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים קבועות בפרק ו' לחוק התכנית לסיוע כלכלי; סימן א' לפרק עוסק במענק סיוע לעסקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות, סימן ב' לפרק עוסק במענק סיוע בשל פגיעה ממושכת וסימן ג' שכותרתו





## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

"כללי", מסדיר את אופן תשלום המענק וכן את הליכי ההשגה והערר על החלטת המנהל בנוגע למענק. לדעתנו, ניתן ללמוד מהמילים " ... בסכום העולה על סכום המענק שהוא זכאי לו לפי פרק זה..." כי מקום בו הוגשו השגה וערר, המועד למניין תשעים הימים להחזר סכום היתר יתחיל להימנות מעת סיום הליך הערר, שכן זכות הגשת הערר מעוגנת אף היא בפרק ו' לחוק והזכאות הסופית למענק נקבעת רק בסיום ההליך.

33. נוסף כי תקנות מס רכוש והוראת השעה עוסקים בתשלום פיצויים עבור נזק שנגרם לעסק כתוצאה ממלחמה שהתרחשה באזור מוגדר ובמהלך תקופה קצובה (במקרה של הוראת השעה מדובר בתקופה של מעט פחות מחודשיים). איננו מקלים ראש בנוק שנגרם לעסקים כתוצאה מהלחימה, אולם בשל תקופות הלחימה הקצרות יחסית, ניתן להניח שהעסקים שניזוקו לא עמדו בפני איום קיומי. שונה הדבר ממגיפת הקורונה והשלכותיה - תקופת הקורונה שבגדרה נקבעו המענקים בחוק נמשכה 16 חודשים (ולמעשה המשיכה להשפיע על העסקים גם לאחר מכן, על רקע התפרצות נגיף האומיקרון). מדובר בתקופה ממושכת מאוד והפגיעה שספגו העסקים הקטנים והבינוניים במהלכה איימה על שרידותם; המענקים נועדו לספק לעסקים שנפגעו "אוויר לנשימה" ולסייע להם לשרוד (ראו פס"ד **בטחון הצפון**, פסקה 87). במצב דברים זה, דומה שפרשנות לפיה חובת ההשבה הקבועה בסעיף 16 לחוק תחול מעת קביעת הזכאות הסופית למענק – ומשהוגש ערר ממועד ההכרעה בערר - מתיישבת עם תכלית החוק.

34. עוד נציין כי משלא ננקטו הליכי גביה בפועל על ידי המשיבה, ממילא לא נדרש העורר לבקשת סעד של עיכוב ביצוע בד בבד עם הגשת הערר. על רקע תכלית החוק והוראותיו כמפורט לעיל, לא ניתן לשלול את האפשרות כי סעד כזה היה מתקבל.

### בדיקת ההוצאות הקבועות בפועל

32. סמכות המנהל לסטייה מהנוסחה באמצעות שינוי מקדם ההוצאות הקבועות והעקרונות ליישום סמכות זו, נדונו בהרחבה בהחלטות קודמות של ועדות הערר. בתמצית, נקבע כי סמכות זו שמורה למקרים חריגים ויוצאי דופן בהם ניכר כי חישוב המענק לפי הנוסחה יביא לעיוות; עוד נקבע כי על ההחלטה בדבר שינוי המקדם להיות מנומקת ויש לאפשר לעוסק זכות טיעון ביחס לעצם ההחלטה וליישומה (ראו ערר 1227-21 מרפז – **סחר ותעשיות בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 3.10.2021); ערר 1750-21 **אינקוגניטו מוסיקה** (2002) **בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 13.2.2022; להלן – **עניין אינקוגניטו**); ערר 1795-21 **חיים ישראלי ובניו בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 18.1.2022); **עניין אדיר מילר**). בעניין **אינקוגניטו**, עמדה הוועדה בהרחבה על תכלית המענק, ועל הפרשנות שיש ליתן להוראה המאפשרת לסטות מהנוסחה ולקבוע את המקדם לפי ההוצאות הקבועות בפועל. נקבע שלמרות הכינוי "מענק הוצאות קבועות", המענק משרת גם תכלית כללית של הבטחת ההמשכיות העסקית והאצת המשק, והמנגנון לחלוקת המענק נועד להיות מנגנון פשוט ויעיל (ראו פסקאות 31-36 להחלטה).



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בנוסף נקבע כי במקרה שלא קיימת הצדקה מלכתחילה לבדיקת ההוצאות הקבועות, נדרש פער "קיצוני ומופרז" בין סכום המענק המבוקש להוצאות הקבועות בפועל על מנת להצדיק את הסטייה מהנוסחה (**עניין אינקווגניטו**, פסקאות 79-82 להחלטה). עוד נקבע כי בשים לב לתכלית המענק שאינה מתמחה בכיסוי ההוצאות הקבועות בלבד, יש 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)).

33. בענייננו, המשיבה לא הצביעה על הצדקה קונקרטית לבדיקת ההוצאות הקבועות מלכתחילה; טענתה התמקדה בתוצאת הבדיקה, לפיה סכום ההוצאות הקבועות של העוררת לשנת 2020 עומד על סך של 8,056 ₪ (על פי הסעיפים הנהלת חשבונות ומשרדיות) ומשכך היא אינה זכאית למענק נוסף מעבר לאלו שאושרו לה בגין תקופות זכאות קודמות. כנגד טענה זו טען העורר כי יש להביא בחשבון הוצאות קבועות נוספות וכן כי אין הצדקה לסטייה מהנוסחה גם אם ההוצאות הקבועות בפועל נמוכות מהמענק המחושב לפי הנוסחה.

34. לאור המסקנה אליה הגענו בדבר קיומו של קשר סיבתי והיעדר הצדקה לבדיקת ההוצאות הקבועות בפועל, לא ראינו צורך להידרש בפירוט לחישוב המדויק של ההוצאות הקבועות בפועל של העורר. נציין בקצרה כי מקובלת עלינו טענת העורר לגבי הוצאות קבועות נוספות שיש להתחשב בהן, כגון: שירותים מקצועיים, חשמל ומים, מיסים ואגרות, אחזקת רכב וחלק מהוצאות השכר. חישוב ההוצאות הקבועות בהתאם לגישת הוועדה מביא ממילא לסכום גבוה מזה שקבעה המשיבה. בהתחשב בסכום המענק המבוקש (העומד על כ- 86,000 ₪), לא מדובר בפער 'קיצוני ומופרז' המצדיק סטייה מהנוסחה וקביעת המענק בהתאם להוצאות הקבועות בפועל (ראו גם ערר 1008-22 **פרינטופ סחר נ' רשות המיסים** (ניתן ביום 06.7.2022), פסקה 104).

35. כאמור, המשיבה לא הציגה כל הצדקה לבדיקת ההוצאות הקבועות. לכך מצטרף גם האיחור במתן ההחלטה בהשגה, אשר משפיע אף הוא על מידת ההצדקה של בחינת ההוצאות הקבועות בפועל (ראו **עניין אדיר מילר**, פסקה 39 להחלטה) וכן סכום המענק המבוקש והפער בינו ובין ההוצאות הקבועות בפועל אשר אינו משמעותי דיו בנסיבות אלו. לפיכך, לא מצאנו הצדקה לסטייה מהנוסחה ולקביעת המענק בהתאם להוצאות הקבועות בפועל.

### סוף דבר

36. **הערר מתקבל**. המענק לתקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020 יעמוד על סך של 86,448 ₪, זאת על פי הנוסחה הקבועה בחוק ובהתאם לנתונים שצוינו על ידי העורר בבקשה לקבלת המענק. סכום



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

המענק בקיזוז המקדמה ששולמה ישולם לעורר תוך 30 ימים מהיום, בתוספת ריבית והפרשי הצמדה כחוק ממועד הגשת הבקשה למענק.

37. בבואנו להחליט בסוגיית פסיקת הוצאות ההליך, נתנו דעתנו להתנהלות העורר בהליך שבפנינו – ב"כ העורר לא המציא את מלוא המסמכים שהיו ברשותו בשלב הגשת הערר ולא הגיש את התייחסותו לכתב התשובה חרף החלטות הוועדה. בנסיבות אלו, לא מצאנו לחייב את המשיבה בהוצאות העורר. לפיכך איננו עושים צו להוצאות.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 45 יום.  
ניתנה היום, כ"א תשרי תשפ"ג, 16/10/2022, בהעדר הצדדים.

1112-22

ברוך ברוכי, רו"ח

חבר

ליאת קציר-מרגלית, עו"ד

יו"ר הוועדה