



## מדינת ישראל

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

ערר 1061-22  
ערר 1062-22  
ערר 1063-22  
ערר 1064-22

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

הולילנד סיילינג בע"מ מס' 511646051  
באמצעות עו"ד רועי פלר

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 ארבעה עררים שהגישה העוררת על החלטות המשיבה בהשגות ביחס לתקופות הזכאות יולי אוגוסט 2020, נובמבר דצמבר 2020, ינואר פברואר 2021 ומרץ אפריל 2021. העררים הוגשו בהתאם לפרק ו' לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן: "החוק").
2. ההשגות ביחס לתקופות הזכאות יולי אוגוסט ונובמבר דצמבר 2020 הוגשו ביום 27/04/2021, ההשגה ביחס לתקופת הזכאות ינואר פברואר 2021 הוגשה ביום 11/05/2021 וההשגה ביחס לתקופת הזכאות מרץ אפריל 2021 הוגשה ביום 24/08/2021. ההחלטות בכל ההשגות ניתנו ביום 01/12/2021.
3. בהחלטותיה, קבעה המשיבה כי בהתאם לסמכות המנהל להתערב בשיעור מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות, הוחלט על הקטנת המקדם וזאת לאור העובדה שנמצא כי סך המענקים ששולמו עד כה לעוררת ביחס לחלק מתקופות הזכאות (מרץ אפריל 2020, מאי יוני 2020, יולי אוגוסט 2020 וספטמבר אוקטובר 2020) בסך 1,110,287 ₪, עולה על סך ההוצאות הקבועות של העוררת בשנים 2020 ו-2021 העומד על סך של 1,079,678 ₪. ההחלטות אף כללו פירוט של ההוצאות שנכללו.
4. נשלים ונציין כי מתוך הסכומים האמורים, אושר מענק בסך 195,451 ₪ עבור תקופת הזכאות יולי אוגוסט 2020, עליו הוגשה השגה, שנדחתה וההחלטה בהשגה כעת בפנינו. נוסף על כך, אושר לעוררת מענק בסך 128,468 ₪ ביחס לתקופת הזכאות ספטמבר אוקטובר 2020, ואף על החלטה זו הוגשה השגה. לאורך ההליך שבפנינו מי מהצדדים לא עדכן אודות החלטה בהשגה זו, ואף לא ביחס להחלטה בהשגה שהוגשה על החלטת המשיבה ביחס לתקופת הזכאות מאי יוני 2021. לעניין פירוט המקדמות ששולמו, ראו פירוט בסוף החלטתנו.



## מדינת ישראל

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

5. כן צוין בהחלטה כי מטרת המענק היא השתתפות בהוצאות הקבועות, ולכן הגדלת סכום המענק מעבר להוצאות הקבועות בעסק אינה מקיימת את תכלית החוק.
6. לאחר הגשת העררים הם הועברו לתשובת המשיבה. לאחר הגשת כתב התשובה בתיקים, התיקים נקבעו לדיון והעוררת התבקשה להגיש את תגובתה לפני הדיון וכך עשתה. בסיום הדיון שהתקיים סוכם כי הצדדים יפנו לקיום משא ומתן כדי להגיע להסכמות בדבר ההוצאות אותן יש לראות כהוצאות קבועות. ואולם, לא עלה בידי הצדדים להגיע להסכמות וגם הצעת הוועדה לפשרה לא התקבלה. בנסיבות אלה, כעת מונחת לפתחנו השאלה האם היה מקום להתערב במקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות. התשובה לשאלה זו מקפלת בתוכה את השאלה מה היו ההוצאות הקבועות של העוררת שכן גם בנקודה זו הצדדים חלוקים.

### טענות העוררת

7. מכתב הערר עולה כי העוררת היא חברה ישראלית המחזיקה ב-7 ספינות להשטת נוסעים והיא מספקת ללקוחותיה סיוורים בימת הכנרת בחוויית שייט המדמה את תקופת ישו בארץ ישראל. הרוב המוחלט של לקוחות העוררת הם סוכני תיירות נכנסת לישראל. רק כ-10% מלקוחותיה הם לקוחות מזדמנים שלא רכשו שייט דרך סוכן טרם הגעתם לטבריה.
8. על רקע התפרצות משבר הקורונה, והטלת מגבלות התנועה, הוגבלה כניסת התיירים לישראל באופן משמעותי. במצב דברים זה, קהל לקוחותיה של העוררת לא יכול היה להגיע ולרכוש את השירותים והחוויות שהיא מציעה.
9. בפתח דבריה עמדה העוררת על כך שהחלטות המשיבה בהשגות (פרט להשגה בעניין מרץ אפריל 2021) ניתנו באיחור תוך חריגה מסדי הזמנים הקבועים בחוק. לעניין זה הפנתה העוררת לפסק 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: "פס"ד בטחון הצפון").
10. כן טענה העוררת כי תכלית המענקים היא לפצות את העוסקים שנפגעו עקב התפשטות הנגיף בהליך מקל ופשוט, ולצורך כך בחר המחוקק לקבוע נוסחה אחידה ופשוטה לבחינת הפגיעה בעסקים עקב המשבר ולזכאות למענק. העוררת חזרה על עמדה זו גם בתגובתה לכתב התשובה.
11. לאור תכלית החוק, לטענת העוררת המשיבה פעלה בחוסר סמכות מקום בו החליטה לשנות את מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות. בהמשך לכך, ההחלטה לחשב את המענק שלא באמצעות הנוסחה הקבועה בחוק צריכה להישמר למקרים חריגים בלבד, בהם יוכח כי היצמדות לנוסחה מובילה לעיוותים בניגוד לכוונת המחוקק. כך, לטענת העוררת על המשיבה להצביע על טעמים כבדי משקל המצדיקים את החריגה מהנוסחה.
12. כן עמדה העוררת על כך שההחלטה להתערב במקדם היא החלטה מינהלית הכפופה לכללי המשפט המינהלי, וכי גם במישור זה החלטת המשיבה לוקה בפגמים העולים עד כדי חוסר סבירות ועל כן יש להורות על ביטולה. ביתר פירוט, טענה העוררת כי לא ניתנה לה זכות טיעון לעניין אופן חישוב ההוצאות הקבועות וההחלטה אף לא נומקה כנדרש שכן לא פירטה מדוע



## מדינת ישראל

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

- הוחלט להתערב במקדם, מהו שיעור המקדם שקבעה ומהו סכום ההוצאות הקבועות של העוררת לרבות מדוע הוחלט שלא לכלול הוצאות מסוימות שלטענת העוררת יש לראותן כהוצאות קבועות.
13. בתגובה לכתב התשובה התייחסה העוררת לטענת המשיבה לפיה הבקשות למענק כללו דיווח חלקי של התשומות השוטפות כהגדרתן בחוק באופן שהוביל לחישוב שגוי של המענקים להם היא זכאית. העוררת הצביעה על הטעויות שבחישוב המשיבה, שכלל גם הוצאות שכר ופחת.
14. יתרה מכך, אף התברר כי גם התשומות השוטפות אותן העוררת הזינה בבקשות למענק (סך של 11,852,063 ₪ בהתאם לעותקי הבקשות שצורפו) היו למעשה גבוהות ביחס לתשומות השוטפות בפועל (בסך של 9,946,450 ₪) וזאת בשל טעות בדיווח תשומות ציוד כתשומות שוטפות. לפיכך, בתגובתה לכתב התשובה עדכנה העוררת את הסעד המבוקש כך שעמד על סך של 1,491,621 ש"ח עבור כל ארבע התקופות ביחד.
15. באשר ליתר נימוקי המשיבה שעמדו בבסיס ההחלטה לבחון את ההוצאות הקבועות של העוררת, כפי שפורט בכתב התשובה, טענה העוררת כך: באשר לנימוק בדבר השתייכות העוררת לענף בו ישנן הכנסות והוצאות פטורות רבות, העירה העוררת כי המשיבה כלל לא ציינה מה הוא אותו הענף, וכיצד עמדה זו מתיישבת עם עמדת המשיבה כי אין לקבוע מקדם השתתפות בהוצאות קבועות בהתאם לענפי הפעילות השונים.
16. באשר לנימוק בדבר קיומו של שיעור ערך מוסף גבוה, עמדה העוררת על כך שהמשיבה לא הבהירה מהו שיעור הערך המוסף אותו יש לראות כערך מוסף גבוה המצדיק בחינה של ההוצאות הקבועות.
17. כן הפנתה העוררת למסמך ההבהרות לחישוב מענק בעד הוצאות קבועות שפרסמה המשיבה ביום 12/12/2021<sup>1</sup>, שם ציינה כי סמכותה להתערב במקרה כאשר גובה המענק עולה על סכום ההוצאות הקבועות שהעסק הוציא בפועל בתקופת הזכאות. על כן, לא היה מקום ל"קיצוץ" המשיבה כך שבחינת ההוצאות הקבועות של העוררת תתייחס למענקים ששולמו עבור תקופות זכאות קודמות שכן בחינת ההתערבות במקדם אמורה להתבצע ביחס לכל תקופת זכאות בנפרד. לעניין זה הפנתה העוררת לפסיקת הוועדה בערר 1387-21 ג'רמן ברנד נ' רשות המסים (פורסם ביום 09/01/2022 באתר הוועדה – כמו יתר ההחלטות שיוזכרו להלן) (להלן: "ערר 1397-21").
18. מעבר לטענות העקרוניות בדבר עצם הסמכות להתערב במקדם, בפי העוררת היו טענות גם לעניין הוצאות בהן נשאה ושהמשיבה לא הכירה בהן כהוצאות קבועות. ראשית, העוררת הפנתה את תשומת הלב לכך שהחוק אינו מגדיר מה הן ההוצאות הקבועות אותן יש לכלול, ולכך שבמקרים אחרים קבעה הוועדה כי לצורך קביעת ההוצאות הקבועות של עסק, יש לבחון את פעילותו העסקית הייחודית ואת יכולתו להימנע מהוצאות מסוימות.
19. בעניין זה, לטענת העוררת, נשאה בהוצאות נוספות שיש לראותן כקבועות, והן ההוצאות הבאות:

<sup>1</sup> זמין בקישור: <https://www.gov.il/he/departments/publications/reports/pa1212-2>



## מדינת ישראל

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

- (א) הוצאות משא ומנופים בסך 24,889 ₪ (כפי שפורט בחישוב המתוקן שצורף לתגובה לכתב התשובה);
- (ב) שכר עבודת ספנים בסך 986,527 ₪ (כפי שפורט במאזן הבוחן שצורף לכתב הערר);
- (ג) פחת ספינות בסך 729,615 ₪ (כפי שפורט בחישוב המתוקן שהוזכר לעיל);
- (ד) שכר עבודת מנהלים בסך 894,235 ₪ (כפי שפורט במאזן הבוחן שצורף לכתב הערר);
- (ה) שכר עבודת משרד בסך 427,096 ₪ (כפי שפורט במאזן הבוחן שצורף לכתב הערר);
- (ו) פחת ציוד וריהוט בסך 39,233 ₪ (כפי שפורט בחישוב המתוקן שהוזכר לעיל);
- (ז) פחת כלי רכב בסך 87,143 ₪ (כפי שפורט במאזן הבוחן שצורף לכתב הערר).
20. יצוין כי סך הוצאות השכר להן טענה העוררת בכתב הערר הסתכם בסך של 2,307,858 ₪. בחישוב המתוקן שצורף לתגובה לכתב התשובה, ננקב סכום אחר והוא 1,139,276 ₪, תוך הפניה לפירוט שבטופס 161 שצורף. כך, סך ההוצאות הנטענות ביחס לכל תקופות הזכאות, בהתאם לחישוב המתוקן, מסתכם ב- 3,019,624 ₪. בתמיכה לטענותיה צירפה העוררת לכתב הערר מאזן בוחן לתקופה שבין ינואר 2020 ליוני 2021.
21. להלן נעמוד על טענות העוררת ביחס להוצאות הקבועות השונות להן טענה:
- א. הוצאות משא ומנופים - העוררת הסבירה כי מפני שעיקר פעילותה מבוססת על הספינות אותן היא מפעילה, גם בתקופת המשבר נדרשה לשאת בהוצאות הכרוכות באחזקה ותחזוקה של הספינות לצורך שמירה על כשרותן ובטיחותן וזאת כדי למנוע את היווצרותם של נזקים גדולים יותר.
- ב. שכר עבודת ספנים - הוצאה נוספת בה נאלצה העוררת לשאת לצורך תחזוקת הספינות היא שכר עבודת הספנים. כן ציינה העוררת כי צמצמה את הוצאות השכר ככל הניתן ואף תמכה טענה זו בהשוואת הוצאות השכר של שנת 2019 להוצאות השכר של שנת 2020.
- ג. פחת - בהמשך לפסיקת הוועדה שאינה שוללת באופן גורף הכרה בהוצאות הפחת כהוצאה קבועה ומציינת כי יש לבחון כל הוצאה בהתאם לנסיבותיה סברה העוררת כי בנסיבותיה יש הצדקה לראות בפחת הוצאה קבועה, שכן הוצאות הפחת נבעו בעיקר מהספינות, שהן כלי העבודה המרכזי של העוררת שמשמש אותה בייצור הכנסותיה. על אף שפעילות העוררת הצטמצמה למינימום, עדיין נאלצה לשאת בהוצאות כבדות בגין אחזקה ותחזוקה, המצדיקות לראות את הפחת כהוצאה קבועה.
- ד. הוצאות שכר עבודת משרד ומנהלים: העוררת הסבירה כי בשבועות הראשונים שלאחר פרוץ המשבר שררה אי ודאות רבה, וצוות המשרד פעל בעיקר בגבייה ובתיאומים חדשים ויוזימויים מול קבוצות ומארגנים שנאלצו לבצע שינויים רבים ותכופים במועד ההגעה. בד בבד החלו המנהלים לסייע לצוות הספנים שנותר בתחזוקה השוטפת היוזימומית של 7 ספינות. לצורך חלק מפעולות השמירה והתחזוקה נדרשים שלושה אנשי צוות עם רישיונות מתאימים. מפני שהעוררת הוציאה את מרבית הספנים לחל"ת, נאלצו המנהלים לקחת חלק בעבודות התחזוקה השוטפות. כן הבהירה העוררת כי מנהליה לא קיבלו כל מענק בעלי שליטה בחברת מעטים.



## מדינת ישראל

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

22. בהמשך לכך, טוענת העוררת כי הפער בין המענקים להם זכאית על פי הנוסחה לבין סך הוצאותיה הקבועות אינו משמעותי באופן המצדיק סטיה מחישוב המענקים בהתאם לנוסחה, שכן לא מדובר בפער קיצוני ומופרז כפי שנקבע שנדרש בערר 1750-21 אינקוגניטו מוזיקה (2002) בע"מ נ' רשות המסים (13/02/2022) (להלן: "ערר 1750-21"). כך, גם ביחס להוצאות הקבועות שחושבו על ידי המשיבה, ההוצאות הקבועות מהוות כ- 32% מסך המענקים בכל תקופות הזכאות. בהשוואה להוצאות הקבועות כפי שחושבו על ידי העוררת, המדובר בפער של 5% בלבד, כלומר סך הוצאותיה הקבועות כפי שפורטו מהווה כ- 95% מסך המענקים המבוקשים בכל תקופות הזכאות.
23. בנסיבות אלה, בהן המשיבה לא הצביעה על הצדקה חזקה לבחינת ההוצאות הקבועות, ובהן ממצאי ההשוואה עולה כי ההוצאות הקבועות מהוות כשליש מסך המענקים, לטענת העוררת אין הצדקה להתערב במקדם.

### טענות המשיבה

24. בכתב תשובתה פרשה המשיבה את הרקע לחקיקת החוק. בתוך כך, הדגישה המשיבה כי תכלית המענק היתה לסייע בתשלום ההוצאות הקבועות וזאת 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 המחזורים בהשוואה בין התקופה עבודה מבוקש המענק לבין החודשים המקבילים בשנת 2019.
25. 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%.
26. כן עמדה המשיבה על הסמכות הנתונה לה 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 בעמדתה שתכלית המענק היא לסייע בתשלום ההוצאות הקבועות.
27. בפתח התייחסותה ציינה המשיבה כי העוררת ציינה נתון שגוי בשדה התשומות בבקשותיה למענקים, שהוביל להגדלת המענקים להם היא זכאית באופן מלאכותי. המשיבה טענה כי בבקשותיה למענק העוררת נקבה בסכום של 9,046,941 ₪ כסכום התשומות השוטפות, בעוד שבפועל סכום התשומות השוטפות היה גבוה בהרבה (בסך של 13,889,788 ₪) באופן שהשפיע משמעותית על גובה המענקים להם היתה זכאית לפי הנוסחה. לטענת המשיבה היה בכך כדי להצדיק את בדיקת הוצאותיה הקבועות של העוררת.
28. לאחר קבלת התייחסות העוררת (לעיל), במעמד הדיון התברר כי גם לגישת המשיבה, לאחר עריכת חישוב התשומות השוטפות בשנית, נמצא כי אין בתשומות השוטפות המתוקנות כדי להשפיע על גובה המענק באופן משמעותי ביחס למענקים כפי שחושבו בבקשות.
29. נוסף על כך, המשיבה הצביעה על שלושה נימוקים שעמדו בבסיס החלטה לבדוק את הוצאותיה הקבועות של העוררת: הנימוק הראשון הוא השתייכותה לענף שבו יש הכנסות



## מדינת ישראל

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

והוצאות פטורות רבות, ולכן ישנו צורך מיוחד לבחון האם התשומות הפטורות נכללו בתשומות השוטפות לשנת 2019 שנלקחו בחשבון בחישוב המענק; הנימוק השני הוא קיומו של ערך מוסף גבוה (40% בשנת 2019 ו- 53% בשנת 2020); הנימוק השלישי הוא הפער בין סכום המענקים לבין סכום התשומות שדווחו בחודשי הזכאות השונים. כך למשל, בתקופת הזכאות יולי אוגוסט 2020 התבקש מענק בסך של כ- 260,000 ₪, בעוד שתשומות העוררת שדווחו עמדו על 50,000 ₪ בלבד (יוער כי בהתאם לכתב הערר, סכום המענק שהתבקש עבור חודשים אלה עומד על 194,908 ₪; ואולם סכום זה עודכן ושונה בתגובה לכתב התשובה, לאור תיקון התשומות שפורט לעיל).

30. לאחר בדיקת ההוצאות הקבועות, נמצא כי קיים פער משמעותי בין סך המענקים ששולמו לעוררת עבור תקופות זכאות קודמות. לעניין זה, הפנתה המשיבה להחלטת הוועדה בערר-1750-21 לפיה ככל שהצדקה לבחון את ההוצאות הקבועות חזקה יותר, כך פער קטן יותר בין ההוצאות הקבועות לבין המענקים יכול להצדיק את ההחלטה להתערב במקדם. בנסיבות המקרה בפנינו, לטענת המשיבה ישנן הצדקות חזקות לבחון את ההוצאות הקבועות, ונוסף על כך ישנו פער משמעותי בין ההוצאות הקבועות לבין המענקים.

31. לגופן של ההוצאות הנוספות להן טענה העוררת, העירה המשיבה כי הטענה בדבר הוצאות משא ומנופים אינה משמעותית ועל כן אינה משפיעה על הפער.

32. באשר להוצאות השכר, גרסה המשיבה כי הוצאות שכר הן הוצאות משתנות במהותן, ולא ניתן כל נימוק מדוע הוצאה של שכר המנהלים צריכה להכלל כהוצאה קבועה. אף לא צוין מי הם המנהלים, מה תפקידם ובכמה מנהלים מדובר. כן חידדה המשיבה כי עד לאותה העת, פסיקת הוועדה שהכירה בהוצאות שכר מנהל התייחסה לנסיבות חריגות בהן המדובר בחברה קטנה שמנהלה מהווה העובד העיקרי, וזאת להבדיל ממקרה בו מבקשים להכיר בשכר המנהל ובשכר כל עובדי החברה, כפי שקורה לטענת המשיבה במקרה שבפנינו.

33. כן עמדה המשיבה על הקושי שבהכרה בשכר מנהל שהוא בעלי החברה כהוצאה קבועה, מקום בו השליטה על עצם תשלום השכר וגובהו נתונה לידי העובד עצמו. כן טענה כי אם יוכר כהוצאה קבועה, יש מקום לכפול בשיעור ירידת המחזורים, כפי שנקבע בערר 21-1629. נעיר כבר כעת כי טענה זו תמוהה קמעה, שכן לעוררת היתה ירידת מחזורים בשיעור הקרוב ל- 100% בכל תקופות הזכאות שבפנינו כך שלהכפלה בשיעור ירידת המחזורים תהיה השפעה זניחה ביותר על החישוב.

34. באשר להוצאות הפחת, טענה המשיבה כי מדובר בהוצאה רעיונית ולא בהוצאה שהעוררת נדרשת להוציא בפועל כך שלא גרמה לחסרון כיס.

### הדיון שהתקיים

35. ביום 03/04/2022 התקיים דיון בתיקים. במסגרת הדיון נדרשו הצדדים להבהיר האם ישנן הוצאות נוספות שיש לראותן כקבועות, על רקע מדיניות המשיבה הנכונה להכיר בהוצאות שירדו לטמיון של עסקי תיירות כחלק מההוצאות הקבועות. אולם לטענת העוררת לא היו הוצאות מובהקות שכאלה עליהן יכלה להצביע (עמ' 10 לפרוטוקול).



## מדינת ישראל

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

36. כן התבקשה המשיבה להבהיר מהו הפער המשמעותי שצריך להימצא כדי להצדיק התערבות במקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות. בתשובה לכך הסבירה ב"כ המשיבה כי הפער נבחן בהתאם לנסיבות העסק. בנסיבות המקרה שבפנינו, בהן ההוצאות הקבועות בהן הכירה המשיבה הן 33% מסך המענקים, סברה המשיבה שיש בפער כדי להצדיק התערבות (עמ' 6 לפרוטוקול).
37. לגבי ההכרה בהוצאות הפחת כהוצאה קבועה, הפנתה העוררת לערר 21-1750, שם הוזכר במסגרת הסקירה המשווה כי במדינות מסוימות הכירו בפחת של מוצר עונתי כהוצאה קבועה (עמ' 7 לפרוטוקול).
38. בתשובה לשאלת הוועדה מדוע יש לראות את הוצאות השכר של מנהלי ובעלי החברה כהוצאה קבועה, ב"כ העוררת חזרה על ההסבר שהועלו בכתב הטענות וכן ציינה כי בתקופות בהן הסגרים הוסרו והיתה פעילות היתה עליה קלה במשכורת וזאת בשל מאמצים רבים יותר ממה שנדרש בתקופה רגילה (עמ' 8 לפרוטוקול).
39. באשר לעובדי המשרד, הפנתה העוררת את תשומת הלב כי המשכורות ירדו לאורך תקופת המשבר על אף שהשכר היה נמוך מלכתחילה. כן טענה העוררת כי מעצם העובדה שהמשיכה לשאת בהוצאה זו, על אף הירידה בהכנסות, יש כדי להעיד על כך שמדובר בהוצאה שלא ניתן היה להימנע ממנה.
40. במעמד הדיון הובהר כי העוררת נמצאה זכאית למענק פגיעה ממושכת, אך הוא קוּוּז עם מקדמות אחרות ששולמו לה.
41. להשלמת התמונה יצוין כי במעמד הדיון גילינו דעתנו ביחס לחלק מרכיבי ההוצאות להם טענה העוררת. כך, ציינו כי על פני הדברים יש להכיר בהוצאות שכר הספנים כהוצאה קבועה, כמו גם הוצאות משא ומנופים. ביחס להוצאות שכר עובדי המשרד, הוצע להכיר לצרכי פשרה בהוצאות עבור החודשים מרץ עד יוני 2020 וזאת במסגרת חישוב סך ההוצאות הקבועות ביחס לסך המענקים. כן הצבענו על הקשיים בהכרה בפחת כהוצאה קבועה, והצענו לשקול הכרה בחלק משכר המנהלים כהוצאה קבועה. על כן הצדדים התבקשו ללבן את הדברים ביניהם כדי לראות מה הן ההוצאות הקבועות המוסכמות, כך שביחס אליהן הוועדה תבחן האם הפער הצדיק התערבות במקדם.

### עמדות הצדדים לאחר הדיון

42. לאחר משא ומתן, הצדדים עדכנו כי לא עלה בידם להגיע להסכמות. הצדדים אף התייחסו לעמדתם להתפשר ביחס לחלק מהמרכיבים שבמחלוקת.
43. תגובת המשיבה מיום 08/05/2022 העלתה המשיבה טענה חדשה, שלא הועלתה עד לאותו המועד, לפיה אין לכלול בהוצאות הקבועות את הוצאות הארנונה של העוררת, שכן על רקע ירידת המחזורים היתה זכאית לפטור מארנונה. המשיבה לא הבהירה בעמדתה מדוע טענה זו מועלית רק בשלב זה, וזאת על אף שסכום זה נכלל עד לאותו שלב בחישוב ההוצאות הקבועות של העוררת.





## מדינת ישראל

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

44. בהודעתה מיום 09/05/2022 העוררת אף הזכירה, לצורך ביסוס עמדתה בדבר הוצאות הפחת, כי ספינה אחת מתוך שבע הספינות התכלתה לחלוטין בתקופת המשבר.
45. ביום 26/05/2022 הצענו לצדדים מתווה לפשרה, להכרה בהוצאות שונות שבמחלוקת כהוצאות קבועות. כל אחד מהצדדים התבקש להודיע על עמדתו וככל שמסרב להצעת הפשרה, למסור מידע נוסף שהיה נחוץ.
46. העוררת בתגובתה להצעת הפשרה, הודיעה כי אינה מעוניינת בפשרה שכן אינה נכונה להסכים עם קביעה לפיה היה מקום להתערב במקדם, על אף קביעת הוועדה בערר 21-1750, אז נקבע ביחס לפער גדול יותר שאינו מצדיק התערבות במקדם. כן עמדה העוררת על כך שהצעת הפשרה כוללת שתי תקופות זכאות לגביהן שולמו מענקים ולגביהן אין מחלוקת.
47. בתגובה לבקשת הוועדה, הבהירה העוררת כי שכר המנהלים לא עלה באופן ניכר החל מחודש אוקטובר 2020 אלא שב לגובהו מקורי טרם ההפחתה שחלה עם התפרצות הנגיף. ההפחתה נעשתה למשך זמן מוגבל על מנת ליתן לעוררת מרווח נשימה ולאחר מספר חודשים הוחלט על השבת השכר לגובהו המקורי בשים לב לעובדה כי המנהלים לא הפחיתו את שעות עבודתם בעוררת אלא להפך.
48. המשיבה בתגובתה להצעת הפשרה הבהירה כי אינה רואה מקום לכלול את הוצאות שכר המנהלים כהוצאה קבועה, מקום בו מכירים בהוצאות שכר הספנים.
49. לגבי רכיב הפחת, המשיבה חזרה על עמדתה כי אין להכיר בכל סכום של פחת כהוצאה קבועה, וחזרה על טענותיה בעניין זה. כן הוסיפה וטענה כי גם אם מדובר בספינה שהושבתה לחלוטין וההשבתה נבעה אך ורק כתוצאה מכך שלא הופעלה אין בכך כדי להפוך את הפחת להוצאה בפועל וודאי לא להוצאה קבועה.
50. יצוין, כי על אף בקשת הוועדה, המשיבה לא פירטה בתגובתה מדוע יש להידרש לטענתה בדבר אי כלילת הוצאות הארנונה בשלב זה של ההליך, וכן באיזה שיעור מבין כלל העסקים שהוצאותיהם הקבועות נבחנות מטעם הפרמטר שבגינו הוחלט על בדיקת נתוני העוררת נמצאת טעות שיש בה כדי להשפיע על המענק.

### דין והכרעה

51. לאחר בחינת טענות הצדדים, הגענו למסקנה כי דין העררים להתקבל בחלקם. להלן נפרט טעמינו.

### התשתית המשפטית

#### תכלית המענק

52. כמפורט בדברי ההסבר להצעת חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש)(הוראת שעה), התש"ף-2020, הצ"ח הממשלה, 1341, בעמ' 453 (להלן: "הצעת החוק"), מטרת המנגנון





## מדינת ישראל

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

שהוקם בהחלטת הממשלה ובהמשך בחוק היא לסייע לעסקים שפעילותם נפגעה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה באמצעות חלוקת המענק. מדברי ההסבר להחלטת הממשלה ניתן ללמוד כי מטרתה לסייע לעסקים, אשר להם כושר שרידות נמוך מלכתחילה.

53. כפי שנדרשנו בעניין אחר, לעמדתנו תכלית המענק היא רחבה יותר, וסכום ההוצאות הקבועות נועדו לשמש כמעין אבן בוחן אך לא כרף מקסימלי הכרחי (וראו ערר 22-1008 **פרינטופ סחר בע"מ נ' רשות המסים** (06/07/2022)(להלן: "ערר 22-1008"), פסקה 49), וכן ערר 21-1750, פסקאות 22-44, ערר 21-2304 **ד"ר א. ויסמן אחזקות בע"מ נ' רשות המסים** (07/08/2022) (להלן: "ערר 21-2304"), פסקאות 32 עד 36). כן לא ניתן להתכחש לחשיבות שבהושטת הסיוע במסגרת זמנים מהירה יחסית.

### סמכות ההתערבות במקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות

54. 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 ההשתתפות בהוצאות הקבועות.

55. מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות נקבע בהגדרות שבסעיף 7 לחוק. ניתן לראות, כי מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות אף הוא תוצר של נוסחה, ולמנהל נתונה סמכות להתערב ולקבוע מקדם אחר, בהתקיים מספר תנאים, ובהם כי מחזור העסקאות של מבקש המענק בשנת 2019 עלה על 1.5 מיליון ₪, וכי המנהל שוכנע כי המקדם שהתקבל בנוסחה אינו משקף את ההוצאות הקבועות בהן היה העוסק נושא במקרה של אי הפעלת העסק מסוג עיסוקו של העוסק.

56. לאור תכלית המענק ומהאמור לעיל עולה כי דרך המלך לחישוב המענק היא באמצעות הנוסחאות שנקבעו בחוק, כך שסמכות המשיבה להתערב במקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות צריכה להיות מופעלת רק במקרים חריגים ומוצדקים (וראו ערר 21-1750, פסקאות 57 עד 62; ערר 21-1227, פסקה 37), בהם גם לאחר איזון בין התכליות השונות של החוק (ובהן הסיוע לעסקים וקיומו של מנגנון מהיר ויעיל) ההחלטה להתערב במקדם תהיה מוצדקת.

57. עד כה נדרשו הרכיבים שונים של הוועדה בהחלטותיהם למספר שיקולים מרכזיים בבחינת ההצדקה להתערב במקדם:

א. **קיומה מראש של סיבה לעריכת בדיקת ההוצאות הקבועות** (וזאת בשונה מההחלטה להתערב במקדם, שמתקבלת בדיעבד לאחר שנמצא פער) - נימוק שנמצא מוצדק, לדוגמא, הוא מצב בו מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות הוא שלילי (וראו ערר 21-1031); פרט



## מדינת ישראל

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

- לעצם קיומה של סיבה לבחינת ההוצאות הקבועות, הסיבות השונות יכולות להתבדל זו מזו בעצמת ההצדקה שהן מקימות להתערבות במקדם;
- ב. **מידת הפער בין סך ההוצאות הקבועות שנמצאו לבין גובה המענק המתקבל בהתאם לנוסחה** - מידת הפער יכולה להיבחן באופן יחסי (כלומר, מה החלק היחסי של ההוצאות הקבועות מתוך סך המענקים), וכן באופן כמותי (כלומר, מה ההפרש הכספי בין סך המענקים לבין סך ההוצאות הקבועות) (וראו ערר 1008-22 – לעניין פער כמותי גדול על אף שהפער היחסי קטן, ערר 2304-21 – לעניין פער כמותי קטן על אף שהפער היחסי גדול).
- ג. **מועד קבלת ההחלטות בהשגה** - כזכור, בהתאם לחוק החלטה בהשגה תינתן בתוך 120 ימים ממועד הגשתה; נקבע כי גם למידת האיחור במתן ההחלטה בהשגה יכולה להיות השפעה על בחינת ההצדקה להתערב במקדם (וראו ערר 2133-21 **אדיר מילר בע"מ נ' רשות המסים** (15/02/2022) (להלן: "**ערר 2133-21**"), פסקה 39, ערר 2304-21).
58. יובהר, כי זוהי אינה רשימה סגורה, ומוכן כי כל מקרה צריך להיבחן בהתאם לנסיבותיו.

#### מועד קבלת ההחלטה בהשגה

59. בהתאם לסעיף 20(א)(1) לחוק, החלטה בהשגה תינתן בתוך 120 ימים. על מנת לסבר את האוזן נציין כי במקרים שבפנינו, החלטות המשיבה בהשגות ביחס לתקופות יולי אוגוסט ונובמבר דצמבר 2020 ניתנו באיחור של 98 ימים מהמועד האחרון למתן החלטה בהשגה; החלטת המשיבה בהשגה ביחס לתקופת הזכאות ינואר פברואר 2021 ניתנה באיחור של 84 ימים וההחלטה ביחס לתקופת הזכאות מרץ אפריל 2021 ניתנה במסגרת סד הזמנים הקבוע בחוק.
60. בפס"ד בטחון הצפון, אליו הפנתה העוררת, בית המשפט קיבל את טענות המערער לגופו של עניין בדבר אופן חישוב המענק לו היא זכאית. לאחר מכן, ובבחינת למעלה מן הצורך כפי שצוין בפסק הדין, הוא אף נדרש לכך שההחלטה בהשגה באותו המקרה ניתנה באיחור של 68 ימים מהמועד הקבוע בחוק.
61. בעניין זה, ביטא בית המשפט את עמדתו כי איחור של 68 ימים במתן ההחלטה בהשגה הוא איחור משמעותי ביותר, וזאת בהתחשב בתכלית החוק שהיא מתן סיוע מהיר ויעיל של כספים שישמשו כ- "אוויר לנשימה" לעוסקים שפעילותם העסקית הופסקה בשל המגבלות שהוטלו על המגזר העסקי בשל התפשטות נגיף הקורונה.
62. בהחלטות קודמות ביטאנו את הבנתנו את פסק הדין, וזאת בשים לב לכך שבנסיבות אותו המקרה לא נדונה השאלה מהי משמעות האיחור מקום בו לא נמצא מקום להתערב בהחלטה לגופה. על רקע זה, ראינו את הפגם שבמתן ההחלטה באיחור כשיקול במסגרת בחינת סבירות ותקינות החלטת המשיבה בהחלטה בהשגה (וראו, למשל, ערר 1249-21 מ. **אזן לשיווק ומסחר בע"מ נ' רשות המסים** (19/06/2022), פסקאות 35 עד 45), לרבות לעניין ההחלטה להתערב במקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות (פסקה 57(ג) לעיל).



## מדינת ישראל

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

63. ואולם, לאחרונה ניתן פסק הדין בעמ"נ (ח'ל) 3720-11-21 בוריס פודולסקי נ' רשות המסים (פורסם בנבו, ניתן ביום 15/07/2022). גם במקרה זה, החליט כבוד בית המשפט לקבל את הערעור לגופו של עניין, אך גם נדרש לאיחור במתן ההחלטות בהשגה. באותו המקרה דובר על איחור של 130 ימים באחת ההחלטות. בפסק דין זה הדגיש בית המשפט את חשיבות המועדים, בפרט בהתחשב במאטריה שבפנינו, ואף נדרש לרבות מהטענות המועלות על ידי המשיבה לעניין הפרשנות הנכונה את קביעת סדי הזמנים הקבועה בחוק.

### הכרעה

64. כעת נפנה לבחינת החלטת המשיבה להתערב במקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות. לצורך כך, ראשית נבחן את טענות העוררת בדבר ההוצאות הקבועות בהן נשאה; לאחר מכן נבחן את הנימוקים שעמדו בבסיס החלטת המשיבה לבדוק מה היו הוצאותיה הקבועות של העוררת, ולבסוף נבחן האם הפער בין סך המענקים לבין סך ההוצאות הקבועות הצדיק את ההתערבות במקדם.

65. בפתח חלק זה נזכיר כי העוררת טענה כי את ההחלטה להתערב במקדם יש לבחון ביחס להחלטות המשיבה בעניין תקופות הזכאות שבמחלוקת בפנינו (ולא ביחס לכל תקופות הזכאות באופן כולל) וזאת בהתבסס על הוראת הביצוע שפרסמה המשיבה ושהתייחסה לבחינת הפער ביחס לתקופת זכאות ספציפית, וכן בהתבסס על כך שבשתי תקופות הזכאות הראשונות אושר מענק והן לא מצויות במחלוקת.

66. ראשית נבקש להעמיד דברים על דיוקם: מעיון במסמך ההבהרות של המשיבה עולה כי אמנם ישנה התייחסות לתקופת המענק, אבל היא אינה מתייחסת להוצאות הקבועות בהן נשא מבקש המענק בתקופת המענק דווקא. לדוגמא, בסעיף 2.1 נקבע כי "**הפעלת סמכות המנהל מתבצעת במקרים בהם קיים פער משמעותי בין גובה המענק המחושב לגובה ההוצאות הקבועות של העוסק בפועל – במקרים אלו ייבחנו ההוצאות בהסתמך על הדוחות הכספיים של העסק ולפי חשבוניות מס בדבר קיום ההוצאות בפועל ובהתחשב בשיעור הירידה במחזור בתקופת המענק**" (ההדגשה הוספה). לטעמנו, לא ניתן להסיק מכך כי הכוונה היתה לבחינת ההוצאות הקבועות בהן נשא מבקש המענק בפועל בכל תקופת זכאות בנפרד דווקא, ובהקשרים אחרים אף נפסק כי ישנן הוצאות קבועות אותן יש לחשב באופן שנתי (וראו ערר 1089-21 ל. לייב פרויקטים בע"מ נ' רשות המסים (10/09/2021) פסקה 26).

67. ואולם, אין בכך כדי לגרוע מטענתה השניה של העוררת, על כך שתקופות הזכאות הקודמות אינן במחלוקת.

68. המשיבה לא הגיבה לטיעון זה לגופו של עניין, אך מעצם ההחלטות שקיבלה וגם מהתייחסותה לאורך ההליך ניתן להסיק כי לעמדתה יש לבחון את היחס בין ההוצאות הקבועות לבין סך המענקים ביחס לכל תקופות הזכאות יחד. עמדה זו עולה בקנה אחד עם טענת המשיבה בדבר תכלית המענק – כיסוי ההוצאות הקבועות. ואולם, המשיבה לא העלתה נימוק מדוע יש לבחון



## מדינת ישראל

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

- את ההוצאות הקבועות ביחס לכל תקופות הזכאות יחד, על אף שבחלק מהתקופות המענקים כבר אושרו ולכאורה אינם במחלוקת כעת.
69. זוהי הפעם הראשונה בה אנו נדרשים לטענה בדבר הדרך הנכונה לבחינת ההוצאות הקבועות והיחס ביניהן לבין סכומי המענק – האם הבחינה צריכה להיעשות ביחס לכל תקופות הזכאות יחד באופן מצטבר או בדרך אחרת. בהעדר תגובה עקרונית מצד המשיבה, דומה כי לא ניתן בעת הנוכחית לקבוע מסמרות בעניין. לעניין זה אף נעיר כי הערת הוועדה בערר 21-1387, אליה הפנתה העוררת, ניתנה בבחינת למעלה מן הצורך שכן באותו המקרה היתה הסכמה לעניין אופן החישוב של ההוצאות הקבועות.
70. בנסיבות המקרה שבפנינו, סברנו כי דרך הבחינה המתאימה היא של ארבע תקופות הזכאות שבפנינו כמכלול, ללא התייחסות לתקופות זכאות נוספות בהן ניתנה החלטה ולא הוגשה השגה (מרץ אפריל 2020 ומאי יוני 2020).
71. זאת, נוכח הקושי להכריע ולפסוק ביחס לתקופות שאינן בפנינו ושטענות הצדדים לגביהן הועלו בבחינת למעלה מן הצורך. לעניין זה אף נעיר כי סך ההוצאות הקבועות יכול להשתנות בין התקופות השונות (למשל במקרה של הוצאה שיהיה מקום להכיר בה כהוצאה קבועה רק ביחס לתקופת זכאות מסוימת, כגון עובדים שנדרשו לטפל בביטולי הזמנות עם פרוץ המשבר). בדומה לכך, ייתכנו מקרים בהם ביחס לתקופת זכאות שונות יעלו הנמקות שונות לבחון את ההוצאות הקבועות ואולי אף הצדקות שונות שלא להתערב במקדם.
72. בשולי דברינו לעניין זה אף נעיר כי ניתן לתהות האם אין בהחלטה מאוחרת (ביחס לתקופת זכאות מסוימת) המביאה בחשבון מענק שאושר בהחלטה מוקדמת (ביחס לתקופת זכאות אחרת) משום שינוי של ההחלטה המוקדמת.

#### סך הוצאותיה הקבועות של העוררת

73. בהתאם לתחשיב המתוקן שהגישה העוררת, המתבסס על עמדת המשיבה לפיה יש להכיר בהוצאות בסך 1,086,611 ש"ח, סך ההוצאות הקבועות בארבע תקופות הזכאות שבפנינו עומד על סך של 543,305 ₪. לטענת העוררת, לסכום זה יש להוסיף סכום של 966,506 ₪ עבור ההוצאות הנוספות להן היא טוענת (מחצית מסך ההוצאות הנוספות כפי שהופיעו בחישוב המתוקן).
74. במהלך הדיונים שבפנינו, דומה היה כי אין מחלוקת בדבר הוצאות משא ומנופים בסך 24,889 ₪ לכל תקופות הזכאות, כלומר בסך של 3,111 ₪ לתקופת זכאות וסך הכל 12,444 ₪ לארבע תקופות הזכאות שבפנינו.
75. באשר להוצאות השכר בהן נשאה העוררת, ראשית נציין כי לאור טיבן של הוצאות אלה וקיומן של רישום אודות ההוצאות בהן נשאה בכל חודש, אנו סבורים כי חישוב ההוצאות הקבועות צריך להיעשות בהתאם להוצאות בהן נשאה בפועל ולא לפי התחשיב המבוסס על מאזן הבוחן. זאת במיוחד לאור העובדה כי החישוב מבוסס על המאזן של החודשים ינואר 2020 עד יוני 2021



## מדינת ישראל

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

- (כלומר כולל שני חודשי פעילות מלאים שניתן להניח שהוצאות השכר היו גבוהות יותר) ובהתחשב בשינויים בהוצאות השכר לאורך התקופה.
76. לגופו של עניין, לאור טיב פעילותה של העוררת, מקובלת עלינו טענתה כי תחזוקת הספינות, שהיא בבחינת שמירת הקיים, חייבה את העסקתם של הספנים, ובהתאם לכך אנו סבורים כי יש לראות הוצאה זו כהוצאה קבועה. בהתאם לחישוב שערכנו, המבוסס על פירוט הוצאות השכר של העוררת, המדובר בסכום של 149,285 ש"ח עבור ארבע תקופות הזכאות שבפנינו.
77. באשר להוצאות שכר עובדי המשרד, במסגרת ההליך שבפנינו לא הוסבר מה היתה הנחיצות בפעילותן בתקופות הזכאות שבפנינו, שכן על פני הדברים לא ניתן היה לצפות להזמנות חדשות ובוודאי לא בהיקף שהצדיק את פעילותן של שתי עובדות. ההסברים שניתנו התייחסו בעיקר לפרוץ המשבר. לפיכך, לא מצאנו לנכון לראות בהוצאה זו הוצאה קבועה.
78. באשר להוצאות שכר המנהלים, ראשית יוזכר כי מדובר בבעלי החברה, אשר על פני הדברים לא היו זכאים למענקי בעלי שליטה. איננו נדרשים לטענת המשיבה בדבר קבלת משכורת ממקומות עבודה נוספים שכן הטענה נטענה בעלמא וללא תימוכין.
79. העוררת ביססה את נחיצות המשך העסקת המנהלים (חלק מהזמן בשכר מופחת ולאחר מכן בשכר כפי שהיה ערב המשבר) בצורך לסייע בתחזוקת הספינות. הגם שאיננו שוללים את האפשרות להכיר בהוצאות שכר מסוג זה בנסיבות מסוימות, בנסיבות המקרה שבפנינו לא שוכנענו כי ישנה הצדקה כאמור וזאת ממספר סיבות. ראשית, מקום בו המנהלים נדרשו לסייע בעבודות הספנים, ניתן היה לצפות שיהיה יחס מסוים בין עליה בשכר המנהלים לבין ירידת שכר הספנים, ומעיון בהוצאות השכר החודשיות של העוררת עולה כי לא כך הדבר; כך למשל, ניתן לזהות ירידה בהוצאות שכר הספנים בחודשים מאי יוני 2021, ובמקביל לה ירידה גם בשכר המנהלים. לעומת זאת, בחודשים ספטמבר אוקטובר נצפתה עליה בשכר הספנים ועליה מקבילה בשכר המנהלים. הסברי העוררת בנקודה זו לא הצליחו לצייר תמונה קוהרנטית ביחס לצורך בהוצאות השכר של המנהלים. שנית, החל מחודש אוקטובר 2020 ניתן לזהות עליה משמעותית בהוצאות שכר המנהלים, וזאת על אף שהכנסות העוררת המשיכו להיות מינימליות ועל אף טענת העוררת בדבר צמצום הוצאות השכר ביחס לשנת 2019. במצב דברים זה, מתעורר החשש שהחלטה להעלות את שכר המנהלים לא התבססה על השיקולים העסקיים של העוררת עצמה גרידא (וראו, למשל ערר 1725-21 קומרי פילגרימגיס בע"מ נ' רשות המסים 12/05/2022)). יוער כי גם הסברה של העוררת לפיו על רקע עליה בפעילות בחודש יולי היתה הצדקה להגדלת השכר אינה נתמכת בנתונים ובפרט במחזור הכנסותיה של העוררת באותם החודשים.
80. כן אין בידינו כדי לקבל את טענות העוררת בדבר הוצאות הפחת. באשר להוצאות הפחת בשל ספינה שטבעה, לא הובהר על ידי העוררת כיצד היעדר הפעילות הוא שהוביל לטביעתה. שאם לא כן, הרי שטביעת הספינה, מצערת ככל שתהיה, היתה צפויה לקרות בין כה ובין כה ואין לקשור הוצאה זו למשבר (בדומה למחשב שלאחר מספר שנים מצריך החלפה בין אם נעשה בו שימוש ובין אם לאו).



## מדינת ישראל

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

81. באשר להפניית העוררת להסדר שנקבע באוסטריה (כפי שפורט בערר 21-1750), העוררת הפנתה להסדר זה בכלליות, ואף לא הבהירה מדוע יש לראות ספינה כמוצר מתכלה או עונתי; על פני הדברים, קבלת טענה זו משמעה כי יש להכיר בכל פחת של כל ציוד. לעניין זה אף נציין כי מעמדת העוררת לא הובהר במה פחת ספינותיה שונה מפחת של כל ציוד שמשמש לייצור הכנסת העסק, ובהתאם אין בהסבר זה כדי להצדיק הכרה בפחת כהוצאה קבועה.
82. להשלמת התמונה נציין כי העוררת לא העלתה טענות מיוחדות מדוע יש לראות בהוצאות פחת הרכב משום הוצאה קבועה, ובחישוב המתוקן שהגישה לוועדה בתגובה לכתב התשובה הוצאה זו לא נכללה. בנסיבות אלה, ככל שהעוררת עומדת על טענתה זו, הרי שלא הציגה טעמים המצדיקים לראות בהוצאה זו הוצאה קבועה.
83. בנקודה זו נזכיר את טענת המשיבה שהועלתה בשלב מאוחר בדבר הפחתת הוצאות הארנונה מסך הוצאותיה הקבועות של העוררת. אמנם, צודקת המשיבה כי על פני הדברים, העוררת לא היתה מחויבת בתשלום הארנונה וזאת על רקע ירידת המחזורים. ואולם, מקום בו החלטות המשיבה התמהמהו, ובהתחשב בכך שגם בפנינו המשיבה לא הבהירה (על אף בקשתנו) מדוע יש מקום להידרש לטענה מסוג זה שהועלתה לאחר הדיון – איננו נדרשים לטענה ובהתאם הוצאות הארנונה לא יופחתו מסך ההוצאות הקבועות.
84. הנה כי כן, בהתאם לחישוב המשיבה את הוצאותיה הקבועות של העוררת, בצירוף הוצאות המשא והמנופים והוצאות שכר הספנים, סך הוצאותיה הקבועות של העוררת בתקופות הזכאות שבפנינו עומד על סך של 705,034 ₪. זאת, ביחס למענקים בסך של 1,491,621 ביחס לתקופות זכאות אלה.

#### ההצדקות לבחינת ההוצאות הקבועות

85. כזכור, בפי המשיבה היו שלושה נימוקים שהצדיקו את בחינת ההוצאות הקבועות. ליבת הנימוק שבפי המשיבה היא כי בהתנהלות של עסק שהכנסותיו פטורות ומשכך אינו מדווח על תשומות, קשה להתרשם מהיקף הפעילות או ההוצאות על סמך דיווחי התשומות למע"מ. זאת, על רקע הוראת סעיף 41 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, לפיה לא ניתן לנכות תשומות (הוצאות) אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס. מקום בו לעוררת עסקאות רבות הפטורות ממס, ממילא אין יכולה לקזז תשומות כנגדן, ועל כן אין זה חריג כי עוסקים מסוג זה אינם מדווחים על תשומותיהם.
86. הנימוק הראשון היה כי העוררת נמנית על ענף עם הרבה הכנסות והוצאות פטורות. ראשית, לא הובהר מדוע יש לראות את הכנסות העוררת כפטורות, כאשר להבנתנו ייתכן כי עיקר הכנסותיה מחויבות במע"מ בשיעור אפס (בהתאם לסעיף 30 לחוק מע"מ וזאת להבדיל מסעיף 31 לחוק מע"מ העוסק בעסקאות פטורות ממס). על כן, ניתן לקזז כנגדן תשומות, ואמנם ניתן לראות כי העוררת דיווחה על תשומות בהיקף ניכר. שנית, בהינתן כי הגדרת "תשומות שוטפות" בחוק



## מדינת ישראל

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

- מרחיבה מעבר לתשומות המדווחות לפי חוק מע"מ, לכאורה נימוק זה יכול להתעורר ביחס לכל עוסק, בעוצמה מסוימת.
87. הנימוק השני היה כי מדובר בעוסק עם ערך מוסף גבוה. במקרה אחר עמדנו על הקשיים הכרוכים בהנמקה זו (וראו – ערר 21-2304, פסקאות 78-81).
88. ביחס לשתי הצדקות אלה יש מקום גם להפנות את תשומת הלב לכך שבנסיבות המקרה שבפנינו, לאחר בדיקת התשומות השוטפות בהתאם להגדרה בחוק, לא נמצא כי יש בכך כדי להוביל לחישוב שונה באופן משמעותי בחישוב המענק ולמעשה, החישוב החלופי הוביל להקטנת התשומות באופן שהגדיל את המענקים.
89. בהמשך לקושי עליו עמדנו בערר 21-2304 בדבר היקף תחולתו של שיקול זה (שכן באותו המקרה דובר בערך מוסף בשיעור גבוה מאוד, העולה על 90%), בהליך שבפנינו מדובר בשיעור ערך מוסף נמוך משמעותית. כמו כן, בהמשך לקושי שהוצג בדבר היקף המקרים לגביהם ההנמקה מתקיימת לדעת המשיבה, המשיבה התבקשה להציג נתונים בדבר היקף המקרים בהם על רקע שיקול זה נערכת בדיקה ונמצא כי יש לתקן את התשומות השוטפות, והיא בחרה שלא להתייחס לכך בתגובתה.
90. הנימוק השלישי היה כי ישנו פער בין סכום המענקים לבין סכום התשומות שדווחו בחודשי הזכאות השונים. פרט לקושי הכללי בהסתמכות על דיווחי התשומות כאינדיקציה להוצאות בהן נשא עסק בחודש מסוים (וזאת לאור האפשרות לדחות את מועד הדיווח על תשומות למועד מאוחר יותר), דומה כי יש קושי מיוחד להתבסס על נימוק זה מקום בו ביחס לחישוב המקדם החשד הוא כי התשומות אינן מבטאות את סך ההוצאות של העסק. יתר על כן, גם במקרה זה ניתן לראות כי שיעור הערך המוסף נותר דומה, מה שמעיד על ירידה בתשומות העומדת ביחס ישר לירידת בהוצאות. על כן, איננו רואים בכך הצדקה נפרדת. בבחינת למעלה מן הצורך אף נשלים ונציין כי בבחינת התשומות בכל שנת 2020, ניתן לראות כי הפער בין סך התשומות לסך המענקים קטן בצורה משמעותית.
91. בסיכומו של דבר, מצאנו הצדקה מסוימת בהחלטת המשיבה לבחון את ההוצאות הקבועות, אך הצדקה זו אינה חפה מקשיים או ספקות.
92. ניתן לראות כי סך ההוצאות הקבועות בתקופות הזכאות הנדונות מהווה כ- 47% מסך המענקים, וכי סך המענקים גבוה בכ- 786,586 ₪ מסך ההוצאות הקבועות.
93. בהתחשב בכך שהפער המדובר, מבחינת סכום הפער, מתייחס רק לארבע תקופות זכאות, לעמדתנו הפער המדובר מצדיק את ההתערבות במקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות. לשם השוואה, בערר 22-1008 סברה הוועדה כי פער של כ- 1.2 מיליון ₪ בין סך המענקים לבין סך ההוצאות הקבועות (ביחס ל- 7 תקופות זכאות) הוא פער המצדיק התערבות במקדם, גם מקום בו ההוצאות הקבועות היוו נתח של כ- 47% מסך המענקים, בדומה לענייננו.
94. גם בבואנו להביא במכלול השיקולים את האיחור בהחלטות בהשגות בשלוש מתוך ארבע התקופות, אין בכך כדי להוביל לתוצאה אחרת; זאת, נוכח מידת הפער בין ההוצאות הקבועות לבין המענקים, והן נוכח חומרת האיחורים. נזכיר כי ביחס לשתי תקופות זכאות ההחלטות ניתנו באיחור של מעט יותר משלושה חודשים וביחס לתקופת זכאות נוספת ההחלטה ניתנה





## מדינת ישראל

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

באיחור מעט פחות משלושה חודשים. הגם שמדובר באיחורים שאין להקל בהם ראש, במקרה אחר, בו התקבלה החלטה באיחור משמעותי אף יותר, סבר בית המשפט המחוזי כי הדבר מצדיק פסיקת הוצאות מוגדלות בלבד (וראו עמ"נ 12-11-48298 מאגמה ישראל פרויקטים בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 12/06/2022, פורסם בנבו), וכך אף נעשה בענייננו. 95. ואולם, כפי שצוין בפתח חלק זה סך ההוצאות הקבועות להן זכאית העוררת, יחושבו ביחס לתקופות זכאות אלה, במנותק מהמענקים ששולמו לעוררת עבור תקופות הזכאות מרץ אפריל ומאי יוני 2020, שכאמור אינן בפנינו.

#### לקראת סיום- העדר הנמקה

96. טענה נוספת שהיתה בפי העוררת היא כי החלטות המשיבה לא היו מנומקות שכן לא נימקו את ההחלטה להתערב במקדם ואת ההוצאות הקבועות בהן הכירה המשיבה. בהמשך לכך, טענה העוררת כי היה בכך כדי לפגוע בזכות הטיעון שלה ביחס להחלטות אלה.
97. לאחר עיון בהחלטות המשיבה, דומה כי לא ניתן לקבל לפחות חלק מטענות העוררת לעניין ההנמקה: ההחלטות בהשגות כוללות רשימה מפורטת של ההוצאות בהן המשיבה הכירה כהוצאות קבועות.
98. אמנם, מהחלטות המשיבה בהשגה לא ניתן ללמוד מדוע החליטה לבחון את ההוצאות הקבועות, וטוב היה אילו גם היבט זה היה נכלל בהחלטת המשיבה. ואולם, לאחר שבמסגרת ההליך שבפנינו המשיבה הבהירה מה היו הנימוקים, ולעוררת ניתנה ההזדמנות להגיב לנימוקים אלה, לא מצאנו בכך פגם שמצדיק התערבות (וראו ערר 22-1409 הגר רס תשתיות בע"מ נ' רשות המסים (06/07/2022), פסקאות 59-61, 78-79).
99. באשר להעדר הפירוט אודות ההוצאות שלא נכללו כהוצאות קבועות, דומה שליבת הפגיעה בהקשר זה היתה בזכות הטיעון ולא בחובת ההנמקה שכן ספק אם ניתן לצפות מהמשיבה להתייחס לכל הוצאה הכלולה במאזן. ואולם, אילו המשיבה היתה מבררת את הנושא בשלב ההשגה, היתה ניתנת לעוררת ההזדמנות לפרוש טענותיה בעניין. ואולם, משניתנה לעוררת ההזדמנות להעלות את טענותיה בהליך שבפנינו, והן נבחנו והוכרעו, לא מצאנו בכך כדי להצדיק את ביטול ההחלטות.
100. ואולם, גם פגמים אלו הובאו בחשבון בקביעת הוצאות העוררת.

#### סוף דבר

101. העררים מתקבלים בחלקם, כך שהעוררת זכאית למענקים בסך 705,034 ₪ עבור ארבע תקופות הזכאות שבפנינו.
102. בהתאם לפירוט התשלומים שצורף להחלטות בהשגה, לעוררת אושר מענק בסך 195,451 ₪ עבור תקופת הזכאות יולי אוגוסט 2020. נוסף על כך, שולמו מקדמות עבור תקופות הזכאות



## מדינת ישראל

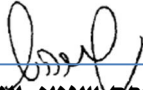
### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שבנדון כדלקמן: עבור תקופת הזכאות נובמבר דצמבר 2020 שולמו לעוררת מקדמות בסך כולל של 224,406 ₪ (וזאת לאחר שמענק הפגיעה הממושכת קוזז מסכום זה); עבור תקופת הזכאות ינואר פברואר 2021 שולמו לעוררת מקדמות בסך 166,742 ₪; ועבור לתקופת הזכאות מרץ אפריל 2021 שולמו לעוררת מקדמות בסך 130,395 ₪ (וזאת לאחר שחלק מהסכום קוזז כנגד המקדמה ששולמה לעוררת עבור תקופת הזכאות מאי יוני 2021). סך הכל, שולמו לעוררת מענק ומקדמות בסך של 716,993 ₪ עבור תקופות הזכאות שבפנינו. העוררת תשיב את הסכום ששולם ביתר בהתאם להוראות סעיף 16 לחוק בתוך 30 יום ממועד החלטה זו. 103. לאור התוצאה אליה הגענו, וכן הפגמים עליהם עמדנו בהליך קבלת ההחלטות – המשיבה תישא בהוצאות העוררת בסך 30,000 ₪.

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

ניתנה היום, י"ד אב תשפ"ב, 11/08/2022, בהעדר הצדדים.

  
אילן עזרא, דו"ח  
חבר

  
שירה שגיא, עו"ד  
יו"ר הוועדה