



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1832-21
ערר 2340-21
ערר 1783-22

לפני כבוד חברי הוועדה:
סילס מורן, עו"ד - יו"ר
ברוך ברוכי, רו"ח - חבר

ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שרותי רפואה
ע"י ב"כ עו"ד מיכל פוירשטיין ריינפלד

העוררת:
בע"מ מס' 512769613

נ ג ד

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

המשיבה:

החלטה

בפנינו שלושה עררים שהוגשו על החלטות המשיבה בהשגות בגין שלוש תקופות זכאות בהן החליטה המשיבה לסטות מנוסחת החישוב הקבועה בחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), תש"ף-2020 (להלן: "החוק" או "חוק הסיוע הכלכלי") וקבעה את גובה המענקים לפי חישוב ההוצאות הקבועות של העוררת.

האם סטייה מהנוסחה וקביעת המענק בגובה ההוצאות הקבועות הייתה סבירה בענייננו? מה נחשב כהוצאה קבועה וכיצד יש לפרש את המונח הוצאה קבועה לפי החוק – אלה עיקר השאלות העולות בענייננו.

בנוסף, ועל אף שהמשיבה זנחה טענה זו בהליכים שבפנינו, נדון גם בנושא חישוב הוצאות שכר נחסכות לפי הוראות החוק, לפי הוראת הביצוע ולפי המלצת רשות המסים.

מבוא

1. העוררת, ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה היא חברה שהוקמה בשנת 1999 ועיסוקה אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה. לקוחותיה העיקריים הם מוסדות חינוך, תנועות נוער ועמותות המונחות על ידי משרד החינוך. מחזוריה של העוררת עולים על 1.5 מיליון ש"ח.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

2. העוררת הגישה ערר על החלטות המשיבה בהשגה בגין 3 תקופות זכאות לפי החוק. ערר 1832-21 הוגש על תקופת זכאות **ספטמבר-אוקטובר 2020** (להלן: "**מענק ספטמבר אוקטובר**"); ערר 2340-21 הוגש על תקופת זכאות **נובמבר-דצמבר 2020** (להלן: "**מענק נובמבר-דצמבר**") וערר 1783-22 הוגש על תקופת זכאות **ינואר-פברואר 2021** (להלן: "**מענק ינואר-פברואר**").

3. יוער, כי עובר להגשת העררים שבפנינו נדון עניינה של העוררת גם ביחס לתקופות זכאות קודמות- ערר 1060-21 בגין תקופת זכאות מאי-יוני 2020 וערר 1192-21 בגין תקופת זכאות יולי אוגוסט 2020. על החלטת הוועדה בערר 1060-21 הגישה העוררת ערעור לבית המשפט המחוזי (בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים) ערעור זה נדון במסגרת עמ"נ (חיפה) 27710-06-21 **ב.ג. בטחון נגד רשות המסים** (להלן: "**פסה"ד המחוזי בערעור**"), פסק דין ניתן ביום 3.1.22. מיד לאחר הגשת הערעור לבית המשפט המחוזי הגישה העוררת את הערר 1192-21 ובדיון שקיימנו הוועדה הציעה לצדדים שתוצאת הערעור בבית המשפט המחוזי תחול על כל תקופות הזכאות הבאות. הוועדה סברה שהצדדים הסכימו לתוצאה זו (החלטה מיום 14.7.21 בערר 1192-21). דא עקא, שלאחר פרסום ההחלטה הגישה העוררת בקשה לתיקון פרוטוקול (להלן: "**הבקשה לתיקון פרוטוקול**") וביקשה לתקן את הפרוטוקול כך שיצוין שהסכמתה ניתנה רק ביחס לתקופות הזכאות יולי-אוגוסט 2020 והיא לא הסכימה שההחלטה של ביהמ"ש המחוזי בערעור תחול על כל תקופות הזכאות. בעקבות בקשת העוררת תוקנה החלטת הוועדה ונקבע כי בהסכמת הצדדים החלטת ביהמ"ש המחוזי בערעור תחול רק על התקופות מאי-יוני 2020 ויולי אוגוסט 2020 (החלטה מיום 19.7.21 בערר 1192-21 – ערר יולי אוגוסט).

4. לאור האמור, נדרשנו לדון בעררים שהגישה העוררת על תקופות הזכאות הבאות כאמור בסעיף 2 לעיל.

יובהר כי שלוש שאלות עמדו לערעור בית המשפט המחוזי. האחת- בית המשפט המחוזי קיבל את עמדת הוועדה שלא ניתן היה לקבוע את סכום המענק של העוררת על פי חישוב ההוצאות הקבועות וזאת כי הרשות לא נימקה את החלטתה. השנייה- בעוד הוועדה קבעה שלמשיבה הייתה סמכות לחשב את הוצאות השכר הנחסכות בהשוואה לתקופה המקבילה אשתקד בית המשפט המחוזי פסק כי לאור העובדה שלא ניתנה לעוררת זכות טיעון ביחס לטענת התנודותיות, הרי שהיה לחשב את רכיב הוצאות השכר הנחסכות לפי שלושת החודשים האחרונים שאותו עובד עבד בהם לפני תקופת הזכאות; השאלה השלישית נגעה להתיישנות ההחלטה. בית המשפט המחוזי קבע בבחינת "למעלה מן הצורך" שאיחור במתן ההחלטה בהשגה בעניינה של העוררת מוביל לקבלת הערעור על הסף מחמת התיישנות.

5. בעררים שבפנינו התמקדה המחלוקת בסמכות המשיבה לקבוע את המענקים על בסיס ההוצאות הקבועות של העוררת (וזאת לאחר שהמשיבה נימקה את עמדתה) כאשר הטענה בדבר חישוב הוצאות השכר הנחסכות נזנחה על ידי המשיבה ולא הועלתה בפנינו.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הצדדים הסכימו לדון בשלושת העררים במאוחד. ביום 10.1.22 קיימנו דיון באמצעים אלקטרוניים ולאחריו הגישו הצדדים את סיכום טענותיהם בכתב כאשר האחרון שבהם הוגש ביום 28.4.22. ביום 21.6.22 ביקשה העוררת הארכת מועד לצורך הגשת כתב תשובה בערר 1783-22 עד ליום 5.7.22 אך תגובה זו לא הוגשה עד עתה.

העובדות

ערר 1832-21 מענק ספטמבר אוקטובר

6. ביום 27.12.20 הגישה העוררת בקשה למענק לפי החוק בסך של 207,421.95 ש"ח. הבקשה הוגשה לפי הנוסחה הקבועה בחוק כאשר את רכיב "הוצאות השכר הנחסכות" חישבה העוררת לפי הוראת הביצוע שפרסמה רשות המסים ביום 21.8.20 (להלן: "הוראת הביצוע"). כלומר, העוררת חישבה את "סכום השכר הקובע לתקופת הזכאות" באמצעות השוואה להוצאות השכר בתקופה המקבילה בשנת 2019, זאת בניגוד לאופן בו הגישה את הבקשות האחרות, ובסתירה לטענתה בערעור בבית המשפט המחוזי שם טענה נגד החישוב שנעשה שלא לפי לשון החוק ובהתאם להוראת הביצוע.
7. ביום 14.2.21 נדחתה בקשת העוררת למענק ונקבע כי "בהתאם לבדיקה שנעשתה לדיווחי העסקאות וההוצאות בתקופת הזכאות, נמצא כי סכום המענק ששולם עולה על סכום ההוצאות הקבועות בעסק". העוררת התבקשה להחזיר את המקדמה ששולמה לה בשתי פעימות ביום 5.1.21 וביום 20.1.21 בסך של 68,894 ש"ח.
8. ביום 4.3.21 הגישה העוררת השגה קצרה בה טענה שהחוק לא הגדיר את ההוצאות הקבועות. בנוסף, נוסחת קביעת מקדם ההוצאות הקבועות אינה נגזרת קבועות אלא משקפת את המשלים להוצאות השכר שנחסכו והתשומות ביחס למחזור העסקי. לטענת העוררת, גם אם תיגרע את ההוצאות המשתנות שנחסכו ביחס לסך כל ההוצאות עדין יתקבל מספר שהוא גבוה מהותית מהמענקים אותם דרשה העוררת בגין 2020 (1,577,043 ש"ח).
9. ביום 1.6.21 ובטרם ניתנה החלטה בהשגה, הועבר לעוררת תשלום נוסף של 45,929 ש"ח כך שהתקבלו אצל העוררת 114,822.75 ש"ח במצטבר.
10. ביום 3.10.21, משלא התקבלה החלטה בהשגה, הגישה העוררת ערר זה. בהחלטה מיום 3.10.21 התבקשה המשיבה להגיש כתב תשובה עד ליום 3.11.21.
11. ביום 4.11.21 הגישה העוררת בקשה לקבלת הערר על הסף בהעדר תגובה מטעם המשיבה. העוררת טענה כי הגישה את הבקשה לקבלת מענק ספטמבר-אוקטובר 2020 כאשר חישוב הוצאות השכר נעשה אל מול התקופה המקבילה אשתקד – כאמור בהוראת הביצוע שפרסמה המשיבה ולפיכך לא אמורה להתעורר מחלוקת. בנוסף, המשיבה טרם נתנה החלטה בהשגה למרות שהמועד למתן החלטה בהשגה חלף והמשיבה גם לא הביעה עמדתה ביחס לאופן חישוב המענק בחודשים שאינם "חודשי העונה".



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

12. ביום 4.11.21 הגישה המשיבה תגובה לערר ובקשה למחיקתו על הסף. המשיבה טענה כי בבקשה למענק נדחתה בקשת העוררת מהטעם שהמענק חרג מההוצאות הקבועות שהוציאה העוררת בפועל. המשיבה טענה שאינה יכולה לתת החלטה בהשגה משום שסכום המענקים שהתקבלו עד כה אינו חלוט וממתין להכרעת בית המשפט המחוזי בערעור. מאחר שבית המשפט המחוזי עדין לא הכריע לא יכולה המשיבה לדעת בכמה חרג המענק מגובה ההוצאות הקבועות של העוררת. המשיבה הוסיפה וטענה שהערר הוגש בניגוד להוראות החוק הקבועות שערר יוגש על החלטה בהשגה, ובעניינה של העוררת החלטה כזו טרם ניתנה.

13. ביום 9.11.22 ולאחר קבלת תגובת העוררת, דחתה הוועדה את בקשת המשיבה למחיקת הערר על הסף והערנו כי מוטב אילו בקשה זו לא הייתה מוגשת מלכתחילה. בהחלטה נקבע כי:

"לא רק שהמשיבה נוטלת לעצמה חירות ומאחרת במתן החלטה בהשגה בניגוד למועד שנקבע בחוק אלא שהיא אף מגדילה וטוענת שיש לדחות ערר על הסף בשל מחדליה שלה. איננו מקבלים את טענת המשיבה כי מאחר שהמענק שקיבלה העוררת לתקופת הזכאות מאי יוני נמצא בערעור בבית המשפט לעניינים מנהליים ואינו חלוט היא אינה יכולה לתת החלטה בהשגה. החוק קבע תקופות זכאות של חודשיים וסמכותה של המשיבה לבחינת המענקים בהסתכלות שנתית אינה מובנית מאליה. גם אם המשיבה תשכנע בסמכותה לבחון את שנת הזכאות בכללותה, הרי שאין בכך טעם לעיכוב במתן החלטה בהשגה שמועדה נקבע בחוק. המשיבה תגיש לתיק החלטה בהשגה בתוך 7 ימים. הוצאות בגין הגשת הבקשה ישקלו בסיום ההליך".

14. בעקבות החלטת הוועדה נתנה המשיבה החלטה בהשגה ביום 17.11.21. המשיבה קבעה כי:

"מבדיקה אשר נערכה נמצא כי סכום המענק אשר דרש [כך במקור] עבור התקופה 9+10/2020 הוא 207,421 ש"ח כאשר סך התשומות המקוזזות מול מע"מ בתקופה 9+10/2020 הוא 37,587 ש"ח בלבד.

כמו כן, סך המענקים המבוקשים עבור 3/20 עד 12.20 1,577,040 ש"ח כאשר כל התשומות שהחברה קיזזה במהלך התקופה 3/20 עד 12/20 הוא 475,000 ש"ח בלבד.

נציין שההשוואה בוצעה מול כלל התשומות המקוזזות מול מע"מ, קרי תשומות קבועות ומשתנות, והתוצאה הייתה שסכומי המענקים גבוהים במאות אחוזים מסך התשומות המקוזזות מול מע"מ (שהן קבועות ומשתנות)!!!!

בעקבות הפערים המאוד משמעותיים, נערכה בדיקה להוצאות הקבועות של העסק ע"פ מאזן בוחן 2020 תאריך 14.3.21 הדפסה [כך במקור]



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

סך ההוצאות הקבועות לשנת 2020 הוא 588,398 ש"ח וזאת לאחר הכללת כל הוצאות הנהלה וכלליות וכל ההוצאות שבסעיפים של קוד מיון 701 למעט: דלק, קניות, קנסות, מתנות, קבלני משנה, נסיעות וכיבודים.

סך ההוצאות הקבועות לתקופה מ 3/20 ועד 12/20 הוא 490,331 ש"ח.

לחברה אושרו מענקים בסך של 892,071 ש"ח.

לכן בהתאם לסמכות המנהל להתערב בשיעור "מקדם השתתפות בהוצאות הקבועות" החלטתי להקטין את גובה המקדם ל-0%. נציין שמטרת המענק הינה השתתפות בהוצאות קבועות, הרי שהגדלת סכום המענק מעבר להוצאות הקבועות בעסק אינה מקיימת את תכלית החוק

לאור האמור הוחלט לדחות את השגתך."

15. ביום 21.11.21 ולאחר שניתנה החלטה בהשגה הגישה העוררת השלמת טיעון לכתב הערר.
16. באותו יום הגישה המשיבה הודעה כי היא תחיל את החלטת הועדה הקודמת בערר -1060 21 גם על תקופות זכאות נוספות לשנת 2020 – דהיינו חישוב הוצאות השכר יערך לפי המלצת רשות המסים שפורסמה ביום בתאריך 6.10.20 (חישוב על בסיס דומה לחישוב בהוראות הביצוע, תוך שקלול ההפרש בסך הוצאות השכר השנתיות ל-2019). מאחר שהודעה זו הוגשה באופן תלוש מהקשר, התבקשה המשיבה להגיש כתב תשובה שייטן מענה לכל טענות העוררת.
17. ביום 7.11.22 הוגש כתב תשובה וביום 23.12.22 הגיבה העוררת לכתב התשובה.
18. ביום 4.1.22 בעקבות החלטת בית המשפט בערעור בביהמ"ש המחוזי הגישה העוררת בקשה לקבלת הערר על הסף מחמת התיישנות. בנוסף, טענה העוררת שבית המשפט המחוזי דחה את טענת המשיבה כי העוררת היא עסק עונתי ולכן נשמט הבסיס להתערבות המשיבה בשיעור המקדם. העוררת לא ציינה כי היא עצמה הגישה את הבקשה למענק ספטמבר אוקטובר בסתירה גמורה לטענות אותן טענה בערעור בבית המשפט המחוזי ולא הודיעה כי היא מבקשת לתקן את בקשתה כך שתהיה תואמת את עמדתה בערעור שהגישה בהתאם לכלל ההשתק השיפוטי החל עליה (שיפורט בהמשך).
19. ביום 10.1.22 הגישה המשיבה השלמת טיעון לטענת התיישנות ובאותו יום התקיים דיון בערר. לאחר שהתברר כי עד לשלב זה העוררת לא פירטה מהן ההוצאות הקבועות והבלתי נמנעות בהן נשאה, הוחלט כי הצדדים ייפגשו על מנת לדון בנושא ההוצאות הקבועות שהעוררת לא יכלה להימנע מהן וינסו להגיע לפשרה כוללת על כל תקופות המענקים. בהעדר הסכמה התבקשו הצדדים להגיש סיכומים בהם יתייחסו להוצאות הקבועות.
20. ביום 20.2.22 הודיעה המשיבה כי הצדדים לא הצליחו להגיע להסכמות והצדדים הגישו סיכומים.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 21-2340 תקופת זכאות נובמבר-דצמבר 2020 (להלן: "מענק נובמבר דצמבר")

21. ביום 27.1.21 הגישה העוררת בקשה למענק עבור תקופת זכאות נובמבר דצמבר 2020 על סך של 302,476 ש"ח. בבקשה זו חישה העוררת את הוצאות השכר הנחסך שלא לפי הוראת הביצוע אלא על בסיס הטבלה שפרסמה רשות המיסים הכוללת פירוט של העובדים שסיימו את עבודתם/יצאו לחל"ת ושכרם בחודשים דצמבר 2019 וינואר-פברואר 2020.

22. ביום 21.7.21 התקבלה החלטה בבקשה למענק. המשיבה קבעה שסך הוצאות השכר הנחסכות כפי שהוזן בטופס הבקשה נמוך מסך הוצאות השכר הנחסכות כפי שחושב על ידי המערכת. סכום זה תוקן לסכום של 9,569,623 ש"ח וסכום המענק שאושר הוא 153,542 ש"ח.

23. ביום 25.8.21 הגישה העוררת השגה וטענה כי היא זכאית למענק כפי שחושב על ידי סימולטור רשות המיסים בעת הגשת הבקשה וכי פרטי הבקשה למענק מולאו על פי החוק. העוררת חזרה על עמדתה כי הוצאות השכר הנחסך בעניינה הן 6,504,841 ש"ח ולכן היא זכאית למענק בסך 302,476 ש"ח.

24. ביום 10.11.21 ניתנה החלטה בהשגה. המשיבה קבעה כי:

"השכר הנחסך נקבע בהתאם להוראת הביצוע, והוא מתבסס על נתוני נובמבר דצמבר לשנים 2019 ו-2020.

בדיקה נוספת העלתה כי סך המענק הנדרש עבור התקופה 11+12/2020 הוא 302,476 ₪

כאשר סך התשומות המקוזזות מול מע"מ בתקופה 11+12/2020 הוא: 26,029 ₪ בלבד.

כמו כן סך המענקים המבוקשים עבור 3/20 עד 12.2020 הוא 1,577,000 ₪ בלבד.

נציין שההשוואה בוצעה מול כלל התשומות המקוזזות מול מע"מ, קרי תשומות קבועות ומשתנות, והתוצאה הייתה שסכומי המענקים גבוהים במאות אחוזים מסך התשומות המקוזזות מול מע"מ.

בעקבות הפערים המאוד משמעותיים, נערכה בדיקה להוצאות הקבועות של העסק ע"פ מאזן בוחן 2020 תאריך הדפסה 14.3.21.

סך ההוצאות הקבועות לשנת 2020 הוא 588,398 ש"ח וזאת לאחר הכללת כל הוצאות הנהלה וכלליות וכל ההוצאות שבסעיפים של קוד מיון 701 למעט: דלק, קניות, קנסות, מתנות, קבלני משנה, נסיעות וכיבודים.

סך ההוצאות הקבועות לתקופה מ 3/20 ועד 12/20 הוא 490,331 ₪.

לחברה אושרו מענקים בסך של 892,071 ש"ח.

לכן בהתאם לסמכות המנהל להתערב בשיעור "מקדם השתתפות בהוצאות הקבועות" החלטתי להקטין את גובה המקדם ל-0%. נציין שמטרת המענק הינה השתתפות בהוצאות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

קבועות, הרי שהגדלת סכום המענק מעבר להוצאות הקבועות בעסק אינה מקיימת את תכלית החוק

לאור האמור הוחלט לדחות את השגתך."

נציין כבר כאן ונרחיב בהמשך, שהמשיבה טוענת כי השכר הנחסך נקבע בהתאם להוראת הביצוע, אך למעשה חישוב השכר הנחסך בוצע על-פי המלצת רשות המיסים מיום 06.10.20. יש לשער כי בשל חוסר הדיוק העוררת לא הבינה כיצד בוצע החישוב בעניינה.

25. ביום 26.12.21 הגישה העוררת ערר על החלטת המשיבה בהשגה וביקשה הארכת מועד הגשת הערר עד לקבלת החלטה בערר ספטמבר אוקטובר, ולחילופין ביקשה לאחד את העררים. בהסכמת המשיבה ההליכים בשני הדיונים אוחדו על בסיס כתבי הטענות שהוגשו בערר ספטמבר אוקטובר (21-1832).

26. ביום 10.1.22 הגישה העוררת הודעה בה ציינה כי היא תעמוד על כך שפסק דינו של בית המשפט המחוזי ייושם בעניינה – זאת בניגוד לבקשתה לתיקון פרוטוקול בה הבהירה העוררת שהסכמתה הדיונית ניתנה רק ביחס לערר יולי-אוגוסט והיא אינה מסכימה שהחלטת בית המשפט המחוזי תחול על כל תקופות הזכאות.

ערר 1783-22 תקופת זכאות ינואר-פברואר 2021 (להלן: "מענק ינואר פברואר")

27. ביום 22.3.21 הגישה העוררת בקשה לקבלת מענק בסך של 257,093 ש"ח על תקופת הזכאות ינואר-פברואר 2021.

28. ביום 21.7.21 ניתנה החלטת המשיבה בה הוקטן סכום המענק ל- 79,948 ש"ח וזאת משום שסכום "התשומות השוטפות" לשנת 2019 עליו הצהירה העוררת בטופס הבקשה נמוך מסכום התשומות השוטפות המדווחות לרשות המסים ב- 2019 ולכן הסכום תוקן. בנוסף, נקבע כי "סך הוצאות השכר הנחסכות כפי שהוזן בטופס הבקשה נמוך מסך הוצאות השכר הנחסכות כפי שחושב על ידי המערכת. סכום זה תוקן והמענק חושב בהתאם". יוער, כי חישוב הוצאות השכר הנחסכות על ידי רשות המיסים מבוסס על המלצת רשות המיסים מיום 06.10.2020 אך גם כאן המשיבה לא מצאה מקום לציין זאת ולהבהיר את בסיס החישוב.

29. ביום 25.7.21 הגישה העוררת השגה במסגרתה טענה שסכום התשומות שהוזן מדויק ומסתמך על פלט האסנא (פלט הדיווחים למע"מ). ביחס להוצאות השכר שנחסכו טענה העוררת שחישה את הוצאות השכר הנחסכות לפי הוראות החוק העוררת טענה שבהוראת ביצוע של רשות המסים מיום 21.8.20 הוצעה שיטת חישוב נוספת המשווה את דיווחי השכר של החברה לתקופת הבקשה ביחס לתקופת הבסיס אך גם לפי שיטה זו מתקבל סכום שונה מזה שהתקבל בהחלטה בבקשה ולכן לא ברורה דרך החישוב השלישית, "העלומה" לפי העוררת, לפיה חושבו הוצאות השכר הנחסכות. העוררת הוסיפה וטענה כי דרכי החישוב



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

החלופיות נועדו להקל על החישוב ולא להחליף אותו ולכן יש לקבל את חישוב הוצאות השכר שהציגה העוררת ואשר צורפו גם להשגה.

30. ביום 17.3.22 ניתנה החלטת המשיבה בהשגה. נימוק הדחייה התבסס על כך שסך המענקים שכבר אושר לשנת 2021 עולה על סך ההוצאות הקבועות של העוררת ולכן המנהל הקטין את המקדם ל-0%. בסיפא להחלטה צוין שהעוררת דיווחה על סכום שכר נחסכות נמוך ומטעה, כדלקמן:

"העסק הגיש בקשה למענק על סך של 257,093 ש"ח עבור התקופה 1+2/2021 אך סך התשומות אשר קוזז מול מע"מ (קבועות ומשתנות) באותה תקופה הוא 29,517 ש"ח בלבד. העסק הגיש בקשה למענקים ע"ס 1,577,040 ש"ח עבור התקופות מ 3/20 עד 12/2020 אך סך התשומות אשר קוזז מול מע"מ (קבועות ומשתנות) באותה תקופה הוא 475,645 בלבד. ולכן נערכה בדיקה לסך ההוצאות הקבועות של החברה.

על פי מאזן בוחן לחודשים 1-10/2021 אשר תאריך הדפסתו הוא 23/11/2021 סך ההוצאות הקבועות של החברה לכל 10 החודשים ב 2021 הוא 151,147 ש"ח עפ"י הסעיפים: השכרת מבנה, ארנונה, משרדיות, אגרות, ביטוח יונדאי וכל סעיפי רישיון וביטוח.

ולכן סך ההוצאות הקבועות ל 3 התקופות הוא 90,688 ₪.

נציין כי החברה העסיקה ב 1+2/2021 4 עובדים בלבד שהם בעלי מניות.

את הסכום יש לכפול בשיעור ירידת ההכנסות.

נציין כי סך המענקים אשר כבר אושרו עבור החברה עבור 2021 הוא 302,278 ₪.

נציין כי החברה הצהירה בטופס הבקשה על נתון שכר נחסכות נמוך ומטעה.

הודעת קנס גרעון תישלח בנפרד.

לכן המקדם נקבע על 0%.

נציין שמטרת המענק הינה השתתפות בהוצאות קבועות, הרי שהגדלת סכום המענק מעבר להוצאות הקבועות בעסק אינה מקיימת את תכלית החוק.

לאור האמור הוחלט לדחות את השגתך"

31. ביום 1.5.22 הגישה העוררת ערר הנוגע לתקופת הזכאות ינואר – פברואר 2021. העוררת טענה שהחלטת המשיבה בהשגה ניתנה באיחור של 115 ימים ולאחר שפורסם פסק דינו של בית המשפט המחוזי בערעור והמשיבה שינתה את טעמיה ובמקום להתמקד בנימוק הדחייה הראשון, שהתייחס לחישוב הוצאות השכר הנחסכות, המשיבה ביססה את דחיית ההשגה על הנימוק שהמענק חרג מגובה ההוצאות הקבועות בפועל. בעוד שבהחלטה בבקשה נקבע כי היא זכאית למענק בסך של 79,948 ש"ח בהחלטה בהשגה בקשתה למענק נדחתה כליל מטעמים שונים שאינם מתייחסים לנתוני השכר הנחסך אלא מתבססים על



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ההוצאות הקבועות. עוד טענה העוררת כי החלטת המשיבה ניתנה לאחר שהתקיים דיון בבית המשפט המחוזי שם טענה המשיבה שקיים סכום שאינו שנוי במחלוקת לתשלום בסך כולל של 380,000 ש"ח אשר טרם שולם לעוררת.

32. ביום 15.5.22 הגישה המשיבה כתב תשובה. המשיבה ציינה כי ההחלטה בהשגה בערר זה זהה להחלטה בהשגה בעררים 1832-21 ו-21-2340 ולכן ביקשה המשיבה שלא לקיים בערר זה דיון נפרד.

טענות העוררת בעררים

33. העוררת טוענת כי ההחלטה בהשגה של ספטמבר אוקטובר וההחלטה בהשגה של ינואר פברואר ניתנו באיחור והתיישנו ויש לקבל אותן על הסף. סעיף 20(א) לחוק קובע שהחלטה בהשגה "תהיה מנומקת ותינתן תוך 120 ימים".

34. הסיבה לאיחור במתן ההחלטה בהשגה בספטמבר אוקטובר אינה נובעת מעומס אצל המשיבה או חוסר תשומת לב מאחר שהעוררת ביקשה לקבל החלטה בנוגע לחודשים "שאינם חודשי העונה" – לרבות במהלך הדיון בוועדת הערר שהתקיים ביום 14.7.21 בערר 21-1192. האיחור נובע מבחירתה של המשיבה שלא לתת החלטה עד שלא תתקבל החלטה בית המשפט המחוזי.

35. למשיבה אין סמכות לערוך בדיקה שרירותית של ההוצאות הקבועות של העוררת מבלי שנקבעו קריטריונים לסטייה מהנוסחה. בדיקה שרירותית ודקדקנית של ההוצאות הקבועות על פי מאזן בוחן סוטה מתכלית החוק ומהווה חריג לכלל. המשיבה לא הצדיקה את התערבותה דווקא בעניינה של העוררת. התערבותה בשינוי המקדם נעשתה שלא כדין ובצורה מפלה כך שעסקים אשר קיבלו את המענקים כסדרם יכלו לחזור לפעילות לעומת עסקים אחרים אשר נבדקו באופן שרירותי.

36. בדיקת ההוצאות הקבועות של העוררת נעשתה רק בשלב ההשגה, מבלי שהתקיים דיון עם העוררת בעניין ההוצאות המיוחדות שהוציאה ואשר ירדו לטמיון בשל התפשטות המגפה ועיסוקה הייחודי של העוררת, לרבות הוצאות של גיוס עובדים, הכשרתם, ביטולים חוזרים ונשנים של טיולים שבוטלו בתקופות בהן גלי התחלואה עלו, הוצאות מימון, ביטוחים ורכישת תרופות.

37. לטענת העוררת, החוק לא הגדיר מהי הוצאה קבועה והמחוקק יצא מנקודת הנחה שההוצאות הקבועות שונות מעסק לעסק.

38. העוררת סבורה שיש להחיל את העיקרון העולה מהחלטת ועדת הערר בערר 21-1227 מרפז משום שפעילותה הושבתה למשך 20 חודשים מאחר שעיסוקה בתיירות פנים.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

39. אבחנה בין הוצאות מסוג מסוים לבין הוצאות מסוג אחר מנוגדת לתכלית החוק – הוצאה קבועה היא כל הוצאה שלא ניתן היה לחסוך אותה ולא דווקא הוצאה קבועה במובנה "הקלאסי".
40. המשיבה לא הגישה ערעור על החלטת הוועדה בערר 1060-21 ואף טענה בכתב התשובה ובדיון בערר 1192-21 כי יש להחיל את החלטת הוועדה בערר 1060-21 על כל תביעות העוררת כך שרק החישוב של הוצאות השכר הנחסך ישונו ויחושבו לפי הוראת הביצוע.
41. בהתייחס לערר ינואר-פברואר טוענת העוררת כי החלטת המשיבה ניתנה לאחר שהתקיים דיון בבית המשפט המחוזי בערעור שם המשיבה הצהירה כי היא מעכבת גם מענקים שאינם שנויים במחלוקת בסך של 380,000 ש"ח. בעקבות החלטת בית המשפט שילמה המשיבה סכום זה לאלתר וכעת דורשת חלקו חזרה בניגוד להצהרתה בבית המשפט המחוזי.
42. בהתייחס להוצאותיה הקבועות העוררת צירפה העוררת דוח שנתי מבוקר לשנת 2020, מאזני בוחן, חשבוניות בגין קניות של ציוד רפואי, פרסום ושיווק, אגרות, קורסים והשתלמויות, בגדי עבודה, אחזקת מחשב ותוכנה, לוח סילוקין להלוואה שנלקחה ב-2020, טבלת הוצאות קבועות ואסמכתאות שערכה לבקשת המשיבה.

טענות המשיבה

43. בהתייחס לטענת התיישנות ההחלטה בהשגה טענה המשיבה כי בהתאם להלכה שנקבעה בע"מ 1386/04 **המועצה הארצית לתכנון ובנייה ואח'** נגד **עמותת נאות ראש העין** (פורסם בנבו) המועד למתן החלטה בהשגה שצוין בסעיף 20(א) לחוק הוא מועד מנחה בלבד. בהתייחס להחלטת בית המשפט המחוזי בערעור, טענה המשיבה, כי החלטת בית המשפט המחוזי נקבעה באמרת אגב בלבד "בבחינת למעלה מן הצורך". לטענתה, בית המשפט המחוזי העביר ביקורת על כך שוועדת הערר נתנה משקל לטענת העומס שהוטל על רשות המסים מבלי שנמסרו נתונים על העומס. לאור האמור, פירטה המשיבה באופן נרחב את מספר הבקשות בהן נדרשה לטפל במקביל למבצע "שומר חומות" הביטחוני. המשיבה טוענת כי החלטות של ועדת הערר שניתנו לאחר החלטת בית המשפט המחוזי בערעור שמו את הדגש על מידת הפגיעה הכלכלית שנגרמה לעוסק בשל העיכוב במתן החלטה בהשגה וכי יש לשקול את האיחור ביחד עם כלל השיקולים לחיוב בהוצאות.
44. לטענת המשיבה, לעוררת לא נגרם נזק מהעיכוב במתן החלטה בבקשתה. בהתייחס לערר ספטמבר-אוקטובר שולמו לעוררת מקדמות בהתייחס לערר ינואר-פברואר הרי שכבר ביום 24.7.21 אושר לה מענק של 79,948 ש"ח ורק בהשגה נדרשה להחזיר את התשלום.
45. האיחור במתן החלטות בהשגות בעניינה של העוררת נבע הן מהעומס הכללי והן בשל קושי ספציפי שקשור בנסיבותיה של העוררת. לטענת המשיבה, מאחר שהיא קבעה שיש לקבוע את המענק של העוררת על בסיס ההוצאות הקבועות שהוציאה בפועל, המשיבה לא



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

יכלה לתת החלטה עד אשר התפרסם פסק הדין בערעור. רק לאחר קבלת פסק הדין בערעור ידעה המשיבה לחשב את היתרה שמגיעה לעוררת.

46. המשיבה טוענת כי בעניינה של העוררת היו שתי הצדקות לבחינת ההוצאות הקבועות.

א. התגלה פער קיצוני ומופרז בין סכום המענק שהתבקש בבקשה ובין התשומות שדווחו למע"מ באותה תקופה ומופיעות בפלט האסנא של העוררת. בהתייחס לערר ספטמבר – אוקטובר: נדרש סכום של 207,421 ש"ח כאשר התשומות המדווחות למע"מ באותם חודשים היו רק 37,587 ש"ח. בהתייחס לערר נובמבר-דצמבר: נדרש סכום של 302,476 ש"ח כאשר התשומות המדווחות למע"מ באותם חודשים היו רק 26,029 ש"ח. כאשר התשומות המדווחות נמוכות במאות אחוזים מסכום המענק המבוקש נדלק זרקור אדום המחייב בדיקה פרטנית.

ב. לטענת המשיבה, אינדיקציה נוספת לבחינת ההוצאות הקבועות היא שבעסק שחוה ירידת מחזורים מעל 80% "ירידת המחזורים משפיעה באופן קיצוני על הנוסח, ולעיתים גורמת לעיוות התוצאה" (פסקה 14 לכתב התשובה בערר 22-1783).

47. בהתייחס לחישוב ההוצאות הקבועות בעניינה של העוררת, טוענת המשיבה, שהצדדים ניהלו דיון מקיף באמצעות החלפת תכתובות בעניין ההוצאות הקבועות של העוררת לאחר הגשת העררים, אולם העוררת נמנעה מלחשב את ההוצאות הקבועות שלה. המשיבה חישה את ההוצאות הקבועות של העוררת לפי הדוח המבוקר לשנת 2020 ובאמצעות המאזן הלא מבוקר לשנת 2021.

לעניין הוצאות השכר- המשיבה טוענת שלא מדובר בהוצאה קבועה. לטענתה, העוררת צמצמה את העסקת העובדים בהתאם לירידה בהיקף פעילותה. לכן, מדובר בהוצאה משתנה אותה צמצמה העוררת בהתאם לירידה בפעילות.

ביחס לערר ינואר-פברואר המשיבה טוענת שהעוררת העסיקה רק 4 עובדים שהם בעלי המניות שכירים בעלי שליטה.

בנוסף לכך לא הוכרו כהוצאות קבועות גם הוצאות של נסיעות, משלוחים, לינות, כיבודים, מתנות, תרומות, קנסות, הרכיבים המשתנים בהוצאת הרכב והוצאות פחת. פחת אינו הוצאה קבועה משום שהוא ביטוי מאזני לרכישת רכוש קבוע בעבר.

המשיבה הכירה בהוצאות קבועות של: אחזקת רכב, דואר וטלפון, משרדיות ואחזקה, מסים ואגרות, שירותים מקצועיים, דמי שכירות וביטוחים.

בנוסף, לפני משורת הדין, הכירה המשיבה גם בהוצאות שירדו לטמיון בשנת 2019. המשיבה טוענת שלאחר בירור עם מנהלת החשבונות של העוררת, ובהתבסס על כרטיסות תומכות ובשים לב להכנסות שהפיקה העוררת הסכימה להכיר בהוצאות רכישת ציוד רפואי מתכלה- במלואן, הוצאות קורסים והשתלמויות- הוכרו בשיעור של 25%, לאור כך



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שתהליך הגיוס אורך 3 חודשים, הרי שהכשרות שבוצעו ברבעון האחרון של שנת 2019 הוכרו כהוצאות שירדו לטמיון וזאת למרות הפעילות העסקית שהייתה בשנת 2020; ביגוד- בשל העובדה שהעוררת טענה שהביגוד שסיפקה לעובדים לא חזר אליה הסכימה המשיבה להכיר ב- 25% מהוצאות הביגוד כהוצאה שירדה לטמיון.

48. לסיכום, קבעה המשיבה שבכל תקופות הזכאות (בשנים 2020 ו- 2021) הוציאה העוררת הוצאות קבועות והוצאות שירדו לטמיון בסך של 831,730 ש"ח לפי החישוב הבא:
סה"כ הוצאות שירדו לטמיון בשנת 2019- 231,601 ש"ח.

סה"כ הוצאות קבועות והוצאות שירדו לטמיון בחודשים מרץ-דצמבר 2020 – 372,434 ש"ח.

בסה"כ- 604,035 ש"ח לשנת 2020 לעומת מענקים שהתבקשו לשנת 2020 בסך של 1,577,043 ש"ח.

בהתייחס לשנת 2021 טענה המשיבה כי סה"כ הוצאות קבועות והוצאות שירדו לטמיון בשנת 2021 (חצי ראשון) 227,695 ש"ח.

לטענת המשיבה, פער כזה הוא פער קיצוני ומופרז בין המענקים שהתבקשו ובין ההוצאות הקבועות וההוצאות שירדו לטמיון ומהווה סיבה והצדקה נוספת להתערבות בשינוי המקדם.

49. בהתייחס להוצאות שירדו לטמיון, המשיבה הדגישה כי לשיטתה אין מדובר בהוצאות קבועות ורק בענף של תיירות פנים היא הסכימה להכיר בהוצאות אלו בשים לב לאופי הפעילות המיוחד של ענף זה אשר נושא בעלויות ארגון עוד לפני שהתיירים מגיעים לארץ וללא קורלציה למועד ההכנסות. אצל העוררת, לעומת זאת, ההוצאות הן בקשר ישיר עם ההכנסות משום שהעוררת מספקת שירות קצר מועד בן מספר שעות לטיולים של משרד החינוך.

50. בהתייחס לכך שהמשיבה הודיעה בבית המשפט המחוזי כי קיים סכום של 380,000 ש"ח שאינו שנוי במחלוקת הסבירה המשיבה כי סכום זה התייחס לתקופת המענקים ינואר- אפריל 2021, שנכון לאותה עת טרם ניתנה בהם החלטה בהשגה וניכר שהמחלוקת הייתה לגבי אופן חישוב הוצאות השכר הנחסכות. ואולם, משניתנה החלטה בהשגה ביחס לינואר- פברואר – בה נימוק הדחייה התבסס על נימוק שונה (הוצאות קבועות בפועל)- עולה כי עדין קיימת מחלוקת ביחס לסכום זה.

דיון והכרעה

הוצאות קבועות

51. חוק הסיוע הכלכלי קובע מנגנון לחלוקת מענקים לעסקים שנפגעו בתקופת הקורונה. המטרות הכלליות בחקיקת החוק הובהרו בדברי ההסבר להצעת החוק, בחלק הכלכלי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

המתייחס לתכנית בכללותה ונקבע שמטרת חקיקתה של התוכנית הכלכלית נועדה: "להתמודדות עם המשבר בארבעה רבדים מרכזיים: מתן מענה מידי למשרדי הממשלה, פריסת רשת ביטחון סוציאלית, הבטחת המשכיות עסקית והאצת המשק" (עמ' 432).

52. לצורך הבטחת המשכיות העסקית והאצת המשק נקבע בסעיף 8 לחוק כי:

"עוסק זכאי למענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה [...]."

בדברי ההסבר לחוק הוסבר הצורך במתן המענקים כך: (חוברת ה"ח ממשלה 1341 מיום 14.7.20 בעמ' 453. ההדגשות הוספו):

"...עסקים שפעילותם נפגעה כאמור יכולים לצמצם את הוצאותיהם המשתנות כגון רכישות מספקים ותשלומי שכר, אולם יש הוצאות שאין ביכולתם להימנע מהן ובהן תשלומי שכירות, הוצאות ביטוח, חשבונות חשמל, מים וכדומה.

... בשעת משבר זו נדרשים העסקים לשלם את הוצאותיהם הקבועות, אף אם אין להם כל הכנסה. מוצע ליתן מענק לעסקים, אשר להם כושר השרידות נמוך מלכתחילה, על מנת שיסייע להם בתשלום ההוצאות הקבועות."

53. גובה המענק נקבע על פי נוסחה שנקבעה בחוק. בעסקים שמחזור הכנסתם השנתי עולה על 300 אלפי ש"ח, אחד המרכיבים בחישוב המענק הוא "מקדם השתתפות בהוצאות קבועות" (המוגדר בסעיף ההגדרות לחוק). לעסקים בעלי מחזור שנתי העולה על 300 אלפי ש"ח ואינו עולה על 1.5 מיליוני ש"ח, המקדם הינו קבוע ועומד על 0.3, ולעסקים בעלי מחזור שנתי העולה על 1.5 מיליוני ש"ח, ה"מקדם" נקבע על פי נוסחה שבבסיסה המשלים של היחס בין התשומות בעסק לבין מחזור ההכנסות שלו, לפי דיווחי המע"מ בשנת 2019 ויחס החיסכון בפועל בשכר מתוך המחזור המדווח ב-2019, כאשר ערך המקדם הוגבל לשיעור של 0.3 (ולשיעור שונה בעסקים שעוסקים במסחר בדלק או ביהלומים). בנוסף, בהתאם לסעיף 8 לחוק, גובה המענק בפועל נקבע לפי הכפלת ערך המקדם במקדם נוסף, שנע בין 0.1 לבין 0.5 (לפי שיעור ירידת המחזורים בעסק), והמענק בפועל מחושב לפי הכפלת התוצאה הקודמת במחזור ההכנסות בתקופת הבסיס. (ערר 1750-21 אינקוגניטו מוסיקה (2002) בע"מ נגד רשות המסים (פסקאות 24 - 25, פורסם באתר הוועדה. החלטה מיום 13.2.22, להלן: "אינקוגניטו")

54. התוצאה המתקבלת מהנוסחה אמורה לשקף את שיעור ההוצאות הקבועות הבלתי נחסכות בעסק נורמטיבי וזאת מבלי שיהיה צורך לדקדק בשאלה מהן הוצאותיו הקבועות של כל עסק ולבדוק אותן באופן פרטני. בערר 1060-21 ב.ג. בטחון נגד רשות המסים (פורסם באתר הוועדה. החלטה מיום 28/04/2021 להלן: "ערר ב.ג. בטחון") הסברנו כי בשל הצורך בתשלום מהיר ויעיל של המענקים "הנוסחה קובעת רכיב קבוע אשר ברף העליון שלו לפי מקדם קבועות מקסימלי של 0.3 כפול מקדם מחזור מקסימלי של 0.5 (לירידת מחזור של



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

למעלה מ-80%) ישקף כ-15% מהמחזור. רכיב קבוע זה הוא שהוגדר כרכיב אשר משקף את גובה ההוצאות הקבועות הבלתי נחסכות בעסק נורמטיבי".

55. בענייננו, המשיבה סטתה מהנוסחה הקבועה בחוק, וקבעה את גובה המענק על בסיס חישוב פרטני של ההוצאות הקבועות של העוררת בטענה שהמענק שהתקבל על פי הנוסחה גבוה לעין שיעור מההוצאות הקבועות שהוציאה העוררת בפועל – וחרג מתכליתו. העוררת מתנגדת לבדיקת הוצאותיה הקבועות בפועל וטוענת כי תכלית המענק רחבה יותר מתשלום ההוצאות הקבועות בפועל ויש לדבוק בתוצאה המתקבלת מהצבת הנתונים בנוסחה שנקבעה. לפיכך, לצורך הכרעה ועל מנת לקבוע אם המענק חרג מתכליתו – כטענת המשיבה – יש ראשית לבחון את תכליות המענק ולהבין מה אמורה לשקף התוצאה המתקבלת מהנוסחה.

נקדים את המאוחר ונציין, כי לטעמנו, התוצאה המתקבלת מהפעלת הנוסחה אינה אמורה לשקף רק הוצאות קבועות מובהקות ולכן אין להגביל את פרשות תכלית החוק ולצמצם אותה כעמדת המשיבה. באותה נשימה גם נעיר, כי אין בעמדה המוצגת כאן כדי לחדש וזאת משום ששאלות אלו כבר הוכרעו על ידי ועדות הערר – בהחלטות חלוטות, אשר המשיבה לא הגישה עליהן ערעור.

ראו למשל – ערר 1060-21 ב.ג. בטחון; ערר אינקוגניטו, ערר 1031-21 אי איי סי איי אייזנברג אגר. קומפני ישראל בע"מ נגד רשות המסים, החלטה מיום 21.6.21, (להלן: "אייזנברג"); ערר 1137-21 מ. מוסיקה פלוס בע"מ נ' רשות המסים ניתן ביום 12.7.2021 (להלן: "מוסיקה פלוס"); ערר 1227-21 מרפז – סחר ותעשיות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 3.10.2021 (להלן: "מרפז"), ערר 1119-21 חולון סנטר השקעות בע"מ נגד רשות המסים החלטה מיום 17.8.2021 (להלן: "חולון סנטר");

56. באשר לתכלית החוק, נקבע כי התכלית אינה מוגבלת בסיוע במימון ההוצאות הקבועות שאין ביכולת העסק להימנע מהן. בעניין אינקוגניטו הודגשו שלוש תכליות מרכזיות העומדות בבסיס החוק ונקבע כי תכלית החוק משולבת (פסקה 35):

"שלושה שיקולי יסוד עומדים אפוא ביסוד חקיקת המענקים: (א) האצת המשק והבטחת ההמשכיות העסקית; (ב) השתתפות בהוצאות הקבועות; (ג) פשטות ויעילות המנגנון. התכלית של המענק היא משולבת – מטרת העל של המענק, ברמה המאקרו כלכלית, היא לסייע בהאצת המשק ולהבטיח את המשכיות העסקית בעסקים שנפגעו."

57. בשים לב לתכליתו המשולבת של החוק, נקבע בעניין אינקוגניטו כי יש להתייחס אל המונח "הוצאות קבועות" בפרשנות רחבה ולכלול בתוכו גם הוצאות שהעסק לא יכול היה להימנע מהן והוצאות נוספות, כגון הוצאות שירדו לטמיון אשר הנהו טרום תקופת הזכאות. בנוסף, "לא מן הנמנע שגם פיצוי בגין אובדן הכנסות היא מטרה של החוק ולכל הפחות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מטרה משנית" (אינקוגניטו, פסקה 43) ובערר אייזנברג נקבע כי: "סיווג פשטני שמוציא מגדר החישוב הוצאות שנועדו לייצור הכנסה, עלול להביא לתוצאה אבסורדית שמחטיאה את תכלית המענק" (פסקה 25).

58. פרשנות המושג "הוצאות קבועות" בפרשנות רחבה כפי שפורש באינקוגניטו ובאייזנברג מקובלת עלינו ועולה בקנה אחד עם תכלית החוק ואופן ניסוחו. אמנם החוק קבע בכותרת החוק כי מדובר במענק השתתפות בהוצאות קבועות, אך החוק לא הגדיר מה ייחשב כהוצאה קבועה וההתייחסות היחידה למונח זה בחוק היא בתיבה: "מקדם הוצאות קבועות" אשר נקבע בהתאם לנוסחה. מעבר לכך, בחינת הנוסחה מגלה שהיא בנויה כך שערך המקדם אינו משקף את ההוצאות ואף להיפך: "מדובר בנוסחה המבוססת על יחס בין ההוצאות לבין ההכנסות; הגדלת רכיב ההוצאות מצמצמת את הפער בין ההוצאות להכנסות, ומקטינה את הערך המוסף. אשר על כן, באופן כמעט אבסורדי, התמונה בפועל היא הפוכה – הערך המוסף של העסק עולה ככל שיש לו פחות הוצאות, ולכן, לא רק שערך המקדם אינו קשור לגובה ההוצאות הקבועות, אלא להיפך – ערך המקדם יורד ככל שיש לעסק יותר הוצאות" (ערר אינקוגניטו פסקה 28). הנה כי כן, הנוסחה עצמה – באופן בנייתה – לא נועדה לשקף רק הוצאות קבועות קלאסיות.

59. פרשנות זו נלמדת גם ממשפט משווה ואופן התייחסותן של מדינות אחרות לנושא המענקים. ישנן מדינות בהן נקבעה רשימה סגורה של הוצאות אשר המענק כיסה באופן חלקי או מלא. באוסטריה, למשל, אשר השתמשה ברשימה סגורה, נכללה ברשימת ההוצאות הקבועות גם ירידת ערך מלאי אשר התרחשה בתקופת הקורונה, זוהי כמובן אינה הוצאה קבועה קלאסית אך עדיין נלקחה בחשבון במסגרת מענק הוצאות קבועות. (ראו COVID-19 EU PolicyWatch Database of national-level responses מתוך אתר האינטרנט <https://www.eurofound.europa.eu> וראו גם סקירת משפט משווה באינקוגניטו).

60. לא זו אף זו. קביעת ההוצאות הקבועות של העסק אינה פשוטה עם פתרון בינארי. גם לא מדובר "ברשימת מכולת" של הוצאות שניתן לסכום אותן באופן טכני, אלא שמדובר בשאלה שבעובדה אשר מצריכה חקירה ובדיקה מעמיקה של הפעילות העסקית. כאמור, המונח "הוצאות קבועות" אינו מוגדר בחוק וגם התקינה החשבונאית אינה נדרשת לשאלה מהי הוצאה קבועה ומהי הוצאה משתנה. התקינה החשבונאית בעניין הצגת דוחות כספיים (IAS 1, תקן 34) מתייחסת לסיווג ההוצאות בדוח רווח והפסד על פי מאפיין הפעילות של ההוצאה – עלות המכר, הוצאות שיווק ומכירה, הוצאות הנהלה וכלליות וכו'. מקובל כי עלות המכר מאופיינת כעלות משתנה ואילו הוצאות הנהלה והכלליות מאופיינות כהוצאות קבועות. עם זאת, סיווג זה אינו מוחלט וקטגורי וחלק מההוצאות המסווגות כעלות המכר עשויות להיות הוצאות קבועות ולהיפך. ככלל, 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



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ופעילותו. למשל- הוצאת שכירות, אשר באופן רגיל תאופיין כהוצאה קבועה, עשויה להיחשב גם הוצאה משתנה בסוג עסק שמפיק אירועים ושוכר אולמות לצורך האירועים שהוזמנו. בפועל, לא תמיד אפשר למיין את ההוצאות התפעוליות באופן דיכוטומי בין הוצאות קבועות להוצאות משתנות. כמו כן, ההוצאה יכולה להיות משתנה עד להיקף ייצור מסוים אך קבועה מהיקף ייצור אחר, ולמעשה בכל הוצאה יכולים להיות מרכיבים של הוצאה קבועה ומרכיבים של הוצאה משתנה. לכן, ובהינתן שאופי הוצאה מסוימת נתון לפרשנות, היכולת להגיע לחישוב מדויק של הוצאות קבועות, מבלי שתתעורר על כך מחלוקת, אינה ריאלית ויש להניח שברור הוצאותיו הקבועות של העסק יוביל לעיכוב משמעותי בחלוקת המענקים.

61. כאמור, בשים לב למורכבות הבדיקה, ועל אף שכותרת החוק היא "השתתפות בהוצאות קבועות" נקבעה בחוק נוסחה כללית ונורמטיבית שאמורה הייתה לשקף את מידת הפגיעה וזאת במקום קביעת מנגנון לברור ההוצאות הקבועות בכל עסק. העובדה שהחוק לא קבע מנגנון לברור שאלה עובדתית זו מחזקת את המסקנה שהמחוקק לא כיוון לבדיקת הוצאות קבועות ספציפיות, ובכוונת מכוון ועל מנת להבטיח ודאות ופשטות, נקבע מנגנון של נוסחה לתשלום מענק שמטרתו לסייע לעסקים שפעילותם נפגעה בשל מגפת הקורונה להמשיך ולשרוד עד יעבור זעם.

וראו דברי נציג משרד האוצר בפרוטוקול דיון ועדת הכספים מיום 21.7.2020, עמ' 16:

"אסף וסרצוג: בתוך מנגנון ההוצאות הקבועות מגולמות הוצאות קבועות של עסק. אנחנו לא אומרים: על ביטוח תקבל כך, על שכירות תקבל כך, על ארנונה תקבל כך. נותנים לו רכיב קבוע."

62. לסיכום פרק זה, קבענו כי לשון החוק מעידה על כך שאין קשר ישיר בין גובה המענק ובין גובה ההוצאות. נהפוך הוא. ערך המקדם (וגובה המענק) יורד ככל שיש לעסק יותר הוצאות ביחס להכנסות. לכן, פרשנותה המצמצמת של המשיבה כאילו החוק התכוון להעניק סיוע רק בגין הוצאה קבועה קלאסית אינה עולה בקנה אחד עם הלשון. בנוסף, עמדנו על כך שתכלית החוק מעורבת ומשלבת, לצד השתתפות בתשלום הוצאות קבועות, גם את הצורך בהבטחת המשכיות עסקית והאצת המשק ואת הצורך בתשלום המהיר של המענקים מבלי לגלוש לברור עובדתי מורכב. לאור האמור, בשים לב ללשון החוק והתכלית, יש לפרש את המונח "הוצאות קבועות" בפרשנות רחבה, הכוללת הוצאות שהעסק לא יכול היה להימנע מהן והוצאות נוספות, כגון: הוצאות שירדו לטמיון אשר התהוו טרום תקופת הזכאות וניתן אף לכלול בו פיצוי מסוים בגין אובדן הכנסות. בכל מקרה, בדיקה פרטנית של הוצאות קבועות אמורה להיות חריג לכלל שתופעל במקרי קיצון בלבד.

האם לרשות המיסים יש סמכות לסטות מהנוסחה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

63. כפי שקבענו בהחלטתנו בערר 1060-21 ב.ג. בטחון, על אף שהנוסחה מקפלת בתוכה את החזקה שגובה המענק משקף את ההוצאות הקבועות הלא נחסכות, הרי שבעסק שמחזור עסקאותיו עולה על 1.5 מיליון ש"ח ניתנה למנהל סמכות לסטייה מהנוסחה באמצעות שינוי המקדם "אם שוכנע כי המקדם לפי פסקה זו אינו משקף את ההוצאות הקבועות של העסק במקרה של אי-הפעלת עסק מסוג עיסוקו של העוסק, ובלבד שהמקדם שיקבע לא יעלה על 0.3" (סעיף 7 לחוק). סמכות המנהל פועלת לשני הכיוונים, הן לצורך הגדלת המקדם והן לצורך הקטנתו כאשר הנטל במקרה זה מוטל על המנהל ועליו להצדיק ולבסס את השיקולים ששכנעו אותו לסטות מהנוסחה.

64. תשומת הלב תופנה לכך, שהחוק העניק למנהל סמכות לשינוי המקדם בסוגי עסקים - ובלשון הסעיף: "אי הפעלת עסק מסוג עיסוקו של העוסק". כלומר, ניתן להבין שהכוונה הייתה לשינוי מקדם בענפים שלמים - כגון ענף אולמות האירועים, ענף הדלק וכיוצא ב- ענפים בעלי מאפיינים מיוחדים אשר הפעלת הנוסחה בעניינם תוביל לעיוות משמעותי. עם זאת, סמכות המנהל לשינוי המקדם אצל עוסק יחיד (ולא בענף עסקי) - באמצעות בדיקת ההוצאות הקבועות בפועל - נקבעה כאפשרית (ראו פסה"ד המחוזי בערעור ב.ג. בטחון, ערר אייזנברג). למשל, בעסק שמעצם טיבו אינו נושא כמעט בהוצאות קבועות והפערים המתקבלים בין הנוסחה ובין ההוצאות הקבועות קיצוני ומוביל לתוצאה אבסורדית (ערר 2133-21 אדיר מילר נ' רשות המסים (פורסם באתר הוועדה. החלטה מיום 15.2.22); או במקרים בהם העסק לא הצליח לייצר הכנסות בתקופת המענק לצד הפחתה ניכרת בהוצאותיו הקבועות עד כדי כך שניתן לראותו כעסק שנסגר (ערר 1240-21 חבל ארץ אסטרטגיית נדלן נ' רשות המסים (פורסם באתר הוועדה. החלטה מיום 15.11.21).

65. יוער בעניין זה, כי רק ביום 12.12.21 פרסמה המשיבה מסמך מדיניות המתווה את אופן הפעלת שיקול דעתה בסטייה מהנוסחה במסמך שכותרתו: "הבהרות לעניין חישוב המענק בעד הוצאות קבועות". במסמך המדיניות ניתנו מספר הבהרות לעניין יישום החוק, ובכלל זה לגבי "סמכות המנהל להגדיל ו/או להקטין את מקדם ההוצאות הקבועות" (ראו סעיף 2 למסמך). הקביעה העיקרית במסמך המדיניות היא כי הסמכות לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל תופעל במקרים שבהם קיים פער משמעותי בין גובה המענק לבין ההוצאות הקבועות של העסק בפועל. (אינקוגניטו פסקה 49 - 51). ספק רב אם יש בקביעה זו משום קביעת אמות מידה ברורות של הרשות המנהלית לסטייה מנוסחת חישוב המענק. יוער, כי אך לאחרונה קבע בית המשפט המחוזי בעניין זה כי "התמהמהותה של המשיבה מקביעת אמות מידה שכאלו - הוא בעיקר בעוכריה של המשיבה, שכן הדבר יכביר קשיים בדרכה לסטות מהנוסחה הקבועה בחוק, בלא יצירת קווים מנחים להגדרת מצבים 'חריגים' בעסקיהם של נישומים המצדיקים את הסטייה מהנוסחה" (עמ"נ (מחוזי-חיפה) 48298-11-21 מאגמה ישראל פרוייקטים בע"מ נ' רשות המיסים (ניתן ביום 12.6.22).

מן הכלל אל הפרט - הסמכות וההצדקה לבחינת ההוצאות הקבועות בעניינה של העוררת

66. המשיבה הציגה שתי הצדקות לבחינה פרטנית של ההוצאות הקבועות בעניינה של העוררת.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

טענתה הראשונה של המשיבה היא כי "בעסק שחוהה ירידת מחזורים מעל 80% "ירידת המחזורים משפיעה באופן קיצוני על הנוסחה, ולעיתים גורמת לעיוות התוצאה" (פסקה 14 לכתב התשובה בערר 22-1783).

67. נימוק זה, כפי שהוצג, אינו ברור ומצאנו שיש לדחותו על הסף. הטענה כי נגרם עיוות בנוסחה היא טענה עובדתית שיש להסביר ולהוכיח אך המשיבה טענה כי נגרם "עיוות בנוסחה" ללא הסבר והטענה נותרה "תלויה באוויר". משמדובר בטענה עובדתית הרי שממילא היא לא הוכחה.

גם לגופו של עניין, לא מצאנו שנימוק זה מקנה למשיבה סמכות להתערב בשיעור המקדם ולבחון את ההוצאות הקבועות בפועל. יוזכר, כי נוסחת המענק מגלמת בתוכה גם את שיעור ירידת המחזורים כך שעסק שחוהה ירידת מחזורים גדולה יותר יהיה זכאי למענק גבוה יותר. עסק שחוהה ירידה של 80% במחזורים יהיה זכאי לתוצאה המקסימלית בנוסחה- כלומר מקדם מחזור בגובה 0.5 המזכה במענק אשר יכול להגיע עד ל- 15% מגובה המחזור בתקופת הבסיס (פרוטוקול מס' 97 מישיבת ועדת הכספים מיום 21.7.20, שעה 10:30). בהינתן שמלכתחילה כוונת המחוקק הייתה להעניק מענק גבוה יותר לעסק שחוהה ירידת מחזורים גדולה יותר – ולאחר שהסברנו כי תכלית המענק אינה נועדה להשתתפות בהוצאות קבועות מובהקות בלבד - טענת המשיבה בעניין העיוות שנגרם אינה ברורה. נהפוך הוא. ניתן לקבוע כי דווקא מי שספג פגיעה כה אנושה זקוק לכספי המענק כאוויר לנשימה לצורך הישרדותו. הכללת עסקים אלה במסגרת בדיקה פרטנית של ההוצאות הקבועות, אשר במקרים רבים גורמת לעיכוב בתשלום מלוא המענקים חוטאת לתכלית החוק.

לאור האמור, טענת המשיבה כי ירידה של 80% מובילה לעיוות הנוסחה היא טענה מוקשה שאינה מתיישבת עם כוונת המחוקק ואופן בניית הנוסחה ומצאנו לשיש לדחותה.

68. האינדיקציה הנוספת שהוצגה על ידי המשיבה לצורך בדיקת ההוצאות הקבועות בעניינה של העוררת היא שהתגלה פער קיצוני ומופרז בין סכום המענק שהתבקש בבקשה ובין התשומות שדווחו למע"מ באותה תקופה ומופיעות בפלט האסנא של העוררת. כאמור, בהתייחס לערר ספטמבר – אוקטובר נדרש מענק בסכום של 207,421 ש"ח כאשר התשומות שדווחו למע"מ באותה תקופה היו 37,587 ש"ח. בהתייחס לערר נובמבר-דצמבר נדרש מענק בסכום של 302,476 ש"ח כאשר התשומות שדווחו למע"מ באותה תקופה היו 26,476 ש"ח. לטענת המשיבה, כאשר התשומות המדווחות נמוכות במאות אחוזים מסכום המענק המבוקש נדלק "זרקור אדום" המחייב בדיקה פרטנית.

בניגוד לאינדיקציה הקודמת שהעלתה המשיבה, נימוק זה דווקא מצאנו לקבל כאינדיקציה המאפשרת בדיקה מעמיקה יותר של העסק. אמנם, אין לכחד כי אינדיקציה זו מעלה קשיים משום שהתשומות המדווחות למע"מ אינן כל התשומות בהן נשא העוסק, הן אינן כוללות הוצאות קבועות קלאסיות כגון ביטוחים, אגרות, הוצאות מימון וכמובן לא כוללות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

את הוצאות השכר. בנוסף, סעיף 38 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו – 1975 מאפשר לעוסק לדווח על התשומות בתוך 6 חודשים מיום הוצאת החשבונית, ולכן לא תמיד תהיה התאמה בין מועד דיווח התשומות ובין מועד התהוות התשומות. עם זאת, וחרף הבעייתיות, אנו מקבלים נימוק זה כהצדקה לבחינה נוספת משום שהדיווחים למע"מ ופלט האסנא הם הנתונים היחידים העומדים בפני המשיבה בשלב הגשת הבקשה. בשים לב לכך, המשיבה יכולה ואף צריכה להתייחס לנתונים אלה ואנו מסכימים עם המשיבה כי פער משמעותי בין התשומות המדווחות וגובה המענק עשוי להדליק "זרקור אדום". אך יודגש, העובדה שהתגלה פער משמעותי נותנת בידי המשיבה את הסמכות לבצע בדיקה מעמיקה ונוספת של הבקשה אך אין המדובר בהצדקה אוטומטית המחייבת בהכרח בחינת הוצאות קבועות (באמצעות בדיקה מעמיקה של כרטסות, חשבוניות, וברור מול ספקים). קודם לכן, יש לבור את הבר מהדוחות הכספיים המציגים תמונה מלאה יותר של השפעת מגפת הקורונה על תוצאות העסק ולבחון האם גובה המענקים המתקבלים בחישוב על-פי הנוסחה המופיעה בחוק יוצר עיוות משמעותי שאינו עולה בקנה אחד עם תכליות החוק כמפורש לעיל. זאת, תוך מתן דגש לסוג העסק, השפעת משבר הקורונה עליו ומידת הפגיעה של העסק מהמשבר. בענייננו וכפי שנפרט להלן, מבט כללי על נתוני העוררת היה מגלה שהעוררת נפגעה בצורה כה משמעותית עד שלא התגלה שום עיוות בהפעלת הנוסחה.

69. בענייננו, העוררת עוסקת בליווי טיולים ומתן שירותי רפואה במוסדות חינוך, תנועות נוער ופרויקט "תגלית". פעילות העוררת ספגה פגיעה אנושה שנגרמה באופן ישיר מהתפשטות מגפת הקורונה עקב הפסקה מוחלטת של הטיולים במוסדות החינוך ואיסור כניסת תיירים לארץ. העוררת היא דוגמה מובהקת לעסק שנפגע באופן חמור בתקופת הקורונה והיה זקוק למענקים כאוויר לנשימה לצורך המשך הישרדותו.

ממחזור עסקי של כ- 13 מיליון בשנים 2018 ו- 2019 ש"ח ורווח של קרוב ל-מיליון ש"ח בשנת 2019 קרסה העוררת בשנת 2020 למחזור של פחות מ-3 מיליון ש"ח והפסד, לפני מענקי קורונה, של 1,195,984 ש"ח (על פי דוח רווח והפסד לשנת 2020).

החלטות המשיבה **בבקשות למענק** – לאחר שהמשיבה תיקנה את חישוב הוצאות השכר הנחסך בהתאם להמלצת רשות המיסים - קבעו לעוררת מענקים בסך של 973,394 ש"ח לכל חמש תקופות הזכאות בשנת 2020. כלומר, המענקים, ע"פ הנוסחה המופיעה בחוק ובחישוב הוצאות שכר המחושבות על פי ההמלצה לא כיסו את ההפסד שנוצר לעוררת בשנת 2020. יוער, כי בעת מתן החלטות בהשגה לא הונח בפני המשיבה דוח רווח והפסד לשנת 2020. עם זאת, היה בפניה מאזן בוחן לשנת 2020 מיום 14.3.21 ממנו משתקף הפסד בסך של כ- 897 אלפי ש"ח לפני מענקי הקורונה. גם לפי נתון זה ניכר שהמענקים כפי שחושבו על ידי המשיבה משאירים את העוררת ללא רווח משמעותי בשנת 2020.

בהתחשב בכך שבשנת 2019 רווחי החברה הסתכמו לסך של קרוב למיליון ש"ח לפני מס, ובהתחשב בכך שהנתונים בדוח הרווח והפסד לשנת 2020 כוללים את חודשים ינואר-



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

פברואר אשר עדין לא הושפעו ממגפת הקורונה (ולכן ההפסד בתקופות הזכאות בשנת 2020 אשר לא כוללות את חודשי ינואר-פברואר היה מן הסתם גבוה יותר), **אנו סבורים כי די היה בכך כדי לשכנע את המשיבה שחישוב המענקים על-פי הנוסחה אינו יוצר עיוות בתכליות החוק בעניינה של העוררת ולכן לא היה צורך להעמיק את הבדיקה ולתור אחר הוצאותיה הקבועות והבלתי נמנעות בפועל.** איתור הוצאות אלה בעניינה של העוררת מורכב ובשים לב לנתוני העוררת לא היה צורך להידרש לכך מלכתחילה. כאמור, מטרת החקיקה הייתה לתת מענק מהיר המבוסס על נוסחה המתחשבת בירידת המחזורים כאשר התכלית היא לסייע בתשלום ההוצאות הקבועות ולשמור על העסק כעסק חי. בדיקת המשיבה את ההוצאות הקבועות של העוררת הביאה להתמשכות מיותרת של ההליכים ועוררה בצדק מחלוקות רבות, כאשר אנו נמצאים חודשים ארוכים לאחר סיום תקופות הזכאות והמחלוקות בעניינה של העוררת – עדין לא הוכרעו.

70. בחשבונאות הניהולית, אחד השימושים הנפוצים בחלוקה בין הוצאות קבועות ומשתנות הוא מציאת נקודת האיזון של פירמה, הנקודה בה הכנסות החברה משתוות להוצאות הקבועות והמשתנות שלה. הנחת המודל הפשטנית היא כי ההוצאות המשתנות מהוות אחוז קבוע מההכנסות ואילו ההוצאות הקבועות לא מושפעות משינוי בהיקף ההכנסות. לדוגמא, עסק אשר ההוצאות הקבועות שלו מסתכמות ל-30 והעלויות המשתנות שלו מהוות 70% מההכנסות, העסק יגיע לנקודת האיזון בהכנסות של 100. במידה וההכנסות יעלו על 100 החברה תרוויח ומנגד במידה ויהיו פחותות מ-100 החברה תפסיד. על-פי מודל זה, כיסוי מלא של ההוצאות הקבועות יעמיד את החברה בנקודת איזון במידה וההכנסות ירדו לאפס ויבטיח שהחברה תציג רווח החל מהשקל הראשון של ההכנסות. לא ייתכן מצב, על-פי מודל זה, לפיו כיסוי ההוצאות הקבועות יותיר את החברה בהפסד.

אילו נקבל את עמדת המשיבה בעררים שבפנינו ונקבע תשלום מענק בסך של 604,035 ש"ח לשנת 2020 (לפי הוצאות קבועות שחישה המשיבה) תיוותר העוררת בהפסד של 591,949 ש"ח לאחר תשלום המענקים.

אם כן, מה מבטא המצב שבפנינו, בו טוענת המשיבה שהמענקים עולים על גובה ההוצאות הקבועות, אך בדיקת הנתונים מלמדת שהעוררת נותרה בהפסד לאחר המענקים? התשובה לכך, לטעמנו, היא שהעוררת לא יכלה להימנע מחלק מההוצאות המשתנות של העסק או שהמסבר אילץ את העוררת למכור בהפסד גולמי. אנו סבורים כי תכלית המענק נועדה לפצות גם על הוצאות והפסדים אלו.

71. **בהתבסס על הניתוח המוצג, ניתן לקבוע אפוא, כי כאשר עסק שהיה רווחי בשנת 2019 מציג הפסד בשנת 2020 גם לאחר חלוקת המענקים - חזקה שהמענקים לא חרגו מתכליתם וממילא לא כיסו את ההוצאות הקבועות והבלתי נמנעות של העסק. לכן, במקרים אלה אין הצדקה להקטנת מקדם הקבועות והקטנת גובה המענקים.**



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

72. חיזוק לגישה זו ניתן למצוא במענק ההוצאות הקבועות הפדרלי בגרמניה, כפי שפורסם ביום 21 בדצמבר 2021 (Bundesregelung Fixkostenhilfe 2020) שם נקבע במסגרת ההסבר לחישוב גובה ההוצאות הקבועות (סעיף 3.3) כי "ההפסדים שדווחו על-ידי החברות בדוח הרווח והפסד שלהם בתקופת הזכאות משקפים את ההוצאות הקבועות שלא כוסו"¹.

73. לא נעלמה מעיננו העובדה שהעוררת חילקה דיבידנד בשנת 2020 בגובה 1,100,000 ש"ח, אנו מניחים שהדיבידנד הינו בגין רווחי 2019 אך עדיין חלוקת דיבידנד יש בה לכאורה כדי להעיד על איתנות עסקית המאפשרת חלוקת רווחים. עם זאת, בהתחשב בכך שגם בשנת 2019 חולק דיבידנד בסכום זהה, אנו סבורים כי מדובר בשיקול מיסויי של אופן משיכת הכספים הקבוע מהעוררת על-ידי בעלי המניות, מעבר למשכורות, וחלוקתו מתייחסת גם לעבודה אותה ביצעו בעלי המניות ואין בכך כדי להוריד משמעותית מעוצמת הפגיעה שספגה העוררת. לכן עובדה זו אינה משנה ממסקנתנו כי משעה שהפסדי העוררת נראו במאזן הבוחן שהוגש בשלב ההשגה ממילא לא היה מקום לבחון בעניינה של העוררת את גובה ההוצאות בפועל ומוטב אילו המשיבה הייתה נשארת נאמנה להחלטותיה בבקשות וממקדת את טיעוניה באופן חישוב הוצאות השכר הנחסכות.

ההוצאות הקבועות של העוררת

74. לאור המסקנה אליה הגענו הרי שאין צורך לבדוק את ההוצאות הקבועות של העוררת. ואולם, מאחר שהמשיבה טענה בפירוט לגבי גובה ההוצאות הקבועות בפועל - בדקנו בבחינת "למעלה מן הצורך" גם את ההוצאות הקבועות וההוצאות הבלתי נמנעות אצל העוררת והגענו לתוצאה, התומכת במסקנתנו, כי מלכתחילה לא היה צידוק להעמיק בבדיקה בעניינה של העוררת.

75. במסגרת ההידברות בין הצדדים לעניין חישוב גובה ההוצאות לצרכי פשרה, הסכימה המשיבה להכיר בהוצאות בסך של 372,434 ש"ח בגין התקופה מרץ-דצמבר 2020 ולפנים משורת הדין - כטענת המשיבה - גם בהוצאות בסך של 231,601 ש"ח בגין הוצאות שירדו לטמיון ב-2019 ובסה"כ הוצאות קבועות בסך של 604,035 ש"ח בגין תקופות הזכאות מרץ-דצמבר 2020. נאמר כבר עתה, כי לפי חישוב שערכנו, הוועדה הגיעה להוצאות קבועות ובלתי נמנעות בגין התקופה מרץ-דצמבר 2020 בסך של כ-1,261 אלפי ש"ח. תוצאה זו אינה

https://www.ueberbrueckungshilfe-unternehmen.de/UBH/Redaktion/DE/Downloads/bundesregelung-fixkostenhilfe-2020.pdf?__blob=publicationFile&v=3



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שונה בהרבה מגובה המענקים אותם דרשה העוררת ואף גבוהה יותר מגובה המענקים כפי שהמשיבה חישה אותם בהחלטותיה על בסיס חישוב השכר הנחסך על פי ההמלצה.

76. הפער בין גישתנו ובין גישת המשיבה נובע מהכללת חלק מהוצאות השכר כהוצאה קבועה.

לגישת המשיבה, הוצאות שכר קשורות קשר ישיר בייצור ההכנסה ולכן אין המדובר בהוצאה קבועה. המשיבה נשענת על דברי ההסבר לחוק בהם מוזכר השכר כהוצאה אשר ניתן להפחית אותה כמו קניות מספקים: "עסקים שפעולתם נפגעה כאמור יכולים לצמצם את הוצאותיהם המשתנות, כגון רכישות מספקים ותשלומי שכר..." (ה"ח הממשלה 1341, כב בתמוז, התש"ף 14.7.20, דברי ההסבר לפרק ז', עמ' 453). לטעמנו, הסתמכות המשיבה על דברי ההסבר אינה מדויקת. אכן, דברי ההסבר פירטו את יכולתו של העסק להשתחרר מהמחויבות החוזית מול העובדים לאור מנגנון החל"ת שהציעה הממשלה. זאת, להבדיל מהתחייבויות חוזיות אחרות מהן לא ניתן היה להשתחרר כגון תשלום של ביטוח, שכירות או הוצאות חשמל. מנגנון החל"ת אמנם פתר את הקושי החוזי בשחרור העובדים, אך אין ללמוד מכך שכל הוצאות השכר ששולמו הן הוצאות משתנות אשר ניתן היה להימנע מהן. ההנחה, העולה מגישת המשיבה, לפיה בלחיצת כפתור ניתן לשחרר עובדים ובלחיצת כפתור להשיבם אינה סבירה ואינה עומדת במבחן המציאות.

להבדיל משיטת החל"ת שהייתה נהוגה בישראל, בחלק ממדינות העולם הנהיגו מנגנון של חל"ת גמיש או "עבודה בהיקף נמוך" (תרגום חופשי מגרמנית: Kurzarbeit) בה המעביד יכול היה לצמצם רק את שעות העבודה של העובד והממשלה כיסתה את רכיב השכר בגין השעות שהופחתו². בגישה זו אכן פשוט יותר להתאים את היקף העבודה של העובד לצמצום הפעילות והגישה לפיה הוצאות השכר שהיו בפועל הן הוצאות משתנות שניתן היה להימנע מהן, ייתכן שהייתה סבירה יותר. לעומת זאת, שיטת החל"ת שהייתה נהוגה בישראל היא בינארית, כך שגם אם ההכנסות שהניב העובד ירדו ב-50%, לא ניתן להקטין את היקף עבודתו ושכרו בהתאם והאפשרויות שעמדו בפני המעסיק הן הוצאת העובד לחל"ת תוך וויתור על ההכנסות שיכל להניב, או השארתו במשרה מלאה ותשלום מלוא שכרו אף אם הוא עולה על ההכנסות אותן הניב. ברי כי אצל מעסיק אשר בחר בחלופה השנייה, חלק מעלות שכר העובד צריכה להילקח בחשבון כהוצאה בלתי נמנעת.

1. <https://www.arbeitsagentur.de/unternehmen/finanziell/kurzarbeitergeld-anzeige-antrag-berechnung>

2. <https://www.bundesregierung.de/breg-de/themen/coronavirus/kurzarbeit-in-der-pandemie-1984242>



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

77. מעבר לכך, להבדיל מהוצאות משתנות כגון: קניות סחורה, קבלני משנה וכדו', עלויות השכר של עובדים הן העלויות של ההון האנושי, הלב הפועם שמנהל ומניע את החברה. הכשרת עובדים מצריכה השקעת זמן ומשאבים והשבת עובדים לאחר שחרורם לחל"ת אינה פשוטה כלל ועיקר. אין דין הפסקת פעילות מכונה או ביטול קניה מספק כדין פיטורין/הוצאה לחל"ת של עובדים. השיקול העסקי האם לפטר או לשלוח לחל"ת הוא מורכב יותר משיקול של רווח או הפסד ישיר שיניב העובד. לטעמנו, אין "להעניש" מעסיקים אשר החליטו שלא לשבור את מטה לחמם של עובדיהם ובחרו שלא להעמיס את עלות העסקתם על המדינה, גם אם נראה כי משיקולי כדאיות כלכלית קצרת טווח העסק יכול היה לוותר על עובדים אלו.

78. בענייננו, העוררת מספקת שירותי אבטחה ושמירה ועיקר הוצאות העוררת הן הוצאות השכר. עלויות השכר של העוררת בשנת 2019 הסתכמו לסך של 10,224,831 ש"ח, והיוו 79% מהמחזור השנתי. בשנת 2020, לעומת זאת, עמדו הוצאות השכר על 108% מהמחזור השנתי.

79. להלן תפורט טבלת הוצאות השכר בשנת 2019. הטבלה מציגה את המחזור החודשי ועלות השכר של העוררת באותו חודש (משום שאין בידנו את פירוט השכר החודשי כולל סוציאליות אלא רק ברמה השנתית, הערכנו יחס דומה ליחס ברמה השנתית):

מחזור הכנסות 2019	שכר 2019 (ללא סוציאליות)	שכר 2019 (כולל סוציאליות - הערכה)	% שכר ממחזור	
876,752	546,854	637,502	73%	ינואר
837,207	659,666	769,015	92%	פברואר
977,641	677,207	789,463	81%	מרץ
1,533,198	940,130	1,095,969	71%	אפריל
1,485,792	1,142,637	1,332,045	90%	מאי
1,090,200	808,058	942,005	86%	יוני
2,033,955	1,192,750	1,390,465	68%	יולי
746,763	382,534	445,944	60%	אוגוסט
738,252	517,865	603,708	82%	ספטמבר
644,561	476,916	555,971	86%	אוקטובר
1,241,405	818,932	954,681	77%	נובמבר
775,103	607,381	708,063	91%	דצמבר
12,980,829	8,770,930	10,224,831	79%	סה"כ

אחוז השכר מהמחזור החודשי נע בין 60% ל-92% וברמה שנתית עומד על 79%.

להלן מוצגת טבלה זהה לשנת 2020:



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מחזור הכנסות 2020	שכר 2020 (ללא סוציאליות) (סוציאליות - הערכה)	שכר 2020 (כולל סוציאליות - הערכה)	% שכר ממחזור
ינואר	748,514	505,390	67%
פברואר	920,846	687,723	74%
מרץ	589,258	376,266	64%
אפריל	-	63,819	-
מאי	6,875	56,903	83%
יוני	255,653	224,295	88%
יולי	116,715	122,227	105%
אוגוסט	90,463	128,033	141%
ספטמבר	39,440	78,178	198%
אוקטובר	6,220	64,547	1039%
נובמבר	27,942	76,497	274%
דצמבר	79,596	104,860	132%
סה"כ	2,881,522	2,488,738	86%
אפריל-דצמבר	622,904	919,359	148%

80. ניתן לראות כי פרט לחודשים ינואר-מרץ, טרום הקורונה, בהם שיעור השכר מהמחזור דומה לשיעורים בשנת 2019 הרי שהחל מחודש אפריל, עלויות השכר עולות באופן משמעותי על גובה מחזור ההכנסות ובחישוב של אפריל-דצמבר 2020, עלויות השכר עלו על מחזור ההכנסות בכ-85%.

81. גם אם נסכים באופן מלא עם גישת המשיבה לפיה כל הוצאות השכר הינן הוצאות משתנות, דהיינו מושפעות מהיקף ההכנסות, הרי שבשנת שגרה, שנת 2019, עלויות השכר של החברה היוו כ-79% מהמחזור. לפי יחס זה, בהנחה שכל הוצאות השכר הינן הוצאות משתנות ועלות השכר השולית נותרת דומה, הרי שבשנת שגרה, גידול או קיטון במחזור של 10 מיליוני ש"ח צפוי לגרום לגידול או קיטון של כ-7.9 מיליוני ש"ח בעלויות השכר. עם זאת, מחזוריה של העוררת אכן ירדו בשנת 2020 בכ-10.1 מיליוני ש"ח אך עלויות השכר ירדו בכ-7.1 מיליוני ש"ח בלבד והיוו כ-108% מהמחזור השנתי. בחודשים אפריל-דצמבר 2020, החודשים בהם נפגעה החברה ממגפת הקורונה, עלויות השכר היו כמעט וכפולות ממחזורי ההכנסות. לאור הנתונים, ברי כי במידה והעוררת הייתה יכולה להימנע מהוצאות השכר העודפות ולשמור על שיעור רווח ישיר דומה ל-2019 היא הייתה עושה זאת, לכן יש להניח כי חלק מעלויות השכר בחודשים אלו הן הוצאות בלתי נמנעות אשר יש לקחת בחשבון בחישוב גובה המענק.

82. לצורך הערכה בלבד של עלויות השכר הבלתי נמנעות, חישבנו את "עלויות השכר המשתנות" לשנת 2020 על-ידי הכפלת אחוזי השכר מהמחזור בשנת 2019 בהכנסות 2020, ואת עלויות השכר המשתנות הפחתנו מסך עלויות השכר כך שהתוצאה המתקבלת משקפת לטעמנו את עלויות השכר הקבועות/בלתי נמנעות, וזאת בהתאם לתחשיב הבא:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מחזור הכנסות 2020	% שכר ממחזור 2019	שכר 2020 - משתנות	שכר 2020 - קבועות	
-	71%	-	79,782	אפריל
6,875	90%	6,164	64,973	מאי
255,653	86%	220,901	59,498	יוני
116,715	68%	79,789	73,011	יולי
90,463	60%	54,022	106,037	אוגוסט
39,440	82%	32,252	65,481	ספטמבר
6,220	86%	5,365	75,327	אוקטובר
27,942	77%	21,488	74,143	נובמבר
79,596	91%	72,712	58,378	דצמבר
622,904		492,693	656,631	סה"כ

83. על-פי חישוב זה, עלויות השכר הקבועות לתקופה אפריל-דצמבר 2020 מסתכמות ל- 656,631 ש"ח.

84. יודגש, כי אין בחישוב זה כדי לקבוע מסמרות כדרך החישוב היחידה לאיתור הוצאות השכר הקבועות. עלויות השכר הקבועות שונות בכל עסק ויש צורך לבדוק רכיב זה באופן פרטני ביחס לכל עסק בהתאם למאפייניו. בעניינה של העוררת, מצאנו כי מדובר בחישוב סביר המציג את הוצאות השכר מהן לא יכלה להימנע כאשר ביטול כל הוצאות השכר - כפי שנהגה המשיבה - אינו סביר בענייננו.

85. כאמור, המשיבה הסכימה להכיר בהוצאות קבועות ובהוצאות שירדו לטמיון בסך של 604,035 ש"ח. צירוף הוצאות השכר בסך של 656,631 ש"ח מוביל לתוצאה של 1,260,666 ש"ח סך ההוצאות הקבועות והבלתי נמנעות לכל חמש תקופות הזכאות ו- 252,133 ש"ח לתקופת זכאות אחת. כאמור, תוצאה זו אינה שונה באופן משמעותי מגובה המענקים אותם דרשה העוררת - בסך 1,577,043 ש"ח ואף גבוהה יותר מגובה המענקים כפי שהמשיבה חישה אותם בהחלטותיה - בחישוב השכר הנחסך על-פי המלצת רשות המיסים. לכן, גם אם היה טעם לבדיקת ההוצאות הקבועות בעניינה של העוררת - בניגוד לעמדתנו - הרי שממילא החישוב שהצגנו מעיד כי לא הייתה הצדקה לסטייה מהנוסחה. (ראה הניתוח המקיף שנערך ביחס לסטייה מהנוסחה וחישוב ההוצאות הקבועות בערר אינקוגניטו).

86. בהתייחס לתקופת ינואר-פברואר 2021, היות ונראה כי המגמה משנת 2020 לא השתנתה בתחילת 2021 (הכנסות ינואר-פברואר 2021 עמדו על פחות מ-5,000 ש"ח בעוד שעלויות השכר בלבד היו גבוהות ממאה אלפי ש"ח) הרי שאנו מוצאים כי גם בגין תקופה זו אין מקום להתערבות המשיבה בהקטנת מקדם הקבועות.

חישוב הוצאות השכר הנחסך - כללי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

87. נושא חישוב הוצאות השכר הנחסכות הועלה כנימוק בדחיית הבקשות למענק, הוזכר בקצרה בהחלטות בהשגה ונזנח על ידי המשיבה במסגרת ההליכים שהתקיימו בפני הוועדה. לפיכך, לא מצאנו מקום להכריע בסוגיה זו – אף על פי שלשיטתנו חישוב זה הוא לב המחלוקת ומוטב היה אילו המשיבה הייתה דבקה בנימוק זה ומתמקדת בו ולא פונה לבדיקת ההוצאות הקבועות בפועל. עם זאת, מאחר שאין החלטות המתמקדות בנושא חישוב הוצאות השכר הנחסכות והתגלו אי הבנות בין הצדדים בהקשר לחישוב מצאנו לנכון להרחיב בנושא זה.

88. חישוב הוצאות השכר הנחסכות הוא אחד מרכיבי נוסחת מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות, להלן נוסחת המקדם:

$$\text{מקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות} = \frac{\text{הוצאת שכר נחסכות} + (\text{תשומות שוטפות כפי שדווחו בשנת 2019} \times 0.9)}{\text{מחזור עסקאות לשנת 2019}}$$

1 -

89. בעוד שהיחס בין התשומות לעסקאות בשנת 2019 משקף את שיעור הערך המוסף של העוסק בשנת 2019, וככל ששיעור ערך המוסף נמוך יותר – גובה המקדם יהיה נמוך יותר, הוצאות השכר הנחסכות משקפות את הירידה בהיקף הוצאות השכר בתקופת הזכאות ביחס לתקופת טרום הקורונה, ככל שהחיסכון גבוה יותר, כך המקדם יהיה נמוך יותר.

90. בהחלטת הממשלה מספר 5015 מיום 24.04.2020 בנושא: "מענק סיוע לעסקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה" אשר מתייחסת לתקופת המענקים של מרץ-אפריל 2020 בלבד, נקבע לעניין חישוב השכר הנחסך כי:

"הוצאות שכר נחסכות – סך סכום השכר הקובע לתקופת המענק עבור כלל העובדים שהוצאו לחופשה ללא תשלום או שפוטרו, כשהוא מוכפל ב-6;

"סכום השכר הקובע לתקופת המענק" – ממוצע שכר העבודה החודשי של עובד שהוצא לחופשה ללא תשלום או שפוטר, החייב בדמי ביטוח לאומי, לשלושת החודשים הקודמים לחודש יציאתו לחופשה ללא תשלום או פיטוריו, מוכפל ב-1.25 ובחלק היחסי מתקופת המענק בו לא עבד בשל פיטוריו או בשל הוצאתו לחופשה ללא תשלום";

91. ההגדרה בהחלטת הממשלה מציינת כי יש לחשב את השכר הממוצע של העובדים הספציפיים שפוטרו/נשלחו לחל"ת בשלושת החודשים טרום פיטוריהם/יציאתם לחל"ת ולשקלל סכום זה באופן יחסי על התקופה בה שהה בחל"ת/פיטורין בתקופת המענק. לצורך



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

חישוב השכר הנחסך לפי החלטת הממשלה נבנה קובץ אקסל ייעודי בו היה על העוסק לציין את פרטי העובד, שכרו ומועד שהייתו בחל"ת/פיטורים. ההגדרה לא מציינת את מועד הפיטורין אותו יש לקחת בחשבון בחישוב השכר הנחסך אך מתוך שם ההגדרה "סכום השכר הקובע לתקופת המענק" ומתוך כך שתקופת המענק של מרץ-אפריל הייתה התקופה בה עובדים רבים מאוד נשלחו לחל"ת, ניתן ללמוד כי הכוונה היא לעובדים שפוטר/הוצאו לחל"ת בתקופת המענק – מרץ-אפריל 2020.

92. בחוק התכנית לסיוע כלכלי הוגדרו הוצאות השכר הנחסכות על בסיס דומה: (ההדגשה הוספה)

"סכום הוצאות השכר הנחסכות" – סכום השכר הקובע לתקופת הזכאות בעבור כלל העובדים שהוצאו לחופשה ללא תשלום, שפוטר או שעבודתם הופסקה בדרך אחרת, מוכפל ב-6;

"סכום השכר הקובע לתקופת הזכאות" – סכום השווה למכפלת 1.25 בשני אלה:

(1) שכר העבודה החודשי הממוצע של עובד שהוצא לחופשה ללא תשלום, שפוטר או שעבודתו הופסקה בדרך אחרת, החייב בדמי ביטוח לאומי, ומחושב לפי שלושת החודשים האחרונים שאותו עובד עבד בהם לפני תקופת הזכאות;

(2) ביחס שבין מספר ימי העבודה בתקופת הזכאות שבהם לא עבד העובד בשל הוצאתו לחופשה בלא תשלום, בשל פיטוריו או בשל הפסקת עבודתו, לבין סך ימי העבודה בתקופת הזכאות;

93. כידוע, החוק מתייחס לשבע תקופות זכאות דו-חודשיות, החל מחודש מאי 2020 וכלה בחודש יוני 2021. לשון החוק מעוררת קשיים למשל ביחס למועד הפיטורים של העובדים אותם יש לקחת בחשבון בחישוב. במידה וניצמד לפרשנות כפי שתוארה לעיל בהקשר להחלטת הממשלה, הרי שלכאורה יש לקחת בחשבון רק את העובדים שפוטר/הוצאו לחל"ת בתקופת הזכאות בגינה מוגשת הבקשה. גישה זו אינה סבירה משום שאינה מתייחסת לעובדים שפוטר/הוצאו לחל"ת טרם תקופת הזכאות בגינה מוגשת הבקשה. אפשרות נוספת לפרשנות החוק היא כי יש להתחשב בעובדים שפוטר בכל תקופת הזכאות (כולל תקופת הזכאות של מרץ-אפריל מכח החלטת הממשלה). ואולם, גם על-פי פרשנות זו לא ברור כיצד יש לחשב את שלושת החודשים האחרונים של העובד הספציפי, האם לגבי עובד שפוטר בספטמבר 2020 יש לחשב את שלושת החודשים שקדמו לספטמבר 2020 או לשלושת החודשים שקדמו לתקופת הזכאות הראשונה של מרץ-אפריל 2020.

94. חוסר הבהירות בלשון החוק כפי שהוצג לעיל, וכן הסרבול ואי האחידות בחישוב השכר הנחסך על בסיס הטבלה נלקחו בחשבון עת פרסמה המשיבה את הוראת הביצוע מיום 21



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

באוגוסט, 2020 (להלן: "הוראת הביצוע"). בהוראות הביצוע פישטו את דרך החישוב של השכר הנחסך וכך פתרו את המחלוקות שעשויות להתעורר מלשון החוק. חישוב הוצאות השכר הנחסכות ע"פ הוראות הביצוע מבוסס על השוואת עלויות השכר בתקופת הזכאות לעלויות השכר בתקופת הבסיס כפי שמוגדרת בחוק, כדלקמן:

"חישוב הוצאות השכר שנחסכו יהיה ההפרש שבין היקף השכר בתקופת הזכאות בהשוואה לדיווח על היקף שכר בחודשים המקבילים בשנת 2019 כפי שדווח בתיק הניכויים של העוסק (דיווח ל-102). ההפרש בין תקופת הבסיס בניכויים לבין תקופת הזכאות יוכפל ב-1.25 וב-6 על מנת לקבל את נתון הוצאות השכר במונחים שנתיים"

95. בתאריך 6.10.20 פרסמה רשות המיסים המלצה לחישוב הוצאות השכר הנחסכות (להלן: "ההמלצה") על בסיס דומה לחישוב בהוראות הביצוע, תוך שקלול ההפרש בסך הוצאות השכר השנתיות ל-2019 כדלקמן:

"חישוב הוצאות השכר הנחסכות יתבסס על הפרש הדיווחים בטופס 102 בין השכר בתקופת הזכאות לשכר בתקופת הבסיס וחלוקתו בסכום השכר בתקופת הבסיס, כאשר שיעור הירידה יוכפל בגובה השכר השנתי מתוך הטופס ויוכפל במקדם 1.25 (מקדם הוצ' סוציאליות)"

$$\frac{5-6/2019 - 5-6/2020}{5-6/2019} * \text{שכר שנתי 2019} * 1.25 - \text{הוצאות שכר נחסכות}$$

96. דרך חישוב זו הפכה לחישוב ברירת המחדל של רשות המיסים לעניין הוצאות השכר הנחסכות. בהמלצה מבהירה רשות המיסים כי: "עוסק יוכל להציג את חישוב הוצאות השכר ע"פ הנוסחה דלעיל או בחישוב עצמי שימצא לנכון". בנוסף, המשיבה מבהירה כי המלצה זו התקבלה על-ידי נציגי הלשכות המקצועיות. עוד מציינת המשיבה כי במקרים בהם קיים פער הנובע מחישוב הוצאות השכר הנחסכות בלבד יכול העוסק לפנות למשיבה לכתובת דואר אלקטרונית ייעודית ויטופלו באופן שוטף ללא צורך בהגשת השגה.

97. בהתחשב בכך שהשוואת המחזורים לעניין חישוב הזכאות וגובה מקדם המחזורים מבוסס על השוואה לתקופת הבסיס וכן המחזור ממנו נגזר המענק הינו המחזור בתקופה הבסיס, הרי שהרציונל של המענקים, לפיו העוסק צפה כי מחזור הזכאות יהיה דומה למחזור תקופת הבסיס רלבנטי גם להיקפי השכר אשר היו צפויים להיות דומים להיקפים בתקופת הבסיס. לכן, יש טעם בהמלצת רשות המיסים וחישוב זה אכן משקף באופן הנאות ביותר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

את הרציונל הכלכלי של השכר הנחסך ומשרת תוצאה אחידה בין עסקים בעלי היקפי עובדים שונים ושונות גבוהה בהיקפי עלויות השכר לאורך השנה ויש בו כדי להביא לתוצאה הרמונית של החוק.

יש לציין, כי גם המחוקק עמד על הבעייתיות בניסוח החוק ואי הבהירות העולה ממנו לגבי אופן החישוב ועובדה היא שבחוק מענק סיוע לעסקים בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות זן אומיקרון של נגיף הקורונה החדש (הוראת שעה), התשפ"ב – 2022, חישוב ההוצאות השכר הנחסכות נקבע בהתאם להשוואה לתקופת הבסיס על פי דיווחי ה-102 של העוסק בדומה להוראת הביצוע וההמלצה ולא באופן שנקבע בחוק הסיוע הכלכלי.

98. הבדל משמעותי שקיים בין דרך החישוב המופיעה בחוק לבין דרכי החישוב בהוראת הביצוע ובהמלצה הינו שלשון החוק מתייחסת לעובדים ספציפיים אשר עבודתם הופסקה/הסתיימה אך אינה לוקחת בחשבון קיטון בגובה השכר של עובדים אשר נשארו לעבוד בחברה. הוראת הביצוע וההמלצה, לעומת זאת, לוקחות בחשבון את כלל הוצאות השכר ללא הפרדה בין עובדים אשר פוטר/הוצאו לחל"ת ובין עובדים אשר שכרם השתנה בין התקופות. ייתכנו מצבים בהם מעסיק לא פיטר/הוציא לחל"ת אף אחד מעובדיו, אלא רק צמצם את גובה שכרם, במקרה זה, על פי לשון החוק אין הוצאות שכר נחסכות כלל ואילו על-פי הוראת הביצוע וההמלצה צמצום השכר ילקח בחשבון במסגרת הוצאות השכר הנחסכות.

99. בהתאם לאמור לעיל ולהנחיית רשות המיסים במסגרת ההמלצה, ניתן לחשב את הוצאות השכר הנחסכות על פי חישוב שימצא לנכון מגיש הבקשה ובמידה ורשות המיסים אינה מקבלת את החישוב עליה להסביר ולנמק מדוע החישוב שבוצע אינו מקובל. אין לקבל כפיית דרך חישוב מסויימת על-ידי המשיבה ללא נימוק ומתן אפשרות טיעון של מגיש הבקשה.

100. לטעמנו, יש טעם בגישת המשיבה כי יש לחשב את הוצאות השכר הנחסך בהתאם להמלצה בעניינה של העוררת. יש להצטער שהמשיבה לא המשיכה בנימוק זה גם בשלב ההשגה ובחרה לבחון את ההוצאות הקבועות של העוררת. יודגש, כי יישום ההמלצה בענייננו אינו קשור רק בתנודתיות המחזוריים של העוררת, אלא שבישומה מתקבלת גישה הרמונית ליישום הוצאות החוק כמוסבר לעיל. בעסקים בהם גובה השכר נותר בהיקפים דומים לאורך השנה לא צפויים הפרשים משמעותיים בגובה השכר הנחסך בין הגישות. עם זאת, בעסקים בהם היקפי השכר משתנים לאורך השנה, השוואת השכר לתקופה ספציפית בכל תקופות הזכאות עלולה ליצור עיוותים אשר יפגעו או ייטיבו עם חלק מהעסקים ללא הצדקה. עסק אשר מרבית הכנסותיו ועלויות השכר שלו נזקפות בחודשי החורף של דצמבר-פברואר, הרי שחישוב השכר הנחסך ע"פ השוואה רק לתקופה זו יגרום להוצאות שכר נחסכות גבוהות ביחס לעסק נורמטיבי, למרות שברור כי חלק מהחיסכון בשכר בחלק מתקופות הזכאות לא קשור כלל למגפת הקורונה אלא להתנהלות הקבועה של העסק.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

במקרה דנן, עלויות השכר בחודשים דצמבר 2019 – פברואר 2020 הינן נמוכות ביחס לשאר החודשים בשנת 2019, כך שהשוואה לתקופה זו בלבד גורמת להוצאות שכר נחסכות נמוכות בהשוואה לעסק עם פגיעה דומה אך עם שכר ליניארי לאורך 2019 ועד פברואר 2020.

101. העוררת טוענת שפעלה על פי הוראות החוק ובכל תקופת זכאות (פרט לספטמבר-אוקטובר) השוותה את מספר העובדים למספר העובדים שעבדו 3 חודשים טרם פרוץ המגפה, דהיינו: דצמבר 2019- פברואר 2020. ואולם, עיון בטבלת העובדים שצירפה העוררת להשגה מעלה תמיהות ביחס לאופן חישוב ההוצאות. כך למשל, מספר העובדים בשנת 2020 אינו קבוע ועולה ויורד לסירוגין. בנוסף, מספר העובדים בחודש מרץ 2020 עמד על 164 עובדים ובחודש פברואר 2021 על 6 עובדים, פער של 158 עובדים, עם זאת בטבלה שצירפה העוררת מחושבים 146 עובדים בלבד. לאור האמור, לא ברור אלו עובדים נכנסו בתחשיב העוררת, וזאת בצירוף לעמימות הקיימת בהוראות החוק ביחס לעובדים שיש לכלול בתחשיב (מבחינת מועד העזיבה/פיטורין/חל"ת).

102. חרף האמור, המשיבה לא פירטה את דרך החישוב הנכונה לשיטתה ולא הסבירה את החלטותיה. בהחלטה בהשגה לתקופה של נובמבר – דצמבר 2020 קבעה המשיבה "השכר הנחסך נקבע בהתאם להוראת הביצוע, והוא מתבסס על נתוני נובמבר דצמבר לשנים 2019 ו-2020". בהחלטה בהשגה על ינואר – פברואר 2021 ציינה המשיבה: "נציין כי החברה הצהירה בטופס הבקשה על נתון שכר נחסך נמוך ומטעה. הודעת קנס גרעון תישלח בנפרד".

דומה כי אפילו הגורם שנתן את ההחלטה בהשגה לא היה מספיק ער להבדלים בין החישוב על-פי הוראת הביצוע ובין החישוב על-פי ההמלצה. החישוב שביצעה המשיבה לפיו גובה הוצאות השכר הנחסך הינו 10,006,335 ש"ח הינו חישוב על בסיס ההמלצה ולא על בסיס הוראות הביצוע, כפי שצוין בהחלטה בהשגה, אשר היה מעמיד את גובה השכר הנחסך על 8,258,783 ש"ח. מכאן נבע גם חוסר ההבנה של העוררת אשר טענה בהשגה בגין ינואר-פברואר 2021 כי הוצאות השכר הנחסכות שחישבה המשיבה אינו תואם לחישוב בהוראות הביצוע ומבוסס על דרך חישוב "עלומה". הסבר מנומק של דרך החישוב שביצעה המשיבה היה פותר את אי ההבנה בין הצדדים בנושא זה. עוד יצוין, כי בהחלטה בהשגה בגין ינואר-פברואר 2021 המשיבה אף הרחיקה לכת והחליטה להטיל קנס גרעון בגין דרך חישוב השכר הנחסך שביצעה העוררת. כפי שתואר בהרחבה לעיל, חישוב הוצאות השכר הנחסכות אינו כבול לדרך חישוב אחת, והעוררת חישבה רכיב זה בהתאם לפרשנותה את החוק. במידה והמשיבה הייתה סבורה כי החישוב אינו נכון הרי שהיה עליה לנמק זאת. טענה כללית כי "החברה הצהירה בטופס הבקשה על נתון שכר נחסך נמוך ומטעה" אינה עומדת בדרישות ההנמקה ובוודאי שאינה יכולה להצדיק הטלת קנס גרעון.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ייתכן שהיה ניתן לפתח את ההנמקה במסגרת העררים שנדונו בפנינו. ואולם, מטעם לא ברור, המשיבה זנחה את הנימוק המתייחס לחישוב הוצאות השכר הנחסכות. על אף שהעוררת התייחסה גם לנימוק זה בערר שהגישה על נובמבר-דצמבר 2020 ובערר שהגישה על ינואר-פברואר 2021 המשיבה לא טענה בכתבי הטענות, בדיון או בסיכומים, ולו במילה אחת, לעניין חישוב הוצאות השכר הנחסכות.

מאחר שלא מצאנו התייחסות לנושא בכתבי הטענות של המשיבה הרי שיש לראות במשיבה כמי שזנחה את הטיעון ואיננו יכולים להכריע בו.

השתק שיפוטי

103. בטרם נסכם את התוצאה אליה הגענו נוסף התייחסות קצרה לסוגיית השתק שיפוטי ביחס למענק לתקופה ספטמבר-אוקטובר 2020.

104. כאמור, העוררת הגישה את הבקשות למענק – לטענתה – על פי הקבוע בחוק, אך דווקא במענק ספטמבר-אוקטובר 2020, בו מתקבל מקדם קבועות מקסימלי לפי הוראת הביצוע – הגישה העוררת את הבקשה לפי הוראת הביצוע.

הלכה היא כי אם העלה אדם טענה בהליך מסוים וטענתו התקבלה הרי שהוא מושתק מלטעון טענה אחרת בהליך אחר. ראה רע"א 6753/96 מ.מ.ח.ת. בע"מ ו-4 אח' נ' ישראל פרידמן, פ"ד נ(5), 418, עמ' 421-422:

"...מאחורי השתק שאליו שואפים המבקשים, המבוסס על ההצהרה, עומדת בעיקרה טענה של הגינות ותום-לב (ראו ד' פרידמן ו-נ' כהן, חוזים (אבירם, כרך א, תשנ"א) 96). על-פי כלל זה, אם העלה אדם טענה בהליך מסוים וטענתו התקבלה, ובעקבות זאת זכה בטובת הנאה, הוא יהיה מנוע מלהעלות טענה סותרת בהליך אחר. השתק זה חל גם כאשר לבעל דין נתונה הבחירה בין שני מסלולים המקימים לו זכויות.

משבחר במסלול אחד וזכה בו, אין הוא יכול לדרוש את הזכות גם במסלול האחר"

מאחר שעמדת העוררת התקבלה בבית המשפט המחוזי הרי שהיה אמור לחול על העוררת השתק שיפוטי ביחס למענק של ספטמבר-אוקטובר, והיה מקום להתאים את סכומו בהתאם לחישוב שביצעה העוררת בכל שאר התקופות.

105. בדיון שקיימנו ביקשנו מהעוררת להסביר מדוע בספטמבר-אוקטובר בחרה לדווח על פי הוראת הביצוע, בפרט כאשר במקביל היא עצמה הגישה ערעור לבית המשפט המחוזי על קביעת הוועדה שקבעה כי גם בחודשים מאי-יוני ויולי אוגוסט 2020 יש לפעול לפי ההמלצה. (פרוטוקול דיון מיום 10.1.22, עמ' 2).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

יו"ר: למה אין עקביות אצל העוררת באופן שהיא מבקשת את המענקים?
רו"ח רוסו: האופציה להגיש את החישוב בדרך המחושבת לפי השיטה השנייה לא הייתה קיימת במענקים הראשונים, היא רק נוצרה בהמשך על פי הוראות של רשות המיסים."

אנו מוצאים בהתנהלות העוררת באופן הגשת הבקשות טעם לפגם והסברי העוררת אינם משכנעים. הוראת הביצוע לא נוצרה רק בהמשך, כדברי רו"ח רוסו, ההוראה פורסמה ביום 21.8.20, ההמלצה פורסמה ביום 06.10.20 ואילו ההשגה שהגישה העוררת על תקופת הזכאות מאי-יוני הוגשה רק ביום 28.10.20. בנוסף, גם אם תיאורטית ניתן היה לבחור בין שיטות הדיווח השונות, תמוה בעינינו כיצד עוסק המגיש ערעור לבית המשפט המחוזי - שכולו מתמקד בטענת העוררת לשיטת חישוב הוצאות השכר הנחסך - פועל בניגוד לעמדה עליה ערער במענק לתקופה העוקבת - ספטמבר אוקטובר, וזאת מבלי שגילה עובדה זו במסגרת הליך הערעור.

לא זו אף זו. הוועדה הציעה לצדדים להגיע להסדר דיוני לפיו החלטת בית המשפט בערעור תוחל על כל תקופות הזכאות. המשיבה הסכימה לכך אך העוררת הגישה בקשה לתיקון פרוטוקול שם טענה באופן מפורש כי הסכמתה נרשמה לא נכון על ידי הוועדה והעוררת צמצמה את הסכמתה כך שהחלטת בית המשפט המחוזי תחול רק ביחס לחודשים מאי-אוגוסט 2020.

רק בדיעבד, כאשר התברר שהעוררת הגישה את הבקשה למענק לספטמבר-אוקטובר לפי הוראת הביצוע ירדנו לשורש התנגדותה של העוררת להחיל את החלטת ביהמ"ש המחוזי על כל תקופות הזכאות.

106. התנהלות זו של העוררת, אשר שינתה את עמדתה ביחס לאופן חישוב הוצאות השכר הנחסך מבלי שציינה זאת, תרמה באופן ישיר להתארכות ההליכים בתיק ומעידה כי העוררת הגישה את הבקשות על פי גובה המענק המתקבל ולא הייתה נאמנה לשיטת דיווח עקבית עם הגיון בצידה.

עם זאת, מאחר שהמשיבה לא טענה בעניין זה, מאחר שהפערים בין שיטות החישוב בתקופה זו אינם דרמטיים – כפי שהיו בתקופות אחרות, ובעיקר כדי להביא את המחלוקות שבפנינו לכדי סיום, החלטנו לא להחזיר את העניין למשיבה לצורך חישוב גובה המענק המדויק לפי טבלאות העובדים שהוצאו לחל"ת, אלא להביא עניין זה כשיקול בפסיקת הוצאות המשפט בגין ניהול ההליכים.

התיישנות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

107. מאחר שהחלטנו לקבל את העררים לגופם, אין עוד מקום לדון בטענת ההתיישנות כטענת סף. יחד עם זאת, ובהתאם לקביעת בית המשפט המחוזי בערעור – המשיבה תישא בהוצאות בסך של 15,000 ש"ח בגין האיחורים (ספטמבר-אוקטובר וינואר-פברואר) כאשר בחישוב ההוצאות לקחנו בחשבון גם את ההוצאות בגין הגשת הבקשה למחיקה על הסף שהגישה המשיבה בערר על התקופה של ספטמבר-אוקטובר 2021. ראו גם עמ"נ 3720-11-21 פודולסקי נ' רשות המסים שניתן ביום 15.7.22.

סוף דבר

108. העררים מתקבלים. מצאנו כי הפעלת הנוסחה הקבועה בחוק בעניינה של העוררת לא גרמה לעיוות קיצוני אשר הצדיק סטייה מהנוסחה באמצעות בדיקת ההוצאות הקבועות של העוררת. זאת, בשל מאפייני העסק של העוררת ומבנה ההוצאות שלה לצד הפגיעה האנושה שספגה העוררת בשל התפשטות נגיף הקורונה כפי שהשתקפה בנתונה הכספיים. הפעלת סמכות המנהל לשינוי מקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות במקרה זה הובילה להתמשכות מיותרת של ההליכים דווקא בעניינה של העוררת שהייתה זקוקה למענקים כאוויר לנשימה.

109. קבענו כי לשון החוק והתכלית מובילות למסקנה כי יש לפרש את המונח "הוצאות קבועות" בפרשנות רחבה, הכוללת הוצאות שהעסק לא יכול היה להימנע מהן והוצאות נוספות, כגון: הוצאות שירדו לטמיון אשר התהוו טרום תקופת הזכאות וניתן אף לכלול בו פיצוי מסוים בגין אובדן הכנסות. בכל מקרה, בדיקה פרטנית של הוצאות קבועות אמורה להיות חריג לכלל שתופעל במקרי קיצון בלבד.

110. קבענו כי אין הצדקה אוטומטית לבחון את ההוצאות הקבועות בעסקים שחוו ירידת מחזורים של 80% ומעלה.

111. קבענו כי פער משמעותי בין גובה המענקים המבוקשים ובין סכום התשומות המדווחות למע"מ נותן בידי המשיבה את הסמכות לדרוש ממבקש המענק מסמכים נוספים ודוח כספי, אך אין בפער כשלעצמו כדי להוות הצדקה אוטומטית לסטייה מהנוסחה ובדיקת ההוצאות הקבועות. יש קודם לבחון, בראיה כללית ועל בסיס הדוחות הכספיים, האם המענק חרג מתכליתו.

112. קבענו כי בחישוב הוצאות קבועות יש לאתר ולהביא בחשבון גם את הרכיב הקבוע בהוצאות השכר, כל מקרה לגופו, על פי מאפייני העסק. לא ניתן לקבל את עמדת המשיבה השוללת לחלוטין הוצאות שכר כהוצאה קבועה.

113. קבענו שעסק שהיה רווחי בשנת 2019 אך מציג הפסד בשנת 2020 גם לאחר חלוקת המענקים - חזקה שהמענקים לא חרגו מתכליתם וממילא לא כיסו את ההוצאות הקבועות והבלתי נמנעות של העסק. לכן, במקרים אלה אין הצדקה להקטנת מקדם הקבועות והקטנת גובה המענקים.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

114. בנוסף, ככל שמתעוררת מחלוקת ביחס לחישוב הוצאות השכר הנחסכות הרי שהמשיבה צריכה לנמק ולהסביר את דרך החישוב. הוראת הביצוע/ההמלצה אינן יכולות להחליף את הוראות החוק בצורה אוטומטית.

115. אשר על כן:

ערר 1832-21 - תקופת זכאות ספטמבר-אוקטובר 2020 – מתקבל

ערר 2340-21 - על תקופת זכאות נובמבר –דצמבר 2020 – מתקבל.

ערר 1783-22 על תקופת זכאות ינואר פברואר 2021 – מתקבל.

לכך יתווספו הוצאות בסך 15,000 ש"ח (כולל מע"מ) בגין האיחור בהשגות.

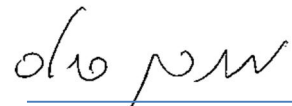
בשל תרומתה של העוררת להתמשכות ההליכים, כמוסבר לעיל, החלטנו לא להטיל על המשיבה הוצאות משפט נוספות.

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

ניתנה היום, כ"ג תמוז תשפ"ב, 22/07/2022, בהעדר הצדדים.



ברוך ברוכי, רו"ח
חבר



סילס מורן, רו"ח
יו"ר הוועדה