



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1374-22
ערר 1375-22
ערר 1376-22
ערר 1039-23
ערר 1040-23

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

העוררת: לעיני כל ישראל בע"מ מס' 515313419
ע"י ב"כ מר/גברת רמי אריה

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 והליכים קודמים

1. העוררת היא חברה העוסקת בכתיבת ספרי תורה ומכירתם.
2. העררים שבפנינו עניינם בקשות למענקי השתתפות בהוצאות קבועות שהגישה העוררת עבור תקופות הזכאות: מאי-יוני 2020, יולי-אוגוסט 2020, ספטמבר-אוקטובר 2020, נובמבר-דצמבר 2020 וינואר-פברואר 2021, בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **החוק או חוק התכנית לסיוע כלכלי**).
3. תחילה הגישה העוררת עררים לתקופות הזכאות יולי-אוגוסט 2020, נובמבר-דצמבר 2020 וינואר-פברואר 2021 (להלן – **העררים הראשונים**). בהמשך הוגשו עררים לתקופות הזכאות מאי-יוני 2020 וספטמבר-אוקטובר 2020 (להלן – **העררים הנוספים**).

החלטות המשיבה בהשגות - עררים ראשונים (עררים 1374-22 ; 1375-22 ; 1376-22)

4. ההחלטות בהשגות נשוא העררים הראשונים התקבלו ביום 24.1.2022, בנוסח זהה. בהחלטות נקבע כדלקמן: "החברה עוסקת בהכנת/כתיבה ומכירת ספרי תורה. מאז הקמתה כמעט כל המכירות שלה הינן לעמותה בשם קרן רות בת שרה אשר מקורות המימון שלה מתורם יהודי מארה"ב בשם איירה רעננערט. העמותה תורמת ספרי תורה למשפחות שכולות של חיילים פעמיים בשנה, בערב סוכות וערב פסח. בשנת 2019 רכשה העמותה 45 ספרים ובשנת 2020 42 ספרים (מחיר כל ספר כ-180 אש"ח + מע"מ).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

התשלום בגין הרכישות מבוצע ע"י העמותה כאשר מתקבלים הכספים מהתורם והחברה מצידה רושמת את ההכנסות בגין המכירות (מוציאה חשבוניות) רק כאשר מתקבל הכסף בפועל. כתוצאה מפריסת התשלומים נוצר מצב שהדיווחים למע"מ מראים על ירידה חדה בהכנסות לעומת שנת 2019 וזאת למרות שבפועל כמות הספרים שנמכרו ירדה רק בפחות מ-7% ולא עברה את הרף הנדרש לצורך הזכאות למענק. במידה והחברה הייתה מדווחת על ההכנסות ממכירת הספרים בעת סיום הכנתם ואספקתם בפועל לעמותה, היו לה מחזורים רק פעמיים בשנה – במרץ/אפריל ובספטמבר/אוקטובר ולא הייתה יכולה להגיש תביעות בכלל לאור מסירת הספרים לעמותה. בנוסף, בבדיקת הדיווחים למע"מ, נמצא כי לחברה קיימת ירידה טבעית חצי שנתית (2019 לעומת 2018) של 48.74%. יש לציין כי בעל המניות נדרש להמציא כרטיס הוצאות לשנים 2020-2021 ולא עשה כן. כמו כן, קיים ספק גדול לגבי הקשר הסיבתי בין הקורונה לירידה בפעילות בשנת 2021 – וגם המייצג התבקש להמציא הסברים לכך שהירידה אינה קשורה לירידה בתרומות שקיבלה העמותה אלא לקורונה וקיבל זמן סביר לעשות זאת ובסיומו הודיע כי הוא מפסיק את הייצוג בתיק. כמו כן פנינו לבעל החברה והתבקש להמציא את המסמכים וההסברים פעם נוספת ולא המציא. לאור זאת ההשגה נדחתה."

5. כנגד החלטות אלו הגישה העוררת את העררים הראשונים.

העררים הנוספים (עררים 1039-23 ; 1040-23)

6. בתאריכים 27.12.2020 ו-29.12.2020 הודיעה המשיבה לעוררת כי היא מאשרת תשלום מענקי הוצאות קבועות לתקופות הזכאות מאי-יוני 2020 וספטמבר-אוקטובר 2020, בסכום של 79,200 ₪ ו-198,000 ₪ בהתאמה.

7. ביום 24.1.2022 הודיעה המשיבה לעוררת כי בקשותיה למענקים לתקופות זכאות אלו נדחות.

8. העוררת הגישה השגות אשר נדחו על ידי המשיבה ביום 22.11.2022.

9. בהחלטתה בהשגות ציינה המשיבה כי המסמכים שנדרשו מהעוררת לצורך בירור ההשגה הומצאו רק בחלקם. לגופה של מחלוקת חזרה המשיבה על הנימוקים בהחלטות הדחיה מיום 24.1.2022, ובנוסף לכך ציינה כי קיימת אי-התאמה בין פעילות החברה להתנהלות החשבונאית שלה, ולפיכך אין לבחון את הירידה בפעילות לפי דיווחי ההכנסות אלא לפי ייצור ואספקת הספרים. בהתאם לבדיקה זו, הירידה בכמויות שיוצרו וסופקו בשנת 2020 לעומת שנת 2020 הינה כ-7% בלבד ועל כן אינה מזכה במענק.

לחילופין ולמעלה מן הצורך, פירטה המשיבה חישוב הוצאות קבועות לשנת 2020 המסתכם לסך של 76,143 ₪, ובחלוקה לתקופה דו-חודשית סך של 12,691 ₪.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

10. כנגד החלטות אלו, הגישה העוררת את העררים הנוספים בצירוף בקשה לאיחוד העררים.

טענות הצדדים

עיקר טענות העוררת

11. כרקע לטענותיה ציינה העוררת כי החברה הוקמה בספטמבר 2015 ועוסקת בכתיבת ספרי תורה ומכירתם. הוסבר כי לעורר לקוח עיקרי אחד בשם עמותת קרן רות בת שרה ע"ר (להלן - **העמותה**), הממומנת מכספי תרומות. הכנסותיה של העמותה הן מתורם עיקרי אחד מארצות הבית, מר איירה רעננערט (להלן - **התורם** או **מר רעננערט**), אשר מחליט בכל שנה על היקף תרומותיו לעמותה.
12. במסגרת פעילותה יוצרת העמותה קשר עם חללי מערכות צה"ל ונפגעי פעולות האיבה ומעניינת אותם בקבלת תמורה של ספר תורה לעילוי נשמת יקירם. בהתאם, מרכזת העמותה רשימת הזמנות לספרי תורה ומעבירה אותן לעוררת לשם כתיבתם.
13. איש הקשר בין העוררת לבין התורם הינו הרב בנימין ספאיירו (להלן - **הרב ספאיירו**) אשר יוצר קשר ישירות עם התורם ולאחר שמקבל את אישורו להזמנת ספרי תורה מבוצעת ההזמנה של ספרי התורה על ידי העמותה מאת העוררת.
14. בהתאם לתנאי ההתקשרות בין העוררת לעמותה החל מתחילת פעילותה של העוררת בשנת 2015, התשלומים מאת העמותה לעוררת תלויים בהעברת הכספים מהתורם לעמותה והעמותה אינה מתחייבת להעביר 12 תשלומים שווים לעוררת אלא רק בהתאם לסכומים שיתקבלו בידה. בגין כל תשלום שמעבירה העמותה לעוררת עבור ספרי התורה מפיקה העוררת חשבונית מס ורושמת אותה במסגרת הכנסותיה המדווחות למע"מ.
15. העוררת נוהגת לספק את ספרי התורה בטקסים מיוחדים הנערכים בשני מועדים בשנה – חג סוכות וחג הפסח.
16. העוררת ציינה כי בשנת 2018 ובשנת 2019 קיבלה העוררת הזמנות ל-45 ספרי תורה ול-42 ספרי תורה, בהתאמה. לטענתה, בשנת 2020 ובשנת 2021 לא קיבלה העוררת הזמנות חדשות, עקב הקורונה. הרב ספאיירו פנה לתורם כדי שיחדשו את ההזמנות והובהר לו כי הקורונה פגעה בעסקיו של התורם מבחינה כלכלית ועל כן הוא מפסיק את תרומותיו לעמותה, ולפיכך הפסיקה העמותה להעביר כספים לעוררת. לתמיכה בטענה זו צירפה העוררת תצהיר מאת הרב ספאיירו מיום 12.5.2022.
17. העוררת הדגישה כי הכנסות העמותה לשנת 2020 ירדו לכ-4.4 מיליון ₪, לעומת כ-15.3 מיליון ש"ח בשנת 2019. העמותה הפסיקה לשלם לחברה עבור הזמנות ספרי תורה מוקדמות ולא ביצעה כל הזמנה של ספרי תורה חדשים. החל מחודש נובמבר 2020, הכנסות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

17. החברה ירדו לסך של כ-140,000 ₪ בחודש, שנבעו מהזמנות ספרי התורה שנעשו בשנת 2019.
18. בנוגע לטענת המשיבה בדבר אי-המצאת מסמכים מצד העוררת, טענה העוררת כי המציאה למשיבה את כל המסמכים וההסברים שיש בידה והמצויים בשליטתה, הן בשיחות טלפון והן בהתכתבות באמצעות הדוא"ל.
19. העוררת טענה כי יש לקבל את העררים על הסף מכיוון שהחלטות המשיבה בהשגות ניתנו באיחור רב מהמועד שנקבע לכך בחוק. העוררת הפנתה בעניין זה לפסיקות שונות, לרבות לפסק הדין של בית המשפט המחוזי בעמ"נ 27710-06-21 ב.ג. **בטחון הצפון אבטחת מוסדות, לוי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המסים בישראל** (ניתן ביום 3.1.2022; להלן – עניין בטחון הצפון).
20. בנוגע לקשר הסיבתי טענה העוררת כי המשיבה לא הצביעה על עובדות ונסיבות שיש בהן כדי לערער את ההנחה העובדתית בדבר קיומו של הקשר הסיבתי. לטענת העוררת, הירידה בהכנסותיה נובעת מהפסקת ההזמנות והתשלומים על ידי העמותה, זאת בשל הפסקת העברת הכספים מאת מר רענרט לעמותה, בשל ההשפעה הכלכלית של מגיפת הקורונה.
21. בנוגע לטענת המשיבה כי הירידה בהכנסות לעומת שנת 2019 נובעת מפריסת התשלומים, טענה העוררת כי לא שינתה ממתכונת פעילותה ומאז החלה את פעילותה נרשמו התקבולים בהתאם לתשלום אותו בחרה העמותה להעביר לעוררת. לעוררת אין כל שליטה על התשלומים המועברים לעמותה ואין מדובר בירידה טבעית של הכנסות. הודגש כי העוררת אינה חריגה באופן רישום הכנסותיה ולאורך כל פעילותה היא רושמת הכנסותיה על פי התקבולים בפועל.
22. אשר לטענת המשיבה לקיומה של ירידה טבעית חצי-שנתית בשנת 2019 לעומת שנת 2018, טענה העוררת כי טענה זו סותרת את טענת המשיבה בדבר פריסת התשלומים, וכן כי בראייה שנתית ניתן לראות כי לא חלה כלל ירידה בהכנסות. העוררת הדגישה כי מספר ספרי התורה שנמכרו בשנת 2018 דומה למספר הספרים שנמכרו בשנת 2019.
23. העוררת לא קיבלה כספים בתקופות הזכאות דן ואין נפקות להכנסות שהתקבלו בידה בתקופות אחרות, כאשר לא התקבלו הזמנות חדשות בשנת 2020. כן נטען כי דחיית הכנסות כמוה כאובדן הכנסות וקבלת הכנסה שלא התקבלה בתקופת הזכאות, במועד מאוחר בלתי ידוע, לא מקטינה את המצוקה הכלכלית אליה נקלעה העוררת בתקופות הזכאות בפועל.
24. עוד טענה העוררת כי אין כל רלוונטיות לכמות ההזמנות של ספרי התורה לשם קביעת הזכאות למענק, ויש לדחות את טענת המשיבה לפיה יש להתעלם מדיווחי העוררת למע"מ ולהתייחס למועד מסירת ספרי התורה, בהיעדר ביסוס בחוק. התערבות במחזוריים המדווחים וניסיון לקבוע שיטת חישוב חלופית נוגדת את תכלית החוק להעניק סיוע מהיר ללא בדיקה פרטנית לכל עסק.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

טענות העוררת בעררים הנוספים

25. בנוסף לטענות המפורטות לעיל עליהן שבה העוררת גם במסגרת העררים הנוספים, טענה העוררת כי יש לקבל את העררים על הסף גם בשל השיהוי הניכר במתן החלטות הדחיה לגבי המענקים לתקופות הזכאות מאי-יוני וספטמבר-אוקטובר 2020, שניתנו באיחור של 349 ו-313 ימים מהמועד שנקבע לכך בחוק.

26. במענה לטענת המשיבה כי החלטות הדחיה ניתנו במסגרת סמכות המשיבה לתיקון החלטה לפי סעיף 12(ב) לחוק, טענה העוררת כי בהודעות הדחיה מיום 24.1.2022 לא צוין כי מדובר בתיקון החלטה לפי סעיף 12(ב). בנוסף, נטען כי תיקון ההחלטות נעשה שלא כדין תוך פגיעה בעיקרון ההסתמכות של העוררת ופגיעה בתכלית המענק וכן כי בהחלטות הדחיה לא הובאה כל עובדה חדשה שלא ניתן היה לגלותה קודם לכן, וכן לא הוכח שנפלה טעות בהחלטות אישור המענקים.

27. עוד נטען כי בדיקת ההוצאות הקבועות של העוררת שנערכה ביחס לתקופות הזכאות מאי-יוני וספטמבר-אוקטובר 2020, נעשתה מבלי שצוינה כל עילה לעריכת בדיקה זו. בהתאם לקביעות ועדות הערר, בחינה פרטנית של ההוצאות הקבועות בפועל של העסק שמורה למקרים חריגים בלבד. במקרה זה הבדיקה נערכה ללא כל עילה קונקרטית ועל כן אינה סבירה ויש להתעלם ממנה.

28. העוררת טענה להוצאות קבועות נוספות שלא נלקחו בחשבון על ידי המשיבה ויש להביאן בחשבון כך שסכום ההוצאות הקבועות לשתי תקופות הזכאות מושאות העררים הנוספים עומד על 98,180 ₪. הפער בין סכום זה לסכום המענקים המבוקש אינו פער קיצוני המצדיק סטייה מהנוסחה ושינוי המקדם בהתאם להוצאות הקבועות.

עיקר טענות המשיבה

29. המשיבה עמדה בהרחבה על תכלית המענק ועל התנאי לקיומו של קשר סיבתי.

30. בנוגע לאיחור במתן החלטה בהשגה טענה המשיבה כי המועד לקבלת החלטה בהשגה נקבע ללא סנקציה בצדו, בשונה מהוראות מקבילות בחוקי מס אחרים, 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 ופורטו נתונים שונים הנוגעים לכך. עוד נטען כי המחוקק קבע פתרון לעיכוב אפשרי במתן ההחלטות בדמות המנגנון לתשלום מקדמות על חשבון המענק. המשיבה הוסיפה כי העוררת לא הצביעה על נזק שנגרם לה עקב אי קבלת החלטה במועד. לבסוף נטען כי ניתן לרפא את הפגם שבאי מתן החלטה בהשגה במועד בסנקציות חלופיות, כגון פסיקת הוצאות או הימנעות מפסיקת הוצאות במקרה שהבקשות נמצאו לא מוצדקות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

31. המשיבה טענה כי העוררת עצמה ביקשה ארכות לשם הצגת מסמכים ולפיכך העיכוב במתן ההחלטות בהשגות נגרם גם בעטייה. עוד צוין כי חרף דרישותיה של המשיבה העוררת לא מסרה את מלוא המסמכים שנדרשה למסור.

32. לטענת המשיבה, הממצאים העובדתיים שציננה המשיבה מעידים על כך שהקשר הסיבתי אינו מתקיים, ולמצער מוטל בספק. נטען כי היקף מכירת ספרי התורה בשנת 2020 דומה לזה שהיה בשנת 2019 ומכאן שפעילות העוררת בשנת 2020 כמעט לא נפגעה. צוין כי חלה ירידה של כ- 7% בכמות הספרים שהוזמנה.

33. העוררת קיבלה תשלום עבור הספרים של פסח וסוכות 2020 הן בשנת 2020 והן בשנת 2021, ויש להניח כי המשיכה לקבל כספים בשנת 2022. העוררת נטלה על עצמה סיכון בעת ההתקשרות עם העמותה של אי קבלת תשלומים סמוך למועד מסירת הספרים או לדחיה בתשלומים, זאת ללא קשר לנגיף הקורונה, ועל כן היא אינה יכולה להלין על עיכוב תשלומים.

34. בנוגע לתצהירו של הרב ספאיירו טענה המשיבה כי אין בו כדי לבסס קשר סיבתי על פי החוק.

35. המשיבה הוסיפה כי העוררת חריגה באופן רישום הכנסותיה, שכן אין קשר בין פעילותה השוטפת לבין המחזורים המדווחים על ידה למע"מ, ועל כן במקרה זה אין להתבסס על הדיווחים למע"מ, אלא יש להתבסס על כמות הספרים שהוזמנו ונמכרו ושהכנתם הסתיימה בכל אחת מהשנים.

טענות המשיבה בעררים הנוספים

36. בנוסף לטענות המפורטות לעיל שנטענו על ידי המשיבה גם בעררים הנוספים, הוסיפה וטענה כי ההחלטות בבקשות למענקים לתקופות מאי-יוני וספטמבר-אוקטובר 2020 ניתנו במסגרת המועד הקבוע בחוק ומכוחן אושרו ושולמו לעוררת מענקים. בהמשך תיקנה המשיבה את ההחלטות בדבר אישור המענקים, מכוח סמכותה לפי סעיף 12(ב) לחוק. המשיבה טענה כי סמכות זו רחבה ואינה מוגבלת רק לתיקון הנובע מגילוי עובדות שלא היו ידועות למנהל בעבר, אלא גם לצורך תיקון טעות בהחלטה קודמת.

37. במידה ולא תתקבל עמדתה בנוגע לקשר הסיבתי, טענה המשיבה כטענה חלופית ביחס למענקי מאי-יוני וספטמבר-אוקטובר 2020, כי קיימת הצדקה לבחינת ההוצאות הקבועות בפועל לאור העובדה שהיקף פעילות העוררת בשנת 2020 היה דומה לזה בשנת 2019. כמו כן, קיים פער משמעותי בין סכום המענקים המבוקש על פי הנוסחה לשתי התקופות (בסך ₪277,200) לבין סכום ההוצאות הקבועות בפועל לתקופות אלו, בסך ₪25,400.

38. המשיבה הוסיפה כי יש לדחות טענות העוררת להכרה בהוצאות נסיעות לחו"ל ושכר עבודה של המנהל ועובדים חיוניים כהוצאות קבועות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

דיון והכרעה

39. בפני הוועדה התקיימו שני דיונים (בהיוועדות חזותית). בדיון שהתקיים ביום 1.3.2023 בעררים הנוספים, הציעה הוועדה לצדדים הצעת פשרה לסיום המחלוקת בעררים כולם. ההצעה לא התקבלה על ידי הצדדים ומשכך נדרשת הכרעת הוועדה בעררים.
40. לאחר שעיינו בכתבי הטענות ובמסמכים הרבים שצורפו על ידי הצדדים, ולאחר שמיעת הצדדים בדיונים, באנו לכלל מסקנה כי **דין העררים להתקבל במלואם**. נעמוד להלן בהרחבה על הטעמים להחלטתנו.
41. המחלוקת העיקרית בעררים שלפנינו נוגעת לסוגיית הקשר הסיבתי בין הירידה בהכנסות העוררת בתקופות הזכאות לנגיף הקורונה. נתייחס תחילה לטענות המקדמיות של העוררת בנוגע לאיחור במתן ההחלטות בהשגות, לאחר מכן נדון בסוגיית הקשר הסיבתי ולבסוף ניתן דעתנו לבדיקת ההוצאות הקבועות במסגרת העררים הנוספים.

משמעות האיחור במתן החלטה בהשגה

42. סעיף 20(א)(1) לחוק התכנית לסיוע כלכלי קובע כי החלטה בהשגה תינתן תוך 120 ימים.
43. בפס"ד **בטחון הצפון** דן בית המשפט המחוזי לראשונה במשמעות שיש לתת לאיחור במתן החלטה בהשגה על מענקי הוצאות קבועות לפי חוק התכנית לסיוע כלכלי, וקבע כי לאור תכלית החוק שהיא מתן סיוע מהיר ויעיל לעסקים שנפגעו על מנת לספק להם "חמצן" בתקופת החירום של נגיף הקורונה, ספק אם ניתן להתייחס למועד הקבוע בחוק למתן ההחלטה בהשגה כמנחה בלבד. לפיכך נקבע כי היה מקום לקבל את הערר בשל האיחור במתן ההחלטה בהשגה, שעמד על 68 ימים. בעמ"נ 3720-11-21 **בוריס פודולסקי נ' רשות המיסים** (פורסם בנבו, 15.07.2022), שב בית המשפט המחוזי על קביעותיו בעניין **בטחון הצפון** לעניין האיחור במתן החלטה בהשגה ותוצאותיו, וקבע 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).
44. בפסקי דין של בתי משפט מחוזיים אחרים, הוצגה גישה שונה ביחס לאיחור המשיבה במתן ההחלטה בהשגה. כך, בעמ"נ (תל אביב-יפו) 40318-12-21 **פליסידד (פיסגה) בע"מ נ' רשות המיסים בישראל** (פורסם בנבו, 13.11.2022) נקבע כי אין מקום לקשור בין האיחור בקבלת ההחלטה ואי העמידה במועד לבין קבלת או דחיית ההשגה לגופה, וכי הסנקציה המתאימה במקרה של איחור משמעותי היא פסיקת הוצאות כנגד המשיבה, זאת אף במקרה של אי זכאות למענק (פסקאות 66-69 לפסק הדין).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בעמ"נ (מרכז) 62994-01-22 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים (פורסם בנבו, 30.11.2022) נקבע שככלל, איחור במתן החלטה בהשגה לא יביא לקבלתה. לצד זאת נקבע, כי "במקרים חריגים במיוחד – עצם האיחור במועד מתן החלטה בהשגה עלול כשלעצמו ובעיקר בהצטרף לטעמים נוספים ובהתאם לנסיבות המקרה, להביא לכך שערר שהוגש יתקבל" (פסקה 74 לפסק הדין).

45. בבר"מ 22/7502 רשות המיסים נ' פודולסקי (ניתן ביום 23.1.2023; להלן – עניין פודולסקי) קבע בית המשפט העליון כי בהיעדר קביעה מפורשת בחוק המטילה סנקציה על אי-עמידה במועד, אי-מתן החלטה בהשגה במועד אינה מובילה "אוטומטית" לקבלתה. לצד זאת נקבע כי יש בהחלט לייחס משקל נכבד לעיכוב במתן החלטה, בפרט כאשר מדובר בעיכוב משמעותי:

"במכלול הנסיבות, ובהתחשב בשיקול של העומס המוטל על ועדת הערר כמו גם בשיקול של הקופה הציבורית, אני סבורה כי חריגה מהמועד הקבוע בסעיף 20(א)(1) לחוק הסיוע הכלכלי אינה מחייבת את קבלת ההשגה באופן אוטומטי כאשר אין מדובר בעיכוב משמעותי (ראו לעניין זה: ברק-ארז, בעמ' 414-415). לצד זאת, יש בהחלט מקום לייחס משקל נכבד לעיכוב במתן החלטה בהשגה, בפרט כאשר מדובר בעיכוב משמעותי. בהיקש מסעיף 6(א) לחוק לתיקון סדרי מינהל (החלטות והנמקות), התשי"ט-1958, ניתן לומר כי אי-עמידה במועד הקבוע לא תביא אמנם לקבלת ההשגה באופן אוטומטי, ואולם במקרה זה על רשות המיסים יוטל נטל הראיה להוכיח כי החלטה על דחיית ההשגה הייתה נכונה, מבלי שחזקת התקינות המינהלית תעמוד לימינה." (פסקה 24 לפסק הדין)

46. העוררת טענה כי יש לקבל את העררים על הסף נוכח האיחורים הניכרים במתן החלטות המשיבה בהשגות, כמפורט להלן:

משך האיחור	תקופת זכאות
137	מאי-יוני 2020
244	יולי-אוגוסט 2020
137	ספטמבר-אוקטובר 2020
49	נובמבר-דצמבר 2020
27	ינואר-פברואר 2021

47. כמו כן, החלטות הדחיה בנוגע למענקי מאי-יוני 2020 וספטמבר-אוקטובר 2020 הן החלטות מתקנות לפי סעיף 12(ב) לחוק, שניתנו בחלוף כשנה וחודש לאחר שאושרו המענקים לתקופות אלו. לטענת העוררת בהודעות הדחיה מיום 24.1.2022 לא צוין כי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מדובר בתיקון החלטה לפי סעיף 12(ב) לחוק. בנוסף נטען כי תיקוני ההחלטות נעשה שלא כדיון, תוך פגיעה בעקרון ההסתמכות של העוררת ובהיעדר טעות או עובדות חדשות שנתגלו. 48. כפי שפורט לעיל, איחורי המשיבה במתן ההחלטות בהשגות בענייננו ממושכים, ונעים בין 27 ימים ועד 244 ימים. מהתכתובות השונות בין הצדדים עולה כי המשיבה דרשה מהעוררת להמציא מסמכים רבים ונראה כי העוררת עשתה מאמצים ניכרים לשתף פעולה ולהמציא המסמכים המבוקשים, וכן לקשר בין המשיבה לגורמים רלוונטיים בעמותה לצורך עריכת בירורים. מכל מקום, גם אם נניח כי העוררת השתתפה בהמצאת המסמכים כפי שטענה המשיבה, אין בכך כדי להצדיק את האיחורים הממושכים לגבי תקופות הזכאות מאי-יוני, יולי-אוגוסט וספטמבר-אוקטובר 2020 (זאת גם בהתחשב בכך שמרבית המסמכים לצורך מתן החלטה בהשגות נשוא העררים הנוספים היו כבר בפני המשיבה מהליכי ההשגות והעררים הקודמים).

49. לאור פסקי הדין שפורטו לעיל, אין באיחורים אלו כשלעצמם כדי להצדיק קבלת העררים על הסף. לצד זאת, ובהתאם לעקרונות שנקבעו בפסיקות בתי המשפט ובעניין פודולסקי בפרט, האיחורים שחלו בענייננו מטילים על המשיבה נטל מוגבר להצדיק את החלטותיה והדבר יובא במניין שיקולינו בעת בחינת תקינות וסבירות החלטות המשיבה בהשגות וכן בשלב פסיקת הוצאות בהליך.

דרישת הקשר הסיבתי

50. חוק התכנית לסיוע כלכלי מורה על מתן מענקים לעסקים שנפגעו בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה, בתקופות שנקבעו בחוק. תנאי סף לקבלת המענק הוא כי חלה ירידה בין מחזור ההכנסות של העסק בתקופת הבסיס למחזור ההכנסות בתקופת הזכאות בשיעור שנקבע בחוק. תנאי נוסף הוא כי הירידה במחזורי העסקאות "נגרמה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה החדש" (סעיף 8(3) לחוק), דהיינו, נדרש קיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזור עסקאותיו של העסק לבין השפעת התפרצות מגיפת הקורונה.

51. בפסיקת בתי המשפט ובהחלטות ועדות הערר נקבע כי לצורך הוכחת קיומו של הקשר הסיבתי די בירידת המחזורים בהתאם לקבוע בחוק ואין צורך להוכיח קיומו של הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי. ככל שמבקשת רשות המיסים לטעון כי נותק הקשר הסיבתי, עליה להציג ראיות לכאורה לכך. במידה ותעשה כן, יעבור נטל ההוכחה לכתפי העוסק לביסוס קיומו של קשר זה. כך קבע בית המשפט העליון בעניין פודולסקי:

"סעיף 8(3) לו קובע, כזכור, תנאי לקבלת המענק, והוא כי הירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס "נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש". הלכה למעשה, הדרך להוכיח עמידה בתנאי זה היא הצבעה על נתונים של ירידה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס. הא – ותו לא. אכן, ייתכן שגרמו לירידה במחזורי העסקאות נסיבות אחרות, אך אין דרכו של המשפט לדרוש הוכחת יסודות שליליים (במקרה זה, אי-קיומם של גורמים אחרים לירידה במחזורי העסקאות). גם בחיי המעשה, רשות המיסים אינה דורשת הוכחה כאמור מכל עוסק הפונה בבקשה בהתאם לחוק. הדברים אף עולים בקנה אחד עם תכליתו של החוק, שהיא מתן מענה יעיל ומהיר למשבר הכלכלי שאליו נקלעו עסקים רבים על רקע מאורעות השעה (ראו: דברי הסבר להצעת חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020, ה"ח 432, 453). ככל שלטענת רשות המיסים נותק הקשר הסיבתי בין הירידה במחזור ההכנסות של העוסק לבין השלכותיו של נגיף הקורונה – קרי, כי לא מתקיים התנאי הקבוע בסעיף 3(8) לחוק – על רשות המיסים לבסס טענתה זו ולסתור את החזקה באשר לכך שמגפת הקורונה הייתה הגורם הדומיננטי לשינוי. אם אכן תציג ראיות לכאורה לכך – או אז יעבור הנטל לכתפי העוסק להוכיח אחרת." (שם, פסקה 22 לפסק הדין)

52. בעניין **בטחון הצפון**, הבהיר בית המשפט כי לצורך העברת הנטל לעוסק נדרשת רשות המסים להצביע על "ממצאים עובדתיים מהימנים" המעמידים בספק את קיומו של קשר הסיבתי (שם, פסקה 53 לפסק הדין).

דרישת הקשר הסיבתי - מן הכלל אל הפרט

53. בענייננו טענה המשיבה כי היקף פעילות העוררת בשנת 2020 דומה להיקף פעילותה בשנת 2019 ולפיכך יש בכך כדי להצביע על היעדר קשר סיבתי, ולמצער על ספק באשר לקיומו. בהקשר זה צוין כי חלה ירידה של כ-7% בלבד במספר ספרי התורה שנמכרו. נטען כי ספרי התורה שנכתבו בשנת 2020 חולקו כולם ולכל היותר מדובר בקושי בגביה או בדחיית הכנסות, זאת בשל אופן רישום ההכנסות של העוררת, שאינו תואם את פעילותה השוטפת, ובשל תנאי ההתקשרות של העוררת עם העמותה.

54. מבחינת דיווחי העוררת למע"מ ניכרת ירידה דרמטית בהכנסות העוררת בשנת 2020 ובשנת 2021 ביחס להכנסותיה בשנים 2018 ו-2019, כמפורט להלן:

2021	2020	2019	2018
₪ 2,045,303	₪ 3,581,197	₪ 7,998,992	₪ 8,626,838



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

55. החל מחודש יוני 2020 עד חודש אוקטובר 2020 דיווחה העוררת על הכנסות בשיעור אפס והחל מחודש נובמבר 2020 ועד סוף שנת 2021, רשמה העוררת הכנסה חודשית ממוצעת בסך של כ- 140,000 ₪ (למעט בחודש אפריל 2021, אז דווחו אפס הכנסות).

56. אין חולק כי ההזמנה האחרונה של ספרי התורה מהעוררת נערכה על ידי העמותה בשנת 2019, ובמסגרתה הוזמנו 42 ספרים, בדומה למספר ספרי התורה שהוזמנו על ידי העמותה בשנת 2018 (45 ספרים).

57. בהתאם למתכונת העבודה שהיתה נהוגה בפועל מאז תחילת ההתקשרות בין הצדדים, העמותה הזמינה ספרי תורה מהעוררת אחת לשנה וכתיבת הספרים נמשכה עד להזמנה הבאה בשנה העוקבת. כעולה מהתכתובות השונות שצורפו וכן מהסברי העוררת בדיון השני, לעיתים אף ניתן צפי הזמנות עתידי מעבר לשנה העוקבת, זאת בשל העובדה שכתיבת ספרי תורה היא עבודה ממושכת בעלת מאפיינים ייחודיים – סוג הכתב (ספרדי/אשכנזי) ועוד. הספרים נמסרו לעמותה ו"חולקו" על ידה בשני מועדים – בחג הפסח ובחג הסוכות.

58. כאמור, בשנת 2019 הוזמנו על ידי העמותה 42 ספרי תורה שאמורים היו להימסר בחג הפסח תש"פ (אפריל 2020) ובחג סוכות תשפ"א (אוקטובר 2020); בפועל נמסרו בסוכות 2021 בשל מגבלות הקורונה). העוררת החלה לעבוד על כתיבתם בשנת 2019 עד לסיום כתיבתם במהלך שנת 2020. ברם, בשנת 2020 ובשנת 2021 לא הזמינה העמותה ספרי תורה נוספים מהעוררת, בשונה ממתכונת העבודה הנהוגה מאז שנת 2015. במקביל ובנוסף לכך, הפסיק התורם להעביר כספים לעמותה והעמותה הודיעה לעוררת כי אין ביכולתה להמשיך ולשלם על ספרי התורה שנכתבו.

59. המסקנה העולה מנתונים אלו היא כי ירידת המחזורים של העוררת בתקופות הזכאות שבנדון, נגרמה משילוב של שני גורמים – האחד, אי הזמנת ספרי תורה נוספים בשנת 2020 ובשנת 2021, והשני, הפסקת התשלומים עבור ספרי התורה שהוזמנו בשנת 2019 (יצוין כי החל מחודש נובמבר 2020 חודשו התשלומים עבור ספרי תורה אלו, כפי שיורחב להלן). נפנה לבחון, אפוא, האם קיים קשר סיבתי בין גורמים אלו למגיפת הקורונה.

אי-הזמנת ספרי תורה מהעוררת בשנת 2020

60. לאחר שבחנו את הסברי העוררת והמסמכים שצירפה, מצאנו כי הפסקת הזמנת ספרי תורה נוספים על ידי העמותה בשנת 2020 קשורה בקשר ישיר להשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה, כפי שיפורט להלן.

61. בתצהירו של הרב ספאיירו (איש הקשר בין העמותה לעוררת) שצורף לכתבי הערר, נכתב:

..."

6. אני הייתי בקשר ישיר מול התורם של העמותה בנוגע להזמנות שהחברה קיבלה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

7. במהלך שנת 2020 נפסקו ההזמנות של ספרי התורה מאת העמותה ואני פניתי שוב ושוב אל מר אירה רענרט על מנת שיחדשו את ההזמנות.

8. הובהר לי על ידי התורם של העמותה, מר אירה רענרט, כי הקורונה פגעה בו ובעסקיו מבחינה כלכלית והוא אינו יכול להמשיך לתרום כספים לעמותה כבעבר והפסיק את תרומותיו לעמותה. לפיכך לעמותה לא היה תקציב לביצוע הזמנות של ספרי תורה החל משנת 2020.

9. לצערי גם בשנת 2021 לא הצלחתי להביא לביצוע הזמנה של ספרי תורה מאת העמותה/מר אירה רענרט. (ההדגשות אינן במקור; ל"ק)

62. לטעמנו, הדברים מדברים בעד עצמם ומתיישבים עם הירידה המשמעותית בהכנסות העוררת בשנת 2020 ובשנת 2021 כמפורט לעיל, וכן עם מצבה הפיננסי של העמותה כמשתקף מהדו"ח הכספי של העמותה לשנת 2020. מהדו"ח עולה כי הכנסות העמותה מתרומות, המתבססות על תרומותיו של מר ריינרט בלבד (ראו ביאורים 1 ו-6 לדו"ח הכספי של העמותה לשנת 2020), ירדו בשנת 2020 לסך של כ-4.4 מיליון ₪, לעומת הכנסות בסך של כ-15 מיליון ₪ בשנת 2019.

63. המשיבה טענה כי מהאמור בסעיף 8 לתצהיר של הרב ספאיירו: "לפיכך לעמותה לא היה תקציב לביצוע הזמנות של ספרי תורה החל משנת 2020", ניתן ללמוד שהחל מינואר 2020 ידעה העוררת שאין הזמנות ולא נערכה בהתאם, וכי אין בדבריו אלו של הרב ספאיירו כל ביסוס ברור לכך שהתורם אכן הפסיק לתרום בגלל הקורונה. איננו מקבלים טענה זו. הפרשנות שמציעה המשיבה אינה מתיישבת עם האמירה המפורשת ברישת סעיף 8 ועם המשתמע מהתצהיר, ויש לדחותה מכל וכל.

64. עוד הפנתה המשיבה לתרשומת שיחת ועידה מיום 21.11.2021 שערך נציג המשיבה. השיחה התקיימה עם מנהלת הכספים של העמותה, הגב' תמר שטרן, לבקשת מנהל העוררת. בתרשומת צוין, בין היתר: "בשיחת הועידה ציינה תמר בנוגע לתורם שלהם כי אין לא מושג ולא יכולת לומר מדוע פסקו התרומות וההזמנות שלו לספרים חדשים ואין באפשרותה לומר כי מדובר בסיבה שקשורה לקורונה". לטענת המשיבה יש בכך חיזוק לטענתה באשר לאי-קיומו של הקשר הסיבתי.

65. לא מצאנו כי דברים אלו של הגב' שטרן תומכים בטענת המשיבה. הגברת שטרן ציינה כי אינה יודעת מדוע פסקו התרומות וההזמנות; ניסיון המשיבה לחלץ מאי-ידיעה זו אמירה פוזיטיבית בדבר היעדר קשר לקורונה מרחיק לכת.

העיקוב בתשלומים עבור ספרי התורה שהוזמנו



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

66. כאמור, התשלומים לעוררת עבור הספרים שהוזמנו בשנת 2019 נפסקו בחודש יוני 2020. בין החודשים יוני עד אוקטובר 2020 דיווחה העוררת על הכנסות בשיעור אפס, והחל מחודש נובמבר חודש התשלום, בשיעור נמוך מהמצופה. בהתאם להודעת הגב' תמר שטרן מיום 11.1.2022, נכון למועד זה לא קיבלה העוררת סכום של כ-1.6 מיליון ₪ עבור הספרים שסופקו.
67. יצוין כי מדו"ח ההכנסות של העוררת עולה כי העמותה העבירה בהמשך שנת 2022 תשלומים נוספים על חשבון הספרים שסופקו, אך בהתאם להצהרת מנהל העוררת בדיון מיום 1.3.2023 (שלא נסתרה על ידי המשיבה), נכון למועד זה לא קיבלה העוררת את מלוא התשלום עבור הספרים.
68. לפיכך טענת המשיבה לפיה העוררת עבדה בשנת 2020 בהיקף רגיל ולכלל היותר מדובר בדחיית הכנסות, דינה להידחות.
69. העובדה שספרי התורה שהוזמנו בשנת 2019 חולקו בשנת 2020 ובשנת 2021, אינה גורעת מהפגיעה שספגה העוררת עקב הפסקת ההזמנות ואי קבלת התשלומים בזמן אמת. בתקופות הזכאות מושאות העררים שבפנינו (ואף לאחריהן) פחתו הכנסות העוררת באופן ניכר והיא סבלה מחסרון כיס תוך שהיא ממשיכה לשאת בהוצאות הקבועות, ולא היה ביכולתה לדעת האם ומתי תקבל את יתרת התשלומים עבור הספרים שסופקו. בנוסף, כפי שפורט לעיל, הפגיעה בהכנסות העוררת לא התמצתה רק באי העברת התשלומים באופן סדיר עבור ספרי התורה שהוזמנו, אלא גם באי הזמנה של ספרי תורה חדשים – זאת בשונה משנים קודמות. דברים אלו נכונים ביתר שאת לגבי תקופת הזכאות ינואר-פברואר 2021 (ראו והשוו ערר 1268-21 נ.ע. הנדסה יזמות (2001) בע"מ נ' רשות המיסים, ניתן ביום 22.8.2021; פסקה 49).
70. למעלה מן הצורך נציין כי גם לאחר חיבור מחזור ההכנסות של העוררת בשנת 2020 עם התשלומים שהתקבלו בשנת 2021 עבור ספרי התורה, קיימת ירידת מחזורים בשיעור של כ-29% לעומת מחזור ההכנסות בשנת 2019.

בחירת שיעור ירידת ההזמנות של העוררת

71. מצאנו להידרש לטענה נוספת של המשיבה ולפיה העוררת חריגה באופן רישום הכנסותיה, שכן אין קשר בין פעילותה השוטפת לבין המחזורים המדווחים על ידה למע"מ, ועל כן במקרה זה אין להתבסס על הדיווחים למע"מ אשר משקפים את הגבייה בחברה, אלא יש להתבסס על כמות הספרים שהוזמנו ונמכרו ושהכנתם הסתיימה בכל אחת מהשנים. לטענת המשיבה, קיימת ירידה של כ-7% בלבד בכמות הספרים שנמכרו בשנת 2020 לעומת כמות הספרים שנמכרו בשנת 2019, אשר אינה מזכה במענק.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

72. איננו מקבלים טענה זו. כפי שציינה העוררת, זו מעולם לא שינתה ממתכונת פעילותה ולא ביצעה פריסת תשלומים שונה; מאז תחילת ההתקשרות עם העמותה רשמה העוררת את ההכנסות בהתאם למועד קבלת התשלומים מהעמותה, שבתורה שילמה בהתאם לקבלת הכספים מהתורם ומבלי שלעוררת היתה כל שליטה בנוגע למועד העברת התשלומים או לפריסתם.

73. טענה זו של המשיבה מתבססת על בחינה פרטנית של כמות ההזמנות ומועד אספקת ספרי התורה על ידי העוררת, ולא על דיווח הכנסותיה בפועל. בחינת שיעור הירידה בהתאם לכמות ההזמנות חסרה כל אחיזה בלשון החוק, הקובע כי בחינת שיעור ירידת המחזורים וקביעת הזכאות למענק תהא מבוססת על פי דיווחי ההכנסות למע"מ. שינוי מהנוסחה הקבועה בחוק לחישוב המענק וקביעת בסיסי חישוב אחרים עומדת בניגוד לתכלית החקיקה – יצירת מנגנון מהיר, פשוט ויעיל לצורך הענקת סיוע לעסקים בשעת משבר כלכלית.

74. כך, בעמ"נ 48298-11-21 מאגמה ישראל פרוייקטים בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 12.06.2022) קבע בית המשפט המחוזי:

"אציין אך בתמצית, כי מלשון החוק לסיוע כלכלי ומדברי ההסבר לו, עולה כי כוונת המחוקק היתה ליצור מנגנון מהיר יעיל ופשוט למתן המענקים לאותם עסקים, הנמצאים במשבר קיומי. זאת, על מנת לאפשר לאותם עסקים לשרוד את תקופת הסגרים והמגבלות. על כן, הנוסחה שנקבעה בחוק הסיוע הכלכלי לצורך קביעת הזכאות למענק והיקפו – נועדה למנוע את הצורך בבדיקה פרטנית ארוכה ומסורבלת, כשהמטרה שעמדה לנגד עיני המחוקק היתה תשלום מהיר של המענקים בתוך מספר ימים." (פסקה 37 לפסק הדין)

ובהמשך נקבע:

"קביעת הנוסחה האמורה בחוק נועדה להימנע ממצבים שבהם נדרשת "בדיקה דקדקנית" של כל עוסק ועוסק – וזאת במטרה להבריא את המשק במהירות ולהימנע ממשבר כלכלי חריף." (פסקה 72 לפסק הדין)

75. תכלית זו הובאה גם במסגרת הליכי החקיקה. בפרוטוקול מס' 97 מישיבת ועדת הכספים מיום 21.7.20 צוינו הדברים הבאים:

"אי אפשר לתת על כל הוצאה בנפרד כי אז זה כבר הופך להיות בדיקה פרטנית של כל עסק. אנחנו רוצים שתהיה מערכת שעובדת, יעילה, ממוחשבת. אי אפשר לבדוק הוצאה הוצאה לעסק...".

76. עוד טענה המשיבה כי הפגיעה שנגרמה לעוררת היא תוצאה של הסיכון שנטלה על עצמה העוררת בעת ההתקשרות עם העמותה, ללא קשר לנגיף הקורונה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

77. אף טענה זו דינה להידחות.

78. כפי שעולה מתכתובות שהעבירה העוררת למשיבה, במסגרת ההתקשרות בין העוררת לעמותה הובהר לעוררת כי העברת התשלומים עבור ספרי התורה תלויה בקבלת הכספים מהתורם ולעמותה לא קמה חובת תשלום עצמאית. אנו סבורים שמדובר בסיכון עסקי סביר ולגיטימי, בדומה לסיכונים עסקיים שונים שעוסקים רבים נוטלים על עצמם בעת הפעלת עסק. ודוק - הלכה למעשה, החל משנת 2015 ועד להתפרצות מגיפת הקורונה קיבלה העוררת באופן סדיר את תמורתם המלאה של ספרי התורה שהוזמנו על ידי העמותה. כמבואר לעיל, הפסקת העברת הכספים מהתורם לעמותה ומהעמותה לעוררת והפגיעה הברורה בהכנסות העוררת, החלו בסמוך להתפרצות מגפת הקורונה ובעטייה.

79. על יסוד כל המפורט לעיל, אנו קובעים כי קיים קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות העוררת להתפשטות נגיף הקורונה.

80. כעת נפנה לבחון את טענתה החלופית של המשיבה בעררים הנוספים, בנוגע לבחינת ההוצאות הקבועות של העוררת.

בדיקת ההוצאות הקבועות ביחס לתקופות הזכאות מאי-יוני 2020 וספטמבר-אוקטובר 2020

(עררים 1039-23, 1040-23)

81. ביחס לתקופות הזכאות מאי-יוני וספטמבר-אוקטובר 2020 טענה המשיבה כי ככל שייקבע כי מתקיים קשר סיבתי, קיימת הצדקה לבחינת ההוצאות הקבועות בפועל לאור העובדה שהיקף פעילות העוררת בשנת 2020 היה דומה לזה בשנת 2019. בנוסף, נטען כי קיים פער משמעותי בין סכום המענקים המבוקש על פי הנוסחה לשתי תקופות הזכאות (בסך 277,200 ₪) לבין סכום ההוצאות הקבועות בפועל לתקופות אלו, בסך 25,400 ₪.

82. סמכות המנהל לסטייה מהנוסחה באמצעות שינוי מקדם ההוצאות הקבועות וחישוב המענק בהתאם להוצאות הקבועות בפועל, נדונה בהרחבה בהחלטות קודמות של ועדות הערר. נקבע כי סמכות זו שמורה למקרים חריגים ויוצאי דופן, בהם ניכר כי חישוב המענק לפי הנוסחה יביא לעיוות וכי נדרשת הצדקה מיוחדת לבחינת ההוצאות הקבועות של העסק בפועל (ראו ערר 1750-21 אינקוגניטו מוסיקה (2002) בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 13.2.2022; להלן – עניין אינקוגניטו), פסקה 62; ערר 1227-21 מרפז – סחר ותעשיות בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 3.10.2021); ערר 1795-21 חיים ישראלי ובניו בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 18.1.2022); ערר 2131-22 אדיר מילר נ' רשות המסים (ניתן ביום 15.2.2022); ערר 1971-21 אטלנטיס גוני קור טרוול בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 12.8.2022)).

83. בעניין אינקוגניטו נקבע כי ניתן להצדיק את הפעלת הסמכות לבחינת ההוצאות הקבועות בפועל, במקרים בהם עולה מהנתונים כי חישוב המענק על פי הנוסחה ייצור עיוות או



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

במקרים בהם נמצא בדיעבד פער קיצוני ומופרז בין ההוצאות הקבועות בפועל לבין המענק המבוקש (פסקאות 78-83 להחלטה). עוד צוין כי עשוי להתקיים יחס הפוך בין עוצמת ההצדקה הקיימת לבחינת ההוצאות הקבועות מראש, לבין הפער בין ההוצאות הקבועות ובין המענק המחושב על פי הנוסחה.

84. בענייננו, לא מצאנו בסיס להצדקה עליה הצביעה המשיבה לבחינת ההוצאות הקבועות. כפי שפורט לעיל, טענת המשיבה כי היקף פעילות העוררת בשנת 2020 דומה לזה להיקף הפעילות בשנת 2019 אינה מתיישבת עם נתוני ההכנסות (גם בצירוף ההכנסות שהתקבלו בשנת 2021) ועם היעדר קבלת הזמנות חדשות בשנה זו. יתרה מכך, גם אם היה בסיס לטענה זו, אין בה כדי להצדיק סטייה מהנוסחה ובחינת ההוצאות הקבועות בפועל; אדרבה, בהתאם לטענה זו יש להניח שהוצאותיה הקבועות של העוררת בשנת 2020 לא פחתו.

85. משכך, נבחן האם קיים פער 'קיצוני ומופרז' בין סכום המענקים המבוקש לתקופות זכאות אלו לסכום ההוצאות הקבועות, המצדיק בדיעבד את שינוי המקדם וקביעת המענק בהתאם להוצאות הקבועות בפועל.

חישוב ההוצאות הקבועות של העוררת

86. ועדות הערר עמדו על כך שהחוק אינו מגדיר מהן "הוצאות קבועות" ועל כן נקבע כי הסיווג של הוצאות כקבועות ייעשה בהתאם לשאלה האם מדובר בהוצאות שלא ניתן להימנע מהן, תוך נקיטת פרשנות מרחיבה ומיטיבה בעניין זה (ראו ערר 1031-21 **אי איי סי אייזנברג אגר. קומפני ישראל בע"מ נ' רשות המיסים**, (ניתן ביום 21.06.2021), פסקאות 18-19; עניין **אינקוגניטו**, פסקה 43; ערר 1254-22 **בייבל לנד פילגרימייגס בע"מ נ' רשות המיסים**, ניתן ביום 6.6.2022; ערר **ב.ג. ביטחון**, פסקה 57; ערר 1039-22 **תריסי רוני נ' רשות המיסים** (ניתן ביום 25.8.2022; פסקה 44).

87. אשר להכרה בהוצאות שכר המנהל כהוצאה קבועה, בהתאם לפסיקת ועדות הערר יש מקום להכיר בהוצאות שכר המנהל כהוצאות קבועות במקרים מסוימים, ויש לבחון זאת בהתאם לאופי העסק ולמכלול נסיבות העניין (ראו ערר 1629-21 **מ.ג.ב. שירותי ניקיון נ' רשות המיסים** (ניתן ביום 8.12.2021); ערר 1971-21 **אטלנטיס גוני קור טרוול בע"מ נ' רשות המיסים** (ניתן ביום 12.8.2022); ערר 1832-21 **ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שרותי רפואה נ' רשות המיסים** (ניתן ביום 22.7.2022)).

88. כנטען בכתב התשובה, חישוב ההוצאות הקבועות של העוררת על ידי המשיבה כלל את הסעיפים: מיסים ואגרות; שכר דירה; מקצועיות; השכרת רכב ותקשורת, והסתכם לסכום דו-חודשי של 12,691 ₪.

89. העוררת חלקה על החישוב שערכה המשיבה לעניין הוצאותיה הקבועות וטענה כי יש להכיר בהוצאות נוספות כהוצאות קבועות, לרבות: אחזקה וחשמל; תקשורת; פרסום וכן שכר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

המנהל רוזנגרטן יצחק ושכר עובדים חיוניים – הרב פרנקל (מומחה הגהות ספרי תורה) וחיה רוזנגרטן (מזכירה).

90. לאחר שעיינו בדו"ח הכספי של העוררת לשנת 2020 ובפירוט הוצאות השכר, מצאנו מקום להכיר בהוצאות הבאות כהוצאות קבועות לשנת 2020: שירותים מקצועיים (ש"ח 37,182); אחזקה ומשרדיות (ש"ח 31,502); שכר דירה (ש"ח 25,570); מיסים ואגרות (ש"ח 1,237); הוצאות מימון (ש"ח 12,016). הוצאות אלו מסתכמות לסך של 107,507 ש"ח (שנתל), וסך של 17,918 ש"ח לתקופה דו-חודשית.

91. בנוסף להוצאות אלו מצאנו כי יש הצדקה להכיר בהוצאות השכר של מנהל העוררת, מר רוזנגרטן יצחק, הוצאות שכר המזכירה (הגב' חיה רוזנגרטן) והוצאות שכר הרב פרנקל המשמש כמומחה ייחודי להגהות של ספרי תורה. אנו מקבלים טענת העוררת כי המשך עבודתם של מנהל העוררת ושני העובדים הנוספים שצוינו היה חיוני לשימור המסגרת הארגונית ושמירה על התשתית העסקית של העסק. הוצאות השכר של עובדים אלו מסתכמות לסך של 26,000 ש"ח בסך הכל לתקופה דו-חודשית.

92. מהחישוב המפורט לעיל עולה כי ההוצאות הקבועות בהן נשאה העוררת בשתי תקופות הזכאות מושאות העררים הנוספים, הן בסך של כ- 88,000 ש"ח (44,000 ש"ח לתקופה דו-חודשית). סכום המענקים המבוקש עבור תקופות זכאות אלו עומד על 277,200 ש"ח (79,200 ש"ח לתקופת מאי-יוני 2020 ו- 198,000 ש"ח לתקופת ספטמבר-אוקטובר 2020). הפער בין סכום המענקים המבוקש לסכום ההוצאות הקבועות בפועל הוא בשיעור של 31%, ועומד על 189,000 ש"ח לשתי התקופות.

93. בנסיבות העררים שבפנינו ובהיעדר הצדקה קונקרטיית לבחינת ההוצאות הקבועות כאמור, איננו סבורים שמדובר ב"פער קיצוני ומופרז" המצדיק בדיעבד את קביעת המענקים בהתאם להוצאות הקבועות בפועל.

תיקון החלטה לפי סעיף 12(ב) לחוק

94. סמכות המשיבה לתיקון החלטות מכוח סעיף 12(ב) לחוק נדונה בהחלטות שונות של ועדות הערר. כך, נקבע כי במסגרת הפעלת הסמכות לתיקון החלטה על המשיבה לתת את הדעת לשיקולים שונים הנוגעים לעניין, בכללם: חלוף הזמן והסתמכות העוסק; האחריות לטעות; תכלית המענק; מתן זכות טיעון ועוד. בנוסף נקבע כי בסוגיית הקשר הסיבתי, הנטל הראייתי המוטל על המשיבה לביסוס החלטת התיקון עשוי להיות כבד יותר (להרחבה בנוגע לתנאים והמגבלות החלים על הפעלת הסמכות לתיקון החלטה, ראו ערר 1626-22 יורם ברק – שמאות מקרקעין בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 18.7.2022).

95. המענקים שביקשה העוררת עבור תקופות הזכאות מאי-יוני וספטמבר-אוקטובר 2020 נשוא העררים הנוספים, אושרו ושולמו במלואם על ידי המשיבה ביום 27.12.2020 ו-



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

29.12.2020, בהתאמה. ביום 24.1.2022, בחלוף כשנה וחודש מאישור המענקים, דחתה המשיבה את המענקים שאושרו. בחינת הודעות הדחייה המתקנות מיום 24.1.2022 מלמדת כי כלל לא צוין בהן כי הן מתקנות החלטות קודמות לפי סעיף 12(ב) לחוק. בשים לב לזמן הממושך שחלף מאישור המענקים עד לתיקון החלטות, להיעדר ציון דבר התיקון בגוף ההחלטה ולממצאים עליהם הצביעה המשיבה בהחלטות אלו, ספק אם עמדה המשיבה בנטל הראייתי הנדרש להצדקת התיקון. מכל מקום, משקבענו כי העוררת הוכיחה קיומו של קשר סיבתי כאמור, ממילא מצטרף הספק האמור למניין שיקולנו ומחזק אף הוא את מסקנתנו בדבר קיומו של קשר סיבתי.

96. בנוסף, קביעת המשיבה בדבר בדיקת ההוצאות הקבועות של העוררת ביחס לתקופות זכאות אלו לא הופיעה במסגרת ההחלטות המתקנות מיום 24.1.2022, וצוינה לראשונה רק במסגרת ההחלטה בהשגות שהגישה העוררת על החלטות אלו. הוספת קביעה זו ב"גלגול שלישי" של בחינת בקשת המענק ומבלי שצוינה כל הצדקה לכך, אינה יכולה להתקבל.

סוף דבר

97. מכל הטעמים המפורטים לעיל אנו קובעים כי העוררת זכאית למענקי הוצאות קבועות עבור תקופות הזכאות מאי-יוני 2020, יולי אוגוסט 2020, ספטמבר-אוקטובר 2020, נובמבר-דצמבר 2020 וינואר-פברואר 2021 שיחושבו בהתאם לנתונים שציינה העוררת בבקשותיה למענקים ועל פי הנוסחה הקבועה בחוק.

98. ככל שקיימת יתרה לתשלום בהתאם לחישוב המענקים כאמור לעיל, תעביר המשיבה לעוררת את היתרה תוך 30 ימים מהיום, כשהיא נושאת הפרשי הצמדה וריבית בהתאם לחוק.

99. לאור תוצאת העררים ובהתחשב באיחורים במתן החלטות בהשגות, תישא המשיבה בהוצאות העוררת בסך 10,000 ₪.

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

ניתנה היום, י"ט סיון תשפ"ג, 08/06/2023, בהעדר הצדדים.



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ברוך ברוכי, רו"ח
חבר

ליאת קציר-מרגלית, עו"ד
יו"ר הוועדה