

**הנושא: קבלת ערר על דחיית בקשה לקבלת מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל
ההשפעה הכלכלית של הקורונה באופן חלקי, כך שיבוטל חישוב ההוצאות הקבועות
שנערך לעוררת בהשגה**

ועדת ערר לענייני קורונה
מס' תיק: ערר 1060-21
בפני: עו"ד מורן סילס - יו"ר וברוך ברוכי - חבר
העוררת: ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שרותי רפואה בע"מ
המשיבה: רשות המסים
ניתן ביום: 28.4.21

[התמצית תשולב בקרוב]

ועדת ערר לענייני קורונה

ערר 1060-21

בפני: עו"ד סילס מורן - יו"ר
ברוך ברוכי - חבר

העוררת: ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שרותי
רפואה בע"מ מס' 512769613
ע"י ב"כ גברת מיכל פוירשטיין

נגד

המשיבה: רשות המסים
באמצעות היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות
קבועות

החלטה

רקע עובדתי

1. העוררת היא חברה שהוקמה בשנת 1999 ועיסוקה אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה. לקוחותיה העיקריים הם מוסדות חינוך, תנועות נוער ועמותות המונחות על ידי משרד החינוך. מחזוריה של העוררת עולים על 1.5 מיליון ש"ח.
2. ביום 13.8.20 הגישה העוררת בקשה לפי חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) (תש"ף-2020) (להלן: "החוק") לקבלת מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה בגין החודשים מאי-יוני 2020 על סך של 386,398 ש"ח. הבקשה התבססה על נתונים שגויים וביום 9.10.20 השלימה העוררת נתונים עדכניים של יציאת עובדים לחל"ת אשר לא השפיעו על גובה

המענק. העוררת צירפה טבלה שערך רואה החשבון שלה עם נתוני השכר שנחסכו מחושבים לשלושת החודשים האחרונים שאותו עובד עבד בהם לפני תקופת הזכאות כאמור בסעיף 7 לחוק. בהתאם לחישובים שערכה הוצאות השכר הנחסכות עמדו על 6,537,726 ש"ח.

3. ביום 11.10.20 ניתנה החלטת המשיבה בבקשה למענק (להלן: "ההחלטה בבקשה"). המשיבה העמידה את הוצאות השכר הנחסכות על סך של 9,383,221 ש"ח וסכום המענק קטן בהתאם לסכום של 214,368 ש"ח. המשיבה לא הסבירה ולא נימקה כיצד הגיעה לחישוב הוצאות השכר הנחסכות ומדוע דחתה את החישוב שהציגה העוררת.

4. ביום 28.10.20 הגישה העוררת השגה ובה טענה כי ככל הנראה המשיבה חישה את הוצאות השכר הנחסכות לפי הוראת ביצוע שפרסמה ביום 21.8.20. העוררת טענה שהוראת הביצוע המנחה להשוות את נתוני השכר הנחסכים לאותה תקופה אשתקד קובעת דרך חישוב שונה מהחישוב שנקבע בחוק והוראות החוק גוברות.

5. ביום 9.3.21 הגישה העוררת את הערר שבפנינו, שם טענה, בין היתר, כי חלף המועד למתן החלטה בהשגה ומטעם זה יש לקבל את הערר על הסף.

6. ביום 17.3.21 ניתנה החלטת המשיבה בהשגה וזו הוגשה לתיק הערר ביום 18.3.21. רק במסגרת ההחלטה נימקה המשיבה את אופן החישוב בהחלטה בבקשה. המשיבה הסבירה שבהחלטה בבקשה חישה את הוצאות השכר הנחסכות בהשוואה לתקופה מקבילה אשתקד "כיוון ששכר העבודה המשולם הוא בעצם עלות המכר של החברה, והכנסות 5+6/2019 גבוהות מאוד ביחס ל 1+2/2020, כך גם הוצאות השכר של 5+6/2019 גבוהות ביחס להוצאות השכר של 1+2/2020. השוואת ההכנסות מבוצעת לעומת 5+6/2019 ולכן גם השוואת השכר מבוצעת מול תקופה זו גם". החלטת המשיבה לא נעצרה כאן והמשיבה החליטה לערוך "בדיקה נוספת" של מאזן הבוחן של העוררת לשנת 2020 שם מצאה, לטענתה, שההוצאות הקבועות של העוררת לכל שנת 2020 הוא 665,580 ש"ח ולכן סך ההוצאה הקבועה לתקופה זו חודשית הוא 110,930 ש"ח וסכום זה אושר לתשלום. יצוין כי המשיבה לא פירטה אילו הוצאות כללה בחישוב ההוצאות הקבועות. העוררת התבקשה להשיב את הסכום ששולם לה ביתר בסך של 103,707.96 ש"ח בתוספת הפרשי הצמדה תוך 90 ימים.

7. לצורך הבהירות יוצגו נתוני העוררת בטבלה:

משיב - החלטה לפי הוצאות קבועות בפועל	משיב - החלטה 11.10.20 - השוואה שכר לשנה קודמת	עורר - תיקון 9.10.20 - חישוב שכר ע"פ החוק	עורר - הגשה 13.8.20 - חישוב שכר שגוי לפי מרץ-אפריל	
	9,383,221	6,537,726	3,084,350	שכר נחסך
8.6%	16.7%	30.0%	30.0%	מקדם קבועות

מענק	386,399	386,399	214,638	110,929
------	---------	---------	---------	---------

8. ביום 29.3.21 הגישה העוררת השלמת טיעון בעקבות קבלת ההחלטה בהשגה.

9. ביום 11.4.21 הגישה המשיבה כתב תשובה.

טענות העוררת בערר

10. סעיף 20(א) לחוק קובע שהחלטה בהשגה "תהיה מנומקת ותינתן תוך 120 ימים". בענייננו, משלא התקבלה החלטה בהשגה במועד דין ההשגה להתקבל. לשיטת העוררת המועד שנקבע בחקיקה נועד למקרים בהם יש מחלוקת על הנתונים ולא כמו במקרה שבפנינו כאשר כל נתוני העוררת היו בפני המשיבה ולא נפסלו. לאור תכלית המענקים שנועדו לפצות באופן מהיר יש מקום להחמיר עם המשיבה בדרישת העמידה במועדים שנקבעו בחוק.

11. למשיבה אין סמכות לסטות מהלשון המפורשת של סעיף 7 לחוק הקובעת שהוצאות השכר הנחסכות יחושבו לפי **שלושת החודשים האחרונים** שאותו עובד עובד בהם לפני תקופת הזכאות. המשיבה יכלה להתבסס על נתוני השכר בתקופה המקבילה אשתקד רק אם העוררת לא הייתה מדווחת על נתוני השכר כחוק או לא ניתן היה לחשב את הוצאות השכר הנחסכות לפי החוק.

12. בהשלמת הטיעון שהגישה העוררת **לאחר קבלת ההחלטה בהשגה** ולאחר שטעמי המשיבה הובררו **לראשונה** הוסיפה וטענה העוררת טענות ממוקדות.

13. העוררת טוענת שהוצאותיה הקבועות גבוהות יותר וזאת בשל העובדה שפעילותה כמעט והופסקה (ירידתה בהכנסות בשיעור של 89%) והשבת המצב לקדמותו מצריכה קליטת עובדים חדשה. לטענתה, אופי ההעסקה הייחודי לה דורש כוח אדם ספציפי בעל תעודת לוחם אשר עובר הליכי גיוס והכשרה ייחודיים אותם היא מעריכה בעלות של 5500 ש"ח לעובד. הוצאתם של 134 עובדים לחל"ת ממושך משמעותה ירידה לטמיון של הכשרה וריענון שבוצע לעובדים בשנת 2019. כך גם יש לבצע רכישה חדשה של תרופות שתוקפן פג וציוד רפואי חדש.

14. לטענת העוררת, כוונת המחוקק הייתה מתן פיצוי על הוצאות קבועות אך גם על הפגיעה במחזור ולשיטתה הנוסחה הקבועה בחוק מפצה על הפגיעה במחזור. העוררת טוענת כי סעיף 7 לחוק מגביל את הפיצוי ב-30% מהיקף המחזור ואינו מגביל את הפיצוי בגובה הוצאות הקבועות במאזן הבוחן - ללמדך על תכלית הפיצוי. כך גם אין בחוק הגדרה לרכיב ההוצאות הקבועות.

15. סמכות המנהל לשנות את המקדם ולהביא לתוצאה של עד 30% הוצאות קבועות מהמחזור נועדה כדי למנוע עיוותים כתוצאה ממצב שבו עסקים מסוימים כדוגמת אולמות אירועים הינם עתירי הוצאות קבועות ולכן לא יפוצו בהתאם. נטען כי למשיבה אין סמכות הפוכה להפחית את המקדם כדי להקטין את גובה המענק.

16. בנוסף, מאחר ורוב הבקשות למענק נבחנו בהליכים אוטומטיים מתן מענק שאינו עולה בקנה אחד עם הוראות החוק מקפח ומפלה נישומים שנבדקו.
17. המשיבה פעלה בחוסר סמכות כאשר קיזזה את החלק במענק שעלה על ההוצאות הקבועות. מפרוטוקול דיוני ועדת הכספים בכנסת לומדת העוררת כי תכלית המענק לפצות על הירידה במחזור במגבלת תקרה של 15% ולא להחזיר את ההוצאות הקבועות.
18. העוררת טוענת שיש לקבל את הערר ולהעמיד את סכום המענק על סכום של 386,398 ש"ח בצירוף הפרשי הצמדה וריבית מיום הגשת הבקשה למענק.

טענות המשיבה

19. לעניין טענת הסף בדבר קבלת הערר בגין איחור במתן ההחלטה בהשגה טוענת המשיבה כי משלא נקבעה בחוק סנקציה כי אי עמידה במועדים תוביל לקבלת הערר הרי שיש לדחות את הטענה. בענייננו, ההחלטה בהשגה ניתנה כעבור 140 ימים ומדובר בעיכוב קצר כאשר מאזן הבוחן של העוררת התקבל ביום 14.3.21.
20. המשיבה טוענת כי תכלית המענק היא מתן פיצוי בגין תשלום הוצאות קבועות שהעסק נדרש לשלם גם כשאינו פעיל או שהכנסתו צומצמה. המענק אינו בא לפצות על היעדר רווח או הפסד או בהשבת המצב לקדמותו ולכן כאשר המענק עולה על ההוצאות
21. המשיבה טוענת כי תנאי סף לקבלת המענק הוא ירידת מחזורים אשר נגרמה **במלואה** בעקבות התפשטות נגיף הקורונה ולא מגורמים אחרים. לכן יש להתערב בנוסחה כאשר אינה משרתת את מטרת החוק.
22. נוסחת המענק היא המכפלה של מחזור תקופת הבסיס בשני מקדמים: מקדם הירידה ומקדם הוצאות קבועות המורכב מנוסחה המחשבת את המשלים ל-1 ליחס שבין כלל התשומות הנחסכות- תשומות משתנות ושכר שנחסך לכלל העסקאות לשנת 2019 כאשר המקדם המקסימלי הועמד על שיעור של 30% הוצאות קבועות. הסמכות לקבוע מקדם הוצאות קבועות שונה מזה המתקבל לפי הנוסחה הוענק למשיבה בסעיף 7 לחוק לגבי עוסק שמחזור עסקאותיו מעל 1.5 מיליון ש"ח. סמכות להתערב במקדם פועלת לשני הכיוונים- לצורך הגדלת המענק או הפחתתו ונועדה למקרים חריגים שבהם מקדם הוצאות קבועות המתקבל מהנוסחה אינו נותן ביטוי נכון להוצאות הקבועות בעסק.
23. לעניין חישוב השכר הנחסך טוענת המשיבה כי השוואה להוצאות השכר בשלושת החודשים שקדמו לתקופת הזכאות מובילה לעיוות בעניינה של העוררת משום שהעסק מתאפיין בעונתיות כך שלא ניתן לבצע השוואה בין תקופת החודשים דצמבר-פברואר (חורף) לתקופת הזכאות מאי-יוני (אביב). המחזורים של דצמבר 2019 עד פברואר 2020 נעים בין 748 אש"ח ל-920 אש"ח בעוד שמחזורי מאי-יוני

נעים בין 1,090 ש"ח ל-1,485 ש"ח. לשיטת המשיבה התוצאה המתקבלת מהשוואת השכר לשלושת החודשים האחרונים אינה קשורה במלואה לנגיף הקורונה שכן הוצאות השכר בחודשים דצמבר פברואר קטנות באופן קיצוני לעומת הוצאות השכר בחודשים מאי יוני.

24. בשולי כתב התשובה טענה המשיבה שבדיקת מאזן בוחן של העוררת לשנת 2020 העלתה שההוצאות הקבועות שהיו בפועל נמוכות עוד יותר לפיכך הוחלט לעשות שימוש בסמכות המשיבה לפי סעיף 7 ולהקטין עוד את המענק לגובה ההוצאות הקבועות שהיו לעוררת בשנת 2020.

דיון והכרעה

25. לאחר עיון בטענות הצדדים, כפי שבאו לידי ביטוי בכתבי הטענות והנספחים להם, החליטה הוועדה לדון ולהחליט בערר על פי הטענות והראיות שהוגשו בכתב בלבד, וזאת מכוח הוראות תקנה 9(1) לתקנות התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) (סדרי הדין והמנהל בוועדת הערר), התשפ"א-2020, ולאחר שהוועדה הגיעה לכלל מסקנה לפיה אין בבירור הערר בדרך זו כדי לפגוע בעשיית צדק בעניינם של הצדדים המתדיינים.

26. החלטנו לקבל את הערר באופן חלקי באופן שיבוטל חישוב ההוצאות הקבועות שנערך לעוררת במסגרת החלטה בהשגה והתוצאה תישאר התוצאה של החלטה בבקשה, כך שהעוררת תקבל מענק בגובה של 214,637.96 ש"ח באופן המשקף מקדם השתתפות בהוצאות קבועות בשיעור של 0.167.

איחור במתן החלטה בהשגה

27. כאמור, השגתה של העוררת הוגשה ביום 28.10.20 והחלטה בהשגה ניתנה ביום 17.3.21 כעבור 140 ימים ורק לאחר הגשת ערר זה.

28. העוררת טוענת כי מאחר והמשיבה איחרה במתן החלטה בהשגה דין השגתה להתקבל. אין בידנו לקבל את עמדת העוררת כי האיחור בעניינה, בנסיבות העניין, מוביל לתוצאה של קבלת ההשגה על הסף.

29. סעיף א20(1) לחוק קובע:

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

30. החוק קבע שהחלטה בהשגה תינתן תוך 120 ימים אך לצד הגדרת המועדים לא נקבעה סנקציה, וזאת בשונה מחוקי מס אחרים בהם נקבע באופן מפורש כי אי מתן

החלטה במועד יראו את ההשגה כאילו התקבלה (ראו והשוו סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], סעיף 87 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) תשנ"ג-1963, סעיף 26(ב) לחוק מס רכוש וקרן פיצויים). הלכה היא כי "כשרצה המחוקק לקבוע שעצם חלוף מועד שנקצב למתן החלטה ללא מתן החלטה בתכנית כמוהו כאישור, הוא ידע לציין זאת במפורש" (בג"צ 4816/91 בניני גיל בע"מ נ' הועדה לבנייה למגורים, פד"י מו(1), 441, 444 (1992)).

31. בעע"מ 1386/04 המועצה הארצית לתכנון ובניה ואח' נגד עמותת נאות ראש העין ע"ר ואח' (פורסם בנבו) (להלן: "פס"ד המועצה הארצית לתכנון ובניה") עמד בית המשפט העליון על האבחנה בין קביעת מועד מדריך ובין קביעת מועד מחייב, כדלקמן:

"כאשר המחוקק קובע מועדים לעשיית פעולה, או למתן החלטה בידי רשות מינהלית, עשויות להיות לכך השלכות שונות בהתאם למטרה ולתכלית הטמונות ביסוד ההסדר. קביעת מועד לעשיית פעולה מינהלית עשויה להיות בעלת אופי מדריך בלבד, במובן זה שסטייה ממנה אינה פוגעת, בהכרח, בתוקף הפעולה, אף שהיא עשויה לגרור ביקורת בין במישור המשפטי, ובין במישור המינהלי. לעומת זאת, קביעת מועד לעשיית פעולה מינהלית עשויה להיות בעלת אופי מחייב במובן זה, שסטייה ממנה עלולה לגרור תוצאה משפטית שהוגדרה בחוק או הנובעת מעקרונות כלליים של המשפט הציבורי... האבחנה בין מועד מחייב לבין מועד מנחה לעשיית פעולה מינהלית תלויה בתכלית ההסדר (בג"צ 1636/92 העמותה לשמירת איכות החיים והסביבה נ' ועדה מחוזית לתכנון ובניה, פד"י מז(5) 573 (1993); בג"צ 44/68 מועצה מקומית ראש העין נ' שר הפנים, פד"י כב(2) 150 (1968)). כאשר לא נקבעה בחוק הוראה מפורשת לגבי תוצאות החריגה מן המועד, ולא נקבע בה כי לסטייה מן המועד תהיה השפעה כל שהיא על תקפותה המשפטית של הפעולה, חזקה פרשנית היא כי מדובר בנורמה המגדירה מסגרת זמן לפעולה שהיא בעלת אופי מנחה ומדריך בלבד, ואיננה בעלת אופי מחייב. עם זאת, גם כאשר מדובר במועד שהוא בעל אופי מנחה בלבד, עשויה להיות לחריגה ממנו משמעות במסגרת הפעלת הביקורת השיפוטית על סבירותה ותקינותה של הפעולה המינהלית, בין היתר, מבחינת העיתוי שבביצועה."

עם זאת יצוין כי

"... סטייה ממסגרת המועדים שנקבעו בחוק, גם אם אין לה תוצאה משפטית מיידית, עשויה להוות בסיס לביקורת מינהלית ושיפוטית... היא עשויה להוליד טענת שיהוי, שאפשר שתהיה לה השפעה על מעמדה של החלטה שהתקבלה על-ידי הרשות המינהלית; היא עשויה, במצבים מסוימים, להשפיע על סבירות החלטת... נוכח נתונים ונסיבות שאפשר שהשתנו עקב מעבר הזמן" (פס"ד המועצה הארצית לתכנון ובניה, פסקה 35).

32. בענייננו, הוראת החוק נושאת אופי מדריך. ניתן לשער שבשל התפשטות המגיפה והצורך לטפל בכמות נכבדה של בקשות והשגות בו זמנית בתוך תקופה קצרה, המחוקק בחר שלא לנקוט בסנקציה, וזאת מתוך הבנה לאילוסי התקופה.
33. ההחלטה בהשגה בעניינה של העוררת ניתנה באיחור של 20 ימים. הגם שאין להצדיק את השיהוי במתן ההחלטה ועל המשיבה לפעול במסגרת המועד שנקבע בחוק, הרי שאין בכך כדי לקבל את השגתה על הסף. הבאנו בחשבון כי מענק בגובה 214,638 ש"ח כבר שולם לעוררת עם קבלת ההחלטה בבקשה, וההשגה הוגשה רק על הפער לסכום של 386,398 ש"ח אותו תבעה העוררת. אילו נגרם לעוררת נזק הרי שניתן להשיב את המצב לקדמותו באמצעות פסיקת תשלום הפרשי הצמדה וריבית, או באמצעות פסיקת הוצאות למשיבה, והכל על פי נסיבות המקרה, בכלל זה משך האיחור במתן ההחלטה בהשגה ומידת הנזק שנגרם לעוסק בגין ההשתהות בקבלת ההחלטה.
34. נציין כי העובדה שמאזן הבוחן של העוררת התקבל רק לאחר שחלף המועד לקבלת ההחלטה בהשגה אין בו כדי להצדיק את האיחור במתן ההחלטה בהשגה והמשיבה אינה יכולה להיתלות בכך בפרט כאשר המשיבה לא ציינה באיזה מועד דרשה מהעוררת להגיש את המאזן או מתי היה המועד החוקי להגשת הדוחות הכספיים בעניינה של העוררת.

הוצאות קבועות - תכלית ואופן חישוב

35. תכליתו העיקרית של החוק כפי שבאה לידי ביטוי בלשון החוק ובדברי ההסבר בהצעת החוק היא מתן סיוע לעסקים על מנת שיוכלו להמשיך ולשלם את **ההוצאות הקבועות** שאין ביכולת העסק לחסוך גם כשהעסק נותר סגור או שפעילותו צומצמה.
36. סעיף 8 לחוק קובע:

"עוסק זכאי למענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש, בסכום כאמור בסעיף 9 ובהתאם להוראות פרק זה (בפרק זה - מענק סיוע בעד השתתפות בהוצאות קבועות), אם מתקיימים לגביו כל אלה..."

37. על תכלית החוק ניתן ללמוד גם מדברי ההסבר, חוברת ה"ח ממשלה 1341 מיום 14.7.20 בעמ' 453:

"... עסקים שפעילותם נפגעה כאמור יכולים לצמצם את הוצאותיהם המשתנות כגון רכישות מספקים ותשלומי שכר, אולם יש הוצאות שאין ביכולתם להימנע מהן ובהן תשלומי שכירות, הוצאות ביטוח, חשבונות חשמל, מים וכדומה.

... בשעת משבר זו נדרשים העסקים לשלם את הוצאותיהם הקבועות, אף אם אין להם כל הכנסה. מוצע ליתן מענק לעסקים, אשר להם כושר השרידות נמוך מלכתחילה, על מנת שסייע להם בתשלום ההוצאות הקבועות."

38. לצד תכלית זו קיימת בחוק תכלית נוספת והיא מתן סיוע **מהיר ויעיל** לעסקים. לפיכך, ועל מנת שלא להפוך את בדיקת ההוצאות הקבועות לפרטנית וממושכת, החוק לא כולל הגדרה לרכיב ההוצאות הקבועות אלא נקבעה נוסחה שאינה מתיימרת לבדוק ולחשב כל הוצאה בנפרד אלא קובעת **רכיב קבוע** אשר ברף העליון שלו לפי מקדם קבועות מקסימלי של 0.3 כפול מקדם מחזור מקסימלי של 0.5 (לירידת מחזור של למעלה מ-80%) **ישקף כ-15% מהמחזור**. רכיב קבוע זה הוא שהוגדר כרכיב אשר משקף את גובה ההוצאות הקבועות הבלתי נחסכות בעסק נורמטיבי.

39. כך עלה מדבריהם של אנשי משרד האוצר בדיונים בוועדת הכספים שקדמו לאישור החוק (ראו פרוטוקול מס' 97 מישיבת ועדת הכספים מיום 21.7.20, שעה 10:30):

"בסופו של דבר אתה נותן לו עד 15% מהמחזור. זה עסק נורמטיבי ותמיד יש יוצאים מן הכלל. אבל נותנים לכל העסקים במדינת ישראל. בהגדרה יש יוצאים מהכלל טיפה למעלה וטיפה למטה. עסק שהוא בהוצאה נורמטיבית, שההוצאות הקבועות שלו הן סביב 15% מן המחזור, מקבל את זה פה" (אסף וסרצוג ע' 23).

"אי אפשר לתת על כל הוצאה בנפרד כי אז זה כבר הופך להיות בדיקה פרטנית של כל עסק. אנחנו רוצים שתהיה מערכת שעובדת, יעילה, ממוחשבת. אי אפשר לבדוק הוצאה לעסק" (בעמ' 24).

"הנחת המוצא שלנו היתה שעסק, אחרי שאתה חוסך לו את העובדים על ידי חל"ת, אחרי שאתה מפחית את הארנונה וכולי, ההוצאה הקבועה הבלתי נחסכת שלו היא כ-15%" (עידו סופר בעמ' 90).

40. הנה כי כן, התכלית של החוק היא פיצוי בגין הוצאות קבועות אך החוק קבע נוסחה משוערת אשר אמורה לשקף, בעסק נורמטיבי, את שיעור ההוצאות הקבועות הבלתי נחסכות.

האם לרשות המיסים יש סמכות לסטות מהנוסחה

41. כאמור, נוסח החוק המשתקף בנוסחה שנקבעה - קבע מעמד של בכורה למנגנון הפשטות והיעילות אולם הותיר למנהל שיקול דעת לסטייה מהנוסחה באמצעות שינוי מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות.

42. סעיף 7 לחוק קובע:

"לגבי עוסק שמחזור עסקאותיו לשנת 2019 עולה על 1.5 מיליון שקלים חדשים - ההפרש שבין 1 לבין מקדם הוצאות קבועות, ולא יותר מ-0.3; 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;

43. נוסח הסעיף מקנה למנהל סמכות רחבה לשנות את המקדם "אם שוכנע" שהמקדם שנקבע על פי הנוסחה אינו משקף את ההוצאות הקבועות בעסק. שיקול דעת זה בא לתת מענה לעסקים בהם שיעור ההוצאות הקבועות גבוה יותר מהנוסחה, למשל אולמות אירועים שם הוצאות השכירות גבוהות ובדרך כלל יעלו על 15% מהמחזור או עסקים שנפתחו בשנת 2019 ורכשו מלאי גדול שאינו קשור לפעילות השוטפת. מנגד, בענפים אחרים בהם שיעור ההוצאות הקבועות נמוך נקבעו מקדמים ייעודיים, למשל בענף היהלומים.
44. לטעמנו, סמכות המנהל פועלת לשני הכיוונים, הן לצורך הגדלת המקדם והן לצורך הקטנתו. סמכות זו נלמדת בראש ובראשונה מלשון הסעיף המנסח את סמכות המנהל באופן רחב - לקבוע מקדם "אחר". כאשר אם כוונת המחוקק הייתה להגביל את סמכות המנהל הרי שהיה נכתב לקבוע מקדם "גבוה יותר". יצוין כי בדיונים בוועדת הכספים נדונה סמכות זו ברחל ביתך הקטנה ונדונה האפשרות לנסח את החוק באופן מצומצם. אפשרות זו נדחתה והנוסח שנבחר משקף את הרצון לאפשר למשיבה שיקול דעת הפועל לשני הכיוונים וזאת על מנת להגשים את תכלית החקיקה (ראו עמ' 56-58 לפרוטוקול).
45. הנה כי כן, על אף שהנוסחה מקפלת בתוכה את החזקה שגובה המענק משקף את ההוצאות הקבועות הלא נחסכות, הרי שבעסק שמחזור עסקאותיו עולה על 1.5 מיליון ש"ח ניתנה למנהל סמכות לסטייה מהנוסחה באמצעות שינוי המקדם. הנטל במקרה זה מוטל על המנהל ועליו להצדיק ולבסס את השיקולים ששכנעו אותו לסטות מהנוסחה.
46. בעניינה של העוררת, אנו סבורים כי אופייה המיוחד - **כעסק עונתי** - מהווה עילה סבירה לשינוי המקדם. בדיקת דיווחי העוררת למע"מ לשנת 2019 (דו"ח ESNA) מצביעה על עסק עונתי כאשר היקף הפעילות בחודשים אפריל-יולי גבוהה בכ-454 אלפי ש"ח מהמוצע החודשי בשנת 2019. לעומת זאת, החודשים ינואר-מרץ ואוגוסט-דצמבר נמוכים מהמוצע החודשי בכ-227 אלפי ש"ח. בהתאם למחזור הפעילות משתנה גם היקף העובדים הדרוש ומתקבל פער של כשלושה מיליון ש"ח בהוצאות השכר הנחסכות אם הן מחושבות לפי החודשים דצמבר-פברואר (כבקשת העוררת) או לפי החודשים מאי-יוני (כהחלטת המשיבה). נוכח פער משמעותי זה השוואת הוצאות השכר הנחסך על פי לשון החוק, קרי השוואת החודשים מאי יוני אל מול החודשים ינואר פברואר, אכן מובילה לתוצאה שאינה משקפת את המצב לאשורו ומזכה את העוררת בפיצוי מוגדל שאינו מביא בחשבון את גובהן של ההוצאות הקבועות האמתיות שחסכה.
47. לכן, **התוצאה** אליה הגיע המשיבה בהחלטה בבקשה (בשונה מ**מינומקיה** בהחלטה בהשגה או בכתב התשובה) - של הפחתת המענק לאור השוואת הוצאות השכר הנחסכות לתקופה המקבילה אשתקד נכונה ונעשתה בסמכותו של המנהל לשינוי מקדם ההוצאות הקבועות, מהטעם שהשינוי הדרמטי במחזורי הפעילות והשפעתו על הוצאות השכר הנחסכות "אינו משקף את ההוצאות הקבועות של העסק במקרה של אי-הפעלת עסק מסוג עיסוקו של העוסק", קרי עסק עונתי.

בהקשר זה נוסף כי מוטב היה אילו המשיבה הייתה מנמקת את החלטתה ומסבירה כי פעלה לשינוי המקדם והפחתתו משיעור של 0.3 לשיעור של 0.167 ולא מעלה טענות בדבר דרישת הקשר הסיבתי. מצאנו כי נימוק זה אינו מדויק ומרחיב, שלא בצדק, את דרישת הקשר הסיבתי.

דרישת הקשר הסיבתי

48. לשון החוק מורה כי תנאי סף לקבלת המענקים היא הוכחתו של קשר סיבתי בין ירידת המחזורים להתפשטות נגיף הקורונה. סעיף 8(3) לחוק קובע כי:

"הירידה במחזורי העסקאות כאמור בפסקה (2) נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש."

49. על דרישת הקשר הסיבתי בין ירידת המחזורים להתפשטות נגיף הקורונה עמדנו בערר 1005-21 טי ג'את סיסטמס נגד רשות המסים (מיום 9.3.21) (פורסם באתר וועדת הערר ובנבו) שם הבאנו גם את החלטות בתי המשפט המחוזיים בעניין חוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א-1961 גם בהם עמד המחוקק על הדרישה כי הפרש המחזורים נגרם "עקב פעולת המלחמה" או "כתוצאה מנזק מלחמה". בהתאם לכך, בתי המשפט אישרו את חובתו של מנהל קרן פיצויים לבחון את הקשר הסיבתי בין ירידת המחזורים לאירוע המלחמה. ראה למשל ע"מ 10-05-20479 חן מרגליות השקעות בע"מ נגד מנהל מס רכוש וקרן פיצויים (פורסם בבנו).

50. בענייננו אין מחלוקת שירידת המחזורים בשיעור 89% במחזורי העוררת נבעה ממשבר הקורונה והשבתת מערכת החינוך ותנועות הנוער בהן פועלת העוררת.

51. ואולם, המשיבה הרחיבה את דרישת הקשר הסיבתי גם לעניין הוצאות השכר הנחסכות ולכן ערכה את חישוב ההוצאות הנחסכות ביחס לחודשים מאי-יוני היות והתוצאה המתקבלת אינה קשורה במלואה לנגיף הקורונה.

52. אין לקבל את פרשנותה המרחיבה של המשיבה כי העוררת צריכה להוכיח קיומו של קשר סיבתי גם בעניין הוצאות השכר הנחסכות. הוצאות השכר הנחסכות אינן קשורות בירידת המחזורים אלא מחושבות לצורך חילוץ "מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות" וסעיף 7 לחוק קובע את דרך החישוב של רכיב זה כדלקמן:

"סכום השכר הקובע לתקופת הזכאות" - סכום השווה למכפלת 1.25 בשני אלה:

(1) שכר העבודה החדשי הממוצע של עובד שהוצא לחופשה ללא תשלום, שפוטר או שעבודתו הופסקה בדרך אחרת, החייב בדמי ביטוח לאומי, ומחושב לפי שלושת החודשים האחרונים שאותו עובד עבד בהם לפני תקופת הזכאות;

(2) ביחס שבין מספר ימי העבודה בתקופת הזכאות שבהם לא עבד העובד בשל הוצאתו לחופשה בלא תשלום, בשל פיטוריו או בשל הפסקת עבודתו, לבין סך ימי העבודה בתקופת הזכאות;"

53. כאמור, למנהל סמכות להתערב בגובה המקדם בעסקים שמחזור העסקאות שלהם עלה על 1.5 מיליון ש"ח ודומה כי זו ההנמקה המדויקת ולא דרישת הקשר הסיבתי.

בדיקת ההוצאות הקבועות בעניינה של העוררת

54. בשלב ההשגה לא הסתפקה המשיבה בהפחתת המקדם כמפורט לעיל אלא צעדה צעד נוסף ובדקה באופן פרטני את ההוצאות הקבועות של העוררת לפי דוח מאזן בוחן לשנת 2020. המשיבה טענה שההוצאות הקבועות של העוררת מסתכמות ב 665,580 ש"ח. לפיכך הוקטן המענק לסכום של 110,929 ש"ח **המשקף מקדם בשיעור של 0.086**.

55. בעניין זה החלטנו להתערב ולדחות את עמדת המשיבה.

56. כאמור, תכלית החקיקה הינה תשלום בעד הוצאות קבועות באופן יעיל ומהיר תחת נוסחה כללית. למנהל ניתנה אפשרות להתערב בנוסחה באמצעות שינוי המקדם או כאשר לא נמצא קשר סיבתי בין התפשטות נגיף הקורונה ובין ירידת המחזורים.

57. מאחר ותכלית החוק הייתה מתן מענק מהיר ויעיל ולא הייתה כוונה לבחון נתונים ספציפיים של כל עוסק ועוסק, הרי שבחינה פרטנית - של ההוצאות הקבועות בפועל לפי מאזן בוחן - צריכה להיעשות במקרים מובהקים אותם המנהל צריך **לנמק ולהצדיק**. בעניינה של העוררת המשיבה הקטינה את מקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות בהחלטה בבקשה, ובמסגרת ההחלטה בהשגה לא ניתן כל הסבר המצדיק התערבות נוספת ובחינה פרטנית דווקא בעניינה של העוררת תוך עיכוב הטיפול בעניינה, ביחס לעוסקים אחרים, בשל הצורך לקבל את מאזן הבוחן שלה (אשר התקבל בחלוף המועד למתן ההחלטה בהשגה).

58. כמו כן, מאחר ולמעלה מ-90% מהבקשות הועברו במסלול אוטומטי על פי הנוסחה הכללית המוגדרת בחוק (ראו פרוטוקול הדיון בוועדת הכספים), ומאחר והחוק אינו קובע הגדרה למונח "הוצאות קבועות" - בדיקה פרטנית של עוסקים שהגישו השגה לפי מאזן בוחן - אינה יכולה להיות אוטומטית. מן הראוי שהחלטה כזו תנומק וטרם קבלת החלטה יערך עם נציגי העוסק **דיון** במהלכו יוכל העוסק להעלות טענותיו אודות הוצאותיו הקבועות של העסק "**מסוג עיסוקו של העוסק**" ובחינה פרטנית זו לא תיעשה באופן חד צדדי, שרירותי ומבלי שניתנה לעוסק זכות טיעון.

59. בעניינה ההחלטה בהשגה לא נומקה והמשיבה לא הסבירה מדוע סתה מדרך המלך שנקבעה בחוק והחליטה להוסיף ולבדוק את נתוני העוררת בצורה דקדקנית. לא זו בלבד, אלא שהמשיבה גם לא פירטה מהן ההוצאות הקבועות שנלקחו בחשבון בחישוביה. על חשיבות ההנמקה של פסקי דין והחלטות מנהליות עמד בית המשפט העליון בשורה של פסקי דין. ברע"א 4917/13 **פלונית נ' פלונית**, פסקה ז

(28.11.2013) קובע כבוד השופט רובינשטיין; "אשר לעניין ההנמקה, כשלעצמי מוצא אני בה, ככלל, חשיבות מרובה. זו מאפשרת לבחון את ההחלטות הנתקפות, ועל כן מאפשרת קיומה של ביקורת שיפוטית; ללא הנמקה גם יקשה על הפרט שנפגע לשקלל צעדיו, והיא מתבקשת מחובת ההגינות" (רע"א 8996/04 שכטר ואח' נ' נציגות הבית המשותף, פ"ד נט(5), 17, 21 (2004)).

60. היה מקום לצפות שבמסגרת כתב התשובה של המשיבה יורחבו ויפורטו טעמיה. ציפינו גם להבין את אופן החישוב שערכה המשיבה ולכל הפחות את פירוט ההוצאות אותן סימנה המשיבה כהוצאה קבועה, אך גם בכתב התשובה סוכמה "השורה התחתונה" בלבד ולא ניתן הסבר. כך למשל, דומה שהוצאות פחת לא נלקחו בחשבון כהוצאה קבועה ואם היו נלקחות בחשבון היו מגיעים לתוצאה אחרת - קרובה לתוצאה של ההחלטה בבקשה. גם מהתגובה המשלימה שהגישה העוררת עולה שלטענתה יש לה הוצאות קבועות נוספות - המאפיינות את סוג עיסוקה בהכשרה ספציפית של עובדים - שלא נלקחו בחשבון.

61. בנסיבות אלה, החלטת המשיבה אינה מאפשרת בחינה מנהלית ושיפוטית של ההחלטה ומצאנו כי בהעדר ביסוס יש לדחות את עמדת המשיבה.

62. לסיכום נקודה זו, המשיבה לא הצביעה על טעם מדוע בהחלטה בהשגה הוסיפה והקטינה את מקדם שיעור ההוצאות הקבועות לשיעור של 0.08. בנסיבות העניין הבדיקה הפרטנית שנעשתה אינה מוצדקת ונעשתה בדרך שרירותית ללא הנמקה ולכן יש לדחות את ההתערבות שבוצעה.

סיכום

63. תכלית החקיקה היא מתן פיצוי על הוצאות קבועות באופן מהיר ויעיל. לצורך כך נקבעה בחוק נוסחה המפצה ברכיב קבוע המשקף עד 15% מהמחזור ומגלם שיעור של הוצאות קבועות בעסק נורמטיבי חלף בדיקה פרטנית בעניינו של כל עוסק ועוסק.

64. בעסק שמחזור עסקאותיו עולה על 1.5 מיליון ש"ח ניתנה למנהל סמכות להתערב בשינוי מקדם ההוצאות הקבועות. מדובר בסמכות רחבה הפועלת הן לצורך הגדלתו של המקדם והן לצורך הקטנתו. על המנהל מוטל הנטל להצדיק את החלטתו לשנות את המקדם.

65. דרישת הקשר הסיבתי בחוק קשורה לשאלת ירידת המחזורים. אין להרחיב את הדרישה לכל רכיבי הנוסחה, בכלל זה לחישוב הוצאות השכר הנחסכות אשר משוקללות ברכיב מקדם ההוצאות הקבועות.

66. המקרים בהם מוצאת המשיבה צורך לבדוק את ההוצאות הקבועות של העסק באופן פרטני על פי מאזן בוחן לשנת 2020 אינם מקרים שגרתיים שכן הם סוטים מתכלית החוק למתן פיצוי באופן מהיר ויעיל. במקרים אלה מוטל על המשיבה נטל מוגבר להצדיק את התערבותה.

67. בהיעדר הגדרה לרכיב ההוצאות הקבועות בחוק, על מנת להגיע לתוצאה נכונה ולאפשר ביקורת שיפוטית, יש לקיים עם העוסק דיון ולתת לו הזדמנות לטעון טענותיו לגבי הוצאותיו הקבועות הפרטניות.

68. לאור האמור החלטנו **לקבל את הערר באופן חלקי** באופן שיבוטל חישוב ההוצאות הקבועות שנערך לעוררת בהחלטה בהשגה והתוצאה תישאר התוצאה של ההחלטה בבקשה, כך שהעוררת תקבל מענק בגובה של 214,637.96 ש"ח באופן המשקף מקדם השתתפות בהוצאות קבועות בשיעור של 0.167. סכום זה שולם לעוררת במסגרת ההחלטה בבקשה.

69. בהתחשב בכך שההחלטה בבקשה לא הייתה מנומקת ולא הוסבר מדוע סתתה המשיבה מלשון החוק - כך שלעוררת לא קמה תשתית לביסוס טענותיה בהשגה; בהתחשב באיחור במתן ההחלטה בהשגה שניתנה רק לאחר הגשת הערר ואילץ את העוררת להגיש תגובה משלימה לוועדת הערר; ובהתחשב בהיעדר ההנמקה לחישוב הסופי שנערך בהחלטה בהשגה, תישא המשיבה בהוצאות משפט ושכר טרחת עו"ד **בסך של 3000 ש"ח** (כולל מע"מ) שישולמו לעוררת תוך 30 ימים מהיום.

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

ניתנה היום, ט"ז באייר תשפ"א, 28.4.2021, בהעדר הצדדים.

(-) חבר

(-) יו"ר