



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1387-21

לפני כבוד חברי הוועדה:
ערן עסיס, עו"ד - יו"ר
צבי פרלמוטר, רו"ח - חבר

ג'רמן ברנד בע"מ, ח.פ. 515411015
באמצעות אפי מומיקה

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. העוררת היא חברה העוסקת בייצור מטבחי יוקרה. העוררת הגישה בקשה למענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות לתקופת הזכאות מאי-יוני 2020 ובקשתה נדחתה. על החלטה זו הגישה העוררת השגה. המשיבה דחתה את ההחלטה בהשגה, וקבעה כי "סכום המענק ששולם עולה על סכום ההוצאות הקבועות בעסק". על החלטה זו הגישה העוררת את הערר שבנדון, וציינה כי כלל לא קיבלה מענק, כך שהנימוק שהוצג בהחלטה בהשגה אינו ברור.
2. לבקשת ועדת הערר, מסרה המשיבה לעוררת הודעה הכוללת נימוקים נוספים להחלטה בהשגה. בהודעה זו צוינו הנימוקים הבאים:
 - (א) העוררת מוחרגת מהגדרת עוסק, כיוון שדיווחה על עסקאות בשיעור אפס בתקופת הזכאות, וחלה ירידה ניכרת בהוצאותיה
 - (ב) מטרת המענק היא השתתפות בהוצאות קבועות ואילו לעוררת כלל לא היו הוצאות בתקופת הזכאות.
 - (ג) העוררת טענה בחישוב הוצאות השכר שנחסכו (נתוני החל"ת), ולפי החישוב שערכה המשיבה (שכלל נתון חל"ת גבוה בהרבה מזה שציינה העוררת בבקשה), מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות הינו שלילי – עובדה המביאה לשלילת המענק.
3. בתגובה, ציינה העוררת כי היו לה הוצאות לתקופה זו, אך כיוון שלא היו בתקופה זו הכנסות, הוחלט שלא לנכות את התשומות במע"מ בעת ביצוע ההוצאות אלא בחודש ספטמבר, כשהיו לעוררת הכנסות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

4. בכתב התשובה, עמדה המשיבה על כך שחלה בנסיבות העניין ההוראה המחריגה ממתן המענק מי שדיווח על הכנסות בשיעור אפס וחלה ירידה ניכרת בהוצאותיו. המשיבה הדגישה כי העוררת כבר קיבלה עבור תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 מענק בסך של 9,359 ש"ח, וכי סכום זה עולה על הוצאותיה הקבועות של העוררת (בהתבסס על ההנחה שההוצאות בתקופת הזכאות הינן בשיעור אפס). המשיבה טענה כי העוררת "חדלה מפעילות", חרף קיומן של הוצאות שהועברו לחודש ספטמבר. עוד טענה המשיבה כי העוררת טענה בעלמא שהוצאות הועברו לחודש ספטמבר, מבלי לפרט מה היו הוצאותיה ומבלי שתמכה את טענותיה באסמכתאות מתאימות.
5. ביום 13.9.2021, התבקשה העוררת לפרט מה היו הוצאותיה והוצאותיה הקבועות בתקופת הזכאות. במענה, הגישה העוררת פירוט של הוצאותיה בתקופת הזכאות, בסך של כ-29 אלף ש"ח, וצירפה לתגובתה חלק מהחשבוניות. כמו כן ציינה העוררת כי בתקופה זו ישנם חובות שלא שולמו – שכר דירה, ארנונה, ודמי ניהול לוועד הבית, בסך של 68,700 ש"ח לחודשיים. לאחר שהתבקשה העוררת למסור הבהרה לגבי הפירוט שהועבר, הוסיפה העוררת ומסרה פירוט משלים, ממנו עולה שהיו לה הוצאות נוספות – הוצאות שכר לשני עובדים, הוצאות חשמל ומים, וכן הוצאה נוספת שלא פורטה בשלב קודם.
6. ביום 14.10.2021, הציעה הוועדה לצדדים לקיים הידברות ולהגיע להסכמה לגבי גובה ההוצאות הקבועות שהיו לה בפועל בתקופת הזכאות. המשיבה לא קיימה הידברות עם העוררת, ותחת זאת מסרה הודעה מטעמה לגבי הוצאות העוררת. בהודעה, עמדה המשיבה על כך שהפירוט שמסרה העוררת כולל הוצאות שאינן הוצאות קבועות, וציינה כי היא מוכנה לצרכי פשרה לזכות את העוררת במענק בגובה הוצאותיה הקבועות, בסך של 7,694 ש"ח. המשיבה התבקשה בשנית להידבר עם העוררת וגם לאחר שעשתה כן – לא הגיעו הצדדים לפשרה.
7. ביום 21.11.2021, פנתה הוועדה לעוררת וביקשה ממנה להמציא הבהרות ומסמכים נוספים – לעניין קיומו של חוב שכר דירה בתקופת הזכאות, לעניין הקביעה כי שכר העבודה מהווה הוצאה קבועה ולעניין הארנונה. בהחלטה זו, הוצגו לעוררת שאלות הבהרה ממוקדות, וכן ניתנה הזדמנות להגיש מסמכים והובהר לעוררת בפירוט ובהרחבה מהם המסמכים שעליה להגיש. העוררת ביקשה וקיבלה ארכה להגשת תגובתה, ואולם לא הגישה את תגובתה גם במועד שהוצע על ידה. בחלוף מועד זה ניתנה לעוררת הזדמנות נוספת להגיש את המסמכים עד יום 22.12.2021, והובהר כי אם לא יימסרו המסמכים – תינתן החלטה על יסוד המסמכים המצויים בתיק הערר. העוררת לא הגישה תגובה או מסמך אחר גם בחלוף מועד זה, ולפיכך, ההחלטה נסובה על המסמכים שהוגשו.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

8. לאחר שעיינו בכתבי הטענות ובמסמכים שהוגשו, באנו לכלל למסקנה כי ניתן לדון בערר על פי הטענות והראיות שהוגשו בכתב, ומצאנו שאין בכך בכדי לפגוע בעשיית צדק בעניינים של הצדדים. נקדים ונאמר כי **החלטנו לקבל את הערר באופן חלקי בלבד**, במובן זה שהעוררת תהיה זכאית למענק בגובה הוצאותיה הקבועות, בהתאם לחישוב שערכה המשיבה. להלן נבהיר את הרקע המשפטי ואת הטעמים שעומדים ביסוד החלטתנו.
9. חוק הסיוע הכלכלי מורה על מתן מענקים לעסקים שנפגעו בגין ההתפשטות של נגיף הקורונה. גובה המענק מחושב לפי נוסחה שנקבעה בחוק, המבוססת על דיווחי העסק למע"מ ועל שיעור ירידת המחזורים בתקופת הזכאות בהשוואה לתקופת הזכאות (קרי, התקופה המקבילה בשנת 2019). לפי החוק, המענק מחושב לפי ההכנסות שהיו לעסק בתקופת הזכאות, תוך שימוש ב"מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות", שנקבע על פי נוסחה כמפורט בחוק.
10. יחד עם זאת, לגבי עסקים שמחזור ההכנסות שלהם בשנת 2019 עלה על 1.5 מיליון ש"ח, ניתנה לרשות המסים סמכות לשנות את המקדם שלפיו נקבע גובה המענק, ולמעשה לסטות מן הנוסחה ולהתאים את גובה המענק לגובה ההוצאות הקבועות של העסק (ראו סעיף 7 לחוק, פסקה (2) להגדרת "מקדם השתתפות בהוצאות קבועות"). סמכות זו של רשות המסים צריכה להיות מופעלת במקרים חריגים, שבהם יש סיבה מוצדקת לסטות מהנוסחה שנקבעה (ראו ערר 1137-21 מ. מוסיקה פלוס בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 12.7.2021); ערר 1227-21 מרפז – סחר ותעשיות בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 3.10.2021)).
11. יוער כי בהחלטת הממשלה ובחוק לא ניתנה הגדרה ממצה למונח "הוצאות קבועות". בערר 1031-21 אי איי סי איי אייזנברג אגר. קומפני ישראל בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 21.6.2021, נקבע כי הוצאות קבועות הן הוצאות שהעסק לא יכול היה להימנע מהן, וכי יש לבחון מעניין לעניין אילו הוצאות ייכללו בפועל בהגדרה זו.
12. עוד יש להזכיר כי בפסקה (8) להגדרת "עוסק" בחוק, נקבע כי מי שדיווח על הכנסות בשיעור אפס וחלה ירידה ניכרת בהוצאותיו, יראו אותו כמי שדיווח על סגירת עסקו. בהחלטות קודמות של ועדת הערר, הובהר כי מדובר בעסקים שפעילותם הוקפאה, כך שלא היו להם הכנסות וכמעט לא היו להם הוצאות (ראו ערר 1459-21 אדואר סליבא נ' רשות המסים (ניתן ביום 30.9.2021); ערר 1442-21 שירי צפנת בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 10.10.2021); להלן – עניין שירי צפנת). בהחלטות קודמות עמדנו על כך שאף במקרים שבהם חלה הוראת ההחרגה לעניין מי שפעילותו הוקפאה, נוהגת המשיבה לפנינו משורת הדין לתת לעסק מענק בגובה ההוצאות הקבועות, ככל שהיו לו (ראו עניין שירי צפנת, וראו גם בהודעת רשות המסים שכותרתה "הבהרות לעניין חישוב המענק בעד הוצאות קבועות",



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

פיסקה 3 להודעה (פורסם באתר רשות המסים, ביום 12.12.2021; להלן – **מסמך הבהרות לעניין חישוב המענק**)).

13. בעניינה של העוררת, מצאנו כי הוראת ההחרגה אינה רלוונטית, שכן פעילות העסק כלל לא הוקפאה; הגם שלא היו לעוררת הכנסות, היו לה בתקופת הזכאות הוצאות משמעותיות, כפי שפורטו בהודעותיה. נתונים אלה מפריכים את הנימוק הראשון שעמד בבסיס החלטת המשיבה – הטענה כאילו לא היו לעוררת הוצאות בתקופת הזכאות. נימוק נוסף של המשיבה הוא כי העוררת טעתה בחישוב הוצאות השכר שנחסכו, וכי לפי החישוב הנכון, מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות הינו שלילי – עובדה המביאה לשלילת המענק.

14. הזכאות למענק במקרה של מקדם שלילי נדונה בעבר בעניין אייזנברג. בעניין זה הוזכר כי כאשר המקדם הוא שלילי, ישנה הצדקה לסטות מהנוסחה ולקבוע את גובה המענק על פי ההוצאות הקבועות של העסק בפועל. למעשה, בעניין אייזנברג הוזכר כי זוהי עמדת המשיבה, וצוין כי המשיבה מתכוונת לקבוע עקרון זה במסגרת אמות מידה לסטיה מהנוסחה. ואכן, במסמך ההבהרות לעניין חישוב המענק, עמדה המשיבה על כך שבמקרה של מקדם שלילי יש לבחון את גובה ההוצאות הקבועות של העסק בפועל (פיסקה 2.1 למסמך).

15. לא למותר להזכיר כי בעניין אייזנברג קבענו שחישוב המענק במקרה של מקדם שלילי אינו מוביל לתוצאה של מענק בגובה אפס, אלא למענק בשיעור המינימלי שנקבע בחוק (בענייננו – 6,000 ש"ח).

16. העובדה שהמקדם הוא שלילי מחייבת אפוא בחינה של ההוצאות הקבועות של העוררת. כאמור לעיל, בחינה זו מתבקשת ממילא גם במקרה של עסק שפעילותו הוקפאה, וניתן לתמוה מדוע לא ביצעה המשיבה בחינה של ההוצאות הקבועות כבר בשלב ההשגה.

ההוצאות הקבועות של העוררת

17. אם כן, נדרשנו להכריע מהן ההוצאות הקבועות של העוררת – שאלה שהצדדים לדיון נותרו חלוקים לגביה ולא הגיעו להסכמה.

18. כאמור לעיל, העוררת התבקשה לפרט מהן הוצאותיה בתקופת הזכאות, ומה היו הוצאותיה הקבועות בתקופה זו. העוררת מסרה תצלומי חשבוניות וכן גיליון המפרט את כלל הוצאותיה בתקופת הזכאות. לאחר מכן מסרה העוררת השלמות נוספות לגבי הוצאותיה וצירפה חשבוניות נוספות. עם זאת, אף שהתבקשה במפורש – לא הביעה העוררת דעה בשאלה מה היו הוצאותיה הקבועות. מאוחר יותר, כאמור, העוררת לא השיבה לשאלות ממוקדות שהעבירה אליה ועדת הערר לצורך הכרעה בעניין ההוצאות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הקבועות, ולפיכך לא נותר בידינו אלא להכריע אילו הוצאות מתוך הפירוט שהעבירה העוררת מהוות הוצאות קבועות, וזאת בשים לב גם לטענות המשיבה.

19. כאמור לעיל, הוצאות קבועות הן הוצאות שלא ניתן להימנע מהן. מובן כי אין הכוונה להוצאות ששימשו בפועל לצורך ייצור הכנסה, כגון הוצאות רכש ותשלומים לספקים בעד פריטים ספציפיים שאותם היא משווקת ללקוחותיה, אלא להוצאות שלא ניתן להימנע מהן גם כאשר לא מתקיימת פעילות בעסק.

20. על פניו, הפירוט של העוררת כולל הוצאות רבות שהן חלק מייצור ההכנסה ואינן הוצאות קבועות – תשלומים לספקים, כגון: אשר מלכה שירות לנגר בע"מ, ניגא בע"מ, חשמל ישר הרצליה בע"מ, תשלום בגין ייעוץ ועיצוב מטבחים. מובן כי אלו הוצאות שהן חלק מביצוע העבודות של העוררת והן אינן הוצאות קבועות. לצד זאת, נכללו הוצאות שכלל לא ברור הקשר שלהן לעסק, כגון תשלום בגין שמלת כלה, וכן תשלום בגין צמיגים משומשים (לרכב שהמשיבה הבהירה כי כלל אינו בבעלות העסק).

21. מן העבר השני, אין מחלוקת כי העוררת צירפה מסמכים וראיות לכך שהוציאה הוצאות שהן במובהק הוצאות קבועות – דמי ניהול לחברת אחזקה, הוצאות חשמל, ומנוי למוקד אבטחה. המשיבה סכמה את ההוצאות הללו ומצאה כי הן מסתכמות ב-7,694 ש"ח. המחלוקת העיקרית בין הצדדים נסובה על הוצאות נוספות בסכום גבוה יותר, ונעמוד עליהן אחת לאחת:

(א) **שכר דירה:** העוררת הציגה את הסכם השכירות לגבי הנכס שבו היא ממוקמת. העוררת ציינה כי היא נדרשת לשלם למשכיר סכום של 39,803 ש"ח לתקופת הזכאות, אך סכום זה לא שולם. בהחלטה מיום 21.11.2021, העוררת התבקשה להציג מסמכים וראיות לגבי קיומו של חוב זה כפי שהוצגו למשיבה, וכן את החשבוניות שהוצאו לה, ככל שהוצאו. העוררת כאמור לא הגיבה להחלטה זו אף שניתנו לה מספר הזדמנויות לכך. המשיבה ציינה בתגובותיה כי לפי בדיקתה המשכיר לא הוציא חשבוניות לעוררת, והדגישה כי לא ננקטו כל צעדים כלפי העוררת הגם שמדובר שהחוב נוצר לפני שנה וחצי; המשיבה ציינה כי כל שהוצג לה היה תכתובת הודעות WhatsApp בלבד. טענות המשיבה בהקשר זה מקובלות עלינו במלואן. לא ניתן להתייחס לחוב תיאורטי כהוצאה קבועה, שעה שלא ננקטו כל צעדים לגביית החוב מן העוררת. לא מן הנמנע שהמשכיר מחל לעוררת על סכום החוב, כולו או חלקו, כפי שאירע במקרים דומים (וראו למשל ערר 52 1119-21 **חולון סנטר השקעות בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 17.8.2021)). לא הוכח אם כן שהעוררת נשאה בהוצאה זו בפועל.

(ב) **שכר עבודה:** המשיבה טענה כי שכר עבודה אינו נכנס לגדר הוצאה קבועה, והדגישה כי בחלק מהתלושים ניתן שכר בעד בונוסים – עובדה המעידה על כך



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שהשכר נגזר מהיקף הביצוע. לטעמנו, השאלה האם שכר עבודה מהווה הוצאה קבועה ואם לאו אינה פשוטה להכרעה, והיא נבחנת ממקרה למקרה לפי הנסיבות (ראו ערר 1089-21 ל. לייב פרויקטים בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 10.9.2021)). נסיבות המקרה שלפנינו אינן ברורות, שכן לעוררת לא היו הכנסות במשך תקופה משמעותית, ולא ברור מדוע היא המשיכה להעסיק עובדים. כיוון שהעוררת התבקשה להתייחס ולהרחיב בעניין זה ונמנעה מלעשות כן – אין בידינו אפשרות לקבוע כי מדובר בהוצאה קבועה.

(ג) **ארנונה:** העוררת התייחסה להוצאות ארנונה, אולם כפי שהובהר בהחלטה מיום 21.11.2021, מעת שנקבע כי העוררת זכאית למענק חלקי בגין תקופת הזכאות שבנדון, הרי היא זכאית גם להנחה מקסימלית בארנונה בהתאם לתקנות ההסדרים במשק המדינה (הנחה מארנונה) (תיקון מס' 4), התש"ף-2020. אם כן, הנתון שהוצג בדבר חוב ארנונה אינו עדכני, ולמעשה כלל לא אמורה להיות הוצאה כזו.

22. בהיעדר התייחסות עניינית מצד העוררת לנושאים שבמחלוקת, ובהיעדר כל ממצא עובדתי אחר שיתמוך בטענות העוררת – מסקנתנו היא כי ההוצאות הקבועות של העוררת הן בסך של 7,694 ש"ח, כפי שפירטה המשיבה בהודעתה.

23. כיוון שמצאנו כי העוררת נשאה בהוצאות קבועות, איננו רואים צורך להידרש להערת המשיבה כי המענק שניתן לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 "מכסה" גם את הוצאותיה הקבועות לתקופה זו. הערה זו ניתנה על יסוד ההנחה שהוצאותיה הקבועות של העוררת הן בשיעור אפס – הנחה שהתבררה כלא נכונה. הלכה למעשה, לא הוצגו לנו בערר זה הוצאותיה הקבועות של העוררת בתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, ומכל מקום איננו סבורים כי יש מקום לערוך "קיצוץ" המענק שהתקבל בתקופה אחת לבין ההוצאות הקבועות של העוסק בתקופה אחרת. מעת שהובהר כי גם המשיבה מסכימה למתן המענק בגובה ההוצאות הקבועות של העוררת בפועל בתקופה זו, לא ראינו צורך להידרש לעניין זה בהרחבה.

סיכום והערות אחרונות

24. כאמור, אין מקום להידרש לטענת המשיבה לעניין תחולתה של פיסקה (8) להגדרת העסק ולטענה שהעוררת "הקפידה" את פעילותה, וזאת מכיוון שנמצא כי היו גם לעוררת הוצאות בתקופת הזכאות. בשולי החלטתנו, חשוב לחזור ולהדגיש כי לקביעת המשיבה כי חלה ירידה ניכרת בהוצאות העוררת לא היה כל בסיס מלכתחילה. בכתב התשובה ציינה המשיבה כי קביעה זו מבוססת על דיווחי המע"מ של העוררת, ואולם כפי שכבר הובהר בעבר, לא ניתן ללמוד מדיווחי התשומות על הוצאות העסק בתקופת זמן נתונה – הן מן



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הטעם שישנן הוצאות שאינן מחויבות במע"מ ולכן אינן נכללות בתשומות של העסק בדוח ה-ESNA (כגון שכר עבודה, ותשומות שהמע"מ שלהן אינו ניתן לניכוי), והן מן הטעם שניתן לדחות את הדיווח על התשומות הניתנות לניכוי עד 6 חודשים ממועד ההוצאה. קבענו בעבר, ואנו שבים ומזכירים, כי המשיבה נדרשת לערוך בירור נוסף ואין באפשרותה להסתמך על דיווחי התשומות בדוחות המע"מ בלבד לצורך הקביעה כי חלה ירידה ניכרת בהוצאות (וראו ערר 1684-21 יונייטד טרוול אדבנצ'רס בע"מ נ' רשות המסים) (ניתן ביום 2.12.2021, פסקה 16 להחלטה).

25. נציין כי בשלב מאוחר של הטיפול בערר, ביקשה העוררת להתייחס במסגרת הערר שבנדון גם לתקופות זכאות נוספות, שלא הוגשה בגין השגה. העוררת הבהירה כי המתנה לתוצאות הטיפול בערר, ולכן לא הגישה השגות. בהחלטה מיום 21.11.2021, צוין כי אין באפשרות הוועדה להידרש באופן פורמלי לתקופות זכאות שלא הוגשה בגין השגה ולא התקבלה החלטה בהשגה, והוצע לעוררת להגיש השגות מתאימות. ועדת הערר לא קנתה סמכות לדון בעררים בתקופות אלו, ואין בידינו אפשרות להידרש אליהן. מובן כי השגות אלו מוגשות כעת באיחור, והשאלה האם להיעתר לבקשת העוררת לדון בהן למרות חלוף המועד מסורה, בשלב זה, לשיקול דעת המשיבה. ככל שהמשיבה תסרב להיעתר להשגות, או שתידחה אותן על הסף בשל הגשתן באיחור, תהיה העוררת רשאית להגיש ערר נוסף בגין כל תקופת זכאות.

26. החלטנו אפוא לקבל את הערר באופן חלקי, במובן זה שהעוררת תהיה זכאית למענק בגובה של 7,694 ש"ח, בהתאם לחישוב ההוצאות הקבועות שערכה המשיבה, כמפורט לעיל. המענק ישולם לעוררת בתוך 30 יום ממועד מתן החלטה זו.

27. הערנו לעיל על בעיות בהתנהלות הצדדים לערר – המשיבה, בכך שכלל לא בחנה את הוצאותיה של העוררת בשלב ההשגה, והעוררת, שנמנעה מלהשיב לשאלות הוועדה. בהתחשב בכך שהליקויים הם משני הצדדים לערר, וכן בהתחשב באופי ההליך בכללותו – איננו עושים צו להוצאות.

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

ניתנה היום, ז' שבט תשפ"ב, 09/01/2022, בהעדר הצדדים.

1387-21

צבי פרלמוטר, רו"ח
נציג ציבור

ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה