



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 21-2133

לפני כבוד חברי הוועדה:
ערן עסיס, עו"ד - יו"ר
טניה חכמוב, רו"ח - חברה

אדיר מילר בע"מ, ח.פ. 513301895
באמצעות אלון פרולינגר

העוררת:

נ ג ד

רשות המסים

המשיבה:

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

החלטה

1. העוררת היא חברה אשר בעל מניותיה הינו קומיקאי המתפרנס מהופעות סטנד-אפ.
2. העוררת הגישה בקשות למענקי הוצאות קבועות בכל תקופות הזכאות הבאות: מרץ-אפריל 2020, יולי-אוגוסט 2020, ספטמבר-אוקטובר 2020, ינואר-פברואר 2021 ומרץ-אפריל 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 התוכנית לסיוע כלכלי**). כמו כן, הגישה העוררת בהתאם לחוק בקשה למענק בעד פגיעה ממושכת.
3. בקשות העוררת למענק בגין תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 התקבלה, והיא קיבלה בגין תקופה זו מענק בסך של 367,734 ₪. מנגד, בקשת העוררת למענקים בעד תקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020 נדחתה, וזאת לאחר שהמשיבה בדקה את מאזן הבוחן של העוררת ומצאה כי המענק שהתקבל לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 לבדו גבוה משמעותית מסך ההוצאות הקבועות של העוררת.
4. השגה שהגישה העוררת על ההחלטה בעניין תקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020 נדחתה אף היא. המשיבה ציינה בהחלטה כי הפעילה את סמכות המנהל להתערב בשיעור המקדם, וזאת לאחר שבדקה את ההוצאות של העוררת בשנת 2020, ומצאה כי הן מסתכמות ב-46,313 ש"ח לשנה כולה. בהחלטה פירטה המשיבה את סעיפי ההוצאה שבהם הכירה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

כהוצאות קבועות ואשר על בסיסם חושב הסכום האמור. המשיבה הדגישה שמטרת המענק הינה השתתפות בהוצאות קבועות, ושהגדלת סכום המענק מעבר להוצאות הקבועות בעסק אינה מקיימת את תכלית החוק. מכאן הערר שבפנינו.

5. יוער כי בד בבד עם החלטה בהשגה, דחתה המשיבה את כל בקשות המענק הנוספות שהגישה העוררת – בהחלטה בנוסח זהה. הערר שבנדון נסוב על ההחלטה לתקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020 בלבד, כיוון שרק לגביה הוגשה השגה והתקבלה החלטה בהשגה, ואולם נתנו דעתנו במסגרת ההכרעה בערר לכך שקיימת מחלוקת זהה לגבי יתר תקופות הזכאות.

טענות הצדדים

6. העוררת עמדה על כך שהיא איבדה את הכנסותיה עקב הגבלות הקורונה, והביעה תמיחה של ממש על כך שעסק שנפגע עקב הקורונה אינו מקבל מענק בהתאם לחוק. לדעת העוררת, המשיבה פירשה את החוק בצורה מעוותת, אינטרסנטית וצרה, ויש לקבוע כי המענקים ישולמו לפי הנוסחה שעליה הורה המחוקק. העוררת הפנתה לחוות דעת שנערכה על ידי לשכת רואי החשבון לפיה את הסמכות לשנות את המקדם יש להפעיל רק לטובת העסק, לצורך העלאת גובה המענק ולא להפך.

7. בנוסף, טענה העוררת כי חישוב ההוצאות הקבועות לפי המאזן מוביל לתוצאה מעוותת, כיוון שרווחי ההופעות משולמות לה לאחר קיזוז עמלה של משרד האמרגנות, ויש להביא בחשבון את ההוצאות המשולמות על ידי משרד האמרגנות המקוזזות מההכנסות בפועל.

8. בכתב התשובה, טענה המשיבה כי מטרת המענק אינה פיצוי בגין אובדן רווח, אלא סיוע בהוצאות הקבועות. המשיבה ציינה כי הסמכות לקבוע מקדם אחר בהתאם לגובה ההוצאות הקבועות של העסק מופעלת לשני הכיוונים, וזאת כאשר קיים פער משמעותי בין סכום ההוצאות לסכום המענק – בהתאם לתכלית המענק ובהתאם ללשון החוק. בהקשר זה הפנתה המשיבה למסמך הבהרות שפרסמה אודות הפעלת הסמכות לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל (ראו: "הבהרות לעניין חישוב המענק בעד הוצאות קבועות", פורסם באתר רשות המסים ביום 12.12.2021; להלן – **מסמך המדיניות**). המשיבה הדגישה כי העוררת ביקשה מענקים בסך כולל של 724,844.78 ₪ – סכום שהינו פי 15 ויותר מגובה הוצאותיה הקבועות לשנת 2020, וכי גם המענק ששולם לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 הינו כמעט פי 8 מגובה הוצאות הקבועות.

9. לגבי ההוצאות המושטות על חברת האמרגנות, טענה המשיבה כי מדובר בהוצאות משתנות, שכן מדובר בעמלה המהווה נגזרת של ההכנסות מהופעות ובהיעדר הופעות – הוצאה זו נחסכת. כמו כן, טענה המשיבה כי מידע בדבר הוצאות אלו לא הוצג לה על ידי מייצג העוררת כאשר התבקש למסור את מאזן הבוחן לצורך בחינת ההוצאות הקבועות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

10. במענה לשאלת הוועדה לגבי הזכאות למענק פגיעה ממושכת, טענה המשיבה כי מענק זה מיועד לסייע לעסקים אשר נדרשים להוציא הוצאות נוספות לצורך התנעת העסק מחדש לאחר שהושבת לתקופה ממושכת, וכי העוררת אינה נמנית על סוג העסקים שנדרש לכך. עוד ציינה המשיבה כי המענק שאושר לעוררת ממילא עולה פי כמה וכמה על גובה ההוצאות הקבועות, כך שהוא מכסה גם את המענק בעד פגיעה ממושכת אילו הייתה מחליטה לתת. על אף האמור, הסכימה המשיבה להכיר בזכאותה של המשיבה למענק פגיעה ממושכת, בסך של 44,128, ולקבוע כי סכום זה יקוזז מהמקדמות של העוררת להשיב לה, ובלבד שהמקדמות אכן יושבו ושיהיה בכך בכדי להשלים את הטיפול בעניינה של העוררת בכל תקופות הזכאות.

11. בדיון שהתקיים באמצעים טכנולוגיים ביום 11.1.2022, עמדה העוררת בתוקף על חוסר הצדק שגלום בעמדת המשיבה לדעתה. העוררת טענה כי אין למנהל סמכות להתערב במקדם בעניינה, והוסיפה כי הסמכות לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל מופעלת באופן שרירותי. לגבי הוצאות האמרגנות, נטען כי יש לראות בכך הוצאה קבועה ולא משתנה – כיוון שמגבלות הקורונה צמצמו את מספר המשתתפים המקסימלי בהופעה באולם בגודל נתון, בה בעת שגובה ההוצאות על האולם, כגון שכירות, תאורה והגברה – נותרו בעינם.

12. בנוסף, הוזכרה בדיון העובדה שהחלטה בהשגה התקבלה בחלוף למעלה מ-9.5 חודשים, בעוד לפי החוק המשיבה נדרשת לקבל החלטה בהשגה בתוך 120 ימים, וכן הוזכרה ההחלטה בעמ"נ 27710-06-21 ב.ג. **בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 3.1.2022; להלן – **עניין ב.ג. ביטחון**), ממנה עולה כי החלטה בהשגה עשויה להצדיק קבלת ערר נגד רשות המסים. המשיבה טענה כי בהתאם להלכה המחייבת שנפסקה בבית המשפט העליון, יש להבחין בין הסדרים שבהם נקבע מועד מנחה לבין הסדרים שבהם נקבע מועד מצווה, וזאת חרף האמור בעניין ב.ג. **ביטחון**. לעמדת המשיבה, כל עוד לא נקבעה בחוק לאי מתן החלטה בהשגה במועד, השלכות האיחור צריכות להיות משניות – יש לראות השגה שלא נענתה במועד כאילו נדחתה, וניתן לשקול להחיל את דוקטרינת הבטלות היחסית, לבחון את סבירות ההחלטה וכן לשקול הטלת הוצאות על המשיבה (או להימנע מהטלת הוצאות על העורר במקרה של ערר שנדחה). בנוסף, ציינה המשיבה את מספר בקשות המענקים שהוגשו וההשגות שטופלו, ועמדה על הפער בין הצפי לבין העומס שהוטל על כתפיה בפועל.

דיון והכרעה

13. לאחר שעיינו בכתבי הטענות ובמסמכים שהוגשו, ולאחר ששמענו את טענות הצדדים, **החלטנו לדחות את הערר** על רוב חלקיו. הערר מתקבל בחלק קטן בלבד, באופן כזה שיהיה על המשיבה לקבוע כי העוררת זכאית למענק בעד פגיעה ממושכת – מענק המקזז אך מעט



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מסכומי המקדמות המשמעותיים שהעוררת נדרשת להשיב. להלן נעמוד בהרחבה על טעמי החלטתנו.

חישוב המענק בהתאם להוצאות הקבועות

14. בהתאם לחוק, עסקים שחוו ירידה בהכנסותיהם בשל התפשטות נגיף הקורונה זכאים למענק. גובה המענק נקבע על פי נוסחה, הנגזרת ממחזור ההכנסות בתקופת הבסיס (החודשים המקבילים לתקופת הזכאות בשנת 2019), ובשים לב לפרמטרים נוספים.

15. אחד הפרמטרים לחישוב גובה המענק הוא "מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות" – נתון המחושב לפי דיווחי ההכנסות ודיווחי התשומות של העסק בשנת 2019, וכן לפי הוצאות השכר שנחסכו (בעסקים שמחזור הכנסותיהם עולה על 1.5 מיליון ₪). עם זאת, בהגדרה הרלוונטית נקבעה הוראה לפיה ניתן לסטות מהמקדם המחושב לפי הנוסחה: "**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**"; ראו פסקה (2) להגדרת "מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות", סעיף 7 לחוק). מכוח סמכות זו, עשויה המשיבה לערוך חישוב של ההוצאות הקבועות בפועל, ולקבוע את המענק בהתאם (ובלבד שלא יעלה על גובה המענק המחושב לפי מקדם מקסימלי של 0.3).

16. בערר 1137-21 מ. מוסיקה פלוס בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 12.7.2021), עמדנו על כך שנדרשת הצדקה מיוחדת לצורך ההחלטה לסטות מן הנוסחה ולבחון את ההוצאות הקבועות של העסק בפועל, במסלול שבו נערכת בחינה פרטנית ומעמיקה יותר של נתוני העסק. בערר 1750-21 אינקוגניטו מוסיקה (2002) בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 13.2.2022; להלן – עניין אינקוגניטו מוסיקה), עמדנו בהרחבה על תכלית המענק, ועל הפרשנות שיש ליתן להוראה המאפשרת לסטות מהנוסחה ולקבוע את המקדם לפי ההוצאות הקבועות בפועל. עמדנו על כך שלמרות הכינוי "מענק הוצאות קבועות", המענק משרת גם תכלית כללית של הבטחת ההמשכיות העסקית והאצת המשק, והמנגנון לחלוקת המענק נועד להיות מנגנון פשוט ויעיל (ראו פסקאות 31-36 להחלטה); עמדנו על כך שהשאלה האם מתקיים "פער משמעותי" בין ההוצאות הקבועות לבין המענק המחושב לפי הנוסחה יכולה להתברר רק בדיעבד, ולכן בניגוד לאמור במסמך המדיניות, פער כזה אינו יכול להצדיק את בחינת ההוצאות הקבועות בפועל (פסקאות 64-71 להחלטה); וכן קבענו כי את הסמכות לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל יש להפעיל במצבים שבהם נמצא מלכתחילה שיש עילה מוצדקת לכך, וכי בהיעדר הצדקה קונקרטית, רק פער קיצוני ומופרז היוצר עיוות של ממש בתוצאה עשוי להצדיק בדיעבד את חישוב את המענק לפי ההוצאות הקבועות בפועל (ראו פסקאות 78-83 להחלטה).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

17. כפי שהובהר בדיון, וכפי שעולה גם מההחלטה בעניין אינקוגניטו מוסיקה, אנו סבורים כי באופן כללי, המשיבה נוקטת גמישות רבה מדי בהחלטה לסטות מן הנוסחה ולקבוע את גובה המענק לפי ההוצאות הקבועות בפועל. יחד עם זאת, המחלוקת אינה על עצם קיומה של הסמכות, הקבועה במפורש בחוק, אלא על שיקול הדעת בהפעלתה. בהתאם לאמות המידה שהתוונו בעניין אינקוגניטו מוסיקה, 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 (ראו פסקה 82 להחלטה).

18. אין ספק כי המקרה שלפנינו מדגים בצורה ברורה מהו פער קיצוני ומופרז. ההוצאות הקבועות של העוררת, כפי שהמשיבה עמדה עליהם, הן בסך של 46,313 ₪, ואילו המענק המבוקש גבוה יותר מפי 16 – 744,824 ₪. כפי שהובהר בעניין אינקוגניטו מוסיקה, המענק נועד לסייע לעסקים המתקשים לשמור על המשכיות עסקית, והוא אמור לסייע בכיסוי ההוצאות הקבועות. עסק שההוצאות הקבועות שלו הן בשיעור נמוך כל כך, אינו מתקשה לשמור על המשכיות עסקית – במקרה כזה, מענק בגובה מאות רבות של אלפי שקלים יהא מופרז ומעוות, ולא יעלה בקנה אחד עם תכלית החוק. אין בידנו אפשרות לקבוע מסמרות בשאלה איפה בדיוק עובר הגבול, ומהו היחס המדויק שממנו ואילך ייחשב הפער כקיצוני ומופרז – אך ברור לנו שמקרה זה נמנה על המקרים יוצאי הדופן שבהם חישוב המענק לפי ההוצאות הקבועות הוא מוצדק.

19. למעשה, ניתן היה להגיע לתוצאה דומה בדרך אחרת. המשיבה עמדה בטענותיה על הפער העצום בין ההוצאות הקבועות בפועל לבין המענק המבוקש, וביקשה להצדיק את החלטתה על הפער עצמו. המשיבה לא הבהירה מדוע מלכתחילה פנתה לברר מהן ההוצאות הקבועות של העוררת. עם זאת, עיון בדיווחי המע"מ שלה עשוי לספק הצדקה העומדת בפני עצמה לבחינת ההוצאות הקבועות – יחס הערך המוסף של העוררת, הפער בין ההכנסות לבין התשומות המדווחות, נע בין 97% ל-99% בשנים 2019-2020. מדובר בנתון יוצא דופן וחריג, העשוי להעיד על כך שהוצאותיה של החברה הן שוליות ונמוכות ביותר ביחס להכנסותיה, ומכאן ממילא מתעורר גם החשש שחישוב המענק לפי הנוסחה הקבועה בחוק יוביל לעיוות. אמנם, יש לנקוט בזהירות בבחינה המבוססת על נתון הערך המוסף בלבד, שכן ישנן הוצאות נוספות שאינן מסווגות כתשומות ולא ישוקפו בדיווחי המע"מ (וראו ערר 1684-21 יונייטד טרוול אדוונצ'רס בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 2.12.2021), פסקה 16 להחלטה). עם זאת, בענייננו מדובר בוודאי בנתון יוצא דופן ובולט, והתוצאה אכן מעידה על כך כאמור לעיל.

20. יוער כי המענק הכולל שקיבלה העוררת ממילא גבוה בהרבה מההוצאות הקבועות שלה. גם לגבי תקופת הזכאות מרץ-אפריל, יכלה המשיבה לעשות שימוש בסמכות לקבוע את לפי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

סעיף 7 להחלטת הממשלה ולחשב את המענק לפי ההוצאות הקבועות של העוררת בפועל (הוראה שנוספה בהחלטת ממשלה מס' 152 מיום 28.6.2020), והיא לא עשתה כן. לא למותר לציין כי הפער הוא גבוה אף יותר – ההוצאות הקבועות שחשבה המשיבה הן לגבי שנת 2020 בכללותה. הבקשות למענקים נסובות על 3 תקופות זכאות בלבד שבהן חלה ירידת מחזורים בשיעור הנדרש, ולפיכך ההוצאות הקבועות בתקופה זו הן מחצית מהסכום שצוין. לפיכך, גם הפער בין גובה ההוצאות הקבועות בתקופות הזכאות לבין המענק המבוקש בתקופות אלו הוא למעשה גבוה פי 2 מכפי שצוין לעיל (פי 32). המענק הכולל שקיבלה העוררת ממילא מכסה מעל ומעבר להוצאותיה הקבועות, והחלטת המשיבה להפסיק את המענקים מכאן ואילך בלבד היא מאוזנת ואף מיטיבה עם העוררת.

האם הוצאות האמרגנות מהוות הוצאות קבועות

21. לצד הטענות הכלליות לעניין הסטיה מהנוסחה הקבועה בחוק, טענה העוררת כי יש להביא בחשבון גם הוצאות עקיפות שהיו לה בקיום מופעי סטנד-אפ – הוצאות כגון שכירות, תאורה, הגברה, כרטוס ועוד – שמשולמות על ידי האמרגן. אילו הוצאות אלו היו מבוצעות על ידי העוררת עצמה, ניתן היה להבחין בנקל בהוצאות הדרושות לקיום פעילותה של העוררת, ורק בגלל המבנה העסקי המיוחד של התקשרות עם חברת אמרגנות – הדברים אינם באים לידי ביטוי בצד ההוצאות אלא בצד ההכנסות.

22. עם כל ההבנה למצבה של העוררת, אין בידינו אפשרות לקבל טענה זו. אין חולק כי הוצאות האמרגנות אינן משויכות לעוררת, אלא לצד שלישי. הוצאות אלו אינן מושתות עליה, אלא משפיעות בעקיפין על גובה ההכנסות שלה. ההבדל בין צד הוצאות לצד ההכנסות אינו הבדל סמנטי בלבד – עסק שנושא בהוצאות הוא העסק שנושא באחריות אליהן; במערכת היחסים שבין אמן ובין חברת האמרגנות שלו, האמן מעביר את האחריות להוצאות לחברת האמרגנות, בתמורה לעמלה מוסכמת, ומקבל בתמורה את הזכות ליהנות מהרווחים "נטו". שירותי האמרגנות הם למעשה מעין שירותי ניהול. ניתן לשער שהאמן מבקש לחסוך לעצמו את הטרדה ואת העיסוק בניהול האירועים שהוא משתף בהם, ולקבל את שורת ההכנסות ותו לא.

23. המודל העסקי של עסק כזה, שמבוסס כמעט אך ורק על הכנסות, ומעביר את צד ההוצאות לגורם שלישי – הוא מודל שמקנה ביטחון ויציבות לעסק. אין תימה אפוא כי בעסק כזה, ההמשכיות העסקית היא מובטחת במידה רבה – שכן גם אם לא יהיו הופעות ולא יהיו הכנסות, העסק לא יעמוד בפני הוצאות וניתן יהיה להמשיך ולהפעיל אותו לאחר מכן.

24. חשוב להדגיש כי המענק אינו נועד להוות סיוע אישי וסוציאלי, בדמות של "הבטחת הכנסה" המחליפה את ההכנסות שהיו אמורות להיות לבעל המניות בעסק. לעצמאים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ולבעלי השליטה באופן אישי, הקנה המחוקק מענקי סיוע אחרים, שהוסדרו בחוק להגדלת שיעור ההשתתפות בכוח העבודה ולצמצום פערים חברתיים (מענק עבודה), תשס"ח-2007. המענק שלפנינו לא נועד לתכלית של שמירה על הביטחון הסוציאלי ולא נועד לפצות את בעל השליטה על אובדן הכנסותיו מיגיעה אישית, אלא להבטחת שרידותה והמשך קיומה של המסגרת העסקית עצמה – שהעסק יוכל להמשיך לתפקד.

25. העסק של העוררת, המהווה מסגרת לפעילותו העסקית של הקומיקאי אדיר מילר, אינו כורע תחת נטל ההוצאות ואינו מצוי בסכנה להמשך פעילותו. ניתן לשער שגם אילו היו הכנסות העוררת יורדות לאפס, העסק שהיא מפעילה יכול היה להמשיך להתקיים (בכפוף לכיסוי הוצאותיו הקבועות). זאת, להבדיל כמובן מעניינו האישי של מר מילר כבעל המניות בעסק, אשר כמובן חווה ירידה בהכנסותיו האישיות, ואולם כאמור – לא לכך מכוונים המענקים שבנדון.

מענק פגיעה ממושכת

26. העוררת סברה כי היא זכאית למענקים נוספים, מלבד המענק שהתקבל לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020. בהתאם להוראות סעיף 14 לחוק, מי שזכאי לקבל מענק הוצאות קבועות בשלוש תקופות זכאות, זכאי לקבל מענק נוסף בעד פגיעה ממושכת, בתנאים שנקבעו בחוק (נדרשת ירידת מחזורים כוללת בתקופה שבין החודשים מרץ-דצמבר 2020, ונקבע כי המענק יינתן רק אם סך המענקים שקיבל העוסק אינו גבוה מהפרש המחזורים בין התקופות). סכום המענק מחושב לפי ממוצע המענקים שקיבל העוסק בתקופות הזכאות בשנת 2020 (4 או 5 תקופות זכאות, לפי העניין), ונקבע כי המענק המינימלי יהא גבוה 9,000 ₪ והמענק המקסימלי – 50,000 ₪.

27. בעניינו, המשיבה לא קבעה כי העוררת אינה זכאית למענק בתקופת הזכאות הנדונה בערר, אלא קבעה כי יש לחשב את גובה המענק לפי הוצאותיה הקבועות בפועל. המשיבה דחתה את בקשתה של העוררת למענק בתקופת הזכאות הנדונה, וכן בתקופת זכאות נוספת בשנת 2020 (תקופת ספטמבר-אוקטובר 2020, שכאמור אינה נדונה במישרין בערר שבנדון) – אך רק מן הטעם שהוצאותיה הקבועות כפי שחושבו כבר כוסו במענק קודם. למעשה, המשיבה לא הצביעה על עילה מתאימה לדחיית הבקשה למענקים אלו אלא על עילה המצדיקה את הפחתת גובה המענק והתאמתו לגובה ההוצאות הקבועות בפועל. לפיכך, יהיה נכון יותר לומר שבתקופות זכאות אלה החליטה המשיבה להפחית את גובה המענק לגובה ההוצאות הקבועות של העוררת בפועל. המשיבה אמנם לא שינתה את החלטתה לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, אך למעשה קיזזה מהסכום שהתקבל בתקופה זו את גובה ההוצאות הקבועות בפועל בתקופות הזכאות הנוספות, שבהן הוחלט על בחינת ההוצאות הקבועות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

28. החלטה לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל ולהסתפק במענקים שכבר ניתנו בתקופות קודמות שונה מההחלטה לדחות את המענק. נקודת המוצא היא כי העוררת זכאית למענק בכל תקופות הזכאות שבהן חלה ירידת מחזורים. אילו הייתה ההחלטה מתקבלת מלכתחילה בד בבד ביחס לכל התקופות הללו, ההחלטה הייתה לצמצם את גובה המענק ולפרוס אותו באופן שווה על כל תקופות הזכאות. ההחלטה להותיר את המענק רק בתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 ולא לפרוס אותו באופן שווה על כל התקופות היא פועל יוצא של סדר קבלת ההחלטות, ואין בה כדי להעיד על היעדר זכאות מענק בתקופות הנוספות. לפיכך, ההחלטה של המשיבה לסווג את ההחלטה בתקופות הזכאות הנדונות כ"דחייה" – אינה נכונה.

29. הגם שהתוצאה של החלטת המשיבה זהה בפועל לדחייה, יש לסיווג כ"דחייה" השלכות נוספות. ההשלכה העיקרית והחשובה לענייננו היא הזכאות למענק פגיעה ממושכת – שאחד התנאים לקבלתו הוא זכאות למענק ב-3 תקופות זכאות בשנת 2020. המשיבה הסכימה להכיר בזכאותה של העוררת למענק פגיעה ממושכת, ואולם העירה כי הסכימה לכך רק על מנת להגיע להסכמה בין הצדדים ובתנאי שיושבו המקדמות. ההסתייגות של המשיבה אינה מקובלת עלינו. אין מדובר רק במחווה של רצון טוב – כך צריכה המשיבה לנהוג לכתחילה.

30. אנו ערים לעובדה שהמענק שהעוררת קיבלה בתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 מכסה מעל ומעבר להוצאותיה הקבועות. מכתב התשובה עולה שלדעת המשיבה יש בכך מענה לחסרון הכיס שנגרם לעוררת. אולם לטעמנו לא די בכך – המשיבה החליטה שלא לתקן את החלטתה לעניין תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, אלא להתייחס לתקופות הזכאות שמכאן ואילך בלבד, וטעמיה עימה. מכאן שהמענק בתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 עומד בעינו, ואין מקום לקזז בגינו את מענק הפגיעה הממושכת שהעוררת זכאית לה.

31. בשולי הדברים נעיר כי הסיווג של בקשה למענק ככזו שנדחתה משפיע גם על זכאות להנחה בארנונה, שניתנת רק בתקופות שבהן חלה ירידת מחזורים ורק אם העסק זכאי למענק הוצאות קבועות (ראו סעיף 33א לתקנות ההסדרים במשק המדינה (הנחה מארנונה), תשנ"ג-1993). לא מן הנמנע כי יש לכך השלכה גם על העוררת, והדברים מופנים לתשומת ליבה.

איחור בהחלטה בהשגה

32. העוררת הגישה השגה ביום 17.11.2020, וההחלטה התקבלה ביום 5.8.2021, דהיינו – בחלוף 261 ימים. בהתאם להוראות החוק, המשיבה נדרשת לקבל החלטה בהשגה בתוך 120 ימים, כך שמדובר באיחור ניכר ומשמעותי – איחור של 5.5 חודשים.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

33. השאלה האם איחור במתן ההשגה מוביל למסקנה שההשגה "התיישנה" ושיש לקבל אותה באופן אוטומטי, נדונה בפסיקת בתי המשפט בהקשרים שונים, וכן נדונה לאחרונה בפסיקת בית המשפט המחוזי בחיפה, בעניין **ב.ג. בטחון**, בנוגע להשגות מכוח חוק התוכנית הכלכלית.

34. פסק הדין המנחה בסוגיה זו ניתן בבית המשפט העליון – עע"מ 1386/04 **המועצה הארצית לתכנון ובניה נ' עמותת נאות ראש העין ע"ר** (ניתן ביום 20.5.2018; להלן – **עניין המועצה הארצית לתכנון ובניה**). בפסק הדין, מבחין בית המשפט בין הסדרים שבהם המועד למתן החלטה הוא מחייב, שסטייה ממנו גוררת סנקציה שנקבעה בחוק, לבין הסדרים שבהם קביעת המועד היא בעלת אופי מנחה או מדריך בלבד. בית המשפט קובע כי האבחנה בין מועד מחייב ובין מועד מנחה תלויה באופי ההסדר ובתכליתו, כאשר במקרים שבהם לא נקבעה בחוק הוראה מפורשת לגבי תוצאות החריגה מן המועד, קיימת "**חזקה פרשנית... כי מדובר בנורמה המגדירה מסגרת זמן לפעולה שהיא בעלת אופי מנחה ומדריך בלבד, ואיננה בעלת אופי מחייב**". 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.

35. בעניין **ב.ג. בטחון**, שניתן לאחרונה, דן בית המשפט המחוזי במשמעות שיש ליתן לאיחור במתן החלטה בהשגה על מענקי הוצאות קבועות לפי חוק התוכנית הכלכלית (פיסקאות 81-98 להחלטה). בית המשפט קבע כי ההבחנה הקיימת בפסיקה בין "מועד מחייב" לבין "מועד מנחה" תלויה בעיקר בתכלית ההסדר החקיקתי; צוין כי בענייננו, 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 כמנחה בלבד. במקרה הספציפי, עמד בית המשפט על נסיבות האיחור ועל ההסברים שניתנו לו, וציין כי היה מקום לקבל הערר גם מן הטעם הזה (בנוסף לעילה העיקרית שבגינה התקבל הערעור).

36. יש לציין כי בית המשפט העיר שלא כל איחור מביא בחשבון לפסילת ההחלטה, וכי יש לתת את הדעת למשך האיחור ולנימוקים שניתנו לאיחור בהחלטה בהשגה. יוער עוד כי בית המשפט דן בעניין זה "בבחינת למעלה מן הצורך", לאחר שטענות המערערת התקבלו מטעמים אחרים. מכל מקום, מפסק הדין עולה כי במסגרת הביקורת השיפוטית על איחור בהחלטה בהשגה, יש לתת משקל של ממש לתכלית ההסדר – הרצון להעניק לעסקים סיוע חירום, והצורך לתתו בהליך יעיל ומהיר.

37. החלטה זו עולה בקנה אחד עם החלטות קודמות של ועדת הערר בנושא זה. בערר 1007-20 **אבנר נוקראי ייעוץ חשבונאי בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 28.4.2021), נקבע כי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

במקרים בהם חרזה המשיבה מהמועדים הקבועים בהחלטת הממשלה ובחוק, יש לעובדה זו השפעה במסגרת בחינת סבירות ההחלטה, וכן צוין כי ניתן לנקוט בצעדים נוספים כגון פסיקת הוצאות או שלילתן (פיסקאות 35-37 להחלטה; וראו גם ערר 1023-21 כ.מ סלאמה יזמות עסקית בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 4.5.2021). כך נפסק בפועל גם בעניין נ.ע הנדסה – הוועדה עמדה על כך שהאיחור בהחלטה בהשגה אינו מתיישב עם תכלית המענק, וקבעה כי המשיבה תישא בהוצאות העוררת וכן בהפרשי ריבית והצמדה (פיסקאות 80-84 96). נושא זה נדון בהחלטות נוספות של ועדת הערר (וראו ערר 1795-21 חיים ישראלי ובניו בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 18.1.2022; להלן – עניין חיים ישראלי); ערר 1664-21 ארג'נטרו אחזקות בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 31.1.2022)).

38. על התוצאות המעשיות של הפגם במקרה של האיחור בהחלטה בהשגה עמדנו בהחלטה בעניין חיים ישראלי, בה ציינו את הדברים הבאים :

"אכן, איחור במתן החלטה בהשגה הוא פגם בהליך המינהלי, והוא מהווה שיקול במסגרת הביקורת השיפוטית על החלטות רשות המסים. אחד המישורים העיקריים שבהם יש משקל לפגם מעין זה הוא במישור הסבירות – כיוון שהחלטה לדחות את ההשגה נעשתה באיחור ניכר כל כך, היא עלולה להיחשב בלתי סבירה באופן קיצוני, במידה המצדיקה את פסילת ההחלטה. עם זאת, בבחינת סבירות ההחלטה יש לתת את הדעת למכלול הנסיבות והשיקולים שבגינם התקבלה ההחלטה – ומטעם זה, אין מנוס מן המסקנה כי נפקות הפגם נבחנת בכל מקרה לגופו לפי נסיבותיו" (פיסקה 51 להחלטה).

עוד ציינו בעניין חיים ישראלי את הדברים הבאים :

"עם כל הצער שבדבר, עלינו לתת את הדעת גם לכך שהליכים רבים מתנהלים בוועדת הערר לאחר שההחלטה בהשגה התקבלה באיחור. החלטת כלל אוטומטי לפיו כל החלטה שהתקבלה באיחור מביאה לקבלת הערר, תעמוד גם היא בניגוד לתכליות העומדות ביסוד המענק, ותהא בלתי סבירה באורח קיצוני" (פיסקה 53 להחלטה).

39. בעניין חיים ישראלי נסובה ההחלטה על השאלה האם מתקיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה, וצינו כי יש משקל לאיחור בהחלטה בהשגה במקרה שהממצאים העובדתיים אינם מובהקים די הצורך (פיסקה 52 להחלטה; וראו ערר 1947-21 סנסה ייצור נייר בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 2.2.2022), פיסקה 41 להחלטה). באופן דומה, אנו סבורים 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.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

40. יחד עם זאת בענייננו, כפי שהובהר לעיל, לא מצאנו מקום לספק כי ההחלטה לבחון את ההוצאות הקבועות של העוררת בפועל היא החלטה סבירה ומוצדקת. מדובר במקרה מובהק, שבו ההוצאות הקבועות של העוררת הן מרכיב שולי ונמוך ביותר. ההחלטה לעשות שימוש בסמכות לסטות מן הנוסחה היא מבוססת היטב, בפרט לנוכח הפער העצום בין הסכום שהתבקש לפי הנוסחה לבין סכום ההוצאות הקבועות בפועל. בנסיבות כאלה, נכונה המסקנה ההפוכה – קבלת הערר בשל האיחור בלבד תהא בלתי סבירה באורח קיצוני.

41. לצד זאת, נזכיר כי לאיחור בהחלטה בהשגה עשוי להצדיק במקרים מסוימים פסיקת הוצאות נגד המשיבה. במהלך הדיון, הצביעה ב"כ המשיבה על פסיקת ההוצאות לחובת המדינה כפתרון ראוי ומתבקש במקרה של איחור בהשגה, במקרים שבהם נגרם נזק לעורר. מטבע הדברים, לרוב לא תיפסקנה הוצאות לטובת הצד שטענותיו נדחו, אלא שבענייננו – קיבלנו את טענות העוררת – גם אם באופן חלקי בלבד, לעניין הזכאות למענק פגיעה ממושכת. על כן לטעמנו, יש הצדקה לפסוק לטובת העוררת סכום נוסף לכיסוי הוצאותיה בערר.

סיכום

42. מכל הטעמים המפורטים לעיל, אנו דוחים את הסעד העיקרי שהתבקש בערר, וקובעים כי ההחלטה לבסס את המענקים לתקופת הזכאות הנדונה על ההוצאות הקבועות של העוררת בפועל ולא להוסיף על המענק שכבר התקבל בתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 – תעמוד בעינה.

43. לצד זאת, קיבלנו את טענת העוררת לכך שהיא זכאית למענק פגיעה ממושכת – בסך של 44,128 ש"ח, הנגזר מהמענק שהיא קיבלה בפועל כאמור.

44. בנוסף, כאמור בפסקה 41 לעיל, יהיה על המשיבה לשלם הוצאות לעוררת בסך של 2,000 ₪.

45. הוועדה ערה לכך שהעוררת נדרשת על ידי המשיבה להשיב מקדמות ששולמו לה בקשר לבקשות שנדחו. בחישוב יתרת התשלום, שני הסכומים האמורים לעיל יזקפו לזכות העוררת.

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



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ניתנה היום, י"ד אדר א תשפ"ב, 15/02/2022, בהעדר הצדדים.

2133-21

טניה חכמוב, רו"ח
נציגת ציבור

ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה