



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1008-22  
ערר 1012-22  
ערר 1013-22  
ערר 1020-22  
ערר 1240-22  
ערר 1241-22  
ערר 1242-22

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

פרוינטופ סחר בע"מ מס' 512780933  
באמצעות רו"ח רונית בר

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

1. בפנינו שבעה עררים שהגישה העוררת ביחס לחודשים מאי 2020 עד יוני 2021 עבורם ניתן לקבל מענק השתתפות בהוצאות קבועות בהתאם לפרק ו' לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן: "החוק").
2. ביום 05/01/2022 הוגשו עררים 1008-22, 1012-22, 1013-22, 1020-22, המתייחסים לארבע תקופות הזכאות בשנת 2020 (מאי יוני, יולי אוגוסט, ספטמבר אוקטובר, נובמבר דצמבר) (להלן: "ערי 2020"). ביום 23/02/2022 הוגשו עררים 1240-22, 1241-22 ו-1242-22, המתייחסים לשלוש תקופות הזכאות שבשנת 2021 (ינואר פברואר, מרץ אפריל, מאי יוני) (להלן: "ערי 2021").
3. בהחלטותיה, קבעה המשיבה כי החליטה להשתמש בסמכות הנתונה לה ולהתערב במקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות וזאת לאחר שנמצא שסך המענקים ששולמו עד למועד ההחלטות בהשגות על תקופות הזכאות של שנת 2020, בסך 1,516,433 ₪, עולים משמעותית על סך ההוצאות הקבועות של העוררת בתקופות הזכאות בשנת 2020 ובשנת 2021 המסתכמות בסך של 686,562 ₪. כלומר, המשיבה החליטה להתערב במקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות ולקבוע כי העוררת זכאית למענק בסך הוצאותיה הקבועות, בסך של 686,562 ₪ עבור כל תקופות הזכאות יחד. בהחלטות מפורטות ההוצאות הקבועות בהן המשיבה החליטה להכיר בכל אחת מהשנים (2020 ו-2021).
4. לאחר שהוגש כתב התשובה בעררי 2020 ביום 08/02/2022, ביום 27/02/2022 הוחלט על קיום דיון בעררים אלה. כיוון שביום 23/02/2022 העוררת הגישה את עררי 2021, המשיבה



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

התבקשה להיות ערוכה לדיון שיתייחס גם לעררים אלה. כמו כן, העוררת התבקשה להגיש לפני הדיון פירוט של הוצאות השכר של עובדים בשנים 2020 ו- 2021 בחלוקה לחודשים ולעובדים.

5. ביום 09/03/2022 התקיים דיון באמצעים טכנולוגיים. בהסכמת הצדדים, הדיון התייחס לעררי 2020 ולעררי 2021 גם יחד, על אף שלא הוגש כתב תשובה בעררי 2021 וזאת לאור הדמיון בנקודות המחלוקת בין הצדדים. כן הובהר בדיון שהמחלוקת בדבר חישוב ההוצאות הקבועות של העוררת נסובה סביב השאלה האם יש לכלול בהוצאות הקבועות גם הוצאות שכר בהן נשאה העוררת בתקופות הזכאות וכי אין מחלוקת ביחס ליתר ההוצאות הקבועות בהן הכירה המשיבה.

#### טענות העוררת

6. בהתאם לכתב הערר, עניינה של העוררת במכירה ושיווק של מוצרי פרסום ומתנות לחברות וועדים ובין לקוחותיה העיקריים משרד הבטחון והצבא. החברה מפעילה בית דפוס בעל יכולות מיתוג שונות. לטענת העוררת, עקב המשבר הכלכלי שנגרם בשל מגפת הקורונה ואי הוודאות הכלכלית שנוצרה בעקבות המשבר, צמצמו רוב לקוחות החברה את היקף רכישותיהם לקניית מתנות ומוצרי פרסום. לטענת החברה, בשנת 2020 חלה ירידה בשיעור של 63% בהכנסות העוררת.

7. כן פורט בכתב הערר כי העוררת מעסיקה כ- 20 עובדים (לרבות המנהלים), ביניהם כ- 11 עובדי יצור ומכירות.

8. בעררי 2020, עומדת העוררת על כך שהחלטות המשיבה בהשגות ניתנו באיחור ניכר המצדיק את קבלת העררים על הסף; כך, השגותיה ביחס לתקופות הזכאות מאי יוני 2020, יולי אוגוסט 2020 וספטמבר אוקטובר 2020 הוגשו ביום 23/02/2021, וההשגה ביחס לתקופת הזכאות נובמבר דצמבר 2020 הוגשה ביום 29/04/2021, וההחלטות בכל ארבע ההשגות ניתנו ביום 25/11/2021, כלומר בחלוף 275 ימים ו-210 ימים (בהתאמה) וזאת על אף שלפי סעיף 20(א)(1) לחוק, החלטה בהשגה תינתן בתוך 120 ימים.

9. במעמד הדיון העוררת הגיבה לטענת המשיבה בדבר העומס המוטל עליה בגינו נגרמה חריגה מהמועדים שנקבעו בחוק למתן החלטה בהשגה. תגובתה לטענה היתה כי העומס המוטל על המשיבה אינו רלבנטי, וכי ממילא אילו המשיבה היתה נמנעת מעריכת בדיקות פרטניות היה בכך כדי להפחית את העומס ולקצר את זמני הטיפול. בתוך כך, הזכירה העוררת את פסק הדין בעמ"נ 27710-06-21 ב.ג. **בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 03/01/2022, פורסם בנבו) (להלן: "**פסד בטחון הצפון**").

10. טענתה השנייה של העוררת היא נפל פגם בהחלטת המשיבה להתערב במקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

11. לעניין זה טוענת העוררת כי למשיבה לא נתונה הסמכות להתערב במקדם, וזאת ממספר טעמים. ראשית, לטענת העוררת זו לא היתה כוונת המחוקק. נימוק זה נסמך על כך שהתקרה היחידה לגובה המענק שנקבעה בחוק היא תקרה בסך 500,000 ₪ לכל תקופת זכאות, ובפרט לא נקבעה תקרה המתייחסת להוצאות הקבועות של העסק. העוררת תומכת טענותיה בדיון שהתקיים בוועדת הכספים לפני אישור החוק ובו הובהר כי אין כוונה לבחון את ההוצאות הקבועות של כל עסק בנפרד. כן טוענת העוררת כי מאותו הדיון עולה הרושם שהמחוקק לא ביקש להעניק למנהל רשות המסים את הסמכות להקטין את מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות אלא רק להגדיל.
12. יתרה מכך, החוק אף אינו מפרט מה נכלל בגדרי אותן הוצאות קבועות, ולטענת העוררת לא בכדי. בעררי 2021 הרחיבה העוררת את טיעונה בעניין זה וטענה כי העדר הפירוט בדבר הגדרת ההוצאות הקבועות היה מכוון ונועד לעגן את מעמדה של הנוסחה וחישוב המענק בדרך פשוטה ויעילה. כך, קביעת המענק בהסתמך על ההוצאות הקבועות היתה יוצרת "מסלולים אדומים" בהם מבקשי המענק היו דורשים את הוצאותיהם הקבועות בהתאם להוצאותיהם בפועל; כן נטען כי מגבלת ההוצאות הקבועות כבר מוטמעת בנוסחה דרך מגבלת המקדמים.
13. נימוק נוסף שהציגה העוררת בתמיכה לטענתה הוא כי לא היה מקום להתערב במקדם הוא כי הנוסחה שנקבעה לחישוב גובה המענק אינה מובילה לחישוב הוצאות קבועות ומושפעת בעיקר מהיקף התשומות של העסק. כלומר, מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות מתייחס לרווחיות העסק (הפער בין סך ההכנסות לסך התשומות) ואינו מחשב את ההוצאות הקבועות.
14. כך, לטענת העוררת יש לקרוא את הסמכות הקבועה בחוק כסמכות המתייחסת לשינוי המקדם ביחס ל"סוג עיסוק" מסוים, ולא באופן פרטני.
15. לתמיכה נוספת בטענותיה מפנה העוררת לפסיקת בית המשפט העליון בה קבע בית המשפט כי מטעמים של יעילות וודאות יש להעדיף את הנוסחה שנקבעה לחוק לעניין חישוב המס שיוטל על הנישום וזאת גם במקום בו ניתן לערוך חישוב חלופי ומדויק יותר (וראו ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' אלברט אברהם פוליטי, פ"ד סב (4) 280, וכן ע"א 4096/18 חכם את אור-זך עורכי דין נ' פקיד שומה עכו (ניתן ביום 23/05/2021, פורסם באתר הרשות השופטת). בהקשר זה עמדה העוררת על כך שבאותם המקרים המשיבה היא שסברה כי יש לדבוק בנוסחת החישוב הקבועה בחוק, ועל כן יש לצפות ממנה כי גם ביחס לחוק שבפנינו תנקוט באותה הגישה.
16. נוסף לטענה בדבר העדר הסמכות, העוררת מפנה לפגמים שנפלו בהחלטת המשיבה, גם לגופו של עניין וגם לעניין התהליך במסגרתו התקבלה ההחלטה (בנוסף לפגם שבמתן ההחלטה באיחור שצוין לעיל).
17. לעניין זה מפנה העוררת להחלטות ועדת הערר בהן נקבע כי הסמכות להתערב במקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות היא סמכות מינהלית וככזו צריכה להיות מופעלת בהתאם



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- לכללי המשפט המינהלי, לרבות החלטות הוועדה בהן מצאה הוועדה להעיר על העדרן של אמות מידה למקרים בהם תחליט המשיבה לבחון את ההוצאות הקבועות ולהתערב במקדם.
18. נוסף על זאת, בעררי 2021 טוענת העוררת כי המשיבה לא נימקה את החלטתה לסטות מנוסחת חישוב המענק. בכלל זאת, לא נימקה המשיבה מדוע לדעתה סכום המענקים מוגבל לסכום ההוצאות הקבועות. זאת, על אף חובת המשיבה לתת החלטה מנומקת בהשגה בהתאם לסעיף 20(א)(1) לחוק. גם בהקשר זה מפנה העוררת להחלטת בית המשפט המחוזי בעניין בטחון הצפון.
19. לגופו של עניין, טענה העוררת כי החישוב שערכה המשיבה בבחינת הוצאותיה הקבועות היה שגוי, וזאת מפני שלא כלל את הוצאות השכר בהן נשאה בתקופות הזכאות. לטענת העוררת, יש לראות את הוצאות השכר כהוצאה קבועה שכן עסק אינו יכול לפעול ללא עובדים.
20. בהעדר הגדרה מה הן הוצאות קבועות, לטעמה של העוררת יש לבחון את ההוצאות הקבועות בהתאם לכללי חשבונאות ניהולית, קרי כהוצאות שאינן משתנות ביחס ישיר לירידה או עליה בהכנסות בטווח הקצר. לפי הגדרה זו, יש לראות גם את הוצאות השכר בהן נשאה כהוצאה קבועה, כאשר הכוונה היא לשכר בסיסי (לדוגמה במקרה של איש מכירות ששכרו מורכב משכר בסיסי וכן בונוס בהתאם לביצועיו).
21. כתבי הערר כללו פירוט של הוצאות השכר אותן סברה העוררת כי יש לראות כהוצאות קבועות, שהן עלויות השכר של העובדים שלטענת העוררת עבודתם מהווה עלות קבועה שאינה מושפעת או תלויה בהיקף המכירות של החברה ואינה משפיעה על היקף המכירות. כן צוין כי העוררת היא חברה משפחתית ומועסקים בה בין היתר מנכ"לית החברה שהיא בעלי החברה, ושני בניה – האחד בתפקיד סמנכ"ל הכספים והשני בתפקיד סמנכ"ל תפעול מחשבים. כן הודגש כי שכרם הוא השכר המקובל ביחס לתפקיד והיה משולם גם אילו התפקיד היה מבוצע על ידי גורם אחר, וכי העסקתם היתה חיונית לפעילות העוררת וזאת ללא קשר להיקף המכירות. כן הבהירה ב"כ העוררת כי שכר העובדים בעוררת הוא שכר קבוע כלומר אינו מורכב משכר בסיסי ותוספת הנגזרת מביצועי העובד.
22. כך, טוענת העוררת כי גם אם הוועדה תסבור כי יש הצדקה לקביעת המענק בהתאם לסך הוצאותיה הקבועות, סך זה צריך לכלול גם את הוצאות השכר של מנכ"לית החברה, סמנכ"ל הכספים, מנהל מחשוב ותפעול, מנהלת החשבונות, מזכירה, גרפיקאית, נהג ומחסנאי (וביחס לשנת 2021 - עובד נוסף שתפקידו לא הובהר). שכר זה מסתכם בסך של 914,458 ₪ עבור תקופות הזכאות של שנת 2020, ו- 834,694 ₪ עבור תקופות הזכאות של שנת 2021.
23. לאחר שנשאלה על כך בדיון, ביום 21/03/2022 הגישה העוררת הודעה משלימה ובה פירטה אודות חישוב הוצאות השכר של שנת 2021, כך שכללו את כלל הוצאות השכר בניכוי הוצאות של שני עובדי ייצור.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

24. לעניין זה נציין כי בעררי 2021 אף צוין כי מנכ"לית ובעלת המניות בחברה לא קיבלה כל מענק סוציאלי בהתאם להוראות פרק ה' לחוק – ובכלל זאת מענק לשכיר בעל שליטה בהחברת מעטים, אך לא הובהר מדוע.
25. לבקשת הוועדה, העוררת הרחיבה והסבירה מדוע לדעתה העסקתם של כל אחד מהעובדים היתה נחוצה ומדוע אין לראות את הוצאות שכרו כהוצאה לייצור הכנסה. מהסבר נציג העוררת בדיון עולה כי העסק הוגדר כעסק חיוני ואף היה מחויב להמשיך ולספק מוצרים חיוניים. לכן היה צורך לשמור על מצבת כח אדם מינימלית כדי לספק את ההזמנות להן העוררת היתה מחויבת בהתאם לחוזים. כן הובהר כי הפרה של החוזים היתה מובילה לקנסות ולביטול החוזים בעתיד ועל כן העוררת היתה חייבת להמשיך ולספק את ההזמנות. לצורך אספקת ההזמנות היה עליה להמשיך ולהעסיק חלק מהעובדים. כן תיאר נציג העוררת עבודות שהעוררת נדרשה לבצע בעקבות המשבר – אספקת ההצללות ששימשו את פיקוד העורף (עמ' 5, שורות 11 עד 13). לצורך עמידה בהזמנות, במילותיו של נציג העוררת "אני חייב מחסנאי, נהג, מנהל חשבונות, מישהו שיטפל בהזמנות, במחלקת כספים מינימום כמות אנשים שיטפלו בהזמנות שנכנסות" (עמ' 5 לפרוטוקול הדיון, שורות 10-11).
26. כן התבקשה העוררת להסביר מה היה הנימוק העסקי שהצדיק להמשיך ולהעסיק שלושה בעלי תפקידים בכירים במשרה מלאה (או לכל הפחות בשכר מלא), וזאת על רקע היותם בעלי החברה או בני משפחתה. בתשובה לכך, הסביר נציג העוררת כי מנהל התפעול אחראי על טיפול ותחזוקה במדפסות, פעילות הנדרשת גם ובמיוחד כאשר המדפסות אינן פעילות. באחריות מנהל התפעול מצויה גם האחריות לטפל ברשת המחשבים של העסק המונה כ-30 מחשבים (עמ' 8 לפרוטוקול הדיון, שורות 3 עד 5).
27. באשר לסמנכ"ל הכספים, הוסבר כי נדרשת דמות שתדע לנהל את התזרים, התשלומים והבנקים, וגם בהיקף פעילות נמוך מדובר בפעילות במשרה מלאה. בפרט, בתקופת המשבר ועל רקע הירידה בהכנסות, היה צורך בתכנון המימון ובעריכת הסדרים עם הספקים כדי למנוע נזק כלכלי חמור יותר.
28. יצוין, כי לכתב הערר צורפו, בין היתר, דו"חותיה הכספיים של החברה לשנת 2019 ולשנת 2020, וכן פירוט עלויות השכר לפי עובדים לשנת 2020. לאחר הדיון הגישה העוררת הודעה משלימה ובה פירוט של שמות המחסנאים והנהג שנדונו בדיון, וכן הבהרה בדבר אופן חישוב הוצאות השכר בעררי 2021.

### טענות המשיבה

29. בכתב תשובתה פרשה המשיבה את הרקע לחקיקת החוק. בתוך כך, הדגישה המשיבה כי תכלית המענק היתה לסייע בתשלום ההוצאות הקבועות בשונה מסיוע בגין היעדר רווח או הפסד או בהשבת המצב לקדמותו. כן טענה המשיבה כי נוסחת החישוב שנקבעה לצורך קביעת גובה המענק מבטאת את תכליתו. זאת, לאור מקדם הירידה המושפע משיעור ירידת



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

המחזוריים בהשוואה בין התקופה עבודה מבוקש המענק לבין החודשים המקבילים בשנת 2019.

30. המשיבה בכתב תשובתה השיבה באריכות לטענת העוררת כי יש מקום לקבל את העררים על הסף בשל האיחור במתן ההחלטות בהשגה. בין היתר, טענה המשיבה כי המועד לקבלת ההחלטה בהשגה נקבע ללא סנקציה בצידו וכי הדבר נעשה בכוונת מכוון על רקע העומס הצפוי בטיפול בבקשות, ומשכך האיחור אינו מצדיק את קבלת העררים על הסף; מנגנון חלוקת המקדמות שיש בו כדי להתמודד עם עיכוב אפשרי במתן ההחלטות; קיומה של סנקציה חלופית בדמות חיוב המשיבה בהוצאות מבקש המענק; ואף כי היה על העוררת להגיש ערר מיד עם חלוף המועד ומשלא עשתה כן היא מושתקת מלטעון נגד האיחור.

31. בתגובה לטענת העוררת בדיון לפיה ניתן היה לצמצם את העומס המוטל על המשיבה באמצעות דבקות בנוסחה לחישוב המענק, טענה המשיבה כי אילו ביקש המחוקק לחלק את המענקים בהתאם לנוסחה ללא כל בחינה נוספת, לא היה קובע תנאים המצריכים בדיקה כגון דרישת הקשר הסיבתי וכמו סמכות המשיבה להתערב במקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות. כן שבה המשיבה וטענה כי מנוסח סעיף 20(א)(1) לחוק כי מדובר בהוראה מנחה ולא מחייבת.

32. באשר למקדם ההוצאות הקבועות נטען כי הוא נועד להעריך את שיעור ההוצאות הקבועות מתוך סך ההוצאות בעסק, כאשר ככלל נקבע כי המקדם המקסימלי הוא בשיעור של 30%.

33. כן עמדה המשיבה על כך שלמנהל נתונה סמכות לקבוע מקדם השתתפות בהוצאות קבועות השונה מהמקדם שמתקבל לפי הנוסחה. סמכות זאת נועדה למקרים בהם המקדם המחושב אינו נותן ביטוי נכון להוצאות הקבועות שבעסק. לטענת המשיבה, בסמכות זו יש גם כדי לתמוך בכך שתכלית המענק היא לסייע בתשלום ההוצאות הקבועות. המשיבה אף הדגישה כי סמכות המנהל היא להגדיל את המקדם אך גם להקטין אותו ואף טענה כי טענה זו נדחתה על ידי ועדות הערר בשורה של החלטות. כן ציינה כי מעיון בפרוטוקולי הדיונים של ועדת הכספים עולה כי בסופו של דבר הוחלט להותיר את לשון החוק כפי שהיא, באופן שלא מגביל את הסמכות להגדלת המקדם בלבד.

34. בתגובה לטענת העוררת כי המשיבה לא פרסמה אמות מידה למקרים בהם תתערב במקדם, טענה המשיבה כי ועדות הערר קבעו קריטריונים שונים. כן עמדה המשיבה על הקושי להגדיר את המקרים בהם תקום הצדקה להתערב במקדם, ובד בבד ציינה כי פרסמה עובר להגשת כתב התשובה הנחייה בנושא (הכוונה היא למסמך "הבהרות לחישוב המענק בעד הוצאות קבועות"<sup>1</sup>) ושם ציינה כי השיקול המרכזי הוא קיומו של פער משמעותי בין המענק המבוקש לגובה ההוצאות הקבועות – כפי שקורה במקרה שלפנינו.

<sup>1</sup> זמין בקישור: [https://www.gov.il/BlobFolder/service/corona-grant-for-buisnesses-3/he/Service\\_Pages\\_fixed\\_expenditure.pdf](https://www.gov.il/BlobFolder/service/corona-grant-for-buisnesses-3/he/Service_Pages_fixed_expenditure.pdf)



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

35. המשיבה אף דוחה את טענת העוררת בדבר קביעת מקדם ענפי, שכן לטענתה הדבר יגרום יותר נזק מתועלת מקום בו בתוך ענף מסוים ישנם עסקים בעלי מאפיינים שונים, כך שקביעת המקדם לא תוכל לשקף באופן מהימן את ההוצאות הקבועות בכל העסקים באותו הענף.
36. לגופו של עניין, ציינה המשיבה כי נתוני העוררת נבדקו ונמצא כי קיים פער משמעותי מאוד בין המענק המבוקש להוצאות הקבועות של העוררת; בעוד שסך ההוצאות הקבועות של העוררת עמד על סך של כ- 400,000 ₪ למשך ארבע תקופות הזכאות של שנת 2020, המענקים להם היתה זכאית עבור תקופות אלה עמדו על סך העולה על 1.4 מיליון ₪. נוכח הפער המשמעותי בין סך ההוצאות הקבועות לבין סך המענקים המחושבים בהתאם לנוסחה, הוחלט להפעיל את שיקול הדעת ולהתערב במקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות ולאשר מענקים בסך ההוצאות הקבועות.
37. הדבר אף תואם את ההנחייה שפרסמה המשיבה והחלטות הוועדה, כי פער כאמור מצדיק התערבות במקדם ההוצאות הקבועות. כתב התשובה לא הפנה להנחיית המשיבה ואף לא לפסיקה קונקרטיית של הוועדה.
38. במעמד הדיון ובתשובה לשאלת הוועדה פירטה המשיבה את הסיבות להחלטה לבחון את ההוצאות הקבועות של העוררת (שאלמלא הבדיקה לא היה מתברר הפער בין ההוצאות הקבועות לבין גובה המענק): הסיבה הראשונה היתה שאלת הקשר הסיבתי (ראו בסעיף 44 להלן); סיבה נוספת היתה השתייכות העוררת לענף הסחר, בו במקרים רבים יש הוצאות המהוות תשומות שוטפות בהתאם להגדרה בחוק שאינן באות לידי ביטוי בדיווחים למע"מ.
39. המשיבה עמדה על כך שהעוררת סבלה מירידת מחזורים שנתית בשיעור של 60%, כלומר היא המשיכה לעבוד ולהפיק הכנסה. בנסיבות אלה, הוצאות השכר אינן הוצאות שירדו לטמיון אלא הוצאות בהן נשאה העוררת לצורך ייצור הכנסה.
40. ביתר פירוט, טענה המשיבה כי רשימת העובדים שפירטה העוררת (למעט מנכ"ל וסמנכ"לים) הם עובדים מקצועיים הדרושים בדיוק לצורך ייצור הכנסה וביצוע העבודה. כן עמדה ב"כ המשיבה על כך שגם בהצעת החוק הוצאות שכר ניתנו כדוגמה להוצאה משתנה.
41. באשר לשכר מנכ"לית העוררת, טענה המשיבה כי החלטות הוועדה שהכירו בהוצאות שכר מנהל החברה התייחסו למקרים בהם היה על מנהל החברה לעסוק ב"כיבוי שריפות" (ביטולים וכיו"ב) ולא בעבודה השוטפת של החברה. כן הפנתה המשיבה להחלטת הוועדה בערר 1629-21 מ.ג.ב **שירותי ניקיון בע"מ נ' רשות המסים** (08/12/2021), פורסם באתר הוועדה, כמו כל החלטות הוועדה שיוזכרו להלן) (להלן: "**ערר 1629-21**") בה נערכה הבחנה בין שכר המנהל שהוא הדמות המרכזית בחברה ואינו מושפע מירידת הפעילות באופן ישיר לבין שכרם של העובדים שהוא הוצאה משתנה.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

42. כן הפנתה המשיבה לערר 1068-21 ג'ו לג'נד נ' רשות המסים (19/08/2021) (להלן: "ערר 1068-21"), בו נקבע כי מקום בו אושר למנהל החברה שהוא בעל שליטה מענק לבעלי שליטה, אין מקום להכיר בהוצאת שכרו כהוצאה קבועה. לטענת המשיבה, הדברים יפים גם מקום בו לא התקבל מענק בעלי השליטה בשל אי עמידה בתנאי הזכאות למענק. יצוין כי המשיבה לא הציגה כל אסמכתא או טיעון קונקרטי מדוע מנהלת העוררת לא היתה זכאית למענק. כן עמדה המשיבה על כך שבמקרה בו מדובר בבעל שליטה, שביכולתו לקבוע את גובה השכר ולשלוט בו, ממילא לא ניתן לראות את שכרו כהוצאה קבועה.

43. למען הזהירות טענה המשיבה כי ככל שיש מקום לכלול את הוצאות השכר כהוצאות קבועות, יש לכפול את ההוצאה בשיעור ירידת המחזורים, כפי שנקבע בערר 1629-21.

44. במעמד הדיון, ובתגובה להצדקות שתיאר נציג העוררת בדבר ההצדקה העסקית להמשך העסקת העובדים, טענה המשיבה כי המתואר על ידי נציג העוררת לא עולה בקנה אחד עם דרישת הקשר הסיבתי, שכן לא ניתן לטעון כי מצד אחד נגרמה פגיעה בשל הקורונה ובד בבד לטעון כי יש לראות את הוצאות השכר בהן נשא לצורך עבודה שנדרשה בשל הקורונה כהוצאה קבועה. בהקשר זה השלימה המשיבה וציינה כי בקשות העוררת למענק נדחו בנימוק של קשר סיבתי שכן בחודשים ינואר פברואר 2020 נצפתה ירידת מחזורים משמעותית ביחס לחודשים המקבילים בשנת 2018 ו-2019 וכן ביחס למחזורי העוררת בשנת 2019. כן השלימה ב"כ המשיבה וציינה כי העוררת נתנה הסברים לעניין זה בשלב ההשגה והוחלט לקבל הסברים אלה. לטענת המשיבה, גם בכך יש כדי להצדיק את בחינת ההוצאות הקבועות. זאת, על אף שהדבר לא צוין בהחלטות בהשגות ואף לא בכתב התשובה, אך טענה כי הדבר אף לא נטען מצד העוררת עד למידע שהוצג בדיון.

### דין והכרעה

45. לאחר בחינות נסיבות המקרה, הגענו למסקנה כי דין העררים להתקבל בחלקם, כפי שיפורט להלן.

### התשתית המשפטית

46. בחודש מרץ 2020 התפשט בישראל נגיף הקורונה ולצורך צמצום ההדבקה והתמודדות עמו, הוטלו הגבלות שונות על המשק הישראלי. אחד האמצעים בהם נקטה הממשלה כדי לסייע למשק להתמודד עם המשבר שנוצר בשל ההגבלות שהוטלו הוא מענק השתתפות בהוצאות קבועות בהתאם להחלטת הממשלה מס' 5015 מיום 24/04/2020 ובהמשך בהתאם לחוק. 47. כפי שקבוע בפתח החלטת הממשלה וכמפורט בדברי ההסבר להחלטת הממשלה ולהצעת החוק (וראו הצעת חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש)(הוראת שעה), התש"ף-2020, הצי"ח הממשלה, 1341, בעמ' 453 (להלן: "הצעת החוק"), מטרת המנגנון היא לסייע לעסקים שפעילותם נפגעה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה





## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

באמצעות חלוקת המענק. מדברי ההסבר להחלטת הממשלה ניתן ללמוד כי מטרתה לסייע לעסקים, אשר להם כושר שרידות נמוך מלכתחילה.

48. מעיון בדברי ההסבר עולה כי מטרת המענק היתה לסייע לעסקים שנפגעו לשאת בהוצאותיהם הקבועות בתקופת המשבר.

49. ואולם, נראה כי מטרה זו אינה מטרה יחידה, והמחוקק לא התכוון למקד את המענקים בסך ההוצאות הקבועות בהן נשא העסק בתקופת הזכאות באופן דווקני. מסקנה זו נסמכת על מספר אדנים: ראשית, הנוסחה לפיה מחושב המענק אינה משקפת את ההוצאות הקבועות של העסק, אלא נסמכת על היחס בין התשומות בהן נשא העסק לבין הכנסותיו; לכך מצטרפת העובדה כי אחת מתכליות החוק היא הושטת סיוע מהיר ויעיל לעסקים, ובחינה פרטנית של ההוצאות הקבועות של כל עסק ועסק אינה עולה בקנה אחד עם תכלית זו (וראו פס"ד בטחון הצפון, פסקה 76, וכן פרוטוקול ועדת הכספים מיום 21/07/2020 עמ' 19 בו צוין כי אין כוונה לבחון את נתוניו של כל עסק באופן פרטני, ערר 1068-21, פסקאות 31 עד 33); יתרה מכך, החוק כלל אינו מגדיר מה הן ההוצאות הקבועות אותן נועד לכסות. כלל זאת מצטרפת העובדה כי תכלית החוק בכללותו התייחסה לארבעה רבדים, שניים מהם הם הבטחת המשכיות העסקית והאצת המשק (וראו גם ערר 1750-21 אינקוגניטו מוזיקה (2002) בע"מ נ' רשות המסים (13/02/2022) (להלן: "ערר 1750-21"), פסקאות 22-44).

### התערבות במקדם השתתפות בהוצאות קבועות

50. גובה המענק נקבע בהתאם לסעיף 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 השתתפות בהוצאות הקבועות.

51. מקדם השתתפות בהוצאות קבועות אף הוא תוצר של נוסחה, כמפורט בהגדרה שבסעיף 7 לחוק כדלקמן:

"מקדם השתתפות בהוצאות קבועות" –

- (1) לגבי עוסק שמחזור עסקאותיו לשנת 2019 עולה על 300 אלף שקלים חדשים ואינו עולה על 1.5 מיליון שקלים חדשים – 0.3;
- (2) 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



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

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;

(3) לגבי עוסק במסחר סיטונאי או קמעונאי בדלק – ההפרש שבין 1 לבין מקדם הוצאות קבועות, ולא יותר מ-0.075;

(4) לגבי עוסק שבשנות המס 2019 ו-2020 חל עליו הפטור לפי סעיף 33 לחוק מס ערך מוסף – ההפרש שבין 1 לבין מקדם הוצאות קבועות, ולא יותר מ-0.04;"

52. ניתן לראות, שביחס לעסקים שמחזור עסקאותיהם בשנת 2019 עלה על 1.5 מיליון ₪, נתונה למשיבה סמכות להתערב במקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות (פסקה 2).
53. מעיון בדברי ההסבר לחוק עולה כי כוונת המחוקק היתה להגדיל או להקטין את המקדם. אמנם, בדיונים בוועדת הכספים עלה הרצון להגביל את סמכות המנהל להגדלת המקדם בלבד, ואולם בסופו של דבר רצון זה לא התגבש וממילא לא השפיע על נוסח החוק (ראו בעניין זה פרוטוקול מספר 97 משיבת ועדת הכספים של הכנסת מיום 21.7.20 בעמ' 43-44), והשוו את הצעת החוק ואת נוסח החוק שהתקבל).
54. אל מול הקביעה כי מטרת המענק אינה מתמצה בהשתתפות בהוצאות הקבועות של מבקש המענק, החוק מעניק למשיבה סמכות להתערב במקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות, ומכך ניתן להסיק כי גם המחוקק סבר כי במקרים מסוימים תהיה הצדקה לחרוג מהנוסחה. לעניין זה נזכיר, כי אל מול הרצון לסייע לעסקים על רקע משבר הקורונה, ניצב בין היתר האינטרס הציבורי שבשמירה על הקופה הציבורית (וראו בג"צ 5984/20 המון ווליום בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל (03/11/2020, אר"ש), פסקה 4 לפסק הדין, וראו גם ערר 1005-21 טי ג'את סיסטמס 2006 בע"מ נ' רשות המסים (09/03/2021), פסקה 29).
55. מהאמור לעיל ניתן להסיק כי שההוצאות הקבועות נועדו לשמש כמעין אבן בוחן אך לא כרף מקסימלי הכרחי. מסקנה זו גם נסמכת על כך שהסמכות להתערב במקדם מוגבלת רק לעסקים שמחזור העסקאות שלהם בשנת 2019 עלה על 1.5 מיליון ₪.
56. מכך גם נובע כי דרך המלך לחישוב המענק היא חישובו באמצעות הנוסחאות שנקבעו בחוק, כך שסמכות המשיבה להתערב במקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות צריכה להיות מופעלת רק במקרים חריגים ומוצדקים (וראו ערר 1750-21, פסקאות 57 עד 62); ערר 1227-21 מרפז – סחר ותעשיות בע"מ נ' רשות המסים (03/10/2021)(להלן: "ערר 1227-21"), פסקה 37, בהם גם לאחר איזון בין התכליות השונות של החוק החלטה להתערב במקדם תהיה מוצדקת.
57. נשלים ונציין כי ההחלטה להתערב במקדם היא החלטה מינהלית, וככזו חלים עליה כללי המשפט המינהלי; בתוך כך, ההחלטה צריכה להכלל במתחם הסבירות, וגם הליך קבלתה צריך לעמוד בכללי המשפט המינהלי.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

58. ניתן להצביע על שני פרמטרים מרכזיים שיש בהם כדי לסייע בהערכת סבירות ההחלטה המינהלית להתערב במקדם: הראשון הוא הסיבה בגינה מלכתחילה הוחלט לבחון את ההוצאות הקבועות של מבקש המענק. נימוק שנמצא מוצדק, לדוגמה, הוא מצב בו מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות הוא שלילי (וראו ערר 1031-21 **אי איי סי איי אייזנברג אגר**. **קומפני ישראל בע"מ נ' רשות המסים** (21/06/2021) (להלן: "ערר 1031-21")); הפרמטר השני הוא גודל הפער בין סך ההוצאות הקבועות שנמצאו לבין גובה המענק לו היה מבקש המענק זכאי בהתאם לנוסחה. בערר 1750-21 אף סברה הוועדה כי ביחס בין שני הפרמטרים יש כדי להשפיע על סבירות ההחלטה; כך, ככל שההצדקה לבחינת ההוצאות הקבועות תהיה חזקה יותר, ניתן יהיה להסתפק בפער קטן יותר בין המענק לבין ההוצאות הקבועות כדי להצדיק התערבות במקדם (ערר 1750-21, פסקאות 78-79, 83).

59. באשר להליך המינהלי במסגרתו נבחנות ההוצאות הקבועות, עמדו ההרכבים השונים של הוועדה בדבר כללי המשפט המינהלי החלים על הליך קבלת ההחלטה, לרבות החובה לנמק את ההחלטה.

60. כך למשל, בערר 1227-21 עמדה הוועדה על כך שהחלטת המשיבה להתערב במקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות צריכה לכלול פירוט אודות ההוצאות בהן הכירה כהוצאות קבועות בחישוב המענק. באותו העניין אף נקבע כי "לטעמנו, על מנת שהחלטת המשיבה בהשגה תהיה סבירה, עליה להיות מנומקת כנדרש בחוק התכנית לסיוע כלכלי, ולכלול בה במפורש את ההוצאות אשר הוגדרו על ידי המשיבה כהוצאה קבועה ונלקחו בחישוביה" (פסקה 44). באותו המקרה, משלא הוצגו בפני מבקשת נתונים שעל בסיסם נקבע סכום המענק, מצאה הוועדה כי החלטת המשיבה לוקה בחוסר סבירות ודינה להתבטל (פסקה 46).

### מה הן הוצאות קבועות והאם יש לכלול בהן הוצאות שכר

61. כפי שאף עמדה על כך העוררת, החוק אינו מגדיר מה הן ה"הוצאות הקבועות" שהחוק נועד לסייע בנשיאתן, אילו הוצאות נכללות בתוכן ומהי הדרך לחשבן.

62. הבסיס לבחינת ההוצאות הקבועות הוא דברי ההסבר להחלטת הממשלה והחוק, המתארים את ההוצאות הקבועות כ"הוצאות שאין ביכולתם (של העסקים – הח"מ) להימנע מהן ובהן תשלומי שכירות, הוצאות ביטוח, חשבונות חשמל ומים וכדומה" (וראו דברי ההסבר להחלטת הממשלה וכן הצעת החוק).

63. החלטות הוועדה נדרשו לסוגיות שונות הנוגעות לנושא זה. כך, בשאלה מהו הקריטריון לפיו תסווג הוצאה מסוימת כהוצאה קבועה אם לאו, בערר 1031-21 הוצעו שני קריטריונים אפשריים לזיהוי הוצאות קבועות. הראשון הוא בהתאם להגדרה החשבונאית, כלומר – הוצאה שמתקיימת ללא תלות בהיקפי הפעילות (סעיף 21 להחלטה). הקריטריון השני שהוצע הוא ההוצאות שלא ניתן היה להימנע מהוצאתן, ללא תלות בשאלה האם נועדו



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- לייצור הכנסה או לא (סעיף 26 להחלטה). יצוין כי באותו הערר בסופו של דבר לא נדרשה הכרעה בין שני הקריטריונים (סעיף 28 להחלטה).
64. באשר לאפשרות לראות בהוצאות שכר הוצאה קבועה, יצוין כי בדברי ההסבר להצעת החוק הוצאות שכר מוזכרות כדוגמה להוצאות שניתן להימנע מהן. ואולם, במקרים חריגים, בהם ניתן לשכנע כי ההחלטה להמשיך ולשאת בהוצאות השכר התבססה על שיקולים עסקיים גרידא וכי לא היה מנוס מנשיאה בהוצאות אלה, ניתן יהיה להכיר גם בהוצאות שכר.
65. כך למשל, בערר 1629-21 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 התעורר חשש כי המשך העסקתו בתקופת המשבר נבע משיקולים שאינם כלכליים (פסקה 38(ז)).
66. לעומת זאת, במקרים בהם הוצאות השכר הנטענות היו של בעלי החברה או של קרובי משפחתם, התקשתה הוועדה להשתכנע כי מדובר בהוצאה שלא ניתן להימנע ממנה (ראו למשל ערר 1607-21 **רפול ג'באלי נ' רשות המסים** (02/11/2021), פסקאות 31-34). שיקול נוסף שנבחן במקרים אלה הוא האם בעלי החברה קיבלו מענק שכירים בעלי שליטה (וראו למשל מקרים בהם התבקשה הכרה בהוצאות השכר של מנהל החברה שהיה גם בעל השליטה בה ואף קיבל מענק בעלי שליטה - ערר 1068-21 פסקה 26, ערר 1303-21 **בסמרקט בע"מ נ' רשות המסים** (04/01/2022), פסקאות 64 ו-66(ג)).
67. אבן בוחן שיש בה כדי לסייע בקביעה האם יש לראות הוצאת שכר כהוצאה קבועה היא התאמה בין היקף הפעילות לבין גובה השכר ששולם (וראו ערר 1725-21 **קומרי פילגרימס בע"מ נ' רשות המסים** (12/05/2022), פסקאות 53-54).
68. נשלים ונציין כי במקרה בו העסק המשיך לפעול, הרי שההכנסות שהתקבלו בעסק גילמו גם חלק מסוים מההוצאות הקבועות בהן נשא. לפיכך, במקרים מסוימים יהיה זה מוצדק לכפול את סך ההוצאות הקבועות בשיעור ירידת המחזורים (וראו ערר 1629-21, פסקאות 32 עד 36).

### מועד קבלת ההחלטה בהשגה

69. בהתאם לסעיף 20(א)(1) לחוק, החלטה בהשגה תינתן בתוך 120 ימים.
70. בפס"ד בטחון הצפון, בית המשפט קיבל את טענות המערערת באותו המקרה בדבר אופן חישוב המענק לו היא זכאית לגופו של עניין. לאחר מכן, ובבחינת למעלה מן הצורך כפי



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- שצוין בפסק הדין, הוא אף נדרש לכך שהחלטה בהשגה באותו המקרה ניתנה באיחור של 68 ימים מהמועד הקבוע בחוק.
71. בעניין זה, ביטא בית המשפט את עמדתו כי איחור של 68 ימים במתן החלטה בהשגה הוא איחור משמעותי ביותר, וזאת בהתחשב בתכלית החוק שהיא מתן סיוע מהיר ויעיל של כספים שימשו כ- "אוויר לנשימה" לעוסקים שפעילותם העסקית הופסקה בשל המגבלות שהוטלו על המגזר העסקי בשל התפשטות נגיף הקורונה. בתוך כך, בית המשפט הפנה את תשומת הלב לכך שגם בהליך חקיקת החוק, הנושא עלה במפורש בדיון בוועדת הכספים של הכנסת, בו נציג המשיבה הבהיר כי סד הזמנים של 120 ימים נועד להיות "רף עליון" למתן החלטה בהשגה. לעניין זה, סבר בית המשפט המחוזי כי אין לפרש את סד הזמנים שנקבע בחוק כהוראה מנחה ולא מחייבת, כלומר כך שכל איחור, משמעותי ככל שיהיה, לא יוביל לקבלת הערר על הסף. זאת, על אף שלא נקבעה סנקציה בצד סד הזמנים שנקבע בחוק.
72. בהקשר זה עמד בית המשפט על כך שהמשיבה לא הציגה כל נימוק מניח את הדעת לאיחור במתן החלטה; זאת, לאחר שוועדת הערר דחתה את הנימוק שהציגה המשיבה לאיחור, ובהתחשב בכך שהמשיבה לא טענה שאיחורה נובע מעומס השגות וממילא אף לא הציגה נתונים בפני ועדת הערר אודות היקף ההשגות שהוגשו לה, ובוודאי לא בהיקף שיצדיק חריגה מסד הזמנים שמלכתחילה נקבע מתוך הנחה של עומס עבודה.
73. כן קבע בית המשפט כי היה מקום לכל הפחות לפסוק לטובת המערערת הוצאות או פיצוי בשל עצם האיחור עצמו במתן החלטה בהשגה.
74. יושם אל לב כי בנסיבות אותו המקרה, הערעור התקבל לגופו וההכרעה לעניין האיחור ניתנה בבחינת למעלה מן הצורך. כלומר, נסיבות אותו המקרה לא העלו את השאלה מהי משמעות האיחור מקום בו לא נמצא מקום להתערב בהחלטה לגופה.
75. לעניין זה נבקש להפנות לפסק הדין בע"מ 1386/04 **המועצה הארצית לתכנון ובנייה נ' עמותת נאות ראש העין, ע"ר** (20/05/2008, פורסם באתר הרשות השופטת), אליו מפנה בית המשפט בהחלטה בעניין ב.ג. בטחון ובו עומד בית המשפט העליון על כך שהפרת מסגרת המועדים החלה על הרשות המינהלית עשויה להיבחן גם במסגרת בדיקת תקינותה וסבירותה של פעולת הרשות.
76. בפסק הדין בית המשפט העליון אף מציין (אף כאן – בבחינת מעל לנדרש) כי גם במקרה בו נפל פגם בכך שהחלטה ניתנה באיחור, היה מקום לבחון את משמעותו של הפגם בהתאם לתורת הבטלות היחסית, לפיה לא כל הפרה של הדין גוררת בהכרח בטלות, אלא יש לבחון את מהות הפגם ולהתאים את הסעד הראוי לכלל נסיבות המקרה.
77. ואמנם, החלטות הוועדה גם לאחר פס"ד בטחון הצפון (ובשים לב לפסיקת העליון) קבעו כי בבחינת המשמעות של האיחור במתן החלטה בהשגה יש לתת משקל משמעותי לתכלית ההוראה שהיא מתן מענה מהיר ויעיל לעוסקים שנפגעו בעקבות נגיף הקורונה. כך, איחור במתן החלטה בהשגה הוא שיקול במסגרת בחינת החלטות המשיבה. ואולם שיקול זה אינו עומד לבדו אלא נבחן בצד שיקולים נוספים ובהם עצם הזכאות למענק (כך שמקום בו



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מלכתחילה העורר לא היה זכאי למענק, איחור במתן ההחלטה בהשגה לא יוכל להצדיק את מתן המענק (ערר 1795-21 חיים ישראלי ובניו בע"מ נ' רשות המסים (18/01/2022)(להלן: "ערר 1795-21"), פסקה 51), וזאת לעומת מקום בו מדובר בעסק הזכאי למענק והמחלוקת מתמקדת בגובה המענק (ערר 1664-21 ארג'נטרו אחזקות בע"מ נ' רשות המסים (31/01/2022) (להלן: "ערר 1664-21"), פסקה 75), מידת הנזק שנגרמה לעורר מהאיחור במתן ההחלטה בהשגה ובכלל זאת האם קיבל את המענקים או המקדמות להם היה זכאי (ערר 1664-21, פסקאות 79-80).

78. כן יצוין כי פרט לאפשרות להצדקת קבלת הערר בשל האיחור במתן ההחלטה בהשגה, לאיחור כאמור ייתכנו השלכות נוספות וזאת למשל מקום בו מתעוררת שאלת הקשר הסיבתי אך הממצאים העובדתיים אינם מובהקים דים – האיחור במתן ההחלטה בהשגה יכול להטות את הכף לטובת העורר (ערר 1795-21, פסקה 51), וכן במקרה בו מתעורר ספק בדבר ההצדקה שעמדה בבסיס החלטת המשיבה לבחון את ההוצאות הקבועות של העורר ולהתערב במקדם השתתפות בהוצאות קבועות (ערר 2133-21 אדיר מילר בע"מ נ' רשות המסים (15/02/2022) (להלן: "ערר 2133-21"), פסקה 39).

#### הכרעה

79. בהתאם למפורט לעיל, כדי לבחון האם החלטת המשיבה להתערב במקדם השתתפות בהוצאות קבועות היתה מוצדקת וסבירה, עלינו ראשית לבחון האם היה מקום לכלול את הוצאות השכר בסך הוצאותיה הקבועות של העוררת; לאחר הכרעה בשאלה זו וקביעה מה היו סך הוצאותיה הקבועות, נידרש לשאלה בדבר עצם ההתערבות במקדם.

#### **כלילת הוצאות השכר בגדר ההוצאות הקבועות**

80. ראשית נבקש להעיר כי בשונה מהוצאות קבועות אחרות שלעיתים משולמות בחודש מסוים אך "משתרעות" על פני השנה כולה, בבואנו לבחון את הוצאות השכר להן טוענת העוררת, נראה כי ניתן לערוך חישוב מדויק בהתאם להוצאות השכר בהן נשאה העוררת בפועל. מהחישוב שערכנו, בהתאם לנתוני העוררת, המדובר בתוספת של 1,680,569 ₪ ביחס לכל שבע תקופות הזכאות.

81. מעיון בפירוט העוררת בדבר הוצאות השכר להן היא טוענת, נראה כי ניתן להפריד את ההוצאות לשתי קבוצות של עובדים: האחת כוללת את מנהלת העוררת ואת שני הסמנכ"לים (בעלת החברה ושני בניה); השניה כוללת את המזכירה, הנהלת החשבונות, גרפיקאית, נהג ומחסנאים (שהם חלק מצוות העובדים השכירים שאינם קשורים לבעלת השליטה בעוררת).



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

82. מתיאור פעילות העוררת כפי שהוצגה על ידי נציג העוררת בדיון, נראה כי אין חולק כי העסקת הקבוצה השניה נועדה לצורך עמידה בהזמנות. בנסיבות אלה, ברור כי הוצאות שכר אלה נועדו לייצור הכנסה ולא ניתן לראותן כהוצאות קבועות, גם אם נקבל את עמדת העוררת בדבר פירוש המונח "הוצאות קבועות" כמובנו בתחום החשבונאות הניהולית. בהקשר זה אף נזכיר כי מתיאור העוררת עולה כי עובדים נוספים, בעלי אותם תחומי אחריות, הוצאו לחל"ת וגם מכך ניתן להסיק כי לא מדובר בהוצאה שהיא בלתי נמנעת. זאת, למעט המזכירה, כפי שיפורט להלן.
83. נשלים ונציין כי מההודעה המשלימה שהגישה העוררת עולה כי הוצאות השכר להן טענה בשנת 2021 כללה את כל העובדים שנכללו בשנת 2020 וכן עובד/ת נוספת/ת – שחר שמש. יצוין, כי מפירוט הוצאות השכר עולה כי העוררת נשאה בהוצאות השכר לעובד זה גם בשנת 2020, אך רק ביחס לשנת 2021 נטען כי מדובר בהוצאה קבועה. יחד עם זאת, העוררת לא הציגה כל טיעון או נימוק מדוע יש לראות את הוצאות השכר של עובד זה כהוצאה קבועה, ומשכך, ובהתחשב בכך שגם לטענת העוררת הוצאות השכר בגין עובד זה לא נכללו כהוצאה קבועה בשנת 2020, איננו רואים מקום לראות הוצאה זו כהוצאה קבועה. בנסיבות אלה אף איננו נדרשים לכך שעובד זה נושא בשם המשפחה של בעלי החברה.
84. באשר לקבוצת העובדים השניה, מדובר במנכ"לית החברה ובשני הסמנכ"לים. נזכיר כי מנכ"לית העוררת היא בעלי העוררת, ושני הסמנכ"לים הם בניה.
85. כן נזכיר כי במצבים מעין אלה, מלכתחילה ישנו קושי בהערכה האם המשך העסקת בני המשפחה התבסס על אינטרס עסקי של החברה גרידא או שמא נכללו בהחלטה שיקולים נוספים. קושי זה מתחדד במקרה שלפנינו, בו לא חל כל שינוי משמעותי בשכר בעלי תפקידים אלה על אף הירידה בהיקף הפעילות ועל אף הירידה בהיקף העובדים שיש לנהלם; מעיון בדו"ח הכספי לשנת 2020 עולה כי בעוד שניתן לזהות הפחתה של כ- 35% בהוצאות המשכורת בשנת 2020 לעומת 2019, ההוצאות עבור משכורת המנהלים נותרה קבועה ואף עלתה מעט בשנת 2020 לעומת 2019.
86. באשר למנכ"לית החברה, לאורך ההליך – בכתבי הטענות וגם בדיון שהתקיים – לא הובהרה נחיצות המשך פעילותה על רקע ירידת המחזורים (וזאת בשונה מלצורך הפעילות הרגילה של העוררת שכאמור המשיכה בהיקף מצומצם).
87. באשר לשני הסמנכ"לים, ביחס לסמנכ"ל המחשוב נטען כי פעילותו היתה נחוצה לצורך שמירה על תפעול רשת המחשוב לצורך פעילות החברה וכן לצורך תחזוקה של המדפסות שלא פעלו בשל ההאטה בקצב הפעילות.
88. באשר לסמנכ"ל הכספים, נטען כי נדרש לפעול לצורך שמירה על הקיים, לפקח על תזרים המזומנים ונזילות העוררת, לגבש מתווה תקציבי וזאת על מנת לאזן את הפעילות הכספית לרבות ניהול מו"מ לצורך המשך קיום ההתקשרויות הקיימות עם הספקים בתקופת אי הוודאות.
89. מתיאור הדברים כפי שהוצגו בדיון, נחה דעתנו כי העסקת שני הסמנכ"לים היתה נחוצה גם לצורך הישרדות העסק ו"שמירה על הקיים", כך שלא ניתן היה להימנע מהעסקתם כליל.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

90. משכך, סברנו כי יש מקום לכלול את הוצאות השכר של סמנכ"ל המחשוב וכן של סמנכ"ל הכספים. בנסיבות אלה, ניתן אף להעריך כי המשך פעילותה של המזכירה היה נחוץ לצורך פעילותם של שני הסמנכ"לים, שכאמור בחלקה היתה בלתי נמנעת לצורך שמירה על העסק.
91. כפי שעמדנו בערר 1629-21, בשים לב לכך שהעסק המשיך לפעול ולייצר הכנסה, הרי שחלק מהוצאות השכר של הסמנכ"לים גולמו בהכנסות העוררת. ניתן היה לטעון, כי קיזוז כאמור אינו מדויק שכן ניתן להעריך שעלויות הייצור אף הן עלו בתקופת המשבר; ואולם, על רקע הזיקה שבין הסמנכ"לים לבין מנהלת החברה, סברנו כי בנסיבות המקרה ישנה הצדקה לכפול את הוצאות השכר במקדם ירידת המחזורים בכל אחת מתקופות הזכאות. לעניין זה נעיר כי על אף שהמשיבה טענה כי יש לכפול בשיעור ירידת המחזורים, על פני הדברים בחישוב יתר ההוצאות הקבועות לא ערכה הפחתה כאמור.
92. כלומר, לחישוב ההוצאות הקבועות של העוררת יש להוסיף סך של 516,795 ₪, כך שסך הוצאותיה הקבועות של העוררת לתקופות הזכאות שבפנינו, בהתאם לחישוב המשיבה ובתוספת חלק מהוצאות השכר כפי שפורט לעיל, עומד על 1,203,357 ₪. כעת נפנה לבחינת החלטת המשיבה על רקע נתונים אלה.

#### החלטת המשיבה להתערב במקדם

93. בהמשך למפורט לעיל, לא מצאנו ממש בטענת העוררת כי המשיבה לא היתה מוסמכת להתערב במקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות, וזאת במיוחד בשים לב להוראת החוק ובהתחשב בכך שמחזור העסקאות של העוררת בשנת 2019 עלה על 1.5 מיליון ₪. נעיר, כי לא מצאנו כי יש מקום לגזור גזירה שווה ומלאה מהחלטות בית המשפט העליון אליהן הפנתה העוררת, שכן בנסיבות המקרה שבפנינו הסמכות לחרוג מחישוב המקדם בנוסחה מעוגנת בחוק (וזאת בשונה מנסיבות המקרים אליהם הפנתה העוררת). לעניין זה נפנה להחלטות הוועדה שפורטו לעיל, מהן אף עולה כי בטענת העוררת לפיה סמכות זו מוגבלת להגדלת המקדם – אין ממש.
94. באשר להגבלת הסמכות להתערב במקדם להתערבות ב"סוג" מסוים של עסקים, לאור עמדת המשיבה לפיה העדר קביעת מקדמים ענפיים נועדה להיטיב עם ציבור העוסקים, נבקש להעיר כי גם אם כוונת המשיבה חיובית, עדיין בחירה זו לא יכולה להצדיק כל עיכוב במתן החלטה בהשגה וגם היא משליכה על היקף ההצדקה להתערב במקדם.
95. בנסיבות אלה, נראה כי יש למקד את בחינת ההחלטה להתערב במקדם בטענות הנוגעות לאופן הפעלת הסמכות.
96. ראשית יש לבחון את הסיבה בגינה מלכתחילה הוחלט לבחון את ההוצאות הקבועות ושנית יש לבחון את גודל הפער בין סך המענקים לבין סך ההוצאות הקבועות.
97. במעמד הדיון הסבירה המשיבה כי שתי סיבות עמדו בבסיס ההחלטה לבדוק את ההוצאות הקבועות: הראשונה היא הספק בדבר קיומו של קשר סיבתי והשנייה היא השתייכות העוררת לענף הסחר, בו ייתכנו מקרים בהם התשומות המדווחות בטופס הבקשה למענק אינן כוללות את כל התשומות השוטפות כהגדרתן בחוק.





## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

98. באשר לסיבה הראשונה שהוזכרה, בשים לב לכך שנושא הקשר הסיבתי התברר בשלב ההשגה, ולדברי המשיבה טענות העוררת בעניין זה התקבלו, אנו מתקשים לראות בכך הצדקה ממשית. באשר לסיבה השניה שהוזכרה, הגם שמדובר בפרמטר אחיד וענייני, נעיר כי לא היתה בפי המשיבה כל טענה בדבר ממצאי בדיקה זו, כלומר לא נמצא כי התשומות שדווחו בבקשות למענק לא היו נכונות.
99. מבלי להכריע בדבר מידת ההצדקה של הפרמטר השני שהוזכר, על אף הקשיים שהוא מעלה (שבבסיס העובדה שמדובר בקריטריון שמתקיים לעוסקים רבים), נפנה למידת הפער בין סך המענקים לבין ההוצאות הקבועות, הפער עליו התבססה החלטת המשיבה להתערב במקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות. זאת, בהתחשב בכך שהיקף הפער משליך על עצמת ההצדקה הנחוצה כדי להצדיק את ההתערבות במקדם.
100. כזכור, סך המענקים להם העוררת היתה זכאית עבור תקופות הזכאות שבנדון עמד על 2,527,451 ₪. זאת, לעומת סך הוצאות קבועות העומד על 1,203,356 ₪ כפי שפורט בפסקה 92 לעיל.
101. במקרה אחר סבר הרכב אחר של הוועדה כי מקום בו ההוצאות הקבועות היוו כשליש מסך המענקים להם מבקש המענק היה זכאי, לא דובר בפער משמעותי שהצדיק את הפעלת המקדם. ואולם, באותו המקרה נמצא כי ההחלטה לבחון את ההוצאות הקבועות נעשתה ללא הצדקה קונקרטי, ועל כן נדרש פער קיצוני שיצדיק את ההתערבות במקדם, ובנסיבות אותו המקרה נמצא שהפער האמור אינו מצדיק התערבות (ערר 21-1750, פסקאות 89-90).
102. ואולם, פרט לכך שנמצא כי הבדיקה נעשתה ללא הצדקה, הפער הכספי בין ההוצאות הקבועות לבין המענקים בנסיבות אותו המקרה עמד על סך של 243,240 ₪.
103. לעומת זאת, במקרה שבפנינו הגם שמדובר בחלק יחסי גדול יותר שכן ההוצאות הקבועות הן כ- 47% מסך המענקים, הרי שהפער הכספי משמעותי ביותר ועומד על יותר מ- 1.3 ₪.
104. דומה כי בבחינת משמעותיות הפער בין סך המענקים לבין סך ההוצאות הקבועות, יש גם לתת את הדעת לשוויו הכספי של הפער, דוגמת המקרה שבפנינו (והשוו גם לערר 21-2133, בו דובר על פער כספי דומה, אך גם על פער יחסי שכן המענקים היו פי 16 מההוצאות הקבועות).
105. בנסיבות אלה, הגענו למסקנה כי החלטת המשיבה להתערב במקדם (ביחס לחישוב המשיבה אך גם ביחס לחישוב המתוקן שערכנו אנו) היא סבירה ולא מצאנו מקום להתערב בה.
106. כעת נפנה לבחון את טענות העוררת בדבר הפגמים שנפלו בהליך קבלת ההחלטה.
107. ביחס לעררי 2020 נטען כי האיחור בקבלת ההחלטה בהשגה מצדיק את קבלת העררים על הסף; כפי שפורט לעיל, חריגה מהמועד לקבלת החלטה בהשגה (כפי שאירע בעררי 2020) הוא שיקול הנבחן בצד שיקולים נוספים, כגון טיב המחלוקת, האם שולמו לעורר מקדמות וכיו"ב. יצוין כי בנסיבות המקרה שבפנינו, לעוררת שולמו מקדמות בסך 855,616 ₪, כלומר יותר מההוצאות הקבועות לדעת המשיבה וכ- 70% מסך ההוצאות הקבועות שמצאנו אנו.
108. בנסיבות אלה, קבלת עררי 2020 על הסף תוביל לכך שהעוררת תהיה זכאית למענקים בסך כ- 1.4 מיליון ₪ עבור ארבע תקופות זכאות שהוצאותיה הקבועות בהן הסתכמו בסך של



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- כ- 680,000 ₪, וזוהי תוצאה שאינה סבירה. ואולם, איחור המשיבה במתן החלטותיה נלקח בחשבון במסגרת ההחלטה בדבר חיוב בהוצאות.
109. יוער, כי אין באמור כדי לקבל את הנימוקים השונים שהעלתה המשיבה בתשובתה; בקצירת האומר נעיר כי אכן ניתן לתהות בדבר עצמת הנימוק בדבר העומס שמוטל על המשיבה כמצדיק את האיחור, וזאת מקום בו לפחות חלק מהעומס המוטל עליה הוא תוצר של מדיניותה שלה עצמה לבחון באופן פרטני נתח מהבקשות למענק, וזאת במיוחד כאשר בהתאם לנתונים שהיא עצמה מציגה, על אף העיכובים המשמעותיים המשאבים המושקעים בבירור ההשגות מצטמצמים והולכים (ערר 21-1644, פסקה 67).
110. מעבר לכך, טוב היה אילו המשיבה היתה מוותרת על הטיעון לפיו היה על העוררת להגיש את עררה מיד עם חלוף המועד למתן החלטה בהשגה ואם לא עשתה כן היא מושתקת מלטעון. ראשית, דומה כי הטיעון מקפל בתוכו כשל לוגי, שכן משתמע ממנו כי בעוד שהמועד למתן החלטה בהשגה אינו מחייב אלא מנחה, המועד להגשת הערר הוא מחייב ולא מנחה, וזאת ללא שניתן למצוא לכך תימוכין בחוק. מעבר לכך, אין להטיל על ציבור העוסקים חובה לשאת בעלויות בפניה לערכאה נוספת, במיוחד בהתחשב בטיב המקרים בהם עסקין (וראו גם ערר 21-1644, פסקאות 68-69).
111. באשר לטענת העוררת בעררי 2021 לפיה החלטת המשיבה לא היתה מנומקת דיה, נזכיר כי החלטת המשיבה פירטה את סך ההוצאות בהן הכירה כהוצאות קבועות ואת הסיבה להתערבות במקדם – הפער בין המענקים לבין ההוצאות שחושבו. אמנם, הנמקה זו לא כללה את הסיבה לבחינת ההוצאות הקבועות מלכתחילה, אך המשיבה השלימה הנמקה זו בדיון שהתקיים.

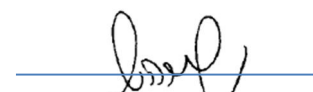
### סיכום

112. לאור כל האמור, העררים מתקבלים בחלקם כך שהעוררת תהיה זכאית לסך מענקים של 1,203,356 ₪ עבור כל תקופות הזכאות שבנדון. המשיבה תשלם לעוררת את התוספת הנדרשת למקדמות ששולמו, בצירוף ריבית והצמדה בהתאם להוראת סעיף 17 לחוק, בתוך 30 ימים יום החלטה זו.
113. המשיבה תישא בהוצאות העוררת בסך 10,000 ₪.

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

ניתנה היום, ז' תמוז תשפ"ב, 06/07/2022, בהעדר הצדדים.

  
גרמן פייקין, רו"ח  
חבר

  
שירת שגיא, עו"ד  
יו"ר הוועדה



**מדינת ישראל**  
**ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים**