



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה וחרבות ברזל – מסלול ארצי

ערר 22-3056
(ערר קורונה)

לפני כבוד חברי הוועדה:
תמר שטיינר, עו"ד ד - יו"ר
ברוך ברוכי, רו"ח - חבר

העוררת: איתי פוזיצקי, מס' 21596218
ע"י ב"כ מר/גברת איתי פוזיצקי

נ ג ד

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

החלטה

רקע כללי

1. העוררת עוסקת בשני תחומי עיסוק עיקריים אשר אינם קשורים זה בזה: הראשון מתן שירותי ניהול וייעוץ בתחום כריית המנהרות; השני, החל משנת 2019 החלה העוררת לייבא רכבי יוקרה לארץ ולמכרם.
2. העוררת הגישה בקשה למענק אשר התקבל חלקית בעבור תקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020, מכוח חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף קורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן: "המענק"; "תקופת הזכאות" ו- "חוק הסיוע" בהתאמה). עם הגשת הבקשה למענק קיבלה העוררת מקדמה בסך של 300,000 ₪ בהתאם למנגנון הקבוע בהוראות החוק.
3. בקשת העוררת למענק נדחתה ביום 15.8.2021 מן הטעם שסך המענקים אשר שולמו עד אז (בתקופות זכאות קודמות קרי מרץ-אפריל לשנת 2020) גבוהים משמעותית מסך ההוצאות הקבועות של העוררת המסתכמות בסך של 26,686 ₪ (ראה נספח 4 לכתב התשובה, החלטת המשיבה בהשגה לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 מיום 15.8.2021).
4. על החלטה זו הגישה העוררת השגה ביום 16.11.2021 (באיחור של כ-47 ימים מהמועד הקבוע בס' 21 לחוק), אשר נדחתה ע"י המשיבה ביום 9.11.2022 בתמצית משני טעמים עיקריים: ראשית, ההשגה נדחתה על הסף משום שהוגשה באיחור של כחודש וחצי (הוגשה ביום 16.11.2021 כאשר החלטה בדבר הזכאות למענק ניתנה 15.8.2021); שנית, מן הטעם שהעוררת לא ביססה כלל ועיקר את טענותיה להוצאות קבועות נוספות עבורן זכאית היא למענק דנא. יצויין בהקשר זה, כי המשיבה איחרה במתן החלטה בהשגה בכתשעה חודשים וזאת בניגוד להוראת ס' 21 לחוק.
5. עם תום חילופי כתבי הטענות בין הצדדים, הוועדה קיימה שני דיונים באמצעות היוועדות חזותית ובנוכחות הצדדים ביום 6.6.2023 (להלן: "הדיון הראשון") וביום 22.5.2024 (להלן:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

"הדיון השני" ומשעה שלא עלה בידי הוועדה להביא את הצדדים לסיום המחלוקות בדרכי פשרה, הצדדים הגישו סיכומים, והתיק שבכותרת עבר לכתיבת החלטה דנא.

תמצית טענות העוררת

6. טענתה העיקרית של העוררת היא כי המשיבה שגתה בחישוב מקדם ההוצאות הקבועות בעודה מתעלמת מרכיבים רבים אשר נדרש היה להגדירם כהוצאות קבועות לצורך חישוב זכאותה למענק ע"פ החוק. לגישת העוררת יש לקבל את הערר מן הטעמים הבאים:

6.1. **ראשית**, המשיבה איחרה כתשעה חודשים במתן החלטה בהשגה ולו רק מן הטעם הזה נדרש לקבל את הערר שבפנינו.

6.2. **שנית**, לעניין האיחור בהגשת ההשגה התייחסה העוררת לראשונה בכתב התגובה לכתב התשובה ושם נטען כי בהשוואה אל איחור המשיבה מדובר באיחור קל בלבד וכי הטעמים העומדים בבסיס האיחור לא פורטו עד לשלב זה מפאת "צנעת הפרט".

6.3. גובה ההוצאות הקבועות אשר קבעה המשיבה בהחלטה בבקשת העוררת למענק אינו משקף את ההוצאות אשר נדרשה העוררת להוציא במהלך תקופת הזכאות, ובכך לטענת העוררת שגתה המשיבה. לולא נדרשה העוררת להחזיק במלאי הרכבים במהלך שנת 2020 עקב פרוץ משבר הקורונה, לא הייתה נדרשת להשקיע תשומות בהחזקת מלאי הרכבים. משכך, שיעור המקדם שקבעה המשיבה אינו הולם את ההוצאות הקבועות אותן נדרשה העוררת להמשיך ולשלם בתקופת הזכאות, המסתכמות בסך של 150,000 ₪ לשנת 2020.

6.4. **שלישית**, הטעות בדיווח התשומות השוטפות לשנת 2019, נעשתה בתום לב ואין לזקוף טעות זו לחובתה של העוררת.

תמצית טענות המשיבה

7. **ראשית**, גובה המענק אשר מתקבל מהנוסחה הקבועה בחוק גבוה משמעותית מגובה התשומות המדווחות בדוחות מס הכנסה ולפיכך נקבע מקדם אשר משקף את היקף ההוצאות הקבועות של העוררת; לשיטת המשיבה וע"פ דיווחי העוררת למס הכנסה, סך ההוצאות הקבועות של העוררת מתנקזות לסכום של 26,686 ₪ לשנת 2020, סכום אשר שולם לעוררת זה מכבר במסגרת זכאותה למענקים נוספים לשנת 2020; גובה ההוצאות אשר לא ניתן היה להימנע מהן כולל את הרכיבים הבאים: הוצאות רכב, הוצאות מחשוב, אחזקה, הנה"ח, סלולארי, ואגרות דמי חבר; השינוי שניכר בדוחות אשר הציגה העוררת בין המאזן לבין דוחות רווח והפסד מחייב בחינה כל רכיב ומרכיב במאזן הרווח ולקבוע בהתאם למאפייני העסק האם ניתן לראותו כהוצאה קבועה או לאו.

8. **שנית**, העוררת אחרה להגיש השגה בכ- 47 ימים, ללא שפרטה מהם הנימוקים שבעטיים יש לקבל את בקשת ההשגה באיחור.

9. **שלישית**, באשר לטענת האיחור בשלב ההשגה טענה המשיבה כי העוררת מושתקת מלטעון נגד האיחור כיוון שלא הגישה ערר מיד עם חלוף המועד; כי המועד לקבלת החלטה נקבע ללא



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

סנקציה בצידו בכוונת מכוון, כך שבהתאם לפסיקת בתי המשפט, מדובר במועד מנחה שאי קיומו אינו מוביל לפסילת ההחלטה; כי המחוקק נמנע במכוון מלקבוע סנקציה, בשל העומס חסר התקדים אשר הוטל ועדיין מוטל על כתפי המשיבה; כי העוררת קיבלה מקדמות ולא הצביעה על נזק שנגרם לה עקב האיחור; וכי ניתן לרפא את הפגם שבאיחור באמצעות פסיקת הוצאות או הימנעות מפסיקת הוצאות במקרה שבו הערר אינו מוצדק.

רקע עובדתי להגשת הערר שבכותרת

10. כפי שהובא לעיל העוררת עוסקת בשני תחומי עיסוק נפרדים אשר אינם קשורים זה לזה (ס' 6.5 לכתב הערר): **העיסוק הראשון** של העוררת הוא במתן שירותי ניהול ע"י בעבורם מדווחת על הכנסה קבועה של כ-25,000 ₪ מדי חודש. העוררת עסקה בתחום זה בלבד עד לשנת 2018.
11. החל משנת 2019 הרחיבה העוררת את תחומי עיסוקה והחלה לעסוק גם בייבוא של רכבי יוקרה שם משמשת העוררת כ"יבואן זעיר".
12. העוררת מפעילה את עסקה ממקום מגורי בעלי העוררת.
13. במסגרת דיווחי מס תשומות של העוררת לשנת 2019 מס תשומות ציוד בסך של 191,475 ₪ בשגגה, שכן דובר היה על תשומות שוטפות (נספח ז' לכתב הערר וכן תיקון הידווח מיום 2.1.2023 בנספח ח' לכתב הערר).
14. בקשת העוררת למענק וכן ההשגה על החלטת המשיבה, מלכתחילה התבססו על נתוני התשומות השגויים כאשר סך התשומות עמדו על סך של 3,995,453 ₪ במקום על סך של 5,121,776 ₪. יודגש כי התיקון לגובה התשומות הוגש למע"מ ביום 2.1.2023 (נספח ח' לכתב הערר).
15. ע"פ דוח רווח והפסד בלתי מבוקר לשנת 2020 דיווחה העוררת על הוצאות בסך של 150,124 ₪ המורכבות מן ההוצאות הבאות (נספח ד' לכתב הערר):

שם ההוצאה	סכום (בש"ח)
הוצאות מכס	62,285
הוצאות רכב	53,374
מחשוב	7,776
פחת	5,196
הוצאות רכב 100% (של בעלי העוררת)	4,929
שירותים מקצועיים	4,500
כיבוד	3,881
חשמל 25%	1,904
אגרות ודמי חבר	1,727
ארנונה 25%	1,696
אחזקת עסק	1,450



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

789	טלפון נייד
617	ביגוד
150,124	סה"כ

15.1. ע"פ מרשמי המכס אותן צרפה המשיבה כנספח א'8-ז' לכתב התשובה בשנת 2020 העוררת ייבאה בשנת 2019 10 רכבים, כאשר בשנת 2020 החזיקה בשני רכבים בלבד (אחד אשר יובא בחודש ינואר 2020, והשני אשר נותר ממלאי 2019).

15.2. מדיווחי העוררת למע"מ לשנים 2019-2021 (יוזכר כי העוררת החלה את פעילות הייבוא רק בשנת 2019) ניתן לראות כי מחזורי העוררת מורכבים מהכנסה קבועה בעבור מתן שירותי ניהול לאורך השנים, כאשר מקור יתר ההכנסות החודשיות הוא במכירת הרכבים המיובאים.

15.3. בין השנים 2019-2020 ניכרת ירידה שנתית משמעותית מסך של 5,871,731 ₪, לסך של 5,134,036 ₪. במקביל לכך, חלה גם ירידה משמעותית בתשומות המדווחות מ - 531,917 ₪. לסך של 531,917 ₪.

דיון והכרעה

16. לאחר שהוועדה בחנה את טענות הצדדים, ובכלל זאת הראיות אשר הוגשו בתיק הערר שבכותרת וטיעוני הצדדים כפי שהובאו בכתבי בי-הדין אשר הוגשו וכן נטענו בע"פ בדיונים אשר התקיימו, הוועדה הגיעה לכלל מסקנה כי דין הערר להידחות. העוררת לא הרימה את הנטל להוכיח כי מתקיימים במקרה דנא "טעמים מיוחדים" המצדיקים את האיחור בהגשת ההשגה, זאת גם לאור המסקנה אליה הגיעה הוועדה כי סיכויי הערר נמוכים במקרה דנא. נפרט להלן את הטעמים העומדים בבסיס החלטתנו.

איחור העוררת בהגשת ההשגה

17. ס' 20(א)(1) לחוק קובע את המועד להגשת השגה על החלטת המנהל בבקשה למענק, תוך 45 ימים מיום קבלת ההחלטה בבקשה למענק, אולם אין בחוק הוראה אשר מסדירה את המצבים שבהם המשיגה מבקשת אורכה להגשת השגה למנהל.

18. **בעניין א.ד.א.**, נקבע בין היתר כי על אף שהסמכות למתן אורכה להגשת השגה אינה קבועה מפורשות בחוק הרי שניתן לראות בסמכות זו כסמכות טבועה של המשיגה להאריך מועד כאמור (ערר 1611-22 א.ד.א. 23 **שירותי שיווק נ' רשות המסים**, (ניתן ביום 2.8.22) (להלן: "**עניין אדא**"), פס' 11-12; וכן ערר 2870-22 א.ס.ש **חאדה נ' רשות המסים**, (ניתן ביום 18.4.2023), בפס' 25-35, 42-45).

19. תקנה 6 לתקנות התכנית לסיוע כלכלי (נגיף קורונה החדש) (הוראת שעה)(סדרי הדין והמינהל בוועדת הערר), התשפ"א – 2020 (להלן: "**התקנות**") קובעת:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

(א) עורר המבקש להאריך מועד להגשת ערר מעבר למועד הקבוע בסעיף 20(ב) לחוק, יגיש לוועדת הערר בהקדם בקשה בצירוף הצהרה שבה יאומתו העובדות שביסוד בקשתו, ויפרט בבקשה את טעמיו המיוחדים.

(ב) לא תינתן הארכת מועד כאמור בתקנת משנה (א) אלא לאחר שניתנה למשיב הזדמנות להגיב.

(ג) הארכת מועד להגשת ערר תינתן מטעמים מיוחדים שיירשמו.

(ההדגשות אינן במקור ש.ת.)

20. המועדים הקבועים בחוק להגשת ערר ובכלל זאת להגשת השגה, משקפים את האיזון הראוי בין זכות הגישה לערכאות לבין אינטרסים אחרים כגון אינטרס סופיות הדיון, עיקרון השוויון, אינטרס ההסתמכות של הצדדים (ראה בהקשר זה בר"מ 6094/13 **מדהנה נ' המשרד לקליטת עליה**, פסקה 11 לפסק הדין של כבוד השופט פוגלמן (ניתן ביום 10.12.13)) להלן: "**עניין מדהנה**"; רע"א 3776/16 **שמעון גנים נ' דרור רחל**, (ניתן ביום 15.08.2016), בפסקה י (להלן: "**עניין גנים**"); רע"א 4474/13 **אסולין נ' מדינת ישראל**, פסקה ט' (ניתן ביום 20.8.13); ע"מ 46275-04-22 **אל הואשלה נ' מס הכנסה** (ניתן ביום 15.06.2022), עמ"נ 17082-07-23 **אדר מערכות מיזוג אויר בע"מ נ' רשות המיסים בישראל**, (ניתן ביום 14.8.2023) להלן: "**עניין אדר לעיל**"; ערר 2783-22 **עמוס י.ח. ייעוץ וניהול מסחר בע"מ נ' רשות המסים**, (ניתן ביום 13.12.22) (להלן: "**עניין עמוס**");
21. **בעניין גנים** קבע המשנה לנשיאה (דאז) כב' השופט א' רובינשטיין:

"על הטעמים המיוחדים שיירשמו להיות טעמים אובייקטיביים שאינם בשליטתו או בתחום ציפיותו של מבקש הארכה (כגון מוות או מחלה), ומקורם בגורם חיצוני".

ובהמשך:

"קיומו של "טעם מיוחד" נבחן לפי נסיבותיו של כל מקרה, והרקמה מטבעה פתוחה, באופן מתון; בבוא בית המשפט להחליט על בקשה להארכת מועד עליו להביא בחשבון, בין היתר, **את הסיבה לעיכוב בהגשת ההליך, את משך האיחור, את השאלה האם ישנו הליך תלוי ועומד, את מהות ההליך, את מידת ההסתמכות של בעל הדין שכנגד, וכן את סיכויי ההליך שלגביו מוגשת הבקשה**". (ההדגשים אינם במקור ש.ת.)

22. ניתן לסכם ולומר כי על פי ההלכה הפסוקה על הצד שמבקש לסטות מהכלל בדבר סופיות הדיון להציג אינטרסים כבדי משקל על מנת להטות את כף המאזנים לטובתו, וכן להצביע על סיכויי ערר גבוהים.

23. במקרה דנא, העוררת איחרה ב - 47 ימים בהגשת השגה, זאת ללא שהגישה בקשה לאורכה להגשת השגה או לחילופין פרטה את "הטעמים המיוחדים" העומדים בבסיס האיחור. המשיבה בהגיונותה בדקה את השגה אולם המשיכה לעמוד על דרישת הטעמים המיוחדים גם בערר דנא.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

24. הלכה למעשה, העוררת התייחסה לראשונה לטענת האיחור בהגשת ההשגה אך ורק בכתב התגובה לכתב התשובה. זאת מטעמים החוסים תחת "צנעת הפרט".
25. אך ורק לאחר קיום הדיון השני, ולאור התמקדות הוועדה בטעמים אלו, פרטה העוררת את הנסיבות בעטיין אחרת בהגשת ההשגה, והמציאה לתיק הערר ביום 19.6.2024 תצהיר אמו של בעלי העוררת המתאר את הנסיבות אישיות-משפחתיות בעטיין אחרת בהגשת ההשגה (להלן: "התצהיר"). יודגש כי לא הומצאו ראיות אובייקטיביות ובכלל זה גם אישורים התומכים בבקשה.
26. לגישת העוררת, על המשיבה היה לבדוק מהם הטעמים אשר בגינם אחרת העוררת בהגשת ההשגה על מנת לשקול את מכלול השיקולים הנדרשים בבואה לדחות את ההשגה על הסף.
27. מן העבר השני, לא חלקה המשיבה על עצם היותה בעלת סמכות טבועה לבחון בקשות לאורכה להגשת השגות, אולם הנטל להגשת הבקשה ולפרט את הנימוקים אשר עומדים בבסיסה מוטלים על כתפי העוררת.
28. הוועדה סבורה במקרה דנא כי הצדק עם המשיבה וכי הנטל להגשת הבקשה לאורכה מוטל על העוררת. המשיבה לא צריכה היתה לדעת, בוודאי שלא במסגרת הטיפול בכלל הבקשות למענקים מכוח חוק הסיוע, כי קיימות נסיבות חריגות בעטיין מאחרת העוררת בהגשת ההשגה.
29. כמו כן, ובהתייחס לדרישת הטעמים המיוחדים הרי שהוועדה סבורה כי לא די בנסיבות המפורטות ע"י העוררת על מנת לענות על דרישת "טעמים מיוחדים" המצדיקים איחור בהגשת ההשגה:
- 29.1. **ראשית**, העוררת נמנעה מלהגיש בקשת אורכה כדין למשיבה ולפרט את הסיבות בצד האיחור.
- 29.2. **שנית**, העוררת כלל לא התייחסה לאיחור של 47 ימים בהגשת ההשגה, בכתבי בי הדין עד לכתב התגובה לכתב התשובה.
- 29.3. **שלישית**, העוררת המציאה בשלב מאוחר לברור הערר שבכותרת תצהיר שאינו נתמך בראיות אובייקטיביות. התצהיר נושא תיאורים כלליים ואינו מפרט מה היה בנסיבות הפרטניות כדי למנוע מהעוררת להגיש את ההשגה בזמן.
- 29.4. **רביעית**, אין בנסיבות המתוארות בתצהיר או בכתבי הטענות כדי ללמד על קיומן של נסיבות חיצוניות שאינן תלויות בעוררת אשר מנעו ממנה להגיש את ההשגה במועד. אכן, דובר בנסיבות משפחתיות מיוחדות עם זאת, לא פורט ע"י העוררת בשום שלב כיצד הלכה למעשה נמנע מן העוררת להגיש את ההשגה במועד או לכל הפחות להגיש בקשה לאורכה. הוועדה שוב מדגישה כי מלבד התצהיר לא המציאה העוררת כל אישור התומך בנסיבות המתוארות בתצהיר וגם בכך מצאה טעם לחובתה של העוררת.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בחינת סיכויי הערר במסגרת דרישת ה"טעמים המיוחדים"

30. כפי שהובא לעיל, אחד השיקולים שכל הוועדה לשקול במסגרת בחינת דרישת הטעמים המיוחדים הוא סיכויי הערר. לצורך כך, תבחן כעת הוועדה את טענות העוררת כנגד סבירות החלטת המשיבה בהשגה דנא.

סמכות המשיבה לסטות מהנוסחה ולבחון הוצאות קבועות במקומה

31. ס' 7 לחוק מעגן את סמכות המנהל להתערב בקביעת "מקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות":

"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"; (ההדגש אינו במקור ש.ת.)

32. דרך המלך לקביעת הזכאות של העוסק למענק מכוח חוק הסיוע היא הנוסחה אשר קבועה בחוק. עם זאת, ייתכנו מקרים שבהם חישוב גובה המענק ע"פ הנוסחה יוצר עיוות, ומביא לכך שהמענק אשר ניתן אינו בא בגדר "מענק אמת".

33. דוגמה לכך היא במקרה שבו גובה המענק עולה משמעותית על גובה ההוצאות הקבועות של העוסק (עמ"נ 48298-11-21 מאגמה ישראל פרויקטים בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 12.6.22) פס' 71; עניין אינקוגניטו לעיל, בפס' 36-31 וכן בפס' 46-45; ערר 2562-22 אננס פאשן נ' רשות המסים, ניתן ביום 6.7.2023, בפס' 52-50; ערר 1431-21 הקשר הישראלי תיירות נ' רשות המסים (ניתן ביום 7.4.2022) ערר 2254-21 סקופוס וורלד טרבבל בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 19.2.2023); ערר 1402-22 מ.ק.ת.ש קונסלטינג בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 19.10.2022) פסקאות 29-34).

34. בהקשר זה נקבע בעמ"נ 37303-02-22 בסמרקט בע"מ נ' רשות המסים בישראל (ניתן ביום 2.6.2023) (להלן: "עניין בסמרקט") כי:

"... כמו הוועדה, אף אני איני סבור כי קיימת מניעה לבחון את גובה הוצאותיו הקבועות של העסק הספציפי. בחינה זו עשויה להיות רלוונטית לאור הצורך בקיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזורים ובין משבר הקורונה, כמו גם לאור מטרת החוק, הנלמדת הן משמו והן מדברי ההסבר להצעת החוק (ראו בעניין זה הניתוח המפורט שערכה ועדת הערר בערר 1750-21 אינקוגניטו נ' רשות המסים [פורסם בנבו] (13.2.2022)), לסייע לעוסקים הנאלצים להוציא הוצאות קבועות חרף הירידה בפעילות בשל הקורונה. בחינה זו יכולה להיות רלוונטית גם בשל הסמכות הנתונה למנהל לשנות את מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות.

ברור כי לשם בחינת גובה ההוצאות הקבועות יש לקבוע, ראשית, מה הן "הוצאות קבועות", וכאמור, כמו הוועדה, אף אני לא מצאתי בסיס לטענת המערערת כי הוצאותיה הנזכרות לעיל נחשבות כהוצאות קבועות לצורך המענק. לעומת זאת, הוועדה, שעיינה בדו"ח הכספי המבוקר של המערערת לשנת 2020 ובמאזן הבוחן לשנת 2021 הגיעה למסקנה, שגם בה לא מצאתי כל



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מקום להתערב, לפיה סך הוצאותיה הקבועות של המערערת עומד על כ- 20,000 ₪, שהוא סכום שלא רק רחוק מרחק מזרח ממערב מסכום המענקים להם עותרת המערערת, אלא אף נמוך מסכום המענק שאושר למערערת. מאחר שמטרת החוק היא לסייע לעוסקים בתשלום הוצאותיהם הקבועות, אין זה סביר כי המשיבה או הוועדה תתעלם מנתונים אלה. (עניין בסמרקט לעיל, בפס' 17-18)

35. ובמקום אחר נקבע בעמ"נ 50021-08-22 **פרינטופ סחר בע"מ נ' רשות המיסים**, (ניתן ביום 15.8.2023) (להלן: "**עניין פרינטופ**") כי:

"אין בידי לקבל את טענת המערערת לפיה המשיבה רשאית להתערב במקדם, אך לא לבדוק באופן פרטני את סכום ההוצאות הקבועות על מנת לבחון האם המקדם הנקבע על פי הנוסחה (כשהוא מוכפל בשיעור הפיצוי), אכן משקף את ההוצאות הקבועות האמיתיות והנכונות של העסק.

הציר המרכזי בסעיף זה הוא ההוצאות הקבועות, והתערבות המנהל אפשרית מקום שבו המקדם, כפי שנקבע על פי הנוסחה, אינו משקף את ההוצאות הקבועות." (עניין פרינטופ לעיל, בפס' 17)

36. במקרה דנא וכפי שהובא לעיל, בבחינת ההוצאות הקבועות של העוררת מצאה המשיבה כי גובה המענקים אשר ניתנו לעוררת לשנת 2020 בעבור תקופת הזכאות הקודמת מרץ-אפריל 2020 בסך של 26,686 ₪ מהווים את סך ההוצאות הקבועות לשנת 2020 ומשכך, אינה זכאית למענקים נוספים בעבור שנה זו.

37. אף העוררת אינה מתכחשת לעובדה כי קיים פער משמעותי בין סך ההוצאות הקבועות לשנת 2020 לבין גובה המענקים המבוקש. במסגרת כתב הערר מציינת העוררת כי סך ההוצאות לשנת 2020 מסתכם בגובה של 150,124 ₪ (ס' 7.14 לכתב הערר). אף אם סך ההוצאות הקבועות היו נקבעות בגובה המבוקש, הרי שמדובר בסך של 25,020 ₪ לתקופת זכאות אחת. זאת בעוד לעוררת שולמו זה מכבר ובסמוך להגשת הבקשה למענק, מקדמות בגובה של 300,000 ₪.

38. הנה כי כן, אין מחלוקת בין הצדדים כי גובה סך ההוצאות לשנת 2020 גבוה משמעותית מגובה המענקים ע"פ הנוסחה הקבועה בחוק. לפיכך, הוועדה סבורה כי במקרה דנא צדקה המשיבה עת בחנה את ההוצאות הקבועות של העוררת באופן פרטני.

היקף ההוצאות הקבועות

39. חוק הסיוע אינו מגדיר מהן ההוצאות הקבועות של כל עוסק ועוסק. עם זאת, ניתן להקיש להיקף ההוצאות הקבועות מלשון החוק ומהתכליות העומדות בבסיסו (ערר-1750 21 אינקוגניטו מוסיקה (2002) בע"מ נ' רשות המיסים, ניתן ביום 13.2.2022, ס' ב' לפסק הדין וההפניות הרבות בו (להלן: "עניין אינקוגניטו") וכן ערר 1496-22 מוגוגו בע"מ נ' רשות המיסים, ניתן ביום 7.2.2023 (להלן: "עניין מוגוגו", בפס' 32-52).

40. וכך נקבע בעניין בסמרקט לעיל, בפס' 17:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

"בהקשר הרחב יותר יש להעיר כי החוק, שמטרתו לסייע לעוסקים הנאלצים להוציא הוצאות קבועות חרף הירידה או ההפסקה בפעילות בתקופת הקורונה, כגון דמי שכירות, חשבונות חשמל ומים, לא רק שאינו כולל הגדרה של הוצאות קבועות, אלא שנוסחת המענק אף היא אינה מתייחסת באופן מפורש להוצאות אלו, אלא לתשומות השוטפות כפי שדווחו למע"מ (במכפלת 0.9) והוצאות השכר הנחסכות וביחס בינו לבין המחזור השנתי בשנת 2019, כאשר מקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות נגזר מכך (המקדם הוא 1 פחות היחס האמור)."

41. וועדות הערר דנו זה מכבר בגישות הפרשניות השונות מהן נגזר היקף ההוצאות הקבועות, וקבעו בין היתר כי **ככלל הוצאות קבועות הן הוצאות אשר נמצאות בליבת העשייה העסקית של העסק, כך שהעסק לא יכול להימנע מלהוציאן** אחרת תפגע השרידות של העסק באופן ממשי:

"...יהיה צורך לסווג הוצאות כהוצאות קבועות, אם העסק אינו יכול להימנע מאותן הוצאות במצב שאליו הגיע. כך למשל, ניתן יהיה להביא בחשבון הוצאה בעד הסכם ריטיינר, כפי שתואר לעיל. באופן דומה, ייתכן שניתן יהיה להתייחס למחויבות חוזית שהעסק נטל על עצמו לפני משבר הקורונה כמחויבות "בלתי נמנעת", וכיוון שכך, יסווגו כהוצאות קבועות גם הוצאות בליבת הפעילות העסקית, שנועדו לקיים את המחויבות החוזית שהעסק נטל על עצמו." (ערר 1031-21 אי. איי. סי. איי. אייזנברג אגר. קומפני ישראל בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 21.6.2021, (להלן: "עניין אייזנברג לעיל") פס' 15-28).

42. לגישת המשיבה הרכיבים בהם יש להכיר כהוצאות קבועות לשנת 2020 במקרה דנא הם (מתוך סעיף ההוצאות בדוח רווח והפסד לא מבוקר לשנת 2020): הוצאות רכב של העורר ע"ס 13,179 ₪; הוצאות מחשב ע"ס 5,494 ₪; אחזקה בסך 997 ₪ (מתוך 1450 ₪); הנהלת חשבונות ע"ס 4,500 ₪; הוצאות סלולארי בסך 789 ₪; אגרות דמי חבר בסך 1,727 ₪; כל אלה מסתכמים בסך של 26,686 ₪.

43. ההוצאות **שלא** הוכרו ע"י המשיבה כהוצאות קבועות (מפורטות בנספח ד' לכתב התגובה לכתב התשובה מטעם העוררת) הן: הוצאות פחת, מכס, חשמל, ארנונה, הוצאות רכב (של מלאי הרכבים למכירה), שירותים מקצועיים, כיבוד, אחזקת עסק וביגוד. הוצאות אלו, לשיטת העוררת נדרשות להיות מוכרות כהוצאות קבועות כולן.

44. לאור כל המובא לעיל נבחן כעת את מאפייני ההוצאות אותן מבקשת העוררת לחשב במסגרת הוצאותיה הקבועות לשנת 2020, בהלימה לפסיקות אשר הובאו לעיל, ומכך גם לגזור את גובה המענק בעבור תקופת הזכאות דנא:

44.1. חשמל, מים, ארנונה – הוצאות אלו מהוות הוצאות קבועות במהותן, בפרט כאשר מוכר אך ורק 25% מתוך סך ההוצאה שכן העוררת כפי שהובא לעיל מפעילה את עסקה ממקום מגורי בעלי העוררת. משכך, הוועדה סבורה כי יש להכיר בהוצאות אלו כהוצאות קבועות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- 44.2. מסים, אגרות ודמי חבר ע"ס של 3,423 ₪ - מדובר בהוצאות קבועות אשר הכרחיות לצורך שרידותו של העסק ולפיכך מוכרות כהוצאות קבועות.
- 44.3. כבוד וביגוד - הוצאות אלו הינן הוצאות משתנות במהותן, הוצאות אשר קשורות במהותן לייצור ההכנסה, ואינן הכרחיות לצורך שרידות העוררת. ניתן היה בנקל להימנע מהן, משכך הוועדה סבורה שאין להכיר בהן כהוצאות קבועות.
- 44.4. שירותים מקצועיים - ע"פ מאזן הבוחן לשנת 2020 (נספח א' לכתב התגובה) מדובר בשירותי הנהלת חשבונות בסך של 4,500 ₪ ההכרחיים לקיומו של העסק ומשכך מוכרות כהוצאות קבועות.
- 44.5. שירותי אחזקה ותיקונים בסך של 1,450 ₪ - גם כאן המדובר בהוצאה אשר חיונית לצורך המשכיות העסקית של מכירת הרכבים, ומשכך בנסיבות דנא הוועדה סבורה כי יש להכיר בהוצאה זו כהוצאה קבועה.
- 44.6. הוצאות הרכב (הוצאות על רכבו של בעלי העוררת) - מתוך הוצאות הרכב בסך של 58,303 ₪ סך של 13,179 ₪ מהווה את ההוצאה של בעלי העוררת על רכבו, כאשר יתרת הסכום הינה בגין פחת של רכב העורר, ביטוח רכב העורר, והוצאות בגובה בגין אחזקת מלאי הרכבים. הוצאות הרכב על רכבי היבוא בניגוד להוצאות הרכב האישיות של העורר, הינן הוצאות משתנות באופיין הקשורות בטבור בייצור הכנסה בפרט כאשר מדובר בייבוא רכבי יוקרה - הוצאות אלו גדלות ביחס ישיר עם נפח הפעילות של היבוא. לכך מתווסף רכיב של הוצאות רכב העורר (ביטוח) ע"ס של 1,018 ₪ שגם בו יש להכיר כהוצאה קבועה. מכאן, הוועדה סבורה כי החלטת המשיבה להכיר אך ורק ברכיב הוצאות הרכב של העורר עצמו (ע"ס 13,179 ₪) אינה סבירה ונדרש להוסיף את ההוצאה עבור ביטוח הרכב בסך של 1,018 ₪.
- 44.7. הוצאת הפחת - ככלל הוצאות פחת הינן הוצאה רעיונית וככאלה אינן מהוות הוצאות קבועות. יתרה מכך, ס' 7 לחוק מגדיר את "מקדם הוצאות קבועות", בו מוחרג "הרכוש הקבוע":

"התוצאה המתקבלת מהכפלת 0.9 ביחס שבין שני אלה:

(1) סך כל התשומות השוטפות, למעט תשומות ציוד כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף (בפרק זה - תשומות ציוד), כפי שדווח לרשות המסים בישראל לפי דין בשל שנת המס 2019;

(2) מחזור העסקאות לשנת 2019;

(ב) סכום הוצאות השכר הנחסכות מחולק במחזור העסקאות לשנת 2019;

(ההדגשות אינן במקור ש.ת.)

- 44.8. משעה שהחוק לא הגדיר מהן ההוצאות הקבועות לצורך חישוב המענק, ובד בבד החרג את הרכוש הקבוע מחישוב מקדם ההוצאות הקבועות, לכאורה אין מקום להכיר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בהוצאות הפחת כהוצאות קבועות (ראה למשל ערר 1068-21 ג'ו לגנד - ישראל בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 19.8.2021) בפס' 49).

44.9. בפסיקה מאוחרת יותר, ולאור הנחיות המשיבה במסמך "הבהרות לחישוב המענק בעד הוצאות קבועות" אשר הוציאה המשיבה ביום 12.12.2021, בו לא התוותה המשיבה קווים מנחים לאבחנה בין ההוצאות הקבועות אשר יוכרו לצורך חישוב המענק ליתר ההוצאות, הרי שמתחם שיקול הדעת בסיווג ההוצאות של העוסק הינו רחב, ייעשה על פי הנסיבות של כל מקרה ומקרה ובהתאם למאפייני פעילות העוסק. (למשל: ערר 1629-21 מ.ג.ב. שרותי נקיון בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 8.12.2021)). בערר 1061-21 הולילנד סיילינג בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 11.08.2022).

במקרה דנא, הוצאות הפחת לשנת 2020 עומדות על סך של 5,196 ₪ בגין פחת על רכוש קבוע (נספח ב' לכתב התגובה מטעם העוררת) ומשכך, אין להכיר בהן כהוצאות קבועות לצורך חישוב המענק.

44.10. הוצאות מכס - הוצאות המכס הינן הוצאות משתנות אשר מהוות חלק מעלות המכר. ככאלה אינן יכולות להיות מוכרות כהוצאות קבועות התורמות להשרדות העסק. משכך, הוועדה מצאה כי המשיבה פעלה בסבירות עת לא החשיבה את הוצאות אלה כהוצאות קבועות.

סיכום סך ההוצאות הקבועות

45. לסיכום האמור לעיל הוועדה סבורה כי סך ההוצאות הקבועות של העוררת לשנת 2020 עומדות על סך של 34,039 ₪ ע"פ הפירוט הבא:

7,776	מחשוב
1,450	אחזקה ותיקונים
4,500	שירותים מקצועיים
3,423	מיסים, אגרות ודמי חבר
1,904	חשמל ומים
789	טלפון נייד
13,179	הוצאות רכב של העורר
1,018	הוצאות רכב (ביטוח)
34,039	סה"כ קבועות 2020

סיכום ביניים – דרישת הטעמים המיוחדים

46. מכל המובא לעיל, הוועדה מצאה כי אף סיכויי הערר אינם גבוהים וזאת בלשון המעטה. מדובר בעוסק אשר מפעיל את עסקו מבית מגוריו, כאשר סך ההוצאות הקבועות מהפעלת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עסקו הינן נמוכות ומשכך – ובצדק, בחנה המשיבה באופן פרטני את ההוצאות הקבועות הלכה למעשה של העוררת.

47. כאמור, גם בבחינת היקף ההוצאות הקבועות של העוררת ע"י הוועדה לא מצאנו כי קיים פער משמעותי בין קביעת המשיבה לבין מסקנת הוועדה ומשכך לא מצאנו לנכון להתערב בה.

איחור המשיבה במתן החלטה בהשגה

48. בהחלטת הממשלה ובחוק נקבעו מועדים למתן החלטה בהשגה בתוך 180 ימים ו- 120 ימים בהתאמה, אולם לא נקבעה סנקציה בשל אי עמידה במועדים שנקבעו בחוק.

49. **בעניין פודולסקי** קבעה כבוד השופטת דפנה ברק ארז בהקשר זה כי:

"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 החלטה 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." (עניין פודולסקי לעיל, בפסקה 24 לפסק הדין; ראה גם פס' 20 לבר"מ 1692/23 קבוצת ברקת יזמות והקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים, ניתן ביום 27.7.2023) (להלן: "עניין ברקת"); עמ"נ 22-06-44862 חברת א.ו. שיווק תוצרת חקלאות בע"מ נ' רשות המיסים ניתן ביום 15.2.2023).

50. בית המשפט העליון שב על המדיניות שנקבעה בעניין פודולסקי לפיה, איחור במתן החלטות בהשגות אין משמעותה קבלת ההשגות, אלא הטלת נטל על המשיבה להוכיח כי ההחלטה על דחיית ההשגה הייתה נכונה מבלי שחזקת התקינות המנהלית תעמוד לטובתה (ראו גם בר"מ 903/23 הגר תשתיות בע"מ נ' מדינת ישראל רשות המיסים (פורסם בנבו, 21.06.2023); עניין ברקת לעיל בפס' 20; בר"מ 7656-23 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים היחידה לטיפול במענק הקורונה (פורסם בנבו, 06.11.2023)).

51. במקרה דנא אמנם איחור המשיבה כתשעה חודשים במתן החלטה בהשגה, אולם מן העבר השני החזיקה שלא כדין במקדמות הגבוהות משמעותית מסכום הוצאותיה השנתיות.

52. יפים לעניין זה קביעת ביהמ"ש המחוזי בעניין קסנטיני:

"הפרת חובתה של המערערת להשיב את המקדמות, משליכה באופן ישיר על טענה לנזקים אשר יכול והיו נגרמים כפועל יוצא מהפגמים בפעולות הרשות המינהלית, והעיכוב הרב בהחלטה בהשגה. משמחזיקה המערערת בכספים, קיים קושי רב לקבל טענה כי כפועל יוצא מהעיכובים נגרמו לה נזקים.

מכל מקום, משהתקבלה לבסוף החלטה בהשגה, מרגע זה לא ניתן לטעון לכל נזק שהוא, ועל המערערת היה להשיב את המקדמות הרבות אשר קיבלה,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בהתאם לדרישה המפורשת שנכתבה בהחלטות בהשגות. והמערערת לא השיבה עד עתה את מלוא המקדמות שהיא חייבת בהשבתן.

נתון זה צריך היה לבוא בשיקולי ועדת הערר, יש בנתון זה כדי ליצור תמונה אחרת בדבר נקודת האיזון אשר בין טענות המערערת לפגמים, אל מול התנהלותה שלה. " (עמ"נ 17292-12-22 קסנטיני ובניו - תשתית ופיתוח בע"מ נ' רשות המיסים, (פורסם בנבו, 03.08.2023) בפס' 12)

53. במקרה דנא, בעבור תקופת הזכאות דנא קיבלה העוררת מקדמה בגובה של 300,000 ₪, זאת בעודה מכירה בעובדה כי סך הוצאותיה קטן משמעותית מגובה המענק המבוקש על ידה.
54. בהתאם להודעת הדחייה על העוררת היה להשיב את המקדמה בתוך 90 ימים מיום 9.11.2022 קרי ביום 10.2.2023. העוררת לא נתנה כל הסבר לאי מילוי הדרישה להשבת המקדמה בתוך 90 ימים ומדוע היא ממשיכה להחזיק בכספי המקדמה עד היום.

סוף דבר

55. הערר שבכותרת נדחה.
56. כפי שהובא לעיל, הוועדה אינה סבורה כי העוררת הרימה את הנטל להוכיח כי האיחור שחל בהגשת ההשגה נבע מטעמים מיוחדים המצדיקים את האיחור, ובכלל זאת אף לא הוכיחה כי סיכויי הערר גבוהים.
57. נוכח התוצאה אליה הגענו, ונוכח הנסיבות האישיות אשר פורטו בתצהיר החלטתנו שלא להטיל הוצאות על העוררת בגין התנהלותה.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 60 יום.
ניתנה היום, י' באב התשפ"ד, 14 באוגוסט 2024, בהעדר הצדדים.

ברוך ברוכי, רו"ח, רו"ח
חבר

תמר שטיינר, עו"ד
יו"ר הוועדה