



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עררים 2122-22 2131-22 2136-22 2956-22

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

רד פפר בע"מ מס' 512649112
ע"י ב"כ מר דוד יחזקאל

העוררת:

נ ג ד

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

המשיבה:

החלטה

1. ארבעת העררים שלפנינו עוסקים בעיקרם בשאלת סמכותה של המשיבה לבחון את הוצאותיה קבועות של העוררת ולקבוע את המענקים המגיעים לה בהתאם להן.
2. נקדים ונציין כי לאחר שבחנו את טענות הצדדים, את המסמכים שצורפו ואת המצב המשפטי, הגענו למסקנה כי החלטתה של המשיבה לבחון את הוצאותיה הקבועות של העוררת היתה מבוססת ומוצדקת בנסיבות העניין, אולם חישוב סכום ההוצאות הקבועות עצמן מעלה כי קיים פער משמעותי בין לבין סכום המענקים המבוקשים, באופן המצדיק חריגה מהנוסחה שנקבעה בחוק, רק ביחס לתקופת זכאות אחת מבין הארבע הנדונות.

רקע עובדתי ודיוני

3. העוררת היא חברה פרטית למסחר, המייצרת מוצרים במפעלים בסין לפי הזמנה ספציפית של לקוחות בארץ בחו"ל, ולאחר הכנתם במפעל שולחת אותם ללקוחותיה.
4. העוררת הגישה חמש בקשות למענקי הוצאות קבועות לפי חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – "החוק"), עבור התקופות מאי-יוני 2020, יולי-אוגוסט 2020, ספטמבר-אוקטובר 2020, ינואר-פברואר 2021 ומאי-יוני 2021, בסכום מצטבר של 896,334 ₪.
5. העוררת קיבלה מהמשיבה מקדמות בסכום של 445,472 ₪.
6. בקשותיה של העוררת למענקים עבור תקופות הזכאות יולי-אוגוסט 2020 (בסכום של 16,899 ₪) וינואר-פברואר 2021 (בסכום של 137,197 ₪) אושרו.
7. בקשותיה של העוררת למענקים עבור תקופות הזכאות מאי-יוני 2020, ספטמבר-אוקטובר 2020 ומאי-יוני 2021 נדחו בטענה כי חלה ירידה ניכרת בסכום ההוצאות הקבועות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- שהוציאה, ונמצא כי סכומי המענק המבוקשים עולים על המענקים שכבר ניתנו. לפיכך הופחת סכום המענק באופן המשקף את ההוצאות הקבועות בתקופת הזכאות.
8. ביום 10.3.21 הגישה העוררת שלוש השגות על החלטותיה אלו של המשיבה.
9. ביום 22.5.22 דחתה המשיבה את השגותיה של העוררת וקבעה כי ישנם פערים ניכרים בין סכומי התשומות שעליהן דיווחה לבין סכומי המענקים המבוקשים, וזאת בכל אחת מתקופות הזכאות. בנוסף לכך, נקבע כי העוררת מוחרגת מהגדרת עוסק על פי פסקה 8 לחוק, מאחר שדיווחה על אפס הכנסות בתקופות הזכאות. לפיכך, החליטה המשיבה לבחון את ההוצאות הקבועות של העוררת ולקבוע את המענקים בהתאם להן.
10. בהמשך לכך נקבע כי סכום ההוצאות הכולל של העוררת בהתאם לדוחות הכספיים של שנת 2020 הוא 190,452 ₪, על פי כל הרכיבים הכלולים בסעיף הוצאות הנהלה וכלליות, למעט הוצאות שכר ונלוות, פחת ונסיעות לחו"ל. לסכום זה נוספו הוצאות אחזקת משרד בסין (130 אלף ₪) והוצאות אחסון בסין (260 אלף ₪). עוד נקבע, כי יש להכפיל סכום מצטבר זה (580,452 ₪) בשיעור הירידה השנתי בהכנסות, שהוא 30%, ומכאן שסכום ההוצאות הקבועות הדו-חודשי הוא 29,022 ₪.
11. ביום 23.6.22 הגישה העוררת שלושה עררים על החלטות אלו (להלן – "העררים הראשונים").
12. ביום 15.9.22 התקיים דיון בעררים הראשונים, שבסיומו הציעה הוועדה לצדדים הצעת פשרה, המתייחסת לתקופות הזכאות מושא העררים הראשונים וכן לתקופת הזכאות הנוספת, ינואר-פברואר 2021, שביחס אליה הוגשה השגה שטרם נדונה, באותו שלב. המשיבה הסכימה להצעה אולם העוררת סירבה לקבלה.
13. ביום 22.5.22, שבו דחתה כאמור המשיבה את השגות העוררת, היא קיבלה גם החלטה מתקנת ביחס לבקשה עבור תקופת הזכאות ינואר-פברואר 2021, שכאמור אושרה תחילה על ידה (על אף שנוסח החלטה מתקנת זו אינו מתייחס לסעיף 12(ב) לחוק, המעניק למשיבה סמכות לתקן את החלטותיה, בתנאים הקבועים בו). ההחלטה המתקנת שניתנה בבקשה זו זהה בנוסחה להחלטות שניתנו בהשגות, כלומר שגם בה ניתן לעוררת מענק בסכום של 29,022 ₪, המשקף לעמדת המשיבה את הוצאותיה הקבועות של העוררת.
14. ביום 26.6.22 הגישה העוררת השגה על החלטה אחרונה זו, וביום 25.10.22 דחתה אותה המשיבה, בנימוק כי סכום המענק שכבר אושר עבור תקופה זו הוא הסכום המקסימלי שאותו ניתן לאשר, וכי הוצאות השכר של בעל השליטה אינן מאושרות מאחר שכבר ניתן מענק בעלי שליטה. בנוסף הובהר כי לא מאושר כל מענק עבור תקופה זו (בניגוד להחלטות בהשגות ביחס לתקופות האחרות), בהיעדר קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות לבין מגפת הקורונה, מאחר שגם בתקופות שבהן לא הוטלו הגבלות או סגרים, כגון יוני – ספטמבר 2022, העוררת דיווחה על מחזורי הכנסות בסכום של 0 ₪.
15. מכאן הערר הרביעי והאחרון, שהוגש ביום 6.12.22.



מדינת ישראל ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

טענות הצדדים

עיקר טענות העוררת בכתבי הערר

16. העוררת מעלה טענה מקדמית שלפיה יש לקבל את שלושת ההשגות והעררים הראשונים על הסף לנוכח האיחורים שחלו בקבלת ההחלטות בהשגות אלו. בעניין זה מציינת העוררת כי הגישה את ההשגות ביום 10.3.21 וכי ההחלטות בהן התקבלו 440 ימים לאחר מכן, ביום 22.5.22, כלומר באיחור של 320 ימים מעבר לפרק הזמן שנקבע בחוק (120 ימים). בעניין זה מפנה העוררת לפסק הדין שניתן בעמ"נ (חיפה) 27710-06-121 ב.ג. ביטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המיסים בישראל, ניתן ביום 3.1.22, להלן – פס"ד ב.ג. ביטחון), שבו נקבע המועד שנקבע בחוק הוא מועד מחייב וכי איחור משמעותי בקבלת החלטה בהשגה יביא לקבלתה. העוררת מוסיפה כי באותו פסק דין דובר על איחור של 68 ימים, בעוד שהאיחורים במקרה שלפנינו ממושכים בהרבה.
17. לגוף ההחלטות, העוררת מציינת כי בחוק אין הגדרה להוצאות קבועות, וכי נוסחת החישוב כפי שנקבעה בחוק סותרת את טענת המשיבה שלפיה המענקים אמורים לסייע בהשתתפות בהוצאות קבועות בלבד. לטענתה, תכלית המענקים היא להאיץ את המשק ולהבטיח את ההמשכיות העסקית, ולא רק לסייע בכיסוי ההוצאות הקבועות.
18. העוררת טוענת כי אין מקום להשוואה שערכה המשיבה בין סכום התשומות שעליהן דיווחה למע"מ לבין סכומי המענקים המבוקשים, שכן עיקר הוצאותיה הן בחו"ל ולא באות לידי ביטוי בדיווחים למע"מ. העוררת מוסיפה כי ישנם גם סוגי הוצאות אחרות שלא משולמים בגינם מע"מ או שמס התשומות בגינם אינו מותר בקיזוז, ולפיכך לא נכללים בדיווח למע"מ.
19. לטענת העוררת, אין כל בסיס לקביעת המשיבה שלפיה היא מוחרגת מהגדרת עוסק בהתאם לפסקה 8 בחוק, מאחר שמרבית הוצאותיה משולמות לנותני שירותים בחו"ל, כאמור, וכי בשום שלב היא לא הפסיקה את פעילותה העסקית. בעניין זה מציינת העוררת כי סעיף (8) להגדרת "עוסק" בחוק מתייחס לירידה בהוצאות שארעה "בשל הפסקת פעילות העסק", נתון שלטענתה אינו מתקיים בעניינה, שכן היא המשיכה את פעילותה העסקית לכל אורך תקופת הקורונה.
20. העוררת מוסיפה כי מאחר שהמחוקק הגביל את סמכותה של המשיבה להתערב במקדם ההוצאות כלפי מעלה (כך שלא יעלה על 0.3%), ניתן ללמוד כי כוונתו היתה שההתערבות תבוא בעיקר להיטיב עם העסקים שהנוסחה אינה נותנת להם פיצוי הולם. לפיכך טוענת העוררת כי למשיבה לא היתה עילה לסטות מהנוסחה שנקבעה בחוק, שכן אין מדובר במקרה חריג וקיצוני אלא בעסק נורמטיבי וממוצע בתחום שבו הוא פועל.
21. לטענת העוררת, המשיבה קיבלה את החלטותיה בבקשות עוד לפני שהיו בידיה הדוחות הכספיים הסופיים, דבר המעיד כי היא ביקשה להפחית את סכומי המענקים ללא קשר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- לפעילותה העסקית. העוררת מוסיפה כי המשיבה לא נימקה את החלטתה ולא הבהירה מדוע מלכתחילה היא החליטה לבדוק באופן פרטני את הוצאותיה.
22. בנוגע לחישוב ההוצאות הקבועות, העוררת טוענת כי יש לכלול בחישוב זה גם את הוצאות השכר ואת ההוצאות הנלוות לשכר המנהלים (שהם גם בעלי שליטה בה), שכן עבודתם היתה קריטית להישרדותה בתקופת המשבר. העוררת מוסיפה כי שכר המנהלים היה קבוע במשך מספר שנים לפני הקורונה ולא השתנה גם במהלכה, בין אם בתקופות שפל ובין אם בתקופות של יציאה מהמשבר.
23. בהקשר זה מוסיפה העוררת כי מאחר שמנהל התפעול שלה (שהוא גם בעל השליטה בה) חלה בקורונה כבר בחודש מרץ 2020 ואף היה מורדם ומונשם תקופה ארוכה, לא שולם לו שכר החל מחודש זה. עוד היא מוסיפה, כי שכרו של מנהל זה הוצג בתביעות כהוצאות שכר נחסכות, דבר שהביא להקטנת המענקים בסכומים ניכרים.
24. לפיכך טוענת העוררת כי יש להוסיף את סכום הוצאות השכר והנלוות לסכום ההוצאות הקבועות שקבעה המשיבה, כך שסכום ההוצאות הקבועות הדו-חודשי המתקבל הוא 117,357 ₪.
25. לטענת העוררת, חישוב זה מראה כי אין הבדל מהותי בין המענק הדו-חודשי הממוצע שתבעה בהתאם לנוסחה (שהוא 179,267 ₪), לבין סכום ההוצאות הקבועות בפועל, ומכאן שלא היתה הצדקה להתערב בנוסחה שנקבעה. בעניין זה מפנה העוררת להחלטת הוועדה בערר 1750/21 **אינקוגניטו מוסיקה בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 13.2.22, להלן – ערר **אינקוגניטו**.
26. העוררת מוסיפה כי החלטת המשיבה לכפול את הסכום המתקבל בשיעור הירידה השנתי יוצרת נוסחה חדשה לחישוב המענק שאין לה כל אחיזה בחוק, וזאת ללא כל נימוק או הסבר. העוררת מציינת כי המשיבה קבעה את סכומי המענקים המגיעים לה בהתאם להוצאות הקבועות רק במקרים שהמענק בהתאם לנוסחה היה גבוה יותר מסכום ההוצאות הקבועות שנקבע, אך לא בעת שהמענק בהתאם לנוסחה שבחוק היה נמוך יותר, כמו בתקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020.
27. לעניין הטענה בדבר היעדר קשר סיבתי, שהועלתה רק במסגרת ההחלטה בהשגה הנוגעת לתקופת הזכאות הרביעית (ינואר-פברואר 2021), העוררת טוענת כי מאחר שהיא נוהגת לייצר את מוצריה בסין, שהיתה המדינה הראשונה להיפגע מהמגפה, פעילותה העסקית השתבשה באופן ממש, וזאת למעשה עד היום, שכן גם עתה נהוגה בסין מדיניות "אפס הדבקות".
- עיקר טענות המשיבה בכתב התשובה
28. המשיבה טוענת כי מאחר שהעוררת דיווחה על הכנסות בסכום אפס ₪ במהלך תקופות הזכאות, היא מוחרגת מהגדרת המונח "עוסק" בהתאם לס"ק (8) לסעיף 7 לחוק. בהקשר זה טוענת המשיבה כי תכלית המענק היא להוות מנגנון שיאפשר לעסקים לעמוד בהוצאות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- הקבועות שלהם, ומשעה שעסק הפסיק את פעילותו והפסיק באופן מוחלט לדווח על הוצאות, הרי שאין לו הוצאות קבועות ואז מתייתרת תכליתו של המענק.
29. המשיבה מוסיפה כי לפני משורת הדין, ועל מנת שלא לשלול את זכאותה של העוררת למענק באופן מוחלט, היא התערבה במקדם ההוצאות הקבועות של העוררת והעניקה לה מענקים בהתאם.
30. המשיבה מוסיפה בהקשר זה כי מאחר שהתשומות השוטפות של העוררת לחודשי המענק היו נמוכות במיוחד בכל שלוש תקופות הערר, הוחלט לבחון את הוצאותיה הקבועות. כמו כן מציינת המשיבה את ההכנסות בסכום 0 ₪ בתקופות הזכאות כעילה נוספת המצדיקה את בחינת ההוצאות הקבועות, וכן מזכירה בהקשר זה את הערך המוסף הגבוה של העוררת ואת השתייכותה לענף שבו יש הוצאות פטורות רבות.
31. לטענת המשיבה, בבחינת הוצאותיה הקבועות של העוררת היא כללה גם חישוב הוצאות אחזקת משרד בסין והוצאות אחסון בסין, על אף שהרכיב האחרון אינו מוגדר בד"כ כהוצאה קבועה. לטענתה, הפער המתקבל בין סכום ההוצאות הקבועות הדו-חודשי הממוצע לבין המענקים המבוקשים הוא פער משמעותי, וכי ההוצאות הקבועות אף נמוכות יותר מאשר המענקים ששילמה כבר לעוררת עבור תקופות הזכאות האחרות.
32. בנוגע לטענה המקדמית שהעלתה העוררת, המשיבה מפנה להחלטות של ועדות הערר שהתקבלו לאחר שניתן פסק הדין בעניין **ב.ג. ביטחון**, וטוענת כי במקרה שלפנינו ובניגוד למקרה שנדון באותו פסק דין, המחלוקת בין הצדדים אינה בנוגע לסכום המענק אלא בשאלה אם העוררת בכלל זכאית למענק, וזאת לנוכח החרגתה מהגדרת עוסק, כאמור לעיל. בנוסף לכך טוענת המשיבה כי העוררת לא השיבה עד היום את המקדמות ששילמה, על אף החובה הקבועה בחוק לעשות כן בתוך 90 ימים ממועד קבלת החלטה בבקשה.

עיקר טענות העוררת בכתב התגובה

33. לטענת העוררת, התשומות שעליהן דיווחה במהלך השנים 2020 ו-2021 מראות כי היא נותרה פעילה גם בתקופת הקורונה (וזאת בנוסף לתשומות אחרות שלא מופיעות בדיווחים למע"מ), ועל כן אין לומר כי היא מוחרגת מזכאות למענק בהתאם להגדרת המונח "עוסק" בחוק.
34. בנוגע לטענת האיחור בקבלת החלטות בהשגות, העוררת מפנה גם לפסק הדין בעמ"נ (חיפה) 3720-11-21 **פודולסקי נ' רשות המסים**, ניתן ביום 15.7.22 (להלן – פס"ד **פודולסקי (מחוזי)**), שבו חזר בית המשפט על קביעותיו מפס"ד **ב.ג. ביטחון** ודחה פעם נוספת את טענות המשיבה בנוגע למשמעות שיש לייחס לאיחור במתן החלטה בהשגה.

דין והכרעה

35. הסוגיה העיקרית העומדת לדיון בעררים שלפנינו נוגעת להחלטתה של המשיבה לבחון את הוצאותיה הקבועות של העוררת, לחישוב שערכה בהקשר זה, ולקביעת המענקים בהתאם



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לסכום שנמצא. נדון בשאלות אלו כסדרן, ולאחר מכן נתייחס בקצרה גם לשאלת הקשר הסיבתי שהעלתה המשיבה במסגרת הערר הנוסף, וכן לטענתה המקדמית של העוררת בדבר האיחורים במתן ההחלטות בהשגות.

ההצדקה לבחון את ההוצאות הקבועות

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

המנהל רשאי לקבוע מקדם אחר לגבי עוסק כאמור בפסקה זו, אם שוכנע כי המקדם לפי פסקה זו אינו משקף את ההוצאות הקבועות של העסק במקרה של אי-הפעלת עסק מסוג עיסוקו של העוסק, ובלבד שהמקדם שיקבע לא יעלה על 0.3.

37. סמכות המשיבה להתערב במקדם ההוצאות הקבועות בהתאם לסעיף 7 שלעיל פועלת לשני הכיוונים, הן לצורך הגדלת המקדם והן לצורך הקטנתו (ובלבד שהמקדם אינו עולה 30%), כאשר הנטל במקרה זה מוטל על המשיבה ועליה להצדיק ולבסס את השיקולים המצדיקים סטייה מהנוסחה (לעניין הגדלת המקדם במקרים שבהם הוא אינו עולה על 30% וישנו פער משמעותי בין סכום ההוצאות הקבועות לבין סכום המענקים המבוקשים, ראו ערר 1830-21 סיגנל.אייאו בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 29.12.22).

38. יש לציין כי הוראה זו מעניקה למנהל המשיבה סמכות לשינוי המקדם בסוגי עסקים, וניתן היה לכאורה להבין שהכוונה הייתה לשינוי מקדם בענפים שלמים שהם בעלי מאפיינים מיוחדים, ושהפעלת הנוסחה בעניינם תוביל לעיוות משמעותי. עם זאת, הסמכות לשינוי המקדם גם אצל עוסק יחיד (ולא בענף עסקי), באמצעות בדיקת ההוצאות הקבועות בפועל, נקבעה אף היא כאפשרית (ראו פרשת ב.ג. ביטחון, פסקה 50, וכן, לדוגמא, ערר 1832-21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שרותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 22.7.22, פסקאות 63-64, להלן – ערר 1832/21).

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

40. במקרה שלפנינו טוענת המשיבה כי ההצדקה הראשונה לבחון את ההוצאות הקבועות של העוררת נובעת מהפערים הגבוהים בין התשומות המדווחות למע"מ לבין סכומי המענקים המבוקשים (בהתאם לנוסחה שבחוק).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

41. ראשית יש לומר בעניין זה, כי על דרך הכלל, סכום התשומות המדווח למע"מ אכן מהווה אינדיקציה מסוימת, הגם שאינה לגמרי מדויקת, לסכום ההוצאות הקבועות: התשומות המדווחות כוללות אמנם גם הוצאות רבות שאינן קבועות, אך מצד שני הן אינן כוללות את כל ההוצאות (לדוגמא – הוצאות שהוצאו בחו"ל, כמו במקרה שלפנינו), ואף לא את כל ההוצאות הקבועות (כגון ביטוחים, אגרות והוצאות מימון).
42. בהתאם לכך, ובהתחשב בכך שלעניין ההוצאות, דיווחי התשומות הם הנתונים העיקריים, ולעיתים אף היחידים, העומדים בפני המשיבה בעת בחינת הבקשה, הרי שפער משמעותי בין התשומות המדווחות לבין סכום המענק המבוקש עשוי, מבחינה עקרונית, להוות אינדיקציה המצדיקה את בחינת ההוצאות הקבועות. כך למשל נקבע בעניין זה: "אנו מסכימים עם המשיבה כי פער משמעותי בין התשומות המדווחות וגובה המענק עשוי להדליק 'זרקור אדום'" (ערר 1832/21, פסקה 68, וראו גם ערר 1571-22 דני וקנין ניהול והשקעות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 31.10.22, פסקה 35, וערר 1901-22 ירוק שירותי אחזקה, ניקיון וכוח אדם בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 19.12.22, פסקה 62, שבהם אימצה הוועדה קביעה זו).
43. במקרה שלפנינו, קיימים פערים מהותיים בין סכומי התשומות, שהם בגובה אלפי ₪ בלבד, לבין סכומי המענקים המבוקשים, המגיעים לעשרות ומאות אלפי ₪, וזאת ביחס לכל אחת מתקופות הזכאות. למעשה, די בכך כדי להצדיק את בחינת ההוצאות הקבועות.
44. לטענת העוררת, התשומות המדווחות למע"מ אינן משקפות את הוצאותיה האמיתיות, שכן מרביתן משולמות בחו"ל ולפיכך לא מדווחות למע"מ. אולם, אין בנימוק זה כדי לשנות מהמסקנה שלעיל. ראשית, משום שסכום התשומות המדווחות למע"מ הוא הנתון העיקרי ולעיתים היחיד העומד בפני המשיבה בשלב הראשון של בחינת הבקשה, כאמור לעיל. שנית, משום שהעובדה כי מרבית הוצאותיה של העוררת משולמות בחו"ל, יכולה דווקא להוות אינדיקציה נוספת לכך שיש מקום לבחון אותן בצורה פרטנית, על מנת לראות אם סכומן אינו רחוק לחלוטין מסכומי המענקים המבוקשים. בכל מקרה יש לזכור כי מדובר בשלב הראשון בלבד, כלומר בהצדקות לבחינת ההוצאות הקבועות, ולא בהצדקות לקביעת המענקים בהתאם להוצאות אלו (שאלה הנבחנת רק בשלב השני).
45. בנוסף לפער בין סכומי התשומות לבין סכומי המענקים המבוקשים, כאמור לעיל, הפנתה המשיבה לכך שמחזורי ההכנסות של העוררת ירדו לסכום 0 ₪ בכל החודשים בתקופות הזכאות (למעט חודש פברואר 2021, שבו נרשמו הכנסות בסכום של 85 אלף ₪). בהמשך לכך טענה כזכור המשיבה כי העוררת מוחרגת למעשה מזכאות למענקים בהתאם לסעיף קטן (8) להגדרת המונח "עוסק" שבחוק, אך כי לפני משורת הדין וכפי שהיא נוהגת כעניין של מדיניות במקרים אלו, הוחלט לבחון את הוצאותיה הקבועות ולקבוע את המענק בהתאם להן.
46. יצוין, כי במקרה של החרגה לכאורה מזכאות לפי סעיף קטן (8), מדובר בקביעה של המענק בהתאם להוצאות הקבועות, ולא רק בהצדקה לבחינתן (בניגוד לפער שנדון לעיל בין



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- התשומות המדווחות לבין סכומי המענקים המבוקשים, שאינו מצדיק כשלעצמו את קביעת המענקים בהתאם להוצאות הקבועות, אלא רק את בחינתן).
47. סעיף קטן (8) להגדרת המונח "עוסק" בסעיף 7 לחוק קובע כי "יראו גם עוסק שחלה ירידה ניכרת בהוצאות שהוציא לצורך ייצור הכנסה בעסקו בשל הפסקת פעילות העסק, ודיווח על מחזור עסקאות בשיעור אפס לגבי תקופת הזכאות, כמי שדיווח על סגירת עסקו.", כמי שמוחרג מזכאות למענק.
48. הוראה זו כוללת בתוכה שני תנאים מצטברים: (א) ירידה ניכרת בהוצאות שהוצאו לצורך ייצור הכנסה בשל הפסקת הפעילות, ובנוסף (ב) דיווח על מחזור עסקאות בשיעור אפס במהלך תקופת הזכאות. יש לציין כי התנאי הראשון גמיש יותר מהשני, שכן החוק אינו נוקב בשיעור מסוים אלא מתייחס באופן כללי יותר ל"ירידה ניכרת", מונח הכפוף לפרשנות ולשיקול דעת.
49. ועדות הערר התייחסו במספר מקרים להחרגה הקבועה בסעיף 7(8) לחוק, ולהחלטת המשיבה לבחון ולהעניק את המענקים לפי סכום ההוצאות הקבועות במקרים מעין אלו (של הכנסות בסכום אפס וירידה ניכרת בהוצאות). נקבע כי במקרים אלו, על אף שלכאורה ומבחינה פורמלית יש להחריג את העוסק מזכאות למענק, קיימת בכל זאת הצדקה לבחון את ההוצאות הקבועות של העסק בפועל ולקבוע את סכום המענק בהתאם להן, ככל שהעוסק לא סגר את שעריו אלא הקפיא או צמצם את פעילותו.
50. כך לדוגמה סוכמה הלכה זו בפרשת **גבאלי** (לנוכח חשיבות הדברים לענייננו הם יובאו במלואם):

הוראה זו (הוראת סעיף 7(8) לחוק) כורכת יחד שני מצבים שונים – מצב שבו העסק דיווח על סגירת פעילותו לפני תקופת הזכאות, שאז בוודאי אין פעילות עסקית ואין הצדקה לתת לו מענק, יחד עם מצב שבו פעילות העסק ירדה למינימום – אפס הכנסות וירידה ניכרת בהוצאות. המחוקק קבע כי גם במקרה האחרון לא יהיה העסק זכאי למענק, ויראו אותו כאילו נסגר – הגם שהעסק לא דיווח על סגירה בפועל.

בערר 159-21 אדואר סליבא נ' רשות המסים [פורסם בנבו] (ניתן ביום 30.9.2021; להלן – עניין אדואר סליבא) עמדנו בהרחבה על תכלית ההוראה השוללת את המענק במקרה האחרון. מדובר במקרים שבהם העסק אמנם לא סגר את שעריו, אך למעשה הקפיא את פעילותו, ולכן דיווח על הכנסות בשיעור אפס, אך באותה תקופה גם לא היו לו הוצאות, או שחלה ירידה ניכרת בהוצאותיו. עסק מסוג זה אמנם נפגע קשות והפסיק לתפקד בגלל הקורונה, אך הגיע לאיזון ולא היו לו הוצאות כלל, ולמצער, הוצאותיו נמוכות עד כדי כך שאין הצדקה למתן המענק.

בערר 1442-21 שירי צפנת בע"מ נ' רשות המסים [פורסם בנבו] (ניתן ביום 10.10.2021; להלן – עניין שירי צפנת), הוזכר כי באותם מקרים שבהם פעילות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

העסק הוקפאה וחלה הוראת ההחרגה, נוהגת רשות המסים, לפני משורת הדין, לאשר לעסק מענק בגובה ההוצאות הקבועות שלו בפועל, בהתאם לסמכותה לפי פסקה (2) להגדרת "מקדם השתתפות בהוצאות קבועות", בסעיף 7 לחוק (וראו פסקאות 18-19 שם לעניין עסקים שמחזור הכנסותיהם אינו עולה על 1.5 מיליון ש"ח).

בעניין שירי צפנת הוזכר גם הקשר בין הוראה זו, הקובעת כי לא יינתן מענק לעסקים שהקפאו את פעילותם, לבין הסמכות לבחון את ההוצאות הקבועות של העסק בפועל. למעשה, במקרים שבהם חלה ירידה ניכרת בהוצאות העסק, ופעילותו של העסק למעשה הוקפאה או שהעסק פעל במתכונת קרובה להקפאה, ישנה הסתברות גבוהה שגם הוצאותיו הקבועות של העסק פחתו באופן ניכר. הגם שבמקרים אלו ניתן לראות את העסק כאילו נסגר ולשלו ממנו את המענק, יש טעם בעמדת המשיבה לפיה במקרים אלו יש לבחון את ההוצאות הקבועות של העסק בפועל, ולקבוע את המענק לפי גובה ההוצאות הקבועות.

נעיר כי הדברים עולה בקנה אחד גם עם ההחלטה בערר 1036-21 חוסאם מוסלמאני נ' רשות המסים [פורסם בנבו] (ניתן ביום 8.7.2021), עליו ביקשה העורר להסתמך. גם במקרה זה, בחנה ועדת הערר ומצאה כי היו לעורר הוצאות, ובמובן זה קבעה כי העורר הרים את הנטל וכי הוראת ההחרגה לא חלה עליו. השאלה המתבקשת בכל מקרה מסוג זה היא האם היו לעסק בתקופת הזכאות הוצאות, ואם כן – מהן. במקרים המתאימים, שבהם חלה ירידה ניכרת בהוצאות, יש למשיבה סמכות לערוך בחינה פרטנית ולקבוע את גובה המענק לפי ההוצאות בפועל. מכל מקום, בעניין אדואר סליבא קבענו במפורש כי הוראת ההחרגה חלה גם במקרים שבהם ניתן להוכיח שהעסק המשיך את פעילותו בתקופות מאוחרות יותר. (ערר 1607-21 גבאלי נ' רשות המסים, ניתן ביום 2.11.21, פסקאות 25-21, ההדגשות הוספו).

51. עוד יצוין כי בהחלטה בפרשת **אינקוגניטו** נקבע כי אחד מאותם מקרים חריגים ויוצאי דופן שבהם ישנה הצדקה ברורה לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל הוא כשמדובר בעסקים שחלה ירידה ניכרת בהוצאותיהם (ראו פרשת **אינקוגניטו**, פסקה 70, וההפניות המופיעות שם, וכן ערר 1240-21 **חבל ארץ אסטרגיית נדלון נ' רשות המסים**, ניתן ביום 15.11.21).

52. במקרה שלפנינו, התנאי הראשון הנוגע למחזורי הכנסות בסכום אפס מתקיים בבירור ביחס לשלוש תקופות הזכאות הראשונות (אך לא ביחס לתקופה הנוספת, ינואר-פברואר 2021). לצד זאת קיים ספק של ממש ביחס להתקיימותו של תנאי הנוסף, הנוגע לירידה ניכרת בהוצאות שהוצאו לצורך ייצור הכנסה: ראשית, משום שהתשומות המדווחות למע"מ לא מהוות מדד מדויק בעניין זה, ולא כוללות את כל ההוצאות, וזאת במיוחד במקרה של העוררת שלפנינו, שחלק ניכר מהוצאותיה משולם כאמור בחו"ל ולא מדווח למע"מ, כאמור. שנית, גם אם נניח כי מדובר במדד היכול להעיד על מגמות כלליות של



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עלייה או ירידה בסכומי ההוצאות, הרי שעיון בדוחות ה-ESNA של העוררת שלפנינו מעלה כי גם בשנת 2019, כלומר עוד בטרם התפרצות מגפת הקורונה, נרשמו מספר חודשים, ואף מקטעים דו-חודשיים, שבהם התשומות המדווחות היו בסכום של אלפי ₪ בלבד, בדומה לתקופות הזכאות ב-2020 (לדוגמא, החודשים מרץ-אפריל 2019, יולי-אוגוסט 2020). מכאן שישנו קושי לומר כי חלה בהן ירידה, לא כל שכן ירידה ניכרת, במהלך תקופות הזכאות.

53. לפיכך נראה כי הוראת סעיף קטן (8) אינה חלה בעניינה של העוררת ואינה יכולה להצדיק כשלעצמה את החרגתה מזכאות ואת **קביעת** המענקים בהתאם לסכום ההוצאות הקבועות. לצד זאת, ניתן לומר כי קיומם של מחזורי הכנסות בסכום אפס ₪ יכול אף הוא להצדיק את **בחירת** ההוצאות הקבועות, במיוחד כשמדובר בנתון המתלווה לנתון נוסף בדבר הפערים הגבוהים בין סכומי התשומות לסכומי המענקים המבוקשים, כאמור לעיל.

54. לנוכח האמור, לא מצאנו כי בנסיבות המתוארות לעיל נפל פגם בעצם החלטתה של המשיבה לבחון את הוצאותיה הקבועות של העוררת.

חישוב ההוצאות הקבועות

55. נפנה עתה לחישוב ההוצאות הקבועות עצמן. בעניין זה יש לומר כי מבחינה עקרונית, החוק שלפנינו אינו מגדיר מהן הוצאות קבועות ואינו כולל מנגנון אופרטיבי לבחינתן. כך לדוגמא נקבע:

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

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

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



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

57. במקרה שלפנינו, המחלוקת בין הצדדים בעניין זה היא מצומצמת למדי, שכן המשיבה הכירה בהוצאות קבועות שנתיות בסכום של 580,452 ₪ (וזאת לאחר שקיבלה את טענת העוררת כי יש לכלול בחישוב גם הוצאות אחסון בסכום של 260 אלף ₪ והוצאות משרדים בסין בסכום של 130 אלף ₪), כלומר בסכום של 96,742 ₪ לכל תקופת זכאות דו-חודשית.
58. המחלוקת העיקרית, ולמעשה היחידה בין הצדדים בנוגע לרכיבים שיש לכלול בחישוב זה, נוגעת להוצאות שכר ונלוות מנהלים (בסכום של 123,691 ₪), שלא הובאו בחישוב שערכה המשיבה, אך מהווים הוצאות קבועות לעמדת העוררת, מאחר שלטענתה עבודת המנהלים היתה קריטית לצורך הישרדותה בתקופת המשבר. העוררת הוסיפה בעניין זה כי מנהל התפעול, שהוא גם בעל השליטה בה, חלה בקורונה עוד בחודש מרץ 2020, ולא שולם לו שכר החל מחודש זה. כמו כן מציינת העוררת כי שכרו של המנהל כבר הובא בחישוב המענקים כ"הוצאות שכר נחסכות" (בסכום של 252,420 ₪), דבר שהביא להקטנת המענקים באופן ניכר. יוער כי במהלך הדיון שנערך התברר כי בעל השליטה ומנהל התפעול קיבל מענק בעלי שליטה (בהתאם לחוק להגדלת שיעור ההשתתפות בכוח העבודה ולצמצום פערים חברתיים (מענק עבודה), התשס"ח-2007), וכי מלבדו ישנה עובדת מנהלת נוספת, שגם היא בעלת שליטה, ששכרה (בסכום ברוטו של 5,755 ₪, ראו עמ' 6 לפרוטוקול הדיון, שורה 13), לא הובא כאמור בחישוב שערכה המשיבה.
59. בהחלטות קודמות של ועדות הערר נדונה השאלה האם הוצאות שכר, במיוחד של מנהלי העסק, ייחשבו כהוצאות קבועות, ונקבע כי יש לבחון שאלה זו בהתאם לאופי העסק ולמכלול נסיבות העניין (ראו למשל ערר 1629/21 מ.ג.ב שרותי ניקיון בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 8.12.2021, להלן – מ.ג.ב שירותי ניקיון בע"מ ; ערר 1089/21 ל. לייב פרויקטים בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 10.9.2021, להלן – ל. לייב פרויקטים ; ערר 1607/21 גבאלי נ' רשות המסים, ניתן ביום 2.11.2021).
60. בהקשר זה נקבע כי יש לבחון בין היתר האם הוצאות השכר צומצמו במהלך תקופת הקורונה, ובמקרה של מנהלים בשכר שהם גם בעלי שליטה – האם השכר שניתן להם הוא סביר ומקובל מבחינה אובייקטיבית, והאם הם קיבלו גם במקביל מענק בעלי שליטה.
61. במקרה שלפנינו, מאחר שמנהל התפעול ובעל השליטה לא קיבל שכר בתקופת הזכאות בעקבות מחלת הקורונה, ברי כי לא ניתן להכיר בשכר שלא שולם כהוצאות קבועות, מה גם שאותו מנהל ממילא קיבל מענק בעלי שליטה (לעניין ההחלטה שלא להכיר בשכר מנהל בחישוב ההוצאות הקבועות ככל שקיבל מענק בעלי שליטה, ראו ערר 1068-21 ג'ו לג'נד נ' רשות המסים, ניתן ביום 19.8.21, פיסקה 49א, וכן ערר 1255-22 בייבל לנד פילגרימייגס בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 6.6.22, פיסקה 31). ברי גם כי יש לכלול שכר זה בחישוב השכר הנחסך, כפי שאכן נעשה. לפיכך, השאלה הנותרת נוגעת להכללת שכרה של העובדת המנהלת הנוספת בחישוב ההוצאות הקבועות.
62. לטעמנו, יש להשיב לשאלה זו בחיוב. במהלך הדיון הובהר כאמור כי מדובר במנהלת היחידה שנותרה בחברה לאחר שהמנהל האחר חלה בקורונה והושבת מפעילות למשך חודשים ארוכים, ולפיכך נראה כי עבודתה היתה הכרחית לצורך המשך פעילותה ועצם



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

קיומה של העוררת. בנוסף לכך, מדובר בשכר סביר לחלוטין ואף נמוך (5,755 ₪ ברוטו, כאמור). לשכר זה יש להוסיף 20% על מנת להגיע לסכום המשקף את עלות המעביד, כלומר 6,906 ₪ לחודש, ו-13,812 ₪ לתקופת זכאות דו-חודשית. סכום זה מתווסף לסכום ההוצאות הקבועות הדו-חודשי שאינו במחלוקת (96,742 ₪ כאמור לעיל), ובסה"כ 103,648 ₪ לכל תקופת זכאות.

63. השאלה האחרונה שעולה בהקשר זה היא האם יש לכפול את סכום ההוצאות הקבועות בשיעור הירידה השנתי בהכנסות העוררת (בין שנת 2019 ל-2020), כפי שעשתה המשיבה בהחלטותיה בהשגות. יוער, כי המשיבה לא הזכירה את הטענה בדבר שיטת חישוב זו בכתבי התשובה שהגישה (אם כי העניין הוזכר בקצרה במהלך הדיון, ראו עמ' 8 לפרוטוקול, שורות 10-11).

64. שיטת חישוב זו נדחתה במפורש על ידי ועדת הערר בהחלטה בעניין ל. לייב פרוייקטים שלעיל, ונקבע:

אשר לחישוב גובה המענק בהתאם להוצאות הקבועות, אין בידי הוועדה לקבל עמדת המשיבה כי יש לחשבו בהתאם לאחוז הירידה השנתי במחזורי עסקאותיה של העוררת.

חוק התכנית לסיוע כלכלי קבע מנגנון פיצוי המבוסס על נוסחה אחידה לצורך חישוב המענק לעסקים הזכאים לו. הנוסחה מבוססת על המכפלה של מחזור העסקאות בתקופת הבסיס במקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות ובמקדם נוסף אשר נקבע בהתאם לשיעור הירידה במחזורי העוסק. באמצעות הנוסחה הכללית, נחסך מהמשיבה הצורך לבדוק את הוצאותיו הקבועות של כל עוסק המבקש מענק ונקבע באמצעותה רכיב קבוע לחישוב הפיצוי, המשקף את גובה ההוצאות הקבועות הבלתי נחסכות בעסק נורמטיבי.

שיעור הירידה במחזוריו של מבקש המענק הוא נתון הנבחן לצורך קביעת זכאות מקדמית למענק וכן נבחן לצורך חישוב גובה המענק בהתאם לנוסחה. משעה שסוטים מהנוסחה הקבועה בחוק וקובעים את גובה המענק בהתאם להוצאותיו הקבועות של העוסק בפועל, הוועדה סבורה כי אין למשיבה סמכות בחוק לחשב את גובהן בהתאם לאחוז הירידה במחזור העסקאות ואין הדבר מתיישב עם תכלית החקיקה. (פסקאות 22-24 להחלטה, ראו גם ערר 1323-22 א. רוזנטל עבודות חשמל בע"מ, ניתן ביום 6.10.22, להלן – א. רוזנטל עבודות חשמל, פסקאות 132-137).

65. עוד יצוין כי המשיבה בחרה לכפול את סכום ההוצאות הקבועות בשיעור הירידה בהכנסות השנתיות בין שנת 2019 ל-2020, שהיה 30%, וזאת על אף ששתיים מתקופות הזכאות הן בשנת 2021, שבה היתה הירידה השנתית בהשוואה לשנת 2019 גבוהה בהרבה, והגיעה לשיעור של למעלה מ-86%. מכאן, ששיטת חישוב זו ממילא אינה מדויקת ואינה מתאימה למקרה שלפנינו.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

66. מעבר לצורך יוער כי ייתכן שהשיעור המדויק והנכון יותר שבו יש לכפול את סכום ההוצאות הקבועות, במקרים מסוימים, אינו שיעור הירידה השנתי אלא שיעור הירידה בהכנסות בתקופת הזכאות (לעניין זה ראו ההחלטה בעניין **מ.ג.ב שירותי ניקיון**, פסקאות 32-36). אולם במקרה שלפנינו ממילא אין להכפלה מעין זו נפקות מעשית רבה, מאחר שבשלוש מבין ארבע תקופות הזכאות ממילא היו הכנסותיה של העוררת בסכום של אפס ₪, כך שהירידה בהכנסות בתקופות אלו היתה גם כך 100 אחוז, ואילו בתקופת הזכאות הנוספת, ינואר-פברואר 2021, הירידה מסכום ההכנסות הדו-חודשי הממוצע בשנת 2019 היתה גם כן בשיעור גבוה של כ-88%.

67. לנוכח האמור, סכום ההוצאות הקבועות שנמצא לצורך השלב השני של קביעת המענקים הוא 103,648 ₪.

קביעת ההוצאות הקבועות

68. בשלב השני, לצורך הכרעה בשאלה אם יש לקבוע את המענקים בהתאם לסכום ההוצאות הקבועות, יש לבחון בנפרד את כל אחת מתקופות הזכאות, ולהביא בחשבון האם היתה מלכתחילה הצדקה לבחון את ההוצאות הקבועות בכל אחת מהן (כאמור לעיל), וכן את הפער בין סכום ההוצאות לבין סכום המענק המבוקש.

69. במקרה שלפנינו, היתה כאמור הצדקה מבוססת לבחון את ההוצאות הקבועות בכל אחת מתקופות הזכאות (לנוכח הפערים הגבוהים בין סכומי התשומות לבין המענקים המבוקשים, והכנסות בסכום 0 ₪ במרבית תקופות הזכאות), ולפיכך נותר לבחון האם הפער בין סכום ההוצאות הקבועות (103,648 ₪ כאמור לעיל) לבין סכום המענק המבוקש בכל אחת מהתקופות, הוא משמעותי באופן המצדיק את הסטייה מהנוסחה, שנועדה להישמר למקרים חריגים.

70. בנוגע לתקופת הזכאות הראשונה (מאי-יוני 2020), סכום המענק המבוקש הוא 330,295 ₪. מדובר בפער משמעותי ביותר (גם אם לא עצום) בינו לבין סכום ההוצאות הקבועות, הן מבחינת הסכום האבסולוטי והן מבחינה יחסית. בנסיבות אלו, שבהן גם היתה כאמור הצדקה מבוססת היטב לבחון את ההוצאות הקבועות, יש מקום לקבוע את המענק בהתאם להן ביחס לתקופת זכאות זו.

71. בנוגע לתקופת הזכאות השנייה, ספטמבר-אוקטובר 2020, סכום המענק המבוקש הוא 81,648 ₪, כלומר נמוך (במקצת) מסכום ההוצאות הקבועות, ומאחר שמדובר כבר במקדם מקסימלי בשיעור של 30%, ממילא לא ניתן לחרוג מסכום המענק המבוקש בהתאם לנוסחה.

72. בנוגע לתקופות הזכאות השלישית והרביעית, ינואר-פברואר 2021 ומאי-יוני 2021, סכומי המענקים המבוקשים בהתאם לנוסחה הם 137,199 ₪ ו-165,147 ₪. מדובר על סכומים שאינם גבוהים בהרבה מסכום ההוצאות הקבועות, הן מבחינה יחסית והן מבחינה אבסולוטית. לפיכך, וגם אם היתה כאמור הצדקה מבוססת לבחון את ההוצאות הקבועות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- ביחס לתקופות אלו, אין מקום לומר כי מדובר בפער משמעותי באופן המצדיק את החריגה מהנוסחה, שנועדה כזכור למקרים חריגים בלבד.
73. בעניין זה הבאנו בחשבון גם כי ביחס לתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020, וכן ביחס לתקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020 (שם היה סכום המענק המבוקש, שאף שולם לעוררת, 16,900 ₪), קיבלה העוררת מענקים בהתאם לנוסחה בסכומים **נמוכים** יותר מאשר סכום ההוצאות הקבועות, כאמור לעיל. כלומר, העובדה שבתקופות אלו קיבלה העוררת מענקים לפי הנוסחה בסכומים הנמוכים בעשרות אלפי ₪ מסכום ההוצאות הקבועות, מהווה הצדקה נוספת לכך שאין הצדקה לסטות מהנוסחה ולקבוע את המענקים בהתאם להוצאות הקבועות בתקופות שבהן המענקים המבוקשים עולים על סכום זה בעשרות אלפי ₪.
74. נעיר, להשלמת התמונה ועל אף כי נושא זה כלל לא נטען במקרה שלפנינו, כי בערר א. **הזנטל עבודות חשמל שלעיל** נקבע כי אין הצדקה לחשב ביחס לתקופת הזכאות מאי-יוני 2021 רק מחצית מההוצאות הקבועות, כפי שנעשה ביחס לחישוב הזכאות לפי הנוסחה שבחוק (ראו פיסקה 130 להחלטה).
75. התוצאה המתקבלת אפוא היא כי המענקים ביחס לתקופות הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020, ינואר-פברואר 2021 ומאי-יוני 2021 מתקבלים במלואם בהתאם לחישוב שבנוסחה, ואילו המענק ביחס לתקופת הזכאות מאי-יוני 2020 מתקבל באופן חלקי, בהתאם לסכום ההוצאות הקבועות.

התייחסות לשאלת הקשר הסיבתי

76. לעניין שאלת הקשר הסיבתי, נזכיר כי נימוק זה הוזכר רק במסגרת ההחלטה בהשגה ביחס לתקופת הזכאות ינואר-פברואר 2021 (ערר 22-2956) ולא נכלל בהחלטות ביחס לתקופות הזכאות האחרות. יתרה מכך, המשיבה לא שבה על טענה זו במסגרת תשובתה לערר 2956-22, ועניין לא הוזכר גם בדיון שנערך, ולפיכך נראה כי היא נזנחה למעשה.
77. יש לטעמנו מקום לדחות טענה זו גם לגופה, בהתחשב במחלת הקורונה הקשה שבה חלה מנהל העוררת למשך תקופה ארוכה, ובכך שעיקר פעילותה של החברה נמצא בסין (שהיתה מהמדינות הראשונות להיפגע, וכן להטיל סגרים ומגבלות נוקשים). למעשה נראה כי חלק ממגבלות הקורונה בסין המשיכו לחול גם בשנת 2022, עניין שעשוי להסביר את מחזורי ההכנסות בסכום 0 ₪ שרשמה העוררת בחודשים מסוימים בשנה זו, ושעליהם הצביעה המשיבה בהקשר זה. גם נתוני ההכנסות של העוררת מעידים בבירור על ירידה חדה החל מתקופת הקורונה, ותומכים במסקנה בדבר קיומו של קשר סיבתי. בנסיבות אלו, איננו מוצאים מקום להרחיב מעבר לכך.
78. לפני סיום יש להידרש לטענתה הנוספת של העוררת שלפיה יש לקבל את שלושת ההשגות והעררים הראשונים על הסף לנוכח האיחורים שחלו בקבלת ההחלטות בהשגות אלו.

טענה מקדמית בדבר איחור בקבלת החלטה בהשגות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

79. העוררת הגישה את ההשגות מושא שלושת העררים הראשונים ביום 10.3.21, והחלטות בהן התקבלו 440 ימים לאחר מכן, ביום 22.5.22, כלומר באיחור של 320 ימים מפרק הזמן שנקבע לצורך כך בחוק (120 ימים). לפיכך, ובהתאם להלכה שנקבעה בפס"ד **ב.ג. ביטחון ופודולסקי (מחוזי)**, טוענת העוררת כי יש לקבל השגות ועררים אלו על הסף.

80. סעיף 20(א)(1) לחוק קובע:

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

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

82. בפרשת **ב.ג. ביטחון**, שעליה ביקשה העוררת להסתמך, דן בית המשפט המחוזי בחיפה (כבוד השופטת א' ויינשטיין) במשמעות שיש לתת לאיחור במתן החלטה בהשגה על מענקים הניתנים לפי החוק שלפנינו (פסקאות 81-98 להחלטה). בית המשפט קבע כי ההבחנה הקיימת בפסיקה בין "מועד מחייב" לבין "מועד מנחה" תלויה בעיקר בתכלית ההסדר החקיקתי, וכי בחוק שלפנינו תכלית ההסדר היא מתן סיוע מהיר ויעיל לעסקים שנפגעו, על מנת לספק להם "חמצן" בתקופת החירום של נגיף הקורונה, כך שספק אם ניתן להתייחס למועד שנקבע כמנחה בלבד.

83. לנוכח האמור נקבע בפסק הדין כי תוצאתו של איחור משמעותי בקבלת החלטה (באותו מקרה דובר על איחור של 68 ימים) תביא עמה, מניה וביה, לקבלת ההשגה (פיסקה 94 לפסק הדין). לצד זאת יש להוסיף כי בית המשפט המחוזי לא הסתפק באותו מקרה בקבלת הטענה המקדמית בנושא האיחור אלא המשיך ודן בטענות הצדדים ביחס לנימוקי החלטה המהותיים, כך שהערעור התקבל גם לגוף הטענות המהותיות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

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

85. המשיבה לא הגישה ערעור לבית המשפט העליון על פסק הדין בפרשת **ב.ג ביטחון**, ומכאן שהוא נעשה חלוט, בעוד שעל פסק הדין **פודולסקי (מחוזי)** הגישה המשיבה בקשת רשות ערעור. בהמשך לכך ניתן ביום 22.1.23 בבית המשפט העליון פסק דין בתיק זה, כמפורט בהמשך.

86. גישה שונה למשמעות שיש לייחס לאיחור ניתנה על ידי ועדות הערר, וכן על ידי בתי משפט מחוזיים אחרים.

87. ועדות הערר אימצו גישה פרשנית שלפיה עצם קבלת החלטה בהשגה באיחור אינה מצדיקה כשלעצמה את קבלת הערר, אך כי היא עשויה להוות שיקול בבחינת ההשגה לגופה, וכי יש לבחון בעניין זה את מכלול נסיבות המקרה, ובכלל זאת את משך האיחור, סכומי המענק שבמחלוקת, המקדמות ששולמו, הנזק שנגרם לעוררת והתנהלות הצדדים. כך לדוגמה נכתב באחת מההחלטות:

"יש לתת את הדעת גם לכך שהליכים רבים מתנהלים בוועדת הערר לאחר שהחלטה בהשגה התקבלה באיחור. החלת כלל אוטומטי לפיו כל החלטה שהתקבלה באיחור מביאה לקבלת הערר, תעמוד גם היא בניגוד לתכליות העומדות ביסוד המענק, ותהא בלתי סבירה באורח קיצוני. כפי שפסק בית המשפט המחוזי בעניין ב.ג בטחון, הדגש בביקורת השיפוטית על מקרים של איחור במתן החלטה בהשגה, צריך להיות על תכלית ההסדר, תוך איזון בין מכלול ההוראות של החוק, שוועדת הערר נדרשת לשמור על קיומן. ... איחור במתן החלטה בהשגה הוא פגם בהליך המינהלי, והוא מהווה שיקול במסגרת הביקורת השיפוטית על החלטת רשות המסים. ... בבחינת סבירות החלטה יש לתת את הדעת למכלול הנסיבות והשיקולים שבגינם התקבלה החלטה – ומטעם זה, אין מנוס מן המסקנה כי נפקות הפגם נבחנת בכל מקרה לגופו לפי נסיבותיו. מסקנה זו מתיישבת עם פסיקת בית המשפט העליון בעניין המועצה הארצית לתכנון ובניה, כי יש להתאים את תוצאת הפגם למכלול הנסיבות, בהתאם לתורת הבטלות היחסית." (ערר 1795/21 חיים ישראלי ובניו בע"מ נ' רשות המסים, פסקאות 25, 50, ניתן ביום 18.1.22).

ובהחלטה נוספת של הוועדה בנושא זה נקבע:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

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

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

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

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

91. יוער, כי בית המשפט המחוזי דחה בפסק דין זה גם את גישת ועדות הערר שהובאה לעיל ושלפיה האיחור בהשגה עשויה להוות שיקול גם במסגרת בחינת ההחלטה לגופה, בטענה כי אין לפרשנות זו אחיזה בלשון החוק וכי היא מנוגדת לעקרונות הוודאות והיעילות המשפטית. נקבע כאמור, כי יש לערוך הפרדה מלאה בין בחינת הזכאות המהותית למענק לבין שאלת האיחור, שתובא בחשבון רק במסגרת פסיקת ההוצאות בהליך. בהמשך לכך



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- הורה בית המשפט על פסיקת הוצאות בסכום של 55,000 ₪ לכל אחת מהעוררות, וזאת בהתחשב במכלול נסיבות ההליך ובעיקר באיחור המשמעותי שחל בקבלת החלטה בהשגה, וזאת למרות שהערעורים נדחו למעשה (בניגוד לפסקי הדין בפרשות ב.ג בטחון ופודולסקי (מחוזי), שם התקבלו הערעורים, הן לגופם והן לנוכח האיחור, כאמור).
92. בעמ"נ (מחוזי מרכז-לוד) 54772-06-22 **מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים בישראל** (30.11.22, להלן – פס"ד **מגדלי ברקת**) בחן בית המשפט המחוזי (כבוד השופט מנחם גורמן) את הדין הכללי הנוגע לפעולות מנהליות הננקטות בחלוף המועד שנקבע לכך, וכן את החוק שלפנינו, והגיע למסקנה כי היעדרה של סנקציה בהוראה אינה בגדר לקונה אלא מהווה בחירה מכוונת של המחוקק (פיסקה 68 לפסק הדין). עוד נקבע, כי בניגוד לסעיף 20 לחוק שאינו כולל סנקציה, סעיף 13 לחוק מעניק סיוע מהיר ומידי בדמות מקדמה חלקית וזמנית, ככל שהמשיבה אינה מקבלת את החלטתה במועד שנקבע בסעיף זה (פסקאות 70-72).
93. לנוכח האמור קבע בית המשפט המחוזי באותו מקרה כי ככלל, איחור במועד מתן החלטה בהשגה אינו מביא כשלעצמו ובאופן אוטומטי לקבלת ההשגה והערר/ערעור. יחד עם זאת, ובניגוד לפס"ד **פליסייד**, נקבע כי קבלת ההשגה והערר כתוצאה מהאיחור עשויה בכל זאת להתרחש כאשר מדובר באיחור שהוא חריג באופן ברור ומיוחד, או כאשר קיימים לצד האיחור טעמים כבדי משקל נוספים המציבים את המקרה כמקרה גבולי (פיסקה 74 לפסק הדין). מכאן, שמדובר בשיקול נוסף שעל ועדות הערר להביא בחשבון בעת בחינת השיקולים השונים ומכלול נסיבות העניין.
94. ביום 22.1.23 ניתן כאמור פסק דין בבית המשפט העליון, בהרכב תלתא, בעניין **פודולסקי**. בפסק דין זה, שהוא בגדר הלכה מחייבת, נדחתה למעשה העמדה שנקבעה בפסק הדין קמא שלפיה אי-מתן החלטה במועד משמעה קבלה אוטומטית של ההשגה, וזאת בהיעדר קביעה מפורשת בחוק המטילה סנקציה על אי-עמידה במועד זה (פסקה 23 לפסק הדין). בהמשך לכך נקבע כי:

"חריגה מהמועד הקבוע בסעיף 20(א)(1) לחוק הסיוע הכלכלי אינה מחייבת את קבלת ההשגה באופן אוטומטי כאשר אין מדובר בעיכוב משמעותי... לצד זאת, יש בהחלט מקום לייחס משקל נכבד לעיכוב במתן החלטה בהשגה, בפרט כאשר מדובר בעיכוב משמעותי... ניתן לומר כי אי-עמידה במועד הקבוע לא תביא אמנם לקבלת ההשגה באופן אוטומטי, ואולם במקרה זה על רשות המסים יוטל נטל הראיה להוכיח כי ההחלטה על דחיית ההשגה היתה נכונה, מבלי שחזקת התקינות המנהלית תעמוד לימינה." (פיסקה 24 לפסק הדין).

95. במקרה שלפנינו, החלטות המשיבה התקבלו כאמור באיחור של 320 ימים מהמועד האחרון שנקבע לכך בחוק. יוער, כי לנוכח המסקנה שאליה הגענו קודם לכן, נותרה לאיחור נפקות מעשית רק ביחס לתקופת הזכאות מאי-יוני 2020 (ערר 22-2122), שכן העררים הנוגעים לתקופות הזכאות האחרות ממילא התקבלו במלואם, כאמור לעיל.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

96. מדובר אמנם באיחור משמעותי ביותר, העולה על האיחורים שנדונו בפסקי הדין ב.ג. ביטחון ופודולסקי. לצד זאת יש להביא בחשבון כי העוררת קיבלה בשלב הראשון מקדמות עבור תקופת זכאות זו בסכום מצטבר של 198,175 ₪, ומכאן שניתן לה סיוע כלכלי מיידי, והפגיעה שנגרמה לה מהאיחור כשלעצמו היא ממילא מצומצמת. יתרה מכך, סכום המקדמות ששולם לעוררת עבור תקופה זו גבוה בהרבה מסכום המענק המגיע לה בהתאם למסקנה שאליה הגענו, כאמור לעיל (103,648 ₪).

97. בנסיבות אלו, לנוכח פסיקות בתי המשפט והחלטות הוועדה כפי שתוארו לעיל, אין לטעמנו מקום והצדקה לקבל את ערר 2122-22 על הסף ובמלואו מכוח עצם קיומו של האיחור. לצד זאת, יש מקום להביא בחשבון את האיחור המשמעותי במסגרת פסיקת ההוצאות בתיק, כפי שיפורט להלן.

סיכום ומסקנות

98. לנוכח המפורט לעיל, הגענו למסקנה כי החלטתה של המשיבה לבחון את הוצאותיה הקבועות של העוררת היתה מבוססת בנסיבות העניין, וכי לסכום ההוצאות הקבועות שחושב בהחלטות יש להוסיף את שכר העובדת המנהלת, אך לא את שכרו של המנהל. בנוסף, אין מקום לכפול את הסכום המתקבל באחוז הירידה השנתי בהכנסות. מההשוואה שנערכה בשלב השני של הבדיקה נמצא כי סכום ההוצאות הקבועות עולה או קרוב למדי לסכומי המענקים המבוקשים בשלוש מבין ארבע תקופות הזכאות, שביחס אליהן אין אפוא הצדקה לחרוג מהנוסחה שנקבעה. לעומת זאת, ביחס לתקופת הזכאות הנוספת (מאי-יוני 2020), מדובר בפער משמעותי, הן מבחינה אבסולוטית והן מבחינה יחסית, המצדיק את החריגה מהנוסחה ואת קביעת המענק בהתאם לסכום ההוצאות הקבועות. האיחור במתן ההחלטה בהשגה ביחס לתקופת זכאות זו אינו מצדיק את קבלת ההשגה והערר על הסף (כלומר את תשלום המענק המבוקש במלואו), אך יש מקום להביא אותו בחשבון במסגרת פסיקת ההוצאות בהליך.

99. לנוכח האמור, עררים 2131-22, 2136-22 ו-22-2956 מתקבלים במלואם, ואילו ערר 2122-22 מתקבל באופן חלקי, בהתאם לסכום ההוצאות הקבועות (103,648 ₪).

100. בנוגע לפסיקת הוצאות, לנוכח התוצאה שאליה הגענו, ובהתחשב באיחור המשמעותי במתן ההחלטה בהשגה ביחס לתקופת הזכאות מאי-יוני 2020, המשיבה תישא בהוצאות העוררת בסכום של 6,500 ₪.

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

ניתנה היום, י"ד שבט תשפ"ג, 05/02/2023, בהעדר הצדדים.



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים


גרמן פייקין, רו"ח,
חבר


נדב כנען, עו"ד
יו"ר הוועדה