



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1725-21
ערר 1738-21
ערר 1749-21
ערר 1768-21

לפני כבוד חברי הוועדה:
שירה שגיא, עו"ד - יו"ר
גרמן פייקין, רו"ח - חבר

קומרי פילגרימגיס בע"מ מס' 515563922
באמצעות רו"ח שאוקי קובטי

העוררת:

נ ג ד

רשות המסים

המשיבה:

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

החלטה

פתח דבר

1. העוררת הגישה בקשות למענקי השתתפות בהוצאות קבועות בהתאם לפרק ו' לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן: "החוק"). בפנינו עררים על החלטות רשות המסים בהשגות כדלקמן:
 - א. ערר מס' 1725-21 המתייחס לתקופת זכאות מאי-יוני 2020;
 - ב. ערר מס' 1738-21 המתייחס לתקופת זכאות יולי-אוגוסט 2020;
 - ג. ערר מס' 1749-21 המתייחס לתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020;
 - ד. ערר מס' 1768-21 המתייחס לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020;
2. סך המענקים להם העוררת היתה זכאית עבור תקופת זכאות אלה, אילו היתה נמצאת זכאית וזכאותה היתה מחושבת בהתאם לנוסחה הקבועה בחוק עומד על כ- 165,000 ₪, וזאת בנוסף למענק שהתקבל עבור החודשים מרץ-אפריל 2020 בסך של 37,551 ₪. כלומר, סך המענקים שהעוררת היתה צפויה לקבל היה עומד על סך של כ- 200,000 ₪.
3. בבסיס ההחלטות בהשגה עבור תקופת זכאות אלה עמד הנימוק כי העוררת דיווחה על מחזור עסקאות בשיעור אפס ועל תשומות בשיעור אפס מחודש מרץ 2020 ועד לחודש יוני 2021, ולכן היא נחשבת כמי שסגרה את עסקה. לפיכך ובהתאם לפסקה (8) להגדרת "עוסק" שבסעיף 7 לחוק אינה זכאית למענק.
4. כן צוין כי המענק שאושר לעוררת עבור החודשים מרץ-אפריל 2020 גבוה מסך ההוצאות הקבועות של העוררת לכל שנת 2020. זאת, בהתבסס על כך שהוצאתה הקבועה היחידה של העוררת לדעת המשיבה היתה הנהלת חשבונות. כן צוין כי העוררת לא כללה בתשומות 2019



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

את כל התשומות כולל תשומות פטורות ולכן ציפתה לסכום מענק גבוה יותר. זאת, לאור הגדרת המונח "תשומות שוטפות" בחוק הכולל גם תשומות החייבות בשיעור מס ערך מוסף אפס למשל.

5. בסיכומו של דבר החליטה המשיבה כי העוררת אינה זכאית לכל מענק ביחס לתקופות הזכאות שבמחלוקת.

6. נשלים ונציין כי במהלך בירור העררים הוגשו מספר תגובות מטעם כל אחד מהצדדים, וכן התקיים דיון באמצעים טכנולוגיים ביום 30/11/2021. למען הנוחות, נתייחס להלן למכלול טענות הצדדים כמקשה אחת.

טענות העוררת

7. בכתב הערר הסבירה העוררת כי עיסוקה בתחום התיירות הנכנסת, ובהמשך לכך הבהירה כי לא סגרה את עסקה, אך נאלצה לדווח על מחזורי עסקאות בשיעור אפס בשל סגירת השמיים ועצירת כל הפעילות התיירותית בישראל.

8. מעבר לכך, טענה העוררת כי חישוב ההוצאות הקבועות שנערך על ידי המשיבה הוא שגוי מפני שלא כלל את הוצאות השכר של מנהל העוררת (שהוא גם בעלי העוררת) וכן את הוצאות הנסיעה לחו"ל של מנהל העוררת. כן טוענת העוררת כי יש להכיר בהוצאות תקשורת ורכב בהן נשאה כחלק מהוצאותיה הקבועות.

9. לגופו של עניין, טענה העוררת כי המנהל שקד על שמירת הקשרים עם קבוצות תיירים כדי לנסות לארגן לקוחות בכל תקופת המשבר וכן בתקופה שלאחר המשבר, וזאת לאור העובדה כי מנהל העוררת הוא בעל הידע והכישורים הצריכים לעניין והוא איש הקשר הראשי ועמוד התווך של החברה מול הגורמים בארה"ב ובעלי הסוכנויות בחו"ל. לעניין זה, במעמד הדיון טען ב"כ העוררת כי ברור כי פעילותו של מנהל העוררת היתה נחוצה וכי אילולא היה גם בעלי החברה, ההוצאה היתה מוכרת כקבועה.

10. כן הוסבר כי פעילות העוררת מסתמכת על קבלת הזמנות מראש של קבוצות תיירים מארה"ב. פעילותו של מנהל החברה בתקופת המשבר התמקדה במציאת דרכים לאפשר הגעת תיירים לארץ. לשם כך אף נסע לארה"ב כדי למצוא פתרון להבאת תיירים לישראל. נוסף על כך, עם ביטול הנסיעות לישראל נאלצה החברה גם לטפל בביטולי ההזמנות.

11. לעניין גובה משכורתו של מנהל העוררת טען ב"כ העוררת כי גם אילו מנהל החברה לא היה בעלי החברה לא ניתן היה לצמצם את משכורתו בשנת 2020 מפני שמלכתחילה מדובר במשכורת ממוצעת במשק, ואף נטען כי שכר המנהל נותר קבוע גם כשהכנסות העוררת עלו בשנים קודמות. בהודעה המשלימה שהגישה העוררת ביום 22/03/2022 ציינה העוררת כי שכר המנהל ירד בשנת 2019 על רקע הירידה בהכנסות. לעניין זה הובהר כי יתר עובדי העוררת הוצאו לחל"ת. לשאלת הוועדה הוסבר כי בשגרה מנהל העוררת אף מלווה את הקבוצות במשך חלק



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- משהותן בישראל, ואולם היקף פעילות זה היה משתנה וממילא מפני שנתפס כחלק מעבודת המנהל לא נערך רישום.
12. לאורך ההליך התברר כי מנהל העוררת קיבל את המענק הניתן לשכירים בעלי שליטה בחברות מעטים עבור שתיים מתקופות הזכאות שבשנת 2020 (כאשר לא הובהר באופן מלא מדוע לא התקבל מענק עבור תקופות נוספות), אך לטענת העוררת מענק זה לא כיסה את גובה עלויות השכר והנלוות.
13. בדבר טענת המשיבה כי ההוצאות הנוגעות לנסיעות לחו"ל נטענו ללא אסמכתאות, ציינה העוררת כי בשום שלב לא התבקשה להגיש אסמכתאות להוצאות אלה. בתגובה לטענת המשיבה, שהועלתה רק בדיון, כי הנסיעות לא היו למטרות עבודה מפני שבני משפחתו של מנהל החברה הצטרפו אליו לנסיעה הסביר ב"כ העוררת כי רעייתו של מנהל העוררת אף היא עובדת בעוררת והשתתפותה בנסיעה נועדה לשדר מסר מרגיע ללקוחות הפוטנציאליים ואף לתת מענה למפגשים בהם מתקיימת הפרדה מגדרית. כן עמד על כך שממילא באותה העת יעד הנסיעה לא היה יעד אטרקטיבי לחופשה על רקע משבר הקורונה. בהמשך לכך, לאחר הדיון הגישה העוררת מסמכים נוספים כדי לתמוך בטענתה כי דובר בנסיעות עבודה. באשר לנסיעת בנו של בעלי העוררת במקביל לנסיעת אביו, נטען כי החפיפה במועדים נבעה ממיעוט הטיסות אך בנו של המנהל שהה במדינה אחרת מהמדינה בה שהו הוריו. כלומר, הוא לא הצטרף לנסיעה שלהם. ואולם לא הוגשו אסמכתאות התומכות בטענה זו.
14. כן עמדה העוררת על כך שבשום שלב לא ניתן נימוק מדוע נערכה בדיקה פרטנית להוצאות העוררת בתקופת הזכאות. לעניין זה הפנתה העוררת להחלטה בערר 1227-21 מרפז - סחר ותעשיות בע"מ נ' רשות המסים (03/10/2021), פורסמה באתר הוועדה – כמו יתר החלטות הוועדה שיוזכרו להלן) בה עמדה הוועדה על כך שצריכה להיות סיבה נאותה לבחינת ההוצאות הקבועות של העסק.

טענות המשיבה

15. באשר לטענת העוררת כי אין לראותה כמי שסגרה את עסקה, עמדה המשיבה על כך שדיווחי העוררת למע"מ בכל תקופות הזכאות עמדו על מחזור עסקאות בסך אפס, וכן דווחו אפס תשומות. כן נטען כי לא הוכח שלעוררת היו הוצאות קבועות בתקופת הזכאות ועל כן ממילא המענק ששולם עולה על ההוצאות הקבועות.
16. כן עמדה המשיבה על כך שמתיאור העוררת עולה כי מנהל החברה המשיך לפעול כדי למצוא דרכים לחדש את הפעילות אך לא שהפעילות חודשה בפועל.
17. באשר לבחינת הוצאותיה הקבועות של העוררת ציינה המשיבה כי מהשוואה בין המענק שאושר לעוררת לחודשים מרץ אפריל 2020 לבין מאזן הבוחן של העוררת לשנת 2020 נמצא כי פרט להוצאה בגין הנהלת חשבונות אין לעוררת הוצאה נוספת שהיא הוצאה קבועה בכל שנת 2020 ויתר ההוצאות מהוות חלק מעלות המכר וכך גם הן דווחו בדו"ח הכספי של שנת 2019.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

18. באשר לטענות העוררת בדבר הוצאות נוספות שיש לראותן כקבועות, טענה המשיבה שהטענות נטענו באופן כללי ולא נתמכו במסמכים. לעניין שכר המנהל הפנתה המשיבה להחלטת הוועדה בערר 1068-21 ג'ז לג'נד ישראל בע"מ נ' רשות המסים (19/08/2021) (להלן: "ערר 1068-21") שם נקבע כי אין להכיר בשכר מנהל שהוא בעל שליטה כהוצאה קבועה. כן הפנתה לדברי ההסבר להצעת החוק בהם הוצאות שכר ניתנו כדוגמה להוצאה שאינה קבועה.
19. כן טענה המשיבה כי פעילות המנהל התקיימה לצורך ייצור הכנסה וככזו אינה הוצאה קבועה, והפנתה לכך ששכר המנהל נותר קבוע ביחס לשנת 2019 על אף ההבדל המשמעותי בהכנסות העוררת ועל אף ההבדל המשמעותי בהיקף הפעילות של החברה. המשיבה אף ציינה כי ישנו מענק נפרד שנועד לתת מענה להוצאות השכר של מנהלים דוגמת מנהל העוררת – הוא מענק לעצמאים בעלי שליטה. כן טענה המשיבה כי העוררת לא הוכיחה כי המדובר בעבודה חיונית והכרחית שהיה הכרח בהמשך ביצועה על ידי המנהל לצורך הישרדות העסק במיוחד כשלא חל שינוי בשכר שהתקבע עוד לפני פרוץ המשבר.
20. באשר לטענת העוררת כי יש לראות את הוצאות הנסיעה של מנהל העוררת כהוצאות קבועות, במעמד הדיון טענה המשיבה כי מבדיקה נוספת (שלא נעשתה לקראת הגשת כתב התשובה) עלו אינדיקציות לכך שנסיעת מנהל העוררת לא היתה למטרות עסקיות, וזאת בהתחשב בכך שבמקביל אליו נסעו לחו"ל גם רעייתו ובנו. כן נטען כי העוררת ביססה באופן חלקי למדי כי לגופו של עניין דובר בנסיעת עבודה שכן הומצא תיעוד מינימלי לפגישות העבודה שהיוו את ההצדקה העסקית לנסיעה.
21. באשר לעצם ההחלטה לבחון את הוצאותיה הקבועות של העוררת, טענה ב"כ המשיבה כי היתה הצדקה לבחון וזאת לאור האינדיקציות המעידות על כך שהעסק לא היה פעיל. ככל שהיו הוצאות הן הוצאו לצורך לייצור הכנסה. שיקול נוסף התומך בהחלטה לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל הוא גודל הפער שנוצר בין המענק שמתקבל מהפעלת הנוסחה ובין ההוצאות הקבועות בפועל. בעניינו, סך המענקים שהתבקשו עמדו על 167,500 ₪ (וזאת בנוסף למענקים בסך מצטבר של 30,000 ₪ עבור עצמאים בעלי שליטה ו- כ- 35,000 ₪ ששולמו עבור החודשים מרץ אפריל 2020) כאשר לעמדת המשיבה הוצאותיה הקבועות של העוררת לאורך כל שנת 2020 עומדות על 22,000 ₪ בלבד. פער זה, בפני עצמו, מצדיק לטעם המשיבה את הפעלת שיקול הדעת.

דיון והכרעה

22. לאחר בחינת טענות הצדדים, לא מצאנו מקום להתערבות בהחלטות המשיבה בעניינה של העוררת ועל כן דין העררים להידחות. להלן נפרט טעמינו.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

תשתית משפטית

עסק שנסגר

23. סעיף 7 לחוק, הוא סעיף ההגדרות, קובע מי הוא "עוסק" הנכנס לגדרי מעגל הזכאים למענק על פי החוק, ובפסקה (8) להגדרה מחרג מגדרי הזכאים למענק עוסקים שדיווחו על סגירת עסקם לפני תקופת הזכאות, כך: **"עוסק שדיווח לרשות המסים בישראל על סגירת עסקו לפני תקופת הזכאות; לעניין זה, 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;"** (להלן: "ההחרגה").
24. יושם אל לב, כי פרט למי שדיווח על סגירת עסקו באופן רשמי, קובעת ההחרגה כי גם במקרים בהם מבקש המענק לא דיווח על סגירת עסקו, בתנאים מסוימים יראו אותו כמי שסגר את העסקו (וראו הסיפה להחרגה, החל מהמילים "לעניין זה, יראו גם..."). כיוון שאין חולק שהעוררת לא דיווחה על סגירת עסקה, לסיפה זו משמעות רבה.
25. במקרים אחרים, החרגה זו פורשה כך ש מקום בו העסק הראה כי המשיך לשאת בהוצאות קבועות – אין לראותו כעסק שנסגר ובהתאם אין לשלול ממנו את המענק (וראו ערר 1165-21 י.נ.מ ראונוד טייבלז קונספטס בע"מ נ' רשות המסים (18/07/2021), בפסקה 26, וכן ערר 1320-21 ניו הולילנד טורס מ. ו. מארוס (1991) בע"מ נ' רשות המסים (21/10/2021), בפסקאות 37-44)).
26. כלומר, מקום בו מחזור עסקאותיו של מבקש מענק בתקופת הזכאות עומד על אפס, וישנה ירידה ניכרת בהוצאות שהוציא לייצור הכנסה, ההנחה העובדתית היא כי מבקש המענק לא נשא בהוצאות קבועות ועל כן אינו זכאי למענק. ואולם, אם מבקש המענק יוכל להראות כי נשא בהוצאות קבועות (בין אם דווחו כתשומות ובין אם לא), יהיה בכך כדי לסתור את החזקה, ובמצב דברים זה יהיה זכאי למענק.
27. יושם אל לב כי לשון ההחרגה אינה מתייחסת לתשומות שדווחו למע"מ בהכרח, ובהקשרים אחרים אף הודגש כי דיווחי התשומות למע"מ לא יכולים להוות מדד מהימן להיקף ההוצאות של עסק ומועד הנשיאה בהוצאות, שכן יש הוצאות שאינן מוגדרות כתשומות ומעבר לכך ניתן לדחות את דיווח התשומות לתקופה של שישה חודשים כך שהדיווח לא בהכרח משקף את ההוצאות בפועל באותה התקופה (ערר 1684-21 יונייטד טרוול אדוונצ'רס בע"מ נ' רשות המסים (02/12/2021), פסקה 16).
28. דברים אלה אמורים ביתר שאת בבואנו לבחון את תחולת ההחרגה ביחס לעסק דוגמת העוררת, שכמעט כל הכנסותיה (אם לא כולן) הכנסות פטורות ממע"מ ועל כן ממילא אין טעם בדיווח תשומות לצורך ניכוי (וראו סעיף 41 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

התערבות במקדם השתתפות בהוצאות קבועות

29. גובה המענק נקבע בהתאם להוראות סעיף 9 לחוק. ביחס לעוסקים שמחזור עסקאותיהם בשנת 2019 עלה על 300,000 ₪, דוגמת העוררת, המענק מחושב בהתאם לנוסחה שהיא מכפלה של הרכיבים הבאים: (א) מחזור העסקאות בתקופת הבסיס (חודשי הפעילות המקבילים בשנת 2019 לחודשי הפעילות עבורם מבוקש המענק); (ב) מקדם שנקבע בהתאם לשיעור ירידת המחזורים בהשוואה בין מחזור העסקאות בתקופת הבסיס לבין מחזור העסקאות בתקופה עבורה מבוקש המענק; (ג) מקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות.
30. מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות אף הוא תוצר של נוסחה, כמפורט בהגדרה שבסעיף 7 לחוק. בקביעת נוסחה זו יש כדי להגשים את כוונת המחוקק ליצירת מנגנון יעיל ומהיר לבחינת הבקשות וקביעת גובה המענק (וראו ערר 1068-21).
31. על אף ההוראות לחישוב המענק, במקרים מסוימים החוק מאפשר לחרוג מהנוסחה לחישוב המענק וזאת באמצעות שיקול הדעת הנתון למשיבה ביחס לעוסקים שמחזור עסקאותיהם בשנת 2019 עלה על 1.5 מיליון ₪, דוגמת העוררת. ביחס לעסקים אלה, המשיבה רשאית לקבוע מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות שונה מהמקדם המתקבל ביישום הנוסחה הקבועה בחוק, כקבוע בפסקה (2) להגדרת "מקדם השתתפות בהוצאות קבועות" שבסעיף 7 לחוק:
- "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;"**
32. ניתן לראות, כי סמכות המשיבה מוגדרת באופן תמציתי למדי; על רקע חוסר הבהירות בדבר המקרים בהם תחליט המשיבה להשתמש בסמכות הנתונה לה, ובהמשך להערות הוועדה בתיקים רבים, ביום 12/12/2021 פרסמה המשיבה מסמך הבהרות לעניין חישוב המענק בעד הוצאות קבועות, ממנו עולה כי המשיבה תתערב במקדם במקרה של פער משמעותי בין סכום המענק המחושב על ידי הנוסחה לבין ההוצאות הקבועות בפועל.
33. בערר 1750-21 אינקוגניטו מוזיקה (2002) בע"מ נ' רשות המסים (13/02/2022) (להלן: "ערר 1750-21") סקרה ועדת הערר את תכליות החוק בכלל ועל רקע זה בחנה את הפרשנות ההולמת לסמכות המשיבה להתערב במקדם ההוצאות הקבועות. מסקנת הוועדה היתה כי סמכות המשיבה להתערב במקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות היא סמכות חריגה ויש להשתמש בה במשורה ורק במקרים המצדיקים זאת (ערר 1750-21, פסקאות 57 עד 62).
34. כן הציעה הוועדה אמות מידה להפעלת שיקול הדעת להתערבות במקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות, וזאת בשים לב לכך שהתנאי אליו מתייחסת המשיבה בדבר קיומו של פער משמעותי יכול להתברר רק לאחר שהוחלט על עצם הבדיקה של ההוצאות הקבועות. כלומר, קיומו של התנאי שהגדירה המשיבה יכול להיבחן רק לאחר בחינת ההוצאות הקבועות ולא מלכתחילה. לעניין זה הפנתה הוועדה למקרים בהם הרכיבים שונים של הוועדה מצאו כי קמה הצדקה לבחון



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- את ההוצאות הקבועות, למשל מצב בו מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות הוא שלילי (ערר 1031-21 **אי איי סי איי אייזנברג אגר. קומפני ישראל בע"מ נ' רשות המסים** (21/06/2021) (להלן: "ערר 1031-21") (ערר 1750-21, פסקאות 70-71).
35. בהמשך לכך, סברה הוועדה כי עצמתה של ההצדקה לבחינת ההוצאות הקבועות מלכתחילה תשליך על גודל הפער הנדרש כדי להצדיק התערבות במקדם, ביחס הפוך - ככל שההצדקה לבדיקת ההוצאות הקבועות חזקה יותר כך פער קטן יותר יוכל להצדיק התערבות (פסקאות 78-79, 83).
36. בנסיבות אותו המקרה, הגיעה הוועדה למסקנה כי בחינת ההוצאות הקבועות נערכה ללא הצדקה קונקרטי, ועל כן נדרש פער קיצוני ומופרז בין הוצאותיה הקבועות של העוררת לבין סך המענקים כדי להצדיק התערבות במקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות. בנסיבות אותו המקרה סך המענקים היה כפי 3 מסך ההוצאות הקבועות, והוועדה מצאה שלא מדובר בפער המצדיק התערבות (פסקה 89). במקרה אחר, בו הפער בין ההוצאות הקבועות לבין המענקים עמד על כפי 16, סברה הוועדה כי מדובר בפער קיצוני ומופרז. יצוין כי באותו המקרה סברה הוועדה כי על פני הדברים ממילא התקיימה עילה קונקרטית שהצדיקה לבחון את ההוצאות הקבועות (ערר 2133-21 **אדיר מילר בע"מ נ' רשות המסים** (15/02/2022)).

הכרה בהוצאות שכר כהוצאה קבועה

37. החלטות הוועדה נדרשו לשאלת ההוצאות שיש לכלול כהוצאות קבועות במספר הזדמנויות. באשר לאופן בחינת ההוצאות הקבועות, באחד המקרים נקבע כי ישנה הצדקה לעריכת החישוב על סמך ההוצאות הקבועות השנתיות, שכן התפרשותן בין חודשי השנה אינה אחידה בהכרח (ערר 1089-21 **ל. לייב פרויקטים בע"מ נ' רשות המסים** (10/09/2021), פסקה 26).
38. ביחס לסוגיה הספציפית של שכר מנכ"ל, באחד המקרים הגם שלא נשללה האפשרות להכיר בשכר המנכ"ל כהוצאה קבועה, נמצא כי נסיבותיו אינן מצדיקות הכרה כאמור; זאת, מפני שמנכ"ל החברה העוררת היה בעל השליטה בה וקיבל מענק שכירים בעלי שליטה (ערר 1068-21 פסקה 26, ערר 1303-21 **בסמרקט בע"מ נ' רשות המסים** (04/01/2022), פסקאות 64 ו-66 (ג)).
39. בערר 1629-21 **מ.ג.ב שירותי ניקיון בע"מ נ' רשות המסים** (08/12/2021) מצאנו כי בנסיבות אותו המקרה קמה הצדקה לראות את הוצאות שכר המנהל כהוצאה קבועה, וזאת בשים לב לכך שמדובר בשכר מנהל (בשונה משכר עובדים), ההשפעה של הפסקת העסקת המנהל על המשך פעילות החברה וטיב עבודתו של המנהל באותו המקרה שכללה תפקידים כגון טיפול במשכורות העובדים וכו', שאילו היו מבוצעות על ידי עובד "ייעודי" או נרכשות כשירות, היו נתפסות כהוצאות קבועות. לכך הצטרפה העובדה כי מנהל העוררת באותה המקרה היה שכיר ולא בעל מניות בה, ועל כן לא מתעורר חשש כי המשך העסקתו בתקופת המשבר נבע משיקולים שאינם כלכליים (פסקה 38 (ז)).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

40. לאחר שפרשנו את התשתית המשפטית, נפנה לבחינת השאלות שבבסיס העררים שבפנינו.

האם יש לראות בעוררת "עסק שנסגר"?

41. כזכור, לטענת העוררת אין לראותה כ"עסק שנסגר" ועל כן אין לראותה כמי שאינה זכאית למענק.
42. כפי שפירטנו לעיל, בהתאם לפסיקה קודמת של הוועדה, משהעוררת המשיכה לשאת בהוצאות קבועות גם בתקופות הזכאות, הרי שהרימה את הנטל לכך שהעסק לא נסגר. גם בפעילות מנהל החברה, אליה נתייחס בהמשך, יש כדי לתמוך במסקנה כי אין לראות את העוררת כעסק שנסגר.
43. יתרה מכך, מעמדת המשיבה כפי שעלתה מהחלטותיה בהשגות כמו גם בהליך שבפנינו עולה כי היא אינה כופרת בכך שהעוררת נשאה בהוצאות קבועות בתקופות הזכאות המדוברות. משכך, אין לומר כי העוררת מוחרגת מהגדרת "עוסק" בהתאם לחוק, ולכן שאינה זכאית למענק.
44. לעניין זה נשלים ונציין כי אין בידינו לקבל את טענת המשיבה כי אמנם מנהל העוררת פעל לייצור הכנסות לעסק אך "בפועל לא היתה פעילות"; ראשית, אנו סבורים כי את פעילות העוררת יש לבחון ביחס לפעילות האפשרית של העוררת בנסיבות הקיימות, בהן נראה כי מנהל העוררת פעל ככל הניתן במגבלות הקיימות. שנית, גם אם פעילות העוררת הסתכמה אך ורק בארגון נסיעות לשנים הבאות, הרי שגם בכך יש לראות משום פעילות בנסיבות המקרה, שכן מדובר בנסיעות המתוכננות תקופה ארוכה מראש, וטוב עשתה העוררת כשפעלה להיערך לשוך המשבר.
45. בנסיבות אלה, הגענו למסקנה כי אין לראות בעוררת עסק שנסגר. משמצאנו כי לא היה מקום לקבוע שהעוררת אינה זכאית למענק, נפנה לבחון את גובה המענק ששולם לה, כלומר את החלטת המשיבה להתערב במקדם השתתפות בהוצאות הקבועות.

התערבות המשיבה במקדם ההוצאות הקבועות

46. כזכור, בעניין זה טענות העוררת היו כי לא היה מקום להתערב במקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות, וגם אם היה מקום להתערב – החישוב שנערך היה שגוי ולא כלל את כל ההוצאות הקבועות של העוררת.
47. בהתאם לסקירה שהוצגה להלן, ראשית נבחן את הסיבה לבחינת הוצאותיה הקבועות של העוררת. מדברי ב"כ המשיבה בדיון, עולה כי בבסיס ההחלטה לבחון את הוצאותיה הקבועות של העוררת עמד זיהויה כעסק שנסגר (זיהוי שנשלל כאמור לעיל) וכן גודל הפער בין גובה המענקים להם היתה זכאית אל מול הוצאותיה הקבועות.
48. באשר לראיית העסק כעסק סגור כהצדקה לבחינת ההוצאות הקבועות, על פני הדברים ומבלי לקבוע מסמרות בעניין, לטעמנו מדובר בהצדקה על הצד החלש; בשים לב לתכליות השונות של



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- מענקי ההשתתפות בהוצאות קבועות, ניתן לתמוה מדוע דווקא ביחס לעסקים שהפגיעה בהם היתה החמורה ביותר (כך שהגיעו לכדי אפס הכנסות) יש מקום לדקדק בהיקף המענקים שיינתנו, וזאת מקום בו תכלית המענקים מלכתחילה היתה לסייע לעסקים לצלוח את המשבר. ביחס למשרדי נסיעות בפרט, השאלה אף מתחדדת בהינתן ההערכה כי הפסקת הטיסות גרמה להוצאות נוספות וייתכן שגם לאבדן הוצאות שקועות שהוצאו עוד לפני פרוץ המשבר.
49. בשים לב לאמור, נפנה לבחון את הוצאותיה הקבועות של העוררת.
50. הוצאותיה הקבועות של העוררת נחלקות להוצאות שאין לגביהן מחלוקת: הוצאות תקשורת, רכב והנהלת חשבונות – בסך כולל של 21,638 ₪, אשר מתייחס לחלק היחסי של החודשים מרץ עד דצמבר 2020 (בהתאם למאזן הבוחן שהוגש). יוער כי המשיבה לא טענה במפורש לגבי הוצאות תקשורת והוצאות רכב ומשכך אנו מסיקים כי אינה מתנגדת לכלילת הוצאות אלה.
51. אם כן, ההוצאות השנויות במחלוקת הן הוצאות לינה וטיסות לחו"ל בסך 9,680 ₪ וכן הוצאות שכר מנהל לרבות עלויות סוציאליות בסך 185,503 ₪ לכל שנת 2020 (הסכומים לקוחים מהודעתה המשלימה של העוררת מיום 14/09/2021).
52. באשר להוצאות עבור נסיעות מנהל העורר לחו"ל, לא נחה דעתנו כי מדובר בהוצאה שיש לראותה כקבועה, וזאת מפני שגם אם הנסיעות נערכו לצורך גיוס לקוחות עתידיים, הרי שמדובר בהוצאה לייצור הכנסה ולא הוצאה שהעוררת לא יכלה להימנע ממנה, ולכן אנו מתקשים לראות בהוצאות אלה הוצאות שהעוררת היתה חייבת לשאת בהן כלומר הוצאות קבועות.
53. באשר להוצאות עבור שכר המנהל, בנסיבות המקרה שבפנינו לא שוכנענו שיש לראות בהוצאה זו הוצאה קבועה, וזאת מפני שלא שוכנענו כי השיקול שעמד בבסיס ההחלטה להמשיך ולשאת בשכר המנהל נבע מאינטרס עסקי של החברה גרידא. זאת, מפני שאין יחס ישיר או קשר ברור בין הכנסותיה השנתיות של העוררת לבין שכר המנהל; כך למשל, שכר המנהל בשנת 2018 היה גבוה בכ- 40% משכר המנהל בשנת 2019 וזאת על אף שהכנסות העוררת בשנים אלה היו דומות. בהמשך לכך, שכר המנהל בשנת 2020 אמנם הופחת, אך לא באופן המשקף את הירידה בהכנסות או הירידה בהיקף הפעילות של העוררת ביחס לשנת 2018 או את הירידה בתחומי האחריות של המנהל בפרט.
54. לעניין זה נזכיר כי במעמד הדיון הוסבר כי מנהל העוררת עסק גם בליווי הקבוצות המגיעות מעת לעת, עיסוק שאין חולק שלא נדרש לו בתקופות הזכאות, וכן ניתן להעריך כי עיסוקו בתחומי ניהול אחרים הצטמצמו באופן משמעותי בתקופות הזכאות (כגון ניהול עובדים – שכן העובדים הוצאו לחל"ת). יצוין כי העוררת לא פירטה מה היו בדיוק הפעולות בהן נקט מנהל העוררת כדי למצוא דרכים לאפשר כניסת תיירים לישראל.
55. לכל זאת מצטרפת העובדה כי בעלי העוררת היה זכאי למענק בעלי שליטה עבור שתיים מתקופות הזכאות ומענקים אלה אף שולמו לו.
56. בנסיבות אלה, סך הוצאותיה הקבועות של העוררת החל מחודש מרץ 2020 ועד לחודש דצמבר 2020 עומד על סך של 21,638 ₪. זאת, לעומת סך מענקים של כ- 200,000 ₪ שהיו מתקבלים אילו העוררת היתה מקבלת את כל המענקים בהתאם לבקשותיה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

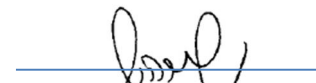
57. בנסיבות אלה, דומה כי גם מקום בו ההצדקה לבחון היתה חלשה מלכתחילה, הרי שהפער המשמעותי בין גובה המענקים לבין גובה ההוצאות הקבועות הצדיק את התערבות המשיבה במקדם.

סוף דבר

58. העררים נדחים, במובן זה שהעוררת אינה זכאית לסכום נוסף מעבר למענק ששולם לה עבור תקופת הזכאות מרץ אפריל 2020, מהטעמים שפורטו לעיל. אין צו להוצאות.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 45 יום.
ניתנה היום, י"א אייר תשפ"ב, 12/05/2022, בהעדר הצדדים.


גרמן פייקין, רו"ח
חבר


שירת שגיר, עו"ד
יו"ר הוועדה