



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1137-21

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

העוררת: מ. מוסיקה פלוס בע"מ, ח.פ. 514682509
באמצעות עו"ד סרחיו דקל

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

1. העוררת היא חברה המעניקה שירותי מוסיקה באירועים, בדגש על אירועי חתונה. העוררת הגישה בקשה למענק בעד תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, בהתאם להחלטת הממשלה מס' 5015 (מיום 24.4.2020; להלן – **החלטת הממשלה**). בקשת העוררת למענק התקבלה באופן חלקי, וצוין כי קיימת ירידה טבעית בפעילות העסק, בשיעור 30%, וכי ירידה זו אינה נובעת מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה, והוחלט לתת לעוררת מענק נמוך מזה שביקשה.

2. העוררת הגישה השגה על החלטה זו, ובהחלטה בהשגה חזרה המשיבה על עמדתה, ואף הבהירה כי הירידה במחזורי הפעילות של העוררת בחודשים דצמבר 2019 עד פברואר 2020 גדולה אף יותר, והעוררת הייתה זכאית למענק נמוך יותר על בסיס חישוב זה. בנוסף, ציינה המשיבה בהחלטתה בהשגה כי מצאה שסכום המענק שאושר גבוה מסך ההוצאות הקבועות של העוררת בהתאם למאזן הבוחן שלה. על רקע שיקולים אלה, ציינה המשיבה כי הוחלט "לפנים משורת הדין" שלא להפחית עוד יותר את סכום המענק, אלא להותיר את ההחלטה על כנה. מכאן הערר שבפנינו.

טענות הצדדים

3. בכתב הערר, טענה העוררת כי ענף שירותי המוסיקה לאירועים שבו היא פועלת מתאפיין בשינויים עונתיים. לפי הטענה, רוב הזוגות הצעירים שמזמינים שירותי מוסיקה לאירוע, אינם מתחתנים בחודשי החורף, אלא בחודשי הקיץ, הסתיו והאביב.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

4. לצד זאת, טענה העוררת כי המשיבה חרגה מסמכותה בכך שסטתה מהנוסחה שנקבעה למתן המענקים, והפנתה לפסיקה בדבר הצורך להקפיד על הנוסחה ולא לסטות ממנה.
5. טענה נוספת היא כי המשיבה שגתה בחישוב הוצאות השכר הנחסכות, שכן היה עליה לפעול על פי דרך החישוב שנקבעה בחוק ולא על פי ההנחיה מתאריך 20.8.2020 (שעליה נעמוד בהרחבה להלן). יובהר כי בין שתי שיטות החישוב ישנו פער של למעלה מ-200 אלף ₪ בתוצאה של רכיב הוצאות השכר הנחסכות, ויש לכך השפעה על גובה המענק שהעוררת זכאית לו.
6. עוד טענה העוררת באופן כללי כי המשיבה הפרה את חובת ההגינות כלפיה.
7. בכתב התשובה, עמדה המשיבה על כך שאחד התנאים למתן המענק הוא קיומו של קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין ההתפשטות של נגיף הקורונה, והפנתה לפסיקה המצדיקה חישוב מחדש של נתוני מחזור תקופת הבסיס כאשר ירידת המחזורים נובעת מגורמים נוספים.
8. לגופו של עניין, ציינה המשיבה כי העוררת עצמה הצביעה במסגרת ההשגה על טעם אחר לירידה במחזורי ההכנסות שלה – החורף הקשה ששרר בחודשים ינואר ופברואר 2020, שגרם ללקוחות לדחות את האירוע למועד מאוחר יותר. מכאן הסיקה המשיבה כי הירידה בהכנסותיה של העוררת אינה נובעת מעונתיות, אלא מהחורף הקיצוני ששרר בשנת 2020.
9. אשר לטענה בדבר חישוב הוצאות השכר הנחסכות, הסתפקה המשיבה בטענה שהחישוב נעשה כדין. המשיבה הוסיפה וציינה בכתב התשובה כי חישוביה התבססו על העסקת 6 עובדים ואילו חישוב העוררת נעשה בהתייחס ל-4 עובדים. המשיבה עמדה על נסיבות הפסקת העסקתן של שתי עובדות, שלא הייתה קשורה למשבר הקורונה, ואולם הבהרות אלו תומכות באופן החישוב שהוצע על ידי העוררת.
10. עוד ציינה המשיבה כי המענק שניתן לעוררת הוא גבוה מההוצאות הקבועות הדו חודשיות שהיא נשאה בהן בפועל בתקופת הזכאות, בהתאם למאזן הבוחן של החברה לשנת 2020 (בשיעור של למעלה מפי 2). המשיבה העירה כי "הפיצוי לא נועד להעשיר את הניזוק", והדגישה כי המענק נועד להשתתפות בהוצאות קבועות. לעמדת המשיבה, יהיה זה בלתי סביר בעליל שחלקה של המשיבה כמשתתפת בהוצאות יעלה על גובה ההוצאות עצמן.

דיון והכרעה

11. לאחר שעיינו בערר, באנו לכלל למסקנה כי ניתן לדון בערר על פי הטענות והראיות שהוגשו בכתב, ומצאנו שאין בכך בכדי לפגוע בעשיית צדק בעניינם של הצדדים. נקדים ונאמר כי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

החלטנו לקבל את הערר על כל חלקיו. להלן נבהיר את הרקע המשפטי ואת הטעמים שעומדים ביסוד החלטתנו.

רקע כללי

12. החלטת הממשלה מורה על מתן מענקים לעסקים שנפגעו בחודשים מרץ-אפריל 2020, בגין ההתפשטות של נגיף הקורונה. מאוחר יותר, נקבעה הזכאות למענקים דומים, בגין תקופות זכאות נוספות, במסגרת החוק.

13. ככלל, החלטת הממשלה והחוק נועדו לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטות נגיף הקורונה. סיוע זה הוא חלק משורת מהלכים שנועדו לשמר ככל הניתן על שרידותו של המגזר העסקי, תחת המגבלות שנקבעו, ובתוך כך לצמצם ככל הניתן את הפגיעה בצמיחה ובמשק בכללותו.

דרישת הקשר הסיבתי

14. התנאי הבסיסי למתן המענק הוא כי מתקיימת ירידה במחזור ההכנסות, בהשוואה הנערכת בין תקופת הזכאות לבין תקופת הבסיס, היינו – התקופה המקבילה בשנת 2019, וכן כי שיעור הירידה עולה על השיעור שנקבע לאותה תקופה (בענייננו – 25%).

15. עם זאת, ירידת מחזורים כשלעצמה אינה תנאי מספיק. סעיף 1(ג) להחלטת הממשלה קובע תנאי נוסף: "**ירידת מחזור העסקאות בתקופת המענק נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף covid-19**". תנאי דומה נקבע גם בחוק התוכנית לסיוע כלכלי, בסעיף 8(3).

16. בהחלטת הממשלה ובחוק לא נקבע כי עוסק המבקש מענק מחויב להוכיח את הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי. על רקע הפגיעה הכלכלית הנרחבת שנבעה מהתפשטות הנגיף, ביקשה הממשלה לפשט את הליכי מתן המענק, ולא העמידה בפני מבקשי המענק דרישה להצגת מסמכים או ראיות אחרות המוכיחות את קיומו של הקשר הסיבתי. כפי שצינו בעבר בהקשר זה, ניתן לומר כי יש מעין הנחת מוצא עובדתית לפיה במקום שקיימת ירידת מחזורים, קיים גם קשר סיבתי להתפשטות נגיף הקורונה. יחד עם זאת, במקרים שבהם רשות המסים מצביעה על ממצאים המעמידים בספק את קיומו של קשר סיבתי, נטל ההוכחה מוטל על העוסק, ועליו להבהיר את הקשר בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה (ראו ערר 1007-21 **יחד טכנולוגיות נ' רשות המסים**, ניתן ביום 8.3.2021; ערר 1005-21 **טי ג'אט סיסטמס 2006 נ' רשות המסים**, ניתן ביום 9.3.2021; ערר 1008-21 **תחנת דלק היצירה בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 24.3.2021; להלן – **עניין תחנת דלק היצירה**), פסקה 16 להחלטה). כל זאת, ברוח הפסיקה בעניין מסלולי הפיצוי בגין נזקים שנגרמו לעסקים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

במלחמת לבנון השניה (ראו רע"א 6540/15 **כתר אחזקות בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים**, פסקה 3 (ניתן ביום 18.4.2016); רע"א 6948/13 **מנהל מס רכוש וקרן פיצויים נ' קטיף מושב שיתופי**, פסקה 14 (ניתן ביום 13.12.2015)).

17. דוגמה מובהקת לכך היא כאשר במהלך השנה שקדמה למשבר הקורונה, מתקיימת ירידה ניכרת בהכנסות העסק. כיוון שירידת המחזורים קדמה להתפשטות נגיף הקורונה, קיים קושי לומר שהיא נובעת ממנו, וסביר יותר שהיא נובעת ממשבר שחל בעסק או משינוי בפעילותו, ואזי הנטל להוכחת קיומו של קשר סיבתי מוטל על מבקש המענק. בנסיבות כאלו נוהגת המשיבה לערוך חישוב חלופי של מחזור מותאם, המנטרל את השינויים שחלו בהכנסות טרם התפשטות נגיף הקורונה. מתווה זה מאפשר לעסק לקבל מענק לכל הפחות בגין חלק מירידת המחזורים, שאותו ניתן לייחס להתפשטות נגיף הקורונה (ראו **עניין תחנת דלק היצירה**, פסקאות 18-21 שם).

ירידת מחזורים עונתית

18. עמדנו אפוא על המנגנון המאפשר התחשבות במצבים שבהם נמצאה ירידת מחזורים כתוצאה משינוי שחל בעסק בשנה שקדמה למשבר הקורונה. עם זאת, ייתכנו מקרים שבהם ירידת מחזורים בסמוך למועד התפשטות מועד הקורונה לא נבעה ממשבר שחל בעסק או משינוי בפעילותו, אלא מדפוס עונתי טבעי המאפיין את העסק.

19. נושא זה נדון בהרחבה בערר 1166-21 **א. ע. עב. עבודות ושיפוצים בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 9.6.2021). כפי שצוין לעיל, נתוני ההשוואה שנקבעו בהחלטת הממשלה ובחוק לצורך חישוב ירידת המחזורים הם נתוני השנה הקודמת, ולא נתוני החודשים הקודמים. בערר 1166-21 הנ"ל ציינה ועדת הערר כי קביעה זו נועדה לנטרל את ההשפעות של השינויים העונתיים, ולפיכך, גם במקרים שבהם חלה ירידת מחזורים ניכרת לפני משבר הקורונה, יש לתת את הדעת לשאלה האם מדובר בירידת מחזורים **עונתית**. במקרה שבו מדובר בדפוס עונתי, ירידת המחזורים אינה מעידה על משבר או שינוי שחל בעסק, ולפיכך ניתן להניח שהקשר הסיבתי עומד בעינו, ואין לסטות מדרך החישוב שנקבעה בהחלטת הממשלה ובחוק. עוד צוין כי את השאלה האם מדובר בדפוס עונתי ניתן לבחון בנקל על בסיס השוואה לנתוני השנים הקודמות של העסק. כך למשל, אם בקיץ 2019 חלה ירידה מובהקת בהכנסותיה של העוררת וירידה דומה חלה גם בקיץ 2018, הדעת נותנת שמדובר בירידה עונתית, אשר אינה מנתקת את הקשר הסיבתי (ראו והשוו ערר 1094-21 **ח.ב. אייר שופ בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 26.5.2021); וראו גם ערר 1030-21 **א.ל. ניהול אולמות חתונה בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 24.3.2021)).



מדינת ישראל

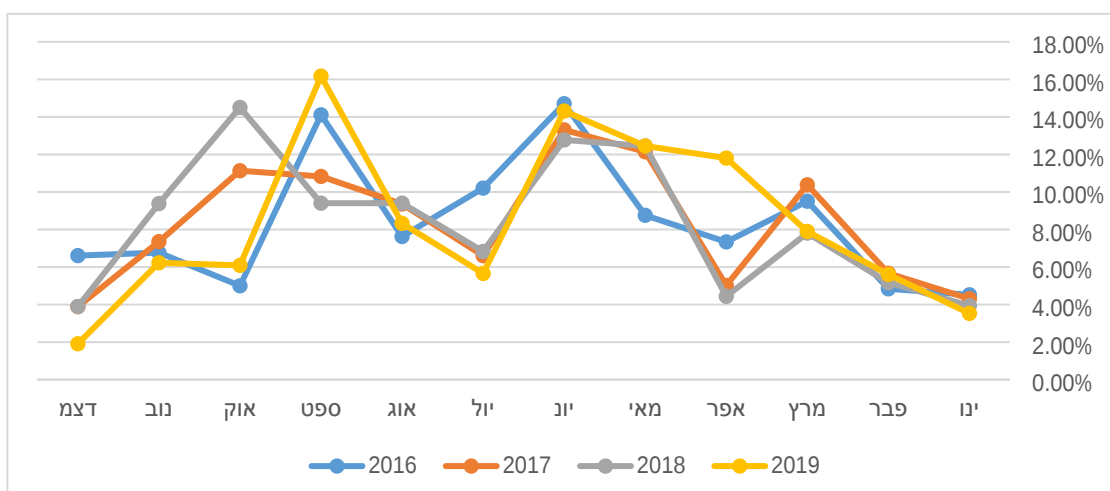
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

20. אם כן, הגם שירידת מחזורים במהלך השנה שקדמה להתפשטות מגפת הקורונה מהווה, ככלל, אינדיקציה לניתוק של הקשר הסיבתי, אם ירידת המחזורים היא חלק מדפוס עונתי, אין לראות בה אינדיקציה לניתוק של הקשר הסיבתי. נפנה עתה לבחון סוגיה זו בענייננו.

מחזורי ההכנסות של העוררת

21. על מנת לבחון את האפשרות שמתקיים בעניינה של העוררת דפוס עונתי, עיינה הוועדה בריכוז דיווחי המע"מ התקופתיים של העוררת (דוחות ESNA) לשנים 2016 עד 2019. הוועדה מצאה כי התנודתיות בהכנסות העוררת מוסברת היטב באמצעות דפוס עונתי מובהק, וכי במשך כל השנים שנסקרו ניתן לזהות לאורך השנה דפוסי מגמה קבועים שהכנסות העוררת משתנות בהתאם להם.

22. בתחילת השנה הקלנדרית, הכנסות העוררת הן נמוכות; עליה בהכנסות ניכרת החל מחודש מרץ בכל שנה, ושיאה של מגמה זו נצפה בחודש יוני בכל שנה (למעט ירידה קלה, לרוב, בחודש אפריל); לאחר מכן בחודשים יולי-אוגוסט חלה ירידה ניכרת בהכנסות, עליה נוספת חלה בחודש ספטמבר או אוקטובר, ובחודשים נובמבר-דצמבר חלה שוב ירידה (הנמשכת בחודשים ינואר ופברואר בשנה שלאחר מכן, כאמור). לשם הנוחות, מצורף להלן תרשים המתאר את דפוסי המגמה של הכנסות העוררת על פני השנה; על מנת לנטרל את השינויים שחלו משנה לשנה בהיקף ההכנסות הנומינלי של העוררת, התרשים מציג את חלקו היחסי של כל חודש בהכנסות השנתיות, באחוזים.



23. כפי שעולה גם מהתרשים, מדובר בדפוס עונתי ההולם את עסקיה של העוררת, שכן כמי שמעניקה שירותי מוסיקה באירועים, היקפי הכנסות שלה על פני השנה מתאימות להיקפי אירועי החתונה שמקובל לקיים בחודשים אלו. כך למשל, בחודשים חורפיים כמו ינואר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ופברואר הכנסות העוררת הן כ-4%-6% מסך ההכנסה השנתי, ואילו בחודש פופולרי לאירועי חתונה כמו חודש יוני, הכנסות העוררת הן כ-12%-14% מהסך השנתי.

24. לשלמות התמונה, יוער כי בשנת 2016 ובשנת 2019, חלו שני שינויים בדפוס העונתי – בשנים אלו לא חלה ירידה משמעותית בהכנסות בחודש אפריל (בשנת 2019 אף חלה עליה), וכן ישנו הבדל משמעותי בין חודש ספטמבר, שבו חלה עליה ניכרת, לחודש אוקטובר, שבו חלה ירידה ניכרת (כאשר בשנים 2017-2018 התמונה הייתה מאוזנת יותר או אף הפוכה). הוועדה רואה לנכון להעיר כי גם להבדלים אלו ישנו הסבר עונתי – בשנת 2016 ובשנת 2019 חלה בלוח השנה העברי שנה מעוברת, וסביר להניח כי הייתה לכך השפעה על קביעת המועדים לאירועי חתונה, בשים לב למועדי החגים היהודיים (חתונות המתקיימות לפני פסח בתקופת מרץ-אפריל ולפני חגי תשרי בתקופת ספטמבר-אוקטובר).

25. גרף ההכנסות של העוררת מדבר בעד עצמו, והוועדה סבורה כי מדובר בדפוס עונתי מובהק. בנסיבות כאלו, אין כל יסוד להנחה שירידת המחזורים שחלה במהלך 2019 הייתה בגדר אירוע חריג, שמנתק את הקשר הסיבתי. אדרבא, ירידת המחזורים הייתה עונתית וכחלק מדפוס טבעי בהכנסותיה של העוררת. העוררת יכולה הייתה לצפות לעליית מחזורים בתקופת הזכאות, ולכן נתוני ההשוואה הרלוונטיים לעניין זה הם נתוני מרץ-אפריל 2019, כפי שמורה החלטת הממשלה.

26. למעשה, גם המשיבה הצביעה על ממצאים דומים. בכתב התשובה, הדגישה המשיבה את ההסבר שקיבלה מהעוררת לירידת המחזורים – החורף הקשה שחל בסוף 2019 ותחילת 2020. אכן, ההכנסות של העוררת בחודש דצמבר 2019 הן הנמוכות ביותר מבין חודשי דצמבר שנסקרו לעיל, ואולם עובדה זו אינה גורעת מכך שעצם קיומה של ירידה בחודשי החורף היא חלק מדפוס עונתי. העובדה שבחורף 2019-2020 חלה ירידה חריפה קצרה, לא מעידה על שיבוש כלשהו בדפוס ההכנסות העונתי. אמנם אין לדעת כיצד הייתה נראית שנת 2020 אלמלא הקורונה, אך סביר להניח שהצדק עם העוררת, וניתן לצפות שהירידה בחורף הייתה מובילה לעליה ברורה יותר בחודשי האביב. כך או כך, מדובר בתנודות המאפיינות באופן מובהק שינויים עונתיים, ומכאן כי נתוני ההשוואה הרלוונטיים צריכים להיות נתוני החודשים המקבילים בשנת 2019 בלבד.

27. לסיכום, לא מצאנו כי השינויים שחלו במחזורי ההכנסות של העוררת במהלך שנת 2019 מהווים אינדיקציה כלשהי להיעדר קשר סיבתי. בנסיבות כאלו – עומדת בעינה החזקה העובדתית בדבר קיומו של קשר סיבתי, ולא מתעורר צורך לערוך את החישוב החלופי באשר למחזורי הבסיס של העוררת, כפי שערכה המשיבה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הוצאות שכר נחסכות

28. מחלוקת נוספת בין העוררת ובין המשיבה נסובה על רכיב הוצאות השכר הנחסכות. בהתאם להחלטת הממשלה, בעסקים שמחזור הכנסותיהם עולה על מיליון וחצי, המקדם שלפיו מחושב גובה המענק נקבע לפי נוסחה המביאה בחשבון גם את הוצאות השכר הנחסכות של העסק. אם לפשט את תוצאת הנוסחה, ככל שהוצאות השכר הנחסכות גבוהות יותר, המענק שניתן לעסק הוא נמוך יותר. מטבע הדברים, חישוב זה נועד להביא בחשבון את הסיוע הסוציאלי שהמדינה העניקה לעובדים שעבודתם הופסקה, סיוע אשר הועיל כמובן גם למעסיקים.

29. בהחלטת הממשלה, הוצאות השכר שנחסכו הוגדרו כסכום כולל של עלות ההעסקה שנחסכה בתקופת הזכאות, על פי חישוב פרטני אשר נערך ברמת העובד. בגין כל עובד שפוטר או הוצא לחל"ת, נערך חישוב של ממוצע השכר שלו בשלושת החודשים הקודמים; נתון זה מוכפל ב-1.25 (קבוע המגלם אומדן של עלויות המעסיק), וכן בחלק היחסי מתקופת המענק בו העובד לא עבד בשל פיטוריו או בשל החל"ת; הסכום הכולל מוכפל ב-6 לצורך השוואתו לרכיבים האחרים של הנוסחה שמחושבים על בסיס שנתי (ראו סעיף 5 להחלטת הממשלה, הגדרת "הוצאות שכר נחסכות" והגדרת "סכום השכר הקובע לתקופת המענק"). הגדרות דומות אומצו לאחר מכן גם בחוק (ראו סעיף 7 לחוק).

30. בשלב מאוחר יותר, ביום 6.10.2020, פרסמה המשיבה מסמך שכותרתו "המלצת רשות המסים בחישוב הוצאות השכר הנחסכות" (להלן – **ההנחיה** או **הנחיית חישוב הוצאות השכר**). במסמך מוצע לבחון את הוצאות השכר הנחסכות על פי נוסחה שונה מזו שנקבעה בהחלטת הממשלה ובחוק – על פי השוואה בין נתוני העובדים בתקופת הבסיס לבין נתונים אלו בתקופת הזכאות, ובהתבסס על טופסי 102 הכוללים דיווח על מספר העובדים בכל חודש. על פי החישוב המוצע, הוצאות השכר הנחסכות נבדקות על פי הירידה בהוצאות השכר בהשוואה בין תקופת הזכאות לתקופה המקבילה בשנת 2019; שיעור הירידה בהוצאות השכר מוכפל בשכר השנתי, וכך הוא מגלם באופן מקורב את עלויות השכר שנחסכו.

31. חשוב להדגיש כי ההנחיה אינה עולה בקנה אחד עם הוראות החלטת הממשלה והחוק, ולפיכך, שיטת החישוב הקבועה בהנחיה היא ברת תוקף רק ככל שהיא מקובלת על העוסק ואין לה תוקף בפני עצמה. גם בגוף ההנחיה צוין כי עוסק יוכל לבחור את חישוב הוצאות השכר על פי הנוסחה שבהנחיה או בחישוב עצמי "כפי שיימצא לנכון". הנחיית חישוב הוצאות השכר מתיישבת אמנם עם שיקולי הפשטות והיעילות שעומדים ביסוד המנגנון שנקבע למתן המענק, אך היא אינה יכולה לבוא במקום הוראות החלטת הממשלה והחוק.

32. בענייננו, העוררת צירפה לכתב הערר את גיליון חישוב הוצאות השכר שנחסכו שאותו מילאה עם הגשת בקשת המענק, אשר נערך בהתאם להוראות החלטת הממשלה והחוק. בגיליון הוצג חישוב הוצאות השכר של 4 עובדים.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

33. בכתב התשובה, ציינה המשיבה כי החישוב שהיא ערכה התייחס ל-6 עובדים, אך הוסבר במפורש כי לגבי שתי עובדות חלות נסיבות אחרות והן לא פוטרו או הוצאו לחל"ת: עובדת אחת הועסקה בהסכם העסקה לזמן קצוב והעסקתה הסתיימה ביום 28.2.2020 – כלומר, לפני משבר הקורונה וללא קשר אליו. עובדת אחרת שהתה בחופשת לידה והחליטה שלא לחזור לעבוד, ולכן נערך עימה גמר חשבון; ככל הנראה, הכוונה לכך שעובדת זו התפטרה בשלב מוקדם יותר, ושגם היא לא פוטרה או הוצאה לחל"ת. אם כן, העובדות שציננה המשיבה בכתב התשובה אינן תומכות באופן חישוב המתייחס ל-6 עובדים, אלא לאופן חישוב המתבסס על הוצאות השכר של 4 עובדים, כטענת העוררת.

34. למעשה, המשיבה לא העלתה כל טענה נגדית לחישוב שערכה העוררת באשר להוצאות השכר הנחסכות, רק והוסיפה בסתמיות בכתב התשובה כי "חישוב השכר הנחסך נעשה כדין". ההסברים המועטים שהציגה המשיבה תומכים בטענת העוררת.

35. לשלמות התמונה, יוער כי המשיבה אינה יכולה להיבנות מהנחיית חישוב הוצאות השכר, וכי הדרך הנכונה לחישוב הוצאות השכר היא זו שקבועה בהחלטת הממשלה ובחוק. מקום שהעוסק עומד על כך שהוצאות השכר שנחסכו ייבחנו בבחינה פרטנית בהתאם להוראות החלטת הממשלה והחוק, ובהתאם לגיליון העזר שהעמידה המשיבה לרשות ציבור העוסקים – כך ייעשה. לפיכך, החישוב שערכה העוררת מקובל עלינו במלואו.

בחינת ההוצאות הקבועות של העוררת בפועל

36. בהחלטה בהשגה ובמסגרת כתב התשובה, ציינה המשיבה בשולי הדברים כי ההוצאות הקבועות הדו חודשיות של העוררת נמוכות ממחצית מסכום המענק שהתקבל, וכי גם מן הטעם הזה אין להיענות לערר. בהקשר זה, הדגישה המשיבה כי המענק נועד לסייע לעסקים לכסות את ההוצאות הקבועות.

37. ככלל, בהתאם להוראות החלטת הממשלה והחוק, גובה המענק אינו נגזר מהיקף ההוצאות הקבועות של העסק. המענק מחושב על פי נוסחה המביאה בחשבון בעיקר את היחס בין התשומות ובין המחזור, ללא הבחנה בין תשומות שהם הוצאות קבועות לבין תשומות אחרות (וראו עניין תחנת דלק היצירה בע"מ, פסקה 48 להחלטה).

38. נוסחה זו מבוססת על דיווחי העסקים למע"מ, והיא אינה מצריכה בחינה מעמיקה של נתוני העסק. השימוש בנתונים אלו ובנוסחה זו נועד לפשט ולייעל את הליך מתן המענקים. לנוכח המשבר הכלכלי שהחל להתעורר עם פרוץ מגפת הקורונה, עלה הצורך לסייע למשק במהירות וביעילות, ובתוך כך, הזכאות למענקים נקבעה על בסיס נתונים שמצויים אצל המשיבה, ולא



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

על יסוד בחינה פרטנית של המצב הכלכלי בכל עסק ועסק בעת המשבר או של גובה ההוצאות הקבועות שלו.

39. יחד עם זאת, בהחלטת הממשלה ובחוק נותר פתח לגמישות במקרים מסוימים. החלטת ממשלה מס' 152 (מיום 28.6.2020), אשר תיקנה את החלטת הממשלה מס' 5015, הוסיפה להחלטה את סעיף 7 בו נקבע כדלהלן:

המנהל יהיה רשאי לקבוע שיעור מקדם השתתפות בהוצאות קבועות אחר, במקרים בהם שוכנע כי שיעור מקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות אינו משקף את ההוצאות הקבועות של העסק במקרה של אי הפעלת עסק מסוג עיסוקו של מבקש המענק, ובלבד שהשיעור האמור לא יעלה על 0.3, 0.04 או 0.075, לפי העניין.

40. הוראה זו, שאומצה גם בסעיף 7 לחוק (פיסקה (2) להגדרת "מקדם השתתפות בהוצאות קבועות"), מורה על בחינת ההוצאות הקבועות בהתאם לסוג העסק, אך למעשה היא מאפשרת למשיבה לבחון באופן פרטני את ההוצאות הקבועות שהיו לעסק בפועל, ולקבוע את המקדם כך שהמענק יכסה את ההוצאות הללו. יוער כי ההוראה מאפשרת למשיבה לסטות מנוסחת החישוב הן לרעת העסק והן לטובתו (בכפוף לגבול העליון של מקדם בשיעור 0.3).

41. הסמכות לסטות מן הנוסחה ולקבוע מקדם אחר, מתיישבת עם תכלית אחרת של המענק. בדברי ההסבר להצעת החלטת הממשלה צוין כי המענק ניתן לעסקים אשר כושר השרידות שלהם נמוך מלכתחילה "על מנת לסייע להם בתשלום ההוצאות הקבועות". מטרת המענק אם כן היא לסייע לעסקים לכסות את ההוצאות הקבועות שלהם, ובאותם מקרים חריגים שבהם נערכת בחינה פרטנית, המענק ממלא אחר התכלית הזו באופן מדויק יותר, תוך פגיעה מסוימת בשיקולי היעילות.

42. אם כן, ההוראות השונות לגבי גובה המענק מאזנות בין שתי התכליות העומדות ביסוד החוק – הדיוק בבחינת גובה ההוצאות הקבועות והיקף הפגיעה בעסק, לעומת שיקולי הפשטות והיעילות. דרך המלך היא לחשב את המענק על פי הנוסחה, המקיימת את תכלית הפשטות ויעילות. זאת, על אף שעל פי הנוסחה, המענק יהיה גבוה מההוצאות הקבועות בפועל במקרים מסוימים, ובמקרים אחרים נמוך מהן. יחד עם זאת, שמורה למשיבה הסמכות להחליט שבמקרים מסוימים המענק יינתן על בסיס בחינה מדויקת של ההוצאות הקבועות, ולא על פי הנוסחה (לעניין קיומו של מתח דומה בהסדרי מס אחרים, ראו ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' אלברט אברהם פוליטי (ניתן ביום 28.5.2008)).

43. להחלטה לסטות מהנוסחה ולבחון את היקף הפגיעה בעסק ואת גובה הוצאותיו הקבועות באופן פרטני, יש השלכה על אופי ההליך. במקום הליך טכני ומתמטי של חישוב ירידת מחזורים על סמך דיווחי המע"מ, מתקיימת בחינה מהותית של טיב ההוצאות בעסק וסיווג



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

של הוצאות אלו או אחרות כהוצאות קבועות. בחינה פרטנית מצריכה התעמקות בפרטים רבים יותר, הנוגעים לטיב הפעילות העסקית ולסיווג ההוצאות השונות; הליך כזה מצריך הפעלת שיקול דעת פרטני, ומטבע הדברים ההליך עשוי להתארך ועשויים להתעורר במסגרתו מחלוקות רבות יותר.

44. ההחלטה לסטות מן הנוסחה ולקיים בחינה פרטנית היא החלטה מינהלית, ושיקול הדעת של המשיבה בהפעלת סמכות זו כפוף לנורמות הנהוגות במשפט המינהלי. ההחלטה מתי לסטות מהנוסחה אינה יכולה להיות שרירותית, ולטעמנו, צריך שתהיה סיבה נאותה לקביעה כי יש לבחון את הוצאותיו הקבועות של העסק. מאותם טעמים, ברי כי ההחלטה לסטות מן הנוסחה אינה יכולה להיות מופעלת לרעת מבקש המענק בלבד. כמו כן, ניתן לצפות כי המשיבה תקבע אמות מידה להפעלת הסמכות. כפי שעולה מההחלטה בערר 1045-21 **אי איי סי איי אייזנברג אגר. קומפני בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 21.6.2021), המשיבה הצהירה שהיא מתכוונת לקבוע אמות מידה אולם ככל הידוע לוועדה, אמות מידה אלה לא פורסמו עד כה.

45. סוגיה נוספת שראוי להתעכב עליה היא זכות השימוע. ההחלטה לבחון את זכאותו של עסק פלוני למענק על בסיס בחינה פרטנית של ההוצאות הקבועות ולא על פי הנוסחה, עשויה לשנות את מצבו לרעה – הן מבחינת גובה המענק שהוא צפוי לקבל והן מבחינת ההליך הנדרש להוכחת הזכאות למענק ומבחינת אופי הליכי ההשגה והערר. כלל יסוד במשפט המינהלי כי החלטה שעשויה לפגוע בזכויותיו של פלוני צריכה להיעשות רק לאחר שניתנה לו הזדמנות להשמיע את טענותיו בפני הרשות (בג"ץ 3/58 **ברמן נ' שר הפנים**, פ"ד יב 1493 (1958); בג"ץ 5194/03 **גרוסמן נ' שר הביטחון**, פ"ד נז(4), 426). ההחלטה להחיל על עסק את הבחינה הפרטנית של גובה ההוצאות הקבועות שלו בפועל עלולה לפגוע בזכויותיו. אם המשיבה מבקשת לקבל החלטה כזו מיוזמתה, ניתן לצפות כי היא תציג בפני העוסק את החישוב שערכה, ותיתן לו הזדמנות לטעון בפניה – הן לגבי עצם ההחלטה לבחון את הוצאותיו הקבועות באופן פרטני, והן לגבי גובה ההוצאות הקבועות וסיווג ההוצאות השונות.

46. בערר שלפנינו לא התקבלה החלטה פוזיטיבית ברורה על תחולת החרג ועל בחינת ההוצאות הקבועות של העוררת. הטענה כי המענק גבוה מההוצאות הקבועות נטענה בבחינת למעלה מן הצורך, לצד הטענות העיקריים שנדונו לעיל. המשיבה לא טענה כי החליטה לקבוע לעוררת מקדם אחר בהתאם להוצאות הקבועות שהיו לה בפועל – שכן אז היה עליה לציין מהו המקדם ולהפחית בהתאם את המענק שניתן לעוררת – אלא ציינה נתון מסוים של הוצאות קבועות כשיקול נוסף התומך בהחלטה המקורית.

47. לטעמנו, קו הטיעון של המשיבה אינו הולם את אופיה של הסמכות האמורה. כאמור, מדובר בסמכות שהפעלתה מביאה ליחס שונה למבקשי המענק, והיא אמורה להשפיע על אופי ההליך מתחילתו. אין מדובר בטיעון משני, שניתן לשמור אותו כ"קו נסיגה" לסוף ההליך, למקרה שהטיעון הראשון ייכשל. הקביעה כי העסק צריך להיבחן בקנה מידה פרטני, ולא על פי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הנוסחה, צריכה להיעשות בשלב ראשון. כאמור לעיל, ניצן לצפות כי ייערך שימוע לגבי ההחלטה. ככל שמוגש ערר במקרים אלו, הוא יסוב מראש על השאלות הנוגעות לקביעת ההוצאות הקבועות, ובפני ועדת הערר יוצגו הנתונים הרלוונטיים לצורך ההכרעה בנושא. בנוסף, ניתן לצפות כי בכל מקרה נתון שבו המשיבה עורכת בחינה של ההוצאות הקבועות, תהיה לכך סיבה ספציפית ומובהקת (וזאת על אף היעדרן של אמות מידה קבועות להפעלת הסמכות). החלטה כזו צריכה להיות ברורה ומנומקת, והיא אינה יכולה להתקבל תוך כדי הליך הערר, או להישאר תלויה ועומדת למקרה שכוחם של יתר נימוקי המשיבה לא יעמוד בפני עצמו.

48. אם כן, ההחלטה לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל היא החלטה שצריכה להתקבל באופן פוזיטיבי. להחלטה זו צריך שיהיה נימוק ברור, כך שהיא תוכל לעמוד למבחן הביקורת השיפוטית בפני עצמה. החלטה כזו לא התקבלה מעולם בעניינה של העוררת, ולפיכך איננו רואים מקום להתייחס לטענות בעניין גובה ההוצאות הקבועות שלה.

סיכום

49. אנו מקבלים אפוא את הערר, וקובעים כי על המשיבה לשלם לעוררת סך של 46,970.43 ש"ח. בהתחשב באופי ההליך, ובשים לב למכלול הנסיבות – לא ראינו מקום לתת צו להוצאות.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 45 יום.
ניתנה היום, ג' אב תשפ"א, 12/07/2021, בהעדר הצדדים.

1137-21

טניה חכמוב, רו"ח
נציגת ציבור

ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה