



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

ערר 1447-23

לפני כבוד חברי הוועדה:  
ערן עסיס, עו"ד - יו"ר  
טניה חכמוב, רו"ח - חברה

העוררת: **ש.צ. פיננסיים בע"מ, ח.פ.** 513565523  
באמצעות עדי אברמוביץ

**נ ג ד**

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

**החלטה**

**רקע על פעילות העוררת**

1. העוררת היא חברה העוסקת במתן אשראי, תוך שימוש בניכיון שיקים.
2. להבהרת העניינים שידונו להלן, נתעכב תחילה על אופי הפעילות העסקית של העוררת, שאינו שנוי במחלוקת. לקוחותיה של החברה הם עסקים ואנשים פרטיים בעלי דירוג אשראי נמוך, שאינם מקבלים הלוואות בבנקים. לצורך קבלת אשראי, הלקוח מעביר לרשות העוררת שיק לפירעון עתידי, ובתמורה מקבל מן העוררת סכום כסף נמוך יותר; ההפרש בין סכום השיק לבין הסכום שהלקוח מקבל מכונה "עמלת ניכיון", והוא הסכום שאותו רושמת העוררת כהכנסה (העוררת מפיקה חשבונית ללקוח בסכום זה בלבד). מן העבר השני, העוררת מקבלת אשראי מספקי ניכיון – גופים פיננסיים המעניקים לה קווי אשראי, כאשר השיקים העתידיים המוחזקים אצל העוררת משמשים בטוחה; ההפרש בין ערך השיקים המשמשים בטוחה לבין גובה האשראי מכונה גם הוא, בספריה של העוררת, "עמלת ניכיון".
3. אם כן, ההכנסות השוטפות של העסק הן מעמלות ניכיון בלבד (ההפרש החיובי בין ערך השיקים לסכום שהיא מעבירה ללקוחות), וההוצאות השוטפות של העסק הן בעיקר מעמלות ניכיון (ההפרש השלילי בין ערך השיקים לסכום האשראי שמוקצה לה על ידי ספקי הניכיון). מטבע הדברים, באופן רגיל העוררת גובה עמלות ניכיון גבוהות מאלו שהיא מוציאה והיא ניזונה מהפער הזה.



## מדינת ישראל

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

4. עובדה נוספת הראויה לציון היא כי ישנו הבדל משמעותי בין אופן רישום ההכנסות וההוצאות של העוררת לבין תזרים המזומנים שלה. מבחינת תזרים ההכנסות, העוררת מייצרת הכנסות כתוצאה מפירעון השיקים שמוחזקים אצלה, ואולם ההכנסה הנרשמת בספריה של העוררת היא עמלת הניכיון בלבד, בגובה ההפרש בין סכום השיק ובין הסכום שהועבר ללקוח כנגדו. גם בצד ההוצאות, העוררת לא רושמת בספריה באופן שוטף אלא את עמלות הניכיון שהיא משלמת (לצד הוצאות תפעוליות אחרות); במקרה שבו השיק נפרע, ההכנסה התזרימית מכסה על ההוצאה התזרימית (שנעשתה מוקדם יותר), ואולם במקרה שבו השיק חזר והעוררת לא מצליחה לפרוע את השיק, היא רושמת כהוצאה את יתרת הסכום שאותו הקצתה ללקוח כנגד אותו שיק.
5. אם כן, בפעילות העסקית הרגילה של העוררת היא גובה עמלות ניכיון גבוהות מאלו שאותן היא משלמת; הפער בין העמלות מכסה על עמלות הניכיון שהעוררת משלמת ועל הוצאותיה התפעוליות (ומותיר בידיה שיעור רווח מסוים), אך הוא נועד לכסות גם על הסיכון הגלום באפשרות שהשיק לא ייפרע, שאז נזקפות לחובת העוררת הוצאה נוספת.

### הליכי בקשת המענק וההשגה

6. העוררת הגישה מספר בקשות למענקי הוצאות קבועות, בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התשי"ף-2020 (להלן – **החוק** או **חוק התוכנית לסיוע כלכלי**).
7. רוב המענקים שולמו לעוררת בהתאם למנגנון הקבוע בחוק, ואולם הבקשה למענק בגין תקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020 נדחתה. בהחלטה צוין כי נערכה בדיקה ונמצא שההוצאות הקבועות של העוררת נמוכות מגובה המענק המחושב, וכי המענקים ששולמו ביתר תקופות הזכאות משקפים את ההוצאות הקבועות, כך שאין זכאות למענק בתקופה הנדונה.
8. ביום 15.8.2021 הגישה העוררת השגה כנגד החלטה זו, וטענה בין היתר כי יש לראות בהוצאות המימון שלה כהוצאות קבועות. החלטה בהשגה התקבלה רק ביום 14.3.2023, ובמסגרתה נדחו טענות העוררת. בתמצית, צוינו הנימוקים הבאים:
- (א) הוצאות המימון שנכללו בדוחותיה הכספיים של העוררת לשנת 2019 (היינו, עמלות הניכיון) הן עלות המכר, הוצאה שנועדה לצורך ייצור הכנסה; אם מקבלים את הטענה שזוהי הוצאה קבועה, אזי כביכול כל הכנסות החברה הופקו ללא מרכיב משתנה של עלות המכר.



## מדינת ישראל

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

(ב) הוצאות המימון מתהוות כאשר החברה פונה לבקש ניכיון על שיק, וכאשר לא מנכים שיקים אין הוצאות מימון, כך שלא מדובר בהוצאה קבועה.

(ג) ההוצאות הקבועות חושבו על פי ביאור 7 לדוחות הכספיים בסך של 260,048 ש"ח, על פי הסעיפים הבאים: תקשורת, שירותים מקצועיים, אחזקה וחשמל, משרדיות, הנהלת חשבונות וביקורת. סך המענקים שאושרו גבוה מסך המענקים השנתי של החברה, ולכן בתקופה הנוכחית מקדם הזכאות נקבע ל-0%.

9. מכאן הערר שבפנינו.

10. בכתב הערר ציינה העוררת כי בד בבד עם ההחלטה בהשגה, קיבלה 4 הודעות דחייה נוספות – בגין מענקים שכבר אושרו לה בשלב קודם (מענקים לתקופות הזכאות יולי-אוגוסט 2020, ספטמבר-אוקטובר 2020, ינואר-פברואר 2021, ומרץ-אפריל 2021). העוררת ציינה כי מענקים אלו נדחו מאותו הטעם שבגיננו נדחתה ההשגה בתקופת הזכאות הנדונה וביקשה כי הערר שבנדון יכלול את כל תקופות הזכאות שבמחלוקת. המשיבה מצידה לא התייחסה לבקשה זו.

### טענות הצדדים

11. בכתב הערר, טענה העוררת כי לא הייתה סיבה מוצדקת לסטות מהנוסחה ולבחון את הוצאותיה הקבועות, והצביעה על ההפסדים הגדולים שנרשמו בספריה בשנת 2020, אשר לדעתה מדברים בעד עצמם ומעידים על מצבה הקשה של החברה בתקופת הקורונה. לגופו של עניין, טענה העוררת כי עמלות הניכיון הן הוצאה קבועה שהיא לא יכולה הייתה להימנע ממנה, והראתה כי בתשלומי הוצאות עמלות הניכיון חלה ירידה חלקית בלבד, למרות הירידה הדרמטית בהכנסות מעמלות ניכיון. בנוסף טענה העוררת כי יש להביא בחשבון גם את החובות האבודים בגין שיקים שחזרו – הוצאה שגם בה חלה עליה ניכרת וצפויה לחול עליה בדוחות הכספיים 2021 (דוחות שהכנתם הושלמה במהלך בירור הערר והוצגו לאחר מכן בתום הדיון).

12. כמו כן, הלינה העוררת על החריגה המשמעותית מהמועד שנקבע בחוק למתן החלטה בהשגה (ניתנה לאחר 576 ימים במקום 120 הימים הקבועים בחוק), כמו גם על הזמן הממושך שחלף עד שהתקבלה הודעת הדחיה ביתר תקופות הזכאות שהוזכרו לעיל (בחלק מהמקרים, למעלה משנתיים מאז אושר המענק). העוררת טענה כי יש לפסול את ההחלטות מהטעם הזה, והעירה כי בהתאם לפסיקת בית המשפט העליון, במקרה של עיכוב משמעותי נטל הראייה המוטל על המשיבה הוא כבד יותר.



## מדינת ישראל

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

13. בכתב התשובה, העירה המשיבה כי בחישוב ההוצאות קבועות, יש להביא בחשבון רק הוצאות שלא ניתן להימנע מהן במצב של חוסר פעילות. המשיבה עמדה על כך שעמלות הניכיון שהעוררת משלמת נגזרות מהפעילות שלה, ואילו הייתה מגיעה למצב של חוסר פעילות – היא לא הייתה צריכה לשלם את עמלות לספקי הניכיון. לעמדת המשיבה, הוצאות קבועות נבחנות במצב של חוסר פעילות, ובמצב כזה – אין לעוררת הוצאות על עמלות ניכיון. לעניין החובות האבודים, טענה המשיבה כי כלל לא מדובר בהוצאה, אלא בביטוי חשבונאי של ביטול הכרה בהכנסות שהוכרו בעבר – בשל כשל בגביית אותן הכנסות.
14. לעניין האיחור בהשגה, עמדה המשיבה על פסיקת בית המשפט העליון ממנה עולה כי במקרה של איחור אין סנקציה של ביטול ההחלטה או קבלה אוטומטית של ההשגה, וכן הזכירה את העומס והקשיים שאיתם התמודדה ואשר הביאו לאיחורים במתן ההחלטות.
15. בתגובה לכתב התשובה, העוררת הציגה טבלה המשווה בין היקף הוצאות להיקף ההכנסות מעמלות ניכיון – ולפיה בשנים 2018-2019 הוצאות שנרשמו בגין עמלת ניכיון לא עלו על 50% מההכנסות, ואילו בשנת 2020 חלה עליה ל-100%, ובשנת 2021 ל-128% - נתונים הממחישים את העליה הניכרת בהוצאות אלו עקב הבעיות שנוצרו בתקופת הקורונה. בעניין החובות האבודים, הסבירה העוררת כי מדובר בהוצאה שונה מזו שנרשמת בעסקים רגילים – שכן לא מדובר רק ברישום חשבונאי-טכני של ביטול הכנסה אלא בתשלום בפועל שנעשה כנגד השיק.
16. בדיון שהתקיים באמצעים טכנולוגיים, הבהירה העוררת כי בתקופת הקורונה ספגה הוצאות גבוהות באופן משמעותי, בעיקר בעקבות שיקים שחזרו – שאותם היא נאלצה לשלם, ובגין כך היא נאלצה לשלם גם עמלות ניכיון גבוהות יותר. העוררת הבהירה כי ספקי הניכיון אינם גובים ממנה עמלות ניכיון ספציפיות בגין כל שיק שהיא מציגה, וכי היא מקבלת קו אשראי כולל כנגד השיקים המהווים בטוחה; העוררת הסבירה כי שיק שמועד פרעונו הגיע והוא חוזר אינו יכול לשמש בטוחה, ומהטעם הזה עלות האשראי הייתה גבוהה יותר בתקופת הקורונה ולכן עמלת הניכיון עלתה בהתאם.
17. עוד הסבירה העוררת בדיון כי ההוצאות בגין חובות אבודים נרשמו באיחור מסוים – ההוצאה בפועל קרתה במועד הפרעון של השיק, אך בהתאם לתקינה החשבונאית, הרישום של חוב אבוד בספרים נעשה רק לאחר הליך ארוך שכולל בדיקה משפטית לגבי אפשרויות הגביה (ולו באופן חלקי) – כך שעיקר ה"ניזק" בגין החובות האבודים אינו מופיע בדוחות לשנת 2020 אלא בדוחות הבאים.
18. לאחר הדיון, לבקשת הוועדה, הציגה העוררת את דוחותיה הכספיים לשנת 2021, ואכן, בשנה זו נרשמו חובות אבודים בשיעור כמעט כפול מזה שנרשמו בשנת 2020.



## מדינת ישראל

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

19. בשלב זה ניתנו למשיבה שתי הזדמנויות נוספות להסביר מדוע היא סבורה שהסטיה מן הנוסחה הייתה מוצדקת במקרה זה – בפרט לאור ההפסדים העצומים שנרשמו בספרי העוררת בשנים 2020 ו-2021, שמעידים על פניהם על מרכיב משמעותי של הוצאות שלא ניתן להימנע מהן.

20. המשיבה שבה על טענותיה לעניין אופי ההוצאות כהוצאות משתנות ולא קבועות, וטענה כי אין מקום להרחיב את הגדרת המונח הוצאות קבועות מעבר להגדרה הרחבה ממילא שהוכרה על ידי הוועדה בהחלטותיה בעבר. לעמדת המשיבה, ההוצאות הקבועות שאותרו הן נמוכות ביותר, בפער שמצדיק סטיה מהנוסחה. לשיטת המשיבה, גם אם יש מקום להתחשב בתוצאות הרווח וההפסד של העסק, אין מדובר בשיקול בלעדי, והוא אינו יכול לעמוד במקום שבו ההוצאות הקבועות הן מזעריות. כמו כן, הפנתה המשיבה לפסיקה שניתנה בערר 1303-21 בסמ"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 4.1.2022; להלן – ערר בסמ"מ נ' רשות המסים), אשר אושר על ידי בית המשפט המחוזי בעמ"נ 37303-02-22 בסמ"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 2.6.2023; להלן – עמ"נ בסמ"מ נ' רשות המסים) – פסיקה אשר לעמדתה תומכת בפרשנותה.

21. בתגובה נוספת מטעם המשיבה הודגש כי אין מקום להכיר בהוצאה משתנה כהוצאה קבועה, רק מן הטעם שהיא הפכה להפסדית עבור העוסק, וכי החוק לא נועד לכסות על אובדן רווחים או על הפסדים. המשיבה הדגישה כי גם בעניין בסמ"מ נ' רשות המסים נוספות שהחברה נאלצה לשאת בהן (אף שנרשמו הפסדים בדוחותיה הכספיים). המשיבה הביעה התנגדות גם לחישוב החלופי שהועלה בדיון ולפיו ההוצאה הקבועה, במרכיב עמלות הניכיון, תחושב בהתאם לשיעור העליה ביחס שבין הוצאות העמלות לבין ההכנסות מעמלות, וטענה כי תוצאת חישוב זה לפי נתוני שנת 2020 אף אינה מתיישבת עם נתוני שנת 2021.

### דיון והכרעה

22. במהלך הדיון הבהרנו למשיבה כי על פניו, טענותיה אינן מתיישבות עם הפסיקה ואינן מבססות את שלילת המענקים. לאחר תום הדיון ולאחר שהוגשו הדוחות הכספיים לשנת 2021 מצד העוררת והשלמות טיעון מצד המשיבה, שבנו ועיינו בכתבי הטענות ולא מצאנו מקום אלא למסקנה אחת ברורה – דין הערר להתקבל במלואו. להלן נעמוד בהרחבה על טעמי החלטתנו.

רקע נורמטיבי – חריגה מהנוסחה ובדיקת ההוצאות הקבועות



## מדינת ישראל

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

23. נקודת המוצא היא כי המענקים לפי חוק התוכנית לסיוע כלכלי נועדו לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטות של נגיף הקורונה. בהתאם לחוק, גובה המענק שניתן לעוסקים שנמצאו זכאים לכך מחושב לפי נוסחה שקובעת את "מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות". במקרים הרגילים, המקדם מחושב לפי דיווחי ההכנסות ודיווחי התשומות של העסק בשנת 2019.

24. עם זאת, בחוק נקבעה הוראה לפיה ניתן לסטות מהמקדם המחושב לפי הנוסחה, ולקבוע את המענק בהתאם לשיעור התואם את ההוצאות הקבועות של העסק. מפאת חשיבותה נביאה כלשונה:

**"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" (פיסקה (2) להגדרת "מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות", סעיף 7 לחוק).**

25. בערר 1750-21 **אינקוגניטו מוסיקה** (2002) **בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 13.2.2022; להלן – **עניין אינקוגניטו**) עמדנו בהרחבה על תכלית המענק, ועל הפרשנות שיש ליתן להוראה המאפשרת לסטות מהנוסחה ולקבוע את המקדם לפי ההוצאות הקבועות בפועל. עמדנו 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 (ראו פסקאות 31-36 להחלטה). בכלל זה, נקבע כי הסטייה מן הנוסחה עשויה להיות מוצדקת במקרים שבהם ישום הנוסחה עלול להוביל לעיוות – בשל פער קיצוני ומופרז מול ההוצאות הקבועות של העסק בפועל, או מסיבה אחרת (פיסקאות 78-83 להחלטה).

26. במקרה שנשקלת סטייה מהנוסחה, יש צורך לבחון את ההוצאות הקבועות של העסק, ואולם החוק אינו מגדיר מהן "הוצאות קבועות" ובאיזה אופן יש להפעיל את הסמכות להתאים את גובה המענק לגובה ההוצאות. הסיווג של הוצאות כקבועות נעשה בהתאם לשאלה האם מדובר בהוצאות שלא ניתן להימנע מהן (ראו ערר 1031-21 **אי אי סי איי אייזנברג אגר. קומפני ישראל בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 21.6.2022). בפסיקות קודמות, עמדו ועדות הערר על כך שההבחנה בין הוצאות קבועות להוצאות משתנות אינה יכולה להיעשות על בסיס טכני לפי קטגוריות קבועות מראש (ראו בהרחבה ערר 1832-21 **ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שרותי רפואה נ' רשות המסים**, ניתן ביום 22.7.2022, בפסקה 60 להחלטה; להלן – **עניין ב.ג. ביטחון**).

27. כמו כן, הובהר כי לעניין הסיווג של הוצאות כהוצאות קבועות, בהיעדר הגדרה ברורה בחוק, יש לנקוט פרשנות מרחיבה, הכוללת, בין היתר, גם הוצאות שירדו לטמיון אשר



## מדינת ישראל

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

התהוו טרם תקופת הזכאות (עניין ב.ג ביטחון, פסקה 62 להחלטה). ההכרה בהוצאות שירדו לטמיון יסודה בעמדה שהביעה המשיבה כלפי עסקים בתחום התיירות, ואולם היא הוכרה בפסיקה ללא קשר לתחום הפעילות של העסק (ראו עניין ב.ג ביטחון שם; ערר 1403-22 מ.ק.ת.ש קונסלטינג בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 19.10.2022, פסקאות 29-33 להחלטה).

28. לצד זאת, בעניין ב.ג ביטחון, קבעה ועדת הערר כי בעסק רווחי, שספג הפסדים בעקבות מגפת הקורונה – אם המענקים אינם מכסים את הפסדי העסק בשנת 2020, אין הצדקה להקטין את מקדם ההוצאות הקבועות (פיסקאות 69-72 להחלטה). לקביעה זו חשיבות מיוחדת במקרים שבהם קיים קושי להבחין בין ההוצאות הקבועות של העסק לבין ההוצאות המשתנות (וראו פסקאות 74-85 להחלטה בעניין ב.ג ביטחון).

### מן הכלל אל הפרט – האם הייתה הצדקה לסטות מן הנוסחה?

29. בכתבי הטענות, טענה המשיבה כי הסטייה מן הנוסחה במקרה מעין זה היא הכרחית – בגלל שנמצא פער קיצוני ומופרז בין המענקים המבוקשים ובין ההוצאות הקבועות בפועל. אולם משנדרשה המשיבה להשיב במישרין לשאלה מה הייתה ההצדקה לסטייה מן הנוסחה, היא הסבירה כי התיק של העוררת עלה לבדיקה מסיבות אחרות (מחזור גבוה בתקופת הבסיס). לפי הסברי המשיבה, רק לאחר שיחה עם המייצג במטרה להבין את מהות העסק, התבקש והתקבל מאזן, ממנו למדה המשיבה כי ההוצאות הקבועות הן מזעריות בהשוואה למענקים המבוקשים.

30. כאן המקום להזכיר כי מאזנה של העוררת לשנת 2020 כולל הפסדים משמעותיים. אילו פעלה המשיבה בשלב זה על מנת להבין את מהות העסק ואת האופן שבו נפגע כתוצאה ממגפת הקורונה, ניתן היה להבין בנקל, על סמך נתוני רווח והפסד של העסק, שאין הצדקה לסטות מן הנוסחה ולהקטין את גובה המענק של העסק; בגלל מגפת הקורונה צברה העוררת בשנת 2020 הפסדים משמעותיים, הפסדים שגם המענקים הגבוהים שמחושבים לפי הנוסחה אינם מכסים אותם. אילו פעלה המשיבה בהתאם לפסיקות ועדת הערר בעניין ב.ג ביטחון היא הייתה חודלת באופן מיידי מהניסיון לאתר את הוצאותיה הקבועות של העוררת.

31. בהליך שלפנינו העירה המשיבה בהסתייגות כי "גם אם יש מקום להתחשב בתוצאות הרווח וההפסד של העסק" זהו שיקול אחד בין מכלול השיקולים, ושיקול זה אינו יכול לעמוד מקום בו הוצאותיו של העסק הינן מזעריות. עמדת המשיבה בהקשר זה היא תמוהה. הדברים עומדים בסתירה חזיתית לקביעות ועדת הערר בעניין ב.ג ביטחון, ואף בניגוד להיגיון הבריא, ובמיוחד כשבעניין הנדון מדובר על הפסדים משמעותיים מאוד, גבוהים אף



## מדינת ישראל

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

יותר מהמענקים שמחושבים לפי הנוסחה. דוחות רווח והפסד המציגים הפסדים כתוצאה ממגפת הקורונה, מעידים כאלף עדים על כך שהעסק סובל מהוצאות, שאין הכנסות כנגדן – אילו הוצאות אלו אם לא הוצאות קבועות?

32. תשובתה העקרונית של המשיבה, כפי שהובעה בדיון ובתגובות שהוגשו לאחריו, היא כי ההפסדים יכולים להיגרם כתוצאה מהוצאות משתנות, הוצאות שבמהותן נועדו לייצור הכנסה. לשיטת המשיבה, גם אם כתוצאה ממגפת הקורונה חלה עליה בהוצאות המשתנות, עדיין ניתן לבדוד אותן מההוצאות הקבועות, ויש הצדקה לסטות מהנוסחה כשההוצאות הקבועות אינן גבוהות.

33. בכל הכבוד הראוי, תשובות אלו אינן מתיישבות עם ההיגיון הבריא, והן מעידות על פער עגום בין מטרותיו הפשוטות של החוק לבין האופן שבו המשיבה פירשה אותו במקרה שלפנינו. החוק נועד לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה ממגפת הקורונה. עסק שכתוצאה ממגפת הקורונה שיעור ההוצאות שלו עלה באופן בלתי נסבל, לרמה שעולה על ההכנסות שלו – הוא עסק שזקוק יותר מכל למענק הניתן לפי החוק. המענק ניתן לסייע לעסקים לשמור את הראש "מעל למים", ולהתמודד עם ההוצאות שהם נאלצים לספוג בתקופה קשה זו. הפלפול שבאמצעותו מבקשת המשיבה להקטין את גובה המענק של העוררת, שספגה הפסדים קשים כתוצאה ממגפת הקורונה, הוא מקומם. בין אם נכנה הוצאות אלו כקבועות ובין אם לאו – הסטייה מן הנוסחה והקטנת המענק לעסק כזה היא בבחינת עיוות חמור.

34. גם הטענה שלא מדובר בהוצאות קבועות אלא בהוצאות "שנועדו לצורך ייצור הכנסה" הינה מופרכת על פניה, עוד מבלי להידרש לפרטי העניין. הרי במבחן התוצאה, הוצאות אלו לא יצרו עבור העוררת הכנסות, בוודאי לא בשיעור שבו הם אכן ייצרו הכנסה בשנת 2019.

35. הדברים נכונים בן העקרוני, ונכונים שבעתיים אם מתבוננים על נתוניה של העוררת. בשנת 2019 העוררת נהנתה מרווח בשיעור 13.8% מההכנסה (לפני מס), ואילו בשנת 2020 העוררת ספגה הפסד בשיעור 74.8% (בניכוי מענקי הקורונה שחשבו בדוח הכספי בצד ההכנסות)! למרות שהכנסותיה של העוררת נחתכו בשנת 2020 ביותר מחצי, הוצאותיה של העוררת נותרו זהות לאלו של שנת 2019. עוד לפני שמעיינים במרכיבי ההוצאה השונים, ניכר כי מדובר בהוצאות קשות ש"הטביעו" את ראש העוררת אל מתחת לפני המים.

36. יש לדחות את הטענה כאילו תוצאה של הפסד היא רק שיקול אחד מבין מכלול השיקולים לעניין הסטייה מהנוסחה ובדיקת ההוצאות הקבועות. הפסד הוא תוצאה מתמטית פשוטה של הוצאות העולות על ההכנסות. ככל שההפסד גדול יותר, הוא מעיד על הוצאות גדולות יותר. בהיעדר הכנסות, עסק חפץ חיים מצמצם את הוצאותיו ככל שביכולתו. כשמדובר בהפסד ניכר בהשוואה לשנים קודמות, קשה להעלות על הדעת אפשרות שהדבר אינו מעיד על תוצאה בלתי נמנעת של מגפת הקורונה – יהיה אשר יהיה הכינוי של הוצאות אלו. עסק





## מדינת ישראל

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

יכול אולי לסבול הפסד בשיעור קטן, באופן אקראי, אבל ככל ששיעור ההפסד גדול יותר בהשוואה לשנים קודמות, הדבר מחזק את הרושם שמדובר בהוצאות בלתי נמנעות.

37. בענייננו – הדוחות הכספיים של העוררת זועקים את ההפסד שנגרם לה. אילו הייתה המשיבה מבקשת ללמוד על "מהות העסק", היה עליה בראש ובראשונה לתת את הדעת להפסדים שנגרמו לו. הטענה כאילו הסטייה מן הנוסחה נמצאה כמוצדקת לאחר שנציג המשיבה בחן את "מהות העסק" ולאחר העיון בספריו – היא מקוממת.

38. יכולנו לסיים בכך את הדיון לגופו של עניין, שכן מצאנו כי לא הייתה הצדקה לסטות מן הנוסחה ולהקטין את גובה המענק שהעוררת זכאית לו. עם זאת ראינו לנכון להתייחס גם להוצאותיה הקבועות של העוררת, שכן לטעמנו גם במישור זה נפלו טעויות בקביעותיה של המשיבה.

### הוצאותיה הקבועות של העוררת

39. לעמדת המשיבה, הוצאותיה הקבועות של העוררת עומדות על 260,048 ש"ח בשנה בלבד. המחלוקת העיקרית בין הצדדים נסובה על שני סעיפי הוצאות גדולים בדוחותיה הכספיים העוררת לשנת 2020: (א) חובות אבודים, בסך 5,079,939 ש"ח; (ב) עמלות ניכיון, בסך 7,514,279 ש"ח. להלן נתייחס לכל אחד מהם בנפרד.

### (א) חובות אבודים

40. בכתב התשובה ציינה המשיבה כי חוב אבוד אינו מהווה הוצאה – אלא ביטוי חשבונאי לביטול הכרה בהכנסה.

41. בעניין זה, נפלה המשיבה לכלל טעות גסה – טעות שיסודה בסיווג על בסיס טכני, ללא התייחסות למשמעות הסיווג בעסק הספציפי ולרקע שהוביל לרישום זה. העיקרון שציינה המשיבה נכון לגבי עסקים אחרים שאינם פועלים במתכונת של העוררת – חוב אבוד נוצר כאשר העסק אינו מצליח לגבות כספים המגיעים לו; כיוון שעל פי רוב מדובר בחוב בגין פעילות עסקית שנרשמה בגינה הכנסה בשנים קודמות, אזי רישום החוב האבוד כהוצאה "מנטרל" מתוך ספרי העוררת את אותה הכנסה. אכן, מדובר בהכנסה שהייתה אמורה להתקבל בעבר, ולבסוף לא התקבלה – ורישום החוב האבוד אינו הוצאה כספית של העסק, אלא פעולה טכנית המאפסת בספרים את ההכנסה שנרשמה בעבר.

42. לא כן אצל העוררת. כפי שהוסבר לעיל, החובות האבודים של העוררת נוצרים בשל הצורך לפרוע את שיקים שחזרו, שמוחזקים אצלה כבטוחה. העוררת נאלצת לפרוע את השיק רק



## מדינת ישראל

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

באותם מקרים חריגים שבהם השיק חוזר – מדובר בהוצאה ממשית בעלת משקל תזרימי, ולא בפעולה חשבונאית גרידא.

43. ניטול דוגמה תיאורטית להבהרת העניין. לקוח מפקיד אצל העוררת שיק דחוי בסך 1,000 ש"ח ומקבל ממנה במזומן 900 ש"ח. בגין עיסקה כזו, תרשום שהעוררת הכנסה בסך 100 ש"ח בלבד, וזהו גם הסכום שיירשם בחשבונית שתופק ללקוח ותדווח למע"מ. לאחר גביית השיק העוררת תקבל, תזרימית, 1,000 ש"ח שיכסו על הסכום ששולם מראש, אך אם יתברר בדיעבד שהשיק חוזר – נוצר מצב שבו ההוצאה התזרימית הופכת להוצאה בפועל. אותם 1,000 ש"ח שבהן נושאת העוררת (או לכל הפחות 900 ש"ח ששולמו בפועל) הם הוצאה אמיתית, שהעוררת הוציאה בתחילת הדרך. הוצאה זו נרשמת בספריה של העוררת בשיהוי – רק לאחר שהתברר שהשיק חוזר, ורק לאחר התהליך המקובל לפי התקינה החשבונאית לצורך הכרה בחוב אבוד, כולל בדיקה משפטית של אפשרויות הגביה.

44. מסיבות שלא הובהרו, המשיבה שבה על טענותיה בהקשר זה, וטענה גם לאחר הדיון כי מדובר בביטוי חשבונאי של ביטול הכרה בהכנסה – אף שהשתלשלות העניינים המתוארת לעיל כבר הוסברה בדיון. המשיבה ביקשה להסתמך על הקביעות שנעשו בערר בסמרקט ובעמ"נ בסמרקט, הליך שבו נדחתה טענה להכרה בחוב אבוד כהוצאה קבועה – אולם הנסיבות כאמור שונות בתכלית.

45. יחד עם זאת, יהיה זה מרחיק לכת לטעון שכל הוצאותיה של העוררת הנרשמות בסעיף ההוצאה של חובות אבודים הינן הוצאות קבועות. כפי שהוסבר לעיל, גם במהלך העסקים הרגיל של העוררת קיים סיכון של אי פרעון השיקים שהיא מחזיקה, וסיכון זה מגולם בפערי עמלות הניכיון. ייתכן כי השיעור הרגיל של אי-פרעון, שאותו סופגת העוררת במהלך העסקים הרגיל, הוא בבחינת הוצאה שוטפת – ואולם העליה ברישום החובות האבודים היא הוצאה נוספת, שנגרמה במישרין עקב מגפת הקורונה. אין צורך להזכיר כי לקוחותיה של העוררת הינם לקוחות שכבר מסובכים מבחינה כלכלית, וגם השיקים שהם מעבירים לה אינם מהווים בטוחה מהמעלה הראשונה; בתקופת הקורונה, אך מתבקש שתירשם עליה במספר השיקים החוזרים שלקוחות אלו מספקים לעוררת.

46. ייתכן שמלכתחילה, מדובר בהוצאה שהייתה אמורה להניב הכנסה – שכן שיעור השיקים החוזרים אמור היה להיות נמוך יותר, והוא בגדר הוצאה נסבלת מבחינת העוררת, לצורך יצור הכנסותיה – ואולם בפועל הוצאה זו הניבה לעוררת הפסד יותר מאשר הכנסה, כיוון שלא ניתן היה לגבות את השיקים. זוהי דוגמה מובהקת להוצאה שירדה לטמיון עקב מגפת הקורונה, אשר על פי הפרשנות המרחיבה – יש להכיר גם בה כהוצאה קבועה.

47. משמעות הדברים היא כי לא כל סעיף ההוצאה חובות אבודים מהווה הוצאה קבועה. עם זאת, העליה בהיקף החובות האבודים שנרשמו בספרי העוררת היא זו שמהווה ביטוי להוצאות הקבועות המגולמות במרכיב זה – בשנת 2019 נרשמו חובות אבודים בסך כ-4.19.



## מדינת ישראל

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

מיליון ש"ח, בשנת 2020 נרשמה עליה קלה לסך של כ-5.08 מיליון ש"ח, ואולם בשנת 2021 נרשמה עליה עצומה – לסך של כ-9.52 מיליון ש"ח. כפי שהוסבר בדיון, הליך ההכרה בחוב אבוד הוא ארוך ומתמשך, וכרוך בבדיקה משפטית קפדנית לגבי אפשרות הגביה, ולו של חלק מהחוב, כך שבחלק מהמקרים ההוצאה נעשתה בשנת 2020 אך הרישום של ההוצאה בספרים נדחה לשנת 2021 ואולי אף לשנת 2022.

48. נתונים אלו מעידים על הוצאה חריגה של כ-5 מיליון ש"ח לפחות בגין שיקים שחזרו – הוצאה שלעמדתנו יכולה וצריכה להיחשב כהוצאה קבועה. נתון זה לבדו מעמיד את ההוצאות הקבועות של העוררת על סכום גבוה מסכום המענקים שמוחשבים לפי הנוסחה, ומהווה הצדקה מספקת להותרת המענקים המבוקשים על כנם.

#### (ב) עמלות ניכיון

49. כפי שהוסבר לעיל, עמלות הניכיון הנרשמות בספרי העוררת כהוצאה מבטאות את עלות האשראי שהעוררת מקבלת מספקי הניכיון – אשראי שאותו היא מקבלת כנגד השיקים המוחזקים אצלה כבטוחה.

50. גם בהקשר זה, טענה המשיבה כי אין מדובר בהוצאה קבועה אלא בהוצאה לייצור הכנסה – העוררת משלמת עמלות הניכיון כנגד השיקים שהיא מקבלת, בתהליך עסקי שנועד לייצור הכנסה. בכתב התשובה, טענה המשיבה כי כנגד כל שיק שמוחזק אצל העוררת, היא משלמת לספק הניכיון עמלה (בשיעור נמוך מהעמלה שהיא מקבלת מהלקוח).

51. בהקשר זה, יש צדק חלקי בנקודת המבט של המשיבה – באופן רגיל עמלות הניכיון הן הוצאות שוטפות שהעוררת משתמשת בהן כדי להשיג אשראי ולספק אשראי ללקוחותיה הבאים. מבחינת החשבונאות הניהולית הקלאסית, אכן אלו הוצאות שוטפות שמשמשות לייצור הכנסה ולא הוצאות קבועות.

52. עם זאת, גם בהקשר זה מצאנו שחלו שינויים משמעותיים במהלך תקופת הקורונה, שינויים שבאים לידי ביטוי ביחס שבין ההוצאות להכנסות. בשנים 2019 ו-2020, עמלות הניכיון היו בסכום די דומה – כ-7.9 וכ-7.5 מיליון ₪ (בהתאמה). אולם הדמיון בין הנתונים הוא מקרי – בשנת 2019 היו הוצאות אלו בשיעור של כ-49% בהשוואה לסך ההכנסות, ואילו בשנת 2020 הוצאה הייתה כמעט זהה לגובה ההכנסות (שיעור של 100%). קו המגמה הוא עקבי – לפני הקורונה, גם בשנת 2018, ההוצאה על עמלות ניכיון הייתה נמוכה מ-50% מההכנסה, ואילו לאחר מגפת הקורונה, בשנים 2020-2021 ההוצאה הייתה גבוהה בהרבה – 100% בשנת 2020 ו-128% בשנת 2021.



## מדינת ישראל

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

53. במהלך הדיון הובהר כי שינויים אלו נובעים מהשינויים שארעו אגב מגפת הקורונה. העוררת הסבירה כי העמלה שהיא משלמת לספקי הניכיון אינה נגזרת באופן אריתמטי פשוט מהשווי של כל שיק שהיא מחזיקה כבטוחה; העוררת מקבלת מספקי הניכיון קו אשראי כללי, כשהשיקים שבידיה משמשים כבטוחה, ועמלת הניכיון היא למעשה ריבית כללית שהעוררת משלמת בגין האשראי שהיא מקבלת. ככל שישנם שיקים שהגיע מועד פרעונם והם לא נפרעו, יורד שווי הבטוחה של העוררת, וכנגזרת מכך עולים שיעורי הריבית שהעוררת נושאת בהם כלפי ספקי הניכיון.

54. בדומה למרכיבי החובות האבודים, גם בהקשר זה מדובר בסעיף הוצאה שבאופן רגיל ניתן לסווגו כהוצאה שוטפת ומשתנה, אך בתקופת הקורונה חלה בו עליה תלולה. בדיון הסבירו נציגי העוררת כי מאז שפרצה מגפת הקורונה חלה עליה בהיקף השיקים שחזרו, בד בבד עם ירידה בהכנסות של שיקים חדשים – ובעקבות זאת חלה עליה חדה בשיעור הריבית ששילמה העוררת על האשראי שמספקים לה ספקי הניכיון. בתקופה זו, למרות הידרדרות משמעותית בהכנסות, רמת ההוצאות נשארה גבוהה בגלל עלויות הריבית. התוצאה הייתה שההוצאה השוטפת כביכול, בגין הקצאת אשראי, שאמורה הייתה להיות בשיעור נמוך יותר משיעור עמלות הניכיון שהעוררת גובה, תפחה ועלתה למימדים הפסדיים.

55. המשיבה ביקשה ליחס משקל משמעותי לשינויים שחלו בעמלות הניכיון שהעוררת רשמה כהוצאה – עמלת הניכיון ירדה מכ-7.5 מיליון ש"ח בשנת 2020 לכ-1.8 מיליון ש"ח בשנת 2021 – ומכאן כביכול ראה לכך שמדובר בהוצאה משתנה. אכן, עמלות הניכיון היא בבסיסה הוצאה משתנה, אולם ההוצאות הקבועות גלומות בשיעור ההוצאה על עמלות, שביחס להכנסות עלה פלאים בתקופת הקורונה. בניגוד לשנים הקודמות, שבהן עמלות הניכיון לא עלו על שיעור של מחצית מסך ההכנסות, בתקופת הקורונה שיעור זה הכפיל את עצמו. משמעות הדבר היא כי בשנת 2020, לפחות מחצית מההוצאות בגין עמלות ניכיון, כ-3.7 מיליון ש"ח, היו למעשה ריבית עודפת, ששולמה עקב הירידה בשווי הבטוחות שהציגה העוררת לספקי הניכיון (בשנת 2021 שיעור ההפסד היה את עמוק יותר, אך היקף הפעילות היה נמוך יותר, כתוצאה ממגפת הקורונה).

56. גם בהקשר זה, המשמעות היא דומה לאמור לעיל לגבי חובות אבודים – גם אם מדובר בהוצאות שמעצם טיבן הן משתנות ונועדו לייצור הכנסה, הרי שבתקופת הקורונה הן היו בבחינת "פול גז בניוטרל"; על מנת לשמור על קו האשראי מול ספקי הניכיון – שבימים רגילים היה מניב לה הכנסות ברף הרווחיות הנדרש – נאלצה העוררת לשלם ריביות שלא הניבו לה הכנסה. גם אם ניתן לסווג הוצאות אלו תחת סוגי ההוצאה שבשנים רגילות מניבה הכנסה לעוררת, בתקופת הקורונה חלק ניכר מהוצאות אלו ירדו לטמיון, ויש להכיר בהן כחלק מההוצאות הקבועות של העוררת.



## מדינת ישראל

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

#### התחשבות בהוצאותיה של העוררת

57. הלכה למעשה, אם מביאים בחשבון את ההוצאות שירדו לטמיון – הן במסגרת החובות האבודים והן במסגרת עמלות הניכיון – המשמעות היא שהוצאותיה הקבועות של העוררת, שיש להכיר בהן לצורך הזכאות למענק, הן בסדר גודל של כ-9 מיליון ש"ח בשנה. סכום זה עולה כמובן עשרות מונים על ההוצאות הקבועות שהמשיבה הכירה בהן, אך גם ביחס לסכום הכולל של בקשות המענקים שהגישה העוררת – הסכום גדול פי כמה וכמה. במילים אחרות, גם לאחר שהעוררת תקבל את מלוא המענקים שביקשה, לא יהיה בכך בכדי לכסות את כל הוצאותיה הקבועות וההוצאות שירדו לטמיון.

58. במהלך הדיון, הביעה המשיבה הסתייגות מהכרה בהוצאות שירדו לטמיון, וטענה כי הוצאות מסוג זה לא הוכרו כהוצאות קבועות אלא לענף התיירות. אלא שהמשיבה לא הניחה כל תשתית הגיונית לכך שקטגוריה משפטית זו תחול על עסקים מתחום פעילות אחד ולא מתחום פעילות אחר. המחוקק בוודאי לא הסמיך את המשיבה להפלות בין עסקים מתחומי פעילות שונים. ייתכן שהדברים יוחזרו באותה העת לתחום פעילות שבו עסקים רבים סבלו מהוצאות שירדו לטמיון, אלא שבפן העקרוני – אין הגיון להתייחס אחרת לעסקים אחרים.

59. כאן המקום לחזור ולהזכיר את ההפסדים שספגה העוררת בתקופת הקורונה – הפסדים המעידים על כך שהעוררת נשאה עקב הקורונה בהוצאות שלא היו לה כנגדן הכנסות. גם אם היינו מקבלים את עמדת המשיבה ומסווגים את הוצאותיה הקבועות של העוררת לפי גישה מצומצמת יותר – לא ניתן לקבל את התוצאה שאליה מבקשת המשיבה להגיע ולפיה יצומצמו המענקים של העוררת למינימום. מצבה הכספי של העוררת בשנים 2020 ו-2021 הוא בבחינת דגל אדום – בעסק שספג כתוצאה ממגפת הקורונה הפסדים רבים כל כך, ונאלץ לספוג הוצאות כבדות כל כך, לא ייתכן שחישוב ההוצאות הקבועות יהיה נמוך כל כך. חישוב כזה הוא בוודאי מוטעה, וגם אם המשיבה סברה מטעם כזה או אחר שההוצאות הקבועות הן נמוכות יותר – עליה לתקן את מסקנתה ולהשאיר את המענק הגבוה המחושב לפי הנוסחה.

60. ניתן לומר כי בנסיבות כאלו, מן ההכרח להכיר בחלק מההוצאות השוטפות של העוררת, שאמנם נועדו מעצם טיבן לייצור הכנסה, כהוצאות שירדו לטמיון; לחלופין ניתן לומר כי יש לדבוק בנוסחה ולא לפנות לחישוב הוצאותיה הקבועות של העוררת. ואולם את המסקנה המחייבת סטייה מן הנוסחה, למרות ההכרה במצבה העגום של העוררת – לא ניתן לקבל.

**איחור בהחלטה בהשגה ותיקון ההחלטה לגבי מענקים נוספים**



## מדינת ישראל

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

61. עמדנו לעיל על חוסר שביעות רצוננו מגישת המשיבה בערר זה – שכללה עצימת עיניים למול הפסדים עצומים שנגרמו לעוררת עקב מגפת הקורונה, והיצמדות דווקנית לגירסה מצמצמת של ההוצאות הקבועות. פגמים אלו בשיקול דעתה של המשיבה רק מחמירים לנוכח הפגמים בהתנהלותה, ובכלל זה המחדל המתמשך שבא לידי ביטוי באיחור במתן החלטה בהשגה.

62. מאז שהוגשה ההשגה ועד שניתנה בה החלטה, המועד הקבוע בחוק למתן החלטה בהשגה חלף – לא פעם ולא פעמיים, אלא למעלה מארבע וחצי (!) פעמים. אנו ערים לעומס הכבד המוטל על כתפי המשיבה, אך גם לגמישות שניתן לגלות כלפי איחורים אלו יש גבול. ניתן היה לגלות הבנה לדברים אילו הזמן הרב שחלף היה מנוצל לצורך הבנה מעמיקה יותר של העסק ושל מאפייניו, ואולם בשלב זה ניתן רק לתהות מה הועילה בכלל ההמתנה למתן החלטה בהשגה ומה הטעם בכך שהחלטה הושהתה זמן רב כל כך, ולבסוף ניתנה במתכונת דומה לזו הקודמת. לכל הפחות, ניתן היה לצפות שהמשיבה תעיין בדוחותיה הכספיים של העוררת ותתייחס להפסדים הכבדים שנצברו אצלה – דוחות כספיים שהוגשו רק במועד מאוחר יותר ועשויים היו לסייע למשיבה להאיר באור אחר את החלטה הקודמת.

63. כבר נפסק בעבר כי איחור במתן החלטה בהשגה אינו מהווה עילה לבטלות ההחלטה (בר"מ 7502/22 רשות המסים נ' בוריס פודולסקי, ניתן ביום 22.1.2023), ואולם כפי שנפסק לא אחת, יש לכך השפעה על פסיקת הוצאות לחובתה של המשיבה.

64. ייתכן שהאיחור מצד המשיבה עשוי להיות מוסבר בעומס הרב המוטל על כתפיה. גם אם סברנו שניתן לצפות מהמשיבה ליותר, כרשות מינהלית, ייתכן שניתן להבין, בדוחק מסוים, את הנסיבות שעשויות להוביל לכך שלא נערכה בחינה מעמיקה בשלב הזה. אלא שהמשיבה לא הסתפקה בכך. בשלב זה החליטה המשיבה "לפתוח" מענקים שהעוררת כבר קיבלה לידיה בשלב קודם, בחלק מהמקרים למעלה משנתיים מאז שולמו (!). המשיבה ראתה לנכון לקבוע כי מענקים אלו – שכבר הוחלט באופן סופי על הענקתם לעוררת – היו מוטעים, רק מן הטעם שלא הופעלה לגביהם הסמכות החריגה לבחון את הוצאותיה הקבועות של העוררת (על פי הפרספקטיבה המצמצמת, שלצורך אימוצה נדרש כאמור להתעלם מהפסדיה של העוררת).

65. נזכיר שוב – אלו מענקים שהעוררת קיבלה לידיה, והסתמכה כדין על הענקתם. חודשים ואף שנים חלפו ללא טענות מצד המשיבה. המשיבה לא מצאה שניפל פסול בבקשות שהוגשו, לא נמצא חלילה שנפלה טעות בחישוב או במספרים שצוינו. כל שנמצא – בדיעבד ובחלוף זמן רב כל כך – הוא כי הייתה למשיבה סמכות ואפשרות לבדוק את הוצאותיה הקבועות של העוררת, סמכות חריגה ממילא, שכאמור לא נוצלה בעת אישור המענקים הקודמים. האם המענקים הקודמים שהעוררת קיבלה, שחושבו לפי הנוסחה, היו כה מוטעים עד כי



## מדינת ישראל

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

מן ההכרח היה לנקוט בהליך חריג ולשלול אותם מן העוררת זמן רב לאחר הענקתם? עיון בהחלטתנו מוביל לתשובה שלילית באופן חד משמעי.

66. זוהי התנהלות בעייתית וראויה לגינוי, שאין בה זכר למטרות החשובות של החוק, שעל הוצאתו אל הפועל הופקדה המשיבה. התפקיד המרכזי של סיוע לעסקים שנפגעו עקב מגפת הקורונה, הוחלף באקט תמוה של שלילת מענק לעסק שספג הפסדים עקב מגפת הקורונה; העיקרון של מתן סיוע במסגרת מנגנון יעיל ומהיר, הוחלף – בחלוף למעלה משנתיים מאז הוענקו לראשונה מענקים לעוררת – במנגנון איטי שכולל התדיינות מחודשת, על בסיס סיווג טכני של הוצאות קבועות, תוך אימוץ פרספקטיבה צרה, מבלי שיש לכך הכרח בחוק.

67. הערר שבנדון נסוב אמנם רק על החלטה בהשגה, בגין תקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020 (שבה נבחנו לראשונה הוצאותיה הקבועות של העוררת). העוררת ביקשה לצרף לערר זה את ההליכים הנוגעים ליתר תקופות הזכאות שבהן התקבלה, בד בבד עם ההחלטה בהשגה, החלטה על שלילת מענקים. הגם שדרך המלך היא כי על החלטות חדשות אלו תוגש השגה, והן ידונו בפנינו רק לאחר מכן – המשיבה לא הביעה התנגדות לבקשה לכרוך את כל תקופות הזכאות יחד. ייתכן כי העוררת שגתה בכך שלא הגישה השגות על החלטות אלו וביקשה לכרוך את העניין בערר, ואולם לנוכח זהות העניינים הנדונים ובהיעדר התנגדות מצד המשיבה – לא ראינו לנכון לשלול מן העוררת את האפשרות להישמע בנוגע לתקופות זכאות אלו.

68. הלכה למעשה, סברנו כי יש מקום להחיל תוצאה דומה גם על תקופות הזכאות הנוספות – שבהם דינה של העוררת הוא בבחינת קל וחומר. כבר קבענו לעיל כי לא הייתה הצדקה לסטות מהנוסחה הקבועה בחוק, וכי הוצאותיה הקבועות של העוררת עולות עשרות מונים על המענק שאושר לה. קביעות אלו אינן מיוחדות לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020 שלגביהן הועלו לראשונה. בתקופות הנוספות שבהן תוקנו המענקים בדיעבד, הכפ נוטה אף יותר בבירור לרעת המשיבה, שכן בעניינים שכרוכים בשיקול דעת, מוטל על המשיבה נטל מוגבר בבואה להצדיק את החלטה של שלילת מענקים בדיעבד (ראו למשל ערר 1266-23 אסף גלב אנדי פרויקטים נ' רשות המסים, ניתן ביום 9.5.2023).

#### סיכום

69. מכל הטעמים המפורטים לעיל, החלטנו לקבל את הערר במלואו. החלטת המשיבה תבוטל, והעוררת תהיה זכאית למלוא המענק המבוקש בהתאם לנתונים שצוינו בטופס הבקשה. בהתאם לאמור לעיל, תוצאה זו תחול אף על יתר תקופות הזכאות שבהן נשללה זכאות העוררת למענקים מאותם טעמים.



## מדינת ישראל

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

70. התנהלות המשיבה בערר שבנדון הייתה רחוקה מן המצופה מממנה כרשות מינהלית – הן בעמידה דווקנית על פרשנות מצמצמת, בניגוד למטרות המוצהרות של החוק, והן בהתנהלות שאינה עולה בקנה אחד עם תפקידה של המשיבה. על רקע זה, החלטנו לפסוק לחובת המשיבה הוצאות על הצד הגבוה, בסך של 25,000 ש"ח. אנו יכולים לקוות שהתנהלות זו לא מאפיינת ולא תאפיין את גישתה של המשיבה גם בעתיד.

71. המשיבה תשלם לעוררת את יתרת המענק ואת סכום ההוצאות בתוך 30 ימים ממועד מתן החלטה זו.

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

ניתנה היום, ג' אלול תשפ"ג, 20/08/2023, בהעדר הצדדים.

1447-23

טניה חכמוב, רו"ח  
נציגת ציבור

ערן עסיס, עו"ד  
יו"ר הועדה