



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 22-2938

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

העוררת: א.ר. דינאמיק, נסיעות ותיירות (1994) בע"מ מס' 512003971
ע"י ב"כ עו"ד מיכל פוירשטיין ריינפלד

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

העובדות הצריכות לעניין

1. העוררת היא חברה העוסקת בתחום התיירות ומתמחה בתחום התיירות העסקית.
2. להשלמת התמונה יצוין כי מלבד תקופת הזכאות נשוא הערר שבפנינו, לעוררת אושרו מענקים לתקופות הזכאות מרץ-אפריל 2020; מאי-יוני 2020; נובמבר-דצמבר 2020; ינואר-פברואר 2021; מאי יוני 2021 וכן מענק בעד פגיעה ממושכת.
3. העוררת הגישה בקשות למענקי הוצאות קבועות עבור מספר תקופות זכאות, ובכללן תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2021, בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **החוק** או **חוק התכנית לסיוע כלכלי**).
4. ביום 6.1.2022 ניתנה החלטת המשיבה בבקשת העוררת למענק עבור תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2021. בהחלטה צוין כי סכום המענק הנדרש עולה משמעותית על סכום ההוצאות הקבועות בעסק בתקופת הזכאות, ועל כן מבדיקת מאזן בוחן נמצא שסך ההוצאות הקבועות לתקופת הזכאות הן בסך 61,144 ₪.
5. ביום 3.2.2022 הגישה העוררת השגה על החלטת המשיבה. בהשגה טענה העוררת כי המשיבה לא כללה בהחלטתה כל הצדקה לסטייה מהנוסחה לחישוב המענק, וכן כי סכום הוצאות השכר הנחסכות שצוין בהחלטת המשיבה שגוי. לפיכך ביקשה העוררת לאשר את המענק בהתאם לנוסחה הקבועה בחוק, בסכום של 70,443 ₪.
6. ביום 7.9.2022 ניתנה החלטת המשיבה בהשגה. בהחלטה קבעה המשיבה כי לא נמצא קשר סיבתי בין הירידה הנקודתית בהכנסות לבין הקורונה, כיוון שגם בתקופות ללא הגבלות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

קורונה, לא דיווחה העוררת על הכנסות בשיעור דומה להכנסות בשנת 2019. בנוסף קבעה המשיבה כי החברה מוחרגת מהגדרת עוסק על פי סעיף 8 לחוק וציינה כי קיים פער משמעותי בין סכום התשומות שקיזזה העוררת בתקופות הזכאות ינואר-פברואר 2021 ומרץ-אפריל 2021 לבין סכומי המענקים שהתבקשו לתקופות אלו, ולכן צריכה להיערך בדיקה להוצאות הקבועות בעסק. צוין כי על פי דוח 2020 סכום ההוצאות הקבועות בעסק הוא 23,540 ₪ על פי הסעיפים "שירותים מקצועיים" ו"מסים ואגרות". צוין שסך המענקים שכבר אושר גבוה משמעותית מסכום ההוצאות הקבועות ועל כן לא אושר מענק עבור תקופה זו.

7. כנגד החלטה זו הגישה העוררת את הערר שבפנינו.

טענות הצדדים

עיקר טענות העוררת

8. בכתב הערר טענה העוררת כי אין הצדקה לחישוב המענק על פי ההוצאות הקבועות בפועל מקום שהפער בין ההוצאות הקבועות למענק אינו קיצוני ומופרז, והפנתה בעניין זה לערר 1750-21 אינקוגניטו מוסיקה (2002) בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 13.2.2022); להלן – עניין אינקוגניטו).

9. העוררת טענה כי בעסק מתחום ענף התיירות שנפגע באופן הקשה ביותר בעטיה של מגפת הקורונה אין מקום לבדיקה דקדקנית של ההוצאות הקבועות. סכום המענק שהתבקש על ידי העוררת עמד על 70,443 ₪ ואילו המשיבה קבעה כי סכום ההוצאות הקבועות עומד על סך של 61,144 ₪, ולפיכך התערבה בשיעור המקדם. הפער הקטן בין ההוצאות הקבועות המחושבות לבין גובה המענק הנתבע לא הצדיק התערבות בגובה המענק.

10. העוררת ציינה כי ספגה הפסדים כבדים כתוצאה ממגפת הקורונה ובנוסף להוצאות הקבועות שצוינו על ידי המשיבה, יש לייחס לתקופת המענק גם הוצאות שכר משנת 2020 בגין שיווק ופרסום שירדו לטמיון.

11. ביחס להכרה בהוצאות שירדו לטמיון טענה העוררת כי נוכח הפגיעה הקשה נאלצו מנהלי החברה לחסוך בהוצאות ולהימנע ממשכת שכר, אולם ברור כי ללא עבודתם לא היתה כל תקומה לפעילות החברה, ולפיכך יש להכיר בהוצאות השכר שדווחו לרשות המסים כהוצאות קבועות לצורך חישוב המענק.

12. בנוגע לקשר הסיבתי ציינה העוררת כי ענף התיירות הוא הענף שנפגע באופן הקשה ביותר ממגפת הקורונה, וכפועל יוצא מהתמחותה הספציפית של העוררת בתחום התיירות לעסקים, נפגעה העוררת באופן קשה עוד יותר. קביעת המשיבה כי אין קשר סיבתי בין מגפת הקורונה לבין ירידת המחזוריים של העוררת הינה לעג לרש בהתחשב בתחום עיסוקה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- הודגש כי בהתאם לדו"חות ה-ESNA של העוררת, מחזורי ההכנסות של העוררת היו יציבים עד לפרוץ מגפת הקורונה והירידה החדה בהכנסותיה החלה עם פרוץ המגפה.
13. בנוגע לקביעת המשיבה כי העוררת מוחרגת מהגדרת עוסק טענה העוררת כי המשיבה לא נימקה באיזו עילה מוחרגת העוררת מהגדרת עוסק, ומשקבעה המשיבה בהחלטתה מיום 6.1.2022 כי העוררת נשאה בהוצאות קבועות בגובה 61,000 ₪, אין בסיס לטענה שהעוררת מוחרגת מהגדרת עוסק. עוד נטען כי העוררת המשיכה לפעול במרץ כל העת מול לקוחותיה ומול הספקים בישראל ובחו"ל ונאלצה להשקיע משאבים וכוח אדם בביטול עסקאות. עובדי החברה המשיכו לבצע פעילות שיווק ומכירה ללא הפסקה. משכך, העוררת לא סגרה את עסקה והיא זכאית למענק.
14. העוררת הפנתה לדוח רווח והפסד לשנת 2021 וכן למאזן בוחן לשנת 2022 המציג את המשך פעילותה של העוררת בשנת 2022 שהינה תוצאת העבודה המאומצת שהשקיעה העוררת במהלך כל שנת 2021.
15. **בתגובה לכתב התשובה** שהגישה העוררת צוין כי ההחלטה בהשגה ניתנה באיחור של חודשים רבים תוך שהיא מפנה לפסק הדין של בית המשפט העליון בעניין פודולסקי (בר"מ 22/7502 רשות המסים נ' פודולסקי, ניתן ביום 23.1.2023; להלן – עניין פודולסקי).
16. העוררת שבה והרחיבה בעניין הקשר הסיבתי, וציינה כי בהתאם לפסיקת בית המשפט בעניין פודולסקי קיימת הנחת מוצא עובדתית בדבר קיומו של קשר סיבתי והעוסק אינו נדרש להוכיח את הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי. רק במקרים בהם מצביעה רשות המסים על ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי, מועבר נטל ההוכחה אל העוסק.
17. נטען כי אין הצדקה לבדיקה דקדקנית של ההוצאות הקבועות בהתחשב בתחום עיסוקה ובפגיעה שספגה העוררת. בנוסף, בהתאם לפסיקת ועדת הערר כאשר חברה מפסידה סכומים עצומים גם לאחר תשלום המענקים, הרי שהמענק אינו חורג מתכליתו.
18. עוד נטען כי טענת המשיבה לפיה בין החודשים יולי 2021 ליוני 2022 לא חזרה החברה להכנסות שדווחו על ידה לשנת 2019, הנה מופרכת וחסרת בסיס. חודשים נובמבר-דצמבר 2021 וינואר-פברואר 2022 הינם חודשים בהם ענף התיירות נפגע אנושות כתוצאה מנגיף האומיקרון. בנוסף טענה העוררת כי אין להשוות בין תנועת הנוסעים בנתב"ג בשנת 2019 לתנועת הנוסעים בשנת 2021 והפנתה לדו"חות של נמל התעופה בן-גוריון המעידים על ירידה משמעותית בתנועת הנוסעים בטיסות בינלאומיות בחודשים ינואר עד אפריל 2021.
19. לבסוף ציינה העוררת כי בהתאם לפסיקת ועדות הערר, המענק אינו מוגבל לגובה ההוצאות הקבועות בפועל, וכאשר סכום המענקים אינו חורג מתכלית החוק אין הצדקה לבחינת ההוצאות הקבועות. כמו כן, בבחינת ההוצאות הקבועות יש להביא גם הוצאות שירדו לטמיון, ולפיכך גם אם היה מקום ללכת לשיטת המשיבה הפנתה העוררת להוצאות שונות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

המופיעות בדוח הכספי לשנת 2020 שיש לקחתן בחשבון.

עיקר טענות המשיבה

20. בכתב התשובה טענה המשיבה כי במקרה דנן נראות אינדיקציות ברורות להיעדר קשר סיבתי, וכי אין די בירידת המחזורים כשלעצמה כדי לבסס זכאות למענק, ועל העוררת מוטל הנטל להוכיח כי ירידת המחזורים נובעת במלואה מנגיף הקורונה, בפרט כאשר הצביעה המשיבה על אינדיקציות המראות כי ירידת המחזורים אינה נובעת כולה מנגיף הקורונה.

21. בנוגע לבחינת ההוצאות הקבועות של העוררת, טענה המשיבה כי בהתאם להחלטת וועדת הערר בעניין **אינקוגניטו**, במקרה בו התברר בדיעבד כי קיים "פער קיצוני ומופרז" בין המענק המבוקש להוצאות הקבועות, די בכך כדי להצדיק את הפעלת הסמכות להתערב במקדם ההוצאות הקבועות. המשיבה הפנתה לפער בין סכום המענק המבוקש (70,443 ₪) לסכום התשומות אותו קיזזה העוררת מול מע"מ (6,664 ₪) וטענה כי מדובר בעיוות ביישום הנוסחה שבחוק, וכן בפער קיצוני ומופרז שמחייב התערבות במקדם. נוכח פער זה פנתה המשיבה לדוח השנתי של העוררת לשנת 2020 ומצאה כי ההוצאות הקבועות עומדות על סך של 23,540 ₪ בלבד.

22. אשר לטענת העוררת להכרה בהוצאות שהוצאו טרם תקופת המגפה לצורך ביצוע עסקאות שבוטלו, טענה המשיבה כי מדובר בהוצאות שהוציאה העוררת לשמר את פעילות החברה לצורך ייצור הכנסה, ומכאן שאינן הוצאות קבועות.

23. לעניין הכרה בהוצאות שכר כהוצאה קבועה, טענה המשיבה כי בהחלטות וועדות הערר בהן הוכר שכר כהוצאה קבועה דובר בשכר מנהל ולא בשכר של עובדי החברה, ואילו בענייננו מתבקשות הוצאות שכר של העובדים. בנוסף נטען כי העוררת לא שילמה הוצאות שכר לעובדים בשנת 2020, וכן כי לא צוין האם הוצאות השכר כוללות שכר בעלי שליטה והאם הוגשה בקשה למענק לבעלי שליטה.

24. אשר להחרגת העוררת מהגדרת עוסק, הפנתה המשיבה להוראת ס"ק (8) להגדרת עוסק בחוק וציינה כי העוררת דיווחה על אפס הכנסות החל מחודש ינואר 2021 ועד חודש אפריל 2021, וכן כי חלה ירידה ניכרת בתשומות שדיווחה למע"מ, ומשכך מתקיימים שני התנאים שנקבעו בחוק והעוררת מוחרגת מהגדרת עוסק. לטענת המשיבה, חידוש הפעילות בשנת 2022 אינו רלוונטי לעניין החלת החריג, המתייחס לתקופת הזכאות שלגביה מבוקש המענק.

25. בנוגע לשינוי החלטת המשיבה משלב הבקשה, טענה המשיבה כי אין היא כבולה לנימוקי הדחיה שהועלו בשלב הבקשה וכי בהתאם לפסיקות הוועדה, ניתן להעלות בשלב ההשגה ואף בכתב התשובה טענות חדשות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

26. בעניין האיחור במתן ההחלטה בהשגה טענה המשיבה בהרחבה כי המועד לקבלת החלטה בהשגה נקבע ללא סנקציה בצדו, בשונה מהוראות מקבילות בחוקי מס אחרים, וכי הדבר נעשה בכוונת מכוון. הודגש כי המשיבה מטפלת במספר רב של השגות, הרבה מעל הצפי וההיערכות הראשונית, כאשר היקפי הטיפול בבקשות ובהשגות הוא חסר תקדים. עוד נטען כי המחוקק קבע פתרון לעיכוב אפשרי במתן ההחלטות בדמות המנגנון לתשלום מקדמות על חשבון המענק כפי ששולם לעוררת במקרה זה. המשיבה הוסיפה כי העוררת לא השיבה את המקדמה כנדרש ולמרות זאת היא מבקשת סעד מוועדת הערר. בנוסף נטען כי ניתן לרפא את הפגם בסנקציות חלופיות כגון פסיקת הוצאות או הימנעות מפסיקת הוצאות במקרה שהבקשות נמצאו לא מוצדקות. לבסוף נטען כי היה על העוררת להגיש ערר מיד עם חלוף המועד ומשלא עשתה כן היא מושתקת מלטעון נגד האיחור.

27. עוד הפנתה המשיבה למספר פסקי דין של בתי המשפט המחוזיים שהתייחסו לסוגיה זו: עמ"נ (תל אביב-יפו) 40318-12-21 פליסידד (פיסגה) בע"מ נ' רשות המסים בישראל (פורסם בנבו, 13.11.2022; להלן – עניין פליסידד); עמ"נ (מרכז) 62994-01-22 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 30.11.2022; להלן – עניין מגדלי ברקת); עמ"נ 49628-08-22 הגר רם תשתיות בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 2.12.2022).

28. ביום 8.2.2023 התקיים דיון בערר, בהיוועדות חזותית. בדיון העירה הוועדה למשיבה כי לעמדת הוועדה אין מקום להעלאת טענה בדבר היעדר קשר סיבתי במקרה דנן, והדיון נסוב אודות הוצאותיה הקבועות של העוררת. בסיומו של הדיון הציעה הוועדה לצדדים הצעת פשרה. העוררת דחתה את ההצעה ולפיכך אנו נדרשים למתן החלטה סופית.

דיון והכרעה

29. לאחר שבחנו את כתבי הטענות ושמענו את הצדדים, מצאנו כי דין הערר להתקבל באופן חלקי.

30. מסקנתנו היא כי מתקיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים של העוררת בתקופות הזכאות למגיפת הקורונה. יחד עם זאת, מצאנו כי יש מקום לבחון את הוצאותיה הקבועות של העוררת ולקבוע את המענק בגובה ההוצאות הקבועות בפועל. נפרט להלן את הטעמים להחלטתנו.

דרישת הקשר הסיבתי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

31. חוק התכנית לסיוע כלכלי מורה על מתן מענקים לעסקים שנפגעו בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה, בתקופות שנקבעו בחוק. תנאי סף לקבלת המענק הוא כי חלה ירידה בין מחזור ההכנסות של העסק בתקופת הבסיס למחזור ההכנסות בתקופת הזכאות, בשיעור שנקבע בחוק. תנאי נוסף הוא כי הירידה במחזורי העסקאות "נגרמה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה החדש" (סעיף 38(3) לחוק); כלומר, רק אם קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה.

32. החוק אינו קובע כי על מבקש המענק להוכיח את הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי. בפסיקת בית המשפט העליון בעניין פודולסקי נקבע כי לצורך הוכחת קיומו של הקשר הסיבתי, די בהצבעה על נתוני ירידת המחזורים בהתאם לקבוע בחוק. ככל שמבקשת רשות המיסים לטעון כי נותק הקשר הסיבתי, עליה להציג ראיות לכאורה לכך. ככל שתעשה כן, יעבור נטל ההוכחה לכתפי העוסק לביסוס קיומו של קשר זה.

33. בפסיקה קודמת של בית המשפט המחוזי הובהר כי לצורך העברת הנטל נדרשת רשות המיסים להצביע על "ממצאים עובדתיים מהימנים" המעמידים בספק את קיומו של קשר סיבתי (ראו עמ"נ 21-06-27710 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, לוי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המסים בישראל (ניתן ביום 3.1.2022; להלן – עניין בטחון הצפון), פסקה 53).

הקשר הסיבתי בעניינה של העוררת

34. המשיבה נסמכה על נתוני ההכנסות של העוררת בין החודשים יולי 2021 עד יוני 2022 וטענה כי העובדה שהעוררת לא הצליחה לחזור בחודשים אלו להכנסות שדווחו על ידה בשנת 2019, מעידה על היעדר קשר סיבתי.

35. אנו דוחים טענה זו מכל וכל. כפי שהערנו בדיון, בשים לב לתחום עיסוקה של העוררת ולירידה הדרמטית בהכנסותיה החל מהתפרצות מגיפת הקורונה בחודש מרץ 2020 ועד לחודש יוני 2021, המשתקפת באופן ברור מדיווחי ה-ESNA של העוררת, לא היה מקום לטענה זו בעניינה של העוררת ויש להצטער על כך שהמשיבה טרחה לחזור על כך גם בכתב התשובה לערר.

36. בהתחשב בתחום עיסוקה, העובדה שבמחצית השניה של שנת 2021 ובתחילת שנת 2022 לא רשמה העוררת הכנסות בשיעור דומה להכנסותיה בשנת 2019, אינה מעידה על היעדר קשר סיבתי לקורונה. העוררת ספגה פגיעה קשה ביותר כתוצאה ממגיפת הקורונה; ההתאוששות מפגיעה זו עשויה להיות מורכבת ואיטית. בהקשר זה מקובלים עלינו הסברי העוררת בדבר הקושי להתאושש בשל התמחותה הספציפית בתחום התיירות לעסקים ולשינויים שחלו בתחום זה במהלך תקופת הקורונה (ראו סעיפים 27-21 לכתב הערר). בנוסף, כפי שציינה העוררת, בחודשים נובמבר 2021 – פברואר 2022 התפשט נגיף האומיקרון שבגיניו הוטלו



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הגבלות נוספות בתחום התיירות והתעופה בארץ ובעולם, אשר באופן טבעי השפיעו באופן ישיר על פעילותן של חברות התיירות בכלל והעוררת בפרט.

37. משקבענו כי קיים קשר סיבתי מובהק בין הירידה בהכנסותיה של העוררת בתקופת הזכאות לנגיף הקורונה, נפנה לבחון את טענות הצדדים בעניין הוצאותיה הקבועות של העוררת.

החרגה מהגדרת "עוסק" בשל ירידה ניכרת בהוצאות ודיווח על מחזורי אפס בתקופת הזכאות

38. המשיבה טענה כי העוררת מוחרגת מהגדרת "עוסק" וכן כי קיים פער משמעותי בין סכום המענק המבוקש לתשומות שדווחו על ידי העוררת בתקופת הזכאות, ועל כן קיימת הצדקה לבחינת הוצאותיה הקבועות בפועל.

39. הגדרת "עוסק" בסעיף 7 לחוק קובעת כי לעניין החוק "עוסק" הוא "חייב במס כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף". בהמשך מפורטת רשימה של מצבים שונים בהם עסק יוחרג מהגדרת "עוסק" ולא יהיה זכאי למענק. החריג הרלוונטי לענייננו מצוי בסעיף קטן (8) להגדרת עוסק, ולפיו "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".

40. בהתאם לאמור בהוראה זה, יראו עסק כסגור אף אם לא דיווח על סגירתו בפועל, בהתקיים שני תנאים מצטברים: האחד, כי חלה "ירידה ניכרת" בהוצאות שהוציא העסק לצורך ייצור הכנסה והשני, דיווח על מחזור עסקאות בשיעור אפס בתקופת הזכאות. הרציונל להחרגה זו נעוץ בהנחה שעסק שבפועל לא היתה בו פעילות – גם אם לא נסגר באופן פורמלי – הרי שהוא אינו נושא בהוצאות קבועות ומשכך אינו זכאי למענק. כך נכתב לעניין זה בדברי ההסבר להצעת החוק:

"מוצע להחריג מהגדרת "עוסק" כל עסק שדיווח לרשות המסים על סגירתו, עסק שהיתה ירידה מהותית בהוצאותיו לצורך ייצור הכנסה בעסקו, והוא דיווח על מחזור עסקאות של אפס בתקופה שבעדה הוא מבקש מענק, וכן עסק שבשלושת החודשים שקדמו לחודש מרס 2020 דיווח על מחזור עסקאות בסכום אפס. לעסקים אלה אין עוד הוצאות קבועות שהם משלמים והמענק נועד לפצות בשלהן" (הצעת החוק, עמודים 453-454)

41. עם זאת, בהחלטות שונות של ועדות הערר נקבע ביחס להוראה זו כי על אף שלכאורה מוחרג העוסק מזכאות למענק, ככל שיוכיח כי למרות הקפאת הפעילות או צמצומה נשא העסק בהוצאות קבועות בתקופה זו, קיימת הצדקה למתן מענק בגובה ההוצאות הקבועות בפועל (ראו ערר 1459-21 אדואר סליבא נ' רשות המסים (ניתן ביום 30.9.2021); ערר 1442-21 שירי צפנת בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 10.10.2021); ערר 1607-21 רפול גבאלי נ' רשות המסים (ניתן ביום 2.11.2021); ערר 1240-21 חבל ארץ אסטרטגיות נדלן בע"מ נ' 7



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- רשות המסים** (ניתן ביום 15.11.21); ערר 1431-21 **הקשר הישראלי תירות נ' רשות המיסים** (ניתן ביום 7.4.2022); ערר אולימפוס).
42. יצוין כי עמדה זו תואמת את האופן בו נוהגת המשיבה בפועל. כך, במסמך הבהרות לחישוב המענק שפרסמה המשיבה ביום 12.12.2021, בפסקה 3 נקבע: **"...יודגש שבמידה והעוסק יוכיח שבתקופת המענק הוצאו הוצאות קבועות שלא היה ניתן לחסוך – העוסק יקבל פיצוי בגובה אותם הוצאות"** (פורסם באתר רשות המיסים).
43. כמו כן, בעניין **אינקוגניטו** צוין כי אחד מהמקרים החריגים שבהם קיימת הצדקה ברורה לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל הוא כשמדובר בעסקים שחלה ירידה ניכרת בהוצאותיהם (ראו פסקה 70 להחלטה).
44. האם במקרה שלפנינו קיימת הצדקה לקביעת המענק בגובה ההוצאות הקבועות?
- מעיון בדיווחי ההכנסות של העוררת למע"מ עולה כי בתקופת הזכאות שבנדון (ובין החודשים ינואר עד מאי 2021) דיווחה העוררת על הכנסות בשיעור אפס. עוד עולה כי אכן חלה ירידה ניכרת בסכום התשומות שקוּזו מול מע"מ בתקופת הזכאות, העומד על 6,664 ₪, בהשוואה לסכום התשומות שקוּזו בתקופה המקבילה בשנת 2019, העומד על 133,417 ₪. גם בהשוואה שנתית נראה כי חלה ירידה ניכרת בדיווח התשומות – בשנת 2019 דיווחה העוררת על תשומות בסך של 571,772 ₪ ובשנת 2021 כולה סכום התשומות שדווח למע"מ עמד על 34,868 ₪.
45. בנסיבות אלו, בין אם בשל העובדה שמתקיימים התנאים להחרגה מהגדרת עוסק בתקופת הזכאות דנן, ובין אם בשל הפער המשמעותי בין סכום התשומות המדווח לסכום המענק המבוקש, קיימת הצדקה לבחון את הוצאותיה הקבועות של העוררת ביחס לתקופה זו.

חישוב ההוצאות הקבועות של העוררת

46. במקרים שבהם יש הצדקה לבחינת ההוצאות הקבועות, יש צורך לבדוק את הדו"חות הכספיים לצורך חילוץ רכיבי ההוצאה הרלוונטיים. החוק אינו מגדיר מהן "הוצאות קבועות" ועל כן נקבע כי הסיווג של הוצאות כקבועות נעשה בהתאם לשאלה האם מדובר בהוצאות שלא ניתן להימנע מהן, תוך נקיטת פרשנות מרחיבה ומיטיבה בעניין זה (ראו ערר 1031-21 **אי איי סי אייזנברג אגר. קומפני ישראל בע"מ נ' רשות המיסים**, (ניתן ביום 21.06.2021; להלן – **עניין אייזנברג**), פסקאות 18-19; **עניין אינקוגניטו**, פסקה 43; ערר 1254-22 **בייבל לנד פילגרימייגס בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 6.6.2022; **ערר ב.ג. ביטחון**, פסקה 57; ערר 1039-22 **תריסי רוני נ' רשות המיסים** (ניתן ביום 25.8.2022; פסקה 44).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

47. כאמור, בהחלטה בהשגה קבעה המשיבה על בסיס הדו"ח הכספי של העוררת לשנת 2020 כי הוצאותיה הקבועות לשנת 2020 עמדו על 23,540 ₪, על פי הסעיפים: שירותים מקצועיים, מיסים ואגרות.
48. מבחינת הדו"ח הכספי לשנת 2020 עולה כי סך ההוצאות הקבועות של העוררת לשנה זו עמד על 90,559 ₪, בהתאם לסעיפים: אחזקת משרד וציוד; שירותים מקצועיים; מיסים ואגרות; דואר, טלפון ותקשורת, ריבית ועמלות. בהתאם לכך, **סכום ההוצאות הקבועות לתקופה דו-חודשית עומד על 15,093 ₪.**
49. בכתב הערר טענה העוררת בכלליות כי יש להוסיף את הוצאות שכר העובדים בשנת 2020 שעמלו לשמר את מעט הפעילות שניתן היה לבצע. בדיון הסבירה ב"כ העוררת כי יש הוצאות של רכיב שכר שלא נרשמו ומבלי עבודתם של העובדים לא ניתן היה לשמר את פעילות החברה.
50. אין בידינו לקבל טענה זו. ראשית, בדו"חות הכספיים לשנת 2020 ולשנת 2021 לא דווחו הוצאות שכר כלל. גם אם נצא מנקודת הנחה שהיו עובדים שעבדו בתקופה זו מבלי למשוך שכר (ראו פרוטוקול הדיון, עמ' 3, שורות 10-13), העוררת לא צירפה כל אסמכתא לתמיכה בטענה זו, לא לגבי מספר העובדים ותפקידם ולא לגבי עלות השכר המשוערת. שנית, בשנת 2020 (וכן בתקופת הזכאות ומאי-יוני 2021 שולמו לעוררת מענקים בהתאם לנוסחה הקבועה בחוק. ככל שהיו הוצאות שירדו לטמיון בשנת 2020 הרי שהן מגולמות בסכומי המענקים ששולמו ואין מקום להביאן בחשבון בחישוב המענק לתקופת מרץ-אפריל 2021.
51. בהתאם לחישוב המפורט לעיל, סכום המענק המבוקש לתקופת הזכאות שבנדון, העומד על 70,443 ₪, גבוה פי 4.5 מסכום ההוצאות הקבועות בפועל של העוררת לתקופה דו-חודשית, בסך של 15,093 ₪. אנו סבורים כי מדובר בפער משמעותי המצדיק את קביעת המענק בהתאם להוצאות הקבועות בפועל, זאת גם על רקע ההצדקה הקיימת לבדיקת ההוצאות הקבועות כמפורט לעיל ובשים לב לכך שלעוררת שולם מענק בסך של 32,442 ₪ עבור תקופת הזכאות מאי-יוני 2021.

האיחור במתן החלטה בהשגה

52. סעיף 20(א)(1) לחוק התכנית לסיוע כלכלי קובע כי החלטה בהשגה תינתן תוך 120 ימים.
53. בפס"ד **בטחון הצפון** דן בית המשפט המחוזי במשמעות שיש ליתן לאיחור במתן החלטה בהשגה, וקבע כי לאור תכלית החוק שהיא מתן סיוע מהיר ויעיל לעסקים שנפגעו על מנת לספק להם "חמצן" בתקופת החירום של נגיף הקורונה, ספק אם ניתן להתייחס למועד הקבוע בחוק למתן החלטה בהשגה כמנחה בלבד. לפיכך נקבע כי היה מקום לקבל את הערר בשל האיחור במתן החלטה בהשגה, שעמד על 68 ימים. בעמ"נ 3720-11-21 **בוריס פודולסקי נ' רשות המיסים** (פורסם בנבו, 15.07.2022; להלן – **עניין פודולסקי**), שב בית



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

המשפט המחוזי על קביעותיו בעניין **בטחון הצפון** לעניין האיחור במתן החלטה בהשגה ותוצאותיו, וקבע כי איחור משמעותי במתן החלטה בהשגה יביא, בשים לב לנסיבות הפרטניות של כל מקרה, לקבלת ההשגה על הסף (ראו פסקאות 88-85, פסקה 113 לפסק הדין).

54. בפסקי דין של בתי משפט מחוזיים אחרים, הוצגה גישה שונה ביחס לאיחור המשיבה במתן ההחלטה בהשגה. כך, בעניין **פליסידיד** נקבע כי אין מקום לקשור בין האיחור בקבלת ההחלטה ואי העמידה במועד לבין קבלת או דחיית ההשגה לגופה, וכי הסנקציה המתאימה במקרה של איחור משמעותי היא פסיקת הוצאות כנגד המשיבה, זאת אף במקרה של אי זכאות למענק (פסקאות 69-66 לפסק הדין).

בעניין **מגדלי ברקת** נקבע שככלל, איחור במתן ההחלטה בהשגה לא יביא לקבלתה. לצד זאת נקבע, כי "במקרים חריגים במיוחד – עצם האיחור במועד מתן ההחלטה בהשגה עלול כשלעצמו ובעיקר בהצטרף לטעמים נוספים ובהתאם לנסיבות המקרה, להביא לכך שערר שהוגש יתקבל" (פסקה 74 לפסק הדין).

55. בעניין **פודולסקי** נקבע ביחס לסוגיה זו, כי בהיעדר קביעה מפורשת בחוק המטילה סנקציה על אי-עמידה במועד, אי-מתן החלטה בהשגה במועד אינה מובילה "אוטומטית" לקבלתה. לצד זאת נקבע כי יש בהחלט לייחס משקל נכבד לעיכוב במתן ההחלטה, בפרט כאשר מדובר בעיכוב משמעותי:

"במכלול הנסיבות, ובהתחשב בשיקול של העומס המוטל על ועדת הערר כמו גם בשיקול של הקופה הציבורית, אני סבורה כי חריגה מהמועד הקבוע בסעיף 20(א)(1) לחוק הסיוע הכלכלי אינה מחייבת את קבלת ההשגה באופן אוטומטי כאשר אין מדובר בעיכוב משמעותי (ראו לעניין זה: ברק-ארז, בעמ' 414-415). לצד זאת, יש בהחלט מקום לייחס משקל נכבד לעיכוב במתן ההחלטה בהשגה, בפרט כאשר מדובר בעיכוב משמעותי. בהיקש מסעיף 6(א) לחוק לתיקון סדרי מינהל (החלטות והנמקות), התשי"ט-1958, ניתן לומר כי אי-עמידה במועד הקבוע לא תביא אמנם לקבלת ההשגה באופן אוטומטי, ואולם במקרה זה על רשות המיסים יוטל נטל הראיה להוכיח כי ההחלטה על דחיית ההשגה הייתה נכונה, מבלי שחזקת התקינות המינהלית תעמוד לימינה." (פסקה 24 לפסק הדין)

56. ההחלטה בהשגה נשוא הערר שבפנינו ניתנה באיחור של 96 ימים מהמועד שנקבע לכך בחוק. בהתאם לעקרונות שנקבעו בפסיקה בעניין זה, אין באיחור כדי להביא לקבלת הערר על הסף, אולם כפי שיובהר בהמשך, מצאנו להביאו בחשבון בפסיקת הוצאות ההליך.

הערות בנוגע להתנהלות המשיבה

57. לקראת סיום, ראינו לנכון להעיר כי דעתנו אינה נוחה מהתנהלות המשיבה בשלבי ההשגה והערר. בהחלטה בדבר אישור המענק קבעה המשיבה את המענק בסכום של כ- 61,000 ₪



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בהתבסס על הוצאות העוררת בהתאם למאזו הבוחן. העוררת הגישה השגה ובה ציינה כי לא הוגש על ידה מאזן בוחן וכי הפער בין סכום המענק המבוקש בסך של כ- 70,000 ₪ לסכום המענק שאושר נובע מחישוב שונה של מרכיב הוצאות השכר הנחסכות. בהמשך לכך ביקשה העוררת לחשב את המענק בהתאם לחישוב הוצאות השכר הנחסכות שצוין בבקשה ושבוצע בהתאם לחוק.

58. תוצאת בחינת ההשגה על ידי המשיבה היתה שלילה מוחלטת של המענק בטענה להיעדר קשר סיבתי ולהחרגה מהגדרת "עוסק".

59. אכן, כפי שנקבע לא אחת בהחלטות ועדת הערר, המשיבה אינה כבולה לנימוקיה משלב בדיקת הבקשה והיא רשאית לשנות את נימוקי הדחיה בשלב ההשגה, ככל שיש הצדקה לכך. עם זאת, שינוי הנימוקים צריך שיעשה בזהירות המצופה מרשות מינהלית ולהתבסס על תשתית עובדתית מהימנה. בענייננו, קביעה בדבר היעדר קשר סיבתי לחברה העוסקת בתחום התיירות אשר מגיפת הקורונה גרמה לה באופן ישיר ומובהק לפגיעה קשה בהכנסותיה, מעוררת קושי של ממש וטוב היה לולא נטענה. בנוסף חזרה המשיבה על טענה זו גם במסגרת הליך הערר ויש להצר על כך.

60. בנסיבות הערר דנו, התנהלות זו, המצטרפת לאיחור שחל במתן ההחלטה בהשגה, מצדיקה לטעמנו פסיקת הוצאות לטובת העוררת על הצד הגבוה.

סוף דבר

61. הערר מתקבל באופן חלקי. סכום המענק לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2021 לו זכאית העוררת, יעמוד על סך 15,093 ₪.

62. מהנימוקים שפורטו לעיל, תישא המשיבה בהוצאות העוררת בסך 10,000 ₪. העוררת תשיב את ההפרש בין המקדמה ששולמה לה לבין סכום המענק בתוספת סכום ההוצאות, תוך 30 ימים מהיום, כשהוא נושא הפרשי הצמדה בהתאם לחוק.

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

ניתנה היום, ל' סיון תשפ"ג, 19/06/2023, בהעדר הצדדים.

2938-22



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ברוך ברוכי, רו"ח
חבר

ליאת קציר-מרגלית, עו"ד
יו"ר הוועדה