



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עררים 1704-22 2551-22 1677-22

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

קטניה בע"מ מס' 515410496
ע"י ב"כ ליעד שיף

העוררת:

נ ג ד

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

המשיבה:

החלטה

1. העררים שלפנינו עוסקים בשאלה אם יש מקום לשלול מהעוררת את זכאותה למענקי הוצאות קבועות בהינתן שהכנסותיה מתקבלות מחברה קשורה. בהמשך לכך נדונות שאלות הנוגעות לקיומו של קשר סיבתי בין מגפת הקורונה לבין הירידה בהכנסות העוררת, לסמכותה של המשיבה לבחון את הוצאותיה הקבועות ולחשוב הוצאות אלו, כמו גם לנפקות שיש לייחס לאיחור שארע בקבלת החלטות המשיבה בהשגות.
2. נקדים ונציין, כי לאחר שבחנו את טענות הצדדים, את המסמכים שצורפו ואת המצב המשפטי, הגענו למסקנה כי יש לקבל את העררים באופן חלקי ולקבוע את המענקים להם זכאית העוררת בהתאם להוצאותיה הקבועות במהלך תקופות הזכאות.

רקע עובדתי ודיוני

3. העוררת היא חברה המפעילה מסעדה ועוסקת בניהול עסקי מזון.
4. העוררת הגישה בקשות למענקי הוצאות קבועות בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"פ-ף-2020 (להלן – "החוק") עבור מספר תקופות זכאות, ובכלל זאת עבור התקופות יולי-אוגוסט 2020, ספטמבר-אוקטובר 2020, ומרץ-אפריל 2021, בסכום כולל של 1,134,942 ₪ (סכום מענק מקסימלי עבור כל אחת מהתקופות של שבשנת 2020, וסכום נוסף של 134,942 ₪ עבור התקופה מרץ-אפריל 2021).
5. העוררת קיבלה מקדמות עבור שלוש הבקשות בסכום מצטבר של 680,965 ₪.
6. **ההחלטות בבקשות:** ביום 2.2.21 דחתה המשיבה את בקשותיה של העוררת למענקים עבור תקופות הזכאות יולי-אוגוסט 2020 וספטמבר-אוקטובר 2020, בנימוק כי היא מנפיקה חשבוניות לחברה קשורה בשם חג'דג, כששתי החברות נמצאות בשליטתו



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- הישירה או העקיפה של מר אחמד דאוד. עוד נכתב, כי מבדיקה שנערכה נמצא כי מרבית הוצאותיה של העוררת הן בגין עבודות שיפוץ וכי יש בה עובד אחד או שניים בלבד, בעוד שחברת חג'דג מפעילה את המסעדה בפועל, מבצעת את הקניות, מעסיקה את עובדי המסעדה וכיוצ"ב.
7. ביום 17.3.21 הגישה העוררת השגות על החלטותיה אלו של המשיבה.
8. **ההחלטות בהשגות:** כשנה לאחר מכן, ביום 3.3.22, דחתה המשיבה את ההשגות שהגישה העוררת בנימוקים דומים. נקבע, כי כל הכנסותיה של העוררת הן מחברת חג'דג, שהיא חברה קשורה המפעילה את המסעדה ונמצאת בבעלות בנו של מר דאוד ושל חברת אחזקות, הנמצאת גם היא בבעלות הבן. המשיבה הוסיפה כי בהתאם להסכם ההפעלה בין העוררת לבין חברת חג'דג, כל הוצאות התפעול ושכר העבודה משולמים על ידי חברת חג'דג, ורווחיה מועברים לעוררת, הנושאת רק בתשלום הוצאות השכירות מול עיריית תל אביב. הוצאות אלו מהוות את הוצאותיה הקבועות העיקריות של העוררת, כשבנוסף לכך ישנו חיוב בדמי זיכיון עבור שם המסעדה (הזקן והים). מכאן, שכל ההכנסות של העוררת מתקבלות מבעלי עניין, והוצאותיה הן בעיקרן הוצאות שכירות וארנונה שאותן משלמת חברת חג'דג, שאף קיבלה מענקים. לנוכח האמור נקבע כי אין מקום לשלם מענקים לשתי החברות, ועל כן ההשגות נדחו.
9. מכאן שני העררים הראשונים שלפנינו (ערר 1677-22 וערר 1704-22), שהוגשו בימים 14.4.22 ו-24.4.22.
10. ביום 19.7.22 התקיים דיון בעררים, שבסיומו הוחלט כי המשיבה תציג פירוט של המסמכים שאותם היא מבקשת לקבל מהעוררת, ולאחר המצאתם תקבל החלטה חדשה.
11. לאחר פירוט המסמכים הנדרשים והמצאתם למשיבה כאמור, הודיעה המשיבה ביום 2.11.22 כי היא נותרה בדעתה שאין לאשר את המענקים המבוקשים, וכי על העוררת להשיב את המקדמות שניתנו לה ללא דיחוי. לטענתה, המסמכים שהומצאו רק מאששים ומחזקים את עמדתה שלפיה מערכת היחסים בין החברות הקשורות מעלה חשש לניגוד עניינים, וכי קיים קושי לבחון ולהפריד בין העיסוקים וההתחשבנויות של שתי החברות. המשיבה הוסיפה כי בנסיבות אלו לא ניתן לקבוע כי מתקיים קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות העוררת לבין מגפת הקורונה, וישנה הצדקה להחריג אותה מזכאות למענקים.
12. בין לבין החליטה המשיבה ביום 15.8.22 כי היא דוחה את ההשגה שהגישה העוררת ביחס לתקופת הזכאות השלישית, מרץ-אפריל 2021, בנימוק שלפיו העוררת לא המציאה את המסמכים שנדרשו ממנה.
13. בהמשך לכך הגישה העוררת ביום 15.9.22 ערר ביחס לתקופת זכאות זו, ובמסגרתו הפנתה לנימוקים שהעלתה בשני העררים הקודמים. ביום 15.11.22 הודיעה המשיבה כי היא מסכימה לאיחוד של כל שלושת העררים, וכי היא מבקשת לשמור על הטענות שהעלתה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

14. ביום 17.11.22 התקיים דיון נוסף בעררים בעקבות ההחלטות החדשות שקיבלה המשיבה, לאחר המצאת המסמכים וביחס להשגה עבור תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2021. עם סיום הדיון דחתה העוררת הצעת פשרה שהציעה הוועדה.
15. להשלמת התמונה יצוין כי העוררת קיבלה מענק עבור תקופת הזכאות מאי-יוני 2020 בסכום של 19,477 ₪.

עיקר טענות הצדדים

עיקר טענות העוררת בכתבי הערר (בעררים 1677-22 ו-1704-22)

16. העוררת טוענת כי יש לקבל את העררים על הסף מאחר שהחלטות המשיבה בהשגות התקבלו זמן רב לאחר חלוף המועד שנקבע לכך בחוק. בעניין זה מציינת העוררת כי סעיף 20(א) לחוק קובע פרק זמן של 120 ימים לקבלת החלטה בהשגה, אולם ההחלטות במקרה זה ניתנו רק לאחר 351 ימים, כלומר באיחור של 231 ימים מהזמן שנקבע בחוק. העוררת מפנה בהקשר זה לפסק הדין שניתן בעמ"נ (חיפה) 27710-06-121 ב.ג. ביטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המיסים בישראל (ניתן ביום 3.1.22, להלן – פס"ד ב.ג. ביטחון), שבמסגרתו נקבע כי יש לקבל את הערר בשל האיחור שחל במתן ההחלטה בהשגה.
17. לטענת העוררת, ההנמקה שניתנה בהחלטות בהשגות שגויה ולא ברורה, ואינה מתייחסת לנתונים או לטענות שאותן העלתה במסגרת ההשגות. לפיכך טוענת העוררת כי ההחלטות אינן עומדות בחובת ההנמקה, וכי גם מנימוק זה יש מקום לקבל את העררים.
18. לגוף ההחלטות טוענת העוררת כי אין מקום לנטרל את העסקאות שערכה עם חברת חג'דג שכן הקשר ביניהן הוא עקיף בלבד, והן מוחזקות בנפרד על ידי בעלי מניות שונים, כך שאין מדובר בצדדים קשורים. לטענתה, סעיף 28(א) לחוק מחריג מהגדרת "עסקה" מתן שירות מבעל המניות לחברה בלבד, ואילו המחוקק היה מעוניין להחריג מהגדרה עסקאות ושירותים בין צדדים קשורים באופן גורף, הוא היה קובע זאת במפורש באמצעות שימוש במושג 'צדדים קשורים', המופיע בדיני מס אחרים. העוררת מדגישה כי אין מדובר בעסקאות עם בעלי המניות שלה או עם חברות שבשליטתם, שכן בעלי המניות שלה ושל חברת חג'דג אינם זהים.
19. העוררת טוענת כי גם אם נקבל את הטענה כי מדובר בצדדים בעלי עניין, אין הצדקה להחריג את העסקאות המדוברות במקרה זה, מאחר שבהתאם להחלטות ועדת הערר יש לבחון במקרים מעין אלו את התקיימות הקשר הסיבתי, ובענייננו לא יכולה להיות מחלוקת כי ישנו קשר סיבתי בין הירידה במחזורי ההכנסות של העוררת בתקופת הזכאות לבין התפרצות המגיפה. העוררת מדגישה כי בינה לבין חברת חג'דג מתקיימים יחסים עסקיים גרידא המבוססים במלואם על הסכם הפעלה, וכי היא קיבלה בהתאם לו את מלוא הסכומים הנדרשים ולא ויתרה על הכנסותיה באף שלב, כך שלא קיים סיכוי כי בעלי המניות או בעלי העניין השפיעו על ההתנהלות הכלכלית והעסקית בין החברות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מכאן יש לומר כי הירידה במחזורי העסקאות שלה בתקופת הזכאות היא ירידה אמיתית הנובעת מהתפשטות הנגיף בלבד.

20. לטענת העוררת, המחוקק הגדיר במפורש מקרים מסוימים כ"איחוד עוסקים", ומאחר שתנאים אלו אינם מתקיימים במקרה שלפנינו לא ניתן לראות בעוררת ובחברה הנוספת כקבוצה אחת. לטענתה, מדובר בשתי חברות עצמאיות ונפרדות הנבדלות גם בבעלי מניותיהן, ואין די בקשר הקיים בין בעלי המניות כדי לקבוע שלא מדובר בהתאגדויות משפטיות שונות. בהקשר זה מוסיפה העוררת כי הגדרות המונח "עוסק" בחוק נגזרת מההגדרות שבחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 והדיווחים אליו, וכי במקרה זה מדובר בישויות נפרדות.

עיקר טענות המשיבה

21. בנוגע לטענה המקדמית שהעלתה העוררת, שלפיה יש לקבל את הערר על הסף לנוכח האיחור שחל בקבלת החלטות בהשגות, טוענת המשיבה בהרחבה כי המועד בחוק לקבלת החלטה בהשגה נקבע ללא סנקציה בצדו, וזאת בשונה מהוראות מקבילות בחוקי מס אחרים, שבמסגרתם נקבעה סנקציה מפורשת (שבהתאם לה, בהיעדר החלטה בתקופה שנקבעה, דין ההשגה להתקבל). המשיבה מפנה לפסקי דין שונים שניתנו בעניין זה. עוד טוענת המשיבה כי שיטה זו נבחרה על ידי המחוקק ביודעין, לנוכח ההשלכות חסרות התקדים של מגפת הקורונה. בהמשך לכך מפנה המשיבה לנתונים שונים הנוגעים למספר הבקשות וההשגות, ואף לכך שמספרם של אלו גדל משמעותית רק לאחר חקיקת החוק, כך שלא ניתן היה לצפות אותם בעת החקיקה.

22. בנוסף לכך טוענת המשיבה בהקשר זה כי המחוקק קבע פתרון אחר לעיכוב האפשרי במתן החלטות בהשגות, בדמות הענקת מקדמות על חשבון המענק (כפי שניתנו לעוררת במקרה שלפנינו), וכן כי ניתן לרפא את הפגם שבאי קבלת החלטה במועד באמצעות סנקציות חלופיות, כגון פסיקת הוצאות.

23. המשיבה מבקשת לדחות את טענת העוררת שלפיה החלטותיה ניתנו ללא הנמקה. לטענתה, החלטות ברורות ומנומקות ולא הובהר כלל בעררים מהי אותה הנמקה חסרה.

24. בנוסף לכך טוענת המשיבה כי יש לדחות את טענותיה של העוררת בנוגע לאיחוד עוסקים, שכן אין לסוגיה זו כל קשר לעמדת המשיבה כפי שהובאה במסגרת החלטות.

25. לגוף החלטות, המשיבה שבה וטוענת כי מדובר בקשרים בין בעלי עניין, שכן העוררת נמצאת בבעלות האב מר מחמוד דאוד, בעוד שחברת חג'דג, מפעילת המסעדה, נמצאת בבעלות בנו, דאוד. המשיבה מציינת כי גם במאזני הבוחן ובדוחות הכספיים של העוררת מסומנת חברת חג'דג כצד קשור. לטענתה, די ביחסים אלו כדי להצדיק את דחיית בקשותיה של העוררת.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

26. המשיבה מוסיפה כי גם אם לא מדובר באופן פורמלי בחברות קשורות, הרי שיש לבחון את יחסי העוררת והחברה המפעילה (חברת חג'דג) בהיבט המהותי הנוגע ליישומי התכליתי של החוק ולשאלת הקשר הסיבתי בין המגפה לבין הירידה בהכנסות.
27. המשיבה מפנה לפסיקה שבה נקבע כי כאשר מתקיימת עסקה של חברה עם בעלי עניין ישנו ניגוד עניינים מובנה, לאור החשש שמנהליה אינם מייצגים באופן הולם את האינטרסים שלה, וכי בהחלטות על עסקאות שכאלו מעורב גם אינטרס אישי של בעלי העניין או של תאגידים בבעלותם. בהמשך לכך מפנה המשיבה להחלטות של ועדות הערר שבהן נקבע כי יש לבחון עסקאות אלו ביתר זהירות במסגרת בחינת הקשר הסיבתי, לנוכח ניגוד העניינים הפוטנציאלי והחשש שמא הדיווחים אינם משקפים באופן נאות את האינטראקציה העסקית האמיתית שהתקיימה בין הצדדים. המשיבה מוסיפה כי בחינה פרטנית של העסקאות השונות שהתקיימו וניסיון להתחקות אחר טיבן עומדים בסתירה לשיקולי הפשטות והיעילות, המהווים את אחת מתכלית החוק שלפנינו.
28. המשיבה טוענת כי ככל שנרשמה ירידה בהכנסותיה של העוררת הרי שמדובר בירידה ברווחים בלבד, בעוד שהוצאותיה הקבועות נותרו מכוסות. בעניין זה מפנה המשיבה להסכם בין העוררת לבין החברה המפעילה, שבהתאם לו היא אמורה לקבל מדי חודש את כל הפדיון המתקבל, כלומר את הרווח החודשי מהפעלת המסעדה, כשמסכום זה מנוכחים שירותי הניהול והוצאות התפעול.
29. בהמשך לכך טוענת המשיבה כי העוררת מקבלת הכנסות מרווחי המפעילה ונושאת רק בהוצאות השכירות (שאותן היא מחויבת לשלם למשכירה, עיריית תל אביב). מכאן, שההוצאות שהיא אמורה להוציא הן קבועות, ידועות מראש ומכוסות מרווחי הפדיון של המפעילה, כך שלא נגרמה לה כל פגיעה הנוגעת לכיסוי הוצאותיה גם בתקופת התפשטות הקורונה. לטענת המשיבה, כל שנפגע, אם בכלל, הוא החלק העודף, כלומר רווחיה של העוררת מסכום הפדיון לאחר כל הניכויים והתשלומים.
30. המשיבה מוסיפה כי מעיון בדוחות ה-ESNA של העוררת ניתן לראות כי צורת התשלומים שהיא מקבלת מחברת חג'דג, לרבות סכומי התשלום, שונים משנה לשנה: בעוד שבשנת 2019 הסכומים אינם עגולים (דבר המעיד על התחשבות הנובעת מהפחתת הניכויים מסכום הפדיון), בשנת 2020 הסכומים הם עגולים ומעידים על קבלת תשלום לצורך כיסוי ההתחייבויות החוזיות הבסיסיות של חברת חג'דג כלפי העוררת, על מנת לאפשר לה לשלם את הוצאותיה, כלומר את תשלומי השכירות לעירייה. המשיבה מוסיפה כי היא פנתה וביקשה ממייצגי העוררת הסברים לסכומים אלו ולפשר צורת התשלומים וטיבם, אך לא קיבלה כל מענה.
31. להשלמת התמונה טוענת המשיבה, כי לא ברור מהן ההוצאות הקבועות שהעוררת נאלצה להמשיך ולשלם בתקופת המשבר, שכן החברה המפעילה היא שאמורה לשאת בהוצאות מתוך הפדיון, כאמור לעיל. לטענת המשיבה, מכרססת הנהלת החשבונות של העוררת עולה כי ישנן הוצאות שלא נוגעות לעיסוקה כיומית, וכן הוצאות רבות שאינן בגדר הוצאות קבועות, וכי לא ניתן הסבר לנתונים אלו.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עיקר טענות העוררת בכתב התגובה

32. בנוגע לסוגיית האיחור בקבלת החלטות בהשגה, העוררת טוענת כי המשיבה מציגה גישה שאינה סבירה שלפיה אין כל הגבלת זמן על משך האיחור ונוסח החוק הוא המלצה בלבד, כך שכל איחור, בין אם קל או ממושך, אינו מצדיק התערבות שיפוטית. לטענת העוררת מדובר בגישה הפוגעת באופן קשה באינטרס ההסתמכות ומהווה רמיסה של הנחיות המחוקק. לטענתה, יש לבחון את הדברים לפי כוונת המחוקק ותכלית החוק כפי שהיתה בעת חקיקתו, בלב ליבו של משבר הקורונה והפגיעה האנושה שנגרמה לעסקים. העוררת מדגישה כי בענייננו מדובר על איחור בפרק זמן של כ-231 ימים, פי שלושה מהאיחור שנדון בפרשת **ב.ג. ביטחון**.
33. העוררת טוענת, לעניין סוגיית הקשר הסיבתי, כי הפגיעה שנגרמה לה ממגפת הקורונה היא מובהקת מאחר שהיא משתייכת לעסקי המסעדות, אשר ספגו פגיעה כלכלית אנושה במהלך חודשי המגפה. העוררת חוזרת על טענתה שלפיה הירידה בהכנסותיה נגרמה כתוצאה מהתפשטות הנגיף בלבד, מאחר שבמהלך תקופות הזכאות פעלה המסעדה באופן חלקי ומצומצם בלבד לנוכח הוראות הממשלה.
34. העוררת טוענת כי ביחס לתקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020, החברה המפעילה חג'דג לא קיבלה כל מענק, ולפיכך אין חשש לכפל מענקים, ודווקא עמדת המשיבה היא שמביאה לשלילה כפולה של מענקים (ביחס לחלק מתקופות הזכאות).
35. לטענת העוררת, בשלב הדיון בהשגה נשלחו למשיבה כל החומרים שהתבקשו על ידה, שמהם עולה כי היא נושאת בהוצאות רבות הנמצאות באחריותה הבלעדית, וכי היא לא נהנית רק מהרווח שמועבר אליה מהיזם. לפיכך טוענת העוררת כי יש לדחות את טענת המשיבה שלפיה אין לה הוצאות קבועות. בהקשר זה מפרטת העוררת הוצאות שונות כגון דמי שכירות, שכר, פחת, הוצאות חשמל, טלפון, גז, מיסים עירוניים, הנהלת חשבונות, הוצאות משפטיות, ביטוח, החזקה וכיוצ"ב.
36. העוררת מוסיפה כי המחוקק נמנע מלהגדיר בחוק את המונח "הוצאות קבועות", לא פירט מהן ולא קבע כיצד יש לחשב אותן, ומכאן שלא היתה לו כוונה להעניק פיצוי בסכום ההוצאות הקבועות בלבד.

דיון והכרעה

37. לאחר שבחנו את טענות הצדדים, את המסמכים שצורפו ואת המצב המשפטי, הגענו כאמור למסקנה כי יש לקבל את העררים באופן חלקי, וכי יש להעניק לעוררת מענקים בהתאם לסכום הוצאותיה הקבועות בפועל במהלך תקופות הזכאות מושא העררים. להלן נפרט את הנימוקים שהביאו למסקנה זו.
38. נדון תחילתה בטענה המקדמית של העוררת שלפיה יש לקבל את ההשגות ואת העררים על הסף לנוכח האיחור שחל בקבלת החלטות בהשגות. לאחר מכן נדון בנימוקי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ההחלטות לגופם, ובמיוחד בשאלה אם ישנה הצדקה לחרוג מהנוסחה ולקבוע את המענקים בהתאם לסכומי ההוצאות הקבועות של העוררת במהלך תקופות הזכאות.

טענה מקדמית בדבר איחור בקבלת החלטה בהשגות

39. העוררת טוענת כי בהתאם לפסיקת בית המשפט והחלטות הוועדה שניתנו בעניין זה, יש לקבל את ההשגות ואת העררים על הסף, מאחר שההחלטות בהשגות ניתנו על ידי המשיבה באיחורים ממושכים של 261, 218, 106 ו-57 ימים לאחר חלוף המועד שנקבע לכך בחוק.

40. סעיף 20(א)(1) לחוק קובע:

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

41. סעיף 4א להחלטת הממשלה מס' 5015 שכותרתה "מענק סיוע לעסקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה", קובע באופן דומה:

4א. הרואה עצמו נפגע מהחלטת רשות המיסים בנוגע למענק, רשאי להגיש השגה לעובד אשר המנהל הסמיכו לשם כך, בתוך 45 ימים מיום קבלת ההחלטה. החלטה בהשגה תהיה מנומקת ותינתן בכתב בתוך 180 ימים.

42. פסק הדין המנחה בנושא הנפקות שיש לייחס להחלטות מנהליות המתקבלות באיחור ניתן בבית המשפט העליון בע"מ 1386/04 המועצה הארצית לתכנון ובניה נ' עמותת נאות ראש העין ע"ר (20.5.2018). בפסק דין זה הבחין בית המשפט העליון בין הסדרים חוקיים שבהם המועד למתן החלטה הוא מחייב, כך שסטייה ממנו גוררת סנקציה שנקבעה בחוק, לבין הסדרים שבהם קביעת המועד היא בעלת אופי מנחה או מדריך בלבד. בית המשפט קבע באותו מקרה כי ההבחנה בין מועד מחייב לבין מועד מנחה תלויה באופי ההסדר ובתכליתו, כאשר במקרים שבהם לא נקבעה בחוק הוראה מפורשת לגבי תוצאות החריגה מן המועד, קיימת "חזקה פרשנית... כי מדובר בנורמה המגדירה מסגרת זמן לפעולה שהיא בעלת אופי מנחה ומדריך בלבד, ואיננה בעלת אופי מחייב" (פיסקה 32 לפסק הדין). לצד זאת צוין בפסק הדין כי גם כאשר לא נקבעה סנקציה מפורשת בחוק עשויה להיות לאיחור משמעות במסגרת הפעלת הביקורת השיפוטית על סבירות ועל תקינות ההחלטה. בנוסף לכך הזכיר בית המשפט העליון באותו עניין את תורת הבטלות היחסית, שלפיה גם אם נפל פגם בהחלטה, יש לבחון את מהותו ולהתאים את הסעד הראוי לכלל נסיבות המקרה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

43. בפרשת **ב.ג. בטחון** דן בית המשפט המחוזי בחיפה (כבוד השופטת א' ויינשטיין) במשמעות שיש לתת לאיחור במתן החלטה בהשגה על מענקים הניתנים לפי החוק שלפנינו (פסקאות 81-98 להחלטה). בית המשפט קבע כי ההבחנה הקיימת בפסיקה בין "מועד מחייב" לבין "מועד מנחה" תלויה בעיקר בתכלית ההסדר החקיקתי, וכי בחוק שלפנינו תכלית ההסדר היא מתן סיוע מהיר ויעיל לעסקים שנפגעו, על מנת לספק להם "חמצן" בתקופת החירום של נגיף הקורונה, כך שספק אם ניתן להתייחס למועד שנקבע כמנחה בלבד. לנוכח האמור נקבע בפסק הדין כי תוצאתו של איחור משמעותי בקבלת ההחלטה (באותו מקרה דובר על איחור של 68 ימים) תביא עמה, מניה וביה, לקבלת ההשגה (פיסקה 94 לפסק הדין).

לצד זאת יש להוסיף כי בית המשפט המחוזי לא הסתפק באותו מקרה בקבלת הטענה המקדמית בנושא האיחור אלא המשיך ודן בטענות הצדדים ביחס לנימוקי ההחלטה המהותיים, כך שהערעור התקבל גם לגוף הטענות המהותיות.

44. בפסק הדין בעמ"נ (מחוזי חיפה) 3720-11-21 **פודולסקי נ' רשות המיסים** (15.7.22), להלן – פס"ד **פודולסקי**) שניתן אף הוא בבית המשפט המחוזי בחיפה על ידי אותו מותב, נדחו טענותיה השונות של המשיבה לעניין האיחור בקבלת ההחלטה, ונקבע פעם נוספת כי המועד שנקבע בחוק הוא מועד מחייב ולא מנחה, וכי איחור משמעותי במתן החלטה בהשגה, שאינו של ימים ספורים, יוביל, בהתאם לנסיבות הפרטניות של כל מקרה, לקבלת ההשגה על הסף ולאישור המענק (פיסקה 113 לפסק הדין). יצוין כי בדומה למקרה **ב.ג. בטחון**, גם בפסק דין זה נערך דיון בטענות הצדדים לגוף ההחלטות, והערעור התקבל גם מנימוק זה, כלומר מכוח העילה העיקרית (בנוסף לקבלת הטענה המקדמית, כאמור).

45. המשיבה לא הגישה ערעור לבית המשפט העליון על פסק הדין בפרשת **ב.ג. ביטחון** ומכאן שהוא נעשה לחלוט, בעוד שעל פסק הדין בעניין **פודולסקי** הגישה המשיבה בקשת רשות ערעור.

46. לאחר שניתן פסק הדין בעניין **ב.ג. ביטחון** (אך לפני שניתן פסק הדין בעניין **פודולסקי**) אימצו ועדות הערר גישה פרשנית שלפיה עצם קבלת החלטה בהשגה באיחור אינה מצדיקה כשלעצמה את קבלת הערר, אך כי היא עשויה להוות שיקול בבחינת ההשגה לגופה, וכי יש לבחון בעניין זה את מכלול נסיבות המקרה, ובכלל זאת את משך האיחור, סכומי המענק שבמחלוקת, המקדמות ששולמו, הנזק שנגרם לעוררת והתנהלות הצדדים. כך לדוגמא נכתב באחת מההחלטות:

"יש לתת את הדעת גם לכך שהליכים רבים מתנהלים בוועדת הערר לאחר שההחלטה בהשגה התקבלה באיחור. החלת כלל אוטומטי לפיו כל החלטה שהתקבלה באיחור מביאה לקבלת הערר, תעמוד גם היא בניגוד לתכליות העומדות ביסוד המענק, ותהא בלתי סבירה באורח קיצוני. כפי שפסק בית המשפט המחוזי בעניין **ב.ג. בטחון**, הדגש בביקורת השיפוטית על מקרים של איחור במתן החלטה בהשגה, צריך להיות על תכלית ההסדר, תוך איזון בין מכלול ההוראות של החוק, שוועדת הערר נדרשת לשמור על קיומן. ... איחור



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

במתן החלטה בהשגה הוא פגם בהליך המינהלי, והוא מהווה שיקול במסגרת הביקורת השיפוטית על החלטת רשות המסים. ... בבחינת סבירות החלטה יש לתת את הדעת למכלול הנסיבות והשיקולים שבגינם התקבלה החלטה – ומטעם זה, אין מנוס מן המסקנה כי נפקות הפגם נבחנת בכל מקרה לגופו לפי נסיבותיו. מסקנה זו מתיישבת עם פסיקת בית המשפט העליון בעניין המועצה הארצית לתכנון ובניה, כי יש להתאים את תוצאת הפגם למכלול הנסיבות, בהתאם לתורת הבטלות היחסית. " (ערר 1795/21 חיים ישראלי ובניו בע"מ נ' רשות המסים, פסקאות 25, 50, ניתן ביום 18.1.22).

ובהחלטה נוספת של הוועדה בנושא זה נקבע:

"המשמעות שיש לתת לאיחור במתן החלטה בהשגה במסגרת הפעלת הביקורת השיפוטית על סבירותה ותקינותה של התנהלות המשיבה, אינה יכולה להיבחן במנותק משאלת הנזק או העוול שנגרם לעוסק בשל האיחור במתן החלטה בהשגה. במצב בו העיכוב במתן החלטה בהשגה גרם לפגיעה כלכלית בעוסק עקב אי קבלת מענקים/מקדמות להם היה זכאי, הדבר יהווה משקל משמעותי בהחלטה האם לקבל את הערר רק בשל האיחור במתן החלטה בהשגה. " (ערר 1834/21 הלל גולנד אחזקות בע"מ נ' רשות המסים, פסקה 71, ניתן ביום 13.3.22, ראו גם ערר 1664/21 ארג'נטרו אחזקות בע"מ נ' רשות המסים, פסקאות 59-82, ניתן ביום 31.1.22, וערר 1539/21 אלדד שיווק פרוייקטים (200) בע"מ נ' רשות המסים, פסקאות 28-33, ניתן ביום 20.3.22).

47. בהמשך לכך ובאופן דומה אימצו ועדות הערר השונות את העמדה כי "יש לייחס משקל משמעותי לשאלה האם התקיים איחור בשלב ההשגה, וכן למשך האיחור, אך לא ניתן לומר כי הפסיקה צריכה להיות אוטומטית, ובכל מקרה יש לדון בעילות הזכאות ובטענות הצדדים כשלעצמן. " (ערר 1533/22 ערן מבל ארכיטקטורה ובניו ערים בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 2.8.22 ; ערר 1030/22 איי.טי.גי מוצרי אופטיקה יוקרתיים בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 6.10.22).

48. לאחרונה ניתנו שני פסקי דין נוספים הנוגעים לסוגיית האיחור בבתי המשפט המחוזיים.
49. בעמ"נ (מחוזי ת"א) 40318-12-21 פליסידד (פיסגה) בע"מ נ' רשות המסים בישראל (13.11.22, להלן – פס"ד פליסידד) אימץ בית המשפט המחוזי בתל אביב (כבוד השופט גלעד הס) גישה שונה מזו של בית המשפט המחוזי בחיפה בנוגע לתוצאת האיחור בקבלת החלטות בהשגות. יוער, כי בניגוד לפסקי הדין בפרשות ב.ג ביטחון ופודולסקי, שבהן דן בית המשפט הן בטענת האיחור והן בטענות לגוף החלטות, המערערות בעניין פליסידד חזרו בהן מטענותיהן המהותיות, כך שהדיון בפסק הדין התמקד כולו בשאלת המשמעות והתוצאות שיש לייחס לאיחור.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

50. בפסק דין זה נקבע כי סעיף 20(א) לחוק אינו כולל סנקציה שלפיה אי מתן החלטה במועד תביא לקבלת ההשגה, וכי היעדר הסנקציה בסעיף מהווה הסדר שלילי. בית המשפט בחן בהרחבה את לשון החוק, את תכליותיו ואת העקרונות הכלליים של הדין, והדגיש כי אין מקום לקשור בין ההחלטה לגופה לבין האיחור בקבלתה, כך שיש להעניק את המענק רק למי שזכאי לכך מבחינה מהותית מכוח הוראות החוק. נקבע כי את האיחור יש לבחון בנפרד, וככל שמדובר באיחור משמעותי ניתן לפסוק בגינו הוצאות, וזאת הן למי שנקבע כזכאי למענק והן למי שנקבע שאינו זכאי (מבחינה עניינית).

51. יוער, כי בית המשפט המחוזי דחה בפסק דין זה גם את גישת ועדות הערר שהובאה לעיל ושלפיה האיחור בהשגה עשויה להוות שיקול גם במסגרת בחינת ההחלטה לגופה, בטענה כי אין לפרשנות זו אחיזה בלשון החוק וכי היא מנוגדת לעקרונות הוודאות והיעילות המשפטית. נקבע כאמור, כי יש לערוך הפרדה מלאה בין בחינת הזכאות המהותית למענק לבין שאלת האיחור, שתובא בחשבון רק במסגרת פסיקת ההוצאות בהליך. בהמשך לכך הורה בית המשפט על פסיקת הוצאות בסכום של 55,000 ₪ לכל אחת מהערורות, וזאת בהתחשב במכלול נסיבות ההליך ובעיקר באיחור המשמעותי שחל בקבלת ההחלטה בהשגה, וזאת למרות שהערעורים נדחו למעשה (וזאת בניגוד לפסקי הדין בפרשות ב.ג. בטחון ופודולסקי, שם התקבלו הערעורים, הן לגופם והן לנוכח האיחור, כאמור).

52. בעמ"נ (מחוזי מרכז-לוד) 54772-06-22 **מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים בישראל** (30.11.22, להלן – פס"ד **מגדלי ברקת**) בחן בית המשפט המחוזי (כבוד השופט מנחם גורמן) את הדין הכללי הנוגע לפעולות מנהליות הננקטות בחלוף המועד שנקבע לכך, וכן את החוק שלפנינו, והגיע למסקנה כי היעדרה של סנקציה בהוראה אינה בגדר לקונה אלא מהווה בחירה מכוונת של המחוקק (פיסקה 68 לפסק הדין). עוד נקבע, כי בניגוד לסעיף 20 לחוק שאינו כולל סנקציה, סעיף 13 לחוק מעניק סיוע מהיר ומידי בדמות מקדמה חלקית וזמנית, ככל שהמשיבה אינה מקבלת את החלטתה במועד שנקבע בסעיף זה (פסקאות 70-72).

53. לנוכח האמור קבע בית המשפט המחוזי כי ככלל, איחור במועד מתן החלטה בהשגה אינו מביא כשלעצמו ובאופן אוטומטי לקבלת ההשגה והערר/ערעור. יחד עם זאת, ובניגוד לפס"ד **פליסייד**, נקבע כי קבלת ההשגה והערר כתוצאה מהאיחור עשויה בכל זאת להתרחש כאשר מדובר באיחור שהוא חריג באופן ברור ומיוחד, או כאשר קיימים לצד האיחור טעמים כבדי משקל נוספים המציבים את המקרה כמקרה גבולי (פיסקה 74 לפסק הדין). מכאן, שמדובר בשיקול נוסף שעל ועדות הערר להביא בחשבון בעת בחינת השיקולים השונים ומכלול נסיבות העניין.

54. ניתן לראות אפוא כי קיימות גישות שונות ולמעשה סותרות בנוגע להשלכות הנובעות מהאיחור בקבלת ההחלטה: האם מדובר בנתון המכריע לכאורה את הכף (כאמור בפסקי הדין ב.ג. בטחון ופודולסקי), בנתון שאותו יש להביא בחשבון במכלול השיקולים בבחינת ההחלטה (כאמור בפס"ד **מגדלי ברקת** ובהחלטותיהן של ועדות הערר), או בנתון חיצוני להחלטה המהותית, שאותו יש להביא בחשבון רק במסגרת פסיקת ההוצאות (כאמור



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- בפס"ד פליסידד). לצד זאת יש להזכיר כי גם בפסקי הדין בפרשות ב.ג. בטחון ופודולסקי (כמו גם בהחלטותיהן של ועדות הערר) נערכה בחינה של נימוקי החלטות לגופן, כך שלא היה בעצם קיומו של האיחור כדי להביא לסיום הדיון בהליך ולקבלת ההשגות והעררים.
55. במקרה שלפנינו, החלטות המשיבה ביחס לשתי ההשגות הראשונות התקבלו כאמור באיחור ממושך ביותר של 231 ימים, לאחר חלוף המועד האחרון שנקבע לכך. לצד זאת יש להביא בחשבון כי העוררת גם קיבלה מקדמות בסכום מצטבר גבוה של כ-680,965 ₪, ומכאן שניתן לה סיוע כלכלי מיידי, והפגיעה שנגרמה לה מהאיחור כשלעצמו היא ממילא מצומצמת. בנוסף לכך, מאחר שבקשותיה של העוררת נדחו הן בשלב הראשון והן בשלב ההשגה (ואף באותו נימוק), קיים קושי לומר כי האיחור הממושך בקבלת החלטות בהשגות יצר אצלה הסתמכות לגיטימית כי הן התקבלו, ויש לדחות את הטענה שהעלתה בעניין זה.
56. בנסיבות אלו ולנוכח פסיקות בתי המשפט והחלטות ועדות הערר כפי שתוארו לעיל, אין לטעמנו מקום והצדקה לקבל את העררים על הסף מכוח עצם קיומו של האיחור, ויש לבחון את החלטות המשיבה לגופן. האיחור עשוי כאמור להוות שיקול במסגרת בחינת סבירותן של החלטות המשיבה ככל שמדובר במקרים גבוליים, ובכל מקרה יהיה מקום להביאו בחשבון במסגרת פסיקת ההוצאות בתיק.
57. לפיכך נפנה עתה לבחון את החלטות המשיבה לגופן.

חברות קשורות ושאלת הקשר הסיבתי

58. העוררת היא חברה יזמית השוכרת מעיריית ת"א-יפו מבנה מסעדה, שאותו מפעילה חברה בשם חג'דג (להלן – "החברה הקשורה"). העוררת נמצאת בבעלות חברה בשם "אחזקות קטניה בע"מ" (מס' ח.פ. 515407047), שבעל המניות היחיד בה הוא מר מחמוד דאוד. החברה הקשורה, לעומת זאת, נמצאת בבעלותו של מר אחמד דאוד, שהוא בנו של מחמוד דאוד. מכאן, שהעוררת והחברה הקשורה נמצאות בשליטה המלאה (אך הנפרדת) של אב ושל בנו.
59. בהתאם להסכם ניהול הפעלה שנחתם בין הצדדים ב-9.12.18, החברה הקשורה מעבירה לעוררת מדי חודש את הפדיון המתקבל בניכוי כל הוצאות התפעול, וכן בניכוי של 50 אלף ₪ נוספים, המשמשים כדמי ניהול והפעלה של החברה הקשורה. יצוין כי הוצאות התפעול כוללות את כל ההוצאות והתשלומים הנדרשים לניהול והפעלת המסעדה, למעט תשלום דמי שכירות לעירייה ותשלומים בעד השימוש בסימן המסחרי ("הזקן והים"). המשולמים על ידי העוררת, כמפורט בהסכם. יודגש, כי כל הכנסותיה של העוררת מתקבלות מהחברה הקשורה.
60. בתשובתה טענה כזכור המשיבה כי די בכך שמדובר ביחסים בין צדדים קשורים או בעלי עניין כדי להצדיק את דחיית הבקשות. לחילופין טענה, כי יש בכך כדי להטיל ספק בעניין קיומו של קשר סיבתי (שלטענתה לא הוזם ע"י העוררת), וכן להצדיק את בחינת הוצאותיה הקבועות של העוררת, שכאמור קבועות מראש ומועברות אליה מרווחי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- החברה הקשורה, שכבר קיבלה מענקים (ראו גם פרוטוקול הדיון מיום 17.11.22, עמ' 3, שורות 13-28).
61. סעיף 8(2)(א) לחוק קובע: **"עסקה" – למעט מכר טובין או מתן שירות מאת בעל מניות בחברה או שותף בשותפות לחברה שהוא בעל מניות בה או לשותפות שהוא שותף בה, לפי העניין.**"
62. בין העוררת לבין החברה הקשורה לא מתקיימים יחסי בעלות, ולפיכך ההכנסות המתקבלות מהחברה הקשורה אינן חלק מעסקה בין בעל מניות בחברה לבין חברה שהוא בעל מניות בה, המצדיקות את נטרולה ממחזורי ההכנסות, כאמור בסעיף 8(2)(א). אף אין מדובר בחברות אחיות, כלומר בחברות הנמצאות בבעלותו של אותו בעל מניות, שגם בעניינן לא חלה במפורש הוראת נטרול העסקאות שהוזכרה לעיל.
63. בנסיבות אלו, ברי כי אין בסיס לנטרל את הכנסותיה של העוררת מהחברה הקשורה (מאחר שהכנסות אלו מהוות את מלוא הכנסות העוררת, הדבר יביא כמובן להיעדר זכאות למענקים). כלומר, שהיחסים בין העוררת לבין החברה הקשורה אינם מצדיקים במקרה זה וכשלעצמם את דחיית בקשותיה של העוררת.
64. המשיבה ממשיכה וטוענת כאמור טענה נוספת, שלפיה הקשרים בין החברות מעבירים אל כתפי העוררת את הנטל להוכיח את קיומו של קשר סיבתי בין מגפת הקורונה לבין ירידת המחזורים, וכי העוררת לא עמדה בנטל זה במקרה שלפנינו.
65. בהחלטות השונות של ועדות הערר אכן נקבע, כי עסקאות עם בעלי עניין שאינם בעלי מניות חשודות בניגוד עניינים, ואף עשויות להיות מלאכותיות, כלומר לא לשקף פעילות כלכלית אותנטית. כתוצאה מכך, עסקאות אלו מעוררות ספק בנוגע לקיומו של קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות לבין התפרצות המגפה, שכן ההכנסות המתקבלות מהן (שעליהן מבוססת נוסחת קביעת המענקים) עשויות לכאורה להיות נתונות למניפולציה מצד בעלי העניין, במיוחד כשמדובר בהכנסות שהתקבלו במהלך תקופת הקורונה (ראו לדוגמא ערר 1008/21 **תחנת דלק היצירה בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 24.3.21, פסקה 34, ערר 1947/21 **סנסה ייצור נייר בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 2.2.22, פסקאות 42-43, ערר 1973/21 **מ. ע. – א. ג. ט. בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 14.4.22, פסקאות 29 ו-31).
66. לנוכח האמור נקבע, כי במקרים אלו מוטל על העורר נטל מוגבר להסביר את הקשר סיבתי, כלומר את התשתית הכלכלית של העסקאות עם בעל העניין ואת הירידה בהכנסות במהלך תקופת הקורונה. ככל שמדובר בבעל עניין שיש לו זיקה משמעותית יותר לחברה, כך ניגוד העניינים משמעותי יותר, והנטל על העורר להבהיר ולהוכיח את הקשר הסיבתי יהיה כבד יותר (ראו לדוגמא ערר **תחנת דלק היצירה**, פסקה 38).
67. במקרה שלפנינו, מדובר כאמור בחברות הנמצאות בשליטה מלאה אך נפרדת של אב ושל בנו, ולפיכך מדובר בחברות קשורות. יצוין, כי גם העוררת עצמה מציינת את חברת חג'דג כצד קשור במאזני הבוחן ובדוחותיה הכספיים (שהוגשו כנספחים ז' ו-ח' לתשובת המשיבה), ולמעשה נראה כי אין בעניין זה מחלוקת.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

68. לצד זאת יש להזכיר כי אין מדובר בחברות הנמצאות תחת אותו בעל שליטה (כלומר חברות אחיות), אלא בחברות שבעלי השליטה בהן נמצאים בקרבה משפחתית ישירה (אב ובנו). בנסיבות אלו אנו סבורים כי גם אם קיים נטל מוגבר יותר על העוררת להוכיח את הקשר הסיבתי, כאמור לעיל, אין לומר כי מדובר בנטל כבד במיוחד. על כל פנים, נראה כי ממילא העוררת עמדה בנטל זה.

69. בעניין זה הבאנו בחשבון את הירידה הדרסטית בהכנסות העוררת בשנת 2020 (בהשוואה לשנת 2019), ממחזור של 20.887 מיליון ₪ בשנת 2019 למחזור של 5.870 מיליון ₪ בשנת 2020 ו-6.819 מיליון ₪ בשנת 2021. בנוסף לכך ניתן לראות מעיון בדוחות ה-ESNA של העוררת כי בחודשים ינואר-פברואר 2020 היו לה הכנסות גבוהות, וכי אלו החלו לרדת החל מחודש אפריל 2020, עם התפרצות המגפה, וכן כי לאורך חודשים ארוכים ורצופים במהלך תקופת הקורונה לא נרשמו הכנסות כלשהן. בנוסף לכך, ההכנסות החלו לשוב ולעלות החל מחודש מרץ 2021, ונותרו יציבים למדי החל מחודש יולי 2021, לאחר הסרת כל המגבלות על המשק במהלך המחצית השנייה של שנת 2021. נתוני ההכנסות תומכים אפוא במסקנה כי קיים קשר סיבתי מסוים בין הירידה בהכנסות העוררת לבין התפרצות המגפה בישראל.

70. בנוסף לכך יש כמובן לזכור כי העוררת היא חברה יזמית שהכנסותיה מבוססות על הפעלת מסעדה על ידי החברה הקשורה. תחום המסעדנות נפגע כידוע באופן קשה במהלך תקופת הקורונה כתוצאה מהסגרים והמגבלות שהוטלו, ומכאן שהפגיעה כתוצאה מהמגפה בהכנסות העוררת (המתקבלות כאמור במלואן מהפעלת המסעדה על ידי החברה הקשורה) היא צפויה ואף מתבקשת.

71. בנסיבות אלו, אין לטעמנו מקום לומר כי היחסים בין העוררת לבין החברה הקשורה מעידים על היעדר קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות לבין התפרצות המגפה, באופן המביא לשלילה גורפת של המענקים, כפי שקבעה המשיבה.

72. יחד עם זאת, אנו סבורים כי היחסים בין העוררת לבין החברה הקשורה מצדיקים בנסיבות מקרה זה את בחינת ההוצאות הקבועות של העוררת, כפי שיפורט להלן.

ההצדקה לבחון את ההוצאות הקבועות

73. סעיף 7 לחוק קובע, ביחס לעוסק שמחזור עסקאותיו לשנת 2019 עולה על 1.5 מיליון ש"ח: **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.**

74. סמכות המשיבה להתערב במקדם ההוצאות הקבועות בהתאם לסעיף 7 שלעיל פועלת לשני הכיוונים, הן לצורך הגדלת המקדם והן לצורך הקטנתו (ובלבד שהמקדם אינו עולה 30%), כאשר הנטל במקרה זה מוטל על המשיבה ועליה להצדיק ולבסס את השיקולים המצדיקים סטייה מהנוסחה. יש לציין כי הוראה זו מעניקה למנהל המשיבה סמכות לשינוי המקדם בסוגי עסקים, וניתן היה לכאורה להבין שהכוונה הייתה לשינוי מקדם



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בענפים שלמים שהם בעלי מאפיינים מיוחדים, ושהפעלת הנוסחה בעניינם תוביל לעיוות משמעותי. עם זאת, הסמכות לשינוי המקדם גם אצל עוסק יחיד (ולא בענף עסקי), באמצעות בדיקת ההוצאות הקבועות בפועל, נקבעה אף היא כאפשרית (ראו פרשת ב.ג. ביטחון, פסקה 50, וכן, לדוגמא, ערר 1832-21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שרותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 22.7.22, פסקאות 63-64, להלן – ערר 1832/21).

75. בערר 1750-21 אינקוגניטו מוסיקה (2002) בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 13.2.22, להלן - עניין אינקוגניטו) דנה הוועדה בהרחבה בשאלת סמכותה של המשיבה להתערב במקדם ההוצאות הקבועות ולחשב את המענק בהתאם להוצאות הקבועות בפועל, בראי תכליתיו של החוק שלפנינו. נקבע, כי ניתן להפעיל סמכות זו, אך רק במקרים חריגים ויוצאי דופן ובהתאם לאמות מידה מוגדרות שאותן על המשיבה לקבוע. זאת, לנוכח תכליתו העקרונית של החוק, שאינה מתמצה בהכרח רק בכיסוי הוצאותיו הקבועות של העסק, אלא כוללת גם פיצוי עבור אובדן הכנסות לשם שמירה על ההמשכיות העסקית, ובהתחשב גם בשיקולי הפשטות והיעילות העומדים בבסיס החוק, המנוגדים לבדיקה הפרטנית הנדרשת לצורך בחינת ההוצאות הקבועות (פסקאות 58 ו-59 להחלטה).

76. בהמשך לאמור נראה כי יש מקום להבחין מבחינה עקרונית בין שני שלבים שונים בהקשר זה: הראשון נוגע לעצם ההחלטה לבחון את ההוצאות הקבועות, בעוד השני נוגע להחלטה לקבוע את המענק בהתאם להן (ראו לדוגמא פסקה 66 להחלטה בעניין אינקוגניטו). ככל שהצדקה לבחון את ההוצאות הקבועות ברורה ומשכנעת יותר, כך גם ההחלטה לקבוע בהתאם להן את ההוצאות הקבועות תהיה מבוססת יותר, ולהיפך: אם לא קיימת הצדקה או עילה קונקרטית לבחינת ההוצאות מלכתחילה, רק פער "קיצוני ומופרז" בין סכום ההוצאות הקבועות לבין סכום המענק המבוקש לפי הנוסחה, יצדיק את קביעת המענק בהתאם לסכום הראשון.

77. במקרה שלפנינו, הגם שהיחסים שבין העוררת לבין החברה הקשורה אינם מביאים להחרגת העוררת מזכאות ואינם מעידים על היעדרו של קשר סיבתי באופן המצדיק את שלילת המענקים (כפי שפורט לעיל), ניתן לדעתנו לראות בהם כאינדיקציה המצדיקה את בחינת ההוצאות הקבועות.

78. בעניין זה יש להביא בחשבון שני נתונים מהותיים. הראשון הוא כי כל הכנסות העוררת מתקבלות מהחברה הקשורה. כלומר, אין מדובר בעסקה אחת מני רבות הנעשית עם צד קשור או בעל עניין, אלא בחברה שכל מהותה מבוססת על קבלת הכנסות מצד קשור, מבלי שהעוררת מעניקה ערך מוסף או שירות מיוחד, מלבד העמדת המבנה לשימוש החברה הקשורה. הדבר דומה מבחינה מסוימת לחברה שכל פעילותה היא השכרה של נכס אחד לחברה אחרת הקשורה אליה. ברי כי מבחינה עסקית וכלכלית, מתעוררת שאלה בנוגע להוצאות הקבועות של חברה מעין זו.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

79. הנתון השני שאותו יש להביא בחשבון נוגע לשינוי באופי התשלומים שניתנו לעוררת במהלך תקופת הקורונה. עיון בדו"ח ה-ESNA של העוררת מעלה כי בעוד שבשנת 2019 סכומי ההכנסות (שאותן קיבלה כאמור מהחברה הקשורה) היו לא עגולים, כלומר "על השקל", הסכומים בשנת 2020 נעשו עגולים לחלוטין, ואף ברמת עשרות אלפי שקלים. מכאן עולה כי בעוד שבשנת 2019 ההתחשבות בין החברות נעשתה בצורה אוטומטית בהתאם לנתוני ההכנסות וההוצאות על פי הסכם הפעלה, בשנת 2020 ההתחשבות השתנתה ונעשתה בצורה מחושבת ומלאכותית (תוך מעורבות אנושית). תוצאה זו עשויה להעיד לכאורה על מניפולציה אפשרית בנתונים ולא על התחשבות כלכלית אותנטית, והיא מתקשרת כמובן לחשש שהועלה קודם לכן בעניינן של חברות קשורות ושאלת הקשר הסיבתי.

80. יחד עם זאת יש לומר כי ההתחשבות בשיטה חדשה זו החלה עוד בחודש ינואר 2020, כלומר עוד בטרם התפרצות הקורונה. לפיכך אין בנתון זה כשלעצמו כדי להעיד חלילה על מניפולציה מכוונת שמטרתה יצירה או הגדלה של הזכאות למענקים, אולם ניתן לומר כי מדובר בנתון חריג שאינו אופייני להתנהלות כלכלית שגרתית, וצירופו לנתון הראשון (כלומר לכך שכל הכנסותיה של העוררת מתקבלות מצד קשור), יכול להדליק 'נורה אדומה' ולהסביר את החלטתה של המשיבה לבחון את הוצאותיה הקבועות של העוררת.

81. לכך יש להוסיף נתון נוסף, שלישי (שאינו נוגע ישירות להיותם של הצדדים קשורים), והוא שהכנסותיה של העוררת במהלך אחת מתקופות הזכאות (ספטמבר-אוקטובר 2020), היו בשיעור 0 ₪ (אם כי יש לציין שהמשיבה לא העלתה נימוק זה בעצמה). היעדר כל הכנסות במהלך מספר חודשים רציפים (במקרה שלפנינו בחודשי הזכאות ספטמבר-אוקטובר וכן בחודש נובמבר 2020, כמו גם בשלושה חודשים קודמים: מרץ – יוני 2020), מהווה נתון המצדיק את עצם הבחינה של ההוצאות הקבועות, שכן הוא נלווה בדרך כלל לירידה מקבילה בהוצאות (הגם שמעיון בתשומות שעליהן דיווחה העוררת נראה כי לא כך היה במקרה זה). זאת, במיוחד כשהוא נלווה לאינדיקטורים חריגים נוספים המתקיימים במקרה זה, כפי שפורטו לעיל.

82. לנוכח האמור הגענו למסקנה כי החלטתה של המשיבה לבחון את הוצאותיה הקבועות של העוררת במקרה שלפנינו היא החלטה סבירה ומבוססת בנסיבות המיוחדות של המקרה. למסקנה זוהי הגיעה ועדת הערר גם במקרה אחר שנסיבותיו דומות במקצת, שם נקבע:

מהנתונים שהובאו בפני הוועדה עולה כי קיים חשש מסוים להיעדר קשר סיבתי בין הירידה במחזורי עסקאותיה של העוררת בתקופת המענק לבין הקורונה. כאמור, חשש זה התבסס על ירידה במחזורי עסקאותיה של העוררת בתקופה שקדמה לקורונה וכן בהתבסס על שינוי פעילותה. עם זאת, הוועדה סבורה כי אין בחשש זה כדי לשלול לחלוטין את זכאותה של העוררת למענק וקובעת כי העוררת זכאית למענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות. לצד קביעה זו, מקבלת הוועדה במקרה זה את השימוש שעשתה המשיבה בסמכותה לבחון את



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הוצאותיה הקבועות של העוררת ולקבוע בהתאם אליהן את גובה המענק שיינתן לה. (ערר 1068/21 ג'ו לג'נד ישראל בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 19.8.21, פסקה 39. להלן – ערר לג'נד ישראל).

83. לפיכך יש מקום לפנות עתה לבחינת הוצאותיה הקבועות של העוררת במהלך תקופות הזכאות, ובהתאם לכך לומר האם נכון לקבוע את המענק בהתאם להן. לא למותר לציין בעניין זה כי העוררת העבירה למשיבה את חישוב ההוצאות הקבועות, והתייחסה אליהן גם בתגובתה לתשובה (ראו דברי ב"כ העוררת, עמ' 2 לפרוטוקול הדיון מיום 19.7.22, שורות 17-21).

חישוב ההוצאות הקבועות

84. לעניין חישוב ההוצאות הקבועות עצמן, יש לומר כי מבחינה עקרונית, החוק אינו מגדיר מהן הוצאות קבועות ואינו כולל מנגנון אופרטיבי לבחינתן. בעניין זה נקבע:

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

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

85. בהחלטה שניתנה בערר 1031/21 לעיל הועלו שתי אפשרויות פרשניות לביטוי הוצאות קבועות, אחת שלפיה מדובר בהוצאות שאינן משתנות בהתאם להיקף הייצור או המכירה, ושנייה שלפיה מדובר בהוצאות שהעסק אינו יכול להימנע מהוצאתן (ראו פסקאות 24-27 לערר 1031/21). בכל מקרה, לנוכח תכליות המענק כפי שפורטו לעיל, יש לטעמנו מקום להעניק פרשנות מרחיבה למונח "הוצאות קבועות" בהקשר החוק שלפנינו (לעניין זה ראו גם ערר 1832/21 שלעיל).

86. מעיון במאזן הבוחן לשנת 2020 עולה כי יש להכיר בהוצאות הבאות כהוצאות קבועות: הנהלת חשבונות (46,000 ₪), הוצאות משפטיות ומקצועיות (38,114 ₪), הוצאות שכירות (559,225 ₪), דמי שכירות ציוד (220,000 ₪ המשולמים ע"י העוררת, ראו עמ' 6



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- לפרוטוקול הדיון מיום 17.11.22, שורה 18), אגרות ודמי חבר (1,463 ₪) הוצאות מימון וריביות (171,298 ₪).
87. לעניין הוצאות השכר, בהחלטות קודמות של ועדות הערר נדונה השאלה האם מדובר בהוצאות קבועות, ונקבע כי יש לבחון שאלה זו בהתאם לאופי העסק ולמכלול נסיבות העניין (ראו למשל ערר 1629/21 מ.ג.ב שרותי ניקיון בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 8.12.2021; ערר 1089/21 ל. לייב פרויקטים בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 10.9.2021, להלן – ל. לייב פרויקטים; ערר 1607/21 רפול גבאלי נ' רשות המסים, ניתן ביום 2.11.2021).
88. בהקשר זה נקבע כי יש לבחון בין היתר האם הוצאות השכר צומצמו במהלך תקופת הקורונה, ובמקרה של מנהלים בשכר שהם גם בעלי שליטה – האם השכר שניתן להם הוא סביר ומקובל מבחינה אובייקטיבית, והאם הם קיבלו גם במקביל מענק בעלי שליטה.
89. במקרה שלפנינו, כל הוצאות השכר בתקופות הזכאות הן של מר מחמוד דאוד, המנהל ובעל השליטה בעוררת. מעיון בדוחות התמחיר של העוררת עולה כי עלות השכר בפועל בתקופות הזכאות מסתכמות ל-376,212 ₪ (עלות שכר חודשית ממוצעת של כ-63 אלפי ₪). אין לטעמנו מקום לראות במלוא הוצאה זו כהוצאה קבועה ובלתי נמנעת, אך נכון יהיה להכיר בעלות שכר חודשית של 10,000 ₪ (20,000 ₪ לתקופה דו-חודשית) המבטאת את העלות הבלתי נמנעת הדרושה לתפעול חברה מסוגה של העוררת.
90. לגבי הוצאות אחזקת רכב, מדובר על דרך הכלל בהוצאה מעורבת, שחלקה קבוע וחלקה משתנה. בענייננו מצאנו לנכון להכיר ב-45% מגובה ההוצאה, בהתאם לתקנה 2(1) לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), תשנ"ה-1995, כלומר בסכום של 17,932 ₪.
91. הוצאות נוספות (שעליהן הצביעה העוררת בתגובתה לתשובה) משולמות בהתאם להסכם ההפעלה על ידי החברה הקשורה, ולפיכך לא מצאנו מקום להכיר בהן לצורך החישוב. מדובר בהוצאות עבור גז, טלפון, חשמל, מיסים עירוניים, ביטוח, הוצאות אחזקה שונות ואגרות (ראו הגדרת "הוצאות תפעול" בהסכם ההפעלה). הוצאות אחרות שאליהן התייחסה העוררת, כגון פרסום, מוצאות בעיקרן לצורך ייצור הכנסה, ולפיכך איננו סבורים כי יש לראות בהן כהוצאות קבועות.
92. בנוגע להוצאות הפחת השונות שעליהן הצביעה המשיבה, מדובר בהוצאה "רעיונית" ולא תזרימית. לפיכך נטו ועדות הערר שלא להכיר בהוצאה זו כהוצאה קבועה, (ערר לג'נד ישראל, פיסקה 49(ד), ערר 2304/21 דר. א. ויסמן אחזקות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 7.8.22, פיסקה 71), למעט במקרה שבו דובר על הוצאות בסכומים נמוכים, שהיו למעשה זהות להוצאות השנתיות המקבילות עבור רכישת ציוד קבוע (ערר 2008/22 בי.אר.אס קונסלטינג בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 14.9.22, פסקאות 35-39).
93. הוצאות עבור דמי זיכיון ודמי ניהול – הרשות לפיתוח, לא הוזכרו על ידי העוררת ברשימת ההוצאות הקבועות במסגרת תגובתה לתשובה. מעבר לצורך נאמר כי התשלום עבור דמי הזיכיון הוא הוצאה משתנה המשמשת לייצור הכנסה, ואילו התשלום עבור דמי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- הניהול לרשות לפיתוח מתייחס לשנים קודמות ולא לשנת 2020, כפי שעולה מהכרטסת בעניין זה.
94. סכום ההוצאות הקבועות שבו יש להכיר הוא אפוא 1,174,032 ₪. מדובר כאמור בהוצאות שבהן נשאה העוררת בעצמה, ושלא שולמו על ידי החברה הקשורה. סכום זה יש לחלק בשש על מנת להגיע לסכום הדו-חודשי עבור כל אחת מתקופות הזכאות, שהוא 195,672 ₪.
95. עתה יש לבחון את הפער בין סכום זה (סכום הוצאות הקבועות) לבין סכום המענק המבוקש בהתאם לנוסחה שבחוק. בעניין זה יש להביא כאמור בחשבון שני שיקולים: ראשית, עד כמה ההחלטה לבחון את ההוצאות הקבועות נעשתה מכוח עילה קונקרטית, ושנית, מהו הפער בין הסכומים והאם מדובר בפער משמעותי המצדיק כשלעצמו את החרیגה מהנוסחה (ראו ההחלטה בעניין אינקוגניטו, פסקה 78).
96. במקרה שלפנינו, סכום ההוצאות הקבועות הדו-חודשי כפי שחושב לעיל מסתכם ל- 195,672 ₪, והוא ממילא גבוה יותר מסכום המענק המבוקש לפי הנוסחה עבור תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2021, שהוא 134,942 ₪. מאחר שביחס לתקופה זו כבר ניתן המקדם המקסימלי (30%) הרי שלא ניתן להגדיל את המענק מעבר לנוסחה. לפיכך, ערר זה מתקבל במלואו.
97. ביחס לתקופות הזכאות יולי-אוגוסט 2020 וספטמבר-אוקטובר 2020 (ערר 1677/22 וערר 1704/22), הסכומים המבוקשים בהתאם לנוסחה הם כאמור מקסימליים (500 אלף ₪ ביחס לכל אחת מהתקופות). בהתחשב בכך שקיימות במקרה זה עילות קונקרטיות המצביעות על כך שמדובר בעסק יוצא דופן באופן המצדיק את בחינת ההוצאות הקבועות, וכן בכך שמדובר בפער כספי משמעותי, הן מבחינה יחסית והן מבחינה אבסולוטית/נומינלית, יש מקום לקבוע את המענקים בהתאם להוצאות הקבועות בפועל.

סיכום ומסקנות

98. לנוכח האמור לעיל הגענו למסקנה כי אין הצדקה להחריג את העוררת מזכאות למענקים בשל יחסיה ועסקאותיה עם החברה הקשורה, או לקבוע כי לא מתקיים קשר סיבתי בין הירידה בהכנסותיה לבין מגפת הקורונה, באופן המביא לשלילת המענקים.
99. לצד זאת, החלטתה של המשיבה לבחון את הוצאותיה הקבועות של העוררת היא החלטה סבירה בנסיבות העניין ובהתחשב במאפייניה המיוחדים והחריגים של העוררת, בעיקרם קבלת מלוא הכנסותיה מחברה קשורה, כמו גם השינוי בהתחשבויות בין הצדדים בשנת 2020 וקיומם של מחזורי הכנסות בשיעור 0 במהלך שנה זו ובאחת מתקופות הזכאות.
100. בחינת ההוצאות הקבועות מעלה כי בניגוד לטענת המשיבה, קיימות הוצאות כאלו בהיקף ניכר שבהן נשאה העוררת בעצמה, ושלא כוסו על ידי החברה הקשורה. בנסיבות אלו ובהתחשב בפערים הגבוהים בין סכומי ההוצאות הקבועות לבין סכומי המענקים המבוקשים ביחס לתקופות הזכאות של שנת 2020, ישנה הצדקה לקבוע את המענקים בהתאם לסכום ההוצאות הקבועות, ולקבל את העררים ביחס לתקופות אלו באופן חלקי.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

101. בנוגע לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2021, סכום ההוצאות הקבועות גבוה יותר מהסכום המבוקש לפי הנוסחה, ומאחר שמקדם הקבועות עומד על הרף המקסימלי של 30%, הרי שלא ניתן להגדיל את גובה המענק מעבר לסכום זה. על כן יש לקבוע את המענק בהתאם לסכום הנוסחה, וכך לקבל את הערר באופן מלא. בנוגע לתקופות הזכאות יולי-אוגוסט 2020 וספטמבר-אוקטובר 2020, סכום המענק לכל אחת מהתקופות נקבע על-פי ההוצאות הקבועות בפועל ויעמוד על 195,672 ₪ לכל אחת מהתקופות.

102. בנוגע לפסיקת הוצאות בתיק, לנוכח התוצאה שאליה הגענו ובהתחשב בהתנהלות הצדדים ובמיוחד באיחורים הניכרים בקבלת ההחלטות בהשגות עבור שתי תקופות הזכאות שבשנת 2020, כמו גם בפסקי הדין ובהחלטות שניתנו בעניין זה, כאמור לעיל, החלטנו כי המשיבה תישא בהוצאות העוררת בסכום של 15,000 ₪.

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

ניתנה היום, כ"א כסלו תשפ"ג, 15/12/2022, בהעדר הצדדים.



ברוך ברוכי, רו"ח
רו"ח חבר



נדב כנען, עו"ד
יו"ר הוועדה