



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1548-21

לפני כבוד חברי הוועדה:

סגן ראשת בית הדין, ד"ר ערן בר, עו"ד - יו"ר
וסאם עזאם, רו"ח - חבר

עולם פרפז בע"מ מס' 515460533
ע"י ב"כ רו"ח אוסאמא אלעטאונה

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

העובדות

1. ענייננו בערר לפי סעיף 20(ב) לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) תש"ף – 2020 (להלן: "**חוק התכנית לסיוע כלכלי**"), על החלטת המשיבה בהשגה מיום 12.8.21, במסגרתה נדחתה בקשת העוררת למענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות עבור חודשים יולי-אוגוסט 2020 (להלן: "**המענק**").
2. העוררת היא חברה העוסקת בפעילויות יצירה לילדים והפעלת קייטנות. ביום 3.1.21 המשיבה דחתה את בקשת העוררת למענק לאחר שבבדיקה נמצא כי הוצאותיה הקבועות נמוכות מגובה המענק המבוקש. מאחר ומטרת המענק הינה השתתפות בהוצאות קבועות של העוסק, קבעה המשיבה שתכלית החוק אינה מתקיימת במקרה זה ולכן סכום המענק ששולם במקטעים קודמים משקף את ההוצאות ודין הבקשה להדחות.
3. ביום 17.2.21 העוררת הגישה השגה על החלטת המשיבה. משלא התקבלה החלטה בהשגה בהתאם למועד הקבוע בסעיף 20 בחוק התכנית לסיוע כלכלי, ביום 5.8.21 הגישה העוררת ערר זה.
4. לאחר פתיחת תיק הערר הורינו למשיבה לקבל החלטה בהשגה ללא דיחוי, כשעל המשיבה להמציא לעוררת את ההחלטה בהשגה עד לא יאוחר מיום 23.8.21. ביום 15.8.21 המשיבה הגישה את ההחלטה בהשגה שהתקבלה ביום 12.8.21. בהחלטה בהשגה נקבע כי מבדיקת ההוצאות הקבועות המפורטות במאזן הבוחן לשנת 2020 הרי שסך הוצאותיה הקבועות של העוררת מסתכם בסך 90,796 ₪, כאשר לעוררת אושרו בעבר מענקים בסך העולה על 120,000 ₪. מאחר ומטרת המענק היא השתתפות בהוצאות קבועות, מקדם ההוצאות של החברה בגין תקופות זכאות זו נקבע בשיעור 0%.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

5. לאחר קבלת ההחלטה בהשגה, ב"כ העוררת התבקש להודיע האם הוא עומד על המשך ההליכים בתיק הערר וככל שכן, הורינו לעוררת לפרט את סך הוצאותיה הקבועות בפועל בהתאם למאזן הבוחן.

6. ביום 19.8.21 התקבל כתב ערר מתוקן מטעם העוררת. העוררת שבה על עמדתה לקבל מענק בהתאם לנוסחה שנקבעה בחוק. ב"כ העוררת בחר להתעלם מהחלטתנו מיום 15.8.21, שהוררת לעוררת לפרט את סך הוצאותיה הקבועות בהתאם למאזן בוחן. ביום 19.8.21 הורינו לעוררת להבהיר כיצד טענותיה מתיישבות עם הגדרת מקדם השתתפות הוצאות קבועות שנקבעה בחוק התוכנית לסיוע כלכלי, המאפשרת למנהל להתערב בגובה המקדם. בהחלטה זו, העוררת התבקשה לצרף את מאזן הבוחן לשנים 2019-2020 ולפרט את הוצאותיה הקבועות.

7. ביום 26.8.21 הוגשה תגובה משלימה מטעם העוררת. בתגובה המשלימה העוררת שבה על עמדתה שהיא מבקשת לקבל מענק בהתאם לנוסחה הקבועה בחוק. לשיטתה, על אף הוראות החוק אליהם הפנתה הוועדה, למנהל אין סמכות להתערב בגובה המקדם בעניינה של העוררת. גם במסגרת תגובה זו העוררת לא מילאה אחר החלטת הוועדה ולא פירטה מהן הוצאותיה הקבועות עפ"י מאזן הבוחן.

טיעוני העוררת

8. בכתב הערר טענה העוררת כי המשיבה לא קיבלה החלטה בהשגה בתוך 120 ימים והמנהל לא הגיב לפנייתה על אף העובדה שציינה שאי מתן החלטה על ידי המנהל תגרור הגשת ערר.

9. העוררת טענה כי הגישה את הבקשה בהתאם להוראות החוק ואין מקום לערוך חישוב פרטני בעניינה מאחר שהחוק קבע הגדרות ונוסחאות ברורות לחישוב המענקים. העוררת טענה שהיא עמדה בכל התנאים הקבועים בחוק ולכן דין בקשתה להתקבל ופרשנות המנהל אינה גוברת על הוראות החוק. עוד טענה העוררת שאין למנהל לעררב את הסמכויות והוראות שניתנו בהתאם לחוק מס רכוש וקרן פיצויים עם הקבוע בחוק התוכנית לסיוע כלכלי.

תגובת המשיבה לערר

10. המשיבה בכתב התשובה טענה כי לנוכח מחזור עסקאות חריג בתקופת הבסיס, עניינה של העוררת עלה לבדיקה. לנוכח התנודתיות בהכנסות העוררת סברה המשיבה שבסמכותה להתערב במקדם ההוצאות קבועות ולבצע בדיקה לגבי גובה הוצאותיה הקבועות. בבדיקה התברר כי המענק לתקופת הזכאות המבוקשת עולה משמעותית על סך ההוצאות הקבועות השנתיות.

11. עוד טענה המשיבה כי היא אינה נדרשת לנסיבות מיוחדות להפעלת שיקול דעת זה ובסמכותה להפעילו בכל מקום בו נדרשת בחינה אחרת לגובה המענק או כאשר נמצא פער בין ההוצאות הקבועות בפועל לגובה המענק המבוקש ובלבד שמדובר במחזור מעל 1.5 מיליון ₪ בשנת 2019. המשיבה הוסיפה וטענה כי היא עושה שימוש בסמכותה להתערב במקדם גם בכיוון ההפוך, כאשר עוסקים פונים אליה ומצביעים על פער בין ההוצאות הקבועות למענק בפועל והיא מעלה את סך המענק.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

12. לעניין פרשנות המונח "מסוג עיסוקו של העוסק" שנקבע בחוק, סבורה המשיבה שמוענק לה שיקול דעת להתערב בשיעור מקדם ההוצאות קבועות במקרים בהם הוא אינו משקף את ההוצאות הקבועות של העוסק, בהתחשב במאפיינים ובנסיבות הקונקרטיות של אותו עוסק. לשיטתה, כוונת המחוקק היא שייבחנו הנסיבות והמאפיינים הספציפיים והפרטניים של אותו עוסק ופרשנות זו מתיישבת עם תכלית המענק, כאשר המענק עולה סך ההוצאות הקבועות של העוסק.

טענות הצדדים בדיון

13. בדיון טענה העוררת כי הוראות החוק ברורות ואין מקום לפרשנות לגבי אופן חישוב המענק. המשיבה טענה שכאשר נמצא פער משמעותי בין המענק המבוקש לבין ההוצאות הקבועות, היא מחליטה להתערב בגובה המקדם. ב"כ המשיבה ציינה שהם מקבלים את הביקורת של המותבים השונים בדבר פרסום הוראות ביצוע וכך יבוצע בימים הקרובים.

14. במהלך הדיון הורינו למשיבה להגדיר באחוזים, מהו אותו פער משמעותי המצדיק חישוב הוצאות קבועות ולא מתן מענק לפי הנוסחה הקבועה בחוק. ב"כ המשיבה לא ידעה לתת מענה וטענה כי יצטרכו להסתמך על הנסיבות של כל עוסק ועוסק.

15. ב"כ העוררת טען שלפי החוק הוא לא נדרש לחשב את גובה ההוצאות הקבועות. לאחר שהוועדה ביקשה את התייחסותו לנושא זה, טען ב"כ העוררת כי עלות השכירות המשרדים מהווה רק חלק מהוצאותיה הקבועות כאשר לעוררת הוצאות נוספות בגין שכירת בריכות שמופיעה במאזן הבוחן בעלות הפעילות. ב"כ העוררת טען שמדובר בהוצאה שרובה משתנה בהתאם לפעילות, אך ייתכן ונגבתה שכירות לחודש מראש עם הגעת הקורונה ולכן זה הפך להוצאה קבועה. העוררת הוסיפה וטענה שחלק מהוצאותיה הקבועות מופיעות תחת סעיף קורסים והדרכות במאזן הבוחן וכוללות שכר של מדריכים חיצוניים, שכירת אולמות, בריכות, עבודות חוץ לקבלני משנה. לטענת העוררת מדובר בהוצאות שהן קבועות ולא ניתן להפריד אותן מההוצאות השוטפות.

16. במהלך הדיון נעשה ניסיון להתחקות אחר הוצאותיה הקבועות של העוררת בהתאם להפרש הרווח הגולמי. הצדדים התבקשו לבחון מתווה זה ולהודיע לוועדה האם הגיעו להסכמות.

טענות הצדדים לאחר הדיון

17. לאחר הדיון המשיבה הגישה תגובה להצעת הוועדה, בה ציינה שהיא מסכימה שלעוררת ייתכן ונגרמו הוצאות נוספות שלא נחסכו וירדו לטמיון מעבר לאלה המצוינות בסעיף הוצאות הנהלה וכלליות במאזן הבוחן. המשיבה טענה שעל העוררת להוכיח הוצאות אלה באסמכתאות המעידות שהוצאו בפועל על אף שלא שימשו לייצור הכנסה.

18. המשיבה הבהירה כי טרם מתן ההחלטה בהשגה היא פנתה לעוררת וביקשה ממנה להציג את הוצאותיה הקבועות ולהעביר את מאזן הבוחן. לטענת המשיבה, העוררת העבירה את מאזן הבוחן מבלי שציינה שישנן הוצאות קבועות שיש לקחת בחשבון מעלות המכר. המשיבה טענה כי היא מתנגדת להכרה גורפת של עלות המכר על בסיס רווח גולמי מאחר ואחוז הרווח הגולמי משתנה ולא קבוע. המשיבה ביקשה מהוועדה להורות לעוררת לפרט מהן הוצאותיה הקבועות ולהמציא אסמכתאות התומכות בכך.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

19. ביום 4.11.21 הגישה העוררת תגובה משלימה. בתגובה המשלימה העוררת טענה לקיומן של הוצאות קבועות נוספות לרבות, שכר מנכ"ל, ביגוד לחוגים, ימי כיף ומתנפחים, השכרת בידוריות, השכרת אפקטי תאורה, פרסום וכו'. העוררת טענה להוצאות מעורבות וטענה כי סך הוצאותיה הקבועות השנתיות הוא 445,253 ₪.

דיון והכרעה

לאחר שבחנו את טענות הצדדים שהועלו בכתבי הטענות, בדיון ובתגובות המשלימות, החלטנו להורות על השבת התיק לשלב ההשגה ואלה נימוקינו:

20. הסוגיה העומדת בבסיס ערר זה היא סמכות המנהל לשנות את גובה מקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות, במקרים בהם שוכנע כי שיעור מקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות אינו משקף את ההוצאות הקבועות של העוסק וזאת בהתאם להגדרת "מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות" שנקבעה בחוק:
 ..."

(2) לגבי עוסק שמחזור עסקאותיו לשנת 2019 עולה על 1.5 מיליון שקלים חדשים – ההפרש שבין 1 לבין מקדם הוצאות קבועות, ולא יותר מ-0.3; המנהל רשאי לקבוע מקדם אחר לגבי עוסק כאמור בפסקה זו, אם שוכנע כי המקדם לפי פסקה זו אינו משקף את ההוצאות הקבועות של העוסק במקרה של אי-הפעלת עסק מסוג עיסוקו של העוסק, ובלבד שהמקדם שיקבע לא יעלה על 0.3; (ההדגשות אינן במקור)

21. סוגיה זו נדונה בהרחבה בערר 1555-21 א.ס.פי.אס. לשטח בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 29.10.2021) (להלן: "עניין א.ס.פי.אס."); ערר 1158-21 ורטיגו מוסיקה בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 29.09.2021) (להלן: "עניין ורטיגו"); וערר 1227-21 מרפז - סחר ותעשיות בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 03.10.2021) (להלן: "עניין מרפז").

22. בעררים אלו דנו הוועדות בסמכות המנהל לסטות מהנוסחה, על דרך שינוי מקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות ולהתאימו להוצאות הקבועות של העוסק, אם שוכנע כי המקדם שהתקבל אינו משקף את ההוצאות בפועל בסוג עסקו של העוסק. בהחלטות אלו נקבע כי ההחלטה לסטות מהנוסחה ולקיים בחינה פרטנית של ההוצאות קבועות היא החלטה מינהלית הנתונה לשיקול דעת הרשות.

23. בעניין א.ס.פי.אס נקבע כי ההחלטה מתי לסטות מהנוסחה אינה יכולה להיות שרירותית, ונדרשת סיבה נאותה לקביעה כי יש לבחון את הוצאותיו הקבועות של העסק. מאותם טעמים, ההחלטה לסטות מן הנוסחה אינה יכולה להיות מופעלת לרעת מבקש המענק בלבד. במקרה זה, קבעה הוועדה כי ראוי שהמשיבה תקבע אמות מידה וקריטריונים להפעלתה, כפי שנקבע בערר 1031-21 איי סי איי אייזנברג אגר. קומפני בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 21.06.2021) (להלן: "עניין אייזנברג").



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

24. חרף קביעות הוועדה בעניין **אייזנברג** ובעניין **אס.פי.אס** עד כה טרם נקבעו אמות מידה או הוסדרו הוראות ביצוע מצד המשיבה לגבי המקרים בהם המשיבה תבצע בחינה של ההוצאות הקבועות של העוסק תוך חריגה מהנוסחה הקבועה בחוק. במהלך הדיון שבפנינו, המשיבה ציינה שבתקופה הקרובה היא צפויה לפרסם הוראות ביצוע בנושא, אולם עד כה הדבר טרם בוצע.

25. דרך המלך לקביעת הזכאות וחישוב גובה המענק היא השימוש בנוסחאות שנקבעו בהחלטת הממשלה והחוק. בהתאם לכך, מחזורי עסקאותיו של העוסק ייבחנו בהתאם לדיווחיו למע"מ מבלי שיהיה צורך בחישוב פרטני של הוצאותיו הקבועות של העוסק. המותבים השונים של וועדות הערר קבעו כי בחינה פרטנית של העוסק "אינה מתיישבת עם לשון החוק והיא אינה מתיישבת עם שיקולי היעילות והפשטות, אשר עומדים ביסוד מנגנון המענקים" (ראו ערר 1504-21 א.י.ג. **שגיא בניה ופיתוח בע"מ נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 16.10.2021); ערר 1011-21 **רנפון תקשורת בע"מ נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 18.02.2021); עמ"נ 13375-03-21 **רנפון תקשורת נ' ועדת ערר לענייני קורונה** (פורסם בנבו, 09.07.2021); ערר 1018-21 **חידוש סוכנויות לביטוח נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 25.04.2021); ערר 1006-21 **תולי בית הדואר ירושלים נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 18.05.2021); ערר 1072-21 **קיי ג'יי טי ווי פרויקטים ומונטאז' בע"מ נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 06.08.2021); ערר 1160-21 מ. **אלבוסטאני בע"מ נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 27.06.2021) וערר 1289-21 **מיוגה בע"מ נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 05.08.2021)).

26. יחד עם זאת, בהתאם לדרישת הקשר הסיבתי שנקבעה בהחלטת הממשלה והחוק, הפיצוי יינתן בשל ההשפעה הכלכלית שנגרמה בשל התפשטות נגיף הקורונה ולא עקב קיומו של פער טכני בדיווחים בין תקופת הבסיס לבין תקופת הזכאות למענק (ראו ערר 1005-21 **טי ג'אט סיסטמס 2006 בע"מ נ' רשות המסים**, (פורסם בנבו, 9.3.2021)). בעניין **מרפז** קבעה הוועדה כי סמכות המנהל להתערב בגובה המקדם בהתאם להוראות החוק, היא רק כאשר הונחו בפני המנהל "נימוקים כבדי משקל שיש בהם לשכנע אותו להפעיל את הסמכות, ולסטות מהנוסחה".

27. בדומה לעמדת הוועדה בעניין **מרפז**, אנו סבורים כי במקרים חריגים נתונה למשיבה הסמכות לחרוג מהנוסחה ולערוך חישוב פרטני של הוצאות קבועות. ככל שהמשיבה יכולה להצביע על נימוקים כבדי משקל, בדבר הצורך לערוך בחינה פרטנית של הוצאותיו הקבועות של העוסק, נתונה בידה האפשרות להקטין או להגדיל את המענק על דרך שינוי המקדם. הסמכות לשינוי המקדם אינה פועלת רק בדרך של הגדלת המקדם לטובת העוסק, אלא גם שמורה לאותם מקרים חריגים בהם קיים פער בלתי סביר בין גובה ההוצאות הקבועות לבין גובה המענק. סוגיה זו נדונה הועלתה בדיוני ועדת הכספים שקדמו לאישור חוק התוכנית לסיוע כלכלי:

"שלמה קרעי (הליכוד):



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

אדוני יושב-הראש, אם אתה רוצה לתקן, שלא יהיה מקרה כזה, בהגדרה "מקדם השתתפות בהוצאות קבועות", בפסקה (2) יש את המנהל שרשאי לקבוע מקדם אחר. זה צריך להיות לא "אחר" אלא "גבוה יותר". בפסקה (2) יש הרשאה למנהל לקבוע מקדם השתתפות והוצאות קבועות אחר. אז לא "אחר", אלא נגיד ש"הוא רשאי לקבוע מקדם השתתפות גבוה יותר", הוא לא יכול להנמיך את זה. זה כדי למנוע את המקרה התיאורטי.

ערן יעקב:

לא, לא, זה צריך להיות לשני הכיוונים היות ויש מקרים שהם כאלה ויש מקרים שהם כאלה. לכן יש מנגנון מסודר, כמו בעולם המס, של ערעור, יש מנגנון מסודר של השגה. אני חושב שצריך לתת ולהמשיך להיות בטוחים שרשות המיסים תמשיך ותעשה את עבודתה בעניין הזה.

שלמה קרעי (הליכוד):

אנחנו רוצים לתת שיקול דעת להיטיב, לא להרע.

ערן יעקב:

שיקול דעת צריך להיות לשני הכיוונים כי יש מקרים ככה וככה.

(פרוטוקול מס' 97 משיבת ועדת הכספים של הכנסת מיום 21/07/2020, עמ' 44-43) (ההדגשות אינן במקור)

28. יובהר כי לא בכל מקרה בו קיים פער בין גובה המענק לבין הוצאותיו הקבועות של העוסק רשאית המשיבה לערוך חישוב פרטני להפחית את גובה המענק. לשימוש בנוסחאות שנקבעו בחוק יתרונות רבים ובהם שיקולי וודאות, יעלות ומתן מענה מהיר לעוסקים בשעת משבר כלכלי קשה. מאידך, קביעת גובה המענק לפי נוסחה אחידה עלולה להביא למצב דברים שלגבי עוסקים מסוג מסוים גובה המענק יעלה על גובה ההוצאות הקבועות ולגבי עוסקים מסוג אחר המענקים לא יכסו את ההוצאות הקבועות. במידה והמחוקק רצה שייערך חישוב מדויק של סך ההוצאות הקבועות, היה מורה על בחינה פרטנית של ההוצאות הקבועות ומגדיר מהן הוצאות קבועות ואופן חישובן. כאמור, הוראות חוק אינן כוללות התייחסות מהן "הוצאות קבועות" ובאיזה מצבים יידרש המנהל להתערב בגובה המקדם.

29. בע"מ 45527-01-17 (מחוזי חיפה) **גולד פירזול בע"מ נ' שומה חיפה** (פורסם בנבו, 7.6.2018), עמד בית המשפט על ההבדל בין הסדר חוקי הקובע את הנורמה לבין הסדר שמטרתו לקרב אל הנורמה, ויש לראותו כחזקה הניתנת לסתירה:

"לטעמי ההבחנה העיקרית והמהותית העולה מפסיקת בית המשפט העליון בעניין פוליטי היא בין הסדר הקובע את הנורמה עצמה, ולפיכך אין מקום לחרוג ממנו, לבין הסדר שמטרתו לקרב אל הנורמה. מיסוי הריווח הנכון והאמיתי הוא הנורמה, ונוסחה שנועדה לכמת ריווח זה יכול שבנסיבות מסוימות תחטא לאמת. לפיכך ניתן לחרוג ממנה. לעומת זאת, שיעור מס משוקלל כפועל יוצא של החישוב הלינארי הוא



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

דוגמא מובהקת לנורמה עצמה, ודינו אינו שונה מדין כל שיעור מס אחר הקבוע
בפקודה"

30. ההסדר הקבוע בחוק התוכנית לסיוע כלכלי מסדיר את הנורמה לקבלת המענק. הנוסחה הקבועה בחוק אינה משקפת בהכרח את גובה ההוצאות בפועל, ולא בכל מקרה בו מתגלה פער בין גובה המענק לסך הוצאות הקבועות של העוסק תבוצע התאמה בין גובה המקדם לסך ההוצאות הקבועות וסמכות המנהל בעניין זה שמורה למקרים חריגים.

31. חישוב פרטני של המענק בהתאם לגובה הוצאותיו הקבועות של העוסק ראוי שייעשה במקרים חריגים כאשר מתן מענק לעוסק על פי הנוסחה יוצר עיוות משמעותי. דוגמאות לכך, מתן מענק לעוסק שכמעט ואינו נושא בהוצאות קבועות או מקרים בהם גובה המענק עולה בצורה משמעותית על גובה הוצאותיו הקבועות של העוסק. בהקשר זה, ראוי שהמשיבה תקבע אמות מידה ברורות להתערבות בנוסחה באופן של קביעת שיעור הפער המינימלי בין גובה המענק לסך ההוצאות הקבועות, על מנת ליצור אכיפה שוויונית כלפי ציבור העוסקים ומניעת שרירותיות בקבלת החלטות מעין אלה.

32. יודגש כי על המנהל לתת משקל נכבד לעיתוי קבלת ההחלטה לשינוי גובה המקדם. ככלל, השימוש בסמכות המנהל ראוי שתיעשה בטרם אושרה הבקשה למענק והועברו מקדמות ו/או תשלומים על חשבון המענק. חישוב הוצאות קבועות לאחר שאושרה הבקשה, באופן שהעוסק נדרש להשיב את כספי המענק בחלוף תקופה ארוכה, עלולה להביא לפגיעה קשה בעוסקים ולהעמידם במצב של חוסר וודאות. ציבור העוסקים הגיש את הבקשות למענקים בהתאם להוראות החוק, מבלי שנדרש לציין מה גובה הוצאותיו הקבועות. בחינת ההוצאות הקבועות של העוסק נעשית לרוב על פי חישוב שנתי כאשר הבקשות למענקים מוגשות לתקופות זכאות דו חודשיות. עוסק שהגיש את בקשותיו למענקים בתחילת שנת 2020 אינו יכול לדעת בוודאות מה סך ההוצאות הקבועות בהן יישא עד סוף השנה והאם סך המענקים המבוקשים על ידו יעלו על סך הוצאותיו הקבועות. דרישת השבת כספי המענק המסתמכת על חישוב הוצאות קבועות שנעשה בדיעבד, עומדת בסתירה לשיקולי היעילות והוודאות שבתכלית החקיקה וראוי שתיעשה במשורה. במקרים בהם המנהל מבקש לעשות שימוש בסמכות זו בדיעבד, עליו לתת משקל נכבד לחלוף הזמן ממועד העברת כספי המענק ועד למועד חישוב ההוצאות הקבועות והדרישה להשבת כספי המענק.

השבת הדין לשלב ההשגה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

33. טענות הצדדים לגבי גובה הוצאותיה הקבועות של העוררת ואופן חישובן הועלו לראשונה רק בשלב הערר. סך הוצאותיה הקבועות של העוררת בתקופת הזכאות משפיע על גובה המענק לו זכאית העוררת ויתרה מכך, מהווה משקל נכבד בהחלטה האם יש מקום לחרוג מהנוסחה הקבועה בחוק ולבצע חישוב פרטני.

34. רק לאחר הדיון בערר, העוררת הפנתה להוצאות שלטענתה לא יכולה להימנע מהם בתקופת הזכאות. ראוי לציין כי על אף העובדה שההחלטה בהשגה ניתנה בחלוף המועד הקבוע בחוק (לכך תינתן התייחסות נפרד במסגרת החלטה זו), העוררת בהתנהלותה הביאה לכך שלא ניתן היה לקיים דיון ענייני בנושא זה בשלב ההשגה. לאורך כל שלב ההשגה העוררת נמנעה מלפרט מהן הוצאותיה הקבועות ולא הציגה אסמכתאות התומכות בהוצאות אלה. אף בשלב הערר העוררת נמנעה מלקיים את החלטות הוועדה ולהמציא פירוט בדבר הוצאותיה הקבועות. התייחסות לסך ההוצאות הקבועות ניתנה לראשונה בתגובה המשלימה שהגישה העוררת ביום 04.11.21 וזאת כשהעוררת לא הציגה אסמכתאות כי מדובר בהוצאות שלא היתה יכולה להימנע מהן. לדוגמא, בתגובה המשלימה העוררת ציינה הוצאות בסך שלמעלה מ-14,000 ₪ עבור חליפות לקורס קראטה וחוטי קישוט וערכות קישוט לחג. העוררת לא נימקה מדוע הוצאות אלה הינן בגדר הוצאות קבועות ולא הציגה אסמכתאות מדוע לא היתה יכולה להימנע מתשלומים אלה.

35. אלמלא המשיבה קיבלה את ההחלטה בהשגה בחלוף המועד הקבוע בחוק, לאור התנהלות העוררת ואי שיתוף הפעולה מצדה בשלב ההשגה היה מקום לשקול את דחיית הערר תוך חיוב העוררת בהוצאות. משקבענו כי פעילות העוררת לא הובררה כראוי בשלב ההשגה, ומסמכים שנדרשו על ידי המשיבה לא הומצאו לידיה בשלב זה, ראוי להחזיר את הדיון בערר לשלב ההשגה וזאת על מנת לאפשר בירור עובדתי יסודי. במסגרת הבירור העובדתי המשיבה תהיה רשאית לדרוש מהעוררת מסמכים נוספים ולקבל כל החלטה בהתאם לשיקול דעתה. בשים לב לקביעתנו כי בחינת פרטנית של סך ההוצאות הקבועות צריכה להיעשות באופן חריג ומשיקולים כבדי משקל, יש לאפשר לעוררת להשמיע טענותיה בעניין זה, בטרם קבלת החלטה בהשגה. העוררת תהיה רשאית להגיש מסמכים התומכים בעמדתה הן לאי חריגה מהנוסחה הקבועה בחוק והן לחישוב גובה הוצאותיה הקבועות.

36. בערר 1459-21 אר-תור בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 04.10.2021) קבעה הוועדה שזכות השימוע חלה על עצם ההחלטה לבצע לחישוב פרטני של ההוצאות הקבועות והן לגבי חישוב גובה המענק. בהחלטה זו, עמדה הוועדה על חשיבות קיום זכות השימוע בעת שהמשיבה מבקשת לחרוג מכללי הזכאות למענק שנקבעו בחוק ועל הצורך לקיים בירור עובדתי מעמיק בשלב ההשגה:

" כפי שצוין בעניין מוסיקה פלוס, החלטה לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל היא החלטה חריגה, המשנה מן היסוד את כללי הזכאות למענק ואת אופן בחינת הזכות למענק. בדיקה של הוצאות קבועות בפועל נותנת תמונה מדויקת יותר, אך מחייבת בחינה מעמיקה יותר. בהחלטה מסוג זה, הכרוכה מלכתחילה בבירור עובדתי נרחב יותר, אין מקום



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שוועדת הערר תהווה הכתובת הראשונה להצגת טענות הצדדים. באותם מקרים חריגים שבהם מחליטה המשיבה לפעול בדרך זו, בין בשלב ההחלטה הראשונית ובין בשלב ההשגה, יהיה עליה לאפשר לעורר לטעון את טענותיו, וגובה ההוצאות הקבועות של העורר בפועל ייקבע בהתאם לשיג ושיח שיקיימו הצדדים."

37. בחינת טענות הצדדים בעניינים אלה בשלב הערר אינה מאפשרת בחינה מינהלית של סבירות ההחלטה שהתקבלה על ידי הרשות בשלב ההשגה. יתרה מכך, אין חולק שבמקרה זה לא נערך בירור עובדתי בסוגיות שבמחלוקת בין הצדדים. בערר 21-1417 **פליטנום קפיטל 38 אחזקות בע"מ נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 14.06.2021) (להלן: "עניין פליטנום"), קבעה הוועדה שבמקרים בהם קיימת אפשרות סבירה כי אלמלא יוחזר התיק לשלב ההשגה תדחנה טענות העוררת בהיעדר בירור עובדתי מספק, הכפ נוסה להחזרת הדיון לשלב ההשגה. בעניין **פליטנום** הפנתה הוועדה להחלטת כב' השופט בורנשטיין בע"מ 15-03-54564 **לוי נגד פקיד שומה פתח תקווה** (לא פורסם, החלטה מיום 12.06.2017), שם נקבע:

"אשר לשאלה אם להחזיר את התיק לשלב ההשגה או להתיר למשיב להגיש ראיות בהליך דן, אשר מלמדות לשיטתו, כי יש להגדיל את השומה – נראה לי כי בנסיבות העניין, בהתחשב בהיקף החומר שבו מדובר ולצורך ליבון מלא ושלם של כלל העובדות הרלוונטיות, ועל מנת לאפשר למערער למצות את ההליכים מול המשיב, הדרך הנאותה היא החזרת התיק לשלב ההשגה.

המערער טען שאין לו אמון במשיב וכי תחושתו היא כי המשיב מנסה 'להגדיל את השומה ככל יכולתו'. חזקה על המשיב כי ישמע את טענות המערער בנפש חפצה, הן המשפטיות והן העובדתיות ויבחן אותן לגופן".

38. בע"מ 16-01-20740 **מינס ואח' נגד פקיד שומה פתח תקווה** (לא פורסם, החלטה מיום, 16.06.2019) נקבעו דברים הרלוונטיים לערר שבפנינו:

"דומה כי ההחלטה להשיב את הדיון לשלב ההשגה, עם כל הקשיים הכרוכים בה, עשויה להיטיב בסופו של יום גם עם המערער, שכן היא תאפשר דיון שומתי המבוסס על מלוא נתוני האמת, ותמנע אפשרות של קבלת טענות המשיב רק מן הטעם הטכני של העדר שיתוף פעולה מצד המערער."

איחור במתן החלטה בהשגה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

39. העוררת הגישה השגה על החלטת המשיבה ביום 17.2.21. המשיבה לא קיבלה החלטה בהשגה בהתאם למועד הקבוע וביום 5.8.21 נאלצה העוררת להגיש ערר זה. רק לאחר הגשת הערר ולאור החלטת הוועדה, ביום 12.8.21 קיבלה המשיבה החלטה בהשגה. כאמור, ההחלטה בהשגה ניתנה כעבור בחלוף 176 ימים ממועד הגשת ההשגה ורק לאחר הגשת ערר זה.

40. סעיף 20א(1) לחוק קובע:

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

41. כפי שנקבע בערר 1007-20 **אבנר נוקראי יעוץ חשבונאי בע"מ נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 28.04.2021) (להלן: "**עניין נוקראי**"), החוק קבע שהחלטה בהשגה תינתן תוך 120 ימים אך לצד הגדרת המועדים לא נקבעה סנקציה, וזאת בשונה מחוקי מס אחרים בהם נקבע באופן מפורש כי אי מתן החלטה במועד יראו את ההשגה כאילו התקבלה (ראו סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], סעיף 87 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) תשנ"ג – 1963 וסעיף 26(ב) לחוק מס רכוש וקרן פיצויים).

42. בעניין **נוקראי** התייחסנו לאבחנה בין הוראות חוק מנחות לבין הוראות חוק מצוות, כאשר במקרה שבפנינו אין באיחור במתן ההחלטה כדי לקבל את ההשגה באופן גורף. עם זאת, כפי שקבעו ועדות הערר בערר 1023-21 **כ.מ. סלאמה יזמות עסקית בע"מ נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 04.05.2021) ובערר 1060-21 **ב.ג. ביטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 28.04.2021), לאיחור במתן ההחלטה בהשגה משקל בעת בחינת סבירות ההחלטה שהתקבלה על ידי הרשות.

43. בעע"מ 1386/04 **המועצה הארצית לתכנון ובניה ואח' נגד עמותת נאות ראש העין ע"ר ואח'** (פורסם בנבו, 20.05.2008) עמד בית המשפט העליון על האבחנה בין קביעת מועד מדריך ובין קביעת מועד מחייב וקבע שכאשר לא נקבעה בחוק הוראה מפורשת לגבי תוצאות החריגה מן המועד, חזקה פרשנית כי מדובר בנורמה המגדירה מסגרת זמן לפעולה שהיא בעלת אופי מנחה ומדריך בלבד, ואיננה בעלת אופי מחייב.

44. ההחלטות בהשגות בעניינה של העוררת ניתנה באיחור של 56 ימים. הגם שאין להצדיק את השיהוי במתן ההחלטה ועל המשיבה לפעול במסגרת המועד שנקבע בחוק, הרי שאין בכך כדי לקבל את ההשגה על הסף.

במקרים בהם הרשות חרגה מהמועדים הקבועים בחוק (מבלי שנקבעה סנקציה בחוקים אלה), נקבע כי אין מדובר בהפרה בעלת חומרה המצדיקה סעד דרסטי של קבלת התביעה, וניתן לנקוט



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בצעדים פחות דרסטיים כמו קביעת הוצאות או שלילת הוצאות (ראה ע"ש (חיפה) 5071/98 **איתן שריאל נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה חיפה** (פורסם בנבו, 28.10.1998). בנסיבות העניין, העובדה שהרשות חרגה מהמועד הקבוע בחוק הובאה בחשבון בעת קבלת ההחלטה להורות על השבת הדיון לשלב ההשגה ושלא להטיל על העוררת הוצאות בשל היעדר שיתוף הפעולה מצדה בשלב ההשגה והערר.

סוף דבר

45. לאור כל האמור לעיל, אנו מורים על השבת הדיון בתיק זה לשלב ההשגה.

- א. העוררת תגיש למשיבה השגה מנומקת בתוך 14 ימים אליה תצרף את כל המסמכים שהוגשו במסגרת ערר זה וכל מסמך נוסף התומך בטענותיה.
- ב. לאחר הגשת ההשגה, המשיבה תהיה רשאית לדרוש מהעוררת להמציא מסמכים וזאת בתוך 21 ימים ממועד הגשת ההשגה. העוררת תמציא את המסמכים המבוקשים בתוך 14 ימים ממועד קבלת הדרישה להמצאת המסמכים.
- ג. המשיבה תקבל החלטה בהשגה בתוך 45 ימים ממועד הגשת ההשגה או ממועד המצאת המסמכים על ידי העוררת, לפי המאוחר.

46. לאור התנהלות העוררת בשלב ההשגה ומנגד, האיחור בקבלת ההחלטה בהשגה מצד המשיבה אנו מורים על סגירת תיק הערר ללא צו להוצאות.

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

ניתנה היום, ח' טבת תשפ"ב, 12/12/2021, בהעדר הצדדים.

1548-21

וסאם עזאם, רו"ח
חבר הוועדה

ד"ר ערן בר, עו"ד
יו"ר הוועדה