



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

ערר 1269-22

לפני כבוד חברי הוועדה:  
נדב כנען, עו"ד - יו"ר  
גרמן פייקין, רו"ח - חבר

העוררת: לבנות ועוד בע"מ מס' 512041559  
ע"י ב"כ גב' רונית בר

נ ג ד

המשיבה: רשות המסים - היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות  
רחוב בן גוריון 38 רמת גן  
דוא"ל: [corona.ararim@taxes.gov.il](mailto:corona.ararim@taxes.gov.il)

**החלטה**

1. העררים שלפנינו עוסקים בהחלטתה של המשיבה לקבוע את זכאותה של העוררת למענקים בהתאם להוצאותיה הקבועות, וזאת בשש תקופות זכאות נפרדות בעלות מאפיינים שונים.

**רקע דיוני**

- העוררת היא חברה פרטית העוסקת בביצוע עבודות שיפוץ בבתי מלון בארץ.
- העוררת הגישה בקשות למענקי הוצאות קבועות לפי חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – "החוק") עבור שבע תקופות הזכאות בשנים 2020 ו-2021 (כל תקופות הזכאות למעט מאי-יוני 2021) בסכום מצטבר של 1,657,405 ₪.
- תחילה, בימים 16.11.20 ו-28.12.20 אושרו בקשותיה של העוררת באופן מלא עבור תקופות הזכאות מאי-יוני 2020 ויולי-אוגוסט 2020.
- בימים 3.1.21, 2.2.21 נדחו הבקשות שהגישה העוררת ביחס לתקופות הזכאות מרץ-אפריל 2020 (במסלול המאוחר), ספטמבר-אוקטובר 2020 ונובמבר-דצמבר 2020, בנימוק כי סכום המענקים שכבר שולמו (עבור תקופות הזכאות האחרות, כאמור) עולה על סכום ההוצאות הקבועות בעסק, ולפיכך הגדלתו אינה מקיימת את תכלית החוק. יצוין כי לא ניתן חישוב של ההוצאות הקבועות בהחלטות אלו.
- בימים 18.11.21 ו-15.12.21 התקבלו באופן חלקי בקשותיה של העוררת למענקים עבור תקופות הזכאות ינואר-פברואר 2021 ומרץ-אפריל 2021 (בהתאמה) כך שהמענקים נקבעו בהתאם להוצאות הקבועות של העוררת ביחס לכל אחת מתקופות זכאות אלו כפי שחושבו ע"י המשיבה: 35,635 ₪ עבור התקופה ינואר-פברואר 2021 ו-25,714 ₪ עבור התקופה מרץ-אפריל 2021. כפי שיפורט בהמשך, בהחלטות אלו ניתן פירוט של ההוצאות הקבועות



## מדינת ישראל

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

- שהובאו בחשבון, אולם על אף שאלו מבוססות על נתוני העוררת לשנת 2019, רכיבי ההוצאות שנלקחו בכל אחת מהחלטות שונים זה מזה.
7. בימים 17.2.21, 22.7.21 ו-20.12.21 הגישה העוררת השגות עבור חמש התקופות שביחס אליהן בקשתה לא אושרה במלואה (כלומר כל התקופות שעבורן הגישה בקשות, למעט מאי-יוני 2020 ויולי-אוגוסט 2020).
8. ביום 10.1.22 דחתה המשיבה את ההשגות שהגישה העוררת. בהחלטות בהשגות, הזהות זו לזו, צוין כי ביחס לכל אחת מתקופות הזכאות המענקים המבוקשים גבוהים יותר בפער ניכר מאשר התשומות שקוזזו באותה תקופה (למעט התקופה מרץ-אפריל 2020, שלא הוזכרה). נקבע, כי פערים אלו בין המענקים המבוקשים לבין התשומות חייבו את בדיקת ההוצאות הקבועות של העוררת והתערבות במקדם. כמו כן צוין כי ביחס לחלק מהתקופות נרשם מחזור הכנסות בשיעור 0 ₪ במקביל לירידה ניכרת בהוצאות, כך שהעוררת לכאורה מוחרגת מזכאות למענק עבור תקופות אלו. בהמשך לכך נקבע כי סכום ההוצאות הקבועות של העוררת על פי מאזן בוחן 2020 הוא 27,393 ₪ ביחס לשנה כולה, וזאת תוך חישוב הוצאות טלפון ותקשורת אלחוטית, שכר טרחה מקצועי, והוצאות משרדיות. מאחר שסכום המענקים שכבר אושרו גבוה מסכום ההוצאות הקבועות שחושב לעיל, קבעה המשיבה כי העוררת אינה זכאית למענקים נוספים.
9. מכאן חמישה מתוך ששת העררים שלפנינו, שהוגשו על החלטות המשיבה שלעיל ביום 27.2.22.
10. במקביל להחלטה בהשגות, קיבלה המשיבה באותו יום (10.1.22) גם החלטות דחייה ביחס לשתי הבקשות שאותן כבר אישרה כשנה קודם לכן – מאי-יוני 2020 ויולי-אוגוסט 2020, בנימוק זהה לנימוקים שניתנו בהחלטות בהשגות, הנוגע כאמור לכך שסכום המענקים שכבר ניתנו עולה על סכום ההוצאות הקבועות.
11. יש לציין כי המשיבה לא ציינה בהחלטותיה השונות (הן בהשגות והן בבקשות) עבור איזו תקופה אושרו מענקים ובאיזה סכום מדובר, אולם נראה כי הכוונה היתה לתקופות הזכאות ינואר-פברואר 2021 ומרץ-אפריל 2021, שבהן קיבלה כאמור העוררת מענקים חלקיים (על אף שגם ההשגות שהוגשו ביחס לתקופות אלו נדחו כאמור, וזאת מבלי לציין כי המענקים החלקיים שאושרו קודם לכן בשלב החלטה בבקשה נותרים בעינם).
12. בהמשך לשתי החלטות דחייה אלו (לתקופות מאי-יוני 2020 ויולי-אוגוסט 2020) הגישה העוררת השגות למשיבה ביום 2.2.22.
13. ביום 23.3.22 דחתה המשיבה את ההשגה שהגישה העוררת עבור תקופת הזכאות מאי-יוני 2020, בנימוקים זהים לנימוקים שניתנו בהחלטות הקודמות ביחס להשגות. בהמשך לכך הגישה העוררת ביום 3.4.22 את הערר השישי שלפנינו.
14. להשלמת התמונה יצוין כי לדברי העוררת, טרם התקבלה החלטה בהשגה ביחס לתקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020 (ראו פרוטוקול הדיון, עמ' 2, שורות 2-4). ולפיכך לא הוגש ערר ביחס לתקופה זו עד למועד זה.



## מדינת ישראל

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

15. בשורה התחתונה, ניתנו לעוררת מענקים בסכום מצטבר של 61,349 ₪ מתוך מענקים מבוקשים בסכום כולל של 1,645,405 ₪. לצד זאת יש לציין כי סכום המענקים המבוקשים בעררים שלפנינו נמוך יותר ומגיע ל-1,273,755 ₪, שכן העוררת לא הגישה כאמור ערר על התקופה יולי-אוגוסט 2020 (שם התבקש מענק בסכום של 383,650 ₪).
16. לאחר הגשת כתבי התשובה לעררים ותגובת העוררת, נערך דיון בעררים ביום 25.5.22.
17. ביום 15.8.22 הגישה העוררת, לבקשת הוועדה, דו"ח כספי מבוקר לשנת 2020 וכן מאזן בוחן מעודכן לשנת 2021.

#### עיקר טענות הצדדים

#### עיקר טענות העוררת

18. העוררת מעלה טענת התיישנות מקדמית לנוכח סעיף 20(א)(1) לחוק וסעיף 4.א להחלטת ממשלה 5015, הקובעים כי ההחלטה בהשגה תינתן על ידי המשיבה בתוך 120 או 180 ימים (בהתאמה), ומאחר שההחלטות בהשגות ביחס לשלוש מתקופות הזכאות שב-2020 התקבלו באיחור ניכר מהמועדים שנקבעו לעיל (איחור של 147 ימים ביחס לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, 207 ימים ביחס לתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020, ו-52 ימים ביחס לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020). העוררת מפנה בעניין זה לפסק הדין שניתן בעמ"נ (חיפה) 27710-06-121 ב.ג ביטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המיסים בישראל (3.1.22), להלן – פס"ד ב.ג בטחון), שבו נקבע כי יש לקבל את ההשגה במקרים של איחור משמעותי במתן ההחלטה.
19. העוררת מוסיפה כי ביחס לתקופת הזכאות מאי-יוני 2020 בקשת המענק כבר אושרה ביום 2.11.20, וכי רק למעלה משנה לאחר מכן הודיעה לה המשיבה כי הבקשה נדחת וכי עליה להשיב את המענק שקיבלה. לטענתה, ההחלטה המקורית שניתנה היא סופית ואין למשיבה סמכות לבטלה או לשנותה, וגם אם נניח כי קיימת סמכות כזו, הרי שההחלטה הנוספת התקבלה 455 ימים לאחר הגשת הבקשה, כך שמדובר באיחור משמעותי המחייב את קבלת הערר על הסף (יצוין כי העוררת מתייחסת בטענתה זו גם להחלטת המשיבה בעניין הבקשה לתקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020, אולם ביחס לתקופה זו לא התקבלה עדיין החלטה בהשגה וממילא לא הוגש ערר, כאמור).
20. טענה מקדמית נוספת שהעלתה העוררת היא כי המשיבה לא נימקה כלל את החלטותיה. לטענתה, המשיבה ציינה אמנם בהחלטותיה את סכומי המענקים המבוקשים והתשומות שקוזזו, אולם מדובר על נתונים ולא על נימוקים, והמשיבה לא הבהירה מדוע סכום המענקים מוגבל לסכום ההוצאות הקבועות ומהן ההוצאות הקבועות. יתרה מכך, לטענת העוררת המשיבה הסתמכה בהחלטתה על כך שמענקים מסוימים כבר שולמו, אולם לאחר מכן דרשה אותם בחזרה.
21. לגוף הדברים טוענת העוררת כי היא מעולם לא הפסיקה את פעילותה, וגם אם היתה לה ירידה זמנית בהכנסות, אין מקום להחריג אותה מזכאות למענק בהתאם לסעיף 8 לחוק.



## מדינת ישראל

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

22. העוררת טוענת כי החוק אינו קובע תנאים המגבילים את סכום המענקים לסכומי ההוצאות הקבועות של החברה, ואף לא מפרט מהן ההוצאות הקבועות או קובע הגבלה שנתית של ההוצאות לסכומי המענקים. לטענתה, הקשר להוצאות הקבועות נותר בכותרות החוק בלבד ובפועל, למעט המגבלות הקיימות במסגרת המקדמים שנקבעו, אין דבר בין הנוסחה לחישוב המענק לבין סכום ההוצאות הקבועות של העסק. העוררת טוענת כי למעשה, תוצאת הנוסחה שנקבעה בחוק מצביעה על כיוון הפוך, כך שככל שסכום ההוצאות גבוה יותר, הפיצוי שיקבל העסק יהיה נמוך יותר.
23. בהמשך לאמור טוענת העוררת כי הגבלת המענק לסכום ההוצאות הקבועות נעשתה כבר במסגרת הגבלת שני מקדמי ההכפלה שנקבעו בנוסחת החישוב, ואין מקום לקבוע מגבלה נוספת, ואף אין למשיבה סמכות לערוך בדיקה פרטנית של ההוצאות הקבועות. העוררת מוסיפה כי החוק לא הגדיר כלל מהן ההוצאות הקבועות, בין השאר על מנת להימנע מבדיקה פרטנית ולהבטיח את תכליות היציבות, הוודאות והפשטות העומדות בבסיסו. בעניין זה שבה העוררת ומפנה לפסק הדין בעניין **ב.ג. בטחון**.
24. לטענת העוררת, היה ניתן לצפות כי המשיבה תקבע אמות מידה להפעלת סמכותה לסטות מנוסחת החישוב של המענק, וזאת לנוכח התמשכות מצב החירום של נגיף הקורונה ולמען השקיפות והנאותות של החלטותיה. בעניין זה מפנה העוררת למספר החלטות של ועדות הערר, שבהן נקבע כי המשיבה מוסמכת לקבוע את המקדם, בכפוף לעמידה בנורמות המשפט המנהלי ולאחר קביעת אמות מידה וקריטריונים להפעלת הסמכות, בכדי שזו לא תופעל באופן שרירותי, ורק אם בעסק הספציפי המקדם שונה מהמקדם הענפי שיפורסם.
25. העוררת מפנה למספר פסקי דין של בית המשפט העליון בתחום דיני המיסים שבהם נקבע כי אין מקום לחרוג מהנוסחה שנקבעה בחוק, וזאת גם אם היא מנוגדת לעיתים לתכלית החקיקה. לטענתה, מסקנה זו נכונה לענייננו מבחינת קל וחומר, כיוון שהנוסחה שנקבעה בחוק אינה מחשבת את סכום ההוצאות הקבועות ואלו לא נקבעו כתקרה או כתכלית.
26. לחילופין ולמעלה מן הנדרש טוענת העוררת כי סכום ההוצאות הקבועות שבהן עמדה עולה באופן ניכר על הסכומים שקבעה המשיבה במסגרת החלטות בהשגות. בעניין זה טוענת העוררת כי הוצאות קבועות מוגדרות בחשבונאות הניהולית כהוצאות שחוזרות על עצמן באופן קבוע ולא מושפעות מהיקף הייצור, לכל הפחות בטווח הקצר. כך, ההוצאות המשתנות נקבעות בהתאם לנפח הפעילות של הפירמה בטווח הקצר, כלומר בהתאמה ליחידות התפוקה. ההוצאות הקבועות, לעומת זאת, אינן תלויות ברמת התפוקה של החברה בטווח הקצר וקיימות גם אם היא אינה מייצרת כלל, כלומר ללא תלות בשאלה אם המכירות קטנות או גדולות. מדובר בהתחייבויות קבועות שמהן החברה אינה יכולה להשתחרר בזמן הקצר, ובכלל זאת גם שכר המנהלים ושכרם הקבוע של העובדים (שלא הוצאו לחל"ת), ככל שהוא אינו מושפע מהיקף המכירות בטווח הקצר (לדוגמא מרכיבי בונס וכו'), הוצאות על בניין המשרדים ואולמות הייצור, הוצאות פחת, מיסים ואגרות, תשלומי ריבית, הוצאות מימון וכיוצ"ב.



## מדינת ישראל

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

27. במקרה שלפנינו מציגה העוררת תחשיב הכולל את ההוצאות הקבועות השונות שיש לטענתה להביא בחשבון, בסכום שנתי מצטבר של 716,192 ₪ לשנת 2020 ו-839,071 ₪ לשנת 2021.

#### עיקר טענות המשיבה

28. ראשית יצוין כי המשיבה הגישה שני כתבי תשובה השונים במקצת זה מזה, אחד ביחס לערר 1612-22 (בנוגע לתקופת הזכאות מאי-יוני 2020), ושני ביחס לשאר העררים.
29. בנוגע לטענת ההתיישנות המקדמית שהעלתה העוררת, שלפיה יש לקבל את העררים על הסף לנוכח האיחור שחל בקבלת החלטה בהשגה, המשיבה טוענת בהרחבה במסגרת תשובתה לערר 1612-22 כי המועד בחוק לקבלת החלטה בהשגה נקבע ללא סנקציה בצדו, וזאת בשונה מהוראות מקבילות בחוקי מס אחרים, שבמסגרתם נקבעה סנקציה מפורשת (שבהתאם לה, בהיעדר החלטה בתקופה שנקבעה דין ההשגה להתקבל). המשיבה מפנה לפסקי דין שונים שניתנו בעניין זה. עוד טוענת המשיבה כי שיטה זו נבחרה על ידי המחוקק לנוכח ההשלכות חסרות התקדים של מגפת הקורונה. בהמשך לכך מפנה המשיבה לנתונים שונים הנוגעים למספר הבקשות וההשגות, ואף לכך שמספרם של אלו גדל משמעותית רק לאחר חקיקת החוק, כך שלא ניתן היה לצפות אותם בעת החקיקה.
30. בנוסף לכך טוענת המשיבה כי המחוקק קבע פתרון אחר לעיכוב האפשרי במתן החלטות בדמות הענקת מקדמות על חשבון המענק (כפי שניתנו לעוררת במקרה זה), וכי ניתן לרפא את הפגם שבאי קבלת החלטה במועד באמצעות סנקציות חלופיות, כגון פסיקת הוצאות. המשיבה מוסיפה כי העוררת נמנעה מהשבת המענקים שקיבלה למרות שנדרשה לעשות כן, כך שהיא מושתקת מלטעון כי לא יכלה לעשות שימוש בכספים לאור אי סיום ההליך.
31. יצוין, כי המשיבה לא התייחסה לסוגיית האיחור בתשובתה לחמשת העררים הנוספים, על אף שטענת ההתיישנות הועלתה גם במסגרתם.
32. לגוף החלטות, המשיבה טוענת כי קיימים פערים משמעותיים בין המענקים המבוקשים לבין סכומי התשומות שדווחו למע"מ, וכי פערים אלו הצדיקו לבחון את הוצאותיה הקבועות של העוררת לפי מאזן הבוחן שלה.
33. בנוסף לכך טוענת המשיבה כי בחלק מתקופות הזכאות (שבין ספטמבר 2020 לפברואר 2021, כמו גם אפריל – יוני 2021) רשמה העוררת מחזורי הכנסות בסכום 0 ₪ לצד ירידה ניכרת בהוצאותיה, ולפיכך היא מוחרגת ביחס לתקופות אלו מהגדרת "עוסק" כאמור בסעיף 8 לחוק.
34. לנוכח האמור טוענת המשיבה כי הוחלט לבחון את הוצאותיה הקבועות של העוררת בהתאם למאזן הבוחן שלה לשנת 2020, ונמצא כי אלו עומדות על סכום שנתי של 27,393 ₪, ובהקשר זה כוללות הוצאות טלפון ותקשורת אלחוטית, שכר טרחה מקצועי והוצאות משרדיות. כמו כן נמצא כי סכום המענקים שכבר אושר לעוררת במסגרת החלטות בבקשות עבור תקופות הזכאות ינואר-פברואר 2021 ומרץ-אפריל 2021, בסכום כולל של



## מדינת ישראל

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

- 61,349 ש"ח, גבוה משמעותית מהוצאותיה הקבועות השנתיות כאמור, ולפיכך היא אינה זכאית למענקים נוספים.
35. בעניין זה טוענת המשיבה כי מטרת המענק היא לסייע לעסקים המתקשים לכסות את הוצאותיהם הקבועות עקב ירידת המחזורים שנגרמה בעקבות נגיף הקורונה. לטענתה, לנוכח תכלית זו קבע המחוקק את מקדם ההוצאות הקבועות ואת סמכותה להתערב בו. המשיבה מפנה בהקשר זה לשמו של המענק, לדברי ההסבר וכן להוראות החוק, ובכללן להוראת סעיף 8 המחריגה עוסק שדיווח על הכנסות בשיעור 0 ש"ח, וזאת מאחר שעוסק כזה מוחזק כמי שאינו נושא עוד בהוצאות קבועות ולפיכך אינו זכאי למענק, על אף שדווקא הוא נפגע באופן הקשה ביותר מהמגפה.
36. בנוסף לכך מפנה המשיבה להחלטת הוועדה בערר 1750-21 **אינקוגניטו מוסיקה** (2002) **בע"מ נ' רשות המסים** (להלן - עניין **אינקוגניטו**) שבה נקבע כי ככל שקיימת הצדקה מהותית יותר לבחינת ההוצאות הקבועות, כך הבחינה אם מדובר בפער משמעותי תהיה מרוככת יותר, ובמקרה כזה גם פער קטן בסכומים יצדיק התערבות במקדם. בהמשך לכך טוענת המשיבה כי במקרה שלפנינו ישנה הצדקה משמעותית לבחינת ההוצאות הקבועות, כך שיש לבחון בצורה מקלה את הפער שמצדיק התערבות.
37. המשיבה טוענת כי ועדות הערר דחו זה מכבר בשורה של החלטות את טענת העוררת שלפיה ניתן להתערב במקדם ההוצאות הקבועות רק לצורך הגדלתו. בנוגע לטענת העוררת בדבר אי פרסום קריטריונים לבחינת ההוצאות הקבועות, המשיבה טוענת כי קריטריונים מעין אלו נקבעו זה מכבר על ידי ועדות הערר. לטענתה, קיים קושי להגדיר במדויק את המקרים שבהם יופעל שיקול הדעת, ולפיכך הדבר נעשה לפי נסיבות המקרה. לטענתה, היא פרסמה לאחרונה הנחיה בנושא זה שם ציינה כי השיקול המרכזי להתערבות הוא כאשר קיים פער משמעותי בין המענק המבוקש לבין סכום ההוצאות הקבועות. לבסוף מבקשת המשיבה לדחות את טענת העוררת שלפיה יש לקבוע מקדם ענפי. לטענתה, הדבר יגרום ליותר נזק מתועלת, שכן לא ניתן להכליל ולהתייחס להוצאות של עסק ברמת הענף.
38. לעניין חישוב ההוצאות הקבועות עצמן, המשיבה טוענת כי העוררת לא צירפה את הדו"ח הכספי לשנת 2020, וכללה בחישוב שהציגה הוצאות שוטפות מובהקות, כגון הוצאות שכר טרחה והוצאות משפטיות, הוצאות חניה, חשמל, הוצאות רכב ועוד.
39. בנוסף לכך נטען כי העוררת כללה את הוצאות השכר בחישוב שהציגה, מבלי לציין באילו עובדים מדובר והאם גם בעלי השליטה קיבלו שכר ומענק בעלי שליטה, על אף שהוצאות שכר אינן קבועות אלא שוטפות מטבען ואף צוינו בדברי ההסבר של החוק כדוגמא להוצאה שאינה קבועה. המשיבה מוסיפה כי בהחלטות ועדות הערר שבהן הוכר השכר כהוצאה קבועה דובר על שכר למנהלי החברה ולא לעובדיה, וזאת ככל שהמנהלים נדרשו לעסוק במצבי חירום ולא בעבודה השוטפת של החברה, המהווה ייצור הכנסה.
40. בהמשך לאמור טוענת המשיבה כי העוררת לא ציינה האם פנתה לקבל מענק בעלי שליטה, וכי משקיים כבר מנגנון מענק לבעלי שליטה ומאחר שהעוררת אינה זכאית לו, לא ניתן לעקוף את תנאי הזכאות באמצעות הכללת הוצאות אלו במענק ההוצאות הקבועות.



## מדינת ישראל

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

העוררת מוסיפה כי כשמדובר בבעל שליטה, ביכולתו לקבוע את גובה השכר שהוא מקבל, כך שאין בשכר ששולם כדי לשקף גובה ריאלי המשקף בהכרח עבודה שבוצעה בפועל.

41. לחילופין טוענת המשיבה כי ככל שתוכר הוצאת שכר כזו או אחרת כהוצאה קבועה, הרי שיש לכפול הוצאה זו בשיעור הירידה בהכנסות העוררת, שכן היא עדיין המשיכה לעבוד ולייצר הכנסה, כך שאותו שכר עבודה שימש לייצור הכנסה.

42. בנוגע להחלטות שניתנו ביחס לתקופת הזכאות מאי-יוני 2020 (ערר 22-1612), המשיבה מציינת בקצרה כי בשלב הראשון אושרה הבקשה באישור אוטומטי, אך לאחר בדיקת נתוני העוררת נמצא כי היא אינה זכאית למענק נוסף, מהנימוקים שפורטו לעיל.

### דין והכרעה

43. נקדים ונציין כי לאחר שבחנו את טענות הצדדים, את המסמכים השונים שהוגשו ואת המצב המשפטי, הגענו למסקנה כי יש לקבל את ארבעת העררים הנוגעים לתקופות הזכאות של 2020 באופן מלא, ואת שני העררים הנוגעים לתקופות הזכאות של 2021 באופן חלקי, כפי שיפורט להלן.

### טענה מקדמית בדבר איחור בהחלטה

44. העוררת העלתה כזכור טענה מקדמית שלפיה המשיבה קיבלה את החלטתה באיחור ניכר מהמועד שנקבע בחוק ובהחלטת הממשלה, וזאת ביחס לשלוש מההשגות שהגישה (עבור תקופות הזכאות מרץ-אפריל 2020, ספטמבר-אוקטובר 2020 ונובמבר-דצמבר 2020), ולפיכך יש מקום לקבל השגות אלו על הסף, כפי שגם נקבע בפס"ד ב.ג. בטחון.

45. סעיף 20(א)(1) לחוק קובע:

**הרואה את עצמו נפגע מהחלטת המנהל בנוגע למענק הניתן לפי פרק זה, לרבות בנוגע להטלת קנס בשל הגשת תביעה ביתר, רשאי להגיש השגה לעובד רשות המסים בישראל שהמנהל הסמיכו לשם כך, בתוך 45 ימים מיום קבלת ההחלטה; החלטה בהשגה תהיה מנומקת ותינתן בכתב בתוך 120 ימים;**

46. פסק הדין המנחה בנושא הנפקות שיש לייחס להחלטות המתקבלות באיחור ניתן בבית המשפט העליון בע"מ 1386/04 המועצה הארצית לתכנון ובניה נ' עמותת נאות ראש העין ע"ר (ניתן ביום 20.5.2018). בפסק דין זה הבחין בית המשפט העליון בין הסדרים חוקיים שבהם המועד למתן החלטה הוא מחייב, כך ששטייה ממנו גוררת סנקציה שנקבעה בחוק, לבין הסדרים שבהם קביעת המועד היא בעלת אופי מנחה או מדריך בלבד. בית המשפט קבע באותו מקרה כי ההבחנה בין מועד מחייב לבין מועד מנחה תלויה באופי ההסדר ובתכליתו, כאשר במקרים שבהם לא נקבעה בחוק הוראה מפורשת לגבי תוצאות החרגה מן המועד, קיימת "חזקה פרשנית ... כי מדובר בנורמה המגדירה מסגרת זמן לפעולה שהיא בעלת אופי מנחה ומדריך בלבד, ואיננה בעלת אופי מחייב" (פיסקה 32 לפסק הדין). לצד זאת צוין כי גם כאשר לא נקבעה סנקציה מפורשת בחוק עשויה להיות לאיחור



## מדינת ישראל

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

משמעות במסגרת הפעלת הביקורת השיפוטית על סבירות ועל תקינות החלטה. בנוסף לכך הזכיר בית המשפט העליון באותו עניין את תורת הבטלות היחסית, שלפיה גם אם נפל גם בהחלטה, יש לבחון את מהותו ולהתאים את הסעד הראוי לכלל נסיבות המקרה.

47. בפרשת **ב.ג. בטחון** דן בית המשפט המחוזי בחיפה (כבוד השופטת א' ויינשטיין) במשמעות שיש לתת לאיחור במתן החלטה בהשגה על מענקים הניתנים לפי החוק שלפנינו (פסקאות 81-98 להחלטה). בית המשפט קבע כי ההבחנה הקיימת בפסיקה בין "מועד מחייב" לבין "מועד מנחה" תלויה בעיקר בתכלית ההסדר החקיקתי, וכי בעניין החוק שלפנינו 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 שנקבע כמנחה בלבד. לנוכח האמור נקבע בפסק הדין כי תוצאתו של איחור משמעותי בקבלת החלטה (באותו מקרה דובר על איחור של 68 ימים) תביא עמה, מניה וביה, לקבלת ההשגה (פיסקה 94 לפסק הדין). לצד זאת יש להוסיף כי בית המשפט המחוזי לא הסתפק באותו מקרה בקבלת הטענה המקדמית בנושא האיחור אלא המשיך ודן בטענות הצדדים ביחס לנימוקי החלטה המהותיים, כך שהערעור התקבל גם לגוף הטענות המהותיות.

48. בפסק הדין בעמ"נ (מחוזי חיפה) 3720-11-21 **פודולסקי נ' רשות המיסים** (15.7.22), להלן – פס"ד **פודולסקי**) שניתן אף הוא על ידי אותו מותב, נדחו טענותיה השונות של המשיבה לעניין האיחור בקבלת החלטה (שאותן העלתה גם בעררים שלפנינו), ונקבע פעם נוספת כי המועד שנקבע בחוק הוא מועד מחייב ולא מנחה, וכי איחור משמעותי במתן החלטה בהשגה, שאינו של ימים ספורים, יוביל, בהתאם לנסיבות הפרטניות של כל מקרה, לקבלת ההשגה על הסף ולאישור בקשת המענק (פיסקה 113 לפסק הדין). עוד נקבע כי מאחר שהמשיבה לא הגישה ערעור על פסק הדין שניתן בעניין **ב.ג. בטחון**, הרי שהוא הפך לפסק דין מנחה החל על המשיבה (פיסקה 91 לפסק הדין). יצוין כי בדומה למקרה **ב.ג. בטחון**, גם בפסק דין זה נערך דיון בטענות הצדדים לגוף החלטות, והערעור התקבל גם מנימוק זה כלומר מכוח העילה העיקרית (בנוסף לקבלת הטענה המקדמית, כאמור).

49. אין צורך לומר כי פסקי דין אלו, שבמסגרתם נדחו כאמור טענותיה השונות של המשיבה בנוגע לאיחור בקבלת החלטות בהשגות (שאותן העלתה גם בעררים שלפנינו) הם פסקי דין המנחים את ועדת הערר (וכן את המשיבה). בהקשר זה יצוין, כי המשיבה לא הגישה ערעור לבית המשפט העליון על פסק הדין בפרשת **ב.ג. ביטחון**, ומכאן שהוא נעשה לחלוט.

50. להשלמת התמונה בנושא זה יצוין כי בעמ"נ (מחוזי ת"א-יפו) 68282-03-22 **המבורג הפקות תל אביב בע"מ נ' רשות המיסים בישראל** (ניתן ביום 10.7.22) אישר בית המשפט המחוזי את החלטת ועדת הערר, שבמסגרתה נקבע כי טענת ההתיישנות שהעלתה העוררת באותה מקרה מצדיקה הטלת הוצאות על המשיבה, אך לא את קבלת הערר על הסף. לצד זאת יש לומר כי בית המשפט לא דן באותו מקרה בטענת האיחור ולא קבע קביעות פוזיטיביות בנושא, שכן פסק הדין ניתן בעקבות הסכמה דיונית שאליה הגיעו הצדדים, שלתוכה יצק בית המשפט תוכן.





## מדינת ישראל

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

51. במקרה שלפנינו, ההחלטות ביחס לשלוש מההשגות שהוגשו התקבלו כאמור באיחור ניכר: 147 ימים ביחס לתקופות הזכאות מרץ-אפריל 2020, 207 ימים ביחס לתקופה ספטמבר-אוקטובר 2020, ו-52 ימים ביחס לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020.

52. מאחר שקיימים הבדלים במשך האיחורים בין תקופות הזכאות השונות, כאמור לעיל, ובהתחשב גם בנסיבות הפרטניות של כל אחת מהתקופות והעררים כפי שיפורט בהמשך, נפקות האיחורים תידון להלן במסגרת הדיון הנפרד שייערך בכל אחת מהתקופות.

#### החלטות המשיבה ביחס לתקופות הזכאות השונות

53. השאלה העיקרית שבמחלוקת בעררים שלפנינו היא האם היתה המשיבה מוסמכת להגביל את המענקים שנתנה לעוררת לסכום הוצאותיה הקבועות כפי שעשתה ובהתאם לחישוב שערכה, או שמא היתה מחויבת להעניק לה את המענקים במלואם מבלי להתערב בנוסחה שנקבעה בחוק.

54. לטענת העוררת, מאחר שהמשיכה לשאת בהוצאות קבועות במהלך תקופות הזכאות, אין לראות בה כעסק שנסגר ואין לשלול ממנה את המענק. בהמשך לכך טוענת העוררת כי לא היה מקום כי המשיבה תתערב במקדם ההשתתפות בהוצאות ותגביל את גובה המענקים שנקבע לסכום הוצאותיה הקבועות, וזאת לנוכח הוראות החוק ותכליתו כאמור.

55. בסעיף 7 לחוק נקבע:

**המנהל רשאי לקבוע מקדם אחר לגבי עוסק כאמור בפסקה זו, אם שוכנע כי המקדם לפי פסקה זו אינו משקף את ההוצאות הקבועות של העסק במקרה של אי-הפעלת עסק מסוג עיסוקו של העוסק, ובלבד שהמקדם שיקבע לא יעלה על 0.3.**

56. סמכותה של המשיבה להתערב במקדם ההוצאות הקבועות בהתאם לסעיף 7 שלעיל פועלת לשני הכיוונים, הן לצורך הגדלת המקדם והן לצורך הקטנתו, כאשר הנטל במקרה זה מוטל על המשיבה ועליה להצדיק ולבסס את השיקולים ששכנעו אותה לסטות מהנוסחה. יש לציין כי הוראה זו מעניקה למנהל המשיבה סמכות לשינוי המקדם בסוגי עסקים, וניתן להבין שהכוונה הייתה לשינוי מקדם בענפים שלמים שהם בעלי מאפיינים מיוחדים, ושהפעלת הנוסחה בעניינם תוביל לעיוות משמעותי. עם זאת, סמכות המשיבה לשינוי המקדם אצל עוסק יחיד (ולא בענף עסקי), באמצעות בדיקת ההוצאות הקבועות בפועל, נקבעה אף היא כאפשרית (ראו פס"ד **ב.ג. בטחון**, פסקה 50, וכן, לדוגמא, ערר 21-1832 **ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שרותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 22.7.22, פסקאות 63-64).

57. במקרה שלפנינו טוענת המשיבה כי ההצדקה לבחון את ההוצאות הקבועות של העוררת נובעת מהפערים הגבוהים בין התשומות המדווחות למע"מ לבין המענק המבוקש, וכן לנוכח קיומן של תקופות זכאות שבהן לא דווחו כלל הכנסות ותשומות, נתון אשר מחרוג לטענתה את העוררת מזכאות למענק.



## מדינת ישראל

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

58. בפרשת **אינקוגניטו** נדונה בהרחבה שאלת סמכותה של המשיבה להתערב במקדם ההוצאות הקבועות ולחשב את המענק בהתאם להוצאות הקבועות בפועל, בראי תכליותיו של החוק שלפנינו. נקבע, כי יש להפעיל סמכות זו רק במקרים חריגים ויוצאי דופן ובהתאם לאמות מידה מוגדרות שאותן על המשיבה לקבוע. זאת, לנוכח תכליתו העקרונית של החוק, שאינה מתמצה בהכרח רק בכיסוי הוצאותיו הקבועות של העסק, אלא כוללת גם פיצוי עבור אובדן הכנסות לשם שמירה על ההמשכיות העסקית, ובהתחשב גם בשיקולי הפשטות והיעילות העומדים בבסיסו, המנוגדים לבדיקה הפרטנית הנדרשת לצורך בחינת ההוצאות הקבועות (פסקאות 58 ו-59 להחלטה).

59. בהמשך לכך הפנתה הוועדה בהחלטתה זו למסמך מדיניות של המשיבה מיום 12.12.21 שכותרתו "הבהרות לעניין חישוב המענק בעד הוצאות קבועות." במסמך זה נקבע כי בסמכותה של המשיבה לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל במקרים שבהם קיים פער משמעותי בין גובה המענק לבין ההוצאות הקבועות של העסק בפועל (מסמך הנחייה זה הוזכר גם בכתבי התשובה שלפנינו). בתגובה שהגישה המשיבה לוועדה באותו מקרה צוין כי פער מהותי מתקיים כאשר גובה המענק המחושב בהתאם לנוסחה עולה כדי 20% מההוצאות הקבועות.

60. בהחלטה בעניין **אינקוגניטו** נקבע, כי הפרמטר הרחב שנקבע במסמך המדיניות והפרשנות הרחבה שניתנה לו על ידי המשיבה, אינם עולים בקנה אחד עם התפקיד החריג והמוגבל שיועד להוראת סעיף 7 לחוק, וזאת בפרט מאחר שלא נקבעה במסמך כל אמת מידה מצמצמת, המגדירה את המקרים שבהם יש הצדקה לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל (פסקאות 49-50, 68-71 להחלטה).

61. מאחר שבמקרה שלפנינו קיימות תקופות זכאות שונות ולפיכך גם פערים שונים בין התשומות שדווחו לבין סכומי המענקים המבוקשים, כמו גם תקופות שבהן לא התקבלו כלל הכנסות, נבחן עתה כל אחת מתקופות אלו באופן נפרד, על מנת לקבוע אם החלטתה של המשיבה לחרוג מהנוסחה ולהתערב בהוצאות הקבועות היתה סבירה ומוצדקת, בהתחשב בנתונים הפרטניים של כל אחת מהתקופות.

#### תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 (במסלול המאוחר)

62. ראשית יש מקום להבחין בין תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, לבין יתר תקופות הזכאות שלפנינו. בתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 דווח על תשומות בסכום מצטבר של 1,516,876 ₪, שהן גבוהות פי 12.7 מסכום המענק המבוקש לתקופה זו (118,678 ₪).

63. בהתחשב בנתון זה, ודאי שלא היתה כל הצדקה כי המשיבה תחרוג ביחס לתקופת זכאות זו מהנוסחה שנקבעה בחוק באמצעות בחינת הוצאותיה הקבועות של העוררת וקביעת המענק בהתאם להן, וזאת בסכום של 0 ₪, כאמור (לנוכח מתן מענקים בתקופות אחרות). יש לשוב ולהזכיר, כי הסטייה מהנוסחה שנקבעה בחוק היא בגדר הליך חריג המנוגד לתכליות היעילות והוודאות העומדות בבסיס החוק, וכי "**חישוב המענק בהתאם למקדם שנקבע בחוק הוא דרך המלך, ואילו האפשרות של בחינה פרטנית להוצאות הקבועות**



## מדינת ישראל

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

- בפועל, צריכה להישמר למקרים חריגים ויוצאי דופן. (ההחלטה בעניין אינקוגניטו, פסקה 62). אם כבר יש לומר, כי היה על המשיבה לבחון במקרה אם יש מקום לחרוג במקרה זה מהנוסחה לטובת העוררת, שעה שנמצא כי התשומות שדווחו עולות בפער משמעותי על סכום המענק המבוקש.
64. לא למותר לציין בעניין זה כי בהחלטותיה בהשגות התייחסה המשיבה לפער בין התשומות לבין המענק המבוקש ביחס לשש תקופות הזכאות האחרות, אך כלל לא הזכירה תקופת זכאות זו, וזאת אף בהחלטה הספציפית שניתנה ביחס לתקופה זו (מדובר כזכור בהחלטות זהות בנוסחן, שהתקבלו כולן ביום 10.1.22).
65. העובדה כי קיימים פערים בין סכומי התשומות שדווחו לבין המענקים המבוקשים ביחס לתקופות זכאות אחרות ומאוחרות יותר, כפי שיפורט להלן, שלכאורה מאפשרים למשיבה לבחון את ההוצאות הקבועות ביחס אליהן, אין משמעה כי המשיבה יכולה לעשות כן גם ביחס לתקופות זכאות אחרות, שבהן לא קיימים פערים משמעותיים בין הסכומים או כשמדובר בפערים הפועלים דווקא לכיוון ההפוך (כמו ביחס לתקופת זכאות זו). המחוקק קבע כי הזכאות למענק מבוססת על תקופות זכאות דו-חודשיות נפרדות כפי שנקבעו, כך שכל שקיימת למשיבה סמכות להתערב בנוסחה ביחס לתקופת זכאות מסוימת, אין משמעה כי באפשרותה להסתמך על סמכות זו ביחס לתקופת זכאות אחרת.
66. יש לציין כי גם ההיפך מכך הוא הנכון, שכן במקרים שבהם מוחרג לכאורה העוסק בתקופה מסוימת מזכאות פורמלית למענק מכוח סעיף 7(8) לחוק, כאשר מחזור ההכנסות שלו בתקופה זו הוא 0 ₪ ובמקביל לכך נרשמת ירידה ניכרת בהוצאותיו, אין בכך שבתקופות מאוחרות יותר הוא רושם הכנסות ו/או עלייה בהוצאות כדי למנוע את החרגתו בתקופה הקודמת, שכן כל תקופת זכאות נבחנת בצורה נפרדת, כאמור (כפי שהמשיבה עצמה טוענת, ראו לדוגמה פסקה 36 לכתב התשובה).
67. לנוכח האמור יש לקבוע כי ביחס לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 לא היתה הצדקה למשיבה לבחון את הוצאותיה הקבועות של העוררת ולהחריג אותה מזכאות למענק בהתאם לנוסחה, ולפיכך הערר (22-1269) שהוגש ביחס לתקופה זו מתקבל.
68. לכך יש להוסיף, כי ביחס להשגה שהוגשה עבור תקופה זו נרשם כאמור איחור משמעותי ביותר במועד שבו קיבלה המשיבה את החלטתה. ההשגה הוגשה ביום 17.2.21 וההחלטה בה ניתנה כאמור ביום 10.1.22, כלומר לאחר 327 ימים, דהיינו באיחור של 147 ימים מפרק הזמן של 180 הימים שנקבע לכך בסעיף 4.4 להחלטת הממשלה 5015, כאמור לעיל.
69. מדובר באיחור משמעותי ביותר של כחמישה חודשים לאחר המועד שנקבע לכך, שאף עולה במידה ניכרת על האיחורים שנדונו בפסקי הדין ב.ג. בטחון (68 ימים) ופודולסקי (126 ימים), שביחס אליהם נקבע כאמור כי הם כשלעצמם מצדיקים את קבלת ההשגות. כפי שנקבע, איחורים בהיקפים מעין אלו חותרים תחת תכליתו של החוק שלפנינו, שהיא להעניק לעסקים סיוע כלכלי דחוף לנוכח הירידה המשמעותית בהכנסותיהם בעקבות משבר הקורונה.



## מדינת ישראל

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

70. לנוכח האמור יש באיחור הניכר שאירע כדי להוות טעם נוסף המצדיק את קבלת הערר ביחס לתקופת זכאות זו, מעבר לכך שיש לקבלו גם לגופו, כאמור לעיל.

#### תקופת הזכאות מאי-יוני 2020

71. בתקופת זכאות זו (מאי-יוני 2020), דווחו תשומות בסכום של 113,975 ₪, בהשוואה למענק מבוקש בסכום של 290,901 ₪.

72. התשומות שדווחו מהוות כ-39% מסכום המענק המבוקש, ובמילים אחרות המענק המבוקש גבוה מהתשומות פי 2.5. קיים ספק לטעמנו אם מדובר בפער בין הסכומים שהוא משמעותי דיו כדי להצדיק כשלעצמו את החריגה מהנוסחה ואת בחינת ההוצאות הקבועות, שצריכה כאמור להישמר למקרים חריגים ויוצאי דופן בלבד, וזאת בהתחשב גם בכך שלא נקבעו על ידי המשיבה אמות מידה מנהליות ברורות ומוגדרות בעניין זה, מעבר להתייחסות הכללית בהנחיה ל-"פער משמעותי", המותירה פתח לשיקול דעת רחב (לעניין השאלה אם פער בשיעור זה מהווה "פער משמעותי" המצדיק התערבות, ראו גם ההחלטה בעניין אינקוגניטו, פסקה 68).

73. מדובר אפוא במקרה גבולי בכל הנוגע לפערים בין הסכומים, ולפיכך נראה כי הנתון המכריע בהקשר זה נוגע להתנהלות המשיבה ביחס לבקשת המענק עבור תקופת זכאות זו. כזכור, המשיבה כבר אישרה, באופן אוטומטי, את בקשת העוררת עבור תקופת זכאות זו ביום 20.11.20 (ביחד עם תקופת זכאות נוספת, יולי-אוגוסט 2020, שעליה לא הוגש ערר), ואף שילמה את המענקים בהתאם. רק ביום 10.1.22, למעלה משנה לאחר האישור הסופי של המענקים כאמור, הודיעה כאמור המשיבה לעוררת כי היא דוחה את בקשותיה של העוררת למענקים אלו, וזאת בעקבות ההשגות שהגישה העוררת ביחס לתקופות הזכאות האחרות, וההחלטה שהתקבלה ביחס אליהן באותו מועד.

74. מדובר בהתנהלות המעוררת על פניה קושי מבחינה מנהלית, לנוכח הפגיעה הנגרמת בסיטואציה זו לאינטרס ההסתמכות של העוררת, שכבר קיבלה הודעה על קבלת המענק שגם שולם לה בפועל כשנה לפני כן, ואף ניתן להניח כי נעשה בו שימוש לאחר שנמסר לה כאמור כי מדובר בהחלטה סופית.

75. לצד זאת יש לומר, כי יש למשיבה סמכות לתקן את החלטותיה הקודמות למתן מענקים. סמכות זו קבועה בסעיף 12(ב) לחוק:

**12 (ב) המנהל רשאי, ביוזמתו או לפי דרישת העוסק, לתקן את קביעתו כאמור בסעיף קטן (א), אם התגלו עובדות חדשות או אם מצא כי נפלה טעות בקביעה זו.**

76. אולם, כמו כל סמכות לתיקון החלטה מינהלית, גם סמכות זו אינה בלתי מוגבלת, ועל המשיבה להפעילה בשיקול דעת, תוך התחשבות באינטרס ההסתמכות של מקבל המענק ובמכלול השיקולים הנוגעים לעניין. השיקולים הנוגעים להפעלת סמכות זו נדונה בהרחבה בערר 1626-22 יורם ברק – שמאות מקרקעין בע"מ נ' רשות המסים (18.7.22), להלן – עניין



## מדינת ישראל

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

**יורם ברק**), ונקבע כי על המשיבה להביא בחשבון את מכלול הנסיבות, ובכלל זאת את עילות התיקון (גילוי טעות או עובדות חדשות), חלוף הזמן, האחריות לתקלה, השאלה אם ההחלטה המקורית התקבלה באופן אוטומטי, תכלית המענק ומתן זכות טיעון (פיסקה 42 להחלטה).

77. במקרה שלפנינו, המשיבה לא התייחסה כלל במסגרת החלטותיה בבקשה, בהשגה, בכתב התשובה ובדיון שנערך, לשיקולים המצדיקים את הפעלת סמכות התיקון במקרה זה, ולמעשה לא הזכירה כלל את סעיף 12(ב) לחוק, וזאת על אף שהעוררת העלתה טענה זו בערר. למעשה, במסגרת ההחלטה בבקשה עצמה, המשיבה התעלמה לחלוטין מכך שקיבלה כשנה קודם לכן החלטה המאשרת את המענק, ועניין זה כלל לא הוזכר בה וודאי שלא הובא בחשבון מבחינה מהותית. גם במסגרת כתב התשובה, כל שנכתב בעניין זה כאמור הוא כי בשלב ראשון אושרה הבקשה באישור אוטומטי, אך לאחר בדיקת נתוני העוררת למע"מ נמצא כי קיימים פערים משמעותיים בין המענק המבוקש ובין סך התשומות המדווחות למע"מ (וזאת למעשה כפי שנכתב ביחס לכל ההחלטות האחרות, ומבלי להזכיר את סעיף 12(ב) לחוק ואת השיקולים השונים הנדרשים לצורך הפעלתו). יצוין, כי התנהלות דומה של המשיבה נרשמה גם בעניין **יורם ברק** שהוזכר לעיל, (פסקאות 44 ו-45 להחלטה).

78. כפי שנקבע גם בעניין **יורם ברק** שלעיל, אין מקום לקבל את גישתה זו של המשיבה. באותה החלטה נקבע:

**ניכר כי המשיבה כלל לא הפעילה שיקול דעת בשאלה האם יש מקום לתקן את ההחלטה בתקופת הזכאות מאי-יוני 2020. בתקופות זכאות שבהן ניתנה החלטה סופית, לא ניתן לדון מחדש ו"להעלות אותן לבחינה", כאילו לא אירע דבר. מדובר בהחלטה סופית בדבר קבלת מענק, החלטה שהעוררת הייתה רשאית להסתמך עליה. החלטה על תיקון ההחלטה הקודמת מחייבת בחינה והפעלת שיקול דעת, והיא מותרת רק במקרים חריגים שבהם יש הצדקה לכך. התיקון איננו החלטה אגבית, שניתן להצדיק בדיעבד. כאמור, הליך התיקון מחייב את המשיבה לתת הזדמנות לעוסק להשמיע טענות וגם מהלך כזה לא ננקט בענייננו. (פיסקה 46 להחלטה).**

ובהמשך לכך:

לא יכולה להיות מחלוקת על כך שהעוררת הייתה רשאית להסתמך על המענק, ובחלוף תקופה כה ארוכה – המשיבה צריכה להניח שהעוררת כבר עשתה שימוש בכספים אלו. דרישת השבת המענקים בחלוף תקופה כה ארוכה צריכה להיות מבוססת היטב, בראיות חד משמעיות וברורות, או בממצאים משמעותיים המטילים צד כבד על עצם הזכאות למענק. (פיסקה 52 להחלטה).

לבסוף, בנוגע להפעלת סמכות התיקון בדיעבד בעקבות הגשת השגות על ידי העוררת (כפי שארע גם בענייננו), נקבע:



## מדינת ישראל

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

לעוררת נקבעה זכאות חלקית למענק בתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020, והיא הגישה השגה מתוך מטרה למצות את זכויותיה ולהגדיל את הזכאות למענק. דווקא בשל כך, מצאה העוררת את עצמה עומדת בפני הליך של שלילת זכאות למענק בתקופות זכאות קודמות, שכבר הסתיימו בהחלטה סופית של המשיבה. כאמור, המשיבה יכולה ואף מחויבת לתקן את טעויותיה במקרים שבהם היא מוצאת שיש הצדקה לכך, ואכן, בשלב ההשגה מתגלה לעיתים מידע חדש שלא ניתן להתעלם ממנו. יחד עם זאת, כיוון שכל העיסוק בעניינה של העוררת החל בעקבות ההשגה שהיא הגישה, בעיתוי כזה, ההגינות מחייבת את המשיבה לרסן את השימוש בסמכות לתקן טעויות בהחלטות סופיות שהתקבלו בתקופות אחרות. (פיסקה 54 להחלטה).

79. לנוכח האמור לעיל ובמקרה שלפנינו, בהתחשב בזמן שחלף מאז מועד קבלת ההחלטה המקורית ותשלום המענק, בהסתמכותה של העוררת על הכספים שהועברו לה במשך תקופה זו, בהיעדר כל התייחסות לשיקולים השונים הנוגעים להפעלת שיקול הדעת על ידי המשיבה, וכן בכך שלא ניתנה לעוררת זכות טיעון טרם קבלת ההחלטה החדשה, אין די בפער הקיים בין סכום התשומות שדווחו לסכום המענק המבוקש (שהוא כאמור גבולי) כדי להוות "ממצא משמעותי המטיל צד כבד על עצם הזכאות למענק".

80. בהמשך לכך, אין מקום לומר כי מדובר באותם מקרים חריגים שבהם יש הצדקה לחזור ולתקן החלטה מנהלית שכבר ניתנה, וזאת במיוחד בהתחשב בכך שהבחינה מחדש של תקופת זכאות זו נעשתה רק בעקבות השגות שהגישה העוררת עבור תקופות זכאות אחרות, עניין המחייב כאמור ריסון מיוחד בכל הנוגע להפעלת הסמכות החריגה של המשיבה לתיקון החלטותיה הסופיות.

81. לא למותר לציין, מעבר לצורך, כי בהקשר דומה (הנוגע לפגם מנהלי אחר) נקבע כי איחור במתן החלטה בהשגה יכול להשפיע על מידת ההצדקה לבחון את ההוצאות הקבועות (ערר ויסמן החזקות שאוזכר לעיל, פיסקה 74).

82. לנוכח המפורט לעיל הגענו למסקנה כי בנסיבות האמורות לא היתה למשיבה הצדקה לתקן את החלטתה המקורית ולשלול מהעוררת את זכאותה למענק עבור תקופה זו, תוך חריגה מהנוסחה והתערבות בהוצאות הקבועות, ולפיכך גם הערר ביחס לתקופה זו (22-1612) מתקבל במלואו.

### תקופות הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020 ונובמבר-דצמבר 2020

83. בשתי תקופות זכאות אלו התשומות וההכנסות שעליהן דיווחה העוררת ירדו ל-0 ש. לפיכך טענה המשיבה כי העוררת מוחרגת מתחולת המענק בהתאם לסעיף 8 לחוק, וכי יש בכך הצדקה נוספת לבחינת הוצאותיה הקבועות וקביעת המענק בהתאם להן.

84. סעיף קטן (8) להגדרת המונח "עוסק" בסעיף 7 לחוק קובע כי "יראו גם עוסק שחלה ירידה ניכרת בהוצאות שהוציא לצורך ייצור הכנסה בעסקו בשל הפסקת פעילות העסק, ודיווח



## מדינת ישראל

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

- על מחזור עסקאות בשיעור אפס לגבי תקופת הזכאות כמי שדיווח על סגירת עסקו." (ההדגשה לא במקור), כמי שמוחרג מזכאות למענק.
85. הוראה זו כוללת בתוכה שני תנאים מצטברים: (א) ירידה ניכרת בהוצאות שהוצאו לצורך ייצור הכנסה בשל הפסקת הפעילות, ובנוסף (ב) דיווח על מחזור עסקאות בשיעור אפס במהלך תקופת הזכאות. יש לציין כי התנאי הראשון גמיש יותר מהשני, שכן החוק אינו נוקב בשיעור מסוים אלא מתייחס באופן כללי יותר ל"ירידה ניכרת", מונח הכפוף לפרשנות ולשיקול דעת.
86. ועדות הערר התייחסו במספר מקרים להחרגה הקבועה בסעיף 7(8) לחוק, ולהחלטת המשיבה לבחון ולהעניק את המענקים לפי סכום ההוצאות הקבועות במקרים מעין אלו (של הכנסות בסכום אפס וירידה ניכרת בהוצאות), בהתאם לסמכות הנתונה לה בסעיף 7 לחוק, כאמור לעיל.
87. במספר החלטות של הוועדה נקבע כי במקרים אלו, על אף שלכאורה ומבחינה פורמלית יש להחריג את העוסק מזכאות למענק, קיימת בכל זאת הצדקה לבחון את ההוצאות הקבועות של העסק בפועל ולקבוע את סכום המענק בהתאם להן, ככל שהעוסק לא סגר את שעריו אלא הקפיא או צמצם את פעילותו.
88. כך לדוגמה סוכמה הלכה זו בפרשת **גבאלי** (לנוכח חשיבות הדברים לענייננו הם יובאו במלואם):

21. הוראה זו (הוראת סעיף 7(8) לחוק) כורכת יחד שני מצבים שונים – מצב שבו העסק דיווח על סגירת פעילותו לפני תקופת הזכאות, שאז בוודאי אין פעילות עסקית ואין הצדקה לתת לו מענק, יחד עם מצב שבו פעילות העסק ירדה למינימום – אפס הכנסות וירידה ניכרת בהוצאות. המחוקק קבע כי גם במקרה האחרון לא יהיה העסק זכאי למענק, ויראו אותו כאילו נסגר – הגם שהעסק לא דיווח על סגירה בפועל.

22. בערר 159-21 אדואר סליבא נ' רשות המסים [פורסם בנבו] (ניתן ביום 30.9.2021; להלן – עניין אדואר סליבא) עמדנו בהרחבה על תכלית ההוראה השוללת את המענק במקרה האחרון. מדובר במקרים שבהם העסק אמנם לא סגר את שעריו, אך למעשה הקפיא את פעילותו, ולכן דיווח על הכנסות בשיעור אפס, אך באותה תקופה גם לא היו לו הוצאות, או שחלה ירידה ניכרת בהוצאותיו. עסק מסוג זה אמנם נפגע קשות והפסיק לתפקד בגלל הקורונה, אך הגיע לאיזון ולא היו לו הוצאות כלל, ולמצער, הוצאותיו נמוכות עד כדי כך שאין הצדקה למתן המענק.

23. בערר 1442-21 שירי צפנת בע"מ נ' רשות המסים [פורסם בנבו] (ניתן ביום 10.10.2021; להלן – עניין שירי צפנת), הוזכר כי באותם מקרים שבהם פעילות העסק הוקפאה וחלה הוראת ההחרגה, נוהגת רשות המסים, לפני משורת



## מדינת ישראל

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

הדין, לאשר לעסק מענק בגובה ההוצאות הקבועות שלו בפועל, בהתאם לסמכותה לפי פסקה (2) להגדרת "מקדם השתתפות בהוצאות קבועות", בסעיף 7 לחוק (וראו פסקאות 18-19 שם לעניין עסקים שמחזור הכנסותיהם אינו עולה על 1.5 מיליון ש"ח).

24. בעניין שירי צפנת הוזכר גם הקשר בין הוראה זו, הקובעת כי לא יינתן מענק לעסקים שהקפואו את פעילותם, לבין הסמכות לבחון את ההוצאות הקבועות של העסק בפועל. למעשה, במקרים שבהם חלה ירידה ניכרת בהוצאות העסק, ופעילותו של העסק למעשה הוקפאה או שהעסק פעל במתכונת קרובה להקפאה, ישנה הסתברות גבוהה שגם הוצאותיו הקבועות של העסק פחתו באופן ניכר. הגם שבמקרים אלו ניתן לראות את העסק כאילו נסגר ולשולל ממנו את המענק, יש טעם בעמדת המשיבה לפיה במקרים אלו יש לבחון את ההוצאות הקבועות של העסק בפועל, ולקבוע את המענק לפי גובה ההוצאות הקבועות.

25. נעיר כי הדברים עולה בקנה אחד גם עם ההחלטה בערר 1036-21 חוסאם מוסלמאני נ' רשות המסים [פורסם בנבו] (ניתן ביום 8.7.2021), עליו ביקשה העורר להסתמך. גם במקרה זה, בחנה ועדת הערר ומצאה כי היו לעורר הוצאות, ובמובן זה קבעה כי העורר הרים את הנטל וכי הוראת ההחרגה לא חלה עליו. השאלה המתבקשת בכל מקרה מסוג זה היא האם היו לעסק בתקופת הזכאות הוצאות, ואם כן – מהן. במקרים המתאימים, שבהם חלה ירידה ניכרת בהוצאות, יש למשיבה סמכות לערוך בחינה פרטנית ולקבוע את גובה המענק לפי ההוצאות בפועל. מכל מקום, בעניין אדואר סליבא קבענו במפורש כי הוראת ההחרגה חלה גם במקרים שבהם ניתן להוכיח שהעסק המשיך את פעילותו בתקופות מאוחרות יותר.

(ערר 1607-21 רפול גבאלי נ' רשות המסים, 2.11.21, פסקאות 21-25, ההדגשות הוספו).

89. עוד יצוין כי בהחלטה בפרשת אינקוגניטו נקבע כי אחד מאותם מקרים חריגים ויוצאי דופן שבהם ישנה הצדקה ברורה לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל הוא כשמדובר בעסקים שחלה ירידה ניכרת בהוצאותיהם (ראו פרשת אינקוגניטו, פסקה 70, וההפניות המופיעות שם, וכן ערר 1240-21 חבל ארץ אסטרטגיית נדלן נ' רשות המסים, ניתן ביום 15.11.21, להלן – עניין חבל ארץ).

90. במקרה שלפנינו, אין מחלוקת כי העוררת עונה לשני התנאים שנקבעו בסעיף 8 לחוק, שכן הן מחזורי ההכנסות שלה והן הוצאותיה ירדו לשיעור 0, ולפיכך ברי כי נרשמה בהן (בהוצאות) ירידה ניכרת. לפיכך, העוררת מוחרגת לכאורה מבחינה פורמלית מזכאות למענק בתקופות אלו, והחלטתה העקרונית של המשיבה להעניק לה את סכומי המענקים





## מדינת ישראל

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

בהתאם לחישוב ההוצאות הקבועות, נעשתה בהתאם לסמכות הנתונה לה, והיא בגדר החלטה סבירה שאינה מצדיקה את התערבותה של ועדת הערר.  
91. לעניין חישוב ההוצאות הקבועות עצמן, יש לומר כי מבחינה עקרונית, החוק אינו מגדיר מהן הוצאות קבועות ואינו כולל מנגנון אופרטיבי לבחינתן. בעניין זה נכתב:

**כיוון שהחלטת הממשלה והחוק לא הגדירו את המונח הוצאות קבועות, עולה מאליה השאלה אילו הוצאות ייחשבו הוצאות קבועות באותם מקרים חריגים שבהם מפעילה המשיבה סמכות זו. בדברי ההסבר להחלטת הממשלה צוינו הדברים הבאים:**

'עסקים שפעילותם נפגעה כאמור יכולים לצמצם את הוצאותיהם המשתנות, כגון רכישות מספקים ותשלומי שכר, אולם ישנן הוצאות שאין ביכולתם להימנע מהן, ובהן תשלומי שכירות, הוצאות ביטוח, חשבונות חשמל ומים וכדומה...'. מדברי ההסבר עולה כי הוצאות קבועות הינן הוצאות שהעסק אינו יכול להימנע מהן, ואולם דברי ההסבר נוסחו על דרך הדוגמה ואינם מבהירים מה העיקרון שלפיו צריך להגדיר הוצאות כאלו ואחרות כהוצאות קבועות." (ערר 1031/21 אי איי סי איי אייזנברג אגר. קומפני ישראל בע"מ נ' רשות המסים, 21.6.21, פסקאות 18-19, ראו גם ערר 21-1832, פסקאות 57-58).

92. בהחלטה שניתנה בערר 1031/21 לעיל הועלו שתי אפשרויות פרשניות לביטוי הוצאות קבועות, אחת שלפיה מדובר בהוצאות שאינן משתנות בהתאם להיקף הייצור או המכירה, ושנייה שלפיה מדובר בהוצאות שהעסק אינו יכול להימנע מהוצאתן (ראו פסקאות 24-27 לערר 1031/21).

93. במקרה שלפנינו אין למעשה הכרח להידרש לשאלה פרשנית זו, משום שמדיניותה העקרונית והמוצהרת של המשיבה, כפי שגם באה לידי ביטוי במקרים קודמים, היא כי בעסקים שפעילותם הופסקה לגמרי או כמעט לגמרי, כל ההוצאות שנתרו ייחשבו כהוצאות קבועות והמענק נועד לכסותן (ראו פסקה 22 לערר 1031/22 שלעיל, וכן פסקה 62 לערר חבל ארץ).

94. במקרה שלפנינו, ההוצאות הקבועות שאותן הביאה המשיבה בחשבון במסגרת החלטותיה ובהתאם למאזן הבוחן של שנת 2020 הן: שכר טרחה מקצועי, טלפון, תקשורת אלחוטית והוצאות משרדיות. נקבע, כי הוצאות אלו מגיעות לסכום שנתי מצטבר של 27,393 ₪, שהוא נמוך יותר מסכומי המענק החלקיים שכבר אושרו לעוררת במסגרת החלטות בבקשות עבור תקופות הזכאות ינואר-פברואר 2021 ומרץ-אפריל 2021, בסכום מצטבר של 61,349 ₪ (35,635 עבור ינואר-פברואר 2021 ו-25,714 עבור מרץ-אפריל 2021).

95. בהמשך לכך יוער, כי במסגרת החלטותיה אלו בבקשות (שקדמו כמובן להחלטות בהשגות) כללה המשיבה הוצאות קבועות רבות נוספות, שהתבססו על דו"ח העוררת לשנת 2019 (ולפיכך היו בסכומים גבוהים יותר), ושלא הוזכרו או הובאו בחשבון בפירוט ההוצאות



## מדינת ישראל

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

- שניתן בהחלטות בהשגות: הוצאות ביטוח, הוצאות מימון, הנהלת חשבונות, פרסום, אחזקה, אגרות, בולים ודמי חבר, וכן הוצאות רכב קבועות.
96. להוצאות שאותן כללה המשיבה בהחלטותיה בהשגות (הכוללות כאמור שלושה רכיבי הוצאות בלבד) יש להוסיף, בהתאם לפירוט שבמאזן הבוחן לשנת 2020, גם תשלומי ארנונה (שהן הוצאה קבועה מובהקת), הוצאות חשמל, אחזקת ציוד, הוצאות רכב, הוצאות חניה, ביטוחים ועמלות בנק. מדובר בהוצאות בסכומים לא גבוהים של אלפי ₪ (לכל אחד מרכיבי ההוצאה שלעיל), והכללתם בחישוב עולה בקנה אחד עם מדיניות המשיבה להתייחס בצורה מרחיבה להגדרת המונח הוצאות קבועות במקרים של עסקים שפעילותם הופסקה או כמעט הופסקה כתוצאה ממשבר הקורונה (כל עוד לא סגרו את שעריהם), כאמור לעיל. חלק ניכר מהוצאות אלו אף הובא כאמור בחשבון על ידי המשיבה במסגרת החלטותיה בבקשות, אך מסיבה לא ברורה לא נכלל מאוחר יותר בהחלטותיה בהשגות, כאמור.
97. עוד יש לציין בעניין זה כי העוררת ביקשה במסגרת העררים שהגישה להביא בחשבון בהקשר זה את הוצאות הרכב הקבועות בלבד (בסכום של 21,964 ₪), על אף שבמאזן הבוחן שצירפה קיימות הוצאות רכב נוספות בסכום מצטבר של כ-30,000 ₪.
98. מעבר לרכיבים אלו, נראה כי המחלוקת העיקרית בעניין זה מתמקדת בשאלת חישוב הוצאות השכר, שהן רכיב ההוצאות הגבוה ביותר (ובפער עצום) ביחס לרכיבים האחרים (ראו גם דברי ב"כ המשיבה, עמ' 3 לפרוטוקול, שורה 28). בעניין זה טענה כזכור המשיבה כי העוררת לא ציינה האם הוצאות השכר שצוינו כוללות את כל העובדים ומה תפקידם, וכי גם במקרים שבהם הכירו ועדות הערר בהוצאות שכר כהוצאות קבועות דובר על שכר של מנהל, ואף זאת בנסיבות חריגות של חברה קטנה שמנהלה הוא העובד העיקרי.
99. ראשית יש לציין בעניין זה כי התפקיד לברר מה בדיוק כולל סעיף ההוצאות במאזן הבוחן מוטל על המשיבה במסגרת הליך בדיקת הבקשות וההשגות, ונראה כי בעניין זה לא נערכה פנייה מקדימה לעוררת על מנת לבחון את הסוגיה. ודאי שלא היה מקום כי המשיבה תמתין בעניין זה להעלאת הטענה ע"י העוררת במסגרת העררים שהגישה.
100. על כל פנים, במהלך הדיון שנערך בעררים הובהר כי החל מחודש יולי 2020 דווח על עובד אחד בלבד שנותר בחברה, שהוא המנהל ובעל השליטה בה, וזאת בשכר חודשי של כ-37,000 ₪ (לאחר שבחודשים ינואר-מרץ 2020 המשכורות החודשיות ששלמה החברה היו גבוהות יותר ועמדו על סכום של 70 אלף ₪, ראו עמ' 8-9 לפרוטוקול, שורות 35-36, 4-5). כמו כן ניתן לציין בהקשר זה, כי בדו"ח הכספי לשנת 2020 (שלא צורף לעררים אלא הוגש ביום 15.8.22 לבקשת הוועדה), הוצג רכיב זה בתור "שכר עבודה מנהלים" (וזאת בסכום מעט גבוה יותר מאשר הסכום המופיע במאזן הבוחן, 582,419 ₪ לעומת 565,525 ₪).
101. כמו כן יש להביא בחשבון בעניין זה כי העוררת צמצמה בצורה משמעותית את השכר ששילמה בשנת 2020 לנוכח הירידה בפעילותה בעקבות מגפת הקורונה (565,525 ₪ בהשוואה לסכום של 977,594 ₪ בשנת 2019, כפי שעולה מהדו"ח השנתי לשנה זו). מדובר, בשורה התחתונה, בשכר מנהל שהוא סביר למדי ביחס לחברה בעלת מחזור הכנסות שנתי של כ-10 מיליון ₪, מה גם שיש בהפחתה הניכרת שנרשמה ברכיב זה כדי להפיג במידה



## מדינת ישראל

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

- מסוימת את החשש שהעלתה המשיבה כי בעל השליטה, המצוי בניגוד עניינים, ייקבע לעצמו שכר שאינו אובייקטיבי וריאלי. להשלמת התמונה יש לציין בהקשר זה כי בעל השליטה בחברה לא קיבל מענק בעלי שליטה (עמ' 9 לפרוטוקול, שורות 33-34).
102. בנסיבות אלו, שבהן השכר היחיד ששילמה החברה במהלך תקופות הזכאות היה למנהלה (שהוא גם בעל השליטה בה), ובהתחשב בכך ששכר זה הופחת בצורה משמעותית בהשוואה לשנים קודמות, הגענו למסקנה כי יש מקום להכיר ברכיב זה, בהתאם לסכום המשכורת החודשי ששולם החל מחודש יולי 2020, שהוא כאמור 37,000 ₪ (כלומר 74,000 ₪ לתקופה דו-חודשית).
103. יוער כי חישוב זה, המתייחס למשכורות ששילמה העוררת במהלך תקופות הזכאות הרלוונטיות, הוא מדויק יותר מאשר חישוב השכר בהתאם לרכיב "שכר עבודה ומנהלים" המופיע בדו"ח הכספי ובמאזן הבוחן, שכן רכיבים אחרונים אלו מבוססים על השכר לשנה כולה, כולל גם החודשים בתחילת שנת 2020 שבהם טרם התפרצה המגפה ושבמהלכם העוררת לא צמצמה עדיין את הוצאות השכר שלה, כאמור לעיל.
104. עוד יצוין, כי המשיבה טענה שיש מקום להכפיל את רכיב הוצאות השכר בשיעור הירידה שנרשמה במחזורי העוררת, אולם מאחר שהירידה שנרשמה בתקופות זכאות אלו היא 100%, הרי שממילא אין נפקות לטענה זו ואין צורך להידרש לה.
105. לנוכח האמור מצאנו לנכון לאמץ את פירוט ההוצאות הקבועות שהציגה העוררת בפיסקה 2.34 לכתבי העררים, בהתבסס על מאזן הבוחן שלה לשנת 2020, וזאת למעט רכיב השכר, שחושב בנפרד כאמור. הסכום השנתי של ההוצאות הקבועות בהתאם לחישוב זה, ללא רכיב השכר, הוא 150,667, והסכום הדו-חודשי הממוצע, לכל אחת משתי תקופות הזכאות, הוא 25,111 ₪. לסכום זה יש להוסיף את רכיב השכר כאמור לעיל בסכום של 74,000 לכל תקופת הזכאות, ובסה"כ 99,111 ₪.
106. סכום זה נמוך במקצת מסכום המענק המבוקש לפי הנוסחה עבור תקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020 שהוא 133,580 ₪. לאור האמור ולנוכח האיחור המשמעותי שחל בקבלת החלטה בהשגה גם ביחס לתקופה זו (איחור של 207 ימים כאמור), הגענו למסקנה כי יש מקום להעניק את סכום המענק המלא בהתאם לנוסחה גם עבור תקופה זו. מדובר כמובן בסכום העולה במידה ניכרת על סכומי המענקים שאושרו לעוררת (במסגרת ההחלטות בבקשות עבור תקופות הזכאות ינואר-פברואר 2021 ומרץ-אפריל 2021), ולפיכך ההחלטה שלא לשלם לה מענקים נוספים בטענה כי המענקים שכבר ניתנו גבוהים מהם, אינה יכולה לעמוד.
107. בנוגע לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020, סכום המענק המבוקש הוא 36,225 ₪ ומכאן שסכום ההוצאות הקבועות לתקופה כאמור ממילא עולה עליו בצורה ניכרת. יצוין כי גם ההחלטה ביחס לתקופה זו התקבלה באיחור של 52 ימים, ולפיכך ניתן היה לקבל את הערר על הסף גם מנימוק זה.
108. לפיכך, גם שני העררים ביחס לתקופות אלו (22-1265 ו-22-1268) מתקבלים במלואם.



## מדינת ישראל

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

תקופת הזכאות ינואר-פברואר 2021

109. במהלך תקופה זו דיווחה העוררת על הכנסות בסכום של 0 ₪, ועל תשומות בסכום של 56,129 ₪ (כולן בחודש ינואר 2021). מאחר שסכום התשומות הדו-חודשי הממוצע שעליו דיווחה העוררת בשנת 2019 היה 628,607 ₪, ברי כי גם בתקופה זו מדובר בירידה ניכרת בהוצאות. לפיכך, שני התנאים הקבועים בסעיף 8 לחוק (הכנסות בשיעור 0 ₪ וירידה ניכרת בהוצאות) מתקיימים גם ביחס לתקופה זו, והחלטתה של המשיבה לבחון ביחס לתקופה זו את ההוצאות הקבועות ולקבוע את המענק בהתאם להן היא סבירה.
110. כזכור, המשיבה קיבלה את ההשגה ביחס לתקופה זו באופן חלקי והותירה בידי העוררת את המענק החלקי שניתן לה קודם לכן בסכום של 35,635 ₪. בהקשר זה יש לציין, כי החלטת המשיבה בעניין זה (המתייחסת כזכור גם לתקופות זכאות אחרות) אינה ברורה די צורכה, שכן לא ניתן להבין ממנה כי אותו מענק שאושר לעוררת באופן חלקי במסגרת ההחלטה בבקשה עבור תקופת זכאות זו נותר בידה, ולמעשה העוררת אכן לא הבינה עניין זה וטעתה לחשוב כי לא קיבלה כלל מענקים, כפי שאף טענה במסגרת העררים שלפנינו. נקודה זו הובהרה למעשה רק במסגרת כתבי התשובה שהגישה המשיבה.
111. מאחר שמדובר בתקופת זכאות שהיא ב-2021, יש לקבוע את ההוצאות הקבועות בהתאם למאזן הבוחן לשנת 2021 ולא לפי המאזן של שנת 2019, כפי שעשתה המשיבה בהחלטתה בבקשה, או לפי המאזן של שנת 2020, כפי שעשתה במסגרת החלטתה בהשגה. בנוסף לכך, יש לכלול בחישוב ההוצאות הקבועות גם את רכיבי ההוצאות כפי שפורטו לעיל, ובכלל זאת גם את הוצאות השכר, בהתאם לחישוב החודשי שהוצג לעיל.
112. גם כאן מדובר בסכום המבוסס על חישוב מדויק יותר מאשר חישוב בהתאם לרכיב "שכר עבודה ומנהלים" המופיע במאזני הבוחן השונים לשנת 2021 (יצוין כי תחילה צורף לעררים מאזן בוחן, ולאחר מכן, ביום 15.8.21 צורף מאזן בוחן מעודכן לבקשת הוועדה). שכן רכיבים אחרונים אלו מבוססים על השכר לשנה כולה, כולל גם החודשים במחצית השנייה של שנת 2021, לאחר תקופת הזכאות ועם הסרת המגבלות (והעלייה הצפויה בשכר).
113. סכום ההוצאות השנתי לשנת 2021 בהתאם לחישוב זה, ללא רכיב השכר, הוא 183,797 ₪ (בהתבסס על מאזני הבוחן וכפי שפורט ע"י העוררת במסגרת פסקה 2.34 לעררים, כאמור) והסכום הדו-חודשי הממוצע לתקופת הזכאות הוא 30,632 ₪. לכך יש להוסיף כאמור את רכיב השכר בסכום של 74,000 ₪ לתקופת הזכאות, ובסך הכל 104,632 ₪.
114. יצוין כי ההחלטה בהשגה ביחס לתקופת זכאות זו, התקבלה בתוך פרק הזמן שנקבע לכך. לנוכח האמור לעיל, הערר ביחס לתקופה זו (22-1267) מתקבל באופן חלקי, בהתאם לסכום שנקבע לעיל. ניתן לומר כי מדובר בקבלת הסעד החלופי שביקשה העוררת.

תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2021

115. בתקופה זו דיווחה העוררת על הכנסות בסכום של 85,800 ₪, ועל תשומות בסכום זהה (שתייהן בחודש מרץ 2021). לנוכח ההכנסות שהתקבלו כאמור, העוררת אינה נכנסת לגדרי



## מדינת ישראל

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

סעיף 8 לחוק (שאחד מתנאיו דורש כזכור הכנסות בשיעור של 0 ₪), ואינה מוחרגת מבחינה פורמלית מזכאות למענק.

116. יחד עם זאת, מתקיימות שתי ההצדקות הנוספות לבחינת ההוצאות הקבועות וקביעת המענק בהתאם להן:

ראשית, מדובר בפער שהוא ללא ספק משמעותי מאוד בין סכום ההוצאות לבין סכום המענק המבוקש (שהוא המענק בסכום המקסימלי של 500 אלף ₪), וזאת בין אם נשווה בין סכום זה לבין סכום התשומות שדווחו (שהוא 85,800 ₪ כאמור), ובין אם נשווה אותו לסכום ההוצאות הקבועות בפועל, המבוסס כאמור על בחינה דו-חודשית ממוצעת בהתאם למאזן הבוחן, בסכום של 104,632 ₪ (כפי שנקבע לעיל). יודגש, כי בין אם ההשוואות נעשות באופן יחסי (כלומר שיעור התשומות/הוצאות קבועות מתוך סכום המענק המבוקש) או באופן אבסולוטי (הפער הכספי בין הסכומים), מדובר בפערים משמעותיים ביותר המצדיקים כאמור את החריגה מהנוסחה.

שנית, סכום התשומות שדווח בתקופה זו (85,800 ₪) מעיד על ירידה ניכרת בהוצאות, בהשוואה לסכום התשומות הדו-חודשי הממוצע לשנת 2019, שהוא כאמור 628,607 ₪. בהחלטות הוועדות נקבע כזכור כי ירידה ניכרת בהוצאות היא אחד מאותם מקרים חריגים ויוצאי דופן שבהם קיימת הצדקה לבחון את ההוצאות הקבועות (ראו פסקה 89 לעיל), ובהמשך לכך לקבוע את המענק בהתאם להן, ככל שמדובר בפער משמעותי בין לבין סכום המענק המבוקש, כפי שאכן מתקיים במקרה שלפנינו.

117. לנוכח האמור, החלטתה של המשיבה לבחון את ההוצאות הקבועות ביחס לתקופה זו ולקבוע את המענק בהתאם להן היא סבירה. בדומה לתקופת הזכאות ינואר-פברואר 2021, גם בתקופה זו קבעה המשיבה מענק חלקי בסכום של 25,714 ₪ בהתבסס על הוצאות קבועות חלקיות שחושבו לפי הדו"ח לשנת 2019, וגם במקרה זה יש לתקן את החישוב ולקבוע את המענק בסכום של 104,632 ₪, מהנימוקים שכבר פורטו לעיל. גם כאן ניתן לומר כי מדובר בקבלת הסעד החלופי שביקשה העוררת ביחס לערר זה (22-1266)..

118. לפני סיום יצוין, כי מאחר שהירידה בהכנסות העוררת בתקופה זו היתה ממילא קרובה מאוד ל-100% (97.8 אחוז), לא מצאנו לנכון להידרש לטענת המשיבה לפיה יש לכפול את רכיב הוצאות השכר בשיעור הירידה, וזאת לנוכח הפערים הזניחים בין הסכומים.

### סיכום

119. סוף דבר, העררים שהוגשו ביחס לתקופות הזכאות של שנת 2020 מתקבלים באופן מלא (עררים 22-1265, 22-1268, 22-1269, ו-22-1612), ואילו שני העררים ביחס לתקופות הזכאות שב-2021 מתקבלים באופן חלקי, כפי שפורט לעיל (עררים 22-1266 ו-22-1267).

120. בנוגע להוצאות ההליך, הרי שלנוכח התוצאה שאליה הגענו ובהתחשב בעלויות הייצוג והתנהלות המשיבה במסגרת בחינת הבקשות וההשגות (כפי שפורט לעיל), אנו פוסקים על





## מדינת ישראל

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

הוצאות בסכום של 4,000 ₪ לכל אחד מהעררים המתייחסים לשנת 2020, ועל הוצאות בסכום של 3,000 ₪ ביחס לכל אחד משני העררים של שנת 2021, כך שסכום ההוצאות הכולל הוא 22,000 ₪.

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

ניתנה היום, ח' אלול תשפ"ב, 04/09/2022, בהעדר הצדדים.

 גרמן פייקין, רו"ח, חבר	 נדב כנען, עו"ד יו"ר הוועדה
---	--