



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1245-22

ערר 1327-22

ערר 1328-22

לפני כבוד חברי הוועדה:

ליאת קציר-מרגלית, עו"ד - יו"ר

ברוך ברוכי, רו"ח - חבר

אולימפוס כנסים ותיירות בע"מ מס' 515457398

ע"י ב"כ מר/גברת מרדכי גולנסקי

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

רקע עובדתי

1. העוררת היא חברה העוסקת בארגון כנסים, אירועים ותיירות.
2. העוררת הגישה בקשות למענק הוצאות קבועות לתקופות הזכאות יולי-אוגוסט 2020, ספטמבר-אוקטובר 2020 ונובמבר-דצמבר 2020, בהתאם לחוק התוכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), תש"ף - 2020 (להלן - **החוק** או **חוק התוכנית לסיוע כלכלי**).
3. בקשות העוררת נדחו על ידי המשיבה. בהודעות הדחיה צוין כי העסק דיווח על מחזורי עסקאות בשיעור 0 בתקופות הזכאות וחלה ירידה ניכרת בהוצאות שהוציא לצורך ייצור הכנסתו, ומשכך הוא נחשב על פי החוק כמי שדיווח על סגירת עסקו.
4. על החלטות אלו הגישה העוררת השגות. המשיבה דחתה את ההשגות ביום 09.01.2022 משלושה נימוקים: האחד, העוררת היתה צריכה לנטרל ממחזור הבסיס הכנסות מחברה קשורה "מונה טורס" (להלן - **החברה הקשורה**); השני, בהתאם לחריג הקבוע בהגדרת "עוסק" בחוק, החברה מוחרגת מהגדרת עוסק מכיוון שדיווחה על הכנסות בשיעור אפס החל מאפריל 2020 עד דצמבר 2020. בנוסף צוין כי החברה לא מעסיקה עובדים החל ממאי 2020 ועד למועד מתן ההחלטה ומשכך נראה כי אינה פעילה; השלישי, על פי הדו"ח המפורט ודיווחי העוררת למע"מ אין לחברה הוצאות קבועות כלל בתקופות הזכאות.
5. מכאן העררים שבפנינו.



מדינת ישראל ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

טענות הצדדים

6. בכתב הערר ציינה העוררת כי ענף עיסוקה של העוררת – אירועים ותיירות – נפגע באופן דרמטי כתוצאה מנגיף הקורונה ולמעשה הושבת מפעילות במשך קרוב לשנה בהתאם להנחיות הממשלה ולפיכך לא ניתן לצפות להמשך פעילות רגילה. עם זאת טענה העוררת כי החברה לא הפסיקה את פעילותה העסקית וניסתה לשרוד בתוך המגבלות המשמעותיות שהוטלו על המשק. לראיה ציינה העוררת כי במחצית השנייה של שנת 2020 עבדה על הפקת טקס מצטיינים שנתי של ההסתדרות, אשר בשל מגבלות הקורונה שודר לבסוף בזום, וצירפה אסמכתאות התומכות בכך.
7. בנוסף טענה העוררת כי היא אינה יכולה להיחשב עסק שנסגר מאחר שהחברה דיווחה על הכנסות בשנת 2021 וכי כל הנתונים אודות הכנסותיה מצויים בידי המשיבה.
8. העוררת ציינה כי נימוקי המשיבה בהחלטות בהשגות שונים מנימוקי דחיית הבקשות למענק, והמשיבה הוסיפה נימוקים חדשים לדחיית ההשגה שלא נטענו קודם לכן. כך, הנימוק כי לחברה היו הכנסות מחברה קשורה בשנת הבסיס שלא נוטרלו הוא נימוק חדש ולכן העוררת לא יכלה להתייחס אליו בהשגה עצמה, אולם לגופו של עניין, גם אם ינוטרלו ההכנסות מהחברה הקשורה, עדיין עומדת לעוררת זכאות למענק.
9. לגבי טענת המשיבה כי החברה לא מעסיקה עובדים החל ממאי 2020 עד ינואר 2022 (מועד מתן ההחלטה בהשגה) טענה העוררת כי מדובר בנימוק חדש ושגוי מכיוון שהחברה העסיקה עובדים בשנת 2021 ודיווחה על כך לרשות המיסים בדיווחים החודשיים. לתמיכה בטענה זו צירפה העוררת את דיווחי השכר לשנת 2021.
10. לבסוף התייחסה העוררת לטענת המשיבה לפיה לא היו לחברה הוצאות קבועות בתקופות הזכאות וטענה כי מדובר בנימוק סרק; העוררת הדגישה כי היו לה הוצאות קבועות כגון: שכירות, אחזקה, מקצועיות, פרסום וכדו' וכן טענה כי עמדת המשיבה לפיה תכלית החוק היא השתתפות בהוצאות הקבועות של העסק אינה עולה בקנה אחד עם לשון החוק, שכן בחוק אין התייחסות או הגדרה להוצאות קבועות ויתרה מכך, הזכאות למענק וסכום המענק נגזרים ממקדם רווחיות ולא מסכום ההוצאות הקבועות של העסק.
11. בכתב התשובה טענה המשיבה, כי המענק נועד לסיוע בתשלום ההוצאות הקבועות ואינו נועד לפצות על היעדר רווח או הפסד, זאת בשונה מההסדרים לפיצוי בגין נזקים עקיפים בעקבות מלחמה שנקבעו בתקנות שהותקנו מכוח חוק מס רכוש וקרן הפיצויים, התשכ"א – 1961. כן עמדה המשיבה על כך שבהחלטת הממשלה ובחוק נקבע תנאי מקדמי לזכאות למענק, לפיו ירידת המחזורים של העוסק נגרמה בעקבות ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

12. המשיבה ציינה כי העוררת דיווחה למע"מ על הכנסות בשיעור אפס בתקופות הזכאות וכן חלה ירידה משמעותית בהוצאות העוררת כך שדווחו גם אפס תשומות, החל מחודש אפריל 2020. כמו כן לא נמצא דיווח על העסקת עובדים החל ממאי 2020, דבר נוסף המצביע על כך שהעוררת לא פעלה.
13. המשיבה הפנתה להוראת ס"ק (8) להגדרת "עוסק" בחוק, הממעטת מהגדרת "עוסק" מי "שחלה ירידה ניכרת בהוצאות שהוציא לצורך ייצור הכנסה בעסקו בשל הפסקת פעילות העסק, ודיווח על מחזור עסקאות בשיעור אפס לגבי תקופת הזכאות". המשיבה עמדה על כך שהמילים "לגבי תקופת הזכאות" המופיעות בסעיף מלמדות שהבחינה להפסקת פעילות העסק היא לגבי תקופת הזכאות מושא בקשת המענק ואין רלוונטיות לחידוש הפעילות של העוררת בשנת 2021.
14. עוד טענה המשיבה כי חלק מהכנסות העוררת בתקופות הבסיס הן מהחברה הקשורה ובהתאם להוראות סעיף 8(2) לחוק יש לנטרל עסקאות עם חברות קשורות. המשיבה ציינה כי לפי הדו"ח המפורט קיימות שתי חשבוניות כאלו בחודש אוגוסט 2019 בסך כולל של 154,851 ₪ וחשבונית נוספת בחודש דצמבר 2019 בסך 88,332 ₪. בנוסף הצביעה המשיבה על חשבונית עצמית מחודש דצמבר 2019 בסך 395,273 ₪, שגם אותה יש לנטרל מתקופת הבסיס.
15. המשיבה ציינה כי העוררת לא צירפה אסמכתאות לתמיכה בטענתה להוצאות שהיו לה וכן לא צורף מאזן בוחן, גם לא בשלב ההשגה; בשים לב לכך שבדו"ח האסנה לא נמצא כל דיווח על תשומות בתקופות הזכאות וכן לא דווח על העסקת עובדים ממאי 2020, הגיעה המשיבה למסקנה כי לעוררת אין הוצאות קבועות. יחד עם זאת הביעה המשיבה את נכונותה העקרונית להכיר בהוצאות הקבועות ככל שיימצא שהיו כאלו לאחר בדיקת מאזן הבוחן לשנת 2020.
16. בתגובתה לכתב התשובה הדגישה העוררת כי החברה היתה פעילה גם בתקופות הזכאות תוך שהיא נאבקה על הישרדותה ונאלצת להתמודד עם ביטולים לאירועים ותכניות שנקבעו מראש (וצירפה אסמכתאות המעידות על ביטול אירועים בתקופות הזכאות מושא העררים), כך שאין לראות בה עסק שנסגר ואין ללמוד מדיווחיה על הפסקת פעילותה. העוררת ציינה כי היתה לה פעילות במחצית השנייה של שנת 2020 וכן שדיווחה בשנת 2021 הן על הכנסות, הן על הוצאות.
17. העוררת צירפה אסמכתאות לכנס (וירטואלי) שהפיקה ושנערך בדצמבר 2020 וכן אסמכתאות להוצאות שהוציאה לצורך קיום האירוע. כמו כן צירפה העוררת מאזן בוחן לשנת 2020.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הדיון בעררים

18. בדיון שהתקיים ביום 03.05.2022 באמצעים טכנולוגיים, הסבירה העוררת כי מאז פרוץ מגיפת הקורונה במרץ 2020 היו מספר מכרזים שבוטלו, אך במקביל היא המשיכה לפעול ולשמר את לקוחותיה ודחתה את הפעילות מעת לעת בהתאם למגבלות הקורונה. העוררת ציינה כי בשל המצב היא נאלצה להוציא את העובדים לחל"ת החל ממאי 2020 וכי מנכ"ל החברה עצמו המשיך לעבוד מבלי למשוך משכורת. במענה לשאלת הוועדה לגבי מהות הקשר עם החברה הקשורה, השיבה העוררת כי החברה הקשורה היא חברת תיירות גדולה שמחזיקה ב-15% ממניות העוררת החל משנת 1996. לטענת העוררת, היא מסתייעת בחברה הקשורה בעסקאות שונות לצורך קבלת תנאי אשראי טובים יותר והקשרים ביניהן הם קשרים עסקיים רגילים של ספק-לקוח.

19. במהלך הדיון עמדה הוועדה על כך שהעוררת לא כללה בנתונים שמילאה לצורך המענק את התשומות הפטורות לשנת 2019 וכי חישוב המענקים בהתאם לסכום התשומות המלא לשנת 2019 (העומד על 1,430,981 ₪), מביא למענקים בסכום כולל של 46,395 ₪ לשלושת תקופות הזכאות שבנדון (ובפירוט: 25,834 ₪ לתקופת יולי-אוגוסט; 6,000 ₪ לתקופת ספטמבר-אוקטובר; 14,561 ₪ לתקופת נובמבר-דצמבר), הנמוך משמעותית מאלו שחושבו על ידי העוררת (סכום המענקים הכולל שהתבקש על ידי העוררת לשלושת תקופות הזכאות עמד על 132,977 ₪). בתגובה ציין ב"כ העוררת שהתשומות הוזנו בהתאם לתשומות המופיעות דו"ח האסנה. בנוסף ציינה הוועדה בדיון כי קיים איחור משמעותי במתן ההחלטה בהשגות, העומד על כשבעה חודשים מעבר למועד הקבוע בחוק בתקופות יולי-אוגוסט 2020 וספטמבר-אוקטובר 2020, ואיחור של כחודש וחצי בתקופת נובמבר-דצמבר 2020.

20. המשיבה טענה כי ככל שהעוררת טוענת שהמשיכה לפעול בשנת 2020 הרי שההוצאות שנשאה בהן לא ירדו לטמיון. המשיבה ציינה כי שתי ההוצאות העיקריות של העוררת הן הוצאות שכר ונלוות ופרסום וקידום מכירות; לעניין הוצאות השכר טענה המשיבה כי רוב השכר דווח בחודשים ינואר-פברואר 2020, טרום הקורונה, והחל מחודש מאי לא הועסקו עובדים ולכן אין מקום להתחשב בהוצאה זו. לגבי הוצאות פרסום וקידום מכירות טענה המשיבה, כי לכאורה לא מדובר בהוצאות שירדו לטמיון שכן העוררת עבדה על כנס שיצא לפועל בדצמבר 2020. עוד טענה המשיבה כי את ההוצאות הקבועות יש לכפול בשיעור הירידה. המשיבה עמדה על כך שיש לנטרל את העסקאות עם חברת מונה טורס בהתאם להוראת סעיף 8(2) לחוק, מכיוון שהיא מחזיקה ב-15% ממניות העוררת וכן היא משמשת דירקטור בעוררת כך שגם אם מתייחסים להוראת נטרול העסקאות בחוק כחזקה הניתנת לסתירה, העוררת לא הרימה את הנטל לעניין זה.

21. במענה לשאלת הוועדה לעניין הוצאות הפרסום, טענה העוררת כי מדובר על הוצאות בגין אחזקת אתר האינטרנט ופרסומים בפייסבוק.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

22. בתום הדיון הציעה הוועדה לצדדים הצעה לצרכי פשרה המתבססת על חישוב ההוצאות הקבועות של העוררת, בהתחשב בתחום עיסוקה ועל רקע האיחור במתן ההחלטה בהשגה.

23. ביום 09.05.2022 השיבה המשיבה להצעת הוועדה בשלילה וזאת מהטעם שלשיטתה הצעת הוועדה לצרכי פשרה משמעותה קבלה מלאה של העררים. המשיבה ציינה כי חישוב המענק על ידי העוררת נעשה בניגוד לדין מבלי שחישה את סך התשומות האמיתיות בבקשת המענק. בנוסף ציינה המשיבה כי יש לנטרל את העסקאות בין החברות הקשורות ולשיטתה יש להחיל את הוראת ההחרגה על כל המצבים של עסקאות בין חברות קשורות. המשיבה טענה כי בעניין זה יש לאמץ פרשנות תכליתית ואף הפנתה לפסיקה בנושא זה. המשיבה טענה כי גם לשיטת הוועדה, לפיה מדובר בחזקה הניתנת לסתירה, הרי שהחזקה לא נסתרה במקרה זה שכן חברת מונה טורס משמשת גם כדירקטור בעוררת ומשכך בעלת השפעה על קבלת ההחלטות בעוררת. המשיבה שבה וטענה כי העוררת מוחרגת מזכאות למענק מאחר שדיווחה על אפס הכנסות בכל תקופות הזכאות ולא הוכיחה כי היתה פעילה ונשאה בהוצאות לפני נובמבר 2020. המשיבה ציינה כי במצב זה קיימת הצדקה משמעותית ביותר להתערבות במקדם ואין להידרש לנושא הפער בין המענק המבוקש להוצאות הקבועות בפועל.

24. בנוסף התייחסה המשיבה בתגובתה לאיחור במתן ההחלטה בהשגה. המשיבה טענה כי העוררת מושתקת מלטעון לסעד עקב איחור בהחלטה בהשגה, שכן השגתה הוגשה באיחור. המשיבה חזרה והדגישה כי המועד לקבלת החלטה בהשגה נקבע ללא סנקציה בצדו, בשונה מהוראות מקבילות בחוקי מס אחרים, וכי הדבר נעשה בכוונת מכוון; המשיבה הפנתה לפסקי דין שונים שניתנו בעניין זה. נטען כי קביעה לפיה דין ההשגה להתקבל עקב האיחור בקבלת ההחלטה מהווה "חקיקה שיפוטית" ועקיפת החלטת המחוקק. הודגש כי המשיבה מטפלת במספר רב של השגות, הרבה מעל הצפי וההיערכות הראשונית, כאשר היקפי הטיפול בבקשות ובהשגות הוא חסר תקדים ופורטו נתונים שונים הנוגעים לעניין זה. עוד נטען כי המחוקק קבע פתרון אפשרי אחר לעיכוב אפשרי במתן ההחלטות בדמות תשלום מקדמות על חשבון המענק, כפי ששולם לעוררת במקרה זה. המשיבה הוסיפה כי העוררת עשתה דין לעצמה משהותירה את המקדמה בידה ולא השיבה אותה כנדרש ואף לא פנתה בבקשה לעיכוב השבת המקדמה. בנוסף נטען כי ניתן לרפא את הפגם בסנקציות חלופיות כגון פסיקת הוצאות או אי פסיקת הוצאות. לבסוף נטען כי היה על העוררת להגיש ערר מיד עם חלוף המועד ומשלא עשתה כן היא מושתקת מלטעון נגד האיחור.

25. העוררת הגישה תגובה קצרה ביום 15.05.2022 בה עמדה על כך שסכום המענקים לו היא זכאית על פי החוק עומד על 126,758 ₪ (אך לא פירטה את תשומות 2019 שנלקחו בחשבון לצורך החישוב) וביקשה לקבל את הצעת הפשרה של הוועדה בתוספת הוצאות שכר טרחה.



מדינת ישראל ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

דיון והכרעה

26. לאחר שבחנו את טענות הצדדים באנו לכלול מסקנה כי דין העררים להתקבל באופן חלקי כך שהעוררת תהא זכאית למענקים בגובה ההוצאות הקבועות בפועל, כפי שיפורט להלן.

התשתית המשפטית - עסק שפעילותו הוקפאה

27. חוק התוכנית לסיוע כלכלי מורה על מתן מענקים לעסקים שנפגעו בתקופת ההתפשטות של נגיף הקורונה, זאת מתוך מטרה לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטות הנגיף. סיוע זה הוא חלק משורת מהלכים שנועדו לשמר ככל הניתן על שרידותו של המגזר העסקי, תחת המגבלות שנקבעו, ובתוך כך לצמצם ככל הניתן את הפגיעה בצמיחה ובמשק בכללותו.

28. הגדרת "עוסק" בסעיף 7 לחוק קובעת כי לעניין החוק "עוסק" הוא "חייב במס כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף". בהמשך מפורטת רשימה של מצבים שונים בהם עסק יוחרג מהגדרת "עוסק" ולא יהיה זכאי למענק. החרוג הרלוונטי לענייננו מצוי בפסקה (8):

"(8) 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";

29. החלק השני בפסקה (8) מתייחס למצב בו יראו בעסק כעסק סגור אף אם לא דיווח על סגירתו בפועל, זאת בהתקיים שני תנאים מצטברים: האחד, כי חלה "ירידה ניכרת" בהוצאות שהוציא העסק לצורך ייצור הכנסה והשני, דיווח על מחזור עסקאות בשיעור אפס בתקופת הזכאות. הרציונל להחרגה זו נעוץ בהנחה שעסק שבפועל לא היתה בו פעילות – גם אם לא נסגר באופן פורמלי – הרי שהוא אינו נושא בהוצאות קבועות ומשכך אינו זכאי למענק. כך נכתב לעניין זה בדברי ההסבר להצעת החוק:

"מוצע להחריג מהגדרת "עוסק" כל עסק שדיווח לרשות המסים על סגירתו, עסק שהיתה ירידה מהותית בהוצאותיו לצורך ייצור הכנסה בעסקו, והוא דיווח על מחזור עסקאות של אפס בתקופה שבעדה הוא מבקש מענק, וכן עסק שבשלושת החודשים שקדמו לחודש מרס 2020 דיווח על מחזור עסקאות בסכום אפס. לעסקים אלה אין עוד הוצאות קבועות שהם משלמים והמענק נועד לפצות בשלהן" (הצעת החוק, עמודים 453-454) (ההדגשות נוספו; ל.ק.).

30. מדובר במצב בו אמנם העסק לא סגר את שעריו, אך למעשה "הקפיא" את פעילותו או צמצם אותה למינימום, ובאותה תקופה גם לא היו לו הוצאות או שחלה ירידה ניכרת בהוצאותיו. במצב זה ההנחה היא שהעסק הגיע לאיזון מסוים, שרידותו לא נפגעה ואין



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הצדקה למתן המענק. עם זאת, בהחלטות שונות של ועדת הערר נקבע ביחס להוראה זו כי על אף שלכאורה מוחרג העוסק מזכאות למענק, ככל שיוכיח כי למרות הקפאת הפעילות או צמצומה נשא העסק בהוצאות קבועות בתקופה זו, קיימת הצדקה למתן מענק בגובה ההוצאות הקבועות בפועל (ראו ערר 21-1459 **אדואר סליבא נ' רשות המסים** (ניתן ביום 30.9.2021; להלן – **עניין אדואר סליבא**); ערר 21-1442 **שירי צפנת בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 10.10.2021; להלן – **עניין שירי צפנת**); ערר 21-1607 **רפול גבאלי נ' רשות המסים** (ניתן ביום 2.11.2021; להלן – **עניין רפול גבאלי**); ערר 21-1240 **חבל ארץ אסטרטגיות נדלן בע"מ נ' רשות המסים** ניתן ביום 15.11.21; ערר 21-1431 **הקשר הישראלי תיירות נ' רשות המסים** (ניתן ביום 7.4.2022)).

31. יצוין כי עמדה זו תואמת את האופן בו נוהגת המשיבה בפועל. כך, במסמך הבהרות שפרסמה המשיבה, שכותרתו "הבהרות לחישוב המענק בעד הוצאות קבועות", בפסקה 3 נקבע: "...יודגש שבמידה והעוסק יוכיח שבתקופת המענק הוצאו הוצאות קבועות שלא היה ניתן לחסוך – העוסק יקבל פיצוי בגובה אותם הוצאות" (פורסם באתר רשות המסים, ביום 12.12.2021).

32. עוד נציין כי בערר 21-1750 **אינקוגניטו מוסיקה (2002) בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 13.2.2022; להלן – **עניין אינקוגניטו**) צוין כי אחד מהמקרים החריגים שבהם קיימת הצדקה ברורה לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל הוא כשמדובר בעסקים שחלה ירידה ניכרת בהוצאותיהם (ראו פסקה 70 להחלטה).

מן הכלל אל הפרט

33. כעת נבחן האם החריג המצוין בסעיף 7(8) לחוק חל במקרה שלפנינו – האם העוררת "הקפיאה" את פעילותה בתקופות הזכאות שבנדון והאם נשאה בהוצאות קבועות בפועל?

34. כאמור העוררת דיווחה למע"מ על אפס הכנסות וכן על תשומות בשיעור אפס, החל מחודש אפריל ועד חודש דצמבר 2020. בנוסף, החל מחודש מאי 2020 לא דווחו הוצאות שכר והעוררת ציינה כי נאלצה להוציא את עובדיה לחל"ת (מנהל החברה המשיך לעבוד מבלי למשוך משכורת). מנתונים אלו ומההסברים ששמענו בדיון עולה, כי גם אם העוררת לא "סגרה את שעריה", הרי שבשל המגבלות צומצמה פעילותה למינימום. בנסיבות אלו, מתקיימים שני התנאים הקבועים בחריג להגדרת עוסק בסעיף 7(8) לחוק. עם זאת, אנו מקבלים טענת העוררת כי המשיכה לשאת בהוצאות בתקופות אלו ומשכך מצאנו כי העוררת זכאית לקבלת מענק על בסיס ההוצאות הקבועות בפועל.

35. אין חולק כי פעילות העוררת, העוסקת בתחום הכנסים והתיירות, הושפעה באופן קשה ממגיפת הקורונה. העוררת טענה כי המשיכה לפעול במהלך המחצית השניה של שנת 2020



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ולנסות לשרוד תחת מגבלות הקורונה, ואף הפיקה כנס מצטיינים שנתי של ההסתדרות שיצא לפועל בחודש דצמבר 2020 (באמצעות הזום). נציין כי לא הומצאה עדות לפעילות כלשהי של העוררת לפני חודש נובמבר 2020, ומכל מקום לא מצאנו שיש בטענה זו כדי לשנות ממסקנתנו לפיה זכאית העוררת למענק בגובה ההוצאות הקבועות, שכן מטבע הדברים וכפי שהעידה העוררת עצמה בדיון, פעילותה בתקופת הזכאות מושאות העררים היתה מצומצמת ביותר, כפי שמשקף מדיווחיה למע"מ ומהאסמכתאות שהציגה.

36. עוד נציין, כי מקובלת עלינו טענת המשיבה לפיה חידוש הפעילות בשנת 2021 אינה משנה את התוצאה לעניין החלת החריג הקבוע בסעיף 7(8) לחוק, שכן החריג מתייחס לדיווחי אפס הכנסות ולירידה ניכרת בהוצאות בתקופת הזכאות שלגביה מבוקש המענק, גם אם חודשה פעילות העסק לאחר מכן (ראו למשל עניין **אדואר סליבא**).

בדיקת ההוצאות הקבועות בפועל

37. בכתב הערר טענה העוררת כי נשאה בהוצאות קבועות כגון: "הוצאות שכירות, אחזקה, מקצועיות, פרסום וכדו".

38. נזכיר כי החוק אינו קובע מהן "הוצאות קבועות". הסיווג של הוצאות כקבועות נעשה בהתאם לשאלה האם מדובר בהוצאות שלא ניתן להימנע מהן (ראו ערר 21-1031 **אי איי סי איי אייזנברג אגר**. קומפני ישראל בע"מ נ' **רשות המסים**, ניתן ביום 21.6.2022; להלן – **עניין אי איי סי איי אייזנברג**). ועדות הערר עמדו על כך שההבחנה בין הוצאות קבועות להוצאות משתנות אינה יכולה להיעשות על בסיס טכני לפי קטגוריות קבועות מראש (ראו בהרחבה ערר 21-1832 **ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שרותי רפואה נ' רשות המסים**, ניתן ביום 22.7.2022, להלן – **עניין ב.ג. ביטחון**). בעניין **ב.ג. ביטחון** סיכמה הוועדה את ההבחנה באופן הבא: "ניתן לקבוע שהוצאות קבועות הן הוצאות שאינן משתנות לפי היקף התפוקה ואילו הוצאות משתנות הן הוצאות המשתנות לפי היקף התפוקה. ואולם, הוצאות אלה צריך לבחון בכל עסק על פי מאפייניו ופעילותו..." (עניין **ב.ג. ביטחון**, פסקה 60)

39. השאלה אלו מרכיבי הוצאה הם כאלו שלא ניתן להימנע מהן עשויה להיות מורכבת ובהקשר זה, כפי שנקבע בעבר, יש לנקוט בפרשנות מרחיבה ומיטיבה (עניין **אי איי סי איי אייזנברג**; עניין **אינקוגניטו**, פסקה 43; ערר 22-1254 **בייבל לנד פילגרימייגס בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 6.6.2022; עניין **ב.ג. ביטחון**, פסקה 57; ערר 22-1039 **תריסי רוני נ' רשות המיסים**, ניתן ביום 25.8.2022, פסקה 44).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

40. מהדו"ח הכספי של העוררת לשנת 2020 עולה כי סעיפי ההוצאות הקבועות בהן נשאה העוררת בשנת 2020 הם: שירותים מקצועיים 15,000 ₪; שכר דירה ואחזקה 19,186 ₪; אחרות 1,137 ₪; הוצאות מימון 369 ₪.

41. לעניין הוצאות השכר - מדו"ח הניכויים של העוררת עולה כי מרבית הוצאות השכר לשנת 2020 שולמו בחודשים ינואר-פברואר 2020, והחל מחודש מאי 2020 עד חודש דצמבר 2020 לא הועסקו עובדים בשכר בחברה. עובדה זו מתיישבת גם עם דברי מנהל החברה בדיון (ראו פרוטוקול הדיון, עמוד 4 שורות 34-33; עמוד 5 שורות 3-1). בהיעדר הוצאות שכר בתקופות הזכאות הרלוונטיות, אין מקום להכיר בהוצאות השכר או בחלקן כהוצאה קבועה לצורך חישוב המענק.

42. הוצאות פרסום - סעיף הוצאות "פרסום וקידום מכירות" לשנת 2020 עומד על 89,648 ₪. כאמור, בדיון הסבירה העוררת באופן כללי כי מדובר בהוצאות עבור אחזקת אתר האינטרנט, פרסום בפייסבוק ושימור המוניטין של החברה (ראו פרוטוקול הדיון, עמוד 31 החל משורה 18 עד עמוד 32 שורה 10). המשיבה טענה כי העוררת לא הציגה אסמכתאות להוצאות פרסום מלבד החשבוניות שצירפה בקשר לכנס שקיימה בחודש דצמבר, והוצאות אלו לא ירדו לטמיון. המשיבה הוסיפה כי סעיף הפרסום לא קיים בדו"ח הכספי לשנת 2019, וגם בשל כך לא ניתן לקבוע שמדובר בהוצאה קבועה. אנו סבורים כי בהתאם לגישה המיטיבה בה יש לנקוט בבחינת ההוצאות הקבועות כאמור, בשים לב לכך שאחזקה שוטפת של אתר האינטרנט של החברה נדרשת לצורך המשך פעילות העוררת וכן נוכח ביטולי האירועים שספגה העוררת בשל נגיף הקורונה, ניתן לקבוע כי 20% מהוצאות הפרסום – בסכום של 17,929 ₪ - ייחשבו כהוצאות קבועות ולמצער, כהוצאות שירדו לטמיון.

43. בהקשר זה נעיר כי מקובלת עלינו עמדת המשיבה לפיה הוצאות העוררת לצורך קיום הכנס הוירטואלי בדצמבר 2020 (על פי פירוט החשבוניות שצורפו לעררים) אינן יכולות להיחשב הוצאה קבועה לצורך חישוב המענק, שכן מדובר בהוצאה בייצור הכנסה שלא ירדה לטמיון (וההכנסה בגינה דווחה למע"מ במחזור ינואר 2021).

44. סיכום ההוצאות הקבועות שצוינו לעיל מגיע לסך של 53,621 ₪ לשנת 2020 כולה, וסכום של 8,937 ₪ לתקופה דו-חודשית. בהתאם לחישוב זה, סכום המענק לשלושת תקופות הזכאות שבפנינו הוא 26,811 ₪.

45. נציין כי איננו מקבלים את טענת המשיבה כי יש לכפול את סכום ההוצאות הקבועות בשיעור ירידת המחזורים; טיבן של הוצאות קבועות שאינן תלויות בהיקף הפעילות ובשיעור ההכנסה ולטעמנו הדבר אף אינו מתיישב עם הוראות החוק (ראו למשל ערר-1089-21 ל. לייב פרויקטים נ' רשות המיסים (ניתן ביום 10.09.2021), פסקאות 24-22). מכל מקום, שיעור הירידה בתקופות הזכאות שבפנינו הוא 100% כך שממילא אין נפקות לטענה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

זו בענייננו. למעלה מן הצורך, נעיר כי ייתכנו מקרים בהם תימצא הצדקה לכפול את הוצאות השכר - ככל שמוכרות כאלה - באחוז ירידת המחזורים, שכן חלק מהוצאות השכר מגולמות בהכנסות העסק (ראו ערר 1629-21 מ.ג.ב שירותי ניקיון בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 08/12/2021; ערר 1008-22 פרינטופ סחר נ' רשות המסים, ניתן ביום 6.7.2022; פסקה 91).

נטרול עסקאות בין חברות קשורות

46. לאור המסקנה אליה הגענו וחישוב המענק בהתאם להוצאות הקבועות בפועל, ממילא איננו נדרשים להכריע בטענת המשיבה לעניין נטרול העסקאות בין העוררת לחברת "מונה טורס", הרלוונטית לצורך קביעת מחזורי העסקאות וחישוב המענק בהתאם לנוסחה. עם זאת נעיר כי איננו מקבלים טענת המשיבה לפיה הוראת "נטרול העסקאות" הקבועה בסעיף 8(2)(א) לחוק חלה באופן אוטומטי וכחזקה חלוטה על כל עסקה בין חברות קשורות, כפי שיוסבר להלן.

47. במסגרת ההוראה לעניין חישוב ירידת מחזורי העסקאות, קובע החוק כך: "**עסקה** - למעט מכר טובין או מתן שירות מאת בעל מניות בחברה או שותף בשותפות לחברה שהוא בעל מניות בה או לשותפות שהוא שותף בה, לפי העניין; " (סעיף 8(2)(א) לחוק).

בהחלטות קודמות של ועדת הערר עמדו הוועדות על תכלית הוראה זו. צוין כי בעסקאות בין בעלי עניין קיים חשש לניגוד עניינים פוטנציאלי ולכך שהעסקאות אינן משקפות אינטראקציה עסקית "טהורה" וחפה מהטיות (ראו ערר 1008-21 תחנת דלק היצירה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 22.3.2021); ערר 1947-21 סנסה ייצור נייר בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 2.2.2022; להלן - עניין סנסה); ערר 1609-21 מפעלי אחים עאמר נ' רשות המסים (ניתן ביום 25.01.2022); להלן - עניין מפעלי אחים עאמר). עוד צוין כי חששות דומים מתקיימים גם לגבי עסקאות עם בעלי עניין אחרים (כגון: עסקאות עם נושאי משרה שאינם בעלי מניות, עסקאות עם חברות אחיות וכדומה), ועל כן גם בעסקאות בעלי עניין שלגביהן הוראת נטרול העסקאות אינה חלה במפורש, קיים חשש שדרישת הקשר הסיבתי אינה מתקיימת. בעניין מפעלי אחים עאמר נקבע: "ירידת מחזורים שחלה בגלל עסקאות בעלי עניין אינה נובעת בהכרח מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה, ועשויה להיות פועל יוצא של שיקולים אחרים, כגון שיקולים הנוגעים לבעלי מניותיה. בעניין תחנת דלק היצירה הובהר כי הנטל להוכיח את הקשר הסיבתי מוטל על החברה, ועליה להראות כי העסקאות עם בעלי העניין הן אותנטיות. עוד הובהר כי נטל ההוכחה כבד יותר ככל שהקשר בין החברה לבין בעל העניין הוא הדוק יותר" (פסקה 21 להחלטה).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

48. אנו סבורים אפוא, כי בשונה מעסקאות בין בעל מניות לחברה או בין שותף לשותפות אליהן מתייחס החוק מפורשות, בעסקאות בין בעלי עניין שלשון החוק אינה מתייחסת אליהן אין מקום לנטרול אוטומטי, ועל העורר מוטל הנטל להוכיח כי אותן עסקאות נעשו במהלך העסקים הרגיל מבלי חשש למעורבות שיקולים זרים, והירידה במחזור העסקאות נובעת מנגיף הקורונה. נציין כי ככל שהקשר בין בעלי העניין הדוק יותר, נטל ההוכחה כבד יותר (ראו עניין מפעלי אחים עאמר, פסקאות 23-25).

49. פרשנות זו מתיישבת גם עם הוראת סעיף 2(3) לחוק מענק סיוע לעסקים בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות זן אומיקרון של נגיף הקורונה החדש (הוראת שעה), התשפ"ב-2022 (המקביל לסעיף 8(2)(א) לחוק התכנית לסיוע כלכלי), שלשונה כדלקמן: **"בפסקה זו, "עסקה" - למעט מכר טובין או מתן שירות מאת עוסק לקרובו אלא אם כן המנהל אישר, לבקשת עוסק, כי לגבי מכר או שירות כאמור מקרובו מתקיימים אותם מאפיינים המתקיימים לגבי מכר או שירות כאמור הניתן לעוסק מאדם שאינו קרובו;"**

הנה כי כן, המחוקק החיל את הוראת נטרול העסקאות על כל עסקה בין עוסק "לקרובו" (כהגדרת "קרוב" בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]), אולם במידה שאישר המנהל כי מדובר בעסקה "רגילה" שאינה מושפעת מהקירבה בין הצדדים, לא תנוטרל העסקה.

איחור במתן ההחלטה בהשגה

50. בפס"ד **בטחון הצפון** דן בית המשפט המחוזי במשמעות שיש ליתן לאיחור במתן החלטה בהשגה על מענקי הוצאות קבועות לפי חוק התוכנית לסיוע כלכלי. בית המשפט קבע כי ההבחנה הקיימת בפסיקה בין "מועד מחייב" לבין "מועד מנחה" תלויה בעיקר בתכלית ההסדר החקיקתי; צוין כי בנוגע לחוק התכנית לסיוע כלכלי, תכלית ההסדר היא מתן סיוע מהיר ויעיל לעסקים שנפגעו על מנת לספק להם "חמצן" בתקופת החירום של נגיף הקורונה, כך שספק אם ניתן להתייחס למועד הקבוע בחוק למתן ההחלטה בהשגה כמנחה בלבד, ונקבע כי היה מקום לקבל את הערר בשל האיחור המשמעותי במתן ההחלטה בהשגה שעמד על 68 ימים. בעמ"נ 3720-11-21 **בוריס פודולסקי נ' רשות המיסים** (ניתן ביום 15.07.2022), שב בית המשפט המחוזי על קביעותיו בפס"ד **בטחון הצפון** לעניין האיחור במתן החלטה בהשגה ותוצאותיו, לפיהן לא ניתן לראות את המועד הקבוע בסעיף 20(א) לחוק כמועד מנחה בלבד ומדובר במועד מחייב וכן כי איחור משמעותי במתן החלטה בהשגה יביא, בשים לב לנסיבות הפרטניות של כל מקרה, לקבלת ההשגה על הסף (ראו פסקאות 85-88, פסקה 113 לפסק הדין).

51. ועדות הערר עמדו על משמעות האיחור במתן ההחלטה בהשגה והשלכותיו, בין היתר על רקע פס"ד **בטחון הצפון**. בהחלטות הוועדה נקבע שאיחור במתן ההחלטה בהשגה מהווה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שיקול בביקורת השיפוטית על סבירות ההחלטה (ראו למשל ערר 1795-21 חיים ישראלי ובניו בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 18.1.2022; להלן – עניין חיים ישראלי; עניין סנסה)). עוד נקבע כי איחור בהחלטה בהשגה עשוי להצדיק חיוב המשיבה בהוצאות וכן כי בבחינת סבירות ההחלטה יש לבחון גם את מידת הנזק שנגרמה לעוסק כתוצאה מהאיחור (ערר 1664-21 ארג'נטרו אחזקות בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 31.1.22)).

52. במקרה דנן שולמו לעוררת מקדמות בסכום הגבוה מסכום המענקים אליו הגענו. בנסיבות אלו ולאור התוצאה אליה הגענו, אנו סבורים כי חיוב המשיבה בהוצאות העוררת מהווה מענה הולם לאיחור במתן ההחלטה בהשגות.

סיכום

53. סוף דבר, העררים מתקבלים באופן חלקי כך שהמענקים לתקופות הזכאות שבנדון ייקבעו בהתאם לחישוב ההוצאות הקבועות בפועל, כמפורט לעיל. העוררת תהא זכאית למענק בסכום של 8,937 ₪ לכל תקופת זכאות ובסך הכל לסכום של 26,811 ₪ לשלושת תקופות הזכאות מושאות העררים.

54. לאור התוצאה ובשל האיחור במתן ההחלטה בהשגות, תישא המשיבה בהוצאות העוררת בסך של 10,000 ₪, שישולמו תוך 30 ימים ממועד מתן החלטה זו.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 45 יום.
ניתנה היום, י' חשון תשפ"ג, 04/11/2022, בהעדר הצדדים.

ברוך ברוכי, רו"ח
חבר

ליאת קציר-מרגלית, עו"ד
יו"ר הוועדה