



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 2191-22  
ערר 2192-22  
ערר 2195-22

לפני כבוד חברי הוועדה:  
סגן ראשת בית הדין, ד"ר ערן בר, עו"ד - יו"ר  
חאג' יחיא ראאד, רו"ח - חבר

העוררת: אוניברסל אליג בע"מ מס' 511425563  
ע"י ב"כ עו"ד עפרה מזרחי

נגד

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

### החלטה

השאלה העומדת להכרעה בעררים אלו היא האם המשיבה מוסמכת להגביל את סך המענקים שהוענקו לעוררת לסכום הוצאותיה הקבועות, או שמא הייתה מחויבת להעניק לה את המענקים בהתאם לנוסחה שנקבעה בחוק. כלומר, האם המנהל היה רשאי לעשות שימוש בסמכותו לשנות את גובה מקדם ההוצאות הקבועות בנסיבות בהן העוררת הגישה בקשות למענקים בסך 1,250,000 ₪ ואילו הוצאותיה הקבועות בתקופות הזכאות הסתכמו בסך כ-141,000 ₪ בלבד.

#### א. רקע עובדתי:

1. העוררת היא חברה הפועלת בענף התיירות הנכנסת. ביום 7.7.22, העוררת הגישה שלושה עררים על החלטות המשיבה בבקשות לקבלת מענקי הוצאות קבועות עבור חודשים ינואר-פברואר 2021, מרץ-אפריל 2021 ומאי-יוני 2021 בהתאם להוראות חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) תש"ף-2020 (להלן: "חוק התכנית לסיוע כלכלי" ו/או "החוק").
2. בקשת העוררת למענק עבור תקופת זכאות ינואר-פברואר 2021 נדחתה. בהחלטתה מתאריך 17.10.21, קבעה המשיבה כי בהתאם לדיווחי העסקאות וההוצאות של העוררת, נמצא כי סכום המענק ששולם לה עולה על סכום הוצאותיה הקבועות. מאחר ומטרת המענק היא השתתפות בהוצאות קבועות, הגדלת המענק מעבר להוצאות הקבועות עומדת בניגוד לתכלית החוק. בהחלטה נוספת מתאריך 12.12.21, נדחו שתי בקשותיה של העוררת עבור תקופות הזכאות מרץ-אפריל 2021 ומאי-יוני 2021. בהחלטות אלה המשיבה ערכה חישוב של הוצאותיה הקבועות של העוררת. על פי חישוב זה סך הוצאותיה הקבועות של העוררת מסתכם בסך של 251,306 ₪. המשיבה קבעה שלאור העובדה שלעוררת שולמו מקדמות ומענקים בסך של 1,600,000 ₪, היא דוחה את הבקשות למענקים לתקופות זכאות אלו.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

3. העוררת הגישה השגות על החלטות המשיבה בבקשות למענקים. בתאריך 8.6.22, קיבלה המשיבה באופן חלקי את השגת העוררת לתקופת זכאות ינואר-פברואר 2021. המשיבה קבעה כי ההחלטה להתערב בגובה המקדם, לאחר שנמצא שסך המענקים ששולמו עד כה לעוררת (בכל תקופות הזכאות), עולים משמעותית על סך הוצאותיה הקבועות לחודשים ינואר-יוני 2021. על פי חישוב שערכה המשיבה, סך הוצאותיה הקבועות של העוררת מסתכם בסך של 52,807 ₪. לאור העובדה שהעוררת קיבלה מקדמה בסך של 300,000 ₪, העוררת נדרשה להשיב את היתרה בסך של 247,193 ₪ בתוך 90 ימים.
4. בתאריך 29.5.22, דחתה המשיבה את השגת העוררת לתקופת זכאות מרץ-אפריל 2021. המשיבה חזרה על קביעתה להקטין את גובה המקדם, וזאת לאחר שמצאה שסך המענקים ששולמו עד כה עולים באופן משמעותי על סך הוצאותיה הקבועות בחודשים ינואר-יוני 2021. בהתאם לחישוב שערכה המשיבה, העוררת נדרשה להשיב סך של 698,574 ₪. החלטת המשיבה לתקופת זכאות זו התייחסה גם לתקופת זכאות מאי-יוני 2021. עובדה זו אינה במחלוקת בין הצדדים (ראה נספח 3 לכתב הערר בתיק 22-2195).
5. על החלטות אלו, הגישה העוררת את שלושת העררים שלפנינו.

#### ב. טענות העוררת:

6. בכתב הערר נטען כי הקטנת מקדם המענק נעשתה ללא הנמקה מספקת ותוך התעלמות מטענותיה בכתבי ההשגה. התערבות המשיבה בנוסחה, בטענה שסך המענקים ששולמו עד כה עולה על סך הוצאות העוררת הקבועות בתקופות הזכאות, נעשתה שלא בסמכות. לשיטת העוררת, המענק נועד לא רק לכסות אחר הוצאותיה קבועות, אלא גם להבטיח את המשך פעילותה הכלכלית. העוררת הפנתה להחלטה בערר 1750/21 אינקוגניטו מוסיקה בע"מ נ' רשות המיסים (פורסם בנבו, 13.02.2022, להלן: "עניין אינקוגניטו"), לביסוס טענתה שסטייה מהנוסחה וקביעת מקדם הוצאות בפועל, צריכה לשרת גם את תכלית הבטחת ההמשכיות העסקית, ונדרשת הצדקה מיוחדת לצורך ההחלטה לסטות מן הנוסחה. העוררת טענה שגובה המענק אינו מוגבל לסך הוצאותיה הקבועות, שכן המענק לא ניתן כהחזר הוצאות קבועות, והכינוי שדבק בחוק "הוצאות קבועות" הוא שגוי מיסודו. לתימוכין בעמדה זו, טענה העוררת שהנוסחה הקבועה בחוק אינה מתחשבת בהבחנה בין תשומות שהן הוצאות קבועות לבין תשומות אחרות. העוררת טענה כי המחוקק לא הגדיר מהן "הוצאות קבועות". לו חפץ המחוקק בפיצוי על הוצאות קבועות, המחוקק היה מגדיר רשימה סגורה של הוצאות קבועות כבסיס לפיצוי מבלי להתחשב בנוסחה מורכבת.
7. העוררת טענה שהמחוקק כבר קבע תקרה לגובה המענק (מקדם בשיעור 0.3), ולכן המשיבה לא יכלה לקבוע תקרות נמוכות יותר מאלו ולשנות את אופן החישוב שבנוסחה. סמכות המנהל לסטות מהנוסחה ולהתערב בשיעור המקדם, מוגבלת למקרים קיצוניים וחריגים. התעלמות מהמקדם בדרך של חישוב הוצאות קבועות בפועל, ללא נהלים או הוראות ביצוע, מהווה חריגה מסמכות המנהל.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

8. העוררת טענה שגם אם פעולת המנהל נעשתה בסמכות, יש לכלול הוצאות נוספות בחישוב המענק אותן השמיטה המשיבה. המדובר בהוצאות כגון: חשבונות חשמל, הוצאות פחת והוצאות שכר שונות. ביחס להוצאות הארנונה, העוררת טענה ששלילת המענקים תוביל לשלילת הנחה בשיעור 95% שהקנתה לה העירייה.
9. על סמך טענות אלה ביקשה העוררת לבטל את החלטת המנהל בהחלטה בהשגה מספר 58035038, לפיה היא נדרשת להשיב 698,574 ₪ מתוך המענקים ששולמו ביתר בשנת 2021. בנוסף, העוררת עתרה שהמענקים לשלוש תקופות הזכאות שבין החודשים ינואר-יוני 2021, המסתכמים בסך של 1,250,000 ₪, ישולמו לה במלואם.

#### ג. טענות המשיבה

10. בכתב התשובה המשיבה סקרה בהרחבה את הרקע לחקיקת החוק, תכלית המענק, הסבר מפורט לגבי נוסחת החישוב שנקבע בחוק (הנותנת ביטוי לתכלית החוק), והתייחסות לתנאי בדבר קיומו של קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות לבין ההשפעה הכלכלית שנגרמה בעקבות משבר הקורונה.
11. המשיבה הבהירה כי החליטה לבחון את הוצאותיה הקבועות של העוררת, מאחר והעוררת משתייכת לענף שבו קיימות הוצאות והכנסות פטורות רבות. ענפים אלה עולים לבדיקה משום שקיומן של תשומות פטורות מרובות מצריך בדיקה האם הן נכללו בחישוב התשומות השוטפות לשנת 2019. המשיבה ציינה כי במקרה זה עלה חשש לפער בין המענקים הנדרשים לסך ההוצאות הקבועות. במקרה זה העוררת דרשה מענקים בסך 1,250,000 ₪, כאשר סך התשומות בכל שנת 2021 מסתכמות בסך 302,612 ₪ בלבד (ולתקופות הזכאות שבין ינואר-יוני 2021, בסך 212,873 ₪).
12. לגוף העררים, המשיבה טענה כי הפעלת סמכותה מכוח סעיף 7 לחוק, אפשר שתעשה בכל מקרה בו המענק שהתקבל כתוצאה מהפעלת הנוסחה גבוה משמעותית מסכום ההוצאות הקבועות. סמכות זו נועדה על מנת לשקף נאמנה את היקף ההוצאות הקבועות של העסק, לאור תכלית המענק לסייע לעסקים להתמודד עם הוצאותיהם הקבועות בלבד.
13. המשיבה הפנתה להחלטת הועדה בעניין **אינקוגניטו**, שם נקבע שכלל וההצדקה לבחינה מהותית של הוצאות קבועות בפועל היא מהותית יותר, גם הבחינה אם מדובר בפער משמעותי תהיה מרוככת יותר, וההפך. כך או כך, המשיבה סבורה כי לאור הפער המשמעותי בין המענקים המבוקשים לבין ההוצאות הקבועות, בצדק בדקה את הוצאותיה הקבועות של העוררת. יישום המבחנים בעניין אינקוגניטו על נסיבות מקרה זה, מובילים למסקנה שיש הצדקה משמעותית לבחון הוצאות קבועות, עד כדי כך שיש לבחון הרף לכך בצורה מקלה.
14. ביחס לשאלת היקף ההוצאות הקבועות, המשיבה טענה שקריטריונים ביחס לסיווג הוצאות נקבעו בהחלטה ערר 1031-21 **אי. אי. סי. איי. אייזנברג אגר. קומפני ישראל בע"מ נ' רשות המסים**, (פורסם בנבו, 21.0.2021) (להלן: "**עניין איזנברג**"), ובהתאם להם היא ביצעה את סיווג הוצאות הקבועות של העוררת וחישבה את גובה המענקים.
15. המשיבה הוסיפה שהוצאות השכר שהעוררת סיווגה כהוצאות קבועות, הן הוצאות משתנות מובהקות, ואין מקום לכלול אותן במסגרת חישוב הוצאות קבועות. המשיבה הוסיפה שכלל



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ששכר הוא הוצאה קבועה, ההכרה בו ככזה נעשית כחריג, ורק עבור שכר מנהלים ולא עבור השכר של כל עובדי החברה. המשיבה טענה כי במידה ושכר המנהלים לא נכלל בחישוב ההוצאות, על העוררת להגיש בקשה למענק בעלי שליטה, שם תתברר סוגיית זכאותם בעניין זה.

16. בכל הנוגע לטענה העוררת בדבר קביעת מקדם ענפי, המשיבה טענה כי הדבר עלול גרום ליותר נזק מתועלת, שכן לא ניתן להתייחס להוצאות של עסק ברמה ענפית. ביחס להוצאות הפחת, המשיבה טענה שמדובר בהוצאה רעיונית ולא בהוצאה שהעוררת הוציאה בפועל, באופן שגרם לה לחיסרון כיס.

17. ביחס להוצאות הארנונה, המשיבה טענה שללא קשר לפטור, הוצאות הארנונה כלל לא שולמו, ולכן אינן רלוונטיות לשאלת ההוצאות הקבועות. עוד נטען כי ההנחה לא נשללה מהעוררת.

18. המשיבה ציינה כי טרם הגשת כתב תשובה, היא פנתה לעוררת להעביר הסברים ואסמכתאות בנוגע להוצאות קבועות נוספות שנשאה בהן. העוררת סירבה להציג אסמכתאות המעידות על תשלום הוצאות קבועות תוך העלאת טענות כלליות, דבר המעיד על כך שלעוררת אין הוצאות קבועות מעבר לאלה שהוכרו על ידי המשיבה. המשיבה הוסיפה שבמידה ויוכרו ההוצאות בהן ביקשה העוררת להכיר כהוצאות קבועות, עדיין קיים פער משמעותי בין גובה ההוצאות הקבועות לבין סכום המענקים הנדרשים על פי הנוסחה, פער שמצדיק את שינוי המקדם מכוח סעיף 7 לחוק.

#### ד. טענות העוררת לאחר הגשת כתב התשובה

19. בהתאם להחלטת הוועדה, העוררת הגישה תגובה משלימה לטענות המשיבה שפורטו בכתב התשובה. בתגובה המשלימה העוררת חזרה על טענתה, שתכלית המענק הוא סיוע לעסקים, ואינו מוגבל לסך ההוצאות הקבועות. העוררת טענה כי עמדת המשיבה, הקובעת כי המענק לא נועד לסייע בגין אובדן רווחים או הפסדים, הועלתה ללא תימוכין או ראיה כלשהי. העוררת הדגישה כי הסמכות לשינוי המקדם שמוקנית מכוח סעיף 7 לחוק היא החריג, ולא הכלל. לעמדתה, האפשרות לשינוי המקדם נועדה להגדיל את שיעור המקדם עד לשיעור 0.3. העוררת טענה כי המשיבה נקטה בגישה חובבנית, עת שחישבה הוצאות קבועות באמצעות שליפה אקראית של הוצאות. העוררת הביעה את מורת רוחה על כך שהמשיבה מנהלת את ההליך כהליך מיסוי, זאת בניגוד למטרתו הסוציאלית של החוק והמענקים. העוררת ציינה שכל הנתונים היו בידי המשיבה בעת הגשת הבקשות למענקים, וככל שסברה שהעוררת אינה זכאית למענקים היה עליה לדחות את הבקשה ולא להעביר את המענקים ולהשיבם כיום, התנהלות המעצימה את נזקיה של העוררת. העוררת טענה שבכתב התשובה אין כל נימוק מדוע נבחנו הוצאותיה הקבועות של העוררת. העוררת ציינה כי טענות המשיבה הועלו ללא תמיכה בנתונים ובמצאי בדיקות שערכה לחברות בענף התיירות.

20. בעניין הארנונה, העוררת השיבה שהודעת ביטול ההנחה מטעם העירייה הומצאה למשיבה (ראו נספח 6 לכתב הערר). ביחס לטענת המשיבה שהייתה מוכנה להכיר בהוצאות נוספות בכפוף



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

להצגת אסמכתאות, העוררת טענה כי ביקשה לקבל מענקים בהתאם לנוסחה הקבועה בחוק, ולכן סירבה להציג אסמכתאות בשלב מאוחר של ההליך.

#### ה. טענות הצדדים בדיון

21. ביום 11.8.22, התקיים דיון באמצעים טכנולוגיים במעמד הצדדים (להלן: "הדיון"). במהלך הדיון ביקשנו מהעוררת הבהרה לגבי סכום ההוצאות הקבועות שחושבו על ידה. למרות שהחוק אינו כולל רשימה של הוצאות שהן בגדר הוצאות קבועות, בהצעת החוק נקבע כי הוצאות קבועות הן הוצאות שהעסק לא יכול היה להימנע מלשאת בהן. העוררת טענה כי ההוצאות שצוינו במאזן הבוחן מסתכמות בסך 168,140 ₪ ויש להוסיף לסכום זה הוצאות רו"ח וארנונה, כך שסך ההוצאות הקבועות הוא 235,613 ₪, לחודשים ינואר-יוני 2021. העוררת הבהירה בדיון שבתקופת הזכאות העוררת העסיקה רק שני עובדים, מנה"ח ורו"ח (ראו עמ' 3 לפרוטוקול ש' 32).

22. מנתוני העוררת שהוצגו בדיון, עלה כי הוצאותיה בכל תקופת הזכאות אינו מגיעה לסך 168,000 ₪. בהתאם לכך, נשאלה העוררת האם היא סבורה שהיא זכאית למענקים בסך 1,250,000 ₪, כאשר הוצאותיה קבועות באותן תקופות על פי אותו חישוב מסתכמות בסך 167,861 ₪, ועל כך העוררת השיבה בחיוב.

23. העוררת טענה כי מדובר בחברה רווחית ויעילה, והעובדה שהחברה הגיעה לרווחיות ויעילות בתפעול לא אמורה לעמוד לה לרועץ. ב"כ העוררת הבהירה שלטענתה, אחת מתכליות המענק היא פיצוי בגין אובדן רווחים (עמ' 5 לפרוטוקול ש' 19) וזאת בניגוד לדברי החקיקה ולפסיקה הנוהגת. העוררת שבה על טענותיה כי ההצדקה לבחינת הוצאות קבועות צריכה להיות מהותית, ולא ניתן להעניק לעסקים מענקים וכעבור שנה לדרוש אותם בחזרה.

24. בדיון ביקשנו מהעוררת להבהיר מדוע היא טוענת להיעדר פרמטרים, כאשר בהוראת הביצוע המשיבה קבעה שכאשר מתגלה פער בין הוצאות קבועות לבין גובה המענק היא תפעל לעריכת חישוב הוצאות קבועות בפועל. העוררת טענה כי על המשיבה היה לפתח מקדם ענפי. לשאלת הועדה, כיצד ניתן לקבוע מקדם ענפי, כאשר באותו ענף ישנם עוסקים עם פעילות והתחשבות שונה בתכלית, הודתה העוררת שאין לה תשובה בעניין וכי למשיבה יש אנשי מקצוע שיכולים לפתח נוסחה. בדיון העוררת הודתה שעל אף שנדרשה להשיב את המקדמות בתוך 90 ימים ממועד מתן ההחלטות בהשגות, היא לא עשתה כן.

25. ב"כ המשיבה ציינה שככל וישנן הוצאות קבועות שלא נלקחו בחשבון, אין מניעה מבחינתם להוסיף אותן. במקרה זה יש פער אדיר בין ההוצאות הקבועות לבין המענקים הנדרשים. המשיבה שבה על טענותיה בדבר הקושי לקבוע מקדם ענפי, וכי הדבר עלול לפגוע בציבור העוסקים.

#### 1. דיון והכרעה



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

26. הוועדה תקדים ותציין כי לאחר שבחנו את טענות הצדדים שהובאו בכתבי הטענות ובמהלך הדיון, החלטנו לקבל חלקית את העררים. אנו קובעים כי בנסיבות עררים אלו, למשיבה הייתה סמכות לבחון את הוצאותיה הקבועות של העוררת. נוכח הפער הקיצוני בין סך המענקים שהתבקשו על ידי העוררת לבין סך הוצאותיה הקבועות, לא נפל פגם בהחלטת המשיבה עת קבעה את גובה המענקים בהתאם לגובה ההוצאות הקבועות בפועל. יחד עם זאת, מצאנו כי יש מקום להתערב בחישוב הוצאותיה הקבועות של העוררת ולזקוף הוצאות קבועות שלא נלקחו בחשבון על ידי המשיבה. כמו כן, אנו קובעים כי המשיבה לא הייתה רשאית לשלול זכאות למענקים לתקופות זכאות מרץ-אפריל 2020 ומאי-יוני 2020, על סמך מענקים שניתנו לעוררת לתקופות זכאות קודמות ולהלן נימוקינו.

#### ז. תכלית המענק

27. בחודש מרץ 2020 התפשט בישראל נגיף הקורונה ולצורך צמצום ההדבקה והתמודדות עמו, הוטלו הגבלות שונות על המשק הישראלי. בין היתר הוטלו הגבלות על פעילותם של מקומות ועסקים. כדי לסייע למשק להתמודד עם המשבר שנוצר בשל התפשטות הנגיף, יצאה הממשלה בתכנית כלכלית נרחבת וביום 24.4.20 פורסמה החלטת ממשלה מס' 5015, במסגרתה החליטה ממשלת ישראל להעניק "מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה" (להלן: "החלטת הממשלה"), עבור תקופת הזכאות מרץ – אפריל 2020. ביום 29.7.20, פורסם חוק התוכנית לסיוע כלכלי אשר במסגרתו נקבעו תנאים דומים לזכאות למענק עבור תקופות זכאות נוספות. מטרת החלטת הממשלה הייתה לסייע לעסקים אשר פעילותם העסקית נפגעה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה, בכך שיינתן מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות. במסגרת החלטת הממשלה נקבעה תקופת מענק לחודשים מרץ – אפריל 2020, לעוסקים העומדים בתנאי הזכאות למענק. בהמשך, נקבעו בחוק תקופות זכאות נוספות מחודש מאי 2020 ועד חודש יוני 2021.

28. העוררת טענה בהרחבה כי המענק לא ניתן כהחזר הוצאות קבועות וכי אחת ממטרות המענק היא פיצוי בגין אובדן רווחים (ראה עמ' 3-4 לכתב הערר ועמ' 5 ש' 19 לפרוטוקול הדיון).

29. תכלית המענק הוא סיוע לציבור העוסקים לתשלום הוצאותיהם הקבועות, הוצאות שלא יכלו להימנע מהן בשעת משבר כלכלי קשה. כבר בשלב זה נעיר, כי אנו דוחים את טענות העוררת כי תכלית המענק לא נועדה לשם כיסוי הוצאות קבועות. מעבר לכך, הטענה כי תכלית המענק היא מתן פיצוי בגין אובדן רווחים עומדת בסתירה לדברי ההסבר להצעת החוק, שם נקבע:

**"...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 שייסיע להם בתשלום ההוצאות הקבועות."**



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

(ה"ח ממשלה 1341 מיום 14.7.20, עמ' 453. ההדגשות אינן במקור)

30. בעמ"נ 27710-06-21 ב.ג. ביטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים בישראל, (פורסם בנבו, 03.01.2022) (להלן: "עניין ב.ג. ביטחון") בית המשפט שב והדגיש כי תכלית המענק הוא מתן סיוע בגין הוצאות קבועות:

"מטרת המענק על פי חוק הסיוע הכלכלי היא מתן סיוע לעסקים שהכנסותיהם נפגעו בשל מצב החירום על רקע מגפת הקורונה, כך שיוכלו להמשיך ולשלם את אותן הוצאות קבועות, אשר על אף ההגבלות על פתיחת עסקים בתקופת הסגרים או צמצום פעילותם – לא יכולים אותם עסקים שלא לשלם ונדרשים הם בכל זאת, ועל אף העדר האפשרות לייצר הכנסות - לעמוד בהוצאות אלו." (פס' 45 לפסק הדין – ההדגשות אינן במקור).

31. אחד הפרמטרים לחישוב גובה המענק לו זכאי העוסק הוא "מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות". ככלל, שיעור המקדם נקבע בהתאם לדיווחי ההכנסות ודיווחי התשומות של העוסק בשנת 2019. יודגש כי הנוסחה שנקבעה בחוק לחישוב המענק, אינה משקפת בהכרח את ההוצאות הקבועות של העוסק. ערך "מקדם השתתפות בהוצאות קבועות" שלפיו נקבע גובה המענק, יורד ככל שיש לעסק יותר הוצאות ולהיפך (ראו ערר 21-1971 אטלנטיס גוני קור טרוול בע"מ נ' רשות המסים, פס' 31 (פורסם בנבו, 12.08.2022) ופס' 28 להחלטה בעניין אינקווגניטון). גם במסגרת הדיונים בוועדת הכנסת, הובהר כי הנוסחה שנקבעה בחוק אינה נותנת מענה לגובה ההוצאות הקבועות בפועל:

"אסף וסרצוג: בסופו של דבר אתה נותן לו עד 15% מהמחזור. זה עסק נורמטיבי, ותמיד יש יוצאים מן הכלל, אבל נותנים לכל העסקים במדינת ישראל. בהגדרה יש יוצאים מן הכלל, טיפה למעלה טיפה למטה. עסק שהוא בהוצאה נורמטיבית, שההוצאות הקבועות שלו הן עד 15% מן המחזור, הוא מקבל את זה פה... בסופו של דבר אנחנו נותנים פה סיוע גבוה מאוד. בהגדרה יהיו כאלה שיגידו שזה קצת יותר מ-15%." (פרוטוקול דיון ועדת הכספים מיום 21.7.2020, עמ' 18)

32. בעניין ב.ג. ביטחון, בית המשפט הבהיר כי הנוסחה שנקבעה בחוק אינה מצריכה בדיקה פרטנית, ארוכה ומסורבלת, מאחר וכוונת המחוקק הייתה ליצור מנגנון מהיר, יעיל ופשוט למתן המענקים לעוסקים שנמצאו בשעת משבר קיומי (פס' 45 לפסק הדין).

ח. סמכות המנהל לשינוי מקדם ההוצאות הקבועות:



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

33. בסעיף 7 לחוק נקבע מנגנון המאפשר למנהל לשנות את גובה המקדם, אם שוכנע שהמקדם על פי הנוסחה בחוק אינו משקף את גובה ההוצאות הקבועות בפועל:

**"המנהל רשאי לקבוע מקדם אחר לגבי עוסק כאמור בפסקה זו, 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".**

34. סמכות המנהל לסטייה מהנוסחה, באמצעות שינוי מקדם ההוצאות הקבועות, נדונה בהרחבה בהחלטות קודמות של ועדות הערר. במספר החלטות נקבע כי סמכות זו שמורה למקרים חריגים ויוצאי דופן, בהם ניכר כי חישוב המענק לפי הנוסחה יביא לעיוות (ראו פס' 62 להחלטה בעניין אינקוגניטו; ערר 1227-21 מרפז – סחר ותעשיות בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 03.10.2021); וערר 2133-21 אדיר מילר בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 15.02.2022) (להלן: "עניין אדיר מילר"). עוד נקבע, כי סמכות המשיבה להתערב במקדם ההוצאות הקבועות בהתאם לסעיף 7 חוק, פועלת לשני הכיוונים, הן לצורך הגדלת המקדם והן לצורך הקטנתו. במקרה בו המשיבה מבקשת לשנות את שיעור המקדם, מוטל עליה הנטל להצדיק ולבסס את השיקולים המצדיקים סטייה מהנוסחה (ראו ערר 1571-22 דני וקנין ניהול והשקעות בע"מ נ' רשות המסים, פס' 27, (החלטה מיום 31.10.2022) (להלן: "עניין וקנין").

35. סמכות המנהל לקבוע מקדם אחר, היא תוצאה של חישוב פרטני של ההוצאות הקבועות בפועל, על מנת שגובה המענק יותאם לתכליתו. בהחלטה בעניין אינקוגניטו, החלטה עליה העוררת ביססה את עיקר טיעוניה, נקבע כי ניתן להצדיק את הפעלת הסמכות לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל, במקרים בהם המשיבה מוצאת כי חישוב המקדם בהתאם לנוסחה ייצור עיוות או במקרים בהם נמצא בדיעבד, פער קיצוני ומופרז בין ההוצאות הקבועות בפועל לבין המענק המבוקש (פס' 82 להחלטה). קביעה זו מתיישבת גם עם לשון החוק ומתחדדת לאור הדיונים שנערכו בוועדת הכספים של הכנסת בקשר עם הוראה זו (ראו פרוטוקול מספר 97 משיבת ועדת הכספים של הכנסת מיום 21.7.20, עמ' 43-44; פורסם באתר הכנסת).

36. טענת העוררת כי התערבת בשינוי המקדם נעשתה תוך חריגה מסמכות וללא כל מקור משפטי דינה להידחות. מהדיונים בוועדת הכספים שלהכנסת והן מהוראת סעיף 7 לחוק, עולה כי המחוקק היה מודע לכך שהמנהל יוכל לעשות שימוש בסמכותו הן להגדלת שיעור המקדם או הקטנתו. בנסיבות העניין, המנהל פעל במסגרת הוראות החוק ולא ניתן לקבוע כי החלטתו אינה סבירה, אלא ההפך הוא הנכון. כפי שיובהר בהמשך, המקרה שבפנינו הוא דוגמה קיצונית ויוצאת דופן, לפער ניכר בין סך ההוצאות הקבועות לבין גובה המענקים שנדרשו.

37. גם במקרה בו יש ספק אם הייתה הצדקה לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל, נקבע שכל שנמצא פער קיצוני ומופרז בין סך ההוצאות הקבועות בפועל לבין סכום המענק המתקבל על





## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

פי הנוסחה הקבועה בחוק, עדיין ייתכן ויהיה מקום להורות על שינוי גובה המקדם (ראו ערר 1039-22 תריסי רוני בע"מ נ' רשות המסים, פס' 44 (פורסם בנבו, 25.08.2022)).

38. ביום 12.12.21, המשיבה פרסמה מסמך שכותרתו "הבהרות לעניין חישוב המענק בעד הוצאות קבועות". בסעיף 2.2 במסמך ישנה התייחסות לסמכות המנהל להקטין את מקדם ההוצאות הקבועות:

"קיימים מקרים בהם גובה המענק מכסה את ההוצאות הקבועות ביתר והפער בין גובה המענק להוצאות הקבועות בפועל הוא משמעותי – בדרך כלל ניתן לראות מקרים אילו בעסקים עם שיעור הוצאות קבועות נמוך ביחס להכנסות. בהתאם לסמכות שניתנה למנהל בחוק, ישנה אפשרות להתערב בשיעור מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות ולקבוע מקדם נמוך יותר וכתוצאה מכך להקטין את גובה המענק לעוסק:

...

הפעלת סמכות המנהל מתבצעת במקרים בהם קיים פער משמעותי בין גובה המענק המחושב לגובה ההוצאות הקבועות של העוסק בפועל – במקרים אלו ייבחנו ההוצאות בהסתמך על הדוחות הכספיים של העסק ולפי חשבוניות מס בדבר קיום ההוצאות בפועל ובהתחשב בשיעור הירידה במחזור בתקופת המענק".

39. במסמך זה נקבע כי בסמכותה של המשיבה לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל במקרים שבהם קיים פער משמעותי בין גובה המענק לבין ההוצאות הקבועות של העוסק בפועל. כאמור, בעניין אינקוגניטו ועניין וקנין לעיל, נקבע כי יש מקום להבחין בין שתי החלטות המשיבה שיתקבלו בהקשר זה. האחת, עצם ההחלטה לבחון את ההוצאות הקבועות. השנייה, חישוב המענק בהתאם לגובה ההוצאות הקבועות בפועל. ככל שההצדקה לבחון את ההוצאות הקבועות ברורה ומשכנעת יותר, כך גם ההחלטה לקבוע את גובה המענק בהתאם לסך ההוצאות הקבועות בפועל, ולהיפך. כאשר לא מתקיימת הצדקה לבחון את ההוצאות הקבועות, רק פער קיצוני ומופרז בין לבין סכום המענק בהתאם לנוסחה יצדיק את קביעת המענק בהתאם להן (פס' 66-70 להחלטה בעניין אינקוגניטו ופס' 31 להחלטה בעניין וקנין).

40. במקרים אחרים נקבע באופן ברור, כי יש מקום להורות על שינוי המקדם נוכח פער מופרז וקיצוני בין גובה המענק המחושב על פי הנוסחה לבין סך הוצאותיו הקבועות של העורר:

"כפי שהובהר בעניין אינקוגניטו מוסיקה, המענק נועד לסייע לעסקים המתקשים לשמור על המשכיות עסקית, והוא אמור לסייע בכיסוי ההוצאות הקבועות. עסק שההוצאות הקבועות שלו הן בשיעור נמוך כל כך, אינו מתקשה לשמור על המשכיות עסקית – במקרה כזה, מענק בגובה מאות רבות של אלפי שקלים יהא מופרז ומעוות, ולא יעלה בקנה אחד עם תכלית החוק." (פס' 18 להחלטה בעניין אדיר מילר, ההדגשות אינן במקור).

41. העוררת טענה כי סמכות המנהל להתערב בשיעור המקדם מוגבלת לסוג מסוים של עסקים, ולא כלפי עוסק ספציפי (סעיף 4.33 לכתב הערר). במהלך הדיון, טענה העוררת כי ניתן להורות על



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שינוי המקדם בהתאם רק לגבי אותו סוג ענף אליו משתייך העוסק. טענה זו מרוקנת מתוכן את סמכות המנהל לשינוי המקדם. קיים קושי אינהרנטי לקבוע מקדם ספציפי לכל ענף. לדוגמא, בענף התיירות אליו משתייכת העוררת, לא ניתן לקבוע מקדם זהה לסוכנות תיירות שעיקר עיסוקה שיווק חבילות לחו"ל, לעוסק המארגן טיולים לתיירים המגיעים לישראל, ספקי תיירות סיטונאיים, מלונאים וכו'.

42. סיכומו של דבר, הסמכות להתערב בגובה המקדם, שמורה למקרים חריגים. יחד עם זאת, כאשר מתגלה פער קיצוני ומופרז במאות אחוזים, בין גובה המענק לסך ההוצאות הקבועות בפועל, ייתכן ויש מקום לבחון הוצאות קבועות בפועל, אף במידה וספק אם הייתה הצדקה לבחינה מעין זו.

#### ט. חישוב גובה ההוצאות הקבועות

43. אמנם בחוק התוכנית לסיוע כלכלי ובהחלטת הממשלה, אין הגדרה או רשימה של הוצאות המוגדרות כהוצאות קבועות לשם חישוב המענק. בדברי ההסבר להחלטת הממשלה נכתב:

**"עסקים שפעילותם נפגעה כאמור יכולים לצמצם את הוצאותיהם המשתנות, כגון רכישות מספקים ותשלומי שכר, אולם ישנן הוצאות שאין ביכולתם להימנע מהן, ובהן תשלומי שכירות, הוצאות ביטוח, חשבונות חשמל ומים וכדומה" (ה"ח הממשלה תש"ף מס' 1341, עמ' 453).**

44. בהתאם לדברי ההסבר, הוצאות קבועות הן הוצאות שהעוסק אינו יכול להימנע מהן במהלך תקופות הזכאות. ועדות הערר אימצו גישה זו (ראו לדוגמא, עניין איזנברג לעיל). בערר -1422 21 מידפוינט - מרכז בינלאומי למצוינות וחדשנות בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 29.12.21), נקבע כי בחינת ההוצאות הקבועות תיעשה בהתאם לנסיבותיו הספציפיות ומאפייניו העסקיים של מבקש המענק. בהתאם לרציונל זה, לא נקבע בהחלטה קטגורית האם הוצאות שכר של מנהלי העסק ייחשבו כהוצאות קבועות, אלא נקבע כי יש לבחון זאת בהתאם לנסיבותיו הקונקרטיות של העוסק (ראו ערר 21-1881 טאהא סודקי - קייטרינג רסטל נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 21.03.2022); ערר 21-1629 מ.ג.ב שרותי ניקיון בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 08.12.2021); וערר 21-1089 ל. לייב פרויקטים בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 10.09.2021) (להלן: "עניין לייב").

45. בהתאם לדברי ההסבר, ועדות הערר קבעו כי תכלית המענקים נדרשת גם להבטחת ההמשכיות העסקית והאצת המשק, ולכן יש לנקוט בגישה מרחיבה ומיטיבה ביחס להוצאות שיש להחשיבן כהוצאות קבועות לצורך קביעת המענק (ראו ערר 21-1832 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שרותי רפואה נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 22.07.2022) (להלן: "ערר ב.ג. בטחון"); וערר 22-1112 ש.ס שאמא עבודות פיתוח ובניה - שאמא סעיד נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 16.10.2022).

#### מן הכלל אל הפרט



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- י. **ההצדקה לבחינת הוצאות קבועות בעניינה של העוררת**
46. בעררים שבפנינו, המשיבה פירטה מספר נתונים המצדיקים לשיטתה, בחינת הוצאותיה הקבועות של העוררת. המשיבה טענה כי נוכח הפער בין סך התשומות המדווחות למע"מ לעומת סך המענקים המבוקשים, ישנה הצדקה לבחון הוצאות קבועות בפועל. המשיבה ציינה כי סכום זה כולל גם הוצאות שוטפות (ס' 28 לכתב התשובה).
47. המשיבה העלתה נימוק נוסף, והוא השתייכות העוררת לענף התיירות, ענף בו קיימות הוצאות פטורות רבות. המשיבה הפנתה למבחנים שנקבעו בעניין **אינקוגניטו**, לפיהם כאשר קיים פער משמעותי בין גובה המענקים המבוקשים לסך ההוצאות הקבועות בפועל (כמו במקרה שבפנינו), הדבר מצדיק בחינה של הוצאות קבועות בפועל.
48. מעיון בדו"ח ESNA של העוררת לשנת 2021 עולה כי התשומות עליהן דיווחה בכל שנת 2021, הסתכם בסך כ- 300,000 ₪ בלבד. יתרה מכך, סך התשומות עליהן דיווחה העוררת בכל תקופת הזכאות הסתכם בסך של 212,873 ₪. כלומר, סך המענקים שהתבקשו על ידי העוררת הם גבוהים מסך התשומות שדווחו על ידי העוררת בכל תקופות הזכאות בכמעט פי 6. פער מעין זה, מהווה טעם לבחינה של הוצאותיה הקבועות של העוררת. בהקשר זה ראוי לציין כי בחודש מרץ 2021 העוררת דיווחה על תשומות בסך של 149,240 ₪ כאשר בחודש זה דיווחה על הכנסות בסך של 44,814 ₪ (ובחודשים ינואר-פברואר 2021 לא דיווחה על הכנסות כלל). ממצא זה לכשעצמו, יש בו טעם נוסף המצדיק בחינה פרטנית של הוצאות קבועות.
49. נוכח הפער הקיצוני בין התשומות המדווחות למע"מ לבין סך המענקים שנדרשו על ידי העוררת, הרי שלא נפל פגם בהחלטת המשיבה, עת החליטה לבחון את הוצאותיה הקבועות של העוררת. החלטה זו אכן אישרה את אותה אינדיקציה שעמדה מאחורי החלטת המשיבה, ומבדיקת הוצאותיה הקבועות של העוררת נמצא פער בשיעור מאות אחוזים, ובסך הנאמד למעלה ממיליון ש"ח. בעניין **וקנין ובערר ב.ג. בטחון**, נקבע כי פער משמעותי בין התשומות המדווחות למע"מ לבין סכום המענק המבוקש, אכן עשוי להוות אינדיקציה לבחינת ההוצאות הקבועות בפועל. הסיבה לכך, היא שנתונים אלה מהווים הנתונים העיקריים העומדים בפני המשיבה בשלב הגשת הבקשה למענק. כאמור, סכום התשומות המצוין בדיווחי ה-ESNA מהווה אינדיקציה מסוימת לסכום ההוצאות הקבועות. יובהר כי מדובר באינדיקציה בלבד שכן, התשומות המדווחות למע"מ אינן כוללות את כל ההוצאות של העוסק לרבות, הוצאות קבועות כגון ביטוחים.
50. במקרה שבפנינו, כאשר סך המענקים המבוקשים הם למעלה מפי 5.8 מסך התשומות המדווחות למע"מ, עצם החלטתה של המשיבה לבחון במקרה זה את ההוצאות הקבועות של העוררת היא החלטה סבירה ואין מקום להתערב בה. למעלה מן הצורך, כפי שיפורט בהרחבה בהמשך, בחינה של הוצאותיה הקבועות של העוררת מגלה כי הוצאותיה הקבועות הסתכמו בסך של 141,767 ₪. המדובר בפער קיצוני ומופרז שלמעלה מ-85%. אף מבחינת סכומים, המדובר בפער של למעלה מ-1,100,000 ₪, לגבי 3 תקופות זכאות בלבד.
51. אנו קובעים כי אף במידה ומתעורר ספק לגבי עצם ההצדקה לבחינת הוצאות קבועות בפועל, מה שלא נכון למקרה שבפנינו, פער שלמעלה ממיליון ש"ח בין ההוצאות הקבועות בפועל לגובה



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

המענקים המבוקשים, עשוי להצדיק התערבות בקביעת המקדם. בנסיבות העניין, לא רק שהמשיבה נהגה כדין, עת התערבה בשיעור המקדם, אלא שמחובתה הייתה לעשות כן כמי שאמונה על כספי ציבור.

#### יא. חישוב ההוצאות הקבועות בעניינה של העוררת

52. במקרה שלפנינו, המשיבה ערכה חישוב פרטני והגיעה למסקנה שסך הוצאותיה של העוררת בשלושת תקופות הזכאות הסתכם בסך של 51,426 ₪ על פי הפירוט הבא (ראו פירוט בהחלטות בהשגות לתקופות זכאות ינואר-פברואר 2021 ומרץ-אפריל 2021):

ההוצאה	סכום (בש"ח)
אגרות	1133
מחשבים	14717
פלאפון	3929
רכב	6904
שכר דירה	11066
טלפון	13677
סה"כ	51,426

53. המשיבה בהחלטה בהשגה לתקופת זכאות ינואר-פברואר 2021, קבעה את זכאות העוררת למענקים עבור שלושת תקופות הזכאות שבין החודשים ינואר-יוני 2021. סעיף 16(ג) לחוק, מאפשר למשיבה לקזז סכומי מענקים ששולמו ביתר מכל סכום המגיע לעוסק. יחד עם זאת, על המשיבה מוטלת החובה לתקן את החלטותיה ביתר תקופות הזכאות, ולא לשלול מענקים לתקופות עתידיות. התנהלות זו עומדת בניגוד להוראות החוק, ואף עלולה לקפח את ציבור העוסקים. כך לדוגמא, סעיף 14(ב)(4) לחוק קובע כי עוסק שמחזור עסקאותיו בשנת המס 2019 עולה על 300 אלף שקלים, יהיה זכאי למענק בשל פגיעה ממושכת, אם היה זכאי לשלושה מענקים (או יותר) של מענקי הוצאות קבועות. כלומר, שלילת מענקים עתידיים, בנימוק כי סך המענקים ששולמו עד כה עולה סך הוצאותיהם הקבועות, עלול להביא לכך שהעוסק לא יהיה זכאי למענק בשל פגיעה ממושכת. זאת ועוד, הנחה בתשלומי ארנונה מותנית בזכאות העוסקים לספר מענקי הוצאות קבועות. בנסיבות בהן אין חולק כי העוררת עומדת בתנאי הזכאות לכל אחד משלושת המענקים, היה מקום לתת החלטה פרטנית בדבר גובה המענק לכל תקופת זכאות ולא לקבוע בהחלטה אחת מענק לכל שלושת תקופות הזכאות.

54. זאת ועוד, העוררת חלקה על החישוב שערכה המשיבה לעניין הוצאותיה הקבועות. העוררת טענה כי הוצאות שכר שהוציאה עבור מנהל החשבונות בסך של 80,336 ₪ לא נלקחו כהוצאות קבועות, וזאת כשהעוררת המשיכה לשאת בהוצאות אלו. כך גם שכר רו"ח שמשולם על ידה



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מדי סוף שנה, בסך של 27,000 ₪, לא חושבו על ידי המשיבה. העוררת טענה כי יש לקחת בחשבון גם את הוצאות פחת והמימון בסך של 88,000 ₪. 55. העוררת טענה כי נוכח דחיית הבקשות למענקים בשנת 2021, נשללה זכאותה להנחה בארנונה בשיעור של 95%. הוצאות הארנונה השנתיות של העוררת הסתכמו בסך של 34,000 ₪ (ועבור שני מקטעים טענה העוררת כי היא תידרש לשלם סך 11,333 ₪, ראה סעיף 4.4 לכתב הערר).

#### יב. חישוב הוצאות קבועות על ידי הוועדה

56. מעיון בהחלטת המשיבה בהשגות, מצאנו כי חלק מהוצאותיה הקבועות של העוררת לא נלקחו בחשבון או שלא נערכה בדיקה מעמיקה האם היה מקום להכירן כהוצאות קבועות.

#### הוצאות הנהלה וכלליות

57. מעיון במאזן הבוחן לשנת 2021 שצורף לתיק הערר (נספח 5 לכתב הערר), להלן ההוצאות שיש להכירן כהוצאות קבועות:

ההוצאה	סכום בש"ח
אגרות	1133
הוצאות דואר	152
הוצאות משרדיות	1957
מחשבים	14717
פלאפון	3929
רכב	6904
שכר דירה	11066
טלפון	13677
סה"כ	53,535

58. יובהר כי תשלומים בגין מוניות שצוינו מאזן הבוחן הינן הוצאות שוטפות לייצור הכנסה ובנסיבות העניין, אין מקום להכירם כהוצאות קבועות.

#### הוצאות שכר מנהל החשבונות

59. הוצאות שכר מנה"ח בתקופות הזכאות הסתכם בסך כולל 80,336 ₪. ככלל, הוצאות שכר אינן בגדר הוצאות קבועות. יחד עם זאת, כאשר מדובר בחברת תיירות אשר ייתכן והייתה צריכה לטפל בביטולים והחזרים, יש לנקוט בגישה מקלה ולזקוף את הוצאות שכר מנה"ח כהוצאות קבועות. אף במידה והעוררת הייתה סוגרת את שעריה, לא ניתן היה להימנע מהעסקת מנהל החשבונות, לשם טיפול בענייני הנהלת החשבונות השוטפים והן לגבי שירותים ופעילות



## מדינת ישראל ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שהעניקה לפני משבר הקורונה. בנסיבות, אנו מכירים בהוצאות מנהל החשבונות במלואן, כפי שטענה העוררת.

### שכר רו"ח

60. צודקת העוררת כי יש לקחת בחשבון את שכרו של רו"ח של החברה, הגם שסכום זה משולם בסוף השנה. בסעיף 4.40.3 לכתב הערר נטען כי סכום זה מסתכם בסך כ 27,000 ₪. סכום זה לא צוין במאזן הבוחן. מהדוחות הכספיים לשנים 2018 ו-2019, צוין בביאור 8 תשלום בגין "שירותים מקצועיים בסך שנע בין 22,000-22,334 ₪. הגם שלא הובהר כי מדובר בתשלום בגין רו"ח, לזכות העוררת נזקוף הוצאות אלו כהוצאות קבועות. נוכח העובדה כי סכום זה משולם באופן שנתי (ואילו המענק מחושב עבור חודשים ינואר-יוני) 2021, יש לחלק סכום זה לשניים ולהעמידו ע"ס 11,000 ₪.

### פחת

61. בסעיף 4.40.4 טענה העוררת כי בחישוב הוצאות הקבועות שערכה המשיבה לא נלקחו הוצאות פחת בסך 85,416 ₪. עד למועד מתן החלטה זו, העוררת לא צירפה העתק מהדו"ח הכספי לשנת 2021 או חישוב לגבי הוצאות הפחת בהן נשאה בתקופות הזכאות. במהלך הדיון, ב"כ העוררת ציינה במספר הזדמנויות שהוצאות הפחת הסתכמו בסך 44,290 ₪ (עמ' 3 לפרוטוקול ש' 36).

62. בערר 1068-21 ג'ו לגנד - ישראל בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 19.08.2021) קבעה הועדה כי אין להכיר בהוצאות פחת כהוצאות קבועות, היות והוצאות הפחת נגזרות מהרכוש הקבוע, ומשעה שהרכוש הקבוע הוחרג מחישוב ההוצאות הקבועות. הועדה הפנתה לסעיף 3(א)(1) להגדרת "מקדם הוצאות קבועות" לחוק התוכנית לסיוע כלכלי, במסגרתו הוחרג "הרכוש הקבוע":

**"סך כל התשומות השוטפות, למעט תשומות ציוד, כפי שדווח לרשות המסים**

**בישראל בשל שנת המס 2019";**

63. הגם שהוצאות פחת אינן מהוות בהכרח הוצאות קבועות, אין לשלול סיווגן של הוצאות אלה כהוצאות קבועות. כפי שנקבע על ידי ועדות הערר, סיווגן של הוצאות פחת צריך להיבחן בהתאם לנסיבות המקרה ולאופי פעילות העוסק. כך לדוגמא, במקרה בו העוסק המשיך לעבוד בהיקף עבודה לא מבוטל, יש לראות בהוצאות אלה כהוצאות לייצור הכנסה ולא הוצאות קבועות (ראו לדוגמא, ערר 1629-21 מ.ג.ב. שרותי נקיון בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 08.12.2021)). בערר 1061-21 הולילנד סילינג בע"מ נ' רשות המסים (החלטה מיום 11.08.2022), קבעה הועדה על אף שפעילות העוררת הצטמצמה למינימום, עדיין היא נאלצה לשאת בהוצאות כבדות בגין אחזקה ותחזוקה, ולכן יש להכיר בהוצאות הפחת כהוצאות קבועות.

64. במקרה שבפנינו, היה מקום שהמשיבה תבצע בחינה עניינית האם יש מקום להכיר בהוצאות הפחת של העוררת כהוצאות קבועות, טרם קבלת החלטה בהשגה. נוכח העובדה כי בבחינת הוצאות קבועות יש לפעול בדרך של פרשנות מקלה לטובת העוסק, ובמטרה למנוע השבת התיק



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בעניין זה לבחינת המשיבה בחלוף זמן ניכר, לפני משורת הדין החלטנו להכיר בהוצאות הפחת. הטעם המרכזי לכך, הוא שיעור הירידה הניכר בהכנסות העוררת בתקופות הזכאות וחלוף הזמן ממועד הגשת ההשגות ועד למתן ההחלטות בהשגות.

65. יחד עם זאת, העוררת לא הציגה בדל ראיה לחישוב הוצאות הפחת בסך 85,416 ₪. מביאור 3 לדוח הכספי לשנת 2019 עולה כי העוררת נשאה בהוצאות פחת שנתיות בסך כולל 65,837 ₪. יובהר כי סכום זה כולל שיעורי פחת בגין ריהוט וציוד משרדי, ציוד מחשבים ותקשורת, שיפורים במושכר וכלי רכב. בשנת 2018 הסתכמו הוצאות הפחת בסך 57,169 ₪. מאחר ובמסגרת הליך ההשגה לא ניתנה התייחסות מפורטת האם יש להכיר בהוצאה זו כהוצאה קבועה, לצורך החישוב הפרטני נכיר בהוצאות פחת שצוינו על ידי העוררת במהלך הדיון, בסך 44,290 ₪. סכום זה מתיישב עם הוצאות הפחת בהן נשאה העוררת בשנים קודמות. אין חולק כי במהלך שנת 2021 חלה ירידה ניכרת בפעילות העוררת ועל כן סכום זה משקף את שיעור הפחת בפועל. מאחר ומדובר בהוצאות קבועות למחצית השנה, סכום הוצאות הפחת שיוכרו למחצית השנה יעמוד ע"ס 22,145 ₪.

#### הוצאות מימון

66. העוררת טענה כי יש להכיר בהוצאות מימון בסך 3,105 ₪. בכתב הערר ובמהלך הדיון, העוררת לא הציגה כל נימוק מדוע לא הייתה יכולה להימנע מלשאת בהוצאות המימון. העוררת לא הציגה אסמכתאות האם מדובר בהוצאות שנגרמו בשל פעילות הקשורה למשבר הקורונה (כגון: ביטולי הזמנות והשבת כספים ללקוחות) או בגין הכנסות שהפיקה במהלך תקופות הזכאות. נוכח סך הוצאות המימון הזניח יחסית, היעדר בחינה של סוגיה זו בהליך ההשגה, הגישה המקלה בבחינת הוצאות קבועות בפועל, ולפנים משורת הדין, אנו נכיר בהוצאות המימון שצוינו במאזן הבוחן לשנת 2021 כהוצאות קבועות.

#### תשלומי ארנונה

67. טענת העוררת כי לאור קיבוץ הבקשות למענקים לתקופת זכאות אחת, נמנעה ממנה ההנחה בארנונה לתקופות זכאות מרץ-אפריל 2021 ומאי-יוני 2021. כאמור, בהחלטה זו אנו קובעים כי העוררת זכאית למענקי הוצאות קבועות עבור שלושת תקופות הזכאות. במצב דברים זה, באפשרות העוררת לפנות לגורמים המוסמכים בעיריית ירושלים ולעדכן את ההנחה בדבר גובה הארנונה.

#### נקיטת גישה מקלה בחישוב הוצאותיה הקבועות של העוררת

68. על פניו, ספק אם יש מקום להכיר בהוצאות הפחת, המימון, שכר מנהל החשבונות (באופן מלא). בהיעדר בדיקה פרטנית של הוצאות אלו על ידי המשיבה בהליך ההשגה, והעובדה כי ההחלטות בהשגות ניתנו בחלוף 196 ימים ו-126 ימים ממועדי הגשת ההשגות, לא מצאנו מקום להחזיר את העררים לשלב ההשגה על מנת לבחון סוגיה זו, והחלטנו להכיר בהוצאות אלו בהתאם לנתונים שהובאו בפנינו בעררים אלו.

69. ראוי לציין כי העוררת לאורך כל ניהול העררים לא העלתה כל טענה בדבר התיישנות החלטות המשיבה בהשגות. יודגש כי האיחור במתן ההחלטות בהשגות לתקופות זכאות מרץ-אפריל 2021 ומאי-יוני 2021 עומד על ימים בודדים. אף במידה והעוררת הייתה מעלה טיעון זה, דינו



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

היה להידחות וזאת בהתאם להחלטות בתי המשפט בעמ"נ 40318-12-21 פליסידד (פיסגה) בע"מ נ' רשות המסים בישראל; עמ"נ 32134-03-22 ארג'נטרו אחזקות בע"מ נ' רשות המסים בישראל (פורסם בנבו, 13.11.2022), בעמ"נ 62994-01-22 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 30.11.2022); עמ"נ 49628-08-22 הגר רם תשתיות בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המסים (פורסם בנבו, 02.12.2022) והחלטת בית המשפט העליון בבר"מ 7502-22 רשות המסים נ' בוריס פודולסקי (פורסם בנבו, 22.01.2023) (להלן: עניין פודולסקי).

70. בעניין פודולסקי נקבע כי מקום בו מתקיים איחור משמעותי במתן ההחלטות בהשגות, על המשיבה מוטל נטל מוגבר להוכחת טענותיה. במקרה שבפנינו לא נערכה פנייה לעוררת לדרישת מסמכים או בירור פרטים לגבי הוצאותיה הקבועות. בנסיבות אלו, ולא בלי היסוס, החלטנו לזקוף הוצאות אלו כהוצאות קבועות במסגרת חישוב המענקים. זאת ועוד, המדובר בעוררת שנפגעה בצורה משמעותית בעקבות משבר הקורונה, ונקיטת גישה מקלה מקיימת גם את ייתר התכליות עליהן עמדה הוועדה בעניין אינקוגניטו.

71. מכל האמור לעיל, אנו קובעים שבתקופות הזכאות העוררת נשאה בהוצאות קבועות בסכומים הבאים: הוצאות הנהלה וכלליות בסך 53,535 ₪, הוצאות שכר רו"ח 11,000 ₪, הוצאות שכר מנהל החשבונות 80,336 ₪, הוצאות פחת 22,145 ₪, הוצאות מימון 3,105 ₪. הוצאות אלו מסתכמות עבור ששת החודשים ינואר-יוני 2021 בסך 170,121 ₪.

72. סעיף 9(ג) לחוק קובע:

"(ג) על אף האמור בסעיפים קטנים (א) ו-(ב), סכומי המענק לתקופה האמורה בפסקה (7) להגדרה "תקופת הזכאות" שבסעיף 7 יהיו מחצית הסכומים המפורטים בסעיף זה."

73. בהתאם להוראות סעיף 9(ג), סכום המענק המחושב לתקופת זכאות מאי-יוני 2021 הוא מחצית מסכום המענק המחושב עפ"י הנוסחה. בהתאם לכך, העוררת זכאית למענקים עבור כל אחת מתקופות הזכאות בסכומים הבאים:

ינואר-פברואר 2021	מרץ-אפריל 2021	מאי יוני 2021	סה"כ
₪ 56,707	₪ 56,707	₪ 28,353	₪ 141,767 ש"ח

### סוף דבר

אנו מורים על קבלה חלקית של העררים של ומורים כדלקמן:





## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

74. אנו קובעים כי העוררת זכאית למענקי הוצאות קבועות לפי הפירוט הבא: תקופת זכאות ינואר-פברואר 2021 בסך 56,707 ₪, תקופת זכאות מרץ-אפריל 2021 בסך 56,707 ₪, ותקופת הזכאות מאי-יוני 2021 בסך 28,353 ₪.
75. העוררת תשיב למשיבה את ההפרש שבין המקדמות ששולמו לה עבור תקופות הזכאות נשוא עררים אלו, לבין סך המענקים שנקבעו על ידנו, הפרש בסך 608,233 ₪. סכום זה יוחזר למשיבה בתוך 30 ימים מהיום, בתוספת הפרשי הצמדה ממועד קבלת המקדמות ועד למועד השבתן בפועל.

#### הוצאות

76. לאורך הליכים אלו, המשיבה בהגיונותה, הודיעה שתהיה מוכנה להכיר בהוצאות קבועות, ככל שהעוררת תסכים להציג אסמכתאות בגין הוצאות אלו (ס' 45 לכתב התשובה, ס' 21 לתגובה המשלימה מטעם העוררת מיום 9.8.22). העוררת סירבה לכך ועמדה על כך שיוענקו לה מלוא המענקים, בהתאם לנוסחה הקבועה בחוק (וזאת על אף שהעוררת הסכימה שקיים פער של למעלה ממיליון ש"ח בין סך הוצאותיה הקבועות לבין המענקים שנדרשו על ידה). יש היגיון בטיעוני המשיבה, לפיהם סירוב העוררת להציג אסמכתאות מעיד על כך שהעוררת לא נשאה בהוצאות נוספות בתקופות הזכאות.
77. בהליכים אלו הורינו לעוררת להיות ערוכה לטעון לגבי פירוט הוצאותיה הקבועות. בכתב הערר ובדיון ב"כ העוררת פירטה הוצאות שלטענתה הינן הוצאות קבועות וזאת מבלי להציג בדל ראיה לתמיכה בכך. במסגרתה החלטה זו, בחרנו להכיר בחלק לא מבוטל מהוצאות אלו, מאחר ומדובר בחקיקה שתכליתה סוציאלית, ולסייע לציבור העוסקים עקב משבר כלכלי חמור. אלמלא תכליתם של הליכים אלה, לא היה מקום לנקוט בגישה זו.
78. זה המקום לציין כי עררים אלו נוהלו בעקבות עתירת העוררת לקבלת מלוא המענקים לפי הנוסחה הקבועה בחוק, עמדה שנדחתה על ידנו. המחלוקת לגבי אופן חישוב הוצאותיה הקבועות היוותה מחלוקת שולית, ונטענה על ידי העוררת על מנת להצדיק קבלת המענקים בהתאם לנוסחה. כאמור, המשיבה הייתה מוכנה להכיר בהוצאות קבועות נוספות, בכפוף להצגת אסמכתאות מצד העוררת.
79. בנסיבות אלו, אין לזקוף את ניהול ההליכים לחובת המשיבה ואנו מורים כי העוררת תישא בהוצאות המשיבה בסך 30,000 ₪, בתוך 30 ימים מהיום, שאם לא כן לסכום זה יתווספו הפרשי הצמדה וריבית עד למועד התשלום בפועל.

**זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 60 יום.**

**ניתנה היום, י"ח שבט תשפ"ג, 09/02/2023, בהעדר הצדדים.**



**מדינת ישראל**  
**ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים**

---

חאג' יחיא ראאד, רו"ח  
חבר הוועדה

---

ד"ר ערן בר, עו"ד  
יו"ר הוועדה