



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1830-21
ערר 2240-21
ערר 2241-21
ערר 2242-21
ערר 2243-21
ערר 2244-21

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

סיגנל. אייאו בע"מ מס' 515445013
ע"י ב"כ עו"ד אופיר פז

העוררת:

נגד

רשות המסים

המשיבה:

באמצעות היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות
רחוב בן גוריון 38 רמת גן
מייל: corona.ararim@taxes.gov.il

החלטה

הסוגיה המצויה בבסיס המחלוקת שבפנינו, עניינה סמכות המשיבה להגדיל את מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות, מקום בו נטען כי המענקים ששולמו נמוכים באופן משמעותי מההוצאות הקבועות בפועל של העסק.

רקע עובדתי

1. העוררת היא חברה טכנולוגית שהוקמה בשנת 2016, העוסקת בפיתוח פתרונות מתקדמים לעולם הפרסום הדיגיטלי הבינלאומי.
2. העוררת הגישה שש בקשות למענקי השתתפות בהוצאות קבועות בנוגע לשש תקופות הזכאות הקבועות בחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – החוק או חוק התכנית לסיוע כלכלי) – החל מתקופת הזכאות מאי-יוני 2020 ועד תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2021.
3. לגבי תקופת הזכאות מאי-יוני 2020, בשלב הגשת הבקשה למענק הזין נציג העוררת (בטעות) את מחזור העסקאות הכולל של העוררת לשנת 2019, ללא נטרול חשבוניות עצמיות. בנוסף, לגבי שש תקופות הזכאות, טעה נציג העוררת והזין את סכום המע"מ על התשומות במקום את סך התשומות בכללותן. טעות זו תוקנה על ידי העוררת בשלב



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ההשגה, כפי שיפורט להלן (למעט ההשגה הראשונה, שהוגשה בזמן שבו העוררת טרם הבינה את טעותה).

4. ביום 4.10.2020 קיבלה העוררת הודעה בדבר אישור המענק לתקופת הזכאות מאי-יוני 2020. באותו יום, הגישה העוררת השגה לגבי תקופת זכאות זו, במסגרתה ביקשה העוררת לנטרל את החשבוניות העצמיות.

5. ביום 19.7.2021 דחתה המשיבה את בקשת העוררת למענק לתקופת נובמבר-דצמבר 2020 בנימוק הבא: "מבדיקה נמצאו תשומות ומחזורים שונים מנתוני הבקשה, בעדכון תשומות ומחזורים לאחר נטרול חשבוניות עצמיות לא נמצאה זכאות למענק".

6. ביום 17.8.2021 קיבלה העוררת את החלטת המשיבה בהשגה לתקופת מאי-יוני 2020 לפיה אישרה המשיבה לעוררת מענק בסכום חלקי של 101,160 ₪, תוך שהיא מנמקת כדלקמן:

"הכנסות ע"פ חשבוניות עצמיות נוטרלו מתוך:

מחזור תקופה הבסיס

מתוך תקופת הזכאות.

מתוך מחזור העסקאות השנתי.

וזאת מהסיבה שהכנסות אלה אינן מהוות הכנסה אמיתית והן נרשמות מנגד כהוצאה בספרי החברה, כך גם עולה מההשגה אשר הוגשה בגין 05+06/2020.

יש לציין שקיימת סבירות גבוהה שלא כל תשומות 2019 מדווחות למע"מ וזאת כיוון שלחברה קיימות הכנסות פטורות, אשר בגינן יש תשומות פטורות הלא מדווחות למע"מ".

7. באותו יום (17.8.2021), קיבלה העוררת גם את החלטת המשיבה בנוגע לבקשות המענק לארבע תקופות הזכאות הנוותרות: יולי-אוגוסט 2020, ספטמבר-אוקטובר 2020, ינואר-פברואר 2021 ומרץ-אפריל 2021. בהחלטות אלו אושרו מענקים חלקיים לעוררת בהתבסס על נימוק זהה לנימוק שצוין בהחלטת המשיבה בהשגה לתקופת מאי-יוני 2020, המפורט לעיל.

8. להלן פירוט החלטות המשיבה בבקשות למענקים בקשר עם תקופות הזכאות שבנדון:

תקופת זכאות	תמצית החלטת המשיבה
מאי-יוני 2020	החלטה בהשגה - אישור חלקי (123,623 ₪)
יולי-אוגוסט 2020	אישור חלקי (101,160 ₪).
ספטמבר-אוקטובר 2020	אישור חלקי (86,436 ₪).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

דחיה.	נובמבר-דצמבר 2020
אישור חלקי (26,270 ₪).	ינואר-פברואר 2021
אישור חלקי (35,184 ₪).	מרץ-אפריל 2021

ההשגות שהוגשו

9. ביום 30.9.2021 הגישה העוררת השגות על החלטות המשיבה בבקשות למענק ביחס לחמש תקופות הזכאות: יולי-אוגוסט 2020 עד מרץ-אפריל 2021. בהשגות ציינה העוררת כי סכום החשבוניות העצמיות נוטרל כבר בשלב הגשת הבקשות למענק. בנוסף עמדה העוררת על כך שבעת הגשת הבקשות למענקים הזינה, באופן שגוי ובתום לב, את סכום המע"מ על התשומות במקום סכום התשומות. העוררת טענה כי ההוצאות הקבועות של החברה גבוהות משמעותית מסכום המענק שהתקבל והציגה שלוש חלופות לחישוב המענק באופן שישקף בצורה טובה יותר, לדידה, את הוצאותיה הקבועות של החברה. להשגות צירפה העוררת את פירוט הנתונים לגבי הוצאותיה הקבועות והסבר לאופן חישוב המענק לגבי כל אחת משלושת החלופות.

10. ביום 31.10.2021 קיבלה העוררת את החלטות המשיבה בהשגות בנוגע לחמש תקופות הזכאות האמורות. בהחלטות פירטה המשיבה את הנתונים שעל בסיסם בוצע חישוב המענק והוסיפה את הנימוק הבא:

"הכנסות ע"פ חשבוניות עצמיות נוטרלו מתוך:

מחזור תקופה הבסיס

מתוך תקופת הזכאות.

מתוך מחזור העסקאות השנתי.

וזאת מהסיבה שהכנסות אלה אינן מהוות הכנסה אמיתית והן נרשמות מנגד כהוצאה

בספרי החברה, כך גם עולה מההשגה אשר הוגשה בגין 05+06/2020.

תשומות 2019 נקבעו ע"פ מאזן בוחן 2019.

נוהל דיון טלפוני בתיק".

11. לסיכום חלק זה, להלן טבלה המסכמת את החלטות המשיבה ביחס לשש תקופות הזכאות מושאות העררים דנן וכן את סכום הוצאותיה הקבועות של העוררת ביחס לכל תקופת זכאות, כפי שהוצגו על ידה בהשגות:



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

תקופת זכאות	החלטת המשיבה בבקשה למענק	שיעור מקדם בהתאם להחלטת המשיבה בבקשה	החלטת המשיבה בהשגה	שיעור מקדם בהתאם להחלטת המשיבה בבקשה	סך ההוצאות הקבועות לתקופת הזכאות כפי שהוצגו על ידי העוררת בהשגות
מאי-יוני 2020	₪ 123,623	7%	123,623 ₪	7%	₪ 587,387
יולי-אוגוסט 2020	₪ 101,160	5.6%	₪ 75,724	4.2%	₪ 619,733
ספטמבר-אוקטובר 2020	₪ 86,436	5.6%	₪ 64,702	4.2%	₪ 634,235
נובמבר-דצמבר 2020	0	4.6%	₪ 49,276	4.6%	₪ 640,297
ינואר-פברואר 2021	₪ 26,270	3.5%	₪ 15,674	2.1%	₪ 567,301
מרץ-אפריל 2021	₪ 35,184	2%	₪ 10,969	0.6%	₪ 447,838
סה"כ			339,968		₪ 3,496,791

12. מכאן העררים שבפנינו.

טענות הצדדים

טיעוני העוררת – טענות מקדמיות

13. בכתב הערר טענה העוררת כי החלטות המשיבה בבקשותיה למענק נתקבלו תוך חריגה משמעותית ובלתי סבירה מסד הזמנים הקבוע בחוק; הוראות סעיף 12(א)(2) לחוק קובעות כי על המנהל לתת החלטה מנומקת בדבר זכאותו של העוסק לבקשת המענק בתוך 100 ימים מהמועד בו הגיש העוסק את הבקשה לקבלת המענק ואם ביקש מהעוסק מידע נוסף, להאריך תקופה זו ב-20 ימים נוספים. החלטות המשיבה במקרה זה ניתנו בחריגה מהותית, כמפורט להלן: מאי-יוני 2020 – חריגה של 264 ימים; יולי-אוגוסט 2020 – חריגה של 227 ימים; ספטמבר-אוקטובר 2020 – חריגה של 166 ימים; נובמבר-דצמבר 2020 – חריגה של 102 ימים; ינואר-פברואר 2021 – חריגה של 41 ימים.

14. בהתאם לקביעת בית המשפט המחוזי בעמ"נ 27710-06-21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מוסדות, לזווי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המסים בישראל (ניתן ביום 3.1.2022; להלן – פס"ד בטחון הצפון), המועדים הקבועים בחוק אינם בגדר המלצה בלבד ומטרתם להעניק ודאות לציבור העוסקים. לטענת העוררת, קביעה זו של בית המשפט, שנעשתה ביחס למתן החלטה בהשגה, יפה גם לסד הזמנים הקבוע בחוק בנוגע להחלטה בבקשה למענק. בהתאם, קביעת בית המשפט חלה גם על בקשות העוררת למענק עבור חמש תקופות הזכאות מאי-יוני 2020 עד ינואר-פברואר 2021, שניתנו כאמור תוך חריגה מהותית מבלי שסופק כל צידוק ומבלי שנדרשה העוררת לספק למשיבה חומרים כלשהם. לפיכך, דין העררים דנן להתקבל על הסף.

15. בהתאם להוראת סעיף 20(א)(1) לחוק, על החלטה בהשגה להיות מנומקת. חובת ההנמקה נגזרת מחובת ההגינות של של הרשות המנהלית ואי עמידתה של המשיבה בחובת ההנמקה פוגעת ביכולת האזרח לטעון כנגד החלטת הרשות המנהלית. חובה זו מתעצמת כאשר מדובר בהחלטה הדוחה את בקשתו של הפונה. העוררת הפנתה בעניין זה להחלטת ועדת הערר בערר 1227-21 מרפז – סחר ותעשיות בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 3.10.2021; להלן – עניין מרפז) וכן להחלטת ועדת הערר בערר 1291-21 פייט-טק הנדסה בר לב בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 6.12.2021; להלן- עניין פייט טק), שם נקבע כי החלטה בלתי מנומקת לוקה בחוסר סבירות ולעיתים יש בכך כדי להצדיק את ביטולה.

16. הנימוק היחידי בכל ששת החלטות המשיבה בהשגות בנוגע לתקופות הזכאות שבנדון הוא הצורך בנטרול החשבוניות העצמיות, נושא שהעוררת כבר תיקנה ביוזמתה, ללא התייחסות לטענות העוררת שהועלו והנתונים הרבים שהציגה למשיבה, לרבות נתוני ההוצאות הקבועות. בנסיבות אלו יש באי נימוק החלטתה של המשיבה בהשגות כדי להביא לבטלות ההחלטה וכתוצאה מכך לקבלת ההשגות ולקבלת העררים על הסף.

טענות העוררת - טענות מהותיות

17. מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות, שהינו אחד הפרמטרים שנקבעו בהחלטת הממשלה מס' 5015 ובחוק לצורך חישוב המענק, מהווה אומדן בלבד לשיעור ההוצאות הקבועות בעסק ממוצע ומחושב בהתאם לנוסחה שמביאה בחשבון בעיקר את היחס בין התשומות לבין מחזור העסקאות, בהתבסס על דיווחי העוסק למע"מ, ללא בחינה מעמיקה של נתוני העסק, זאת על מנת ליצור מנגנון תפעול פשוט ויעיל למתן המענקים.

18. לצד זאת, נקבע במסגרת סעיף 7 לחוק כי למנהל סמכות לסטות מהנוסחה של מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות, אם שוכנע כי המקדם אינו משקף את ההוצאות הקבועות בפועל בעסק. צוין, כי במסגרת הפעלת סמכות המנהל לשינוי מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות, נדרשת בחינה מהותית של ההוצאות בעסק, סיווג הוצאות מסוימות כהוצאות קבועות וקביעת שיעור ההוצאות הקבועות מכלל ההוצאות בעסק. העוררת הפנתה להחלטת ועדת הערר בעניין מרפז וציינה כי למרות אופי הסמכות והיקפה הרחב,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

רק ביום 12.12.2021 פרסמה רשות המסים לראשונה הבהרה לגבי סמכות המנהל לשנות את מקדם ההוצאות הקבועות וזאת במסגרת מסמך מדיניות בשם "הבהרות לחישוב המענק בעד הוצאות קבועות" (להלן - מסמך המדיניות).

19. לטענת העוררת, עמדת רשות המסים נותרה עמומה גם במסמך ההבהרה. בהתאם למסמך ההבהרה, הפעלת סמכות המנהל מתבצעת במקרים בהם קיים פער משמעותי בין גובה המענק המחושב לגובה ההוצאות הקבועות של העוסק בפועל, ללא הגדרה מהו אותו "פער משמעותי". העוררת ציינה כי בערר אינקוגניטו מוסיקה (2002) נ' רשות המיסים (ניתן ביום 13.2.2022; להלן - עניין אינקוגניטו), נתבקשה רשות המסים להבהיר באילו מקרים ייחשב פער בין ההוצאות הקבועות לבין סך המענק לפער "משמעותי" ובתגובה הביעה רשות המסים את עמדתה כי פער מהותי מתקיים כאשר גובה המענק המחושב בהתאם לנוסחה עולה כדי 20% מההוצאות הקבועות.

20. העוררת סקרה את החלטות ועדת הערר לעניין אופן הפעלת סמכות המנהל לשינוי המקדם, במסגרתן נקבע כי צריכה להיות סיבה נאותה לקביעה כי יש לבחון את הוצאותיו הקבועות של העסק, וכי החלטה לסטות מהנוסחה יכולה להיות לטובת מבקש המענק או לרעתו (ערר 1158-21 ורטיגו מוסיקה בע"מ נ' רשות המיסים (ניתן ביום 29.9.2021; להלן - עניין ורטיגו), פסקה 38; עניין מרפז, פסקה 37) וכי במקרים בהם חישוב מקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות מביא לעיוות או במקרים בהם קיים פער בלתי סביר בין גובה ההוצאות הקבועות של העסק לבין גובה המענק המתקבל בנוסחה ראוי להפעיל את סמכות המנהל לחרוג מהמקדם על ידי חישוב פרטני של ההוצאות הקבועות (עניין אינקוגניטו).

21. העוררת ציינה כי בהתאם להחלטות שונות של ועדת הערר, "הוצאות קבועות" הן **הוצאות שהעסק לא יכול היה להימנע מהן ולצורך כך יש לבחון באופן פרטני, בהתאם לנסיבות של כל עוסק, אילו הוצאות יכללו בפועל בהגדרה זו**. צוין כי במספר החלטות נקבע כי הוצאות שכר עשויות להיות מוכרות כהוצאה קבועה, בהתאם לנסיבות המקרה, וכן נקבע שהוצאות שכר תהא הוצאה קבועה, אם היא נדרשת על מנת לשמור על התשתית העסקית הבסיסית של העסק לצורך המשכיותו או אם היא נדרשת כחלק מביצוע מחויבות חוזית (ערר 1031-21 אי איי סי אייזנברג אגר. קומפני ישראל בע"מ נ' רשות המיסים, (ניתן ביום 21.06.2021; להלן - עניין אי איי סי אייזנברג), פסקה 33). העוררת הפנתה גם להחלטת הוועדה בערר 1629-21 מ.ג.ב. שירותי ניקיון נ' רשות המיסים (ניתן ביום 8.12.2021; להלן - עניין מ.ג.ב.) וטענה כי בהתאם להחלטה, במקרה שהפסקת העסקתם של עובדים הייתה מביאה להפסקת פעילות העסק יש לסווג הוצאות השכר כהוצאות קבועות ולהביאן בחישוב סכום המענק.

22. בהמשך לכך טענה העוררת כי המענקים שאושרו לה נמוכים באופן משמעותי ובלתי סביר מההוצאות הקבועות בפועל. המשיבה עשתה שימוש בנוסחת מקדם ההשתתפות בהוצאות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

קבועות תוך התעלמות מהנתונים שהציגה העוררת בדבר הוצאותיה הקבועות, דבר שהביא לקביעת מקדם בשיעור ממוצע של כ- 3.8%, הנמוך באופן בלתי סביר משיעור ההוצאות הקבועות של העוררת בשנת 2020 שהוא 22.47%. פער זה הוביל לפער בלתי סביר בין סך המענקים שקבעה המשיבה לגבי ששת תקופות הזכאות, העומד על 339,968 ₪, לבין סך ההוצאות הקבועות של העוררת בכל ששת תקופות הזכאות, העומד על 3,496,791 ₪. עוד ציינה העוררת כי מחזור הכנסותיה בשנת 2019, מציב אותה בקבוצת העסקים הקטנים אשר לדברי המחוקק בהצעת החוק, מהווה קבוצה של עסקים שיחס ההוצאות הקבועות שלהם גבוה יותר לעומת עסקים בינוניים וגדולים, ועל כן הם חשופים לפגיעה עקב המשבר הכלכלי בצורה משמעותית יותר.

23. העוררת טענה כי בהתאם להחלטות ועדת הערר ובפרט בעניין **אינקוגניטו**, לא רק שחישוב מקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות יוצר עיוות של ממש, אלא גם קיים פער קיצוני ומופרז בין ההוצאות הקבועות בפועל לבין המענק שהתקבל ולכן ראוי היה שהמשיבה היתה מפעילה את סמכותה, תוך בחינה פרטנית של ההוצאות בחברה בהתאם לנתונים שהוצגו בפניה בפירוט, וקובעת מקדם שיישקף את שיעור ההוצאות הקבועות, זאת בייחוד לאור עמדתה בעניין **אינקוגניטו**.

24. עוד נטען כי הוצאות השכר של העובדים ההכרחיים (שפורטו בהשגות) מהוות הוצאות קבועות שכן פעילותה העסקית של העוררת תלויה באופן מוחלט בהעסקתם של העובדים ההכרחיים ואלמלא העסקתם בתקופת המשבר, לא היה באפשרותה להמשיך ולספק שירותים ללקוחות שנותרו במהלך תקופה זו ולא היה באפשרותה להמשיך בפיתוח הפלטפורמות הטכנולוגיות. צוין כי עובדים אלה מחזיקים בכלל הידע הטכנולוגי הנדרש לצורך פיתוח הפלטפורמות הטכנולוגיות שבאמצעותן מספקת העוררת את השירותים ללקוחותיה. לפיכך, לא היה באפשרותה של העוררת להימנע מהוצאות השכר של העובדים ההכרחיים או לצמצמן באופן כלשהו. הודגש כי העוררת עשתה ככל שיכלה כדי לצמצם את מצבת עובדיה למינימום ההכרחי.

25. העוררת ביקשה כי ועדת הערר תפעיל את סמכותה לפי סעיף 21(ב) לחוק לקבל "החלטה אחרת", ותקבע מחדש את סך המענקים עבור ששת תקופות הזכאות תוך שימוש במקדם השתתפות בהוצאות קבועות בשיעור של 22.47%, המשקף את שיעור הוצאותיה הקבועות של העוררת לשנת 2020 (לרבות הוצאות שכר בגין עובדים הכרחיים), כך שסכום המענקים הכולל לששת התקופות יעמוד על סך של 1,950,057 ₪.

26. לחילופין ובמידה שטענתה הראשית לא תתקבל, ביקשה העוררת כי ועדת הערר תקבע מחדש את סך המענקים עבור ששת תקופות הזכאות תוך שימוש במקדם השתתפות בהוצאות קבועות בשיעור של 14.33%, המשקף את שיעור ההוצאות הקבועות של העוררת לשנת 2019 (לרבות הוצאות שכר בגין עובדים הכרחיים), כך שסכום המענקים הכולל לששת התקופות יעמוד על סך של 1,243,628 ₪.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

טענות המשיבה בכתב התשובה

27. המשיבה טענה כי בקשת העוררת נדחתה מהטעם כי בחברה ניכרת ירידה בהכנסות אשר החלה עוד קודם לפרוץ מגפת הקורונה, ובשל העדר קשר סיבתי מוכח בין הירידה בהכנסות להשפעת נגיף הקורונה. צוין כי הירידה בהיקף מחזורי העוררת החלה כבר בשנת 2018. לטענת המשיבה הירידה בהכנסות בתקופות הזכאות נובעת מירידה כללית בפעילות העוררת שהחלה שנים קודם לכן.

28. עוד טענה המשיבה כי מהדו"ח הכספי שצירפה העוררת לכתב הערר עולה כי בשנת 2018 הפסידה העוררת 2 מיליון ₪, בשנת 2019 הפסידה 3 מיליון ₪ ובשנת 2020 קיבלה "אזהרת עסק ח"י" בשל הירידה בהכנסות.

29. המשיבה הוסיפה כי מחזור ההכנסות של העוררת לשנת 2017 עמד על כ- 68 מיליון ₪ ובשנת 2019 עמד על כ- 35 מיליון ₪, דבר המעיד על הירידה בהכנסות העוררת עוד קודם לתקופת הקורונה וללא קשר אליה. צוין כי גם בשנת 2022, לאחר שחלפה השפעת הקורונה, עמד מחזור העסקאות של העוררת על סך של 168,000 ₪ בלבד, באופן המחזק את מגמת הירידה בהכנסות ושיש בו כדי לנתק את הקשר הסיבתי בין הירידה בהכנסות למגיפת הקורונה.

30. לבסוף נטען כי העוררת עוסקת בתחום הפרסום ש"תפס תאוצה" בתקופת הקורונה ולא הסתמנה בו פגיעה משמעותית כך שאת הירידה בהכנסות יש לייחס למגמת הירידה בהכנסות שאפיינה את פעילות העוררת קודם למשבר הקורונה.

טענות העוררת בתגובה לכתב התשובה

31. בתגובתה לכתב התשובה טענה העוררת כי המשיבה הרחיבה חזית שלא כדין כאשר בכתב התשובה העלתה טענה חדשה לחלוטין בדבר היעדר קשר סיבתי, אשר לא נטענה קודם לכן באף אחת מהחלטותיה ובשום שלב, לא בכתב ולא בעל פה. העוררת הפנתה להחלטות שונות של ועדות הערר בהן נקבע כי כאשר המשיבה מעלה טענה חדשה במסגרת כתב התשובה לערר, יש לבחון האם יש הצדקה לכך; ככל שהטענה החדשה מועלית במועד מאוחר יותר, נדרשת הצדקה כבדת משקל ומשמעותית יותר על מנת להידרש אליה (ערר 1881-21 טאהא סודקי נ' רשות המיסים (ניתן ביום 21.3.2022); להלן – עניין טאהא סודקי)) וכן כי הוספת נימוק חדש אשר נועד להצדיק בדיעבד את דחיית המענק מהווה הרחבת חזית שלא כדין (ערר 1584-21 פני הבניין עבודות בניה בע"מ נ' רשות המיסים; ניתן ביום 13.3.2022).

32. העוררת טענה כי על מנת "לדלג" מעל הקשיים המינהליים של הוספת נימוק חדש, הציגה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

המשיבה מצג לפיו כאילו מלכתחילה נדחו השגות העוררת מהנימוק של היעדר קשר סיבתי, ולא כך הדבר. המשיבה לא הגישה לוועדת הערר בקשה מתאימה להוספת נימוק חדש ואף לא הציגה סיבה כלשהי לאי-העלתן עד כה.

33. העוררת הדגישה כי טיעון זה של המשיבה אף אינו מתיישב עם החלטותיה בכל ששת ההשגות, שהרי היעדר קשר סיבתי שולל לכאורה זכאות למענק אלא שהמענקים אושרו לעוררת במלואם והמשיבה לא שללה את זכאות העוררת מעולם, כי אם סירבה לסטות מנוסחת החישוב הקבועה בחוק. העוררת הפנתה גם לפס"ד ב.ג. ביטחון, בו נקבע כי שינוי נימוקיה של המשיבה בין השלבים השונים והוספת טענה להיעדר קשר סיבתי לראשונה בכתב התשובה, פגע ביכולתה של המערערת לשכנע את המשיבה בטענותיה מחוץ לכותלי ועדת הערר ואף נפגעה יכולתה להתייחס לטענות במסגרת הערר (פסקאות 71-72 לפסק הדין).

34. נטען כי הטיעון החדש של המשיבה אף אינו מנומק כנדרש; הסעיפים המתייחסים לטענה להיעדר קשר סיבתי קצרים ומנוסחים באופן עמום, ללא צירוף אסמכתאות כלשהן מלבד דו"חות האסנה של העוררת. כמו כן, קיימת סתירה בין טענת המשיבה להיעדר קשר סיבתי לטענתה כי יש לדחות את העררים בשל כך (בסעיף 39 לכתב התשובה), שכן תוצאת דחיית העררים היא הותרת המענקים ששולמו לעוררת במלואם, בידה.

35. עוד נטען כי כתב התשובה לא עמד בדרישות סעיף 23(ב) לחוק בתי דין מינהליים, תשנ"ב-1992 (להלן – חוק בתי דין מינהליים) ובדרישות תקנה 8(ב) לתקנות התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) סדרי הדין והמינהל בוועדת הערר, תשפ"א-2020 (להלן – התקנות), הקובעים כי בכתב התשובה יש לציין את הטעמים להחלטת הרשות, את תשובותיה לטענות שבערר ולצרף את המסמכים עליהם בדעתה להסתמך וכן לפרט עמדתה בנוגע לסעד המבוקש בערר. העוררת ציינה כי המשיבה לא התייחסה כלל לטענות העוררת בכתב הערר או למסמכים שצורפו אליו והתמקדה אך ורק בטיעון החדש בנוגע להיעדר הקשר הסיבתי. כמו כן, המשיבה לא צירפה הסבר או אסמכתא לטיעוניה, לרבות לטענתה כי תחום הפרסום לא נפגע בקורונה. לבסוף, לא התייחסה המשיבה לסעד המבוקש בערר.

36. טענת המשיבה להיעדר קשר סיבתי שגויה גם לגופה. עצם העובדה כי תוצאות פעילות של חברה מסוימת מסתיימות בהפסד אין בה בכדי ללמד על היקף פעילותה העסקית או טיבה. הדבר נכון ביתר שאת לגבי חברות טכנולוגיה וחברות סטארטאפ, כגון העוררת, אשר בשלבי הראשונים של פעילותן משקיעות תשומות רבות במחקר ופיתוח של טכנולוגיה אשר לרוב מסתכם בהפסדים בדוחותיהן הכספיים ולאחר שלב המחקר והפיתוח, כאשר המוצר מוכן, עוברות לפסים רווחיים יותר. זאת ועוד, מנימוק זה של המשיבה ניתן ללמוד לכאורה, כי חברות עם הפסדים אינן זכאיות למענק הוצאות קבועות, טענה שאין לה על מה להסתמך ואין לה שום אזכור בהוראות החוק.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

37. לטענת העוררת, העליה בהפסדיה בין שנת 2019 לשנת 2020 בשיעור של 200% (מ-3 מיליון ₪ ל-6 מיליון ₪) לעומת עליה בהפסד בשיעור של 50% בין שנת 2018 לשנת 2019, עליה עמדה המשיבה, דווקא מחזקת את קיומו של הקשר הסיבתי ולא שוללת אותו. לעניין "אזהרת העסק החי" הסבירה העוררת כי בסעיף ב' בביאור 1 לדו"ח הכספי לשנת 2020, צוין כי אזהרת העסק החי נובעת מכך שלחברה נגרמו הפסדים בסך 6 מיליון ₪ (שכאמור, מעידים על קיומו קשר סיבתי ולא על היעדרו) והמשך פעילותה מותנה בתמיכת בעלי מניותיה. לכן, טענתה של המשיבה לפיה "אזהרת העסק החי" נובעת מירידה בהכנסות אינה נתמכת בדו"ח הכספי אליו היא מפנה וכלל אינה מנומקת או ברורה.

38. לעניין הירידה במחזורי ההכנסות טרם הקורונה טענה העוררת, כי המשיבה הסתמכה על דיווחי החברה למע"מ שאינם מעידים בהכרח על מחזורי ההכנסות בדו"חות הכספיים. מכל מקום נטען, כי בהחלטות ועדת הערר נקבע כי עצם קיומה של ירידה בהכנסות טרם תקופת הקורונה אינה שוללת באופן אוטומטי את הקשר הסיבתי וייתכן שהירידה נובעת מסיבות אחרות שאין בהן כדי לנתק את הקשר הסיבתי; במצב זה יש לבחון מה היה מצבו של העסק אילו לא התפשטות נגיף הקורונה והאם היו צפויות לאותו עסק הכנסות.

39. בהמשך לכך טענה העוררת כי הירידה במחזור העסקאות של העוררת בשנים 2018 ו-2019 נבעה בעיקרה מגורם חיצוני רגולטורי וכי גם בשנים אלה המשיכה העוררת לפעול בכל תחומי פעילותה, תוך פיתוח הטכנולוגיה שברשותה והיו צפויות לה הכנסות משמעותיות שנפגעו באופן משמעותי אך ורק בעקבות משבר נגיף הקורונה. העוררת עמדה באריכות על תחום עיסוקה בפיתוח טכנולוגיה ייחודית המבוססת על אינטליגנציה מלאכותית ומכונה לומדת, שמטרתה לסייע לגופי פרסום גדולים לייעל את עיבוד המידע הקשור בזיהוי הזדמנויות פרסום רלוונטיות ומתן מענה יעיל במכרז המתקיים בזמן אמת, ברשת האינטרנט, בין בורסות הפרסום הבינלאומיות. במקביל, החברה פועלת גם בתחום הסחר של תעבורת גולשים (users) ברשת האינטרנט, כאשר היא, יחד עם גופים נוספים בשרשרת הערך, מהווה חלק משרשרת של גופים מפרסמים אשר מקשרים בין גופים עסקיים שמעוניינים לפרסם ברשת האינטרנט, (להלן - גופים מפרסמים) לבין גופים שהם בעלי אתרי אינטרנט (להלן - Publishers).

40. בחודש יולי 2017, פרסם גוף רגולטורי בינלאומי בתחום הפרסום בשם IAB פרוטוקול הנחיות חדש בשם IAB New Standard Ad Unit Portfolio, אשר קבע חובות רגולטוריות שונות על ה-Publishers בדבר ניהול תיעוד טכנולוגי לגבי הגופים המפרסמים. רגולציה זו נכנסה לתוקף במהלך השנים 2018 ו-2019, תוך פרסום הנחיות ודרישות נוספות על השחקנים השונים בתחום הפרסום, וביניהם הגופים המפרסמים וה-publishers. רגולציה זו טלטלה את ענף הפרסום והשפיעה גם על העוררת, אשר המשיכה לפעול תחת המגבלות וההנחיות החדשות. במקביל, פעלה העוררת בין השנים 2018 ו-2019 להמשך הפיתוח של הפלטפורמה הטכנולוגית וזאת כדי להביאה למצב של מוצר שניתן יהיה לשווק לבורסות הפרסום ברחבי העולם. במהלך שנת 2019 הפלטפורמה הטכנולוגית



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הגיעה לשלב בפיתוח אשר אפשר את תחילת שיווקה ללקוחות משלמים. במקביל, במהלך שנת 2019 פתחה העוררת בהליך מול Criteo (תאגיד פרסום צרפתי בינלאומי), הנקרא Criteo Proof of Concept (POC), אשר נמשך שמונה חודשים והסתיים בחודש דצמבר 2019 ובמהלכו הצליחה העוררת להוכיח ל-Criteo שהפלטפורמה הטכנולוגית אכן מביאה לחיסכון של 25% בעלויות התעבורה בשרתים. מיד לאחר השלמת הליך ה-POC, העוררת ציפתה לשווק את המוצר לציבור לקוחות משלמים רחב במהלך השנים 2021 ו-2022, תוך המשך פעילות הסחר בתעבורת הגולשים באינטרנט. העוררת צירפה אסמכתאות שונות לעניין הליך ה-POC.

41. לטענת העוררת, במהלך שנת 2020, התפשטות נגיף הקורונה פגעה באופן אנוש בשני ערוצי הפעילות העסקית של החברה. לטענתה, עם פרוץ משבר הקורונה תחום הפרסום נכנס לשיתוק של שלושה חודשים בהם הפסיקו תקציבי הפרסום. לאחר מכן, כאשר הייתה הבנה בתחום הפרסום ש"החיים ממשיכים" ושתעבורת הגולשים באינטרנט גדלה, הצורך של המפרסמים בשירותיה של העוררת ירד באופן משמעותי מכיוון שתעבורת הגולשים גדלה והמפרסמים כבר לא היו זקוקים לשירותי העוררת וחברות הדומות לה, שכן מלאי תעבורת הגולשים גדל ולמפרסמים היה יותר קל להשיג את המטרות שלהם עם פחות "ידיים" בשרשרת הערך. בנוסף, בעקבות הגידול בתעבורת הגולשים, המחיר עבור יחידה של תעבורת גולשים ירד ואפיק ההכנסות של העוררת מסחר בתעבורת גולשים צנח לשפל חסר תקדים.

42. בנוסף, במהלך משבר הקורונה גופים מפרסמים רבים פעלו להגדיל את הפרסום שלהם ברשת האינטרנט ולקוחות פוטנציאליים רבים של העוררת העדיפו להתמקד בפעילות הפרסום עצמה ולא היו מעוניינים להשקיע משאבים כלשהם בהתייעלות. בהתאם, גם הביקוש לפלטפורמה הטכנולוגית של העוררת ירד לטמיון ואפיק ההכנסות של העוררת מהפלטפורמה הטכנולוגית לא הצליח להתרומם, אך היא המשיכה לפתח אותה במהלך כל תקופת הקורונה בתקווה להתעניינות בפלטפורמה וביתרונותיה מצד הלקוחות הפוטנציאליים בעתיד.

43. בהתייחס לטענת המשיבה להמשך ירידת מחזור העסקאות של העוררת בשנת 2022 כחיזוק להיעדר קשר סיבתי, טענה העוררת כי דווקא ההיפך הוא הנכון – במהלך תקופת הקורונה חוותה העוררת ירידה משמעותית וחריגה בהיקף מחזור עסקאותיה, המעידה באופן מובהק על הקשר הסיבתי בין ירידה זו לבין התפשטות נגיף הקורונה. בהתאם, עצם העובדה כי במהלך שנת 2022 המשיכה העוררת לחוות ירידה במחזור עסקאותיה מעידה דווקא שהשפעת נגיף הקורונה המשיכה לתת אותותיה גם בשנת 2022, בניגוד לטענת המשיבה לפיה בשנה זו "השפעת הקורונה חלפה".

44. העוררת ציינה כי טענת המשיבה לפיה תחום הפרסום לא ספג פגיעה משמעותית בקורונה ואף "תפס תאוצה", לא נומקה ולא גובתה בנתונים, מחקרים או תימוכין כלשהם. מכל



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מקום, העוררת היא חברה קטנה, שהוקמה בשנת 2016 ועוסקת בפיתוח טכנולוגיית פרסום ומתן שירות לקבוצה מסוימת של לקוחות פרסום ואינה שחקן משמעותי או גדול בתחום הפרסום.

הדיון הראשון

45. בדיון שהתקיים ביום 28.6.2022 (להלן – **הדיון הראשון**), עמדה הוועדה על כך שהמשיבה לא התייחסה בתשובתה לטיעוני העוררת בערר אלא הוסיפה נימוק של היעדר קשר סיבתי שלא הוזכר כלל בשלבים הקודמים. הוועדה ציינה כי נימוק זה עומד בסתירה לכאורה להחלטותיה בהשגות בהן אושר לעוררת מענק באופן מלא בהתאם לנוסחה וכן כי מועד העלאת טיעון זה והאופן שבו נעשה מעוררים קושי של ממש.

46. ב"כ המשיבה טענה שהעוררת הזינה תשומות שגויות בעת הגשת הבקשה למענק ועל כן קיבלה מענקים גבוהים שלא בצדק. נטען כי היה ניסיון להגיע לפשרה עם העוררת שלא צלח. עוד ציינה ב"כ המשיבה כי היא מקבלת את הביקורת לעניין מועד העלאת טענת הקשר הסיבתי והעלתה אפשרות להחזיר את העררים לשלב ההשגה. לעניין הקשר הסיבתי טענה ב"כ המשיבה כי לא ניתן להתעלם מהירידה בהכנסות העוררת שקדמה לקורונה ונבעה מהתנהלות העוררת וכן כי ענף הפרסום לא נפגע באופן קשה בקורונה. לקראת סיום הדיון, לאחר שהתייעצה ב"כ המשיבה עם הממונים עליה, התייחסה לנושא ההוצאות הקבועות וטענה כי רוב ההוצאות שהעוררת סיווגה הן הוצאות פיתוח שעוסקות בייצור הכנסה ולכן אינן צריכות להיכלל במסגרת ההוצאות הקבועות, מה שמקטין את הפער בין המענק להוצאות הקבועות ואין מדובר בפער קיצוני ומופרז, כנקבע בעניין אינקוגניטו. המשיבה ביקשה להגיש השלמת טיעון מפורטת במסגרתה תתייחס לכל טענות העוררת.

47. העוררת טענה כי התנהלות המשיבה מקוממת והיא מזגזגת כעת בין טיעונים שונים כאשר בכתב התשובה לא התייחסה לטיעוני העוררת. לטענת העוררת, למשיבה ניתנו לפחות שתי הזמנויות להגיב לנושא ההוצאות הקבועות והיא לא עשתה כן ואין לאפשר זאת כעת, כמקצה שיפורים.

48. בסיום הדיון אפשרה הוועדה למשיבה להגיש מסמך השלמת טיעון והורתה לה להתייחס בפירוט לטיעוני העוררת וכן לנמק מדוע לא התייחסה לכך בשלבים קודמים. בגין הליך זה חוייבה המשיבה בהוצאות העוררת בסך 7,000 ₪.

מסמך השלמת הטיעון מטעם המשיבה

49. במסמך השלמת הטיעון שבה המשיבה על טענתה כי העוררת שגתה בהצבת סכום התשומות השוטפות והזינה סכום הנמוך משמעותית שהוביל ל"ניפוח המקדמות" אותן קיבלה בעקבות רשלנותה ומבלי שתיקנה זאת בדיווחיה. לטענת המשיבה העוררת מעולם



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לא תיקנה את הטעות בכל תקופות העררים שבנדון ואף לא ציינה זאת בערר ובנסיבות אלה אף מוצדק היה להטיל עליה קנס גירעון אך המשיבה נמנעה מכך והסתפקה בתיקון הנתונים ובתשלום מקדמות על פי הנוסחה. נטען כי העוררת מנסה להסיט את הדיון מדיווחה הלקוי ולטעון לבחינת ההוצאות הקבועות מבלי שקיימת כל הצדקה לכך. המשיבה טענה כי בנסיבות אלו יש לאפשר לה להעלות מלוא טענותיה ובכלל זה טענות לניתוק הקשר הסיבתי והפנתה לערר 21-1606 י"ג ביננפלד וכן לתקנה 20 לתקנות בתי משפט מינהליים.

50. לעניין הקשר הסיבתי שבה וטענה המשיבה כי מדו"חות האסנה של העוררת עולה בבירור כי הירידה החלה בשנת 2018, לפני פרוץ מגיפת הקורונה, ואף נמשכה בשנים 2021, 2022 לאחר הקורונה, באופן המנתק את הקשר הסיבתי בין הירידה בהכנסות לקורונה. טענת העוררת כי ציפתה להכנסות משמעותיות בגין הפלטפורמה שפיתחה ואלו ירדו לטימיון בגלל הקורונה נטענה בעלמא ואף בשנת 2022, כאשר ניתן לשווק את הטכנולוגיה שפיתחה, ממשיכה העוררת לחוות ירידה בהכנסות. עוד נטען כי מצבת העובדים של העוררת ירדה במחצית השנייה של שנת 2021 מ- 14 עובדים ל- 2 עובדים בלבד וכן כי ההוצאות הקבועות לשנת 2019 מקבילות להכנסות, עובדה המלמדת על עסק מפסיד.

51. צוין כי המשיבה לא יכולה להוכיח כי כלל לא היתה השפעה לנגיף הקורונה ובכלל זה היתה ועודנה מוכנה להעניק לעוררת את המענקים בהתאם לנוסחה, אך המגמה הברורה של הירידה בהכנסות עובר למשבר הקורונה ולאחריו מטה את הכף לטובת ניתוק הקשר הסיבתי ובדין נדחתה תביעתה בשל ירידה בהכנסות הקודמת לקורונה, ולפיכך עומדת המשיבה על הנטען בהחלטה בהשגה וטוענת כי יש לדחות את הערר בשל היעדר קשר סיבתי מוכח.

52. אשר להוצאות הקבועות בפועל, המשיבה טענה כי הדיווח השגוי והמטעה של העוררת שזיכה אותה במקדמות מוגדלות שלא על פי זכות שבדין, הוא שגרם לפער הבלתי סביר במקדם ההוצאות הקבועות לו טוענת העוררת. המשיבה שבה והפנתה לקביעת הוועדה בעניין אינקוגניטו וטענה כי נסיבות המקרה אינן מצדיקות סטייה מהנוסחה מפני שלא מדובר בעיוות או בפער קיצוני ומופרז בין ההוצאות הקבועות למענק לו זכאית העוררת.

תגובת העוררת למסמך השלמת הטיעון

53. טענת המשיבה כי הזנת התשומות השגויה של העוררת בשלב הגשת הבקשות למענקים מהווה הצדקה לסירוב המשיבה לבדיקת ההוצאות הקבועות וסטייה מהנוסחה, לא נטענה קודם לכן ואף אינה נכונה שכן נימוק זה כלל לא הועלה על ידי המשיבה ולא הוזכר בהחלטות המשיבה השונות. בנוסף, כפי שגם הובהר על ידי ועדת הערר במהלך הדיון, אין מחלוקת בין הצדדים לגבי סכום התשומות השוטפות והעוררת התייחסה בעררה לסכום



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

התשומות המדוייקות אותו ציינה המשיבה בהחלטה בהשגה. מכל מקום העלאת טענה זו בשלב זה של הערר מהווה הרחבת חזית ויש לדחותה.

54. טענת המשיבה כי העוררת לא תיקנה את הסכום שהוזן על ידה בבקשותיה המקוריות ורק בחודשים מאי - יוני 2021 תיקנה את התנהלותה אינה נכונה עובדתית. כפי שצוין בכתב הערר, טעות זו תוקנה על ידי העוררת בשלב ההשגה (למעט ההשגה הראשונה שהוגשה בזמן שבו העוררת טרם הבינה את טעותה). העוררת קבלה על הנסיון להציגה באור שלילי.

55. טענות המשיבה לעניין הקשר הסיבתי נטענו בעלמא. כמו כן התייחסותה של המשיבה להכנסות העוררת בשנת 2022 אינה רלוונטית, כמו גם הכנסותיה במחצית השניה של שנת 2021. אף הטענה כי הכנסות העוררת בשנת 2019 זהה להוצאותיה הקבועות נטענה בעלמא ולא ברור על מה היא מתבססת. העלאת טענת היעדר הקשר הסיבתי תמוהה גם נוכח קביעת המשיבה עצמה כי היא אינה יכולה להוכיח שלא היתה השפעה לנגיף הקורונה.

56. בעניין בדיקת ההוצאות הקבועות קבעה המשיבה כי אין מדובר בעיוות או בפער קיצוני ומופרז, תוך שהיא מפנה לעניין אינקוגניטו, מבלי להתייחס כלל לטענות העוררת ולנתונים שהוצגו על ידה לגבי הוצאותיה הקבועות והפער בינן ובין המענקים שקיבלה. גם ההפניה להחלטה בעניין אינקוגניטו תמוהה בשעה ששם עמדת המשיבה היתה כי פער של 20% ייחשב כפער מהותי, בעוד שבענייננו מדובר על פער בשיעור של 1000%.

הדיון השני

57. בהמשך לכך התקיים דיון שני בעררים ביום 12.9.2022 (להלן – **הדיון השני**). בדיון העירה הוועדה למשיבה לגבי כי בהתאם להחלטת הוועדה בדיון הראשון, מצופה היה ממנה להתייחס בפירוט לנושא ההוצאות הקבועות. המשיבה חזרה וטענה כי אין הצדקה לסטייה מהנוסחה, כי הזנת התשומות השגויות על ידי העוררת היא שהובילה לתשלום מקדמות גבוהות מהנדרש וכי המשיבה סבורה כי הנסיבות מצדיקות שלילת הקשר הסיבתי אולם אינה עומדת על כך ומוכנה לאשר המענקים בהתאם לנוסחה. על רקע הערות הוועדה הוצע למשיבה לשקול מחדש את עמדתה. בשלב מאוחר יותר, ובהמשך להצעת הוועדה, הצטרף לדיון סגן מנהל קרן הפיצויים (להלן – **נציג המשיבה**) אשר טען כי המשיבה מיישמת את הלכת אינקוגניטו ולכן, לשיטתה, גם במקרה זה נדרשת הצדקה מראש לבחינת ההוצאות הקבועות. לדבריו, בשונה מענפים מסויימים עתירי הוצאות כגון: אולמות אירועים, המוכרים למשיבה ככאלו שנפגעו בקורונה, המשיבה לא מכירה את ענף ההייטק כענף ייחודי המצדיק הגדלת המקדם ואישור הסטייה מהנוסחה והגדלת המקדם במקרה זה עלול להוביל לבקשות דומות רבות של עוסקים.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

דין והכרעה

58. לאחר שבחנו את טענות הצדדים, באנו לכלל מסקנה כי **דין העררים להתקבל**, כך שסכום המענקים הכולל לשש תקופות הזכאות מושאות העררים שבנדון יעמוד על 1,243,628 ₪. נפרט להלן את הטעמים להחלטתנו.

טענת המשיבה להיעדר קשר סיבתי

59. חוק התכנית לסיוע כלכלי מורה על מתן מענקים לעסקים שנפגעו בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה, בתקופות שנקבעו בחוק. כעולה מהוראות החוק ומדברי ההסבר להצעת החוק, מטרת המענקים היא לסייע לעסקים שפעילותם העסקית נפגעה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה. סיוע זה הוא חלק משורת מהלכים שנועדו לשמור ככל הניתן על שרידותו של המגזר העסקי, תחת המגבלות שנקבעו, ובתוך כך לצמצם ככל הניתן את הפגיעה בצמיחה ובמשק בכללותו.

60. תנאי סף לקבלת המענק הוא כי חלה ירידה במחזור ההכנסות של העסק בשיעור שנקבע בחוק. שיעור הירידה מחושב על פי השוואה בין ההכנסות בתקופת הזכאות להכנסות בתקופת הבסיס, שהיא התקופה המקבילה בשנת 2019. תנאי נוסף הוא כי הירידה במחזורי העסקאות "נגרמה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה החדש" (ראו סעיף 8(3) לחוק); כלומר, רק אם קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה.

61. החוק אינו קובע כי על מבקש המענק להוכיח את הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי. כפי שנקבע בעבר בהקשר זה, קיימת מעין הנחת מוצא עובדתית בדבר קיומו של קשר סיבתי בין ירידת המחזורים להתפשטות נגיף הקורונה ואין דרישה להצגת ראיות לקיומו. עם זאת, מקום בו מצביעה המשיבה על ממצאים עובדיים מהימנים המערערים הנחה זו ומעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי, עובר נטל ההוכחה לכתפי מבקש המענק ועליו לבסס קיומו של קשר זה (ראו פס"ד בטחון הצפון, פסקה 53).

62. בעררים שבפנינו, אושרו לעוררת מענקים לכל תקופות הזכאות שבנדון בהתאם לנוסחה שנקבעה בחוק, זאת לאחר בחינת השגות העוררת ותיקון סכום התשומות השגוי שהוזן בשלב הגשת הבקשות למענק. כפי שציינה העוררת, במהלך בדיקת בקשות העוררת למענקים ואישורן וכן בשלב בדיקת השגות וקביעת סכום המענקים הסופי, לא עלתה מצד המשיבה טענה להיעדר קשר סיבתי או לספיקות באשר לקיומו. טענה זו עלתה לראשונה במסגרת כתב התשובה לעררים בו נטען כאמור, כי העוררת חוותה ירידה בהכנסותיה כבר משנת 2018, שנמשכה גם לאחר תקופת הקורונה וכי הירידה בהכנסות בתקופת הקורונה הינה פועל יוצא של התנהלות העוררת. בנוסף נטען שמדובר בעסק הפסדי וכן שענף הפרסום לא נפגע מהקורונה באופן קשה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

האם הטענה להיעדר קשר סיבתי מהווה הרחבת חזית?

63. כפי שנקבע בעבר בהקשר זה (ואף הוזכר על ידי הצדדים בכתבי הטענות), השיקול המנחה לעניין טענה המועלת באיחור הוא הצורך לערוך בירור אמיתי של הזכאות למענק. לפיכך, ניתן להידרש גם לטענות המועלות בשלב מאוחר, ככל שהוועדה רואה הצדקה לכך ותוך שמירה על זכויותיהם הדיוניות של הצדדים (ראו תקנה 22 לתקנות בתי דין מינהליים (סדרי דין), תשנ"ב-1992; ע"א 805/14 ינקו וייס אחזקות 1996 בע"מ נ' פ"ש חולון (ניתן ביום 2015), פסקאות 25-30). עם זאת, ככל שהטענה מועלת במועד מאוחר יותר, נדרשת הצדקה כבדת משקל ומשמעותית יותר על מנת להידרש אליה (ראו עניין טאהא סודקי; ערר 1606-21 י"ג ביננפלד חברה לבניין בע"מ נ' רשות המיסים (ניתן ביום 22.5.2022); ערר 2039-21 א.ו. שיווק תוצרת חקלאית בע"מ נ' רשות המיסים (ניתן ביום 8.5.2022)).

64. אכן, מועד העלאת טענת המשיבה להיעדר קשר סיבתי מעורר קושי, בפרט לאור העובדה כי מלוא הנתונים עמדו בפניה כבר מהשלבים המוקדמים של בחינת בקשות העוררת, ולא היתה מניעה להעלות טענה זו בשלב מוקדם יותר, ככל שסברה שיש בה ממש; ודוק – החלטות המשיבה בהשגות ניתנו לאחר בחינת השגות העוררת ומבלי שטיעון זה הוזכר. נציין גם כי לא ברורה הפניית המשיבה במסמך השלמת הטיעון לתקנה 22 לתקנות בתי משפט לעניינים מינהליים (סדרי דין), תשס"א-2000, שאינן חלות בהליך שבפנינו. עם זאת, בהתחשב בעובדה שהטענה הועלתה במסגרת כתב התשובה כאשר לעוררת ניתנה הזדמנות נאותה להתגונן – כפי שאכן עשתה – לא ניתן לקבוע כי מדובר בהרחבת חזית אסורה.

65. עם זאת, וזהו עיקרו של דבר – טענת המשיבה לפיה על אף הקשיים המתעוררים ביחס לקשר הסיבתי היא מוכנה לאשר לעוררת את המענקים בהתאם לנוסחה מוקשית לטעמנו, ובמידה רבה מעקרת אותה מתוכן. כפי שהעירה הוועדה בדיון הראשון וכפי שטענה העוררת, מדובר בדבר והיפוכו ובנסיבות אלו עלול להתעורר חשש כי טענה זו נטענה על מנת להקל על המשיבה את ההתמודדות עם טענתה העיקרית של העוררת. לפיכך, ואף מבלי להתייחס לגופם של טיעוני העוררת לעניין קיומו של הקשר הסיבתי, ברי כי לא ניתן לקבל טענה זו של המשיבה; ודוק – חזקה על המשיבה, שאישרה את המענקים בהתאם לנוסחה במלואם ועומדת על אישורם גם כעת, כי עשתה זאת בהתאם לדין ובהתקיים התנאים הנדרשים.

66. לא למותר לציין בהקשר זה, כי הצגת טיעוני המשיבה בנושא הקשר הסיבתי רצופה אי דיוקים, בלשון המעטה. כך לעניין הצגת מצג מוטעה בכתב התשובה לפיו בקשות העוררת למענק נדחו בשל היעדר קשר סיבתי, דבר שלא היתה לו אחיזה במציאות; טענה זו חזרה על עצמה גם במסמך השלמת הטיעון של המשיבה, חרף התייחסות מפורשת של העוררת לכך בתגובתה לכתב התשובה והערות הוועדה בעניין זה בדיון הראשון.

67. למעלה מן הצורך ומאחר שהעוררת התייחסה באריכות לטענות המשיבה בנושא זה, נציין כי הסברי העוררת בדבר השפעתה של מגיפת הקורונה על שני אפיקי פעילותה, בשים לב



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לשינויים שחלו בשוק הפרסום הדיגיטלי בתקופת הקורונה, הניחו את דעתנו באשר לקיומו של קשר סיבתי (ראו סעיפים 39-43 לעיל). מקובלת עלינו טענת העוררת כי טענת המשיבה להיעדר פגיעה ב"שוק הפרסום" נטענה ללא ביסוס, ובפרט ללא התייחסות להסברי העוררת לעניין זה. אשר לירידה בהכנסות העוררת טרום הקורונה - אכן, מדיווחי העוררת למע"מ ניכרת מגמת ירידה בהכנסות שהחלה בשנת 2018 ונמשכה ביתר שאת לתוך תקופת הקורונה ולאחריה. גם אם יש בעובדה זו כדי להעלות ספק באשר למידת השפעתו של נגיף הקורונה על הירידה בהכנסות, הרי שנוכח הליקויים בהתנהלות המשיבה ובטיעוניה בהקשר זה, ולאור הסבריה של העוררת, מצאנו לדחות טענה זו ולהניח קיומו של קשר סיבתי כנדרש.

68. כעת נפנה לבחון את טענתה העיקרית של העוררת בעניין הגדלת המענק בהתאם להוצאות הקבועות בפועל.

סמכות המנהל לשינוי המקדם וקביעת המענק על בסיס ההוצאות הקבועות בפועל

69. סעיף 7 לחוק קובע:

"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".

70. הוראת הסעיף מעניקה למנהל סמכות לשינוי המקדם בסוגי עסקים, ובלשון הסעיף: "במקרה של אי הפעלת עסק מסוג עיסוקו של העוסק". ניתן היה להבין לכאורה שהכוונה לשינוי מקדם בענפי עיסוק שלמים בעלי מאפיינים מיוחדים, אשר הפעלת הנוסחה בעניינם תוביל לעיוות משמעותי. עם זאת, סמכות המנהל לשינוי המקדם אצל עוסק יחיד (ולא בענף עסקי) - באמצעות בדיקת ההוצאות הקבועות בפועל - נקבעה אף היא כאפשרית (ראו פס"ד בטחון הצפון, פסקה 50; וכן: עניין אייזנברג; עניין אינקוגניטו; ערר ב.ג. בטחון, פסקה 64).

71. סמכות המנהל לסטייה מהנוסחה באמצעות שינוי מקדם ההוצאות הקבועות נדונה בהרחבה בהחלטות שונות של ועדת הערר. נקבע, כי סמכות זו שמורה למקרים חריגים ויוצאי דופן: "חישוב המענק בהתאם למקדם שנקבע בחוק הוא דרך המלך, ואילו האפשרות של בחינה פרטנית להוצאות הקבועות בפועל, צריכה להישמר למקרים חריגים ויוצאי דופן" (עניין אינקוגניטו, פסקה 62). סמכות המנהל פועלת לשני הכיוונים - הן לצורך הגדלת המקדם, הן לגבי הקטנתו. עוד נקבע כי על ההחלטה בדבר שינוי המקדם להיות מנומקת ויש לאפשר לעוסק זכות טיעון ביחס לעצם ההחלטה וליישומה (ראו עניין מרפז; עניין אינקוגניטו; ערר 1795-21 חיים ישראלי ובניו בע"מ נ' רשות המסים) (ניתן ביום 18.1.2022; להלן - עניין חיים ישראלי); ערר 2131-22 אדיר מילר נ' רשות המסים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

(ניתן ביום 15.2.2022); ערר 1971-21 אטלנטיס גוני קור טרוול בע"מ נ' רשות המסים
(ניתן ביום 12.8.2022; להלן – עניין אטלנטיס)).

72. בעניין אינקוגניטו, עמדה הוועדה בהרחבה על תכלית המענק, ועל הפרשנות שיש ליתן להוראת סעיף 7. נקבע שלמרות הכינוי "מענק הוצאות קבועות", התכלית אינה מוגבלת לסיוע במימון ההוצאות הקבועות שאין ביכולת העסק להימנע מהן והמענק משרת גם תכלית כללית של הבטחת המשכיות העסקית והאצת המשק (פסקאות 31-36 להחלטה).

73. הוועדה התייחסה למסמך המדיניות שפרסמה המשיבה ביום 12.12.2021, בו נקבעו מספר הבהרות לעניין יישום החוק, ובכלל זה לגבי "סמכות המנהל להגדיל ו/או להקטין את מקדם ההוצאות הקבועות" (סעיף 2 למסמך). הקביעה העיקרית במסמך המדיניות היא כי הסמכות לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל תופעל במקרים שבהם קיים פער משמעותי בין גובה המענק לבין ההוצאות הקבועות של העסק בפועל. ועדת הערר ציינה כי מדובר במדד עמום, רחב ופתוח לפרשנות ובהיעדר אמות מידה ברורות למקרים שבהם תיערך בחינת ההוצאות הקבועות, מתעורר חשש להפעלת הסמכות באופן שרירותי (פסקאות 65-71 להחלטה). כך קבעה הוועדה בהקשר זה: "על פניו, דרך המלך הייתה לקבוע באמות המידה עילות פשוטות ובהירות של מקרים שבהם בלבד תיערך בחינה של ההוצאות הקבועות בפועל" (פסקה 70 להחלטה).

74. בהמשך לכך קבעה הוועדה, כי ניתן להצדיק את הפעלת הסמכות לסטייה מהנוסחה ובחינת ההוצאות הקבועות בפועל, באחד משני מקרים: (א) מקרה שבו המשיבה מוצאת על סמך הנתונים העומדים בפניה, כי חישוב המקדם בהתאם לנוסחה ייצור עיוות ויש לחשב את ההוצאות הקבועות בפועל; (ב) מקרה שבו התברר בדיעבד כי הפער בין ההוצאות הקבועות בפועל ובין המענק המבוקש הוא פער קיצוני ומופרז (פסקה 82 להחלטה).

75. עוד נקבע בשים לב לתכליתו המשולבת של החוק, כי יש לנקוט בגישה מרחיבה ומיטיבה ביחס להוצאות שיש להחשיבן כהוצאות קבועות לצורך קביעת המענק (עניין אינקוגניטו, פסקה 43; וכן עניין אי איי סי אייזנברג, פסקה 25; ערר 1832-21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שרותי רפואה נ' רשות המסים (ניתן ביום 22.7.2022; להלן – ערר ב.ג. בטחון)).

מן הכלל אל הפרט

האם קיימת הצדקה להגדלת המענק בהתאם להוצאות הקבועות בפועל בעניינה של העוררת?



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

76. העוררת טענה כי קיים פער קיצוני ומופרז בין המענקים שניתנו לה לבין הוצאותיה הקבועות בפועל ועל כן, בהתאם להחלטת הוועדה בעניין **אינקוגניטו**, קיימת הצדקה להגדלת מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות בהתאם להוצאות בפועל.

77. אנו סבורים כי בהיעדר קביעתן של אמות מידה ברורות ומוגדרות לשינוי המקדם בהתאם לסמכות המנהל, הכללים שנקבעו בעניין **אינקוגניטו** חלים הן לצורך הקטנת המקדם והן לצורך הגדלתו. היינו, כאשר עוסק מצביע על כך שהפער בין המענק שחושב בהתאם לנוסחה להוצאות הקבועות בהן נשא בתקופות הזכאות הוא פער מופרז, הרי שקיימת הצדקה לקביעת המענק על בסיס ההוצאות הקבועות בפועל, שכן במקרה כזה מתן מענק על פי הנוסחה יגרום לעיוות.

78. כאמור, בדיון השני טען נציג המשיבה כי גם כשמדובר על הגדלת המענק נדרשת הצדקה מראש לבדיקת ההוצאות הקבועות, והצדקה כזו לא הוצגה בענייננו. לדבריו, אישור הגדלת המענק במקרה זה על בסיס הפער (בין המענק לפי הנוסחה להוצאות הקבועות בפועל) בלבד, יצדיק לכאורה "פתיחת תיקים" רבים בהם המענק עלה באופן ניכר על ההוצאות הקבועות, כגון: עוסקים במקצועות חופשיים (עמוד 10 לפרוטוקול הדיון).

79. כפי שהערנו בדיון, איננו מקבלים טענה זו. ראשית, גם אם נניח שלא ניתן להצביע מראש על הצדקה לבדיקת ההוצאות הקבועות בענייננו, ככל שהציגה העוררת נתונים המצביעים על קיומו של פער מופרז לכאורה בין סכום המענק לסכום ההוצאות הקבועות, צריכה המשיבה לכל הפחות לבדוק טענות העוררת לגופן, לרבות התייחסות לחישוב ההוצאות הקבועות שהציגה העוררת ולפער הנטען כתוצאה מחישוב זה. שנית, מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות שנקבע לעוררת על פי הנוסחה נמוך מאוד, ונע בין 0.6% (לתקופת מרץ-אפריל 2021) ל- 2.1%, 4.2%, ו- 4.6%. לא יאה זה בלתי סביר לומר שמקדם בשיעור כה נמוך, עשוי להצביע על עיוות ומהווה הצדקה ראשונית לבדיקת ההוצאות הקבועות. בהקשר זה נציין כי **במסמך ההבהרות**, התייחסה המשיבה לעסקים בהם שיעור המקדם המחושב הוא שלילי וציינה כי במקרים אלו תיבחן הגדלת שיעור המקדם על ידי המנהל (סעיף 2.1 למסמך); אמנם בענייננו המקדם אינו שלילי, אולם מדובר במקדם נמוך מאוד המדליק "נורה אדומה" באשר לגובה המענק ביחס להוצאות הקבועות של העסק. לשיטתנו, ניתן לומר שמקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות בשיעור של 0 עד 5% עשוי להוות הצדקה ראשונית לבדיקת ההוצאות הקבועות.

80. בעניין זה נוסף כי באופן רגיל, הנוסחה שנקבעה בחוק לחישוב מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות אמורה לשקף רכיב קבוע נורמטיבי בגובה של כ- 15% מהמחזור הכספי של העסק (ראו **פרוטוקול דיון ועדת הכספים** מיום 21.7.2020, עמ' 18; **ערר ב.ג. בטחון**, סעיף 54). בענייננו, מקדם הקבועות שנקבע לפי הנוסחה מביא לתוצאה המשקפת, בממוצע כ- 1.9% מהמחזור, ובתקופת מרץ-אפריל 2021 כ- 0.3% מהמחזור. כאמור, אנו



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

סבורים כי מצב זה עשוי להוות אינדיקציה לפער מפרז בין ההוצאות הקבועות של העסק לבין המענקים המחושבים לפי הנוסחה ולפיכך מהווה הצדקה לבדיקת ההוצאות הקבועות של העסק.

81. עוד נציין, כי טענה זו של המשיבה מוקשית עוד יותר נוכח התנהלותה והיעדר התייחסות כמעט מוחלטת לטענות העוררת באשר להוצאותיה הקבועות. כך, בעוד שהחל משלב ההשגה טענות העוררת התמקדו בנושא ההוצאות הקבועות בפועל, תוך פירוט הוצאותיה והצעת חלופות שונות לחישוב המענק, הרי שבכתב התשובה בחרה המשיבה להתעלם כליל מטענות העוררת ולהעלות לראשונה טענה חדשה בדבר היעדר קשר סיבתי. חרף הערות הוועדה בנושא זה בדיון הראשון ומתן החלטה המאפשרת למשיבה, לבקשתה, להגיש השלמת טיעון לנושא זה, לא ניצלה המשיבה את ההזדמנות שניתנה לה ובחרה להמשיך ולטעון היעדר קשר סיבתי כמפורט לעיל.

82. כך, התייחסות המשיבה לנושא ההוצאות הקבועות התמצתה בפסקאות ספורות (סעיפים 22-26 למסמך השלמת הטיעון), בהן התייחסה המשיבה להחלטת הוועדה בעניין **אינקוגניטו** וטענה באופן סתום כי "**אין נסיבות המקרה דנן מצדיקים סטייה מהנוסחה מאחר ואין מדובר בעיוות או בפער קיצוני ומופרז בין ההוצאות הקבועות לבין המענק לו זכאית העוררת בפועל**" (סעיף 24 למסמך השלמת הטיעון). מהן אותן נסיבות אליהן מתייחסת המשיבה? מדוע אין מדובר בעיוות או בפער קיצוני ומופרז? ביחס לאלו הוצאות קבועות נמדד אותו פער? סתמה המשיבה ולא פירשה.

83. גם אם נניח שיש צדק בדברי נציג המשיבה בדיון השני לגבי השפעת מגיפת הקורונה על ענף ההייטק בכללותו (ראו סעיף 57 לעיל) – ובהיעדר נתונים לביסוס טענה זו אין בידינו לקבוע שכך הדבר - הרי שהדברים נטענו בעלמא ובכלליות, מבלי להתייחס לנתונה הפרטניים של העוררת כפי שפורטו בהשגה ובערר ומבלי שנערכה בדיקה לגופן של ההוצאות הקבועות שפורטו. דומה שלא יהיה זה למותר לחזור ולציין, כי הימנעותה של המשיבה מקביעת אמות מידה ברורות לסטייה מהנוסחה, מערימה קשיים על מבקשי המענקים אך לא פחות מכך, על המשיבה עצמה. ובמילותיו של בית המשפט המחוזי בעמ"נ (חיפה) 48298-11-21 **מאגמה ישראל פרוייקטים בע"מ נ' רשות המיסים** (פורסם בנבו; 12.6.2022): "**התמהמהותה של המשיבה מקביעת אמות מידה שכאלו – הוא בעיקר בעוכריה של המשיבה, שכן הדבר יכביר קשיים בדרכה לסטות מהנוסחה הקבועה בחוק, בלא יצירת קווים מנחים להגדרת מצבים "חריגים" בעסקיהם של נישומים, המצדיקים את הסטייה מהנוסחה**" (פסקה 83 לפסק הדין).

84. אנו ערים לחשש לפיו אישור המענק המבוקש במקרה זה עשוי לפתוח פתח לבקשות נוספות של עוסקים, שהמענק שקיבלו על פי הנוסחה לא עולה כדי כיסוי הוצאותיהם הקבועות בפועל. ויודגש - אין בתוצאה אליה הגענו כדי להצדיק שינוי המקדם בהתאם להוצאות הקבועות בפועל בכל מקרה בו המענק שהתקבל בהתאם לנוסחה אינו מכסה את



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הוצאותיו הקבועות של העסק. כפי שצינו בדיון השני, השימוש בסמכות זו שמור למקרים חריגים בלבד, בין היתר מקרים בהם נמצא כי הפער הוא משמעותי עד כדי כך שמתן המענק על פי הנוסחה יגרום לעיוות.

85. נוסף, כי במסמך השלמת הטיעון טענה המשיבה שטענת העוררת לפער מופרז מסתמכת על דיווח התשומות השגוי מטעמה, וככל שהיתה מציבה את סך התשומות הנכון היתה נוכחת כי הנוסחה משקפת את זכאותה למענק ואין הצדקה להיזקק לבחינת ההוצאות הקבועות. טענה זו אינה מדוייקת עובדתית – העוררת טענה לפער מופרז ללא קשר לסכום התשומות השגוי שהוזן בפועל, ואף לאחר שהכירה בטעותה במסגרת ההשגה. בנוסף, טענה זו שגויה אף לגופה - כאמור, סכום התשומות שהזינה העוררת בעת הגשת הבקשות למענק היה נמוך מסכום התשומות המדוייק שהיה עליה להזין. כתוצאה מכך, סכום המקדמות שקיבלה היה גבוה מזה שהגיע לה בפועל, שכן, הנוסחה בחוק נסמכת על היחס בין התשומות לבין הכנסות העסק, ולכן ככל שיש לעסק יותר הוצאות ביחס למחזור ההכנסות שלו, ערך המקדם - וכתוצאה מכך גובה המענק המחושב - יורד, ולהיפך - ככל שההוצאות נמוכות יותר, ערך המקדם עולה (עד למקדם מקסימלי של 30%). לפיכך, ככל שהיתה מזינה העוררת את סכום התשומות המדוייק, הנמוך יותר, ערך המקדם וכתוצאה מכך המענק המחושב היה גבוה יותר והפער בינו לבין ההוצאות הקבועות היה מצטמצם דווקא.

86. על יסוד האמור לעיל ובהיעדר התייחסות מצד המשיבה לחישובי ההוצאות הקבועות של העוררת, שומה עלינו לבחון את הוצאותיה הקבועות של העוררת על מנת לקבוע האם אכן קיים פער המצדיק שימוש בסמכות המנהל להגדלת המענק.

בחינת הוצאותיה הקבועות של העוררת

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

88. השאלה אלו מרכיבי הוצאה הם כאלו שלא ניתן להימנע מהן עשויה להיות מורכבת ובהקשר זה אנו סבורים כי יש לנקוט בפרשנות מרחיבה ומיטיבה, כאמור בסעיף 75 לעיל (וראו עניין **אי איי סי אייזנברג**; עניין **אינקווגניטו**, פסקה 43; ערר 1254-22 **בייבל לנד**



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

פילגרימייגס בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 6.6.2022; ערר ב.ג ביטחון, פסקה 57; ערר 1039-22 תריסי רוני נ' רשות המסים (ניתן ביום 25.8.2022; להלן – עניין תריסי רוני), פסקה 44).

89. בחישובים שהוצגו בערר, התייחסה העוררת לפער בין שיעור מקדם ההוצאות הקבועות שנקבע על ידי המשיבה בחישוב המענק (כ- 3.5% בממוצע) לבין שיעור מקדם ההוצאות הקבועות בשנת 2020 העומד על 22.47% לפי חישובה, ומביא לחישוב מענקים בסכום כולל של 1,950,057 ₪ לשש תקופות הזכאות שבנדון. לחילופין, הציגה העוררת חישוב מקדם השתתפות בהוצאות קבועות בשיעור של 14.33%, המשקף לדידה את שיעור ההוצאות הקבועות של העוררת בשנת 2019, ומביא לסכום מענקים כולל בסך של 1,243,628 ₪ עבור שש תקופות הזכאות.

90. שיעור מקדם ההוצאות הקבועות חושב על ידי העוררת כיחס שבין כלל הוצאותיה הקבועות לשנת 2020/2019 לפי העניין, לבין כלל הוצאותיה בדו"ח הכספי לאותה שנה (סעיפים 45-46 לערר). נעיר כי לאופן חישוב זה של המקדם אין בסיס בחוק. לפיכך, לצורך בדיקת חישוב ההוצאות הקבועות שהציגה העוררת, נתייחס אפוא לרכיבי ההוצאות השונים כפי שנוהגת המשיבה לעשות וכפי שמקובל על ועדות הערר. בכל מקרה, שיעור המקדם הסופי ייגזר מסכום ההוצאות הקבועות שייקבע (עניין אינקוגניטו, פסקה 52).

91. יש לציין כי בכתב הערר לא פירטה העוררת מהן ההוצאות הקבועות אליהן התייחסה בחישוב שערכה. העוררת ציינה כי ההוצאות הקבועות פורטו בהשגות שהגישה וצורפו לכתב הערר, כמו גם הדו"חות הכספיים לשנים 2019, 2020. בהשגות פירטה העוררת את ההוצאות הקבועות ביחס לכל תקופת זכאות, בחלוקה לשתי קטגוריות: **הוצאות קבועות ללא שכר**, **והוצאות שכר** שלשיטתה יש להכליל במסגרת ההוצאות הקבועות. בהיעדר התייחסות כאמור מצד המשיבה להוצאות הקבועות הנתענות, מצאנו לנכון לקבל את חישוב העוררת לגבי ההוצאות הקבועות ללא הוצאות שכר, כפי שפורטו בכל אחת מההשגות לגבי תקופת הזכאות המתאימה.

92. להלן פירוט סכומי ההוצאות הקבועות ביחס לכל תקופת זכאות:

תקופת זכאות	הוצאות קבועות ללא שכר
מאי-יוני 2020	₪ 177,914
יולי-אוגוסט 2020	₪ 158,823
ספטמבר-אוקטובר 2020	₪ 160,624
נובמבר-דצמבר 2020	₪ 148,544
ינואר-פברואר 2021	₪ 136,462



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

88,911 ₪	מרץ-אפריל 2021
871,278 ₪	סה"כ

הכרה בהוצאות שכר כהוצאות קבועות/בלתי נמנעות

93. כאמור, העוררת טענה כי יש לסווג את הוצאות השכר של העובדים ההכרחיים בחברה כהוצאות קבועות בשל אופי פעילותה העסקית. העוררת טענה שעשתה ככל שיכלה לצמצם את מצבת עובדיה למינימום ההכרחי בדמות אותם עובדים הכרחיים, והוצאות השכר שלהם הן בגדר הוצאות שלא ניתן היה להימנע מהן. לטענתה, אם לא היתה ממשיכה להעסיק את אותם עובדים, לא היה באפשרותה להמשיך לספק שירותים ללקוחות ולפתח את הפלטפורמות הטכנולוגיות שלה, מה שהיה מוביל לקריסת פעילותה העסקית.

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

95. בענייננו, פירטה העוררת בהשגות שהגישה את הוצאות השכר עבור אותם עובדים הכרחיים לשיטתה, אותן ביקשה לכלול בחישוב ההוצאות הקבועות. מדובר בשמונה עובדים - חמישה אנשי פיתוח, מנהלת חשבונות, סמנכ"ל הכספים (CFO) ומנכ"ל החברה (CEO). כפי שנסביר להלן, לא מצאנו לקבל טענת העוררת להכללת שכרם של עובדי הפיתוח במסגרת ההוצאות הקבועות. עלויות מחקר ופיתוח הן עלויות אשר נועדו לייצר הכנסות עתידיות או הטבות כלכליות עתידיות, ובהתקיים תנאים מסויימים עלויות הפיתוח אף יכולות להירשם כנכס בלתי מוחשי במאזן החברה ולא כהוצאה בדו"ח הרווח והפסד. זאת ועוד, בשנת 2020 נצמחו לעוררת הכנסות ממכירות בסך של כ- 11 מיליון ₪; אמנם מדובר בירידה משמעותית לעומת ההכנסות שהתקבלו בשנת 2019 (כ- 25 מיליון ₪), אולם לא יהיה זה מופרך להניח שההכנסות בשנת 2020 הן, בין היתר, פרי עבודתם של עובדי הפיתוח כך שאין מקום להכיר בשכרם כהוצאה קבועה. בנסיבות אלו, הגם שניתן להבין את שיקוליה של העוררת לעניין המשך העסקתם של העובדים לצורך שימורם, לא מצאנו לקבוע כי תשלום שכרם מהווה הוצאה קבועה לצורך חישוב המענקים.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

96. לצד זאת, אנו סבורים כי יש מקום לכלול חלק משכרם של עובדי ההנהלה - מנכ"ל החברה, סמנכ"ל הכספים ומנהלת החשבונות. טענת העוררת כי עובדים אלו הכרחיים לצורך הפעלת החברה, גם במתכונת מצומצמת, מקובלת עלינו, שכן מדובר בתפקידים שיש בהם הכרח לצורך התפעול השוטף של החברה ו"שמירת הקיים", והמשך עבודתם היה קשור באופן ישיר בהמשך פעילות החברה. עם זאת, במציאות בה החברה היתה מצויה בהפסד כספי ניכר, העומד על 3 מיליון ₪ בשנת 2019 ועל 6 מיליון ₪ בשנת 2020 ונקלעה לקשיים משמעותיים בעקבות הקורונה, ברי שאין מקום להחשיב את מלוא שכרם של המנהלים כהוצאות קבועות או בלתי נמנעות, גם אם מדובר בשכר סביר מבחינה אובייקטיבית וביחס לענף אליו משתייכת העוררת.

97. נציין כי העוררת פירטה את הוצאות השכר במהלך שש תקופות הזכאות אך לא ציינה מה היה גובה השכר בשנת 2019, והאם הוא הופחת במהלך תקופת הקורונה ובאיזו מידה. עם זאת, בדו"ח הכספי לשנת 2020 ניכרת ירידה ברכיב שכר ההנהלה בשיעור של 21% לעומת שנת 2019, כך שניתן להניח שהפחתה זו חלה גם על שכרם של שלושת עובדי ההנהלה.

98. לשלמות התמונה יוער, כי לא צוין האם מנכ"ל החברה הוא בעל השליטה בחברה והאם קיבל מענק בעלי שליטה. כאמור, נתון זה עשוי להוות אף הוא שיקול לעניין הכרה בהוצאות שכר המנהל כהוצאה קבועה, אולם משלא נטען אחרת על ידי המשיבה, אנו יוצאים מנקודת הנחה כי מענק זה לא התקבל.

99. נזכיר כי העוררת הציגה בערר שני חישובים חלופיים למקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות, המשקפים את הוצאותיה הקבועות בפועל (סעיפים 113-114 לערר). הראשון, מקדם בשיעור של 22.47%, מביא למענקים בסכום כולל של 1,950,057 ₪ עבור שש תקופות הזכאות שבנדון; השני, מקדם בשיעור של 14.33%, מביא למענקים בסכום כולל של 1,243,628 ₪ עבור שש תקופות הזכאות שבנדון (נציין שקיים פער בין סכומי המענקים שהוצגו בערר לסכומי ההוצאות הקבועות שחישבה העוררת בהשגות).

100. כאמור, סכום ההוצאות הקבועות ללא שכר שהציגה העוררת ואותו קיבלנו, עומד על סך של 871,278 ₪. סכום המענקים הכולל שחישבה העוררת על פי מקדם הוצאות קבועות בשיעור 14.33%, מסתכם לסך של 1,243,628 ₪. ניתן לומר כי ההפרש בין סכומים אלו, העומד על 372,350 ₪, מבטא הוצאות שכר סבירות של שלושת עובדי ההנהלה בשש תקופות הזכאות. בהתאם לחישוב זה, הוצאות שכר אלו עומדות על כ- 31,000 ₪ לחודש; בהתחשב בכל האמור לעיל, ומבלי לקבוע מהו חלקו המדויק של כל אחד משלושת העובדים בסכום זה, אנו סבורים שמדובר בשכר חודשי סביר לצורך חישוב ההוצאות הקבועות.

101. לסיכום חלק זה – בהיעדר התייחסות מצד המשיבה לפירוט הוצאותיה הקבועות של העוררת, מצאנו לקבל את חישוב המענקים שהציגה העוררת לפי מקדם השתתפות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בהוצאות קבועות בשיעור של 14.33%, כמבטא את הוצאותיה הקבועות והבלתי נמנעות של העוררת בשש תקופות הזכאות שבנדון, בסך של 1,243,628 ₪. סכום זה כולל הוצאות קבועות ללא שכר בסך של 832,037 ₪, והוצאות שכר בסכום כולל של 372,350 ₪.

הפער בין ההוצאות הקבועות למענקים שאושרו

102. כעת נפנה לבחון מהו הפער בין סכום המענקים שקבעה המשיבה בהתאם לנוסחה, לחישוב ההוצאות הקבועות בפועל כפי שהוצג לעיל.

103. כאמור, המשיבה אישרה לעוררת מענקים בסכום כולל של 339,968 ₪ עבור שש תקופות הזכאות. סכום זה מהווה כ- 27% מחישוב ההוצאות הקבועות בפועל בו הכרנו. בנוסף, אנו סבורים כי יש לתת את הדעת גם לפער הכספי המשמעותי בין הסכומים, העומד על כ- 855,000 ₪ (ראו ערר 1008-22 פרינטופ סחר נ' רשות המיסים, ניתן ביום 6.7.2022, פסקאות 101-104). אנו סבורים כי בנסיבות העניין, ובהתחשב גם בהצדקה לבדיקת ההוצאות הקבועות במקרה זה (ראו סעיף 79 לעיל), מדובר בפער משמעותי המצדיק את הסטייה מהנוסחה וקביעת המענקים בהתאם להוצאות הקבועות בפועל, בסכום כולל של 1,243,628 ₪ ועל פי מקדם השתתפות הוצאות קבועות בשיעור של 14.33%.

טענת העוררת לאיחור המשיבה במתן החלטות בבקשות למענק

104. העוררת טענה בכתב הערר כי החלטות המשיבה באשר לבקשות העוררת למענק ביחס לתקופות הזכאות מאי-יוני 2020 עד ינואר-פברואר 2021, נתקבלו תוך חריגה משמעותית ובלתי סבירה מסד הזמנים הקבוע בסעיף 12(א)(2) לחוק לקבלת החלטה בבקשה למענק, העומד על 100 ימים או 120 ימים במקרה שנדרש מהעוסק מידע נוסף. תקופת החריגה ביחס לכל אחת מתקופות הזכאות מפורטת בסעיף 13 לעיל.

105. לטענת העוררת, בהתאם לפסיקת ביהמ"ש המחוזי בפס"ד בטחון הצפון, לפיה חריגה משמעותית מסד הזמנים הקבוע בחוק לעניין מתן החלטה בהשגה תוביל לקבלת ההשגה בשל האיחור, גם בקשות העוררת למענק דינן להתקבל בשל האיחור המשמעותי בקבלת החלטה בעניינן, ולפיכך יש לקבל את הערר על הסף.

106. פסק הדין המנחה בסוגיית איחור במתן החלטה מאת רשות מנהלית ניתן בבית המשפט העליון, בעע"מ 1386/04 המועצה הארצית לתכנון ובניה נ' עמותת נאות ראש העין ע"ר (פורסם בנבו; 20.05.2018). בפסק הדין הבחין בית המשפט בין הסדרים שנקבע להם מועד מחייב וסטייה ממנו גוררת סנקציה שנקבעה בחוק, לבין הסדרים שבהם קביעת המועד היא בעלת אופי מנחה או מדריך בלבד. בית המשפט קבע כי האבחנה בין מועד מחייב לבין



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מועד מנחה תלויה באופי ההסדר ובתכליתו, כאשר במקרים שבהם לא נקבעה בחוק הוראה מפורשת לגבי תוצאות החריגה מן המועד, קיימת חזקה פרשנית כי מדובר בהוראה בעלת אופי מנחה (פסקה 32 לפסק הדין). לצד זאת צוין כי גם כאשר לא נקבעה סנקציה מפורשת בחוק, עשויה להיות לאיחור משמעות במסגרת הפעלת הביקורת השיפוטית על סבירות ועל תקינות ההחלטה. בנוסף, הזכיר בית המשפט העליון את תורת הבטלות היחסית, לפיה גם אם נפל פגם בהחלטה, יש לבחון את מהות הפגם ולהתאים את הסעד הראוי לכלל נסיבות המקרה.

107. בפס"ד **בטחון הצפון** דן בית המשפט המחוזי במשמעות שיש ליתן לאיחור במתן החלטה בהשגה על מענקי הוצאות קבועות לפי חוק התוכנית לסיוע כלכלי. בית המשפט קבע כי ההבחנה הקיימת בפסיקה בין "מועד מחייב" לבין "מועד מנחה" תלויה בעיקר בתכלית ההסדר החקיקתי וכי בנוגע לחוק התכנית לסיוע כלכלי, תכלית ההסדר היא מתן סיוע מהיר ויעיל לעסקים שנפגעו על מנת לספק להם "חמצן" בתקופת החירום של נגיף הקורונה, כך שספק אם ניתן להתייחס למועד הקבוע בחוק למתן ההחלטה בהשגה כמנחה בלבד. לפיכך נקבע כי היה מקום לקבל את הערר בשל האיחור המשמעותי במתן ההחלטה בהשגה, שעמד על 68 ימים. בעמ"נ 3720-11-21 **בוריס פודולסקי נ' רשות המיסים** (פורסם בנבו, 15.07.2022; להלן – **פס"ד פודולסקי**), שב בית המשפט המחוזי על קביעותיו בפס"ד **בטחון הצפון** לעניין האיחור במתן החלטה בהשגה ותוצאותיו, וקבע כי איחור משמעותי במתן החלטה בהשגה יביא, בשים לב לנסיבות הפרטניות של כל מקרה, לקבלת ההשגה על הסף (ראו פסקאות 85-88, פסקה 113 לפסק הדין). יצוין כי בשני פסקי דין אלו קבע בית המשפט כי היה מקום לקבל את העררים גם לגופם. עוד יצוין כי על **פס"ד פודולסקי** תלוי ועומד ערעור לבית המשפט העליון.

108. בפסקי דין של בתי משפט מחוזיים אחרים שניתנו לאחרונה, הוצגה גישה מקלה יותר ביחס לאיחור המשיבה במתן החלטה בהשגה. כך, בעמ"נ (תל אביב-יפו) 40318-12-21 **פליסידד (פיסגה) בע"מ נ' רשות המיסים בישראל** ועמ"נ (תל אביב-יפו) 32134-03-22 **ארג'נטרו אחזקות בע"מ נ' רשות המיסים בישראל** (פורסם בנבו, 13.11.2022) (להלן – **פס"ד פליסידד**) נקבע כי אין מקום לקשור בין האיחור בקבלת החלטה ואי העמידה במועד לבין קבלת או דחיית ההשגה לגופה, וכי הסנקציה המתאימה במקרה של איחור משמעותי היא פסיקת הוצאות כנגד המשיבה, אף במקרה של אי זכאות למענק (פסקאות 66-69 לפסק הדין). בעמ"נ (מרכז) 62994-01-22 **מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים** (פורסם בנבו, 30.11.2022) (להלן – **פס"ד ברקת**) נקבע שככלל, איחור במתן החלטה בהשגה לא יביא לקבלתה. לצד זאת נקבע, כי "**במקרים חריגים במיוחד – עצם האיחור במועד מתן החלטה בהשגה עלול כשלעצמו ובעיקר בהצטרף לטעמים נוספים ובהתאם לנסיבות המקרה, להביא לכך שערר שהוגש יתקבל**" (פסקה 74 לפסק הדין). בית המשפט התייחס למדיניות המוצעת בפס"ד **פליסידד** וקבע כי ייתכנו מקרים חריגים בהם תהיה הצדקה להשית הוצאות על המשיבה כאיזון לדרך התנהלותה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

109. מרבית ועדות הערר אימצו גישה דומה לזו הנשקפת מפסיקות בית המשפט האחרונות בפס"ד פליסידד ופס"ד ברקת. בהחלטות שונות של ועדות הערר נקבע שאיחור במתן ההחלטה בהשגה עשוי להוות שיקול בביקורת השיפוטית על סבירות ההחלטה (ראו עניין חיים ישראלי; ערר 1947-21 סנסה ייצור נייר בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 2.2.2022; להלן – עניין סנסה); ערר 2133-21 אדיר מילר בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 15.2.2022; להלן – עניין אדיר מילר)), במיוחד במקרים שבהם הממצאים העובדתיים בשאלת הקשר הסיבתי אינם מובהקים דיים (ראו עניין חיים ישראלי, פסקאות 49-54; עניין סנסה, פסקאות 38-41; עניין תריסי רוני; ערר 1112-22 ש.ס. שאמא עבודות פיתוח ובניה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 16.10.2022). עוד נקבע כי איחור בהחלטה בהשגה עשוי להצדיק חיוב המשיבה בהוצאות (עניין אדיר מילר; ערר 1673-21 ת'קאפאת ויותר בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 7.6.2022); ערר 1245-22 אולימפוס כנסים ותיירות בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 6.11.2022)).

110. בענייננו, החלטות המשיבה בהשגות התקבלו בתוך המועד החוקי, אולם העוררת טענה כאמור לאיחורים שחלו בקבלת החלטות המשיבה ביחס לבקשות העוררת למענקים, איחורים הנעים בין 264 ימים לתקופת מאי-יוני 2020 ל-41 ימים לתקופת ינואר-פברואר 2021. יש לציין כי נראה שההחלטות אליהן מתייחסת העוררת הן החלטות לתיקון החלטה קודמת, שניתנו בעקבות הגשת השגת העוררת לתקופת מאי-יוני 2020, בה ביקשה העוררת לנטרל חשבוניות עצמיות ממחזורי ההכנסות. בכתב הערר הסבירה העוררת כי שגתה בעניין זה בעת הגשת הבקשות למענקים וכן שגתה בהזנת סכום התשומות לשנת 2019.

111. בנסיבות אלו, הגם שמקובלים עלינו הסברי העוררת כי טעויות אלו נעשו בתום לב וכי העוררת העלתה מיוזמתה את נטרול החשבוניות העצמיות ואף לא חלקה על המשיבה בנוגע לסכום התשומות הנכון, איננו סבורים שה"איחורים" הנטענים הם בלתי סבירים, שכן נראה שנבעו משגגת העוררת עצמה ומכל מקום, על רקע האמור לעיל, ודאי שאין בהם כדי להביא לקבלת המענקים או העררים על הסף.

סוף דבר

112. העררים מתקבלים, זאת בהתאם לחישוב המענקים הכולל שהציגה העוררת בסעיף 114 לכתב הערר, בסך של 1,243,628 ₪ לשש תקופות הזכאות מושאות העררים שבנדון.

113. לאור תוצאת העררים ראינו לנכון להשית הוצאות על המשיבה. בתוך השיקולים לעניין זה נתנו דעתנו לפגמים בהתנהלותה עליהם עמדנו לעיל, ובכללם התמשכות הליך הערר מעבר לנדרש בשל תקלות אצל המשיבה; אי-התייחסותה של המשיבה לטענות העוררת, הן במסגרת כתב התשובה, הן במסמך השלמת הטיעון, וכן אי הדיוקים בהצגת העובדות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בכתבי טענותיה. לצד זאת, יש לציין כי אף לעוררת יש חלק בהתמשכות ההליך דנן, הן בשל ארכה שניתנה לה להגשת הערר, הן בשל ארכות נוספות שניתנו לבקשתה לצורך מיצוי הידברות עם המשיבה טרם הגשת כתב הערר; בנוסף עמדו לנגד עיננו שגיאותיה של העוררת בהזנת הנתונים בבקשות למענקים, שהובילו לתשלום מקדמות גבוהות מהנדרש. בהינתן כל אלו, ונוכח העובדה שהמשיבה חויבה בהוצאות העוררת בסך 7,000 ₪ בשלב מוקדם יותר של ההליך, מצאנו לקבוע כי המשיבה תישא בהוצאות העוררת בסך של 5,000 ₪ נוספים, שישולמו תוך 30 ימים מהיום.

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

ניתנה היום, ד' טבת תשפ"ג, 28/12/2022, בהעדר הצדדים.



ברוך ברוכי, רו"ח

חבר



ליאת קציר-מרגלית, עו"ד

יו"ר הוועדה