



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1838-22
ערר 1839-22
ערר 1840-22
ערר 1841-22
ערר 1842-22

לפני כבוד חברי הוועדה:
ערן עסיס, עו"ד - יו"ר
טניה חכמוב, רו"ח - חברה

העוררת: המכללה לניהול יעדים בע"מ, ח.פ. 513380014
באמצעות עו"ד חיים פינץ

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

1. העוררת היא חברה המפעילה קורסי לימוד בתחומים שונים.
2. בהתאם להחלטת הממשלה מס' 5015 (מיום 24.4.2020), ובהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – החוק), הגישה העוררת בקשות למענקי הוצאות קבועות, בתקופות הזכאות הבאות: מרץ-אפריל, מאי-יוני, ספטמבר-אוקטובר ונובמבר-דצמבר 2020, וכן ינואר-פברואר 2021.
3. בקשות העוררת למענקים אושרו באופן חלקי. לאחר שהגישה העוררת השגה הוגדל סכום המענקים – אם כי לא אושר מלוא המענק שהתבקש (המשיבה ציינה כי הוצאות השכר הנחסכות חושבו בנטרול שכר בעל המניות, כך ששיעור מקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות היה נמוך יותר).
4. כנגד החלטות אלו הגישה העוררת את העררים הקודמים (ערר 1561-21 ותיקים קשורים נוספים). בעררים הקודמים טענה העוררת כי חישוב הזכאות למענקים שנעשה לפי הנוסחה מוביל לעיוות. זאת, על רקע הטענה שהתלמידים הלומדים במכללה שילמו לה מראש בגין קיום קורסים, והכנסות אלו נותרו בעינן, אך בגלל הקורונה הקורסים התארכו, כך שהפגיעה באפשרות העוררת לייצר הכנסות באה לידי ביטוי במועדים מאוחרים יותר. על רקע זה, טענה העוררת כי יש צורך לקיים בדיקה פרטנית של נתונה,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בדומה למתווה שנקבע ב"הנחיית רשות המסים בחישוב ירידת המחזורים בחדרי כושר – מענק הוצאות קבועות" (פורסם ביום 24.1.2021; להלן – הנחיית חדרי הכושר).

5. בתום דיון שהתקיים בערר 21-1561 ציינה ועדת הערר כי עניינה של העוררת הוא ייחודי והוא דורש בירור נוסף, ולפיכך הצדדים הסכימו להצעה להחזיר את הערר לשלב ההשגה לצורך בחינה נוספת של התיק, ומתן החלטה חדשה בהשגות העוררת.

6. עם זאת, גם בהחלטה הנוספת לא קיבלה המשיבה את עמדת העוררת ודחתה את ההשגה. המשיבה ציינה כי הלימודים שקיימה העוררת בוצעו גם בזום – נתון המעיד על המשך פעילות החברה גם אם באופן חלקי (בניגוד לחדרי הכושר שבהם לא התקיימה פעילות כלל). עוד צוין כי הנתונים שציינה העוררת לא היו הגיוניים (והצביעה כדוגמה על תקופות זכאות שבהן חושב מחזור שלילי לתקופת הזכאות). צוין בהחלטה בהשגה כי נציגי המשיבה ביקשו ממיצג החברה, בפניות בכתב ובמסגרת פגישה, להציג הסברים למחזורי המענק שחושבו על ידו, אך לא התקבלו הנתונים הנדרשים בשלמותם.

7. מכאן הערר שבפנינו.

טענות הצדדים

8. בכתב הערר טענה העוררת כי הנוסחה שלפיה נקבע גובה המענק היא כללית ואינה מותאמת בדיוק לענייני הספציפי של כל עוסק או חברה. העוררת הצביעה על ההנחיה המיוחדת שניתנה בעניינם של חדרי הכושר (עליה נעמוד בהרחבה להלן), שניתנה על רקע הצורך בהארכת תקופות המנוי והפגיעה העקיפה בהכנסות העתידיות, וטענה כי מאפייניה דומים למאפייני חדרי הכושר.

9. העוררת הבהירה כי השיבושים בהפעלת הקורסים במכללה בתקופת הקורונה, הביאו לכך שהקורסים התארכו והסתיימו בחלוף זמן רב ביחס למתוכנן – כגון קורס מזכירה רפואית שארך 22 חודשים במקום 12 חודשים, קורס הנהלת חשבונות וחשבי שגר, שארך 13 חודשים במקום 8 חודשים, קורס טכנאי מנעולים שארך 6 חודשים במקום 4 חודשים, קורס טכנאי מיגון שארך 19 חודשים במקום 8 חודשים, וקורס חוקרים/קב"טים שארך 9 חודשים במקום 7 חודשים. בצד זה הודגש כי העוררת לא יכלה למכור קורסים אחרים או נוספים, שכן הכיתות והמורים היו תפוסים, ולכן הפגיעה הכלכלית בעוררת לא משתקפת בדיווחי המע"מ שהוגשו בתקופות הזכאות, אלא נמשכת גם לשנת 2022.

10. העוררת ציינה כי היא מקבלת את הכנסותיה מראש, אף שהשירות ניתן בשלב מאוחר יותר, ויש לראות בכספי התמורה מעין פיקדון. על רקע זה נטען כי העסקאות של העוררת התקיימו בעת מתן השירות ולא בעת קבלת התמורה, וכיוון שלא ניתן השירות בפועל, יש



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לראות את העיסקה כאילו לא בוצעה (או בוצעה בחלקה), ולקבוע את מחזורי "העסקאות" בהתאם להיקפי הביצוע.

11. העוררת ציינה כי ניתן היה לערוך חישוב המשייך את מחזורי ההכנסות ממועד הגביה למועד מתן השירות בפועל, אולם העירה כי הנחיית חדרי הכושר מורה על דרך חישוב אחרת – חישוב דמי המנוי (או דמי הלימוד בענייננו) לכל יום, ושייך ההכנסה למספר ימי השירות בפועל – וביקשה ליישם את דרך החישוב הזו גם בעניינה. העוררת צירפה לכתב הערר טבלאות נתונים המעידות לשיטתה על שווי הארכת תקופת הלימודים, ועל חישובי המענק הנגזרים מנתונים אלו.

12. העוררת העירה כי בחלק מהמקרים ההכנסות התקבלו ונרשמו מראש, כך שלפי התחשיב המוצע ההכנסות הדו-חודשיות הן תיאורטיות ונכון להביא בחשבון תחשיב כולל. לטענת העוררת, לפי התחשיב הכולל, את סך ההכנסות שלה בכל תקופות הזכאות, העומד על 2,187,126 ש"ח, יש להפחית ב-1,952,330 ש"ח – כך שמחזור העסקאות הדו-חודשי הממוצע שלה, בפועל, עומד על 31,688 ש"ח בלבד. על בסיס תחשיב זה, מבקשת העוררת לקבוע כי היא חוותה ירידת מחזורים של 95% בכל תקופת זכאות (בהשוואה לממוצע ההכנסות בשנת 2019).

13. בכתב התשובה ציינה המשיבה כי הזכאות למענק לפי החוק וחישוב גובה המענק נעשים לפי הדיווח למע"מ – כ"חליפה כללית" שאינה תפורה למידותיו של כל עסק ועסק. המשיבה טענה כי העוררת זכאית למענקים בהתאם לנוסחה, בהם עליה להסתפק.

14. המשיבה הדגישה כי עניינה של העוררת שונה מעניינם של חדרי הכושר, שכן הקורסים שהעוררת מעבירה בנויים מלכתחילה ממספר קבוע של שיעורים שבועיים, שעליה להשלים במקרה של ביטול, ללא קשר למגפת הקורונה – ואילו בחדרי הכושר ניתן לנצל את המנוי באופן חופשי, ללא מספר מפגשים קבוע מראש וללא הגבלה, ואלמלא הקורונה לא היה מצב שבו חדר הכושר מצא את עצמו מחויב להשלים למנוי את החסר. בנוסף, בשונה מחדרי הכושר, העוררת יכולה הייתה לתת פתרונות חלופיים לצורך השלמת הקורס – כגון שיעורים מקוונים. כמו כן, הודגש כי חדרי הכושר נדרשו לנעול את דלתותיהם בפני קהל המנויים – בשונה מהעוררת שמודה כי המשיכה לפעול. בנוסף חזרה המשיבה על כך שהנתונים שהוצגו לה לא היו מספקים, וכן על כך שחלק מהלימודים המשיכו להתקיים בזום.

15. במענה לשאלת הוועדה, הבהירה המשיבה כי התשתית המשפטית של הנחיית חדרי הכושר נעוצה בסמכות הנתונה למשיבה לסטות מהוראות החלטת הממשלה והחוק בהתקיים קשר סיבתי ופגיעה כלכלית בעסקים שהמנגנון אינו מהווה מענה מספק עבורם – כפי שכבר הובהר במסגרת הדיון בערר 1045-21 איי. בי. סי. ביו קוסמטיקס בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 6.6.2021; להלן – עניין ביו קוסמטיקס). הודגש כי חדרי הכושר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

היו סגורים למעלה מחצי שנה, ונגרמה להם פגיעה משמעותית בהכנסות בחודשי הזכאות – אך פגיעה זו לא קיבלה ביטוי ישיר בדיווחי המע"מ שלהם.

16. בתגובה לכתב התשובה, עמדה העוררת על כך שבמקרים רבים המשיבה סוטה מהנוסחה, כשהדבר פועל לרעת העוררים, ואין לקבל את הטענה שיש להסתמך באופן בלעדי על דיווחי המע"מ. עוד נטען כי האבחנות שהציגה המשיבה בין העוררת ובין חדרי הכושר אינן רלוונטיות, שכן הנחיית חדרי הכושר מתייחסת להארכת תקופת המינוי – מצב שהתקיים גם אצל העוררת.

17. בנוסף, דחתה העוררת את הטענה שהיה בידה להשתמש בפתרונות חלופיים. הודגש כי הקורסים שהמכללה מבצעת הם הכשרות מקצועיות שלא את כולן ניתן לבצע מרחוק, וצוין כי המרצים והתלמידים לא היו ערוכים לכך ולא קיבלו את השינויים הללו. העוררת הדגישה כי לא מדובר בלימודים אקדמיים אלא עיוניים, וכי חלק מהתלמידים מבוגרים או נעדרי השכלה ומתקשים בלימוד מקוון. צוין כי במקרים מסוימים נערך מפגש אחד או שניים במקוון ולאחר מכן נקטע הרצף ונוצר צורך להשלים את הלימודים. להמחשת העניין, הציגה העוררת הליכים משפטיים שנוהלו נגדה, על ידי תלמידים שטענו כי לא קיבלו מהמכללה את ההכשרה הנדרשת שעבורה שילמו, בגלל הליקויים בתקופת הקורונה. על רקע זה, הביעה העוררת תהיה על סמך מה טענה המשיבה שהעוררת קיימה חלק מהלימודים בזום, וטענה כי היה עליה לבדוק או לברר זאת ישירות עם העוררת.

18. בדיון שהתקיים באמצעים טכנולוגיים ביום 3.8.2022, הועלו תהיות לגבי התחשיבים שצורפו לתיק הערר, מהם עולה כי לשיטת העוררת ירידת המחזורים שלה היא בשיעור של 95%. לאחר הדיון, הובהר כי הטבלאות שערכה העוררת אכן הוגשו לוועדה כנדרש, אך ניתנה לעוררת הזדמנות להגיש תחשיבים מעודכנים לגבי הכנסותיה המתואמות בתקופות השונות. בנוסף, על רקע טענת העוררת לאפליה בינה לבין חדרי הכושר, ניתנה לעוררת הזדמנות להבהיר מהו המידע שאותו היא מבקשת לקבל מהמשיבה לגבי מתווה חדרי הכושר.

19. בהודעתה המשלימה, ביקשה העוררת להדגיש את טענת האפליה, וטענה כי מדיניות המשיבה היא לשלול את מתווה חדרי הכושר מכל עסק שאינו חדר כושר. העוררת ביקשה כי המשיבה תמסור מידע בעניינים הבאים: פירוט הנהלים, ההנחיות והמסמכים הפנימיים הנוגעים לבדיקת הבקשות בהתאם למתווה; הנתונים שנדרשו ממי שהגיש בקשה למענק; פירוט לגבי עסקים נוספים שאינם חדרי כושר שקיבלו אפשרות ליישם את הנוהל; הבהרה האם ישנם תנאים נוספים שלא נכתבו בהנחיה; הסבר לגבי טווח היקף ההתערבות בהגדלת המענקים. כמו כן, ביקשה העוררת לערוך תיקון טכני בפרוטוקול הדיון וזה נערך לבקשתה לאחר מכן.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

20. בתגובה, חזרה המשיבה על ההבדלים בין העוררת לבין חדרי הכושר והדגישה כי העוררת קיבלה מענק. במענה לדרישת המידע של העוררת, מסרה המשיבה שאין הנחיות נוספות, וכן ציינה שלא התבקשו נתונים נוספים מלבד אלו המופיעים בהנחיה, ושהמתווה לא יושם על עסקים אחרים מלבד חדרי כושר. עוד הובהר כי אין תנאים נוספים שאינם רשומים בהנחיה. בשאלה לגבי טווח ההתערבות, הבהירה המשיבה כי לא הגדילה את המענק לחדרי הכושר אלא עדכנה את דרך החישוב – שכן אלמלא החישוב המעודכן חדרי הכושר לא היו זכאים למענק כלל.

21. מנגד, טענה העוררת כי הטיעון לגבי חדרי הכושר – כי אלמלא ההנחיה לא היו זכאים למענק – לא בוסס בראיות. כך או כך, לטענת העוררת ההנחיה צריכה להיות כוללת ולא אינדיבידואלית. בנוסף, שבה העוררת על הטענה כי מצבה דומה למצבם של חדרי הכושר, והדגישה כי הלימודים שהתקיימו בזום לא היו מספקים, והראיה הניצחת לכך היא העובדה שהקורסים התארכו.

דיון והכרעה

22. לאחר ששמענו את טענות הצדדים ועיינו בכתבי טענותיהם, באנו לכלל מסקנה כי **דין הערר להידחות** – וזאת למרות השאלות שיכולות להתעורר לגבי הנחיית חדרי הכושר ויישומה על עסקים מסוגים שונים. להלן נעמוד בהרחבה על טעמי החלטתנו.

רקע נורמטיבי – הנחיית חדרי הכושר

23. נקודת המוצא לדיונו היא בהחלטת הממשלה ובחוק, אשר הורו על מתן מענקים לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטות נגיף הקורונה. התנאי הבסיסי למתן המענק הוא כי מתקיימת ירידת מחזורים בהשוואה בין תקופת הזכאות לבין תקופת הבסיס (התקופה המקבילה בשנת 2019), בשיעור העולה על 25% (או 40% בחלק מהתקופות). ירידת המחזורים האמורה מחושבת על בסיס הדיווחים השוטפים למע"מ, הנערכים על בסיס חודשי או דו-חודשי, ונערכת השוואה בין הדיווחים בגין תקופת הזכאות לבין הדיווחים בתקופה המקבילה אשתקד.

24. תנאי נוסף למתן המענק הוא דרישת הקשר הסיבתי – המענק יינתן רק אם "**הירידה במחזורי העסקאות כאמור... נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש**". כאשר ישנה ירידת מחזורים שלא מתקיים לגביה קשר סיבתי, או שהקשר הסיבתי מתקיים רק לגבי חלק ממנה, אין מביאים בחשבון את ירידת המחזורים שאינה קשורה להתפשטות נגיף הקורונה (וראו ערר 1005-21 טי ג' **את סיסטמס** 2006 נ' **רשות**



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

המסים, ניתן ביום 9.3.2021; ערר 1133-21 **מאסטר ביי בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 19.5.2021).

25. כאמור, ביום 24.1.2021 פרסמה המשיבה את הנחיית חדרי הכושר. ההנחיה מורה על כך שבחדרי כושר ניתן יהיה לבחון את ירידת המחזורים גם אם היא מקבלת ביטוי עתידי בדיווחי המע"מ. בהנחיה צוינו שני מצבים אפשריים שבהם הפגיעה מקבלת ביטוי עתידי: (א) כאשר תקופת המנוי מוקפאת עקב הקורונה, ולמעשה הלקוח מקבל את שוויה בדמות הארכה בתקופת המנוי ללא צורך בתשלום נוסף; (ב) כאשר הלקוח מבצע הכחשת עיסקה באשראי או ביטול חד צדדי של העיסקה, והדבר מתגלה מאוחר יותר רק במסגרת דו"ח התאמות אשראי, ומדווח למע"מ כזיכוי רק לאחר כמה חודשים. בהנחיה הובהר כי במקרים אלה תיבחן ירידת המחזורים כך שילקח בחשבון שווי הארכת תקופת המנוי, והוא יופחת ממחזור ההכנסות של חדר הכושר בתקופת הזכאות. עוד נקבע בהנחיה כי במסגרת הגשת הבקשה, יש לציין את מחזור העסקאות בתקופת המענק בנטרול שווי תשלומי הלקוחות שהמנוי שלהם הוקפא ותקופתו הוארכה. כמו כן נקבע כי במקביל להגשת הבקשה יש לשלוח לרשות המסים פירוט של בעלי המנוי בחדר הכושר, כולל פירוט של תקופת המנוי, העלות החודשית של המנוי, תקופת ההקפאה ושווי המנוי בתקופת ההקפאה, וכן פרטי התקשרות עם בעל המנוי.

26. **בעניין ביו קוסמטיקס** דנו בעניינה של חברת קוסמטיקה שטענה כי יש להחיל עליה את מתווה חדרי הכושר, כיוון שהיא מוכרת ללקוחותיה סדרות של טיפולים – אותם היא נאלצה להשלים עבור לקוחותיה שכבר שילמו קודם לכן, ובכך נמנעה ממנה האפשרות לייצר הכנסות נוספות. באותו עניין, הגענו למסקנה שלא ניתן להשוות בין העוררת ובין חדרי הכושר, כיוון שנמצא כי בהשוואה בין מחזורי ההכנסות של שנת 2020 למול שנת 2019, לא חלה אצל העוררת ירידת מחזורים שנתית – וזאת להבדיל מחדרי הכושר שבכולם – ללא יוצא מן הכלל – חלה ירידת מחזורים שנתית, וברוב המקרים מדובר בירידה ניכרת. למסקנה דומה הגיע ועדת הערר גם בערר 1121-21 **ד.ק. סדנאות בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 17.10.2021), שבה הועלתה טענה דומה לעניין חברה המקיימת סדנאות גמילה מעישון; גם במקרה זה לא נמצאה ירידת מחזורים בהשוואה השנתית, ונקבע כי אין הצדקה להחיל עליה את מתווה חדרי הכושר.

27. לצד זאת, **בעניין ביו קוסמטיקס** הערנו כי הבסיס להנחיית חדרי הכושר מעורר סימני שאלה. ראשית, הסתפקנו האם ניתן להגיע לתוצאה שאליה הגיעה המשיבה על פי פרשנות הנסמכת על תכלית החוק בלבד (אם כי הערנו שניתן לסבור, בדוחק מסוים, שההנחיה מבוססת על הסמכות השיורית של הממשלה). בנוסף, הערנו כי מקרים שבהם הפגיעה בעסק מקבלת ביטוי עתידי בלבד, עשויים לקבל מענה מכוח החוק, שכן הזכאות למענקים עשויה לבוא לידי ביטוי בתקופת הזכאות הבאות, עד חודש יוני 2021. עם זאת, כיוון



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שהובהר ההבדל בין מכון הקוסמטיקה הנדון ובין עניינם של חדרי הכושר, לא ראינו לנכון לקבוע מסמרות בנוגע לתשתית המשפטית של הנחיית חדרי הכושר.

תחולת מתווה חדרי הכושר על עסקים נוספים

28. בערר שלפנינו, ביקשנו מהמשיבה לשוב ולהבהיר מהו הבסיס המשפטי להנחיית חדרי הכושר, תוך הפניה להערות שהעלינו בעניין ביו קוסמטיקס. בשונה מהמקרים שנדונו בעבר, במקרה זה העוררת ספגה ירידת מחזורים משמעותית ברמה השנתית, ועלתה שאלה של ממש אם יש הצדקה להחיל עליה את מתווה חדרי הכושר. התשובות שהעבירה המשיבה לגבי הבסיס המשפטי להנחיית חדרי הכושר היו כלליות ומעורפלות, והמשיבה הסתפקה בהפניה לתשובות שניתנו בהליך בעניין ביו קוסמטיקס – הגם שכבר הבהרנו בהחלטה באותו עניין כי תשובות אלו לא היו מספקות.

29. התמיהה בעניין הנחיית חדרי הכושר גוברת לנוכח העמדה העקבית שמציגה המשיבה, ולפיה הנתונים הקובעים לצורך הזכאות למענק הם דיווחי ההכנסה למע"מ בלבד. המשיבה דחתה במקרים רבים מספור את הטענה שיש לערוך חישוב מותאם ומיוחד המתחשב בנסיבות הפרטניות של מועד יצירת ההכנסה, ועמדה זו התקבלה על ידי ועדת הערר בתיקים רבים (ראו למשל ערר 1011-21 רנפון תקשורת בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 8.2.2021; 1018-21 חידוש סוכנויות לביטוח בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 25.4.2021; 1407-21 מדיה פלוס נ' רשות המסים, ניתן ביום 30.9.2021).

30. יש להצר על כך שהמשיבה לא ביססה באופן נאות את מתווה חדרי הכושר. המשיבה היא רשות מינהלית, והיא אינה רשאית לפרסם הנחיות מינהליות באופן שרירותי. לכל הפחות לאחר מעשה, במסגרת ההליך שבפנינו, היה מקום להציג תשובות ברורות באשר לבסיס המשפטי למתווה זה. כפי שצינו בעניין בין קוסמטיקס, איננו רואים צורך להצר את צעדי המשיבה בבואה להרחיב את מסלולי המענק ולהתוות חלופה הגונה למקרים שבהם הנוסחה יוצרת עיוות – אלא שהמשיבה מחויבת לפעול בשוויון ובהגינות.

31. הקושי העיקרי נעוץ באופי האינדיבידואלי של ההנחיה. בעניין זה אנו סבורים כי הצדק עם העוררת – הנחיה המאפשרת מתן מענק לפי מסלול אחר, אינה יכולה להיות מיוחדת למגזר ספציפי, מבלי שתהיה לכך הצדקה חד משמעית וברורה. יהיה אשר יהיה הבסיס המשפטי של ההנחיה, החובה המינהלית לנהוג בשוויון כלפי ציבור העוסקים מחייבת הן את המשיבה והן את ערכאות הביקורת לקרוא את ההנחיה באופן שוויוני. לפיכך, העמדה המתבקשת היא כי ההנחיה לא תהיה מוגבלת לחדרי כושר בלבד, וניתן יהיה להחיל אותה על מקרים חריגים אחרים, שבהם הנוסחה הקבועה בחוק מובילה לתוצאה מעוותת, ומתקיימים בהם מאפיינים דומים לאלו של חדרי הכושר.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

האם המנגנון הקבוע בחוק מוביל לעיוות בעניינינו

32. על רקע זה, השאלה הנדרשת להכרעתנו היא האם עסקה של העוררת נמנה על אותם מקרים חריגים שבהם הנוסחה הקבועה בחוק מובילה לתוצאה מעוותת וקיימת הצדקה לחשב את המענק לפי מסלול אחר. על שאלה זו אנו נאלצים להשיב בשלילה, שכן העוררת לא הוכיחה כי המענקים שהיא זכאית להם לפי הנוסחה, בתקופות הזכאות השונות, מובילים לתוצאה מעוותת.

33. לטענת העוררת, העיוות בחישוב המענק נובע מההתארכות של הקורסים. לפי הטענה, במועד הסיום המקורי של הקורסים היו אמורים להתחיל קורסים נוספים, ואולם כיוון שהקורסים התארכו וסיומם התעכב, חלה דחיה משמעותית באפשרות להפיק הכנסות חדשות ונוספות. הטענה היא כי הפגיעה שהתרחשה בתקופות מסוימות (כגון בשבועות שבהם הוטל סגר והתעורר קושי לקיים את הלימודים כסדרם) הייתה מיידית, אך היא באה לידי ביטוי בתקופות אחרות.

34. טענת "האפקט המושהה" של הקורונה היא הגיונית כשלעצמה, ואולם המחוקק נתן לה מענה מסוים. תקופות הזכאות שנקבעו בחוק משתרעות ברציפות על כל התקופה שמחודש מרץ 2020 ועד חודש יוני 2021. עסק שנפגע בתחילת מגפת הקורונה, והפגיעה בהכנסותיו באה לידי ביטוי רק בתקופות מאוחרות יותר – עדיין זכאי למענקים בהתאם לחוק, בגין תקופות זכאות אחרות. עיוות של ממש יכול להיווצר אם האפקט המושהה של הקורונה הוביל לירידת מחזורים בתקופות שבהן החוק אינו מקנה זכאות למענק.

35. עיינו במחזורי ההכנסות של העוררת בשנת 2021, והתמונה המתקבלת היא בהירה להפליא – העוררת סבלה מירידת מחזורים עד חודש יוני 2021 בדיוק. מחודש יולי 2021 ואילך הצליחה העוררת לייצר הכנסות בסדר גודל דומה להכנסות שהיו לה קודם לכן.

36. וביתר פירוט: בשנת 2019 ההכנסה החודשית הממוצעת של העוררת עמדה על כ-304 אלף ש"ח בחודש, עם תנודתיות קלה כלפי מטה וכלפי מעלה (המחזורים החודשיים נעו בין כ-240 אלף ש"ח לכ-385 אלף ש"ח ולרוב היו קרובים למוצטע). כך היו גם הכנסות העוררת בחודשים ינואר-פברואר 2020. החל מחודש מרץ 2020 חלה ירידה משמעותית בהכנסות העוררת – ההכנסה הממוצעת עמדה על כ-145 אלף ש"ח בחודש, כאשר בחלק מהחודשים הראשונים של מגפת הקורונה דווח על מחזורים נמוכים מאוד (כ-51 אלף ש"ח באפריל וכ-64 אלף ש"ח ביוני), ואילו בחודשים מאוחרים יותר המחזורים מעט גבוהים יותר – אם כי עדיין נמוכים בבירור מביצועי שנת 2019.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

37. מגמת הירידה בהכנסות נמשכה גם בתחילת שנת 2021 – ההכנסה החודשית הממוצעת בחודשים ינואר עד יוני 2021 הייתה כ-126 אלף ש"ח. אלא שמחודש יולי 2021 ואילך, חזרו ההכנסות לרמה הגבוהה שאפיינה אותן לפני מגפת הקורונה – הכנסות חודשיות של כ-289 אלף ש"ח, כ-338 אלף ש"ח, כ-225 אלף ש"ח, בחודשים יולי, אוגוסט וספטמבר (בהתאמה).

38. משמעות הדברים היא פשוטה – חישוב המענקים של העוררת אינו יוצר עיוות, מן הטעם הפשוט שהירידה היא ממילא בתקופות שבהן יש זכאות למענקים בהתאם לחוק. אף אם ישנו אפקט מושהה בפגיעה בהכנסות העוררת, הוא לא פגע בזכאותה למענקים בגין ירידת המחזורים, שכן הפגיעה הועברה למועדים אחרים ולתקופות אחרות שבגינן ניתן לקבל מענק – ולא חרגה אל מעבר להן.

39. נציין אמנם כי הסטה של מחזורי הכנסות מחודש לחודש, בתוך תקופות הזכאות, יכולה להשפיע גם היא על היקף הזכאות למענקים, שכן גובה המענק נקבע גם על פי שיעור הירידה; לו יצויר למשל שעסק נפגע ב-100% בתקופה מסוימת, ואולם דיווחי ההכנסות נרשמו בכל זאת באופן שונה, והפגיעה נפרסה על פני שתי תקופות, כך שבכל תקופה הירידה היא של 50% – הזכאות הכוללת למענקים תהא נמוכה יותר. אלא שמדובר בהבדלים שעשויים להיות מינוריים, וקשה עד בלתי אפשרי לכמת אותם ולבדוק אם הם חלים בנסיבות העניין. בנסיבות כגון אלו, אין לנו אלא לשוב על הקביעה כי הנתונים הקובעים לצורך חישוב המענק הם נתוני ההכנסות כפי שדווחו למע"מ – הא ותו לא, ללא סטיה מנוסחת החישוב הקבועה בחוק.

40. חשוב לציין כי בניגוד לרושם העולה מטענות העוררת, מעיון בהכנסות החודשיות קשה להתחקות בבירור אחר דפוס תואם לאפקט המושהה בירידה בהכנסות שאותו ציינה העוררת. דיווחי ההכנסות החודשיות מציגים ירידה ניכרת כבר בחודש מרץ 2020 וירידה משמעותית יותר בחודש אפריל 2020; גם בהמשך, העלייה והירידה בדיווחי ההכנסות תואמים, במידה מסוימת, את גלי ההתפשטות של מגפת הקורונה. קשה לאמוד בדיוק מהו דפוס ההכנסה הצפוי במקרה של אפקט מושהה, אך נראה כי ניתן היה לצפות לדפוסים שונים מאלו שנצפו אצל העוררת.

41. נעיר כי לא נעלמה מעינינו טענת העוררת כי הכנסותיה ירדו בשנת 2022; הנתונים שהוצגו לנו אכן מעידים על כך שבשנת 2022 ההכנסות של העוררת היו שוב נמוכות. העוררת טענה כי האפקט המושהה של הפגיעה בהכנסותיה הוביל לכך, אך היא לא הציגה כל הסבר מניח את הדעת לעליה בהכנסות בשנת 2021. אילו מצבה של העוררת היה נותר ירוד לאורך כל התקופות שאחרי התפשטות המגפה, ניתן היה לומר שהמצב של שנת 2022 הוא המשך לקשיים שאירעו בתקופת הקורונה, וניתן היה לטעון שהוא מוכיח את האפקט המושהה – אך לא אלו פני הדברים. במהלך הדיון מנהל העוררת הסביר כי מצבה הקשה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

של העוררת קשור לתביעות שנוהלו נגדה עקב מגפת הקורונה ולקשיים שהיא חוותה. עם כל הצער שבדבר, ייתכן שהעוררת נקלעה למצוקה תזרימית או לבעיות אחרות, שמנעו ממנה לפעול בהיקפים רחבים כבעבר. גם אם מצוקה זו של שנת 2022 קשורה לבעיות שהיו בתקופת הקורונה – וטענה זו לא הוכחה – אין בכך עדיין הוכחה לטענת האפקט המושהה, ואין בכך הסבר לנתוני ההכנסות הגבוהים שהיו לעוררת מחודש יולי 2021 ואילך. ההתאוששות שחלה במהלך שנת 2021 מפריכה את טענת האפקט המושהה (או לכל הפחות את החשש שנוצר עיוות בנוסחה), גם אם בשנת 2022 הידרדר מצבה של העוררת שוב.

החישוב החלופי שהציעה העוררת

42. קושי נוסף בעמדתה של העוררת נעוץ בתחשיבים שהיא הציגה לצורך הוכחת טענתיה. העוררת טענה כי מהכנסותיה בתקופות הזכאות השונות, בסך כולל של כ-2.19 מיליון ש"ח, יש להפחית לפי התחשיב שערכה, בהתאם להנחיית חדרי הכושר, סך של כ-1.95 מיליון ש"ח. מדובר בנתון דרמטי – העוררת טוענת שדיווחי ההכנסות הם כה מעוותים, עד שיש להפחית כ-90% מהנתון המדווח על מנת לשקף את הנזק האמיתי שהיא ספגה. האם שינוי קיצוני כזה בנתוני ההכנסות משקף כהלכה את מצבה העסקי של העוררת?

43. העוררת הסבירה כי ההכנסות בתקופות הזכאות הנדונות נוצרו מכיוון שהתלמידים הלומדים אצלה העבירו תשלומים מראש, כאשר בפועל – היו עיכובים בקורסים שהובילו לדחייה ביצירת הכנסות חדשות. טענה זו יכולה להישמע הגיונית כשלעצמה, אולם כפי שנראה להלן, נדרש הרבה יותר כדי להצדיק באמצעותה תוצאה כה דרמטית המנטרלת 90% מההכנסות.

44. העוררת הסבירה כי הקורסים שהיא מעבירה התארכו לתקופות שונות – כפי שהוסבר לעיל בפסקה 9, הקורסים אמורים היו לקחת מספר חודשים (בין 4 חודשים ל-12 חודשים בדוגמאות שצוינו), והם התארכו בכמה חודשים נוספים (בין 6 חודשים ל-22 חודשים). גם אם ניקח את העיוות הקיצוני ביותר שהוצג – עיכוב בקורס טכנאי מיגון שארך 19 חודשים במקום 8 חודשים, הרי שניתן לאמוד את תפוקת העבודה של העוררת בקורס הזה בכ-42% לעומת התפוקה שהייתה צפויה אלמלא הקורונה. זאת לצד נתונים על קורסים אחרים שצוינו, שבהם אומדן התפוקה עומד על כ-54%, 61%, 66%, ואף 78%.

45. משמעות הדברים היא פשוטה: גם אם מקבלים את טענת האפקט המושהה ומנסים לערוך את החישוב המתאים – הנתונים אינם מתיישבים. אם נאמוד את התפוקה של העוררת בתקופת הקורונה בכ-50% לעומת התפוקה הרגילה שלה (ותהא זו הנחה מיטיבה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לטובת העוררת, לנוכח הנתונים שהיא עצמה הציגה), הרי שבכל תקופה נתונה בימי הקורונה, 50% מהפעילות שהייתה אמורה להסתיים – לא הסתיימה במועד, וכך נדחתה האפשרות ליצור הכנסה נוספת בשיעור 50% מההכנסה שהופקה. אומדן זה – שנערך כאמור על בסיס טענות העוררת ועל פי הנחות מיטיבות – אינו מתיישב עם טענת העוררת בדבר צמצום ההכנסות שלה ב-90%. על מנת להצדיק הפחתה של 90% מההכנסות, היה על העוררת להציג נתונים בדבר התמשכות הקורסים פי 10 מהזמן המתוכנן – וזהו בוודאי לא המצב.

46. חשוב להבהיר כי גם נתונים אלו בנוגע לקורסים שחלו בהם עיכובים הם ממילא כלליים ואמורפיים. קשה עד בלתי אפשרי לעמוד על תמונת המצב המלאה באשר לכל העיכובים שחלו בכל הקורסים שהעוררת ערכה, בין החודשים מרץ 2020 ליוני 2021. כיוון שהסגרים והמגבלות שהקשו על הלימודים לא חלו ברציפות לאורך כל התקופה, ניתן לשער שהיו קורסים שנתקלו בקשיים רבים יותר, וקורסים אחרים נתקלו בפחות עיכובים; מטבע הדברים ניתן לצפות לכך שהיו הבדלים בין תחילת תקופת המגפה לבין גלי המגפה המאוחרים יותר. מכל מקום, הסגר השלישי הסתיים בחודש פברואר 2021, וכיוון שמצאנו שבחודש יולי 2021 חזרה העוררת לתפקד ברמת הכנסות נאותה, ניתן להעריך כי העיכובים והבעיות שמהם סבלה העוררת בתקופת הקורונה, אכן הסתיימו עם תום תקופת המענקים, ולא חלו ירידת מחזורים נוספות שלא ניתן להן מענה במסגרת החוק.

47. על ממצאים אלו עמדנו בדיון והבהרנו לעוררת שהתחשיב אינו מתיישב עם המצב העסקי שהיא עצמה מתארת. בדיון הזכירה המשיבה גם נתונים תמוהים שמופיעים בחלק מגיליונות התחשיב החלופי, שבהם ההכנסה היא שלילית – וגם עובדה זו אינה מתיישבת עם ההיגיון הבריא. הצענו לעוררת לעדכן את התחשיבים שהיא ערכה, אך העוררת התבססה על הנתונים שהוגשו, ובחרה להתמקד בהבהרת טענותיה המשפטיות. מובן כי אין בידינו אפשרות לערוך בקרה על הטבלאות עצומות הממדים שהעבירה העוררת, ולטייב את הנתונים כך שיתאימו להסבריה של העוררת. אין מנוס אפוא מהמסקנה שהתחשיבים שהוצגו לנו אינם מתיישבים עם הטענות, ואינם מסייעים לעוררת כדי לבסס את טענת ההשוואה לחדרי הכושר.

48. בשולי עניין זה נעיר כי בדיון התייחס מנהל העוררת לתביעות המשפטיות שמנוהלות נגד העוררת, בגין אי ביצוע של הקורסים כמתוכנן. ייתכן אמנם שחלק מההכנסות הרשומות "על הנייר" בתקופות הזכאות הנדונות, הן כאלו שהעוררת תידרש להשיב ללקוחות במסגרת הליכים משפטיים אלו, כך שההכנסות בפועל בתקופת הזכאות הן נמוכות יותר. אולם כיוון שמנהל העוררת העריך את הסך הכולל של התביעות בכ-400 אלף ש"ח, אין לטענה זו את המשקל הנדרש כדי לשנות מהמסקנה שאליה הגענו, וסדרי הגודל של ההכנסות עדיין רחוקים מהתחשיב שהעוררת מציגה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

סיכום ומסקנות

49. אין מחלוקת כי העוררת נפגעה עקב מגפת הקורונה, והיא זכאית למענקי הוצאות קבועות בהתאם לחוק. המשיבה העניקה לעוררת מענקים בהתאם לנוסחת החישוב הקבועה בחוק, בהבדל מסוים הנובע ממחלוקת לגבי חישוב השכר הנחסך (נעיר כי סוגיית השכר הנחסך לא הועלתה על ידי העוררת ולא התבררה בערר, ואיננו נדרשים אליה).

50. המחלוקת בין הצדדים אינה נוגעת לשאלה האם העוררת זכאית למענק, אלא האם יש לחרוג מהנוסחה הקבועה בחוק, ולהקנות לעוררת, שלא על בסיס דיווחי ההכנסות שלה למע"מ, מענקים גבוהים מכפי שקובעת הנוסחה. המשיבה אפשרה חריגה כזו במקרה של חדרי הכושר, ככל הנראה על רקע עיוות מוכח שעמד בפניה עת ניתנה ההנחיה. קבענו כי במקרים דומים שבהם מתקיים עיוות יש לאפשר לעוסקים נוספים ליהנות ממתווה חדרי הכושר, אולם הלכה למעשה – לא הוכח כי במקרה הנוכחי אכן נוצר עיוות.

51. על רקע כל האמור לעיל החלטנו לדחות את העררים. כיוון שהערר נסוב על שאלה עקרונית בנוגע להנחיות של המשיבה, שהצדקתן לוטה בערפל – איננו עושים צו להוצאות.

ניתנה היום, י"ב כסלו תשפ"ג, 06/12/2022, בהעדר הצדדים.

1842-22, 1841-22, 1840-22, 1839-22, 1838-22



טניה חכמוב, רו"ח
נציגת ציבור



ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה