



## מדינת ישראל

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

ערר 22-1385

ערר 22-1390

לפני כבוד חברי הוועדה:

ליאת קציר-מרגלית, עו"ד - יו"ר

ברוך ברוכי, רו"ח - חבר

טבר טורס הולילנד בע"מ מס' 514755545

ע"י ב"כ עו"ד עמית משה כהן

העוררת:

נ ג ד

רשות המסים

המשיבה:

באמצעות היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

רחוב בן גוריון 38 רמת גן

מייל: corona.ararim@taxes.gov.il

### החלטה

#### רקע עובדתי

1. העוררת היא חברה העוסקת בתחום תיירות הפנים ומתמחה בהבאת צליינים לארץ מניגריה וממדינות נוספות בעולם.
2. העוררת הגישה בקשות למענק הוצאות קבועות עבור שמונה תקופות זכאות, ביניהן לתקופות הזכאות נובמבר-דצמבר 2020 וינואר-פברואר 2021, בהתאם לחוק התוכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), תשי"ף – 2020 (להלן – **החוק או חוק התוכנית לסיוע כלכלי**).
3. בקשות העוררת למענק עבור תקופות הזכאות שבנדון אושרו באופן חלקי, כך שלתקופת נובמבר-דצמבר 2020 אושר מענק בגובה 188,326 ₪ ולתקופת ינואר-פברואר 2021 אושר מענק בגובה 188,280 ₪.

בהודעות אישור המענק נקבע כדלקמן:

2. בבדיקת בקשתך הוחלט כדלקמן:
  - 2.1. בהתאם לסמכותי בחוק שוכנעתי כי המקדם שחושב אינו משקף את ההוצאות הקבועות בעסקך ולפיכך קבעתי את שיעור המקדם ל 9%.
  - 2.2. בהתאם לבדיקה שנעשתה לדיווחי העסקאות וההוצאות בתקופת הזכאות, נמצא כי חלה ירידה ניכרת בסך ההוצאות הקבועות. מאחר ומטרת המענק הינה השתתפות בהוצאות קבועות של העסק, חרי שתכלית החוק אינה מתקיימת במקרה זה ולכן סכום המענק שנקבע הופחת לסך של 188,280 ₪ המשקף את ההוצאות הקבועות בעסקך בתקופת הזכאות.
  - 2.3. חושבו הוצאות קבועות ממוזן בוחן 2020 על פי הסעיפים כדלקמן: משכורות והפרשות מעביד בהפחתת משכורות בעלים (214243), שכר דירה (300000), הוצאות מימון (285111), שכ"ט הלוואה בערבות מדינה (23500), הנחלת חשבונו וליווי בנקאי (221530), ביטוח ורישוי רכב (30418), דמי חבר (3532), פרסום (438), הוצ' אחזקה (3126), אגרות (3138), טלפונים (15741), משרדיות (1497), הוצ' אינטרנט (531), שרות תוכנות מחשב (22448). סך ההוצאות קבועות השנתיות אשר פורטו לעיל חולק לשישה מקטעים.



## מדינת ישראל

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

4. העוררת הגישה השגות על החלטות המשיבה לתקופות נובמבר-דצמבר 2020 וינואר-פברואר 2021 בתאריכים 6.7.2021 ו- 16.8.2021, בהתאמה. משלא התקבלו החלטות המשיבה בהשגות, הגישה העוררת ביום 9.3.2022 את העררים שבנדון.

5. בהתאם להחלטת יו"ר הוועדה, המציאה המשיבה ביום 14.3.2022 את ההחלטות בהשגות, שניתנו ביום 13.3.2022. בהחלטות (הזהות בנוסחן) נדחו השגותיה של העוררת.

להלן נימוקי ההחלטה:

\* העסק הגיש בקשות למענקים ע"מ 2,129,741 ש"ח עבור התקופות מ 03/20 ועד 06/2021, אך סך התשלומים אשר קוּוּ מול מע"מ (קבועות ומשתנות), באותה תקופה הוא 838,881 ש"ח בלבד. כמו כן ע"פ סעיף 8 לחוק, "ייראו עוסק שחלה ירידה ניכרת בהוצאות שהוציא לצורך יצור הכנסה בעסקו בשל הפסקת פעילות העסק ודיווח על מחזור עסקאות בשיעור אפס לנבי תקופת הזכאות - כמו שדיווח על סגירת עסקו".

ולכן נערכה בדיקה לסך ההוצאות הקבועות של החברה.

ע"פ טאון בוחן 2020 אשר תאריך הדפסתו הוא 28/01/2021 סך ההוצאות הקבועות של החברה הוא: 915,713 ש"ח ע"פ הסעיפים:

שכר דירה, כל סעיפי הוצאות מימון, שכ"ט הלוואה בערבות המדינה, הנהלת חשבונות ולווי נקאי, ביטוח ורישוי רכב, דמי חבר, פרסום, הוצאות אחזקה, אגרות, טלפונים, משרדיות, הוצאות אינטרנט, שרות תוכנות מחשב.

מבדיקה חוזרת של הוצאות חשכר נמצא כי הוצאות חשכר המופיעות בדוח מתייחסות בעיקר לתקופה 01+02/2020, וזו בגין שכר של בעלי מניות, ולכן לא חוכרו כהוצאות קבועות.

סך ההוצאות הקבועות לתקופה זו חודשית הוא 152,618 ש"ח.

סך ההוצאות הקבועות לכל תקופות הזכאות (05+06/2021 חצי מענק): 1,144,641 ש"ח.

סך המענקים אשר כבר אושרו עבור כל התקופות הוא: 1,381,852 ש"ח.

ולכן סכום המענק הוקטן ל 0.

בהתייחס לאמור בהשגה, החבת מבקשת להכיר לה בהוצאות נוספות כאל הוצאות קבועות, כגון הוצאות שיווק, החברה לא צירפה שום הוכחה על תשלום אותן הוצאות, לא צירפה הוכחה שהתשלום לא בוטל ולא הוחזר, כמו כן מדובר בהוצאות שיווק אשר תלויות באוטו ישיר בהכנסה ולא מזובר בהוצאות קבועות, כאשר מרבית הוצאות אלו התהוו בתקופה 01+02/2020, התקופה אשר החברה דיווחה בה על הכנסות בסך של כ 3.4 מיליון ש"ח, זאת כאשר בכדי להמיק הכנסה בסך של 3.4 מיליון ש"ח, כן צריך הוצאות שיווק.

בהתייחס לסעיף הדפסות, אין מניעה בלהכיר בסעיף זה בהוצאות קבועה במידה והמשיגה הייתה מצרפת הוכחה לאמור בהשגה.

בהתייחס לסעיף הוצאות מכרזים: - מאושר.

הוצאות נסיעה לחו"ל + בדיקות רפואיות: - לא צורפו הוכחות לכך שמדובר בנסיעות עסקיות, נציין גם שחלק מהנסיעות בוצעו בחודשים 01+02/20.

הוצאות דלק: - נציין שהוצאות אחזקה רכב כמו ביטוח וטסט, כן הוצאות קבועות, אך הוצאות דלק אינן

6. מכאן העררים שבפנינו.



## מדינת ישראל

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

#### עיקרי טענות הצדדים

7. **בכתב הערר** טענה העוררת כי יש לקבל את העררים בשל אי-קבלת החלטה בהשגות (נכון למועד הגשת העררים), וזאת בחלוף כארבעה חודשים לתקופת נובמבר-דצמבר 2020 וכשלושה חודשים לתקופת ינואר-פברואר 2021, מהמועד שנקבע בחוק למתן החלטה. העוררת הפנתה לפסק הדין 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 – פס"ד בטחון הצפון).
8. העוררת טענה כי בהודעת אישור המענק שגתה המשיבה בחישוב המענק, בהסתמכה על נתונים חלקיים ומאזן בוחן לא סופי. העוררת הפנתה לחישוב שפירטה בהודעת ההשגה, הכולל נתונים מלאים לגבי ההוצאות השונות.
9. העוררת הסבירה כי היא עוסקת שנים רבות בארגון חבילות לצליינים מחו"ל. בשנת 2019 ובתחילת שנת 2020 מחזורי ההכנסות של העוררת עמדו על מיליוני שקלים ולאחר פרוץ מגיפת הקורונה ועקב סגירת השמיים לתיירות נכנסת, צנחו המחזורים כמעט לאפס.
10. נטען כי תשלומי הריבית הם חלק מההוצאות הקבועות בעסק, שכן עקב האיחור בתשלום המענקים והפגיעה הקשה נאלצה העוררת ליטול הלוואה מבנק מרכנתיל ע"ס 2 מיליון ₪, על מנת לשלם חובותיה לספקים השונים ולהבטחת המשכיות העסק. לטענת העוררת החלטת המשיבה על שינוי מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות והאיחור בקבלת ההחלטות גרמו להתמוטטות העסק.
11. העוררת הפנתה להחלטת הוועדה בערר 1750-21 **אינקוגניטו מוסיקה** (2002) בע"מ נ' **רשות המסים** (ניתן ביום 13.2.2022; להלן – עניין אינקוגניטו) וציינה כי בהתאם להחלטה המענק לא חייב להיות בגובה ההוצאות הקבועות או נמוך ממנו, ולכן על המשיבה להיצמד לנוסחה שנקבעה בחוק ולשלם את מלוא המענקים.
12. **בהשלמת הטיעון** שהגישה העוררת לאחר קבלת ההחלטה בהשגות, התייחסה העוררת לטעויות שנפלו לשיטתה בהחלטת המשיבה לגבי רכיבי הוצאות שונים וביניהם: גובה המשכורות, נסיעות לחו"ל, הדפסות, הוצאות שיווק והוצאות רכב. למסמך צורפו אסמכתאות שונות להוכחת ההוצאות הנתענות.
13. **בכתב התשובה** ציינה המשיבה כי תכלית המענק היא סיוע לעסקים שפעילותם צומצמה עקב הקורונה בתשלום ההוצאות הקבועות, ואינו נועד לפצות על היעדר רווח או הפסד. זאת בשונה מההסדרים לפיצוי בגין נזקים עקיפים בעקבות מלחמה שנקבעו בתקנות שהותקנו מכוח חוק מס רכוש וקרן הפיצויים, התשכ"א – 1961. כן עמדה המשיבה על כך שבהחלטת הממשלה ובחוק נקבע תנאי סף לזכאות למענק, לפיו ירידת המחזורים של העוסק נגרמה בעקבות ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה ולא מגורמים אחרים.



## מדינת ישראל

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

14. לעניין האיחור במתן ההחלטה בהשגה טענה המשיבה כי העוררת מושתקת מלטעון לסעד עקב איחור בהחלטה בהשגה, שכן השגתה הוגשה באיחור. המשיבה ציינה כי המועד לקבלת החלטה בהשגה נקבע ללא סנקציה בצדו, בשונה מהוראות מקבילות בחוקי מס אחרים, וכי הדבר נעשה בכוונת מכוון; המשיבה הפנתה לפסקי דין שונים שניתנו בעניין זה. נטען כי קביעה לפיה דין ההשגה להתקבל עקב האיחור בקבלת ההחלטה מהווה "חקיקה שיפוטית" ועקיפת החלטת המחוקק. הודגש כי המשיבה מטפלת במספר רב של השגות, הרבה מעל הצפי וההיערכות הראשונית, כאשר היקפי הטיפול בבקשות ובהשגות הוא חסר תקדים, תוך פירוט נתונים שונים הנוגעים לעניין זה. עוד נטען כי המחוקק קבע פתרון אפשרי אחר לעיכוב אפשרי במתן ההחלטות בדמות תשלום מקדמות על חשבון המענק, כפי ששולם לעוררת במקרה זה. המשיבה הוסיפה כי העוררת עשתה דין לעצמה משהותירה את המקדמה בידיה ולא השיבה אותה כנדרש ואף לא פנתה בבקשה לעיכוב השבת המקדמה. בנוסף נטען כי ניתן לרפא את הפגם בסנקציות חלופיות כגון פסיקת הוצאות או הימנעות מפסיקת הוצאות במקרה שהבקשות נמצאו לא מוצדקות. צוין כי העוררת לא הצביעה על נזק שנגרם לה עקב האיחור ולבסוף נטען כי היה על העוררת להגיש ערר מיד עם חלוף המועד ומשלא עשתה כן היא מושתקת מלטעון נגד האיחור.

15. לגופה של מחלוקת ציינה המשיבה כי העוררת דיווחה על הכנסות בשיעור אפס ברוב החודשים החל ממרץ 2020, למעט הכנסות זניחות בחלק קטן מהחודשים, דבר המצביע על היעדר פעילות בעסק והיעדר הוצאות. בנוסף צוין שהעוררת הגישה בקשות למענק בסך כולל של למעלה מ- 2 מיליון ₪ לכל תקופות הזכאות, בעוד שסך התשומות שקוזזו מול מע"מ בתקופות אלו נמוך משמעותית ועומד על 838,881 ₪. לפיכך, הוחלט לבדוק את ההוצאות הקבועות של העוררת. מבדיקת מאזן בוחן לשנת 2020 נמצא שסך ההוצאות הקבועות לתקופה דו-חודשית הוא 152,618 ₪ (בהתאם לחישוב שפורט בהחלטה בהשגה) ולכל תקופות הזכאות 1,144,641 ₪, ומאחר שכבר אושרו לעוררת מענקים בסך 1,381,852 ₪, נדחו ההשגות.

16. המשיבה טענה כי יישום המבחנים שנקבעו בעניין אינקווגניטו על נסיבות מקרה זה מביא למסקנה שקיימת הצדקה משמעותית ביותר לבחינת ההוצאות הקבועות, כך שיש לבחון באופן מקל את רף הפער בין ההוצאות הקבועות לסכום המענק המצדיק התערבות, ומכל מקום במקרה זה קיים פער משמעותי ואף שולמו סכומים ביתר, כפי שפורט בהחלטה בהשגה.

17. לגבי ההוצאות הנוספות שלגביהן טענה העוררת שיש להכיר בהן, חזרה המשיבה על הטענה כי לא צורפו אסמכתאות מתאימות למעט דוגמאות, וכי חלק מהחשבוניות שצורפו לא רלוונטיות; בנוסף לא צורפו הסברים לגבי ההוצאות ומדוע הן ירדו לטמיון. גם בנוגע להוצאות שכר ציינה המשיבה כי העוררת לא פירטה מי העובדים שלגביהם מבוקשת ההכרה בשכר ומדוע השכר ירד לטמיון. כמו כן נטען שהוצאת שכר היא הוצאה משתנה מובהקת ובכל מקרה הוצאות השכר כהוצאה קבועה בהחלטות ועדות הערר התייחסו לשכר



## מדינת ישראל

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

- מנהל, ואילו בענייננו מבקשת העוררת להכיר גם בשכר העובדים. לבסוף ציינה המשיבה כי העוררת לא ציינה האם השכר כולל שכר בעל שליטה והאם התקבל מענק בעלי שליטה.
18. **בתגובתה לכתב התשובה** הדגישה העוררת כי ענף התיירות היה מהנפגעים העיקריים של משבר הקורונה וכפועל יוצא חוותה העוררת ירידה דרסטית בהכנסותיה בשנת 2020, בשיעור ממוצע של 98%. העוררת הסבירה כי בהתאם לאופי פעילותה היא פועלת לארגון שיווק והפקה של הפעילות חודשים רבים לפני הגעת התיירים לישראל ולכן עובר לפרוץ המשבר נשאה בהוצאות שלא היה בידה להימנע מהן. כמו כן, לאור אופי פעילותה הייחודי, נאלצה העוררת להמשיך ולשאת בהוצאות שכר לאורך תקופת המשבר לטובת המשך פעילות שוטפת ככל שהתאפשר והשאר עסקה חי במצב של חוסר וודאות לגבי פתיחת השמיים מחדש והגעת תיירים. העוררת הדגישה כי צמצמה את מצבת עובדיה למינימום.
19. העוררת פירטה שמותיהם ותפקידם של שבעה עובדים שהעסקתם נדרשה, באופן מלא או לסירוגין, להמשך פעילותה וכן צירפה תלושי שכר לשנת 2020. בנוסף פורטו שמות ותפקידים של שישה עובדים שעבודתם הסתיימה או הוצאו לחל"ת. העוררת הפנתה למספר החלטות של ועדות הערר בהן נקבע כי ניתן להכיר בהוצאות שכר כהוצאה קבועה ויש לבחון זאת בהתאם לאופי העסק (ערר ל.לייב פרויקטים בע"מ נ' רשות המיסים (ניתן ביום 10.9.2021; להלן – עניין ל.לייב פרויקטים); ערר 1031-21 אי איי סי אייזנברג אגר. קומפני ישראל בע"מ נ' רשות המיסים, (ניתן ביום 21.06.2021; להלן – עניין אי איי סי אייזנברג)).
20. העוררת פירטה לגבי הוצאות נוספות שיש להחשיבן כהוצאות קבועות לטענתה, ובכללן: הוצאות שיווק בסך ₪57,224; הוצאות בגין נסיעות לחו"ל; הוצאות הדפסה של מוצרי קידום מכירות בסך ₪45,878.
21. העוררת הוסיפה ועמדה באריכות על טענתה לקבלת העררים על הסף בשל התיישנות וחוסר סמכות נוכח איחורי המשיבה במתן החלטה בהשגות, העומדים על 130 ימים לתקופת נובמבר-דצמבר 2020 ו-89 ימים לתקופת ינואר-פברואר 2021. העוררת הפנתה לקביעות ביהמ"ש בעניין זה בפס"ד **בטחון הצפון**.
22. עוד התייחסה העוררת לסמכות המשיבה לסטות מהנוסחה הקבועה בחוק וטענה כי המחוקק נמנע במכוון מהגדרת הוצאות קבועות, שכן לעסקים שונים יש הוצאות מסוגים שונים. צוין כי הוראת סעיף 7 לחוק התנתה את הפעלת סמכות המנהל לשינוי מקדם ההוצאות הקבועות במקרה בו **שוכנע** המנהל כי המקדם שהתקבל אינו משקף את הוצאותיו הקבועות של העסק; לטענת העוררת, תנאי זה לא התקיים בענייננו, שכן בהחלטה בהשגה לא התייחסה המשיבה לכל ההוצאות הקבועות של העוררת המופיעות במאזן הבוחן לשנת 2020, ולכן החלטת המשיבה שלא להכיר בהוצאות אלו לוקה בחוסר סבירות.
23. לבסוף טענה העוררת כי החלטת המשיבה לבחון את הוצאותיה הקבועות של העוררת טעונה הצדקה ברורה. לטענתה, ההצדקה שציינה המשיבה המתבססת על סך התשומות שקוּזו



## מדינת ישראל

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

מול מע"מ אינה מהווה הצדקה ראויה, כפי שנקבע בעניין אינקוגניטו (פסקה 87); בנוסף, אף לגישת המשיבה הוצאותיה הקבועות של העוררת על פי מאזן בוחן לשנת 2020 עומדות על סך 915,713 ₪ המהוות כ-43% מסך המענקים שנתבעו, כך שאין מדובר בפער "קיצוני ומופרז" כפי שנקבע בעניין אינקוגניטו.

24. ביום 06.07.2022 התקיים דיון בעררים באמצעים טכנולוגיים. בדיון העירה הוועדה למשיבה כי העוררת לא דיווחה על אפס הכנסות בתקופות הזכאות דן ועל כן הוראת ההחרגה מהגדרת "עוסק" הקבועה בסעיף 7 לחוק, אינה חלה ואינה מהווה לפיכך הצדקה לבדיקת ההוצאות הקבועות. ב"כ המשיבה ציינה כי ההצדקה לבדיקת ההוצאות הקבועות של העוררת נעוצה בפער בין סך התשומות שקוזזו מול מע"מ במהלך כל תקופות הזכאות מכח החוק (838,881 ₪) לבין סכום המענקים הכולל ביקשה העוררת (כשני מיליון ₪) ולכך מצטרפת העובדה שהעוררת דיווחה על אפס הכנסות החל ממרץ 20 ועד חודש נובמבר 2020, וכן העובדה שמדובר בעסק תיירות שיש לו הוצאות שאינן מדווחות למע"מ. המשיבה טענה כי מהבדיקה עולה שגם הפער הוא משמעותי. בנוסף התייחסה המשיבה להוצאות שונות אותן פירטה העוררת, לרבות הוצאות שכר, וטענה כי לא הוכח שמדובר בהוצאות שירדו לטמיון. ב"כ העוררת טען בדיון כי העוררת נפגעה באופן קשה מהקורונה וכי ההוצאות להן טענה העוררת כולן הן הוצאות שירדו לטמיון.

25. בתום הדיון הציעה הוועדה למשיבה לשקול מחדש את עמדתה לאור הערות הוועדה. בהמשך לכך, הודיעה המשיבה כי היא עומדת על עמדתה.

### דיון והכרעה

26. נקדים ונציין כי לאחר שבחנו את טענות הצדדים בכתב ובעל פה, קבענו כי דין העררים להתקבל. נפרט להלן את הטעמים להחלטתנו.

### השתתפות המשפטית - סמכות המנהל לשינוי מקדם הוצאות קבועות

27. חוק התוכנית לסיוע כלכלי מורה על מתן מענקים לעסקים שנפגעו בתקופת ההתפשטות של נגיף הקורונה, זאת מתוך מטרה לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטות הנגיף. סיוע זה הוא חלק משורת מהלכים שנועדו לשמר ככל הניתן על שרידותו של המגזר העסקי, תחת המגבלות שנקבעו, ובתוך כך לצמצם ככל הניתן את הפגיעה בצמיחה ובמשק בכללותו.

28. אחד הפרמטרים לחישוב גובה המענק הוא "מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות". בפסקה (2) להגדרת "מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות" בסעיף 7 לחוק, נקבע:





## מדינת ישראל

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

"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".

29. סמכות המנהל לסטייה מהנוסחה באמצעות שינוי מקדם ההוצאות הקבועות וחישוב המענק בהתאם להוצאות הקבועות בפועל, נדונה בהרחבה בהחלטות שונות של ועדת הערר. בהחלטות ועדת הערר נקבע כי סמכות זו שמורה למקרים חריגים ויוצאי דופן:

"חישוב המענק בהתאם למקדם שנקבע בחוק הוא דרך המלך, ואילו האפשרות של בחינה פרטנית להוצאות הקבועות בפועל, צריכה להישמר למקרים חריגים ויוצאי דופן" (עניין אינקוגניטו, פסקה 62).

עוד נקבע כי על ההחלטה בדבר שינוי המקדם להיות מנומקת וכי יש לאפשר לעוסק זכות טיעון ביחס לעצם ההחלטה וליישומה (ראו עניין מרפז; עניין אינקוגניטו; ערר 1795-21 חיים ישראלי ובניו בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 18.1.2022; להלן – עניין חיים ישראלי); 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; להלן – עניין אטלנטיס)).

30. בעניין אינקוגניטו עמדה הוועדה בהרחבה על תכלית המענק, ועל הפרשנות שיש ליתן להוראה המאפשרת לסטות מהנוסחה ולקבוע את המקדם לפי ההוצאות הקבועות בפועל. הוועדה עמדה על כך שלמרות הכינוי "מענק הוצאות קבועות", המענק משרת גם תכלית כללית של הבטחת המשכיות העסקית והאצת המשק, והמנגנון לחלוקת המענק נועד להיות מנגנון פשוט ויעיל (פסקאות 31-36 להחלטה). בהחלטה זו, שבה הוועדה על קביעותיהן הקודמות של ועדות הערר לפיהן נדרשת הצדקה מיוחדת לצורך ההחלטה לסטות מן הנוסחה ולבחון את ההוצאות הקבועות של העסק בפועל.

31. בהמשך לכך קבעה הוועדה בעניין אינקוגניטו, כי ניתן להצדיק את הפעלת הסמכות לסטייה מהנוסחה ובחינת ההוצאות הקבועות בפועל, באחד משני מקרים: (א) מקרה בו קיימת הצדקה ספציפית לבחינת ההוצאות הקבועות, כאשר עולה מהנתונים כי חישוב המענק על פי הנוסחה יגרום לעיוות; (ב) מקרה שבו התברר בדיעבד כי הפער בין ההוצאות הקבועות בפועל ובין המענק המבוקש הוא פער קיצוני ומופרז (פסקאות 78-83 להחלטה). בהחלטה צוין כי עשוי להתקיים יחס הפוך בין עוצמת הצדקה הקיימת לבחינת ההוצאות הקבועות מראש, לבין הפער בין ההוצאות הקבועות ובין המענק המחושב על פי הנוסחה.

32. במקרים שבהם יש הצדקה לבחינת ההוצאות הקבועות, נערכת בחינה של הדו"חות הכספיים לצורך חילוץ רכיבי ההוצאה הרלוונטיים. נזכיר כי החוק אינו מגדיר מהן "הוצאות קבועות" והסיווג של הוצאות כקבועות נעשה בהתאם לשאלה האם מדובר



## מדינת ישראל

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

בהוצאות שלא ניתן להימנע מהן (ראו עניין **אי איי סי אייזנברג**, פסקאות 18-19). ועדות הערר עמדו על כך שההבחנה בין הוצאות קבועות להוצאות משתנות אינה יכולה להיעשות על בסיס טכני לפי קטגוריות קבועות מראש. **בערר ב.ג. ביטחון סיכמה** הוועדה את ההבחנה באופן הבא: "ניתן לקבוע שהוצאות קבועות הן הוצאות שאינן משתנות לפי היקף התפוקה ואילו הוצאות משתנות הן הוצאות המשתנות לפי היקף התפוקה. ואולם, הוצאות אלה צריך לבחון בכל עסק על פי מאפייניו ופעילותו..." (פסקה 60).

33. השאלה אלו מרכיבי הוצאה הם כאלו שלא ניתן להימנע מהן עשויה להיות מורכבת ובהקשר זה אנו סבורים כי יש לנקוט בפרשנות מרחיבה ומיטיבה (וראו עניין **אי איי סי אייזנברג**; עניין **אינקוגניטו**, פסקה 43; ערר 1254-22 **בייבל לנד פילגרימייגס בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 6.6.2022; ערר **ב.ג. ביטחון**, פסקה 57; ערר 1039-22 **תריסי רוני נ' רשות המיסים** (ניתן ביום 25.8.2022; להלן – עניין **תריסי רוני**), פסקה 44). גישה זו מקבלת משנה תוקף בהתייחס לעסקים בתחום עיסוקה של העוררת, שספגו פגיעה קשה כתוצאה ישירה ממגיפת הקורונה ונזקקו למענקי הסיוע כאוויר לנשימה.

### מן הכלל אל הפרט

#### ההצדקה לבדיקת ההוצאות הקבועות של העוררת

34. בהחלטה בהשגות ציינה המשיבה שתי הצדקות לבדיקת ההוצאות הקבועות של העוררת: האחת, הפער בין סכום המענקים הכולל שהתבקש על ידי העוררת לשמונה תקופות הזכאות מכוח החוק ובין סכום התשומות שקוּזו מול מע"מ בתקופות אלה. השנייה, החרג הקבוע בסעיף 7(8) לחוק לפיו "יראו גם עוסק שחלה ירידה ניכרת בהוצאות שהוציא לצורך ייצור הכנסה בעסקו בשל הפסקת פעילות העסק, ודיווח על מחזור עסקאות בשיעור אפס לגבי תקופת הזכאות כמי שדיווח על סגירת עסקו".

35. נעיר כי החרג הקבוע בסעיף 7(8) אינו חל ביחס לתקופות הזכאות בענייננו. אחד מהתנאים לקיומו של החרג הוא דיווח על אפס הכנסות "לגבי תקופת הזכאות"; בענייננו, העוררת אמנם דיווחה על מחזורי אפס בחודשים שונים בשנת 2020, אולם בתקופות הזכאות שבנדון דיווחה העוררת על הכנסות, גם אם בסכומים נמוכים, ולכן היא אינה נכנסת בגדרי חריג זה. יצוין כי בכתב התשובה ציינה המשיבה כי דיווחי העוררת על הכנסות בשיעור אפס ברוב חודשי תקופות הזכאות ועל הכנסות זניחות בחודשים הנותרים, מעידים על היעדר פעילות והיעדר הוצאות בעסק ומצטרפים להצדקה הראשונה שצוינה לבדיקת ההוצאות הקבועות (ולא בשל ההחרגה, שכאמור אינה חלה).

36. לעניין ההצדקה השנייה – כפי שצוין בהחלטות שונות בעבר, התשומות המדווחות למע"מ אינן כוללות את כל הוצאות העסק, וכן אינן תואמות בהכרח את מועד התהוות התשומות





## מדינת ישראל

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

בפועל ולפיכך אינן מהוות מדד מהימן להוצאות העסק; עם זאת, נימוק זה הוכר כהצדקה אפשרית לבדיקה מעמיקה יותר של נתוני העסק באמצעות בדיקת הדו"חות הכספיים או המאזנים של העסק (**ערר ב. ג. ביטחון**, פסקה 68).

37. נציין כי הגם שהמענקים לארבע תקופות הזכאות הראשונות (מרץ-אפריל 2020 עד ספטמבר-אוקטובר 2020) אושרו לעוררת בהתאם לנוסחה הקבועה בחוק ובדיקת ההוצאות הקבועות נערכה על ידי המשיבה ביחס לתקופות נובמבר-דצמבר 2020 וינואר-פברואר 2021 בלבד, התייחסה המשיבה בהחלטתה לנתוני התשומות וסכומי המענקים הכוללים של העוררת בכלל תקופות הזכאות. כמו כן, חישוב ההוצאות הקבועות של העוררת נעשה בהתבסס על נתוני שנת 2020 כולה. אנו סבורים כי יש טעם בבחינה כוללת זו של נתוני העוררת, שכן ההוצאות הקבועות (והבלתי נמנעות) מטבען אינן תחומות לפרקי זמן דו-חודשיים ומתפרסות על פני שנת התקציב כולה. לפיכך, בדיקת הנתונים במבט שנתי מאפשרת תמונה מהימנה יותר של הוצאות העסק וחישוב ההוצאות הקבועות יכול שיעשה בחלוקת ההוצאות השנתיות לתקופות דו-חודשיות.

38. כאמור, בין החודשים מרץ 2020 ליוני 2021 דיווחה העוררת על תשומות בסך 838,881 ₪, בעוד שסכום המענקים הכולל שביקשה העוררת עבור תקופות הזכאות כולן, עמד על 2,129,741 ₪. אם כן, התשומות שדווחו למע"מ מהוות כ- 39% מסכום המענקים הכולל המבוקש, ובמילים אחרות – סכום המענקים הכולל המבוקש גבוה פי 2.5 מהתשומות המדווחות. הגם שהפער היחסי בין הסכומים אינו מצדיק באופן מוחלט סטייה מהנוסחה ובחינת ההוצאות הקבועות, הרי שבשים לב לפער הכספי הניכר בין הסכומים וכן על רקע דיווח על הכנסות בשיעור אפס בתקופות קודמות, מקובלת עלינו טענת המשיבה כי יש מקום לעריכת **בדיקה** מעמיקה יותר של ההוצאות הקבועות. יודגש כי עריכת הבדיקה אין משמעותה קביעה אוטומטית של המענק על בסיס ההוצאות הקבועות בפועל; סטייה מהנוסחה תהא מוצדקת רק במידה שתוצאת הבדיקה תהיה כי קיים פער משמעותי בין ההוצאות הקבועות בפועל לסכום המענק על פי הנוסחה, באופן הגורם לעיוות תכלית המענק.

### הוצאות קבועות והוצאות שירדו לטמיון - בחינת נתוני העוררת

39. כפי שנקבע בעבר ובהתאם לעמדת המשיבה, בעסקי תיירות שפעילותם מתוכננת מראש, יש מקום לכלול בחישוב ההוצאות הקבועות גם הוצאות שהוצאו לפני פרוץ מגיפת הקורונה (ובמהלכה), ונועדו לפרויקטים שירדו לטמיון בשל משבר הקורונה. בנסיבות אלו ניתן לומר שמדובר בהוצאות שלא ניתן היה להימנע מהן (ראו ערר 21-1431 **הקשר הישראלי תיירות**).



## מדינת ישראל

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

בע"מ נ' רשות המיסים (ניתן ביום 7.4.2022, פסקה 92); ערר 1402-22 מ.ק.ת.ש קונסלטינג  
בע"מ נ' רשות המיסים (ניתן ביום 19.10.2022, פסקאות 29-34; להלן – עניין קונסלטינג).

40. בעניין קונסלטינג, קבעה ועדת הערר בהקשר זה:

"באופן עקרוני, הכרה בהוצאות שירדו לטמיון מתיישבת עם התכלית של בחינת ההוצאות הקבועות. הכותרת "הוצאות קבועות" מתייחסת למעשה להוצאות שלא ניתן להימנע מהן (ראו עניין ב.ג. ביטחון, פסקה 60 להחלטה). בעסקים שבהם הפעילות השוטפת היא מיידית או קצרת טווח – ההוצאות שלא ניתן היה להימנע מהן הן ההוצאות הקבועות, עלויות שהעסק נושא בהן באופן מתמשך ועקבי, ללא תלות בהיקף הפעילות. לעומת זאת, בעסקים שבהם מתבצעים פרויקטים ארוכי טווח – כמו במקרה דנן, ארגון קבוצות תיירות נכנסת – עשויות להיות הוצאות נוספות שהן בגדר הוצאות "בלתי נמנעות". הוצאות אלו הן חלק מפעילות ההכנה הנדרשת לצורך הפרויקט, שההכנסות ממנו יופקו רק בשלב מאוחר יותר. במקרים שבהם הפרויקט בוטל עקב מגפת הקורונה ולא התקבלו ההכנסות (כדוגמת קבוצת התיירות שעל הכנתה עמל העסק זמן רב מראש), נוצר מצב שההוצאות שנעשו בשלב מוקדם יותר ירדו לטמיון." (פסקה 32 להחלטה)

41. כאמור, חישוב ההוצאות הקבועות שערכה המשיבה כמפורט בהחלטה בהשגה, עומד על 915,713 ₪ לשנת 2020, זאת על פי מאזן בוחן לשנת 2020 ובחישוב הסעיפים הבאים: שכר דירה; הוצאות מימון; שכ"ט הלוואה בערבות מדינה; הנהלת חשבונות וליווי בנקאי; ביטוח ורישוי רכב; דמי חבר; פרסום; הוצאות אחזקה; אגרות; טלפונים; משרדיות; הוצאות אינטרנט; שירות תוכנות מחשב.

בהתאם לחישוב זה, סך ההוצאות הקבועות לתקופה דו-חודשית הוא 152,618 ₪ ולכל תקופות הזכאות (החל ממרץ-אפריל 2020 עד מאי-יוני 2021) סך של 1,144,641 ₪ (152,618\*7.5). בנוסף ציינה המשיבה כי היא מאשרת הכרה בהוצאות סעיף מכרזים, ע"ס 1,818 ₪.

42. לחישוב זה יש להוסיף את ההוצאות שירדו לטמיון, ובהקשר זה טענה העוררת להכרה במספר סעיפי הוצאה, כפי שיפורט להלן.

#### הוצאות שיווק

43. על פי מאזן בוחן לשנת 2020 הוציאה העוררת סכום של 557,244 ₪ עבור שיווק וקידום מכירות (קבוצה 603 במאזן הבוחן). העוררת הסבירה כי היא משמשת כסוכן רשמי של ממשלת ניגריה בכל הנוגע לביקור צליינים תושבי ניגריה בישראל. בתוך כך, משלמת העוררת בתחילתה של כל שנה קלנדרית סכומי כסף לנציגים מקומיים במדינות ניגריה השונות, העוסקים במתן שירותי שיווק לעוררת באותן מדינות (צוין כי ניגריה מחולקת ל-



## מדינת ישראל

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

36 מדינות ואזור הבירה). העוררת טענה כי הוצאות שיווק אלו כוללות תשלומים שהועברו לנציגים הניגריים המקומיים עבור פעילות השיווק וכן הוצאות בגין חומרי שיווק שונים שהעבירה העוררת לאותם נציגים. העוררת צירפה אסמכתאות על העברות בנקאיות שביצעה לנציגים בניגריה בחודשים ינואר-פברואר 2020 בסך כולל של 98,991 דולר וכן חשבוניות שהונפקו לעוררת מגורמים בניגריה עבור חומרי שיווק שונים בסך כולל של 33,440 דולר. חישוב משוערך של סכומים אלו בהתאם לשער הדולר במועד התשלום, מביא לסכום העומד על 456,887 ₪.

44. העוררת טענה כי הוצאות השיווק ירדו לטמיון שכן ההגבלות המיידיות שהוטלו בשל פרוץ מגיפת הקורונה החל מחודש מרץ 2020 וכן חוסר הוודאות המתמשך ששרר, לא אפשרו את הגעת הצליינים הניגרים לארץ במהלך שנת 2020 ואף בתחילת שנת 2021. על רקע הסברי העוררת והאסמכתאות שהוצגו, שוכנענו כי יש מקום להכיר בהוצאות השיווק שנתמכו באסמכתאות, בסכום של 456,887 ₪, כהוצאות שירדו לטמיון ולהכלילן במסגרת חישוב ההוצאות הקבועות השנתי של העוררת.

#### הוצאות הדפסה

45. בהשגה ובערר טענה העוררת כי יש להכיר גם בהוצאות הדפסה בסך 45,879 ₪ (קבוצה 601 במאזן הבוחן) כהוצאות שירדו לטמיון. צוין כי מדובר בהוצאות עבור הדפסת מוצרי קידום מכירות שנשלחו בתחילת שנת 2020 לגורמים המקומיים בניגריה, דוגמת מזוודות מעוצבות, חולצות מודפסות וכובעים ואף הוצאות אלו ירדו לטמיון בשל מגיפת הקורונה. לתמיכה בטענה זו הציגה העוררת כרטסת הנהלת חשבונות וחשבוניות משני ספקים איתם התקשרה לצורך כך. יש לציין כי בהחלטה בהשגה ציינה המשיבה כי אין מניעה להכיר בסעיף ההדפסות כהוצאה קבועה ככל שהיתה מצורפת הוכחה להוצאות אלו. לפיכך, מצאנו לקבל טענת העוררת ולהוסיף את הוצאות ההדפסה בסך של 45,879 ₪ לחישוב ההוצאות הקבועות.

#### הוצאות בגין נסיעות לחו"ל

46. העוררת ביקשה להכיר בהוצאות עבור נסיעות לחו"ל בסך 123,144 ₪ כהוצאות קבועות (קבוצה 621 במאזן הבוחן). הוצאות אלו שולמו עבור נסיעות של נציגי העוררת לניגריה ולדובאי בחודשים נובמבר 2020 ודצמבר 2020, בהתאמה. לעניין הנסיעה לניגריה ציינה העוררת כי נסיעה זו בוצעה בזמן שחלה ירידה ניכרת בהיקף חולי הקורונה בישראל והתחייבה בשל היות העוררת סוכנת רשמית בישראל מטעם ממשלת ניגריה כאמור, ולצורך חתימה על הסכם מינוי לסוכנת רשמית לשנת 2021. העוררת הציגה הסכם שנחתם בנובמבר 2020 בינה ובין ממשלת ניגריה וצירפה אסמכתאות שונות על נסיעה ושהייה בניגריה בתאריכים אלו. ברם, לטענת העוררת, בשל התפשטות מחודשת של נגיף הקורונה בתחילת



## מדינת ישראל

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

שנת 2021, נמנע ממנה להביא את התיירים לארץ בתקופה זו ועד לחודש אוגוסט 2021 זקפה העוררת הכנסות זעומות בלבד.

47. לטעמנו יש מקום להכיר בהוצאות הנסיעה לניגריה כהוצאות שירדו לטמיון. שוכנענו כי העוררת לא יכולה היתה להימנע מנסיעה זו ופעלה כמיטב שיקול דעתה באותה עת לצורך הבטחת המשך פעילותה. אכן, התפשטותו המחודשת של נגיף הקורונה בתחילת שנת 2021 מנעה ממנה מימוש הבאת התיירים מניגריה בפועל, לכל הפחות עד לסיום תקופות הזכאות מכח החוק.

48. לצד זאת, לא מצאנו לכלול בחישוב ההוצאות הקבועות את הוצאות הנסיעה לדובאי; העוררת טענה כי נסיעה זו נערכה בניסיון "לפתח שווקים חדשים" ובמסגרתה שלחה העוררת כ- 15 אנשי עסקים ערבים ויהודים מטעמה לכנס עסקי בדובאי. לדברי העוררת הניסיון לפתיחת שוק חדש זה לא צלח אף הוא נוכח התפשטותו המחודשת של הנגיף. מעבר לעובדה כי לא ברורה לנו מהותו של אותו "כנס עסקי" והקשר לפעילותה של העוררת, הרי שבאסמכתאות שצירפה העוררת בקשר עם נסיעה זו צוין כי בעקבות נסיעה זו הצליחה העוררת לקבל קבוצה ונצמחה לה הכנסה (כרטסת הוצאות שיווק לדובאי, נספח י"א לתגובה לכתב התשובה).

לפיכך, הוצאות הנסיעה שיש לקחת בחשבון בחישוב ההוצאות הקבועות (בהתאם למאזן הבוחן ובניכוי הוצאות הנסיעה לדובאי) עומדות על סך של כ- 45,000 ₪.

#### הוצאות שכר

49. כאמור, טענה העוררת כי במהלך תקופת הקורונה צמצמה את מצבת עובדיה ככל הניתן והמשיכה להעסיק עובדים שמשרותיהם נדרשו לצורך המשך פעילותה ועל כן, ובהתאם להחלטות שונות של ועדת הערר, יש להכיר בהוצאות שכר אלו כהוצאות קבועות. העוררת פירטה בתגובה לכתב התשובה את שמותיהם ומשרותיהם של שישה עובדים, ביניהם: מנכ"ל העוררת (שהוחלף בחודש יוני 2020 על ידי סמנכ"ל החברה לאחר שנפצע בתאונת עבודה); מנהל חשבונות וניהול קשרי לקוחות; שיווק ואופרציה; שימור לקוחות ופיתוח אסטרטגי; מזכירה ופיתוח תיירות יוצאת.

50. נציין כי אנו שותפים לעמדה לפיה במקרים מסוימים יש מקום להכיר בהוצאות שכר כהוצאות קבועות, הכל בהתאם לאופי העסק ולמכלול נסיבות העניין (ראו עניין ל.לייב פרוייקטים, עניין מג.ב. שירותי ניקיון; עניין אי איי סי אייזנברג; עניין אטלנטיס; ערר ב.ג. ביטחון). נציין כי סוגיה זו נדונה בעיקר ביחס לשכר המנהלים, אולם נקבע כי במקרים המתאימים ניתן להכיר גם בהוצאות שכר של עובדים כהוצאות קבועות (ערר ב.ג. בטחון, פסקאות 76-77). חלק מהשיקולים הרלוונטיים במסגרת בחינת סוגיה זו הם האם הוצאות השכר צומצמו במהלך תקופת הקורונה, האם השכר שניתן הוא סביר ומקובל מבחינה אובייקטיבית ועוד.



## מדינת ישראל

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

51. מפירוט הוצאות השכר של העוררת לשנת 2020 שצורף לכתב התשובה, עולה כי העוררת צמצמה את מצבת עובדיה מ- 12 עובדים בינואר 2020 ו-8 עובדים בפברואר ומרץ 2020, ל- 3 עובדים החל מאפריל עד נובמבר 2020, ול-4 עובדים בדצמבר 2020. גם עלויות השכר הכלליות של העוררת צומצמו משמעותית ביחס לשנת 2019: מ- 1,375,681 ₪ בשנת 2019 ל- 539,244 ₪ בשנת 2020. בהתאם לפירוט הוצאות השכר לשנת 2020, גובה השכר החודשי הממוצע עבור שלושה עובדים שהועסקו במהלך תקופת הקורונה, עמד על 30,000 ₪ בקירוב. בנסיבות אלו ומשהוברר כי העוררת המשיכה לפעול כמיטב יכולתה ונקטה מאמצים משמעותיים לשם כך, נחה דעתנו כי יש מקום להכיר בהוצאות שכר כוללות בגובה 20,000 ₪ לחודש, המבטאות שכר סביר בנסיבות העניין עבור שני עובדים שהעסקתם היתה הכרחית לצורך שימור פעילות העסק. לאור התוצאה ובשים לב לגובה השכר כאמור, לא ראינו הכרח להכריע בדבר זהות העובדים ששכרם נלקח בחשבון.

### חישוב סכום ההוצאות הקבועות של העוררת

52. על יסוד כל המפורט לעיל, חישוב סך ההוצאות הקבועות של העוררת לשנת 2020 הוא כדלקמן: 915,713 ₪ (בהתאם לחישוב המשיבה בהחלטה בהשגה) + 1,818 ₪ (הוצאות מכרזים) + 456,887 ₪ (הוצאות שיווק) + 45,879 ₪ (הוצאות הדפסה) + 45,000 ₪ (הוצאות נסיעה לניגריה) + 240,000 ₪ (הוצאות שכר) = 1,705,297 ₪.

בהתאם לכך, סך ההוצאות הקבועות לתקופה דו-חודשית – 284,216 ₪.

סך ההוצאות הקבועות לכל תקופות הזכאות (מרץ 2020 עד יוני 2021;  $284,216 * 7.5$ ) – 2,131,620 ₪.

53. כאמור, העוררת הגישה בקשות למענקים בסכום כולל של 2,129,741 ₪. חישוב ההוצאות הקבועות בפועל לתקופות אלו המפורט לעיל, עולה במעט על סכום המענקים ולפיכך ודאי שאין הצדקה לסטות מהנוסחה, ויש לחשב את המענקים לתקופות הזכאות מושאות העררים שבפנינו בהתאם לנוסחה הקבועה בחוק, כפי שנעשה בתקופות הזכאות הקודמות.

54. כאמור, בחנו את הפער בין ההוצאות הקבועות אל מול המענקים המבוקשים עבור כל תקופות הזכאות מכח החוק, בהתאם לחישוב שערכה המשיבה. נציין, כי גם בחינה של ההוצאות הקבועות ביחס לסכום המענק המבוקש עבור כל תקופות זכאות בנפרד, מביאה למסקנה זהה. לפי בחינה זו, יש לבדוק את הפער בין סכום ההוצאות הקבועות בפועל לתקופה דו-חודשית, העומד על 284,216 ₪, לסכום המענק המבוקש ביחס לכל אחת מתקופות הזכאות שבפנינו – 500,000 ₪ לתקופת נובמבר דצמבר 2020 ו- 366,673 ₪ לתקופת ינואר-פברואר. מסקנתנו היא כי גם בבחינה פרטנית דו-חודשית אין מדובר בפער



## מדינת ישראל

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

משמעותי במידה כזו המצדיקה את הסטייה מהנוסחה וחישוב המענק בהתאם להוצאות הקבועות בפועל.

55. מסקנה זו מתחזקת על רקע מצבה הכלכלי של העוררת, כפי שמתקף מהדו"חות הכספיים שלה. בערר ב.ג. ביטחון נקבע כי מקום בו נמצא פער משמעותי בין התשומות המדווחות לגובה המענק, יש ראשית "לבור את הבר מהדוחות הכספיים המציגים תמונה מלאה יותר של השפעת מגפת הקורונה על תוצאות העסק, ולבחון האם גובה המענקים המתקבלים בחישוב על-פי הנוסחה המופיעה בחוק יוצר עיוות משמעותי שאינו עולה בקנה אחד עם תכליות החוק כמפורש לעיל. זאת, תוך מתן דגש לסוג העסק, השפעת משבר הקורונה עליו ומידת הפגיעה של העסק מהמשבר" (פסקה 68 להחלטה).

ובהמשך:

"... ניתן לקבוע אפוא, כי כאשר עסק שהיה רווחי בשנת 2019 מציג הפסד בשנת 2020 גם לאחר חלוקת המענקים - חזקה שהמענקים לא חרגו מתכליתם וממילא לא כיסו את ההוצאות הקבועות והבלתי נמנעות של העסק. לכן, במקרים אלה אין הצדקה להקטנת מקדם הקבועות והקטנת גובה המענקים" (פסקה 71 להחלטה).

אין חולק כי כפועל יוצא מתחום עיסוקה, נפגעה העוררת פגיעה קשה שנגרמה באופן ישיר ממגיפת הקורונה. שנת 2019 הניבה לחברה רווח (לפני מס) בגובה 509,144 ₪. בשנת 2020, בעקבות משבר הקורונה, מחזור ההכנסות של החברה קרס בכ-80% וההפסד הנקי של החברה (ללא מענקי קורונה) הסתכם ל-2,123,703 ₪. החציון הראשון של שנת 2021 המשיך באותה מגמה, ובהתאם למאזן הבוחר לתקופה, מחזור החברה עמד על כ-187 אלפי ₪ בלבד וההפסד התפעולי הסתכם ל-1,025,710 ₪. דהיינו, סך ההפסד לשנת 2020 ולחציון הראשון של שנת 2021 יחד מסתכם ל-3,149,413 ₪, בעוד שסך המענקים אשר התבקשו על ידי העוררת לכל תקופות הזכאות, הסתכמו ל-2,129,741 ₪.

במילים אחרות, סך ההפסדים של החברה לתקופות מענקי הקורונה גבוהים בלמעלה ממיליון ₪ מסך המענקים אשר התבקשו על ידה, וזאת למרות שנתוני שנת 2020 כוללים את חודשי ינואר-פברואר, טרום הקורונה, כך שההפסד בתקופת הקורונה אף גבוה יותר. לטעמנו, משמעות הדבר היא כי גובה המענקים שהתבקשו אינם יוצרים עיוות בתכליות החוק; אנו סבורים כי במקרה זה דווקא הקטנת גובה המענקים והעמקת הפסדי החברה, אשר נגרמו באופן ברור כתוצאה ממשבר הקורונה, אינה עולה בקנה אחד עם תכליות החוק.

### איחור המשיבה במתן החלטות בהשגות

56. החלטות המשיבה בהשגות שהגישה העוררת התקבלו בחריגה של 130 ימים לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020 ו-89 ימים לתקופת הזכאות ינואר-פברואר 2021 מסד



## מדינת ישראל

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

הזמנים הקבוע בסעיף 12(א) לחוק, העומד על 120 ימים. לטענת העוררת, בהתאם לפסיקת ביהמ"ש המחוזי בפס"ד **בטחון הצפון**, יש לקבל את העררים בשל כך.

57. 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** (פורסם בנבו; 20.05.2018). בפסק הדין הבחין בית המשפט בין הסדרים שנקבע להם מועד 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 לבין מועד מנחה תלויה באופי ההסדר ובתכליתו, כאשר במקרים שבהם לא נקבעה בחוק הוראה מפורשת לגבי תוצאות החריגה מן המועד, קיימת חזקה פרשנית כי מדובר בהוראה בעלת אופי מנחה (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.

58. 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 וכי בנוגע לחוק התכנית לסיוע כלכלי, תכלית ההסדר היא מתן סיוע מהיר ויעיל לעסקים שנפגעו על מנת לספק להם "חמצן" בתקופת החירום של נגיף הקורונה, כך שספק אם ניתן להתייחס למועד הקבוע בחוק למתן החלטה בהשגה כמנחה בלבד. לפיכך נקבע כי היה מקום לקבל את הערר בשל האיחור המשמעותי במתן החלטה בהשגה, שעמד על 68 ימים. בעמ"נ 3720-11-21 **בוריס פודולסקי נ' רשות המיסים** (פורסם בנבו, 15.07.2022; להלן – **פס"ד פודולסקי**), שב בית המשפט המחוזי על קביעותיו בפס"ד **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). יצוין כי בשני פסקי דין אלו קבע בית המשפט כי היה מקום לקבל את העררים גם לגופם. עוד יצוין כי על **פס"ד פודולסקי** תלויה ועומדת בקשת רשות ערעור לבית המשפט העליון.

59. בפסקי דין של בתי משפט מחוזיים אחרים שניתנו לאחרונה, הוצגה גישה מקלה יותר ביחס לאיחור המשיבה במתן החלטה בהשגה. כך, בעמ"נ (תל אביב-יפו) 40318-12-21 **פליסידד (פיסגה) בע"מ נ' רשות המסים בישראל** (פורסם בנבו, 13.11.2022; להלן – **פס"ד פליסידד**) נקבע כי אין מקום לקשור בין האיחור בקבלת החלטה לבין קבלת או דחיית ההשגה לגופה, וכי שאלת הזכאות למענק צריכה להתברר בנפרד מסוגיית האיחור במתן החלטה בהשגה ומשמעותה. בפסק הדין נקבע כי הסנקציה המתאימה במקרה של איחור





## מדינת ישראל

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

משמעותי היא פסיקת הוצאות כנגד המשיבה, זאת אף במקרה של אי זכאות למענק (פסקאות 66-69 לפסק הדין).

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

ובהמשך:

"**אני סבור כי המחוקק באופן מודע ומכוון לא קבע כי איחור במתן החלטה בהשגה, יביא לכך שיראו את ההשגה כאילו התקבלה. מדובר למיטב הבנתי בעמדה עקרונית, המשתלבת בנקודת האיזון אותה בחר המחוקק לאמץ. לאור זאת ולמעט במקרים חריגים במיוחד, אין די בעצם האיחור כדי להביא לקבלת ההשגה והערר. לצד זאת, איחור משמעותי במיוחד, עשוי להצטרף לטעמים אחרים ולהצדיק את קבלת הערר**" (פסקה 75 לפסק הדין).

לעניין פסיקת הוצאות התייחס בית המשפט למדיניות המוצעת ב**פס"ד פליסידד**, וקבע כי ייתכנו מקרים חריגים בהם תהיה הצדקה להשית הוצאות על המשיבה כאיזון לדרך התנהלותה.

61. ועדות הערר אימצו, ככלל, גישה דומה לזו הנשקפת מפסיקות בית המשפט האחרונות ב**פס"ד פליסידד** ו**פס"ד ברקת**. בהחלטות שונות של ועדות הערר נקבע שאיחור במתן ההחלטה בהשגה עשוי להוות שיקול בביקורת השיפוטית על סבירות ההחלטה, במיוחד במקרים שבהם הממצאים העובדתיים בשאלת הקשר הסיבתי אינם מובהקים דיים (ראו עניין **חיים ישראלי**; ערר 1947-21 **סנסה ייצור נייר בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 2.2.2022); ערר 2133-21 **אדיר מילר בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 15.2.2022); להלן – עניין **אדיר מילר**); עניין **תריסי רוני**; ערר 1112-22 **ש.ס. שאמא עבודות פיתוח ובניה בע"מ נ' רשות המיסים** (ניתן ביום 16.10.2022)).

עוד נקבע כי איחור בהחלטה בהשגה עשוי להצדיק חיוב המשיבה בהוצאות (עניין **אדיר מילר**; ערר 1673-21 **ת'קאפאת ויותר בע"מ נ' רשות המיסים** (ניתן ביום 7.6.2022); ערר 1245-22 **אולימפוס כנסים ותיירות בע"מ נ' רשות המיסים** (ניתן ביום 6.11.2022)).

62. ככלל וכל עוד לא התקבלה הכרעת בית המשפט העליון בסוגיה זו, אנו סומכים ידינו על פסיקת בית המשפט ב**פס"ד פליסידד** וב**פס"ד מגדלי ברקת**, וסבורים כי יש להפריד בין סוגיית הזכאות למענק לסוגיית האיחור במתן ההחלטה בהשגה. בנוסף אנו שותפים לגישת בית המשפט ב**פס"ד מגדלי ברקת** לפיה, בנסיבות המתאימות, איחור משמעותי במיוחד עשוי להצטרף לטעמים אחרים ולהצדיק את קבלת הערר.



## מדינת ישראל

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

63. כאמור, בעררים שבפנינו איחרה המשיבה איחור ניכר במתן ההחלטות בהשגות. לאור קבלת העררים ובהתחשב באיחור במתן ההחלטות על רקע פסקי הדין כמפורט לעיל, ראינו לנכון לחייב את המשיבה בהוצאות העוררת בסך של 15,000 ₪.

#### סוף דבר

64. העררים מתקבלים במלואם. העוררת זכאית למענקים בהתאם לחישוב על פי הנוסחה הקבועה בחוק ובסכום של 500,000 ₪ לתקופת נובמבר-דצמבר 2020 ו-366,673 ₪ לתקופת ינואר-פברואר 2021. ככל שקיימת יתרה לתשלום, תועבר זו לעוררת תוך 30 ימים מהיום כשהיא נושאת הפרשי הצמדה וריבית על פי דין החל מיום הגשת הבקשות למענק.

65. המשיבה תישא בהוצאות העוררת בסך של 15,000 ₪ שישולמו תוך 30 ימים מהיום, שאם לא כן יישאו הפרשי הצמדה וריבית מהיום ועד למועד התשלום בפועל.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 60 יום.  
ניתנה היום, כ"ד טבת תשפ"ג, 17/01/2023, בהעדר הצדדים.

ברוך ברוכי, רו"ח

חבר

ליאת קציר-מרגלית, עו"ד

יו"ר הוועדה