



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1881-21
ערר 1999-21
ערר 2002-21
ערר 2003-21

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

העוררים:
1. טאהא סודקי - קייטרינג רסטל
2. קייטרינג רסטל בע"מ, ח.פ. 515875763
באמצעות ג'מיל דלאשה

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. עורר מס' 1, מר טאהא סודקי, הוא עוסק מורשה שהפעיל עד סוף שנת 2019 עסק קייטרינג הפועל בשני בתי מלון באזור טבריה (להלן – **העורר**). עוררת מס' 2, החברה קייטרינג רסטל בע"מ, היא חברה שהוקמה על ידי העורר ואחיו (להלן – **העוררת**), ומתחילת שנת 2020 אותו עסק פועל במסגרת חברה זו.
2. העורר הגיש בקשות למענקי השתתפות בהוצאות קבועות בגין מספר תקופות זכאות, ולפנינו נדונות הבקשות שהוגשו לתקופות מרץ-אפריל 2020, וכן ספטמבר-אוקטובר 2020, נובמבר-דצמבר 2020, וינואר-פברואר 2021, בהתאם להחלטת הממשלה מס' 5015 (מיום 24.4.2020; להלן – **החלטת הממשלה**) ובהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **החוק**).
3. בקשותיו של העורר למענקים נדחו, שכן הוא דיווח על עסקאות בשיעור אפס בתקופת הזכאות, והוא נחשב כמי שסגר את עסקו. בהשגות טען העורר כי העסק אינו סגור אלא החברה העוררת היא זו שהמשיכה את פעילותו, ויש לראות בה כעסק ממשיך. המשיבה דחתה את טענות העוררת וחזרה בהחלטה בהשגה על טעמי דחיית הבקשה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

השתלשלות העניינים בערר

4. בערר שבו העוררים על הטענה כי מדובר בעסק זהה, וכי השינוי היחיד שאירע בעסק הוא השינוי במסגרת המשפטית – מעבר מעוסק מורשה לחברה בע"מ. העוררים הדגישו כי הפעילות במלונות שבהם פעל העסק נפגעה משמעותית כתוצאה מהתפשטות נגיף הקורונה. העוררים אף טענו כי במערכת המקוונת לא הייתה אפשרות להגיש בקשה בשם החברה, ולכן, לאחר בירור עם המוקד הטלפוני של המשיבה, סוכם שהבקשה תוגש על שם העורר.
5. בכתב התשובה הודתה המשיבה כי היא אכן נוהגת במדיניות מקלה לפיה בעסק שנותר זהה לפי טיבו ומהותו, ורק שינה את צורת ההתאגדות שלו בשנה שקדמה להתפשטות נגיף הקורונה (קרי, במעבר בין חברה, שותפות ועוסק מורשה), ניתן יהיה להתחשב בנתוני העסק כפי שדווחו למע"מ לפני השינוי. עם זאת, עמדה המשיבה על כך שהתנאי לכך הוא שהבעלות בעסק לא השתנתה, בעוד במקרה שלפנינו העורר שהיה בעל העסק בשנת 2019 אינו בעל המניות היחיד בחברה – הוא מחזיק ב-50%, לצד מר טאהא מוחמד.
6. בדיון שהתקיים באמצעים טכנולוגיים, ביום 12.12.2021 עמדה העוררת על כך שמר טאהא מוחמד הוא אחיו של העורר, וציינה כי שניהם הפעילו את העסק יחד לאורך השנים. הובהר כי בעבר העסק פעל על שם מר טאהא מוחמד, וכי מחודש מרץ 2017 העסק הועבר לאחירותו של מר טאהא סודקי כעוסק מורשה (עד הקמת החברה בתחילת שנת 2020). עוד הובהר כי שני האחים היו מורשי חתימה בחשבון בכל שלבי הפעילות של העסק.
7. ביום 20.12.2021, לאחר שהוצגו מסמכים שונים על ידי העורר, הודיעה המשיבה כי היא מוכנה להכיר בעוררת כ"עסק ממשיך" של העורר. עם זאת, לאחר בחינה של נתוני העורר, סברה המשיבה כי יש הצדקה לקבוע את המענק בהתאם להוצאות הקבועות של העוררת בפועל, ממספר טעמים שעליהם נעמוד להלן. המשיבה הדגישה כי העוררת סירבה בשלבים שונים לבקשתה להמציא מאזני בוחן ודוחות כספיים, ולפיכך ביקשה להשיב את הערר לשלב ההשגה.
8. חרף השינוי המאוחר בעמדת המשיבה, ביקשה הוועדה מהעוררים למסור את הדו"ח הכספי של העוררת לשנת 2020. העוררים הלינו על שינוי החזית של המשיבה, ומסרו פירוט של הוצאותיה הקבועות של העוררת. לטענת העוררים, ההוצאות הקבועות לשנת 2020 עומדות על סך של כ-759 אלף ש"ח.
9. המשיבה התבקשה להגיב לנתונים, ואולם בטרם הוגשה התגובה הגישה העוררת – מבלי שנתבקשה לכך – הודעה משלימה הכוללת טענות נוספות. בפרט, טענה העוררת כי יש לקבל את העררים לנוכח האיחור שחל במתן החלטה בהשגה – איחור שנע בין 90 ימים ל-177 ימים בתקופות השונות – והפנתה להחלטה שניתנה בבית המשפט המחוזי בעמ"נ 27710-



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

06-21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, לוי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המסים בישראל, ניתן ביום 3.1.2022; להלן – עניין ב.ג. בטחון).

10. המשיבה טענה כי בהתאם לדוחות הכספיים של העוררת, הוצאותיה הקבועות השנתיות עומדות על 131.5 אלף ש"ח בשנה בלבד (כאשר סך המענקים המבוקש לתקופות הנדונות עומד על כ-734.5 אלף ש"ח). המשיבה טענה כי בחישוב ההוצאות הקבועות אין להביא בחשבון הוצאות שכר, שכן העוררים לא הסבירו מיהם העובדים ומהם תפקידם, וכן כי בהתאם להחלטות קודמות של הוועדה, אין להביא בחשבון הוצאות פחת.

11. בתגובה מטעם העוררים הובהר כי עד פרוץ המגפה עבדו בעסק כ-65 עובדים בממוצע, וכי מאז שפרצה מגפת הקורונה העסיקה העוררת מספר מצומצם של עובדים, והחל מחודש אוקטובר – המשיכה להעסיק רק את שני מנהלי החברה. העוררים הדגישו כי כל אחד מהמנהלים מועסק בבית מלון אחר, וכי העסקתם נדרשת לצורך שמירה על התשתית העסקית הבסיסית של העסק – כולל תשלומים לספקים בגין סחורות שנרכשו קודם לכן, טיפול במלאי, דיווחים לביטוח לאומי ולמס הכנסה ומתן אישורים לעובדים. עוד הדגישו העוררים כי כיוון שהחברה הוקמה בתחילת שנת 2020, מנהליה לא צברו את הותק הנדרש ולכן לא היו זכאים למענק סוציאלי הניתן לבעלי שליטה.

12. בנוסף, טענו העוררים כי יש להכיר בהוצאות הפחת המדווחות בגין ציוד מטבח ובגין רכבים. בהקשר זה, הפנו העוררים להוראות המחייבות נטרול של מכירות ורכישות הוניות בעת חישוב נוסחת המקדם – מהן ניתן ללמוד על כך שההכרה בעלות הציוד נעשית לפי הפחת החשבונאי השוטף, ולא בעת ההוצאה בפועל. העוררת הדגישה כי גם סחורות שהיא רכשה הם בעלי חיי מדף קצרים, וכיוון שהם נותרו במחסנים – הם הפכו גם הם להוצאה קבועה.

13. בתגובה מטעם המשיבה, נטען כי הוצאות השכר אינן מהוות הוצאות קבועות שעה שלעסק היו הכנסות והן שימשו אותו בייצור ההכנסה.

דיון והכרעה

14. לאחר ששמענו את טענות הצדדים ועיינו במסמכים ובטענות שהוגשו לאחר הדיון, באנו לכלל מסקנה כי **דין הערר להתקבל במלואו.**

15. ראשית, יש להזכיר את המסגרת המשפטית לעניין שינוי חזית במהלך הדיון. בערעורי מס, הגישה הנהוגה היא כי ניתן להעלות בשלב הערעור טיעונים שלא נשמעו בשלב ההשגה, ובית המשפט יידרש אליהם מתוך מטרה לברר את שומת המס האמיתית (ראו ע"א 1830/14 רובומטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פשמ"ג, ניתן ביום 2.4.2015). יחד עם זאת נקבע כי על



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בית המשפט לשקול האם הטענה החדשה מועלית בתום לב; האם נגרם נזק דיוני לצד שכנגד; האם נפגעת היכולת לברר את הטענות בשלב ההשגה; והאם יש פגיעה ביעילות הדיונית (ע"א 805/14 ינקו וייס אחזקות (1996) בע"מ נ' פ"ש חולון, ניתן ביום 13.10.2015).

16. השיקול המנחה הוא אפוא הצורך לערוך בירור אמיתי של הזכאות למענק, וניתן להידרש גם לטענות שונות המועלות בשלב מאוחר, ככל שהוועדה רואה הצדקה לכך. עם זאת, ככל שהטענה מועלית במועד מאוחר יותר, נדרשת הצדקה כבדת משקל ומשמעותית יותר על מנת להידרש אליה. בענייננו, המשיבה לא העלתה בשום שלב את הטענה שיש לבדוק את הוצאותיה הקבועות של העוררת – לא בשלב ההשגה, לא בכתב התשובה, ואף לא בדיון שהתקיים בערר (למעט הערה בכתב התשובה על כך שפשרה ברוח זו הוצעה לעוררים). העובדה שטענה זו עלתה בשלב כה מאוחר של ההליך, לאחר שהתקיים דיון בערר, פוגעת ביעילות הדיונית ושקלנו אם היה מקום להידרש אליה מלכתחילה.

17. לכך יש להוסיף את הנטל המוטל על המשיבה להצדיק את עצם השימוש בסמכות לקבוע את המענק לפי גובה ההוצאות הקבועות של העוררת בפועל. בהחלטת הממשלה ובחוק נקבע כי מענקי הוצאות קבועות יינתנו בהתאם לנוסחה, המחושבת על פי הירידה במחזור ההכנסות של העסק על פני תקופה דו-חודשית. הנוסחה מבוססת על רכיב המכונה "מקדם השתתפות בהוצאות קבועות", ואולם למשיבה שמורה הסמכות לסטות מן הנוסחה ולשנות את המקדם, כך שהוא יתאים לגובה ההוצאות הקבועות של העסק בפועל (ראו פסקה (2) להגדרת "מקדם השתתפות בהוצאות קבועות, בסעיף 7 לחוק). בערר 1750-21 אינקוגניטו מוסיקה (2002) בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 13.2.2022; להלן – עניין אינקוגניטו) עמדנו בהרחבה על כך שאין מקום לפנות לבדיקה של ההוצאות הקבועות אלא כאשר קיימת הצדקה קונקרטיית לכך וישנו חשש שחישוב המענק בהתאם לנוסחה הקבועה בחוק יוביל לעיוות (וראו גם ערר 1227-21 מרפז – סחר ותעשיות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 3.10.2021). בעניין אינקוגניטו הבהרנו כי עצם קיומו של פער בין המענק המחושב לפי הנוסחה לבין ההוצאות הקבועות, המתגלה בדיעבד בלבד, מבלי שהייתה הצדקה לבחון את ההוצאות הקבועות, אינו מצדיק סטייה מהנוסחה אלא במקרים שבהם הפער הוא קיצוני ומופרז.

18. נוכח השלב שבו הדברים הועלו, הנטל המוטל על המשיבה להצדיק את בחינת ההוצאות הקבועות של העוררת בענייננו הוא כפול – לא מדובר במקרה רגיל, שבו נדרשת הצדקה לערוך בדיקה של ההוצאות הקבועות, אלא בטענה המועלית באיחור ובשלהי הליך הערר, שאז נטל ההצדקה הוא גבוה אף יותר. עם זאת, המשיבה הסבירה כי העסק אינו נושא בהוצאות קבועות כגון שכירות, חשמל, מים וכדומה, כיוון שהוא מפעיל את חדרי האוכל בבתי המלון הנושאים בהוצאות אלו (טענה המתישבת, בקווים כלליים, עם הסכמי ההפעלה של חדרי האוכל, שהוצגו לוועדה). בנוסף טענה המשיבה כי בחלק מהתקופות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

דיווח העסק על הכנסות בשיעור אפס, וכי סך ההוצאות הקבועות עשוי להיות נמוך מאוד. לפיכך ראינו לנכון לברר אם היו לעוררת הוצאות קבועות ומהן.

19. העוררת הציגה את דוחותיה הכספיים לשנת 2020, מהם עולה כי היו לה הוצאות קבועות שאינן שנויות במחלוקת – כגון ביקורת והנהלת חשבונות, שירותים מקצועיים, הדפסות וציוד משרדי, ביטוחים, אחזקה ותיקונים הוצאות רכב, אגרות והוצאות מימון – אלא שהסכום הכולל של הוצאות אלו אינו גבוה. המחלוקת העיקרית בין הצדדים נסבה על הוצאות שכר וכן על הוצאות פחת.

20. הוצאות קבועות הן הוצאות שאין באפשרותו של העסק להימנע מהן (ראו ערר 21-1031 אי. אי. סי. איי. אייזנברג אגר. קומפני ישראל בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 21.6.2021, פסקה 26 ואילך). בהחלטות קודמות של ועדות הערר לא ניתנה החלטה קטגורית בשאלה האם הוצאות שכר של מנהלי העסק ייחשבו כהוצאות קבועות, ונקבע כי יש לבחון זאת בהתאם לנסיבות העניין (ראו למשל ערר 21-1629 מ.ג.ב שרותי ניקיון בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 8.12.2021; ערר 21-1089 ל. לייב פרויקטים בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 10.9.2021; ערר 21-1607 רפול גבאלי נ' רשות המסים, ניתן ביום 2.11.2021 (להלן – עניין גבאלי) ועוד).

21. במקרה שלפנינו, מקובלת עלינו טענת העוררת לגבי סיווג הוצאות שכר המנהלים כהוצאה קבועה – בימי שגרה מועסקים אצל העוררת עשרות עובדים, ועבודתם של מנהלי החברה היא בבחינת תשתית ניהולית מינימלית, ונראה כי היא נדרשת לצורך המשך קיום העסק גם בתקופות המאוחרות שבחלקן הוצאו העובדים לחל"ת. לא מדובר בעסק שפעילותו הופסקה, ושהמשך העסקת בעל השליטה היא מיותרת או מלאכותית; הגם שחלו דיווחי הכנסות בשיעור אפס הכנסות בחלק מהחודשים הרלוונטיים, העסק המשיך לייצר הכנסות, כך שניתן להכיר בצורך העסקי להמשיך ולשלם משכורת למנהלי החברה (בניגוד לנסיבות שתוארו בעניין גבאלי).

22. אילו היו הדברים נבחנים מלכתחילה, ייתכן שניתן היה לדקדק יותר ולבחון האם יש הבדל בין תקופות הזכאות השונות, ואם הייתה הצדקה לתשלום מלוא השכר בכל התקופות – ואולם השלב המאוחר שבו הועלתה הטענה על ידי המשיבה אינו השלב המתאים לעריכת בירור עובדתי מקיף מסוג זה, ולפיכך, ראינו לנכון להסתפק בהסברים הכלליים שמסרה העוררת. בנוסף, גם העובדה שבעלי השליטה אינם זכאים למענק הניתן לבעלי שליטה, בשל נסיבות מקריות, עשויה להוות שיקול – עובדה זו מחזקת את הטענה שהמשך העסקה של המנהלים בחברה שבשליטתם היה בלתי נמנע, כיוון שהמחוקק לא פיצה אותם על אובדן ההכנסה.

23. אם כן, בניגוד לטענת המשיבה – מצאנו שהעוררת נשאה בהוצאות קבועות משמעותיות, שבאו לידי ביטוי בשכר המנהלים. הפער בין ההוצאות הקבועות שבהם הכירה המשיבה,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בצירוף שכר המנהלים, לבין המענק שביקשה העוררת בפועל – אינו גדול, בוודאי לא ברמה המצדיקה סטייה מהנוסחה הקבועה בחוק, וקל וחומר לנוכח נטל ההצדקה המוגבר שחל על המשיבה בשלב זה של הדיון. גם יתר הטעמים שעליהם הצביעה המשיבה כעילה לבחינת ההוצאות הקבועות בפועל, התבררו כלא נכונים בהינתן הוצאות השכר.

24. לפיכך, לא ראינו צורך להכריע בשאלות נוספות שעשויות היו להידרש לצורך קביעת הסכום המדויק של ההוצאות הקבועות של העוררת. לעניין הוצאות הפחת שהיו שנויות במחלוקת, נעיר כי אמנם יש היגיון בטענת העוררת – מכירה הונית וקניה של ציוד קבוע אינן נחשבות הכנסות ותשומות לעניין חישוב המענק לפי הנוסחה, וניתן להניח כי המחוקק ראה לנכון להתייחס להוצאות הוניות מעין אלו בהתאם לפחת החשבונאי המיוחס להן. עם זאת, כיוון שיתר ההוצאות הקבועות של העוררת, בצירוף הוצאות השכר, הן ממילא ברמה גבוהה ומשמעותית, לא ראינו צורך להכריע בנקודה זו.

25. כמו כן, לא ראינו לנכון להכריע בשאלה אם את ההוצאות הקבועות המחושבות לפי הדוחות הכספיים צריך להכפיל בשיעור ירידת המחזורים, ואם הכפלה מעין זו צריכה לחול על כל ההוצאות הקבועות או רק על הוצאות השכר. טיעוני המשיבה בהקשר זה הועלו בתגובה האחרונה באופן תמציתי בלבד, והם היו כלליים ולא נומקו. מכל מקום, בנסיבות העניין, בתקופות הרלוונטיות חלה ממילא ירידת מחזורים משמעותית מאוד במחזורי ההכנסות של העוררת, כך שלחישוב זה ממילא לא אמורה להיות השפעה משמעותית לענייננו.

סיכום והערות אחרונות

26. הצדדים הסכימו כי העוררת הינה בבחינת עסק ממשיך של העורר, כך שהעוררת זכאית למענקים על פי השוואה בין מחזור ההכנסות שהיו לעורר בתקופת הבסיס לבין ההכנסות שהיו לעוררת בתקופת הזכאות.

27. במחלוקת בין הצדדים בשאלה אם יש הצדקה לחשב את המענק לפי גובה ההוצאות הקבועות של העוררת בפועל – מצאנו כי העוררת נושאת ממילא בהוצאות קבועות בשיעור גבוה ומשמעותי, בגין הוצאות השכר למנהלי החברה. לא ראינו צורך להכריע מהו הסכום המדויק של ההוצאות הקבועות, ודי בקביעה כי אין במקרה זה הצדקה לסטות מן הנוסחה.

28. בנסיבות אלה, מובן כי אין צורך להידרש גם לטענה כי יש לקבל את הערר רק בשל האיחור במתן החלטה בהשגה. נעיר כי בפסיקות קודמות העירה הוועדה כי במקרה של איחור במתן החלטה בהשגה, החלטה מאוחרת לסטות מן הנוסחה ולבסס את המענק על חישוב חלופי עלולה להיחשב בלתי סבירה (ראו ערר 21-1664 ארג'נטרו אחזקות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 31.1.2022, פסקה 75 להחלטה); הערה זו מחזקת את המסקנה המתבקשת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בענייננו, וזאת בבחינת קל וחומר כשהסטיה מהנוסחה לא באה לעולם בעת האיחור בהשגה אלא במסגרת שינוי חזית בשלבי סיום בירור הערר.

29. מכל הטעמים המפורטים לעיל, החלטנו לקבל את העררים, ולקבוע כי העוררת זכאית למלוא המענק המבוקש. המשיבה מתבקשת לבצע את ההחלטה ולשלם לעוררת את המענק בתוך 30 יום. אנו ערים לעובדה שהעורר הוא זה שהגיש את הבקשות שבגינן הוגשו העררים שבנדון, ושעשוי להיות צורך לאפשר לעוררת להגיש מחדש בקשות למענק מטעמה – ואולם עובדה זו אינה צריכה לעכב את ביצוע ההחלטה. חזקה כי העוררת תפעל להגשת בקשות למענק באופן מיידי ככל שהמשיבה תחליט שהדבר נדרש.

30. נוכח האיחור המשמעותי של המשיבה בהחלטה בהשגה, ולנוכח התנהלות המשיבה בהעלאת טענות נוספות לאחר הדיון בערר – טענות שהתבררו בדיעבד כלא מוצדקות – תישא המשיבה בהוצאות העוררים בסך כולל של 4,000 ש"ח. סכום זה ישולם לעוררת ויתווסף למענק לו היא זכאית כאמור לעיל.

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

ניתנה היום, י"ח אדר ב' תשפ"ב, 21/03/2022, בהעדר הצדדים.

2003-21, 2002-21, 1999-21, 1881-21



טניה חכמוב, רו"ח
נציגת ציבור



ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה