



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1971-21
ערר 2024-21
ערר 2025-21
ערר 2026-21
ערר 2037-21
ערר 2038-21
ערר 2062-21

לפני כבוד חברי הוועדה:
ליאת קציר-מרגלית, עו"ד – יו"ר
אילן עזרא, רו"ח – חבר

העוררת: **אטלנטיס גוני קור טרוול בע"מ מס' 515274173**
ע"י ב"כ עו"ד מוחמד יונס

נ ג ד

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

החלטה

רקע עובדתי

1. העוררת היא חברה העוסקת במתן שירותים בתחום תיירות החוץ, הן לתיירים המבקרים בישראל, הן לישראלים המבקרים בחו"ל.
1. העוררת הגישה בקשות למענק הוצאות קבועות עבור שבע תקופות זכאות בשנים 2020 ו-2021, בהתאם להחלטת הממשלה מס' 5015 (מיום 24.4.2020; להלן – **החלטת הממשלה**) ובהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **החוק או חוק התכנית לסיוע הכלכלי**).
2. המשיבה דחתה את בקשות העוררת למענקים לכל תקופות הזכאות למעט אישור חלקי לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2021. נימוקי הדחיה לתקופות הזכאות מרץ-אפריל 2020 ומאי-יוני 2020 היו כי בוצעו תיקונים בדו"חות מע"מ לחודשי הבסיס לאחר 01/03/2020 בניגוד לאמור בהחלטת הממשלה ובחוק וכן כי בבדיקת התשומות נמצא כי לא דווחו על ידי העוררת התשומות הנכונות; בקשת המענק לתקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020 נדחתה בהתאם לחריג הקבוע בסיפא של פסקה (8) להגדרת "עוסק" בחוק, מכיוון שדווח על מחזור עסקאות בשיעור 0 בתקופת הזכאות וחלה ירידה ניכרת בסך ההוצאות שהוצאו לצורך ייצור הכנסה; בקשות המענק לתקופות הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020 ונובמבר-דצמבר 2020 נדחו בשל "הפסקת פעילות"; בקשת המענק לתקופת הזכאות ינואר-פברואר 2021 נדחתה בשל היעדר פעילות ודיווח תשומות נמוכות מאוד. לתקופת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הזכאות מרץ-אפריל 2021 אישרה המשיבה מענק בסך של 18,584 ₪ לאחר הפעלת סמכות המנהל לשנות את מקדם ההוצאות הקבועות, בנימוק שחלה ירידה ניכרת בסך ההוצאות הקבועות וסכום זה, שנקבע על בסיס ההוצאות הקבועות בשנת 2019, משקף את ההוצאות הקבועות בעסק בתקופת הזכאות.

3. על החלטות אלו הגישה העוררת השגות. בהחלטה בהשגה לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 קבעה המשיבה, כי בהתאם לסמכות המנהל להתערב בשיעור מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות הוקטן גובה המקדם והוחלט לקבוע את המענק לשנת 2020 לפי סך ההוצאות הקבועות של העוררת לשנת 2020, העומדות על סך של 127,027 ₪. בהחלטות בהשגות שהוגשו לארבע תקופות הזכאות הנוספות בשנת 2020 (מאי-יוני, יולי-אוגוסט, ספטמבר-אוקטובר ונובמבר-דצמבר) נקבע: "בהתאם לסמכות המנהל להתערב בשיעור מקדם השתתפות בהוצאות הקבועות" החלטתי להקטין את גובה המקדם וזאת לאור כי סך ההוצאות הקבועות לשנת 2020 עומדות על 127,027 ₪, לפי הפירוט הבא: שכירות, 5,500, ריבית 40882, רישוי רכב 1,193, איתוראן 801, הנה"ח 17,820, ביטוח 19,947, מחשבים 2499, קצין בטיחות 5,500, ריבית 719, ריבית הלוואות 12,025. נציין, שמטרת המענק הינה השתתפות בהוצאות קבועות, הרי שהגדלת סכום המענק מעבר להוצאות הקבועות בעסק אינה מקיימת את תכלית החוק. מאחר וקיבל את כל ההוצאות הקבועות לשנת 2020 בסך 127,027 ₪ (בפועל שולם סך של 133,726 ₪) במענק מרץ-אפריל 2020, לא נותרו עוד הוצאות קבועות לשלם וההשגה תדחה".

4. בהחלטות בהשגות לתקופות הזכאות ינואר-פברואר 2021 ומרץ-אפריל 2021 קבעה המשיבה: "בהתאם לסמכות המנהל להתערב בשיעור מקדם השתתפות בהוצאות הקבועות" החלטתי להקטין את גובה המקדם וזאת לאור כך שנמצא שסך המענקים ששולמו עד היום (בכלל המקטעים) עולים משמעותית על סך ההוצאות הקבועות של העסק בשנת 2021. סה"כ ההוצאות הקבועות לשנת 2021 עומדות על 49,891 ₪, לפי הפירוט הבא: איתורן 4029, חניה 3066, קצין בטיחות 3500, הנה"ח 4273, ביטוחים 11023, שכירות 24,000 לצורך החישוב נלקחו ההוצאות הקבועות השנתיות לפי שנת 2020 שעמדו על 127,027 ₪". עוד צוין "שמטרת המענק היא השתתפות בהוצאות קבועות, הרי שהגדלת סכום המענק מעבר להוצאות הקבועות בעסק אינה מקיימת את תכלית החוק".

5. מכאן העררים שבפנינו.

טענות הצדדים

6. בכתבי הערר טענה העוררת כי נימוקי המשיבה בהחלטות בהשגות שונים מנימוקי דחיית הבקשות למענק ויש בכך משום חוסר תום לב והרחבת חזית אסורה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

7. לגבי תקופות הזכאות מרץ-אפריל, מאי-יוני ויולי-אוגוסט 2020 ציינה העוררת כי החלטות המשיבה בהשגות ניתנו תוך חריגה ניכרת מהמועד שנקבע לכך בחוק העומד על 120 ימים; ההחלטות התקבלו באיחור של כ- 130 ימים עד כ- 150 ימים. לטענת העוררת מדובר בחריגה שאינה סבירה ובפגיעה באינטרס ההסתמכות של העוררת ועל כן יש לקבל את העררים לתקופות אלה.
8. לגבי כלל תקופות הזכאות חזרה העוררת על טענותיה בהשגות וטענה כי החריג הקבוע בסעיף 8 להגדרת "עוסק" בחוק אינו חל עליה שכן לא חלה ירידה ניכרת בהוצאות שהוציאה לצורך ייצור הכנסה בתקופות הזכאות. העוררת עמדה על כך שהירידה בהוצאות שחלה בעסק הינה בהוצאות המשתנות, כגון: הוצאות לינה עבור קבוצות התיירים בישראל, הוצאות הסעת תיירים ועוד, אולם ההוצאות הקבועות והמשתנות שנועדו לתחזוק העסק, כגון: הוצאות שכירות, הוצאות ביטוח, רישוי וכיו"ב, לא ירדו. כמו כן טענה העוררת כי גם ההוצאות שנועדו לייצור הכנסה בעסק לא ירדו.
9. בהתייחס לנימוקי המשיבה בהחלטות בהשגות, טענה העוררת כי לשון החוק אינה תומכת בעמדת המשיבה כפי שבאה לידי ביטוי בהחלטותיה, לפיה מטרת המענק היא השתתפות בהוצאות הקבועות של העסק; אמנם כותרתו של סימן א' בפרק ו' לחוק היא "מענק סיוע לעסקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות" אולם לטענת העוררת, לכותרות בחקיקה אין משמעות חוקית.
10. עוד ציינה העוררת כי בחוק אין הגדרה למונח "הוצאות קבועות" ולא נקבע מהן אותן הוצאות. בנוסף, החוק לא קובע תקרה למענק ולא מגביל את המענק לסכום ההוצאות הקבועות של העוסק.
11. העוררת עמדה על כך שהנוסחה הקבועה בחוק אינה מחשבת את סכום ההוצאות הקבועות ובהתאם לנוסחה, ככל שסכום התשומות נמוך יותר, המענק יהיה נמוך יותר ואילו ככל שהעסק עתיר תשומות, מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות יהיה גבוה יותר וכך גם המענק. לטענת העוררת, יש להסיק מכך כי המחוקק לא התכוון לחשב את המענק על פי ההוצאות הקבועות של העסק. נטען, כי לו רצה המחוקק להגביל את סכום המענק לסכום ההוצאות הקבועות היה קובע זאת במפורש בחוק; משלא עשה כן, אין למשיבה סמכות לקבוע תקרה למענק מעבר לתקרה שנקבעה בחוק.
12. העוררת טענה כי המשיבה אינה מוסמכת לסטות מהנוסחה הקבועה בחוק לחישוב המענק, זאת בהתאם לעקרונות שקבע בית המשפט העליון בהלכת פוליטי (ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' אלברט אברהם פוליטי, פ"ד סב(4)280, (2008)). בהקשר זה הדגישה העוררת כי סמכות המשיבה לסטות מהנוסחה, שנקבעה בסעיף (2) להגדרת "מקדם השתתפות בהוצאות קבועות" בחוק, הוגבלה לתנאים הקבועים בהגדרה ויש



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לפרש סמכות זו בצמצום ולהפעילה במקרים המקלים עם העוסקים בלבד, נוכח הקשיים הרבים שחווים העוסקים בשל משבר הקורונה.

13. בנוסף, לגבי תקופת הזכאות ינואר-פברואר 2021 טענה העוררת כי הזכאות למענק בשנת 2020 אינו אמור להשליך על הזכאות לשנת 2021 ועל כן דחיית בקשתה למענק לתקופה זו, מסיבות הקשורות בשנת 2020, מהווה יצירת סמכות "יש מאין" על ידי המשיבה.

14. בכתב התשובה טענה המשיבה כי מנגנון הסיוע לעסקים שנקבע בהחלטת הממשלה ובחוק נועד לסיוע בתשלום ההוצאות הקבועות ואינו נועד לפצות על היעדר רווח או הפסד, זאת בשונה מההסדרים לפיצוי בגין נזקים עקיפים בעקבות מלחמה שנקבעו בתקנות שהותקנו מכוח חוק מס רכוש וקרן הפיצויים, התשכ"א-1961. כן עמדה המשיבה על כך שבהחלטת הממשלה ובחוק נקבע תנאי מקדמי לזכאות למענק, לפיו ירידת המחזוריים של העוסק נגרמה בעקבות ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה.

15. לגבי טענת ההתיישנות ציינה המשיבה כי סדי הזמנים שנקבעו בהחלטת הממשלה ובחוק לעניין קבלת ההחלטות הם בעלי אופי מדריך ולא מחייב וכי הוראות אלו נקבעו ללא סנקציה בצידן; עוד צוין, כי בשונה משומת מס, אשר נערכת על ידי הנישום ומאושרת על בסיס הצהרתו ומשכך רואים בהשגה שהוגשה על ידי הנישום כאילו התקבלה בחלוף המועד שנקבע למתן החלטה בהשגה, הרי שעצם הגשת בקשה למענק הוצאות קבועות אינה מזכה במענק ונדרש אישור אקטיבי של המנהל, וממילא אין בעיכוב מתן החלטה כדי ליצור זכאות אוטומטית למענק.

16. עוד טענה המשיבה כי סמכות המנהל להתערב בשיעור מקדם ההוצאות הקבועות קבועה מפורשות בחוק ואינה נזקקת לפרשנות. המשיבה הדגישה כי סמכות זו חלה הן על הגדלת המקדם לסכום ההוצאות הקבועות, הן על הקטנתו, כפי שמשקף מפרוטוקול דיוני ועדת הכספים בהצעת החוק וכפי שנקבע בהחלטות שונות של ועדות הערר.

17. המשיבה ציינה כי העוררת דיווחה למע"מ בשנת 2020 על מחזורי אפס החל מחודש מרץ ועד חודש אוקטובר; בנוסף, דיווחה העוררת למע"מ על ירידה משמעותית בתשומות, מ-233,948 ₪ בשנת 2019 ל-178,991 ₪ בשנת 2020 כולה. מגמה זו ממשיכה גם בשנת 2021. המשיבה הסבירה כי מאחר ומדובר בעוסק "בעל עסקאות פטורות", חישוב התשומות המדווחות למע"מ אינו משקף בהכרח את התשומות בפועל; לפיכך, ונוכח העובדה שהעוררת דיווחה על מחזורי אפס כאמור, נערכה בחינה של מאזני הבוחן על מנת לבדוק מהן ההוצאות הקבועות בהן נשאה העוררת בפועל.

18. לטענת המשיבה בחינה זו העלתה כי קיים פער מהותי בין הוצאותיה הקבועות של העוררת בפועל לסכומי המענקים המבוקשים על ידה. כמו כן נטען, כי בבירור שנערך מול



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

העוררת הצהירה זו כי החלה לעסוק בפעילות של הסעות; שינוי הפעילות מצדיק אף הוא, לשיטת המשיבה, בחינת ההוצאות הקבועות בפועל.

19. המשיבה ציינה כי סכום המענקים הכולל שדרשה העוררת לתקופות הזכאות בשנת 2020 עמד על כ- 729,953 ₪; עבור תקופות הזכאות בשנת 2021 דרשה העוררת סך של 472,079 ₪, ובסך הכל כ- 1,202,000 ₪. לעומת זאת, לפי חישוב המשיבה, סך הוצאותיה הקבועות של העוררת לשנת 2020 כולה עמד על סך של כ- 127,000 ₪, בעוד שבפועל אישרה המשיבה לעוררת סכום גבוה יותר העומד על 133,726 ₪. גם בשנת 2021 אושר לעוררת, לפני משורת הדין, סכום העומד על 127,175 ₪, בהתבסס על מאזן בוחן לשנת 2020; המשיבה הוסיפה כי לפי מאזן הבוחן לשנת 2021, הוצאותיה הקבועות של העוררת בחודשים ינואר עד אוקטובר 2021 עמדו על כ- 72,425 ₪, ובחישוב לחודשי הזכאות ינואר עד אפריל 2021, סך של כ- 28,970 ₪ בלבד ולפיכך החישוב שערכה המשיבה להוצאותיה הקבועות של העוררת בשנת 2021 היטיב משמעותית עם העוררת בשל העובדה שהתבסס על נתוני שנת 2020.

20. לעניין זכות הטעון טענה המשיבה כי בשלב ההחלטה בבקשה למענק ניתנה לעוררת האפשרות להסביר את ירידת המחזורים, הגם שלא נקבעה בחוק זכות טעון בשלב זה. המשיבה ציינה כי בשלב ההשגה הגישה העוררת השגתה בכתב וקיימה דיונים מול המשיבה בנדון, ומשכך ניתנה לה זכות טעון בפועל.

21. בתגובתה לכתב התשובה, שבה העוררת על טענותיה בעררים וציינה כי טענת המשיבה לפיה המענק נועד לסייע בתשלום ההוצאות הקבועות, אינה מעוגנת בחוק; העוררת הדגישה כי אין מחלוקת לגבי הקשר הסיבתי בין ירידת המחזורים לנגיף הקורונה; לעניין ה"התיישנות" טענה העוררת כי החריגה מהתקופה שנקבעה בחוק לקבלת ההחלטה בהשגה מהווה יצירת סמכות "יש מאין", פוגעת באינטרס ההסתמכות של העוררת וכן יש בה משום חוסר תום לב; העוררת טענה כי יש לקבל את ההשגה בשל איחור זה והפנתה לקביעתו של בית המשפט המחוזי בנושא זה בעמ"נ 27710-06-21 ב.ג. **בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים בישראל** (ניתן ביום 3.1.22, פורסם בנבו; להלן – **פס"ד בטחון הצפון**) לפיו איחור משמעותי בקבלת ההחלטה בהשגה עשוי להוביל, בנסיבות המתאימות, לקבלת ההשגה על הסף; עוד נטען כי דחיית ההשגה מנימוקים השונים מנימוקי המשיבה בהודעת דחיית הבקשה למענק פוגעת בזכות הטעון של העוררת ומהווה הרחבת חזית אסורה; העוררת הדגישה כי סמכות המשיבה לבחינת ההוצאות הקבועות בפועל שמורה למקרים חריגים בלבד ובהתאם לעקרונות המשפט המנהלי, לפסיקת בית המשפט העליון ולהחלטות ועדות הערר, הפעלתה צריכה להיות מנומקת וכפופה לזכות הטעון - הן לגבי עצם ההחלטה לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל, הן לגבי גובה ההוצאות הקבועות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

22. ביום 22/02/2022 התקיים דיון בעררים, באמצעים טכנולוגיים (להלן – **הדיון הראשון**). ב"כ המשיבה טען בדיון כי הסיבה לחריגה מהנוסחה הקבועה בחוק ובדיקת ההוצאות הקבועות בפועל היא הפער, העומד על פי עשר, בין המענקים שנדרשו ובין ההוצאות הקבועות בפועל. ב"כ המשיבה ציין כי הסכומים שנקבעו היו לטובת העוררת מתוך הבנה שמדובר בתחום שנפגע משמעותית מהקורונה. ב"כ העוררת טען כי בניגוד לטענת המשיבה לפיה בתקופת הקורונה העוררת עברה לעסוק בהסעות, לא חל כל שינוי בפעילות העוררת בתקופת הקורונה. עוד טען ב"כ העוררת כי אין פער קיצוני בין ההוצאות הקבועות של העוררת לסכומי המענקים ששולמו בפועל ולכן אין הצדקה לסטות מהנוסחה; כי יש לקבל את העררים בשל האיחור במתן החלטות בהשגות וכי לא ניתנה לעוררת זכות טיעון כנדרש וכן כי מטרת החוק אינה כיסוי ההוצאות הקבועות בלבד.
23. בתום הדיון הציעה הוועדה לצדדים הצעה לצרכי פשרה המבוססת על חישוב מקל של ההוצאות הקבועות בפועל, בהתחשב בתחום עיסוקה של העוררת ובפגיעה הקשה שספגה כתוצאה מהקורונה. כמו כן, לבקשת ב"כ העוררת ובהסכמת המשיבה, ניתנה לעוררת אפשרות לפריסה רחבה של תשלומי היתרה להחזר. המשיבה הסכימה להצעה ולעוררת ניתנה שהות של 7 ימים, לבקשתה, להשיב להצעה. יצוין כי העוררת לא השיבה במועד שנקבע ואף לאחר שניתנה החלטה נוספת המורה לה להשיב, לא התקבלה כל תגובה.
24. בהוראת הוועדה, ביום 18/03/2022 הגישה המשיבה השלמת טיעון ביחס לאיחור במתן החלטה בהשגות בהתייחס לפס"ד בטחון הצפון. המשיבה חזרה והדגישה כי המועד לקבלת החלטה בהשגה נקבע ללא סנקציה בצדו, וכי הדבר נעשה בכוונת מכוון. נטען כי קביעה לפיה דין ההשגה להתקבל עקב האיחור בקבלת החלטה מהווה 'חקיקה שיפוטית' ועקיפת החלטת המחוקק; הודגש כי המשיבה מטפלת במספר רב של השגות, הרבה מעל הצפי וההיערכות הראשונית, כאשר היקפי הטיפול בבקשות ובהשגות הוא חסר תקדים; עוד צוין כי המשיבה נדרשה לתת מענה גם לאירועי מבצע 'שומר החומות' ותביעות הפיצויים שהוגשו בעקבותיו, דבר שהכביד עוד על יכולתה לעמוד בסדי הזמנים שנקבעו בחוק. לצד זאת, הודגש כי מנגנון המקדמות מהווה פתרון אפשרי לעיכוב במתן החלטות וגם לאור מענה זה לא נקבעה סנקציה בחוק. כמו כן צוין כי העוררת לא הצביעה על הנזק שנגרם לה עקב אי קבלת החלטה במועד, וכן כי שולמו לעוררת מקדמות בגובה מאות אלפי שקלים ועל אף שהיה עליה להשיב את המענקים ששולמו ביתר לא עשתה כן ותחת זאת הגישה ערר לוועדת הערר, ומשכך היא פועלת שלא בידיים נקיות. עוד נטען כי אין לעוררת להלין אלא על עצמה על כך שלא הגישה את הערר עם חלוף המועד למתן החלטה בהשגה. לבסוף נטען כי ניתן לרפא את הפגם בסנקציה חלופית כגון פסיקת הוצאות. לגופם של העררים ציינה המשיבה כי האיחור רלוונטי רק לתקופות הזכאות מרץ-אפריל 2020, מאי-יוני 2020 ויולי-אוגוסט 2020 ובשאר התקופות לא היה איחור במתן החלטה בהשגה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

25. ביום 26/04/2022 התקיים דיון נוסף בעררים (להלן – **הדיון השני**), זאת לאחר שהעוררת לא הגישה תגובה להצעת הפשרה. לדיון זומן גם בעל החברה, שנעדר מהדיון הראשון. בעל החברה השיב כי אינו מקבל את הצעת הפשרה משום שמצב החברה בכי רע ולא יוכל לעמוד בהחזרים.

דיון והכרעה

26. לאחר בחינת טענות הצדדים ושמיעתם במסגרת הדיונים שקיימה הוועדה, באנו לכלל מסקנה כי יש לקבל את העררים לתקופות הזכאות מרץ-אפריל 2020, מאי-יוני 2020 ויולי-אוגוסט 2020, ולדחות את העררים לתקופות הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020, נובמבר-דצמבר 2020, ינואר-פברואר 2021 ומרץ-אפריל 2021, הכל כפי שיפורט להלן.

רקע נורמטיבי – תכלית המענק ובחינת ההוצאות הקבועות

27. החלטת הממשלה ובהמשך חוק התכנית לסיוע כלכלי, קובעים זכאות למענקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות עבור עסקים שנפגעו בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה, בתקופות הזכאות שנקבעו בהחלטת הממשלה ובחוק. מטרת המענקים, כעולה מהוראות החוק ומדברי ההסבר להצעת החוק, היא לסייע לעסקים שפעילותם העסקית נפגעה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה, בין היתר על ידי סיוע בכיסוי הוצאותיהם הקבועות. 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.

28. בדברי ההסבר להצעת החוק הובהרו המטרות הכלליות של התכנית הכלכלית, תוך התייחסות לארבעה רבדים כלליים:

"כדי לסייע למשק להתמודד עם המשבר שנוצר בשל התפשטות נגיף הקורונה, יצאה הממשלה בתכניות כלכליות נרחבות, להתמודדות עם המשבר בארבעה רבדים מרכזיים: מתן מענה מיידי למשרדי הממשלה, פריסת רשת ביטחון סוציאלית, הבטחת המשכיות עסקית והאצת המשק (להלן - התכנית הכלכלית)" (ה"ח הממשלה התש"ף, עמ' 432; ההדגשות נוספו - ל.ק.).

29. בערר 1750-21 אינקוגניטו מוזיקה (2002) בע"מ נ' רשות המסים (פורסם ביום 13/02/2022; להלן – **עניין אינקוגניטו**) עמדה הוועדה על התכליות השונות העומדות בבסיס חוק התכנית לסיוע כלכלי בכלל ומענק הוצאות קבועות בפרט, וקבעה כי תכלית המענק משולבת:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

"שלושה שיקולי יסוד עומדים אפוא ביסוד חקיקת המענקים: א) האצת המשק והבטחת ההמשכיות העסקית; ב) השתתפות בהוצאות הקבועות; ג) פשטות ויעילות המנגנון. התכלית של המענק היא משולבת – מטרת העל של המענק, ברמה המאקרו כלכלית, היא לסייע בהאצת המשק ולהבטיח את ההמשכיות העסקית בעסקים שנפגעו. לצד זאת, ישנה הנחה שעסקים שנפגעו סובלים מהוצאות קבועות שאין באפשרותם להימנע מהן, וכספי המענק נועדו לסייע להם להגיע לאיזון ולהתמודד עם אותן ההוצאות. ולבסוף, תנאי המענק וכללי הזכאות נקבעו באופן כזה שיתאפשר להקים מנגנון פשוט יעיל ולקבל החלטות בהליך מהיר, לצורך התמודדות מיידית עם המשבר החמור". (פיסקה 35 להחלטה)

30. על רקע תכליתו המשולבת של החוק, המנגנון שנקבע לחישוב המענק משקף שיקולי פשטות ויעילות ואינו נצרך לבחינה פרטנית ודקדקנית של הוצאותיו הקבועות של העסק. כך, בפס"ד ביטחון הצפון קבע בית המשפט:

"כוונת המחוקק הייתה ליצור מנגנון מהיר יעיל ופשוט למתן המענקים... לאותם עסקים, הנמצאים במשבר קיומי, על מנת לאפשר להם לשרוד את תקופת הסגרים והמגבלות" (פסקה 45 לפסק הדין).

31. יודגש כי הנוסחה שנקבעה לחישוב המענק אינה משקפת את ההוצאות הקבועות של העסק. ודוק, ערך "מקדם השתתפות בהוצאות קבועות" שלפיו נקבע גובה המענק, יורד ככל שיש לעסק יותר הוצאות, ולהיפך (ראו עניין אינקוגניטו, פיסקה 28). כך הובהר גם על ידי נציג משרד האוצר במהלך הדיון בוועדת הכספים בכנסת:

"אסף וסרצוג: בסופו של דבר אתה נותן לו עד 15% מהמחזור. זה עסק נורמטיבי, ותמיד יש יוצאים מן הכלל, אבל נותנים לכל העסקים במדינת ישראל. בהגדרה יש יוצאים מן הכלל, טיפה למעלה טיפה למטה. עסק שהוא בהוצאה נורמטיבית, שההוצאות הקבועות שלו הן עד 15% מן המחזור, הוא מקבל את זה פה... בסופו של דבר אנחנו נותנים פה סיוע גבוה מאוד. בהגדרה יהיו כאלה שיגידו שזה קצת יותר מ-15%." (פרוטוקול דיון ועדת הכספים מיום 21.7.2020, עמ' 18)

32. נוסחת החישוב שנקבעה בהחלטת הממשלה ובחוק מבוססת על שיעור ירידת המחזורים בתקופת הזכאות בהשוואה לתקופה המקבילה בשנת 2019, על פי דיווחי העסק למע"מ. לגבי עסקים שמחזור ההכנסות שלהם בשנת 2019 עלה על 1.5 מיליון ש"ח, ניתנה לרשות המסים סמכות לסטות מהנוסחה באמצעות שינוי "מקדם השתתפות בהוצאות קבועות", ולקבוע את המענק בהתאם לגובה ההוצאות הקבועות של העסק. סמכות זו קבועה בפסקה 2 להגדרת "מקדם השתתפות בהוצאות קבועות", בסעיף 7 לחוק:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

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

33. ועדות הערר השונות קבעו כי סמכות זו של רשות המסים שמורה למקרים חריגים ויוצאי דופן בהם יש הצדקה מיוחדת לסטות מהנוסחה שנקבעה; כן נקבע כי החלטת המנהל צריכה להיות מנומקת וכי נדרשים נימוקים כבדי משקל לקביעת המענק בהתאם להוצאותיו הקבועות של העסק (ראו לדוגמא ערר 1137-21 מ. מוסיקה פלוס בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 12.7.2021); ערר 1227-21 מרפז – סחר ותעשיות בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 3.10.2021); ערר 1031-21 אי איי סי איי אייזנברג אגר. קומפני ישראל בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 21.6.21); ערר 1158-21 ורטיגו מוסיקה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 29.9.21); עניין אינקוגניטו).

34. עוד נקבע, כי סמכות זו פועלת הן לטובת הגדלת המקדם, הן להקטנתו. קביעה זו מתיישבת עם לשון החוק ומתחדדת לאור הדיונים שנערכו בוועדת הכספים של הכנסת בקשר עם הוראה זו (ראו פרוטוקול מספר 97 מישיבת ועדת הכספים של הכנסת מיום 21.7.20, עמ' 43-44; פורסם באתר הכנסת).

35. בעניין אינקוגניטו, ערכה הוועדה אבחנה בין המקרים החריגים בהם קיימת הצדקה מלכתחילה לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל, בהם ניכר כי חישוב המענק על פי הנוסחה ייצור עיוות, ובין המקרים בהם אין הצדקה כזאת מלכתחילה ובחינת ההוצאות הקבועות נעשית מבלי שתתעורר אינדיקציה לעיוות כאמור, או אז נדרש פער משמעותי במיוחד בין ההוצאות הקבועות בפועל לסכום המענק המבוקש על מנת להצדיק סטייה מהנוסחה ושינוי המקדם:

"לסיכום, נאמר כי ניתן להצדיק את הפעלת הסמכות לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל באחד משני המקרים הבאים: (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". (פיסקה 82 להחלטה)

עוד נקבע, כי עשוי להתקיים יחס הפוך בין עוצמת ההצדקה לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל לבין הפער הנדרש (פיסקה 83 להחלטה).

36. לסיכום חלק זה, עמדנו על כך שבהתאם לתכליות העומדות בבסיס החוק (סיוע מהיר לעסקים, שרידות המגזר העסקי, פשטות ויעילות), המנגנון שנקבע לחישוב המענק הוא



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מנגנון פשוט, מהיר ויעיל שאינו נועד לחישוב מדויק של ההוצאות הקבועות. הסמכות הקבועה בחוק לשינוי מקדם ההוצאות הקבועות והעמדת המענק בגובה ההוצאות הקבועות בפועל היא סמכות חריגה שנועדה למקרים חריגים בלבד, בהם עולה כי חישוב המענק על פי הנוסחה יביא לעיוות משמעותי. במקרים מסוימים, פער משמעותי במיוחד בין סכום המענק המחושב על פי הנוסחה לסכום ההוצאות הקבועות בפועל, עשוי להצדיק אף הוא את הסטייה מהנוסחה.

37. נוסף כי הימנעותה של המשיבה מקביעת אמות מידה ברורות לסטייה מנוסחת החישוב ופרסומן לציבור, אינה מתיישבת עם חובותיה כרשות מנהלית. בהיעדר אמות מידה למקרים המצדיקים את הפעלת סמכות המנהל ובחינת ההוצאות הקבועות, מתעורר החשש שהחלטה לבדוק את ההוצאות הקבועות תתקבל באופן שרירותי וללא הצדקה מיוחדת, וגובר הצורך בהפעלת ביקורת שיפוטית על החלטות אלו.

עמד על כך בית המשפט בעמ"נ 48298-11-21 מאגמה ישראל פרויקטים בע"מ נ' רשות המיסים (ניתן ביום 12.06.2022):

"...למשיבה, כרשות מנהלית, קיימת חובה לקבוע אמות מידה ברורות לסטייה מנוסחת החישוב של המענק ולפרסמן לציבור הנישומים...."

...לעמדת, 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. " (פסקאות 82-83 לפסק הדין)

מן הכלל אל הפרט

ההצדקות לבדיקת ההוצאות הקבועות

38. בעררים שבפנינו, ציינה המשיבה בכתב התשובה מספר נתונים המצדיקים, לשיטתה, את בחינת הוצאותיה הקבועות של העוררת: העוררת דיווחה על מחזורי אפס מחודש מרץ 2020 עד חודש אוקטובר 2020; במקביל לירידה בהכנסות, דיווחי התשומות למע"מ ירדו משמעותית - מ- 233,948 ₪ בשנת 2019 ל- 178,991 בשנת 2020 כולה - כאשר הירידה החדה החלה ממרץ 2020; המשיבה ציינה כי מגמת הירידה המשמעותית בהכנסות בהשוואה לשנת 2019 ממשיכה גם בשנת 2021. כמו כן הדגישה המשיבה כי מדובר ב"עוסק בעל עסקאות פטורות" ולכן התשומות המדווחות למע"מ אינן משקפות בהכרח את התשומות בפועל. בנוסף ציינה המשיבה כי בבירור שנערך מול העוררת הצהירה האחרונה כי בשל הפסקת התיירות החלה לעסוק בפעילות חדשה של הסעות, שינוי המצדיק אף הוא, לשיטת המשיבה, בחינת ההוצאות הקבועות בפועל.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

39. נבחן להלן הצדקות אלו.

ירידה בהכנסות ובתשומות המדווחות

40. מנתוני דו"חות ה-ESNA עולה כי העוררת דיווחה על מחזורי אפס החל מחודש מרץ ועד לחודש אוקטובר 2020; במקביל, דיווחי התשומות למע"מ בחודשים אלו ירדו בשיעור של למעלה מ-80% בהשוואה לחודשים המקבילים בשנת 2019 (מ-158,121 ₪ בשנת 2019 ל-26,569 ₪ בשנת 2020). בחודשים נובמבר-דצמבר 2020 דווחו הכנסות בסך 19,786 ₪, לעומת 1,819,470 ₪ בחודשים המקבילים בשנת 2019; בצד התשומות דווח על 130,546 ₪ מהם 103,958 ₪ בחודש דצמבר 2020 לבדו. מדובר בסכום חריג, אשר לא הוצג לו הסבר מצד העוררת; ניתן להניח שהסיבה היא דחיית דיווח התשומות מחודשים קודמים נוכח הירידה הדרסטית בהכנסות אולם הסבר כזה לא נטען, כאמור. נציין כי איננו סבורים שהירידה השנתית בתשומות המדווחות, בהשוואה לשנת 2019 היא ירידה משמעותית, בשים לב לעובדה שמדובר בירידה שנתית בשיעור של כ-23% בלבד: מ-233,948 ₪ בשנת 2019 ל-178,991 ₪ בשנת 2020; כך גם לגבי הירידה בדיווח התשומות החל מחודש מרץ 2020: מ-190,061 ₪ בחודשים מרץ-דצמבר 2019, ל-157,115 ₪ בחודשים מרץ-דצמבר 2020.

41. בחודשים ינואר-אפריל 2021 דיווחה העוררת על הכנסות בסכום כולל של 52,034 ₪, זאת לעומת הכנסות בסכום של 6,014,174 ₪ שדווחו בחודשים המקבילים בשנת 2019. מהשוואת התשומות המדווחות בתקופות אלו עולה כי לא חל שינוי משמעותי בדיווח התשומות.

שינוי פעילות

42. בדיון הראשון הדגיש ב"כ העוררת כי לא חל שינוי בפעילות העוררת; לדבריו, במסגרת פעילותה הרגילה והשוטפת בעסקי התיירות דואגת העוררת, בין היתר, גם להסעת התיירים (עמ' 3 לפרוטוקול הדיון, שורות 31-32). כמו כן, בהמשך הדיון ציין רו"ח החברה, מר מוחמד יונס: "זה חברה מהחברות שמאוד נפגעו. זה עסק להסעת תיירים, זו גם תיירות נכנסת וגם הסעת תיירים בארץ. יש לה ציוד להסעת תיירים ברחבי הארץ. התיירים הפסיקו להגיע. יש אוטובוס, מימון הוצ' מגרש, ריבית, החזקה של האוטובוס, משרדיות וסתם הוצאות. יש לי החזקת רכב" (עמ' 7 לפרוטוקול הדיון, שורות 14-16). בהיעדר כל ביסוס או אסמכתא לתמיכה בטענה זו של המשיבה, לא מצאנו לקבל טענתה לשינוי בפעילות העוררת.

43. מבלי להכריע ביחס לעוצמתן של ההצדקות לבחינת ההוצאות הקבועות שפורטו על ידי המשיבה, נציין כי בהינתן הקשיים עליהם עמדנו, ספק בידינו אם מדובר באותם מקרים חריגים בהם קיימת הצדקה מלכתחילה לבדיקת ההוצאות הקבועות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

44. נפנה כעת לבדיקת הפער בין סכום המענקים על פי הנוסחה לבין הוצאותיה הקבועות בפועל של העוררת.

ההוצאות הקבועות שהוכרו על ידי המשיבה

45. נבחן תחילה האם ההוצאות הקבועות שהוכרו ופורטו על ידי המשיבה הן ממצות, או שיש הוצאות קבועות שלא נכללו ויש מקום להוסיפן.

46. כאמור, בהחלטת הממשלה ובחוק לא נקבעה הגדרה למונח "הוצאות קבועות". בדברי ההסבר להחלטת הממשלה נכתב: **"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"** (ה"ח הממשלה תש"ף מס' 1341 עמ' 453).

מדברי ההסבר עולה כי הוצאות קבועות הן הוצאות שהעסק אינו יכול להימנע מהן ואלו ייבחנו בהתאם לנסיבותיו הספציפיות ומאפייניו העסקיים של מבקש המענק (ראו ערר 1031-21 אי איי סי איי אייזנברג אגר. קומפני ישראל בע"מ נ' רשות המסים) (ניתן ביום 21.6.2021), פסקה 26 ואילך). נציין כי לאור תכליות המענק כפי שפורטו לעיל, אנו שותפים לעמדה לפיה ככלל, יש ליתן פרשנות מרחיבה למונח "הוצאות קבועות" בקשר עם חוק התכנית לסיוע כלכלי (ראו ערר 1832-21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות נ' רשות המסים) (ניתן ביום 22/07/2022).

47. בהחלטה מיום 04/01/2022, הורתה הוועדה לעוררת להגיש תגובתה לכתב התשובה ובמסגרתה לפרט מהן ההוצאות הקבועות בהן נשאה בפועל בתקופות הזכאות, לרבות הוצאות שירדו לטמיון, ולצרף אסמכתאות מתאימות. בתגובה שהוגשה ביום 24/01/2022, התמקדה העוררת בטענות הסף, לפיהן יש לקבל העררים בשל האיחור במתן ההחלטות בהשגות וכן כי חישוב המענק תוך סטייה מהנוסחה נעשה בחוסר סמכות. באשר להוצאות הקבועות, הסתפקה העוררת בהתייחסות לקונית וציינה כי מאזן הבוחן שצירפה המשיבה לכתב התשובה אינו כולל את כל ההוצאות הקבועות, **"לרבות הוצאות ריבית, עמלות, דמי ניהול, הוצאות פחת, הוצאות רישוי... וכו'"** (סעיף 20 לתגובה) וצירפה מאזני בוחן עדכניים לשנת 2020 ו-2021.

העוררת לא פירטה את סכומי ההוצאות הקבועות כפי שנתבקשה, לא ציינה האם היו הוצאות נוספות שלא ניתן היה להימנע מהן, לא צירפה אסמכתאות ולא הסבירה מדוע יש להכיר בהוצאות שציינה כהוצאות קבועות. בנוסף לא טענה העוררת להוצאות שירדו לטמיון.

48. בהמשך לכך, בדיון הראשון נשאל רו"ח העוררת, מר מוחמד יונס, האם היו הוצאות קבועות או הוצאות שלא ניתן היה להימנע מהן בהן נשאה העוררת, מעבר לאלו שהוכרו



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

על ידי המשיבה. בתשובה ציין רו"ח יונס הוצאות שונות כגון הוצאות לינה, הוצאות ריבית והוצאות בקשר עם האוטובוס שנמצא בבעלות העוררת (עמודים 7-9 לפרוטוקול). יודגש כי תשובותיו של רו"ח יונס נטענו בעלמא, מבלי לספק הסברים משכנעים להכרה בהוצאות אלו ומבלי להציג כל אסמכתא לתמיכה.

49. בהחלטות קודמות של ועדות הערר נדונה השאלה האם הוצאות שכר של מנהלי העסק ייחשבו כהוצאות קבועות, ונקבע כי יש לבחון זאת 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; ערר 1607-21 רפול גבאלי נ' רשות המסים, ניתן ביום 2.11.2021). נציין כי אנו שותפים לעמדה זו וסבורים שיש מקום להכיר בהוצאות שכר כהוצאה קבועה במקרים המתאימים. נציין כי בעררים שבפנינו לא טענה העוררת להכרה בהוצאות השכר כהוצאה קבועה. חרף זאת, בדיון הראשון נשאל ב"כ העוררת על ידי הוועדה אודות הוצאות השכר בשנת 2020 בסך של כ- 78,000 ₪, והשיב כי מדובר בשכר מנהל החברה וכי 2 עובדים נוספים של העוררת פוטר/הוצאו לחל"ת עם פרוץ הקורונה. ברם, ב"כ המשיבה טען בדיון כי מנהל החברה קיבל מענק בעל שליטה בסכום של כ- 113,000 ₪ ולפיכך אין מקום להכיר בהוצאה זו כהוצאה קבועה (עמ' 10 לפרוטוקול). בנסיבות אלו, אנו מקבלים את עמדת המשיבה כי אין מקום להכרה בהוצאות שכר המנהל כהוצאה קבועה לצרכי המענק (ראו ערר 1068-21 ג'ו לג'נד נ' רשות המיסים, ניתן ביום 19.8.2021).

50. על יסוד האמור לעיל, משלא נמצא כי העוררת נשאה בפועל בהוצאות קבועות נוספות שיש להכיר בהן בנסיבות שתוארו, לא מצאנו מקום להתערב בסכום ההוצאות הקבועות שהוכר על ידי המשיבה במסגרת החלטותיה בהשגות, כמפורט לעיל.

הפער בין סכום המענק המבוקש להוצאות הקבועות בפועל

51. בהתאם לנתוני בקשות העוררת שצורפו להחלטות דחיית הבקשות למענק וכפי שפורט גם בכתב התשובה, סכום המענקים הכולל לחמש תקופות הזכאות בשנת 2020 עמד על 837,127 ₪. סך ההוצאות הקבועות לשנת 2020 בהן הכירה המשיבה עמד על 127,027 ₪, על פי הפירוט הבא: שכירות – 25,641 ₪; רכב – 40,882 ₪; רישוי רכב – 1,193 ₪; איתורן – 801 ₪; הנהלת חשבונות – 17,820 ₪; ביטוח – 19,947 ₪; מחשבים – 2,499 ₪; קצין בטיחות – 5,500 ₪; ריבית – 719 ₪; ריבית הלואות 12,025 ₪. המשיבה ציינה כי בפועל הועבר לעוררת סכום העומד על 133,726 ₪ וכן כי לא נערכה התאמה לחלק היחסי של חודשי הזכאות מתוך שנת 2020, העומד על 10/12. אם כן, החישוב המותאם של ההוצאות הקבועות ביחס לחודשי הזכאות עומד על 105,855 ₪.

52. באשר לשתי תקופות הזכאות בשנת 2021, ההוצאות הקבועות שאושרו לעוררת נקבעו אף הן על סך 127,027 ₪ בהתאם להוצאות הקבועות השנתיות לפי מאזן הבוחן לשנת 2020,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

וזאת מבלי שנערכה התאמה לחודשי הזכאות בפועל (4/12). בכתב התשובה ציינה המשיבה כי מבחינת מאזן הבוחן של העוררת לשנת 2021 עולה כי הוצאותיה הקבועות בפועל לחודשים ינואר עד אוקטובר 2021 נמוכות יותר מהוצאותיה בשנת 2020, ועומדות על 72,425 ₪. בחישוב המותאם לתקופות הזכאות הרלוונטיות (ינואר-אפריל), עומדות ההוצאות הקבועות בפועל על סך 28,970 ₪ בלבד, זאת לעומת סכום המענקים המבוקש על ידי העוררת לתקופות אלו, העומד על כ- 472,080 ₪. המשיבה ציינה כי לפני משורת הדין אושר לעוררת סכום ההוצאות הקבועות בחישוב שנתי העומד על 127,027 ₪ כאמור, המיטיב משמעותית עם העוררת.

53. יוצא אפוא, כי סכום המענקים שהתבקש על ידי העוררת לשנת 2020 גבוה פי 8 בקירוב מסכום ההוצאות הקבועות בפועל לחודשים אלו; במילים אחרות, ההוצאות הקבועות לשנת 2020 הן בשיעור של כ- 13% ביחס לסך המענקים המבוקש לשנה זו. בשנת 2021, שיעור המענקים המבוקש גבוה פי 16 מסכום ההוצאות הקבועות בפועל. לפיכך, בהתייחס לכלל תקופות הזכאות שבפנינו, ניתן לומר כי מדובר בפער משמעותי ביותר המצדיק את קביעת המענקים בגובה ההוצאות הקבועות.

54. נעיר כי איננו מקבלים את טענת ב"כ העוררת בדיון הראשון, לפיה בחינת הפער צריכה להתקיים ביחס שבין סכום המענק המבוקש לסכום המענק שהועבר בפועל לעוררת. הסכום שהועבר בפועל מהווה נגזרת של סכום המענק המבוקש, אשר משתנה מעוסק לעוסק בהתאם לנסיבות - במרבית המקרים מדובר במקדמות על חשבון המענק שהועברו לעוסקים באופן אוטומטי בסמוך להגשת הבקשה למענק, עוד לפני שנערכה בדיקה לגופה של הבקשה. ברי כי בחינת הפער ביחס לסכומים ששולמו בפועל אינה משקפת את הפער האמיתי בהתחשב בכך שהעוררת דורשת את סכום המענק המלא על פי הנוסחה, ללא תלות בסכומים ששולמו בפועל.

בחינת הליך קבלת ההחלטה

שינוי נימוקי הדחיה, חובת ההנמקה ופגיעה בזכות הטיעון

55. כאמור, העוררת טענה כי שינוי נימוקי דחיית ההשגות ביחס לנימוקי דחיית הבקשות למענק מהווה הרחבת חזית אסורה ופגיעה בזכות הטיעון של העוררת. כן נטען כי בהתאם לכללי המשפט המנהלי והחלטות ועדות הערר, החלטה על סטייה מנוסחת חישוב המענק וקביעתו בהתאם להוצאות הקבועות בפועל צריכה להתקבל לאחר שניתנה לעוררת ההזדמנות להשמיע טענותיה הן לגבי עצם ההחלטה לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל, הן לגבי גובה ההוצאות הקבועות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

56. נציין, כי שלב ההשגה נועד לבחינה מעמיקה יותר של בקשות העוררים. ככלל, שינוי נימוקי הדחיה בשלב זה, הנובע מבדיקות שנערכו לצורך בירור ההשגה, אינו מהווה הרחבת חזית אסורה (ראו למשל ערר 1632-21 **לביא (ב.י.) חברה להנדסה ובנין נ' רשות המיסים** (ניתן ביום 08.11.2021)). במקרה שבפנינו, בשלב הגשת הבקשות למענק נימקה המשיבה את הדחיה בהיעדר פעילות וירידה בתשומות. משכך, נראה שנימוקי ההחלטות בהשגות המתייחסים לקביעת המענק על בסיס ההוצאות הקבועות בשל הירידה בפעילות, אינם מהווים שינוי העולה כדי הרחבת חזית.

57. חובת ההנמקה נגזרת מחובת ההגינות של הרשות כלפי האזרח. חובה זו מתעצמת כאשר מדובר בהחלטה הדוחה את בקשתו של הפונה (ע"ס 9135/03 **המועצה להשכלה גבוהה נ' הוצאת עיתון הארץ**, מיום 19.1.06, פורסמה בנבו; סעיף 2א לחוק לתיקון סדרי המינהל (החלטות והנמקות), התשי"ט-1958; רע"א 4917/13 **פלונית נ' פלונית**, מיום 28.11.13, פורסם בנבו). בחוק התכנית לסיוע כלכלי מעוגנת חובת ההנמקה בסעיף 20(א)(1), הקובע כי על החלטה בהשגה להיות מנומקת. ועדות הערר קבעו שהחלטה בלתי מנומקת לוקה בחוסר סבירות ובמקרים מסוימים יש בכך כדי להצדיק ביטול ההחלטה (ראו **ערר מרפז**; ערר **מוסיקה פלוס**). בענייננו, נימוקי ההחלטות בהשגות תמציתיים וראוי היה שהמשיבה תעמוד ביתר פירוט על ההצדקות להתערבות במקדם ההוצאות הקבועות ולבדיקת ההוצאות הקבועות בפועל. כמו כן נעיר כי השינוי בנימוקי דחיית הבקשות למענק בין תקופות הזכאות השונות, תוך שימוש בחמישה נימוקים שונים לשבע תקופות הזכאות, מעוררים תהיות באשר לסבירותן של ההחלטות.

58. ועדות הערר קבעו כי על המשיבה להציג בפני העסק את החישוב שהיא ערכה ולתת לו הזדמנות להעלות את טענותיו, הן לגבי עצם ההחלטה על בחינת ההוצאות הקבועות והן לגבי גובה ההוצאות הקבועות (ראו פסקה 45 להחלטה בערר **מוסיקה פלוס**). המשיבה טענה בכתב התשובה כי העוררת "קיימה דיונים מול המשיבה" בשלב בחינת ההשגות וניתנה לה זכות טיעון. העוררת טענה כי לא ניתנה לה הזדמנות להגיב לעצם ההחלטה על בחינת ההוצאות הקבועות ולא לפירוט ההוצאות הקבועות שנלקחו בחשבון. משכך, לא ברור אלו "דיונים" התקיימו בעניין זה והאם ניתנה לעוררת הזדמנות של ממש להגיב לעצם ההחלטה על שינוי המקדם ולתוכנה. עם זאת, נציין כי ההחלטות בהשגות כוללות את הנימוק העיקרי לקביעת המענק בהתאם להוצאות הקבועות וכן את פירוט ההוצאות הקבועות בהן הכירה המשיבה. לפיכך, ובהתחשב בכך שניתנה לעוררת האפשרות לשתוח טיעוניה בפירוט ולבררן במסגרת הליך הערר, איננו סבורים כי יש בטיעונים אלו לבדם כדי להביא לקבלת העררים.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

איחור במתן ההחלטות בהשגות

59. בפס"ד ביטחון הצפון קבע בית המשפט כי ההבחנה הקיימת בפסיקה בין "מועד מחייב" לבין "מועד מנחה" תלויה בעיקר בתכלית ההסדר החקיקתי. צוין כי 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 כמנחה בלבד. בפסק הדין נקבע כי היה מקום לקבל את הערר גם בשל האיחור במתן ההחלטה בהשגה.

60. בהחלטות שונות של ועדות הערר שניתנו לאחר פס"ד ביטחון הצפון, עמדו הוועדות על משמעות האיחור במתן ההחלטה בהשגה. נקבע כי לא כל איחור במתן החלטה בהשגה מביא לפסילת ההחלטה, אך צוין כי לאיחור יש משקל בביקורת על סבירות ההחלטה, וכי יש לתת משקל של ממש לתכלית הסדר המענקים – הרצון להעניק לעסקים סיוע חירום והצורך לתתו בהליך מהיר (וראו ערר 1795-21 **חיים ישראלי ובניו בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 18.1.2022); ערר 1947-21 **סנסה ייצור נייר בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 2.2.2022); ערר 1673-21 **ת'קאפאת ויותר נ' רשות המסים** (ניתן ביום 7.6.2022)). נקבע כי לאיחור בהחלטה בהשגה עשויה להיות השפעה על ההחלטה גם במקרים שבהם נדונה ההחלטה לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל וקיים ספק בשאלה האם יש הצדקה סבירה לעשות כן (ראו ערר 2133-21 **אדיר מילר נ' רשות המסים** (ניתן ביום 15.02.2022) פסקה 39) וכן כי איחור בהחלטה בהשגה עשוי להצדיק חיוב המשיבה בהוצאות. עוד נקבע כי בבחינת סבירות ההחלטה יש לבחון גם את מידת הנזק שנגרמה לעוסק כתוצאה מהאיחור (ערר 1664-21 **ארג'נטרו אחזקות בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 31.01.22)).

61. לאחרונה פורסם פסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה, עמ"נ 3720-11-21 **פודולסקי נ' רשות המסים** (ניתן ביום 15.07.2022; פורסם בנבו; להלן – **פס"ד פודולסקי**). בפסק הדין חזרה כבוד השופטת וינשטיין על קביעותיה בפס"ד בטחון הצפון לעניין האיחור במתן החלטה בהשגה ותוצאותיו, לפיהן לאור תכלית ההסדר הקבוע בחוק הסיוע הכלכלי, שהינה מתן "אוויר לנשימה" לעוסקים שפעילותם נפגעה בשל התפשטות נגיף הקורונה, לא ניתן לראות את המועד הקבוע בסעיף 20(א) לחוק כמועד מנחה בלבד ומדובר במועד מחייב (ראו פסקאות 85-88, פסקה 113). עוד נקבע כי בהינתן העובדה שהמשיבה לא הגישה ערעור לבית המשפט העליון על פס"ד בטחון הצפון, הרי שמדובר בפס"ד חלוט החל עליה ואין היא רשאית להתעלם ממנו (ראו פסקאות 92-90 לפסק הדין).

62. בבחינת למעלה מן הנדרש, דחתה השופטת וינשטיין את הטענות המשפטיות והנתונים העובדתיים שהציגה המשיבה כהסבר לאי עמידתה במועד שנקבע בחוק, וקבעה כי אינם יכולים להתקבל:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

"אבהיר כי איני מקלה ראש בעומס המוטל על המשיבה. עם זאת, היא אינה יכולה לפטור עצמה מקיום הוראות החוק בגין כך. כאמור, חובתה של המשיבה למצוא את הדרכים והתקציבים להתמודדות עם מלוא המטלות והמשימות המונחות לפתחה, תוך עמידה בכללי המשפט המנהלי ובהוראות החוק.

"רשות מינהלית נדרשת לקבל את החלטותיה ולהפעיל את סמכויותיה במהירות הראויה. חובה זו היא "מן המושכלות הראשונים של מינהל תקין" ונובעת מחובת הנאמנות וההגינות של הרשות המנהלית כלפי הציבור... כדי למנוע שיהוי בלתי מוצדק, על כל רשות מנהלית לקבוע סדרי עבודה נאותים ויעילים ואם לא תנהג כך יש מקום להתערבות שיפוטית"... (בג"ץ ADAM GUBARA TAGAL 4630/17-23 אח' נ' שר הפנים (25.4.2021), בפסקה 16)

גישת המשיבה למעשה מבקשת להביא לכך כי השלכות מחדליה יוטלו כולם על העוסק – ועם כך אין להסכין ואין להשלים. כפי שכבר הובהר, העוסק אינו פונה לקבל "נדבה" מרשות המיסים אלא פונה הוא לקבל מענק שהמחוקק קבע כי הוא זכאי לפנות ולבקש על מנת "להשאיר את הראש מעל למים". כשם שהעוסק נדרש לקיים את "חלקו בעסקה" – דהיינו, לעמוד בתנאים הקבועים בחוק ולהגיש את השגתו בתוך התקופה המנויה בחוק הסיוע הכלכלי – על אחת כמה וכמה שנדרשת המשיבה, שהיא רשות מנהלית מרשויות המדינה, המחויבת בכללי המשפט המנהלי ובכללם – תום לב, סבירות והגינות, לעמוד בהוראות החוק. " (פסקאות 111-113 לפסק הדין)

סיכום והכרעה

63. ביחס לעררים לתקופות הזכאות מרץ-אפריל 2020, מאי-יוני 2020 ויולי אוגוסט 2020 (להלן – **שלוש תקופות הזכאות הראשונות**):

בהתייחס לכלל הנסיבות עליהן עמדנו, בבואנו לבחון את סבירות החלטות המשיבה בקשר עם עררים אלו – בשים לב לכך שהמחלוקת נסובה על גובה המענקים להם זכאית העוררת ולא על עצם זכאותה למענק; בהתחשב בסוג עיסוקה של העוררת ובפגיעה הקשה שספגו עסקי התיירות כתוצאה מהקורונה ובחוסר הוודאות המתמשך בו היתה שרויה העוררת באשר ליכולתה לשוב ולפעול; נוכח משמעות ההחלטה בדבר סטייה מהנוסחה שנקבעה לחישוב המענק; בשים לב לספיקות באשר לעוצמת האינדיקציות שהציגה המשיבה כהצדקה לבחינת ההוצאות הקבועות; בשים לב לפגיעה בזכות הטיעון של העוררת בשלב ההשגה; ולבסוף, בהתחשב באיחור המשמעותי במתן ההחלטות בהשגות בתקופות אלו העומד על 130-150 ימים מעבר למועד שנקבע בחוק, תוך שהעוררת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מסתמכת בתקופת משבר על המקדמות ששולמו לה - בהתחשב בכל אלו ולאור תכליות החוק, **אנו מקבלים את העררים לשלוש תקופות הזכאות הראשונות.**

64. בהמשך למסקנתנו כי התוצאה אליה הגיעה המשיבה בהחלטותיה סבירה כשלעצמה, **דין העררים לארבע תקופות הזכאות הנוותרות:** ספטמבר-אוקטובר 2020, נובמבר-דצמבר 2020, ינואר-פברואר 2021 ומרץ-אפריל 2021 - **להידחות.**

סוף דבר

65. העררים לתקופות הזכאות מרץ-אפריל 2020, מאי-יוני 2020 ויולי אוגוסט 2020 מתקבלים. המענקים לתקופות אלו יחושבו בהתאם לנוסחה הקבועה בהחלטת הממשלה ובחוק ובהתאם לנתונים שהוזנו על ידי העוררת בעת הגשת הבקשות למענקים.

66. העררים לתקופות הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020, נובמבר-דצמבר 2020, ינואר-פברואר 2021 ומרץ-אפריל 2021 נדחים, והחלטות המשיבה שניתנו בהשגות שהוגשו לתקופות אלו עומדות בעינן.

67. יתרת המקדמות המצויה בידי העוררת בניכוי סכום המענקים לו היא זכאית כמפורט לעיל, תוחזר למשיבה תוך 30 ימים בתוספת הפרשי הצמדה כאמור בסעיף 16(א) לחוק.

68. בשים לב לתוצאת העררים אנו מורים על סגירת תיקי הערר ללא צו להוצאות.

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

ניתנה היום, ט"ו אב תשפ"ב, 12/08/2022, בהעדר הצדדים.

אילן עזרא, רו"ח
חבר

ליאת קציר-מרגלית, עו"ד
יו"ר הוועדה