



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1402-22
ערר 1403-22
ערר 1404-22
ערר 1405-22
ערר 1406-22
ערר 1407-22

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

העוררת: מ. ק. ת. ש. קונסלטינג בע"מ, ח.פ. 512962895
באמצעות עו"ד אנחל סרחיו דקל

נ ג ד

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

החלטה

רקע והליכים קודמים

1. העוררת היא חברת תיירות שעיקר עיסוקה במתן שירותים לתיירות הנכנסת של צלייני קבוצת הבוהרה – קבוצה דתית שמקום מושבה בהודו ולה אתר מקודש בישראל. העוררת הסבירה כי לאורך השנים, מנהלי החברה משה ותרצה חננאל היו מצויים בקשר מיוחד עם סולטני הבוהרה והם מונו באופן אישי לנציגי קהילת הבוהרה בירושלים.
2. העוררת הגישה בקשות למענקי הוצאות קבועות בגין כל תקופות הזכאות. בהליך קודם שנסוב על החלטת המשיבה בהשגה בתקופות הזכאות מרץ-אפריל 2020 ויולי-אוגוסט 2020 (להלן – **ההשגות הראשונות**), נקבע כי התיק יוחזר לשלב ההשגה, וזאת על מנת שהמשיבה תידרש לטענות החדשות הרבות שלא נדונו בשלב ההשגה (ערר 1620-21 מ. ק. ת. ש. קונסלטינג בע"מ נ' **רשות המסים**, ניתן ביום 3.11.2021).
3. ביום 25.1.2022, לאחר ההחלטה בערר 1620-21 אך בטרם ניתנה החלטה מעודכנת בהשגות הראשונות, דחתה המשיבה השגות שהגישה העוררת לתקופות זכאות אחרות: נובמבר-דצמבר 2020, ינואר-פברואר 2021, מרץ-אפריל 2021 ומאי-יוני 2021 (להלן – **ההשגות המאוחרות**). בשלב זה נדחו השגות אלו מהטעמים הבאים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- א. המשיבה קבעה כי בהתאם להוראות החוק, העוררת מותרת מהגדרת עוסק, כיוון שדיווחה על הכנסות בשיעור אפס;
- ב. צוין כי נבדק מאזן בוחן של העוררת לשנת 2020, ולפיו נמצא שסך ההוצאות הקבועות לכל שנת 2020 הוא 26,480 ₪, על פי הסעיפים הבאים: משפטיות ואגרה, טלפון, הוצאות משרד, הנהלת חשבונות ביקורת וביטוח, כאשר סך המענקים שכבר אושרו עבור החברה בתקופות אחרות עומד על 113,641 ש"ח. מטעם זה נקבע כי העוררת אינה זכאית למענק נוסף.
- ג. ברקע הדברים ציינה המשיבה את סכומי התשומות הנמוכים שהעוררת קיזזה במע"מ בתקופות הרלוונטיות למענקים (40,473 ש"ח בחודשים מרץ עד דצמבר 2020, ו-29,951 בחודשים ינואר עד יוני 2021).
4. ביום 20.2.2022 דחתה המשיבה בהחלטה נוספת את ההשגות הראשונות, בהתאם להחלטה בערר 1620-21. בהחלטה זו שבה המשיבה על עיקרי הנימוקים דלעיל, והוסיפה נימוקים נוספים:
- א. לא ניתן להכיר בהוצאות שיפוץ האתר באשקלון כהוצאה קבועה כיוון שהיא בוצעה בשנת 2019 ואינה קבועה במהותה;
- ב. אין להכיר בהוצאות שכר בעלי השליטה כהוצאות קבועות, כיוון שאושרו עבורם מענקי בעלי שליטה בסך של 227,258 ש"ח;
- ג. על פי ביאור מספר 1 לדוחות הכספיים החברה הפסיקה את פעילותה בתחום התיירות הנכנסת;
- ד. אין קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות לבין מגפת הקורונה כיוון שגם בתקופות שבהן לא חלו סגרים והגבלות החברה דיווחה על הכנסות בשיעור אפס ולא העסיקה עובדים.
5. מכאן הערר שבפנינו.

טענות העוררת

6. בכתב הערר הפנתה העוררת להחלטות קודמות של ועדת הערר מהן עולה כי עסק שממשיך לשאת בהוצאות קבועות, אין לראותו כעסק שנסגר ועל כן אין לשלול ממנה את המענק. בנוסף, הפנתה העוררת למכתבו של מנהל קרן הפיצויים, מר אמיר דהן, אל לשכת מארגני התיירות הנכנסת, בנושא הטיפול במענקים לעסקים בתחום תיירות נכנסת. במכתב הובהר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

כי גם עסקים שדיווחו על הכנסות בשיעור אפס זכאים למענק אם מתברר שהם עומדים בפני הוצאות קבועות; עוד הובהר במכתב כי הוצאות שירדו לטמיון – כגון הוצאות פרסום והוצאות שנעשו בחודשים קודמים לצורך פעילות שבסופו של דבר לא התקיימה, וכן הוצאות שכר של עובדים למטרת שימור העסק ולטיפול בהחזרים למזינים – יוכרו כהוצאות קבועות.

7. העוררת טענה כי המשיכה לתחזק את האתר הקדוש והמשיכה בפעילות שימור לקוחותיה, עדכונם ופעילויות נוספות. העוררת טענה כי גם הציטוט מתוך דוחותיה הכספיים, המעיד על הפסקת פעילות כביכול, כפוף לאותן הוצאות שבהן היא המשיכה לשאת – לצורך תחזוקה, שמירה הקיים, טיפול בביטולים וכדומה.

8. לגבי חישוב הוצאותיה הקבועות, טענה העוררת כי בשנת 2020 הוצאותיה הקבועות – ללא הוצאות שכר – עמדו על 69,776 ₪, וזאת בהתאם לסכום הוצאות התפעול שצוינו בדוח הכספי המבוקר לשנת 2020, בניכוי הוצאות שכר ונלוות והוצאות ארגון תיירות נכנסת. העוררת הביעה תמיהה על הסתמכות המשיבה על נתוני מאזן בוחן לשנת 2020, שעה שבעת קבלת ההחלטה כבר עמד בפני המשיבה דוח כספי מבוקר לשנה זו, שמעיד על הוצאות גבוהות יותר.

9. ביתר פירוט, טענה העוררת שהמשיבה התעלמה מהוצאות כגון תקשורת ואינטרנט (1,532 ₪) השתתפות בהוצאות משרד (10,823 ש"ח, המגלמים השתתפות של העסק בהוצאות המשק הביתי, בשיעור של 25% ללא דמי שכירות), אחזקה ותיקונים (2,172 ש"ח), וכן הוצאות רכב בסכום של 17,865 ש"ח – הוצאות המשרתות את הפעילות הקבועה ואינן תלויות בהגעת קבוצות לארץ.

10. בנוסף, טענה העוררת כי המשיבה לא הביאה בחשבון את הוצאות השכר שהיא הוציאה בשנת 2019 – הוצאות שנעשו עבור הקבוצות העתידיות בשנת 2020 ולמעשה ירדו לטמיון. העוררת צירפה מסמכים ותכתובות המעידים על עבודת ההכנה שנעשתה כבר בשנת 2019 לקבוצות שהיו אמורות להגיע בשנת 2020 ובוטלו בשל הקורונה. העוררת הפנתה להחלטות קודמות של ועדת הערר מהן עולה כי ייתכנו מקרים שבהם תהיה הצדקה לראות בתשלומי שכר כהוצאה קבועה, וטענה כי כך יש לקבוע בעניינה.

11. לעניין המענקים שקיבלו בעלי השליטה בעוררת, הדגישה העוררת כי המענקים שהתקבלו הם נמוכים ביחס להוצאות השכר שנרשמו בשנת 2019, והם מבוססים על תחשיב שמרני שהיא ערכה ולפיו הוצע להכיר רק במחצית מהשכר לצורך חישוב מענק בעלי השליטה. העוררת טענה כי יש להכיר לכל הפחות במחצית השניה של השכר כהוצאה קבועה לענייננו. העוררת הדגישה כי מנהלי החברה לא משכו את מלוא המשכורות והזרימו הלוואות בעלים, כך שללא מענקים מרחפת על המשך קיומה של העוררת סכנת סגירה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

12. כן ציינה העוררת כי היו הוצאות פרסום ושיווק, והוצאות בגין שיפוץ האתר הקדוש באשקלון, שנעשו בשנת 2019 לצורך כינוס שהיה אמור להתקיים בשנת 2020, וירדו לטמיון. העוררת הבהירה כי הוצאות השיפוץ, בסך 15,785 ש"ח, סווגו בטעות תחת כרטיסיות שונות, ויש להוסיף אותן להוצאות הקבועות כיוון שהן ירדו לטמיון. העוררת הדגישה כי בתקופת הקורונה המשיכו נציגיה לבקר באתר כדי לתחזק אותו ולשמר אותו – פעילות קבועה שלא ניתן להימנע ממנה, עבודה קיבלו מנהלי החברה שכר המהווה הוצאה קבועה.
13. עוד צוין כי מנהלי החברה מבצעים פעולות נוספות הקשורים לקהילת הבורה ולמנהגיה הדתיים – כגון שידורים מהאתר וקבלת בקשות לתפילות - כי פעולות אלו ופעולות נוספות נמשכו בתקופת הקורונה.
14. בסיכום הדברים, טענה העוררת כי הוצאותיה הקבועות מסתכמות ב-360,271 ₪ בשנה (ההוצאות הקבועות לפי הדו"ח הכספי בשנת 2019, בצירוף מחצית הוצאות השכר בשנת 2019 שירדו לטמיון, ובצירוף הוצאות שיפוץ האתר).
15. בנוסף, הבהירה העוררת בכתב הערר כי היא עוסקת בתיירות נכנסת וכי כניסת הקבוצות שבהן היא מטפלת נפסקה בחודש מרץ 2020, והחזרה לפעילות נדחתה שוב ושוב – כך שאין בסיס לטענת היעדר קשר סיבתי. כמו כן, הזכירה העוררת כי חרף ההחלטה בערר -1620-21, המשיבה לא קיימה עימה כל הידברות ולא נתנה החלטה במועד שנקבע.
16. לבסוף, טענה העוררת כי הוצאותיה הקבועות הגבוהות מביאות למסקנה שיש לדבוק בנוסחת החישוב הקבועה בחוק, בהתאם לפסיקת ועדות הערר בעניין. בהקשר זה, ציינה כי לא היה מקום לקבוע שהיו לעוררת הוצאות שכר שנחסכו.

טענות המשיבה

17. בכתב התשובה, טענה המשיבה כי העוררת לא הוכיחה שיש לה הוצאות קבועות מעבר לאלו שצוינו בהחלטה בהשגות. המשיבה הצביעה על כך שהעוררת עצמה ציינה שסך ההוצאות הקבועות שלה בשנת 2020 עמד על 69,776 ₪ בלבד. בנוסף, עמדה המשיבה על מענק בעלי השליטה שקיבלו מנהליה בסכום העולה על 220,000 ₪. המשיבה טענה כי תשלומי השכר הם הוצאה משתנה, וכי לא הובהר מדוע העוררת נדרשה לשלם למנהליה שכר מלא גם בתקופה שבה לא הייתה פעילות. עוד נטען כי בהתאם לפסיקות הוועדה, מקום שבו שולם מענק לבעלי שליטה – הכרה בהוצאות שכר תהווה כפל מענק שאין לקבלו.
18. לגבי השיפוץ, טענה המשיבה כי לא מדובר בהוצאה קבועה או בהוצאה שירדה לטמיון, שכן שיפוץ הנו הוצאה חד פעמית.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

19. בנוסף, שבה המשיבה על טענתה בערר 21-1620 וטענה כי בנוגע לתקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020 העוררת כבר משכה את ההשגה, ורק לאחר מכן הודיעה שהיא חוזרת בה והגישה את הערר.

דיון והכרעה

20. בדיון שהתקיים באמצעים טכנולוגיים ביום 10.5.2022, התבקשה המשיבה להבהיר מדוע לא יובא בחשבון חלק מהוצאות השכר שהוציאה העוררת בשנת 2019 כהוצאה שירדה לטמיון. המשיבה לא שללה בדיון את האפשרות לקבוע כי חלק מהוצאות השכר של שנת 2019 ייחשבו כהוצאות שירדו לטמיון, אולם הביעה קושי לכמת את ההוצאות שיוכרו ככאלה – הן לנוכח העובדה שבשנת 2019 הופקו הכנסות בשיעור משמעותי, והן לנוכח העובדה שמקבלי השכר הם בעלי השליטה בעוררת, שגם קיבלו מענק. בתום הדיון, התבקשה העוררת למסור מסמכים המבססים תשתית עובדתית לצורך אומדן שיעור הוצאות השכר של שנת 2019 שירדו לטמיון.

21. לאחר הדיון הגישה העוררת חוות דעת של רואה חשבון מטעמה, ובה נקבע כי ניתן לאמוד שכמחצית מהוצאות השכר של שנת 2019 ירדו לטמיון בגין היעדר פעילות בשנת 2020. אומדן זה התבסס על נתונים כלליים שמסרה העוררת, ולאחר מכן – לבקשת המשיבה – הציגה העוררת תכתובות ומסמכים נוספים על מנת לאמת את הנתונים אודות מספר הקבוצות שהגעתן בוטלה עקב נגיף הקורונה. על בסיס נתונים אלו, הביעה המשיבה נכונות לפשרה לפני משורת הדין על בסיס זכאות מופחת, ואולם העוררת דחתה את הצעת הפשרה ואת טענותיה של המשיבה.

22. לאחר שעיינו בכתבי הטענות ובמסמכים ולאחר ששמענו את טענות הצדדים, באנו לכלל מסקנה כי **דין הערר להתקבל באופן חלקי** – ניתן להכיר בהוצאות קבועות נוספות על אלו שבהן הכירה המשיבה, אולם בסכומים נמוכים מאלו שהעוררת טוענת להם. להלן נעמוד בהרחבה על טעמי החלטתנו.

רקע נורמטיבי – בחינת ההוצאות הקבועות והוצאות שירדו לטמיון

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



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

24. אחד הפרמטרים לחישוב גובה המענק הוא "מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות" – נתון המחושב, במקרים הרגילים, לפי דיווחי ההכנסות ודיווחי התשומות של העסק בשנת 2019. עם זאת, בחוק נקבעה הוראה לפיה ניתן לסטות מהמקדם המחושב לפי הנוסחה, ולקבוע את המענק בהתאם לחישוב פרטני של ההוצאות הקבועות שהיו לעסק בפועל (ראו פיסקה (2) להגדרת "מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות", סעיף 7 לחוק).

25. **בעניין אינקוגניטו** עמדה הוועדה בהרחבה על תכלית המענק, ועל הפרשנות שיש ליתן להוראה המאפשרת לסטות מהנוסחה ולקבוע את המקדם לפי ההוצאות הקבועות בפועל. הוועדה עמדה על כך שלמרות הכינוי "מענק הוצאות קבועות", המענק משרת גם תכלית כללית של הבטחת המשכיות העסקית והאצת המשק, והמנגנון לחלוקת המענק נועד להיות מנגנון פשוט ויעיל (ראו פסקאות 31-36 להחלטה). בהחלטה זו, שבה הוועדה על קביעותיהן הקודמות של ועדות הערר לפיהן נדרשת הצדקה מיוחדת לצורך ההחלטה לסטות מן הנוסחה ולבחון את ההוצאות הקבועות של העסק בפועל (ראו ערר 21-1137 מ. **מוסיקה פלוס בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 12.7.2021); ערר 21-1227 **מרפז – סחר ותעשיות בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 3.10.2021)). בנוסף, צוין **בעניין אינקוגניטו** כי בהיעדר הצדקה ספציפית לבחינת ההוצאות הקבועות, החלטה על חישוב המענק לפי ההוצאות הקבועות בפועל עשויה להיות מוצדקת רק אם הפער בינן ובין המענקים המחושבים לפי הנוסחה הוא "קיצוני ומופרז" (פיסקאות 78-83 להחלטה).

26. אחד המצבים שנדונו בפסיקה ככזה שמצדיק סטייה מהנוסחה וחישוב המענק בהתאם להוצאות הקבועות בפועל, הוא כאשר העסק מדווח בתקופת הזכאות על הכנסות בשיעור אפס. בחוק נקבע כי עסק שדיווח על הכנסות בשיעור אפס לא יהיה זכאי למענק, אם נמצא כי חלה ירידה ניכרת בהוצאותיו שהוציא לצורך ייצור הכנסה בעסקו בשל הפסקת פעילות בעסק (ראו סעיף 7(8) לחוק). עם זאת, בהתאם למדיניות המשיבה ולפסיקות ועדת הערר, מקובל לקבוע כי גם אם הוראת ההחרגה חלה, יהיה עסק זכאי למענק בגובה ההוצאות הקבועות, ככל שהיו לו הוצאות קבועות (להרחבה ראו למשל ערר 21-1442 **שירי צפנת נ' רשות המסים**, ניתן ביום 10.10.2021; ערר 21-1320 **ניו הולילנד טורס מ.ו. מארום** (1991) **בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 21.10.2021; ערר 22-1254 **בייבל לנד פילגרימייגס בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 6.6.2022).

27. במקרה של סטייה מהנוסחה, יש צורך לבחון את ההוצאות הקבועות של העסק, ואולם החוק אינו מגדיר מהן "הוצאות קבועות" ובאיזה אופן יש להפעיל את הסמכות להתאים את גובה המענק לגובה ההוצאות. 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). בפסיקות קודמות, עמדו ועדות הערר על כך שהבחנה בין הוצאות קבועות להוצאות משתנות אינה יכולה להיעשות על בסיס טכני לפי קטגוריות קבועות מראש (ראו בהרחבה ערר 21-1832 **ב.ג. בטחון הצפון**



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שרותי רפואה נ' רשות המסים, ניתן ביום 22.7.2022, בפסקה 60 להחלטה; להלן – עניין ב.ג. ביטחון).

28. במקרים שבהם יש הצדקה לבחינת ההוצאות הקבועות, נערכת בחינה של הדוחות הכספיים לצורך חילוץ מרכיבי ההוצאה הרלוונטיים. השאלה אילו מרכיבי הוצאה הם כאלו שלא ניתן להימנע מהן עשויה להיות מורכבת (עניין ב.ג. ביטחון, שם), ובהקשר זה, כפי שנקבע בעבר, יש לנקוט בפרשנות מרחיבה ומיטיבה (ערר 1031-21 אי איי סי איי אייזנברג אגר. קומפני ישראל בע"מ נגד רשות המסים, ניתן ביום 21.6.21; עניין אינקוגניטו, פסקה 43; ערר 1254-22 בייבל לנד פילגרימייגס בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 6.6.2022, להלן – עניין בייבל לנד; עניין ב.ג. ביטחון, פסקה 57).

הכרה בהוצאות שירדו לטמיון

29. במקרה של בחינת ההוצאות הקבועות בפועל, במסגרת הפרשנות שיש לנקוט, הובהר בעבר כי ניתן להכיר כהוצאה קבועה גם בהוצאות שירדו לטמיון – דהיינו, הוצאות שבוצעו לפני פרוץ מגפת הקורונה, ונועדו לייצור הכנסה, אך בגלל מגפת הקורונה ההוצאות הללו התבררו בדיעבד ככאלה שירדו לטמיון. כפי שציינה העוררת, הכרה בהוצאות שירדו לטמיון הוזכרה במכתבו של מנהל קרן הפיצויים, מר אמיר דהן, ללשכת מארגני התיירות הנכנסת (להלן – מכתב המשיבה). מכתב המשיבה מעיד על המדיניות המכירה בהוצאות שירדו לטמיון, לכל הפחות בעסקים מסוג זה (וראו גם עניין ב.ג. ביטחון, פסקאות 47-49, שם הובהר כי מרכיב ההוצאות שירדו לטמיון לא היה שנוי במחלוקת).

30. יחד עם זאת, המדיניות המאפשרת הכרה בהוצאות שירדו לטמיון כהוצאות קבועות לא עוגנה במסגרת נוהל או במסמך מדיניות רשמי אחר, ויש להצר על כך. במכתב המשיבה צוין כך: "רשות המסים מפעילה את סמכותה להתערבות בחישוב מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות ומגדילה את שיעורו תוך התחשבות גם בהוצאות שירדו לטמיון, כדוגמת: הוצאות פרסום, הוצאות שהוצאו בחודשים קודמים לצורך פעילות שבסופו של דבר לא התקיימה, תשלומי שכר לעובדים שהמשיכו לעבוד למטרת שימור העסק, ו/או טיפול בהחזרים למזמיני אירוח וכיו"ב". כפי שניתן להיווכח, המכתב אינו מבהיר באופן ממצה אילו הוצאות יוכרו ואילו לא, והוא מתייחס במסגרת אחת גם להוצאות שקדמו למגפת הקורונה שנעשו בשלב מאוחר יותר.

31. נציין כי בהליך שלפנינו התבקשה המשיבה להבהיר מהו הרף הראייתי הנדרש לצורך הכרה בהוצאות שבהן נעסוק להלן כהוצאות קבועות, ואולם המשיבה הסתפקה בהצבעה על קשיים ראייתיים בחומר שצורף על ידי העוררת, ולא הבהירה את מדיניותה בעניין זה. נידרש אפוא לעניין זה בקצרה ככל שידינו משגת.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

32. באופן עקרוני, הכרה בהוצאות שירדו לטמיון מתיישבת עם התכלית של בחינת ההוצאות הקבועות. הכותרת "הוצאות קבועות" מתייחסת למעשה להוצאות שלא ניתן להימנע מהן (ראו עניין ב.ג. ביטחון, פסקה 60 להחלטה). בעסקים שבהם הפעילות השוטפת היא מיידית או קצרת טווח – ההוצאות שלא ניתן היה להימנע מהן הן ההוצאות הקבועות, עלויות שהעסק נושא בהן באופן מתמשך ועקבי, ללא תלות בהיקף הפעילות. לעומת זאת, בעסקים שבהם מתבצעים פרויקטים ארוכי טווח – כמו במקרה דנן, ארגון קבוצות תיירות נכנסת – עשויות להיות הוצאות נוספות שהן בגדר הוצאות "בלתי נמנעות". הוצאות אלו הן חלק מפעילות ההכנה הנדרשת לצורך הפרויקט, שההכנסות ממנו יופקו רק בשלב מאוחר יותר. במקרים שבהם הפרויקט בוטל עקב מגפת הקורונה ולא התקבלו ההכנסות (כדוגמת קבוצת התיירות שעל הכנתה עמל העסק זמן רב מראש), נוצר מצב שההוצאות שנעשו בשלב מוקדם יותר ירדו לטמיון.

33. במכתב המשיבה, ניתנה התייחסות רק להוצאות הפרסום – הוצאות שנעשות מראש מתוך הכנה והיערכות לפרויקט עתידי, והן יכולות להוות דוגמה מובהקת להוצאות שירדו לטמיון. לצד זאת, הוסיפה המשיבה באופן כללי כי יוכרו "הוצאות שהוצאו בחודשים קודמים לצורך פעילות שבסופו של דבר לא התקיימה". אם כן, אין לקבוע רשימה סגורה של סוגי הוצאות שיוכרו כהוצאות שירדו לטמיון, וניתן להכיר גם בהוצאות של חודשים קודמים כהוצאות קבועות, אם יוכח שהן שייכות לפעילות שבוטלה עקב המגפה.

34. נציין כי בפועל, המציאות העסקית עשויה להיות מורכבת – הוצאות שונות עשויות לשמש למטרות שונות, ולא תמיד ניתן לקשור בבירור בין הפעילות העסקית שבוטלה לבין מרכיבי ההוצאה השונים הקשורים אליה. כפי שנראה להלן, מורכבות זו בולטת במיוחד כשמדובר בהוצאות שכר – מרכיב הוצאה כללי שמתייחס לפעילויות מסוגים שונים. בנסיבות אלו, אין מנוס משימוש באומדנים ובהערכות, על מנת לקבוע מהו מרכיב ההוצאה שירד לטמיון. מובן כי במסגרת זו, יש לתת את הדעת לעיקרון שלפיו ההכרה בהוצאות קבועות תיעשה מתוך פרשנות מרחיבה, מתוך מטרה לסייע לעסקים שנפגעו עקב נגיף הקורונה.

הוצאות קבועות והוצאות שירדו לטמיון – בחינת נתוני העוררת

35. ראשית, נעמוד על גובה ההוצאות הקבועות של העוררת לפי דוחותיה הכספיים, ולאחר מכן נידרש לשאלה מהן ההוצאות שירדו לטמיון שיש להוסיף לחישוב ההוצאות הקבועות.

36. בהחלטה בהשגה טענה המשיבה כי בהתאם למאזן בוחן לשנת 2020 סך ההוצאות הקבועות השנתיות של העוררת הוא 26,480 ש"ח. בערר הציגה העוררת את הדו"ח הכספי המבוקר שלה לשנת 2020, ממנו עולה כי ההוצאות הקבועות הן בסך של 69,776 ש"ח – חישוב הכולל את



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

כל ההוצאות שסווגו תחת 'הוצאות הנהלה וכלליות', בניכוי הוצאות השכר והוצאות ארגון תיירות נכנסת. המשיבה מיקדה את טענותיה בסעיפי הוצאות ספציפיים שבהם נעסוק להלן – הוצאות שיפוץ האתר באשקלון והוצאות שכר המנהלים – אך לא הביעה כל התנגדות לסעיפי ההוצאה הנוספים שאליהם הפנתה העוררת.

37. לפיכך, נקודת המוצא היא כי ההוצאות הקבועות השנתיות של העוררת הן לכל הפחות בסכום של 69,776 ש"ח. לכך יש להוסיף את ההוצאות שירדו לטמיון, ובהקשר זה נסובה המחלוקת על שני סעיפי הוצאה: (א) הוצאות השכר של מנהלי העוררת בשנת 2019; (ב) הוצאות השיפוץ באשקלון.

א. הוצאות שכר ב-2019 שירדו לטמיון

38. העוררת טענה כי חלק ניכר מהעבודה שהיא ביצעה בשנת 2019 ירד לטמיון, כיוון שהעבודה על הקבוצות שהגעתן בוטלה בשל הקורונה החלה כבר בשנת 2019, ויש לראות זאת כהוצאה שירדה לטמיון. הובהר כי מדובר בשני עובדים – משה ותרצה חננאל, שניהם בעלי שליטה בחברה העוררת – ששכרם ברוטו בשנת 2019 עמד על 570,124 ₪ (כ-631 אלף ₪ כולל תוספות סוציאליות ונלוות, וכ-696 אלף ש"ח כולל הפרשות לפיצויים).

39. בדיון טענה המשיבה כי קיים קושי לקבל את טענת העוררת, משני טעמים: א) בשנת 2019 העוררת נהנתה מהכנסות, ולא ניתן לדעת איזה חלק מהעבודה בשנת 2019 מיוחס לקבוצות של שנת 2020 שאכן ירדו לטמיון; ב) העובדים הם בעלי שליטה בחברה, וקשה לקבוע האם מלוא השכר ששולם להם הוא שכר ריאלי של ביצוע העבודה. עוד העירה המשיבה כי מנהלי החברה קיבלו מענק בעלי שליטה בגין הירידה בשכרם, כך שקיים קושי לזקוף את מרכיב השכר, שעליו העוררת כבר קיבלה מענה.

40. העוררת הדגישה בדיון כי בעלי השליטה לא הגישו בקשה למענק בעלי השליטה בגין מלוא הירידה בשכר אלא בגין מחצית השכר בלבד, אף ששכרם הופסק לחלוטין. מטעם זה, ועל רקע הקשיים שציינה המשיבה – ביקשה העוררת להכיר בשכר בעלי השליטה בשיעור מופחת של 50% בלבד מהשכר בשנת 2019.

41. בתום הדיון, התבקשה העוררת להציג אסמכתאות שיתמכו בתחשיב לפיו 50% מהוצאות השכר הן הוצאות שירדו לטמיון. לאחר חילופי טענות בין הצדדים, הגישה העוררת תחשיב שנתמך בחוות דעת של רואה חשבון מטעמה, ולפיו עלויות השכר שירדו לטמיון עומדות על מחצית מהוצאות השכר ברוטו – 285,062 ש"ח. תחשיב זה מבוסס על הנחות היסוד הבאות:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- א. בשנת 2019 טופלו 41 קבוצות תיירים שהעבודה עליהם החלה בשנת 2018, 32 קבוצות תיירים שהעבודה עליהם החלה והסתיימה בשנת 2019, וכן 46 קבוצות תיירים שהיו אמורים להגיע בשנת 2020 – מתוכם הגיעו לארץ רק 9.
- ב. 20% מהעבודה שבוצעה בשנת 2019 התייחסה לארגון ביקור הסולטן בישראל בשנת 2020, בליווי קבוצה גדולה במיוחד, של כ-5,000 צליינים.
- ג. שני שלישי מההשקעה הנדרשת בהגעת קבוצת תיירים נעשית בשלב מוקדם של הכנת הסיור, ושליש מההשקעה נעשית בסמוך למועד הסיור ובמהלכו.
- ד. בתחשיב נגזר השכר שירד לטמיון מהוצאות השכר הכוללות תוספות סוציאליות ונלוות (מתוך כ-631 אלף ש"ח), והוערך בכ-289 אלף ש"ח – מעט יותר מהסכום שהתבקש על ידי העוררת.
42. לבקשת המשיבה צורפו אסמכתאות נוספות לעניין היקפי הקבוצות שהגעתן בוטלה – צורפה תכתובת דואר אלקטרוני מול נציגי הקבוצה בהודו המרכזת את הטיפול בקבוצות שהגעתן תוכננה לשנת 2020, וכן צורפו תכתובות ספציפיות להוכחת הטיפול בקבוצות השונות.
43. בתגובה מטעם המשיבה מיום 16.8.2022, הביעה המשיבה הסתייגות מההכרה בהוצאות שכר של בעלי השליטה בהוצאות קבועות, נוכח העובדה שמדובר בעובדים שהם בעלי שליטה בחברה, ולנוכח המענקים שהם קיבלו ככאלו. המשיבה העלתה הצעת פשרה המביאה בחשבון אומדן נמוך יותר, ואולם פשרה זו לא הניחה את דעתה של העוררת, והמשיבה לא גילתה גמישות בנוגע לדרישות הנוספות שהועלו.
44. לטעמנו, שני החששות שהעלתה המשיבה בדיון היו מוצדקים, והעוררת השכילה להפריך רק אחד מהם. החשש הראשון נגע לשאלה איזה חלק מהעבודה שבוצעה בשנת 2019 מיוחס לפעילות של שנת 2020 שירדה לטמיון. בהקשר זה, העוררת אכן הציגה מסמכים רבים וערכה תחשיב מהימן. המשיבה לא ביקשה להפריך את הנחות שעליהם מבוסס התחשיב, ועל פניו, נראה כי הוא מבוסס על הנחות יסוד עסקיות סבירות בנסיבות העניין. נוכח המסמכים הרבים שהוצגו, אין כל מקום לספקות שהעלתה המשיבה לעניין מספר הקבוצות בשנות הפעילות השונות. נעיר בשולי הדברים כי להנחות בדבר היחס בין היקפי הפעילות המוקדמים לבין הפעילות שנעשית במועד הגעת הקבוצה יש השפעה שולית ונמוכה על תוצאת התחשיב (שינויים אלו פועלים במידה רבה לכאן ולכאן, שכן הטיפול בחלק מהקבוצות החל בשנת 2018 והסתיים בשנת 2019, ובמקרים אחרים החל ב-2019 והסתיים ב-2020).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

45. עם זאת, העוררת לא הפריכה את החשש השני שהעלתה המשיבה – העובדה שמדובר בבעלי שליטה, והחשש שבסיס השכר שלפיו נערך החישוב אינו ריאלי. העוררת הבהירה כי מדובר בשני עובדים, ששכרם הכולל בשנת 2019 עמד על 570,124 ש"ח, קרי – שכר של 47,510 ש"ח ברוטו לחודש (או 23,755 ש"ל לכל אחד).

46. בפסיקות קודמות של ועדת הערר נדון בהרחבה הקושי הגלום בהסתמכות על נתוני השכר של בעלי השליטה בחברה לצורך הערכת ההוצאות הקבועות שלה. ככלל, בחברה פרטית, כאשר בעל השליטה משמש גם כעובד בחברה, ישנו טשטוש מובנה בין השכר הריאלי ובין מרכיב הרווח. בעל השליטה יכול לפעול לכך שרווחי החברה יוזרמו לכיסו הן באמצעות משכורת והן באמצעות חלוקת דיבידנד. במקרים שבהם משכורת בעל השליטה היא גבוהה, כבענייננו, ניתן להניח שחלק ניכר ממנה הוא למעשה בגדר חלוקת רווחים של החברה, ולא חלק מההוצאות העסקיות הריאליות שלה (ראו עניין **בייבל לנד**, פסקה 27 ואילך).

47. על רקע זה, ולנוכח האפשרות לקבל מענק בעלי שליטה, הנטיה היא ככלל להימנע מהכרה בהוצאות שכר של בעל שליטה כהוצאה קבועה, למעט מקרים חריגים (וראו ערר 1629-21 מ.ג.ב **שרותי ניקיון בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 8.12.2021; ערר 1089-21 ל. לייב **פרויקטים בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 10.9.2021; ערר 1607-21 **רפול גבאלי נ' רשות המסים**, ניתן ביום 2.11.2021; ערר 1881-21 **טאהא סודקי – קייטרינג רסיטל נ' רשות המסים**, ניתן ביום 21.3.2022; עניין **בייבל לנד**).

48. ענייננו שונה מעניינן של מרבית הפסיקות שהוזכרו בפסקה הקודמת – ראשית, העוררת מבקשת להכיר בהוצאות שכר של שנת 2019 כהוצאות קבועות, כיוון שהן ירדן לטמיון (ולא בהוצאות של שנת 2020); שנית, מנהלי העוררת קיבלו מענק בעלי שליטה המתייחס רק למחצית השכר שלהם בשנת 2019. לכן לטעמנו, מקרה זה נמנה על החריגים שבהם יש הצדקה להכיר בהוצאות שכר של בעלי השליטה. יחד עם זאת, טענת העוררת מתייחסת לשכר בסיסי גבוה מאוד. העוררת לא התייחסה בתגובותיה להיותם של המנהלים בעלי השליטה, אף שסוגיה זו הועלתה על ידי המשיבה פעם אחר פעם. בנסיבות אלו, לא ניתן להפריך את החשש שהשכר הגבוה – 47,510 ₪ ברוטו לחודש לשני עובדים בלבד, בכירים ומנוסים ככל שיהיו – אינו מהווה הוצאה קבועה ריאלית. אילו העוררת הייתה מעסיקה מנהלים שכירים, שאינם בעלי שליטה בחברה, ספק אם זו הייתה רמת השכר הסבירה והמתבקשת.

49. נעיר כי העוררת לא הסבירה בבירור מהי פעילותם של שני העובדים בחברה, ואם אכן נדרשת עבודה של שני עובדים – או שחלוקת השכר הגבוה בין שני בני הזוג היא פועל יוצא של שליטתם המשותפת בחברה. לשלמות התמונה נציין כי החברה פועלת בשולי רווח נמוכים ואינה מחלקת דיבידנדים, כך שלא מן הנמנע שהשכר הגבוה מהווה תחליף לגיטימי לחלוקת רווחי החברה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

50. מובן כי אין בידינו אפשרות להעריך באופן מדויק מהן עלויות השכר הריאלי בעסק אילולי היה מנוהל על ידי בעלי השליטה – מדובר בשאלה תיאורטית, וספק אם ניתן להגיע להערכה מדויקת. בנסיבות שנוצרו, ראינו לנכון לערוך אומדן חלופי, ולהפחית את בסיס התחשיב במחצית – לטעמנו מדובר באומדן הוגן העשוי לשקף באופן ראוי את נטל השכר בעסק מסוג זה.

51. כאמור, מקובל עלינו האומדן שערכה העוררת ולפיו מחצית מהעבודה של שנת 2019 ירדה לטמיון, אלא שאנו סבורים כי יש לראות רק מחצית השכר כשכר ריאלי, ולפיכך יש לראות רבע מהשכר של שנת 2019 כהוצאה שירדה לטמיון. המשמעות היא שיש להוסיף להוצאותיה הקבועות סך של 142,531 ש"ח (רבע מהשכר ברוטו ללא נלוות סוציאליות והפרשות לפיצויים).

ב. הוצאות בגין שיפוץ שירדו לטמיון

52. הוצאות השיפוץ שנטענו על ידי העוררת הן בסך כולל של 15,785 ש"ח, שבוצעו בשנת 2019. כפי שהוסבר, מדובר בהוצאות אירוח (כגון בתי מלון ומסעדות) של מתנדבים שהגיעו מהודו ועבדו יחד עם קבלן מקומי במסגרת שיפוץ באתר הבוהרה באשקלון. העוררת טענה כי השיפוץ נועד להרחבת האתר, וזאת כהכנה לביקור של הסולטן שתוכנן לשנת 2020, וכיוון שהביקור לא יצא אל הפועל לבסוף – הרי שהוצאות אלו לא שימשו לייצור הכנסה ויש לראות בהן כהוצאות שירדו לטמיון. מנגד, המשיבה הדגישה כי מדובר בהוצאה חד פעמית, שלא ניתן לומר כי היא ירדה לטמיון.

53. בעניין זה, עמדתנו כעמדת המשיבה. אין מחלוקת על כך שהוצאת שיפוץ היא הוצאה חד פעמית ולא קבועה. ההנחה המתבקשת היא כי שיפוץ באתר אסטרטגי לפעילות החברה כמו האתר המקודש לקבוצת הבוהרה מועיל לפעילותה השוטפת והמתמשכת של החברה. גם אם נקבל את הטענה שהשיפוץ נערך כהכנה לביקור ספציפי של הסולטן ולקראתו, עדיין קשה לקבל את הטענה שהשיפוץ ירד לטמיון – אחרי הכל, מדובר בנכס שעומד על תילו וההשקעה בו עומדת בעינה. גם אם ביקור הסולטן נדחה למועד לא ידוע, שיפוץ הנכס מסייע לעוררת בארגון קבוצות תיירות נוספות בעתיד, ומן הסתם, יסייע לעוררת בביקור עתידי של הסולטן, אם וככל שייערך. לצורך הקביעה כי הוצאת שיפוץ היא הוצאה שירדה לטמיון, מוטל על העוררת נטל ראיתי כבד במיוחד, והיא לא עמדה בנטל המוטל עליה. העוררת טענה בדיון כי לא מדובר ב"שיפוץ", אלא ב"תיקון", שמטרתו שמירה על הקיים בלבד – אולם ספק בעינינו אם יש להבדל זה משמעות לענייננו, שעה שהעבודות עומדות בעינין ומשרתות את מטרותיה העסקיות של העוררת, יהיה כינויין אשר יהיה.



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

סיכום

54. הלכה למעשה, סך ההוצאות הקבועות השנתיות של העוררת מסתכם ב-212,307 ש"ח. בפנינו עררים של העוררת ל-6 תקופות זכאות (היינו ל-12 חודשים), ולפיכך העררים מתקבלים באופן חלקי כך שזכאותה הכוללת של העוררת למענקים תעמוד על סכום זה.

55. למען הסדר הטוב, ועל מנת שניתן יהיה לחשב באופן מדויק את זכאות העוררת למענק גגיעה ממושכת, אנו קובעים כי הסכום האמור יחולק בין תקופות הזכאות הנדונות כדלהלן:

א. בתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 – כיוון שהעוררת זוכתה על ידי המשיבה בסכום גבוה מסכום ההוצאות הקבועות הדו-חודשי הנגזר מהחלטתנו, אנו דוחים את הערר לתקופה זו, וגובה המענק יהיה בגובה הסכום שאושר (71,433 ש"ח).

ב. ביתר תקופות הזכאות – הערר מתקבל באופן חלקי ויאושרו לעוררת מענקים בגובה של 28,174.80 ש"ח בכל תקופת זכאות (הן בתקופות שאושרו מענקים בסכומים נמוכים יותר והן בתקופות שבהן לא אושר מענק כלל), ובסה"כ 140,874 ש"ח (28,174.80 ש"ח X 5 תקופות)

56. לצד זאת, במסגרת פסיקת הוצאות הצדדים בהליך, ראינו לנכון להעיר על התנהלות המשיבה. במהלך הדיון הביעה המשיבה נכונות לבחון את הוצאות השכר של העוררת, על פי אסמכתאות שיוצגו, ואולם לאחר מכן שבה המשיבה ודחתה את עמדת העוררת בטענה שלא הוצגו די אסמכתאות. בחלוף למעלה משלושה חודשים ממועד הדיון, ולאחר שהעוררת הציגה אסמכתאות למכביר, שבה המשיבה וטענה כי אין להכיר בהוצאות השכר של העוררת כלל. המשיבה העלתה אמנם הצעת פשרה, לפנים משורת הדין בלבד, אולם אלו לא הועילו לסיום הערר בהסכמה. אמנם, נציין כי הצעת הפשרה שהעלתה המשיבה הייתה גבוהה יותר מזו שהגענו אליה במסגרת החלטה זו. עוד יש לציין כי בהליך הקודם עלו ספקות בשאלה האם העוררת משכה את ההשגה שהוגשה בשלב קודם, והעוררת למעשה נהנתה מן הספק. במכלול השיקולים, ראינו לנכון לחייב את המשיבה בהוצאות העוררת בסכום נמוך של 2,500 ש"ח בלבד.

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

ניתנה היום, כ"ד תשרי תשפ"ג, 19/10/2022, בהעדר הצדדים.

1407-22, 1406-22, 1405-22, 1404-22, 1403-22, 1402-22



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

צבי פרלמוטר, רו"ח
נציג ציבור

ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה