



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 22-2351

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

העוררת: דפוס הקריה ב.ג. בע"מ, ח.פ. 515596161
באמצעות עו"ד סתו בויאנג'ו

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 המבצעת עבודות דפוס, ובכלל זה הדפסה על קופסאות ומארזים.
2. העוררת הגישה בקשה למענק הוצאות קבועות לתקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020, בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **החוק**). בהתאם לנוסחה הקבועה בחוק, התבקש מענק בסך 500 אלף ש"ח, ואולם המשיבה הפחיתה את סכום המענק לסך של 52,618 ש"ח, לאחר שבחנה את ההוצאות הקבועות של העוררת.
3. העוררת הגישה השגה על החלטה זו. ההשגה נדחתה בנימוקים הבאים:
העסק הגיש בקשה למענק ע"ס 500,000 ש"ח עבור התקופה 07+08/20, אך סך התשלומות אשר קוּזזו מול מע"מ (קבועות ומשתנות), באותה תקופה הוא 125,893 ש"ח בלבד.
ולכן נערכה בדיקה לסך ההוצאות הקבועות של החברה.
ע"פ מאזן בוחן 2020 אשר תאריך הדפסתו הוא 23/12/2020 סך ההוצאות הקבועות השנתיות של החברה הוא 29,752 ש"ח, וזאת ע"פ הוצאת: ארנונה, משרדיות, ביגוד, טלפון והנהלת חשבונות.
את הסכום יש להפעיל באחוז הירידה בהכנסות
סך המענקים אשר כבר אושרו גבוה משמעותית מסכום זה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

המקדם נקבע על 0.

בהשגתך לא התייחסת להוצאות הקבועות, אלא התייחסת לסך ההוצאות בחברה.

4. לשלמות התמונה יובהר כי העוררת קיבלה מענק בסך של 44,427 ש"ח לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 – מענק שאינו שנוי במחלוקת ואשר בגינו קבעה המשיבה כי אושרו מענקים גבוהים מסך ההוצאות הקבועות.

5. מכאן הערר שבפנינו.

טענות העוררת

6. בכתב הערר טענה העוררת כי יש לקבל את הערר על הסף, לנוכח האיחור המשמעותי במתן החלטה בשלב ההשגה, תוך שהיא מפנה לפסקי הדין של בית המשפט המחוזי בעמ"נ 27710-06-21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים בישראל (ניתן ביום 3.1.2022; להלן – עניין ב.ג. בטחון) ובעמ"נ 3720-11-21 בוריס פודולסקי נ' רשות המסים (ניתן ביום 18.7.2022). העוררת הדגישה כי האיחור בעניינה היה משמעותי ביותר ועמד על שנה שלמה – איחור גבוה בהרבה מזה שנדון בעניין פודולסקי ובעניין ב.ג. ביטחון, ואף גבוה מזמן הטיפול הממוצע בהשגות כפי שצוין בעניין פודולסקי.

7. בעניין ההוצאות הקבועות, טענה העוררת כי הוצאותיה פחתו בחלק מזערי בלבד, וזאת בהתאם לדיווחי העוררת בדוחותיה הכספיים. העוררת הדגישה כי היא השאירה את כל העובדים ולא הוציאה אף עובד לחל"ת, וכי יש בכך תימוכין לכך שלא הופחתו הוצאותיה הקבועות בתקופת הזכאות.

8. בכתב התשובה טענה המשיבה כי בחינה את ההוצאות הקבועות של העוררת, וזאת לנוכח דיווח התשומות הנמוך שלה בתקופת הזכאות הנדונה – סך התשומות שדווח, הכולל את ההוצאות הקבועות והמשתנות, נמוך כמעט פי 4 מהמענק שהתבקש. לאחר בדיקה מצאה המשיבה כי סך ההוצאות הקבועות של העוררת לשנת 2020 בכללותה, עמד על כ-30,000 ש"ח בלבד (בסעיפי ההוצאה שצוינו בהחלטה בהשגה). עוד נטען כי את הסכום האמור יש להכפיל בשיעור הירידה בהכנסות, בהתאם להחלטה בערר 1629-21 מ.ג.ב. שירותי ניקיון בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 8.12.2021; להלן – עניין מג"ב).

9. לעניין האיחור בשלב ההשגה טענה המשיבה כי המועד לקבלת החלטה נקבע ללא סנקציה בצידו – כך שבהתאם לפסיקת בתי המשפט, מדובר במועד מנחה שאי קיומו אינו מוביל לפסילת ההחלטה; כי המחוקק נמנע במכוון מלקבוע סנקציה, בשל העומס חסר התקדים המוטל על המשיבה; כי העוררת מושתקת מלטעון נגד האיחור כיוון שלא הגישה ערר מיד



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עם חלוף המועד; כי העוררת קיבלה מקדמות ולא הצביעה על נזק שנגרם לה עקב האיחור; וכי ניתן לרפא את הפגם שבאיחור באמצעות פסיקת הוצאות או הימנעות מפסיקת הוצאות במקרה שבו הערר אינו מוצדק. עוד נטען כי פסיקות של בתי משפט מחוזיים אחרים מובילים לתוצאה שונה מזו שהתקבלה בעניין ב.ג ביטחון ובעניין פודולסקי.

10. בתגובה לכתב התשובה, הפנתה העוררת לפסיקה קודמת של ועדת הערר, ממנה עולה כי יש ליצוק למונח 'הוצאות קבועות' משמעות רחבה, המתייחסת להוצאות שלא ניתן להימנע מהן (ערר 1031-21 אי. איי. סי. איי. איזנברג קומפני ישראל בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 21.6.2021, להלן – עניין איזנברג). בכלל זה צוין כי ניתן להכיר בהוצאות שכר של עובדים שהעסקתם נדרשת בכדי לשמור את התשתית הבסיסית של העסק לצורך המשכיותו, או אם הן נדרשות כחלק מביצוע מחויבות חוזית, וכי יציאה של עובד לחל"ת מהווה אינדיקציה לכך שניתן להימנע מהוצאת השכר שלו. על רקע זה טענה העוררת כי יש להכיר בהוצאות השכר של עובדיה, שלא יצאו לחל"ת, כהוצאות קבועות.

11. העוררת הוסיפה כי המשיבה שגתה בכך שהתבססה על דיווחי המע"מ של העוררת, שאינם כוללים התייחסות לשכר העובדים, וכן עמדה על השונוט שעשויה להיות מחודש לחודש בדיווחי התשומות שלה, בהתאם למועד הזמנות העבודה ומועד ביצוען. העוררת צירפה לתגובתה אסמכתאות לכך ששילמה לספק בחו"ל סכום של 100,000 דולר עבור סחורה – תשלום שבוצע בחודש אוגוסט אך החשבונית בגינו הוצאה רק בחודש ספטמבר. העוררת טענה כי יש לכלול את ההוצאה הזו בחישוב ההוצאות הקבועות.

12. בדיון שהתקיים באמצעים טכנולוגיים ביום 9.11.2022, עמדה הוועדה על ההבחנה בין הוצאות משתנות לבין הוצאות קבועות, שהן הוצאות שלא ניתן להימנע מהן גם כאשר העסק מושבת. הובהר כי במצבים שבהם העסק אינו מושבת וממשיך לפעול, יש צורך להבחין בין ההוצאות התפעוליות, שהן בגדר ההוצאות המשתנות, לבין ההוצאות הקבועות. עוד הובהר בדיון כי קיים קושי להכיר בהוצאות שכר כהוצאות קבועות – שכן מרבית הוצאות השכר הן הוצאות תפעוליות המשמשות לייצור הכנסה, ואילו הוצאות ההנהלה שעשויות להיות מסווגות כקבועות, מכוסות לרוב באמצעות מענק אחר – מענק הסיוע לעצמאים ולבעלי שליטה (שהובהר שאכן התקבלו גם אצל בעל השליטה בעוררת). על רקע זה, בתום הדיון, ניתנה לעוררת הזדמנות למסור הודעה הכוללת פירוט של סעיפי ההוצאות שיש להכיר בהם כהוצאה קבועה (מלבד סעיף השכר שנדון בהרחבה בדיון)

13. העוררת מסרה רשימה ובה ביקשה להכיר למעשה בכל סעיפי ההוצאה שסווגו בדוחותיה הכספיים תחת "הוצאות הנהלה וכלליות" – הוצאות רכב, אחזקת משרד, שכר דירה, תקשורת, ביטוחים, שירותים מקצועיים, בגדי עבודה, מסים ואגרות, הוצאות פחת, חשמל, הוצאות מימון, ומשרדיות – בסך כולל של 468,482 ש"ח בשנה. לבקשת הוועדה הוסיפה העוררת הבהרות בעניינים הבאים: נטען שהוצאות הרכב הינן הוצאות שמשמשות את



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

העסק עבור שינוע סחורה; הוסבר כי שירותים מקצועיים הינם בגין הנהלת חשבונות; נטען שהוצאות הפחת הינן בגין נכס שמשמש את העסק, שהוא למעשה חלופה להוצאות שכירות, והוזכר כי ישנן מכונות וציוד קבוע שמשלמים עליהם גם אם העסק לא עובד; נטען כי הוצאות המימון הינן עלויות בנקים שהינן קבועות.

14. בתגובה, טענה המשיבה כי אין להכיר בהוצאות הרכב, שהרי מדובר בהוצאה לייצור הכנסה (להבדיל מהוצאות מסוימות שניתן להכיר בהן כגון ביטוח רכב, תשלום רישיון ואגרות). עוד טענה המשיבה כי הוצאות הפחת והמימון אינן הוצאה קבועה מאחר ולא מדובר בהוצאות לתפעול קבוע ושוטף של העסק. המשיבה ציינה כי בניכוי שלושה מרכיבים אלו סך ההוצאות הקבועות עומד על 181,112 ש"ח, ושה טענה כי יש לכפול את הסכום בשיעור ירידת המחזורים.

15. לאחר שעיינו בכתבי הטענות באנו לכלל מסקנה כי יש לדחות את רוב טענותיה של העוררת, וכי היא זכאית למענק נוסף בסכום נמוך הנגזר מחישוב מיטיב של הוצאותיה הקבועות בפועל. להלן נעמוד על טעמי החלטתנו

רקע נורמטיבי – בחינת ההוצאות הקבועות

16. חוק התוכנית לסיוע כלכלי מורה על מתן מענקים לעסקים שנפגעו בתקופת ההתפשטות של נגיף הקורונה, וזאת מתוך מטרה לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטות הנגיף. אחד הפרמטרים לחישוב גובה המענק הוא "מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות" – נתון המחושב, במקרים הרגילים, לפי דיווחי ההכנסות ודיווחי התשומות של העסק בשנת 2019. עם זאת, בחוק נקבעה הוראה לפיה ניתן לסטות מהמקדם המחושב לפי הנוסחה, ולקבוע את המענק בהתאם לחישוב פרטני של ההוצאות הקבועות שהיו לעסק בפועל (ראו פסקה (2) להגדרת "מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות", סעיף 7 לחוק).

17. בעניין אינקוגניטו עמדנו בהרחבה על תכלית המענק, ועל הפרשנות שיש ליתן להוראה המאפשרת לסטות מהנוסחה ולקבוע את המקדם לפי ההוצאות הקבועות בפועל. בהחלטה זו, שבנו על קביעותיה הקודמות של ועדות הערר לפיהן נדרשת הצדקה מיוחדת לצורך ההחלטה לסטות מן הנוסחה ולבחון את ההוצאות הקבועות של העסק בפועל (ראו ערר 1137-21 מ. מוסיקה פלוס בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 12.7.2021); ערר 1227-21 מרפז – סחר ותעשיות בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 3.10.2021)). בנוסף, ציינו בעניין אינקוגניטו כי בהיעדר הצדקה ספציפית לבחינת ההוצאות הקבועות, החלטה על חישוב המענק לפי ההוצאות הקבועות בפועל עשויה להיות מוצדקת רק אם הפער בינן ובין המענקים המחושבים לפי הנוסחה הוא "קיצוני ומופרז" (פיסקאות 78-83 להחלטה).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

18. במקרה של סטיה מהנוסחה, יש צורך לבחון את ההוצאות הקבועות של העסק, ואולם החוק אינו מגדיר מהן "הוצאות קבועות" ובאיזה אופן יש להפעיל את הסמכות להתאים את גובה המענק לגובה ההוצאות. הסיווג של הוצאות כקבועות נעשה בהתאם לשאלה האם מדובר בהוצאות שלא ניתן להימנע מהן גם במצב של היעדר פעילות עסקית והיעדר הכנסות (ראו עניין אייזנברג).

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

מן הכלל אל הפרט

20. בעניינה של העוררת, מצאנו כי ישנה הצדקה מובהקת לחישוב ההוצאות הקבועות. המשיבה הצביעה על התשומות שהעוררת דיווחה עליהן כנתון ראשוני המצדיק את ההחלטה לערוך בירור של ההוצאות הקבועות. לטעמנו, אין הכרח להידרש לנתון זה, לנוכח הפער הקיצוני בין המענק המבוקש ובין ההוצאות הקבועות שהיו לעוררת, כפי שניזכר להלן.

21. השאלה היא אפוא מה גובה ההוצאות הקבועות שבהן יש להכיר ועל פיהן ניתן לחשב את המענק. המחלוקת בין הצדדים נסובה בעיקר על ארבעת רכיבי ההוצאה הגדולים – הוצאות השכר, הוצאות רכב, הוצאות מימון והוצאות פחת. להלן נתייחס לכל אחד מסעיפי ההוצאה בנפרד.

(א) הוצאות שכר

22. בערר 1089-21 ל. לייב פרויקטים בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 10.9.2021) נדונה השאלה האם הוצאות שכר יכולות להוות הוצאה קבועה, ונקבע כי יש לבחון זאת בהתאם לאופי העסק ולמכלול נסיבות העניין. כאשר מדובר בשכר של עובדי הייצור, האחראים על ביצוע העבודה השוטפת, הנטיה היא ככלל לראות בכך כהוצאה משתנה (ראו למשל ערר 1607-21 רפול גבאלי נ' רשות המסים, ניתן ביום 2.11.2021); כאשר מדובר בשכר מנהל החברה עשוי להיות היגיון מסוים בהכרה בשכר כהוצאה קבועה, אלא שיש צורך לבדוק האם השכר הוא בבחינת שכר ריאלי של מנהל בחברה, או שהוא מהווה תחליף לחלוקת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

רווחים (ראו עניין בייבל לנד), וכן נקבע כי אין הצדקה להכיר בשכר לצורך מענק הוצאות קבועות, אם המנהל משמש כבעל שליטה וקיבל בגין כך מענק סיוע לעצמאים ולבעלי שליטה (ראו ערר 1068-21 ג'ו לג'נד – ישראל בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 19.8.2021, פסקה 49(א) להחלטה; ערר 1303-21 בסמרקט בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 4.1.2022, פסקה 66(ג) להחלטה).

23. בענייננו, ניכר כי מרבית הוצאות השכר שהעוררת הוציאה הן חלק מעבודתה השוטפת. העוררת טענה כי המשיכה לשלם לעובדיה משכורת וכי מבחינתה זו "הוצאה קבועה" במובן המילולי – אך טיעון זה לוקה באי הבנה של המושג הוצאות קבועות. באופן בסיסי, המושג הוצאות קבועות נשען על ההבחנה בין לבין הוצאות שוטפות, שקשורות להיקף העבודה ולתפוקות. הוצאות המשכורת של מרבית העובדים בעסק הן הוצאות שוטפות, שנגזרות מהיקף העבודה. גם אם העסק פועל במתכונת יציבה ומעסיק את אותו מספר עובדים, אין הדבר הופך את ההוצאה הזו ל"קבועה" – ההוצאה היא משתנה בהתאם להיקף העבודה. הוצאות העובדים שימשו לצורך ייצור ההכנסה שהייתה לעסק בשנת 2020. בעסקים שחוו הפסקת פעילות, אכן לא היה מנוס מהוצאות העובדים לחל"ת. העובדה שהעוררת לא הוציאה את העובדים לחל"ת, אינה מעידה אלא על כך שהייתה לה פעילות.

24. בכל הנוגע לשכר המנהלים, הוסבר בדיון כי העוררת קיבלה מענק בעלי שליטה, ומן הטעם הזה איננו רואים הצדקה להכיר בשכר המנהל כהוצאה קבועה.

25. לפיכך, כפי שהסברנו בדיון, אין מנוס מהמסקנה שכלל השכר של העוררת אינו בגדר הוצאה קבועה.

(ב) הוצאות רכב

26. לפי דו"ח מאזן בוחן יתרות לשנת 2020, שצורף לתיק ערר, הוצאות הרכב של העוררת מתחלקות למעשה לשלושה סעיפי הוצאה: הוצאות רכב (15,048 ש"ח), הוצאות דלק (46,610 ש"ח) ופחת רכב (42,496 ש"ח).

27. לעניין הוצאות הרכב והוצאות הדלק, מקובלת עלינו ההבחנה שערכה המשיבה, ולפיה הוצאות הדלק המשתנות לפי היקף הנסועה הן בבחינות הוצאות משתנות – שכן כפי שהבהירה העוררת הוצאות אלו משמשות לשינוע סחורה. לעומת זאת, ככלל, הוצאות הרכב – הכוללות אגרות רישוי, ביטוח ותשלומי אחזקה – הן הוצאות קבועות. לפיכך יש להכיר בסך של 15,048 ש"ח כהוצאה קבועה. לעניין הוצאות הפחת בגין כלי הרכב נתייחס להלן במסגרת הוצאות הפחת.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

(ג) הוצאות פחת

28. ככלל, הוצאת פחת הינה הוצאה רעיונית. היא נרשמת בספרים בגין פריטי רכוש שונים, שעלותם אינה נכללת בהוצאה חד פעמית, אלא מדווחת כהוצאה חלקית בכל שנה בהתאם לשיעורי הפחת שנקבעו בהוראות מס הכנסה. מהסברי העוררת ומהדוחות הכספיים שלה עולה כי במקרה זה מדובר על מבנה שנמצא בבעלותה של העוררת וכן על מכונות וציוד. כמו כן כאמור לעיל נרשם פחת גם בגין כלי רכב שבבעלות העוררת.

29. בכל הנוגע לנכס המקרקעין וליתר הציוד שבבעלות העוררת – מדובר בציוד קבוע. לא הונחו לפנינו ראיות לכך שהעוררת נדרשת באופן קבוע לבצע רכש או שיפוצים, או שיש לה הוצאות ממשיות בנוגע לנכסים אלו. רישומם ההיסטורי של נכסים אלו במצבת פריטי הרכוש מייצרת הוצאה רעיונית, אך אין מדובר בהוצאה שהעוררת נדרשת לשלם. אכן, כפי שטענה העוררת בפנינו, אילולי היה לה את נכס המקרקעין היא הייתה נדרשת לשלם שכירות, שבוודאי מהווה הוצאה קבועה – אלא שהשוואה זו אינה במקומה. עסקים שאין להם נכס מקרקעין אכן נדרשים לשלם מכיסם את דמי השכירות, והוצאה זו היא בגדר הוצאה קבועה – במקרה שעסק כזה מפסיק לתפקד, הוצאה זו נמשכת, וזהו בדיוק סוג ההוצאות שהחוק נועד לסייע בהן. לעומת זאת, כשמדובר בנכס קיים, העסק אינו נושא בהוצאות בתקופה שבה אין הכנסות, ואינו זקוק לסיוע ב"כיסוי" ההוצאה הרעיונית שלו – וזהו בדיוק המצב בענייננו.

30. בכל הנוגע לפחת בגין כלי הרכב – המצב מעט שונה. כלי רכב אינו נכס היסטורי, אלא נכס שההוצאות עליו הן בגדר הוצאות שוטפות – בין אם נערכת קניה באותה שנה, שאז בוודאי ישנן הוצאות בפועל, ובין אם לאו, שגם אז לרוב נושא העסק בהוצאות התשלומים של עסקת הרכישה. מהשוואה בין ערכי העלות של כלי הרכב שצוינו בדו"ח הכספי בשנת 2019 לשנת 2020, ניתן להסיק שהעוררת אכן רכשה רכב בשנה זו. ניתן אפוא לקבל את הטענה שהוצאה זו אינה רעיונית בלבד, אלא הוצאה מוחשית שעסק מסוג זה נדרש להוציא באופן שוטף. מטעמים פרקטיים, ראינו לנכון להתבסס על תחשיב הפחת השנתי ולא לדרוש מהעסק להוכיח מהי ההוצאה השוטפת בפועל בגין רכישת כלי הרכב. הלכה למעשה, מקובל עלינו כי פחת רכב בסך 42,496 ש"ח מהווה סכום נוסף של הוצאה קבועה.

(ד) הוצאות מימון

31. בהקשר זה, הסתפקה העוררת בטענה שההוצאות המימון הן "עלויות בנקים קבועות". עיון בדו"ח מאזן בוחן יתרות לשנת 2020, מגלה כי הטענה אינה מדויקת – סעיף ההוצאה העיקרי שבגינו נרשמו הוצאות המימון הוא הפרשי שער מט"ח. הניסיון מלמד כי בעסקים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מסוג זה, הפרשי שער נרשמים כתוצאה מביצוע עסקאות במט"ח, ומהפערים בין שווי המט"ח שברשות החברה במועדים שונים.

32. בעבר כבר קבענו כי ניתן להכיר בהפרשי שער שנבעו מירידת הערך במטבע החוץ שברשות החברה, כהוצאות קבועות (ראו ערר 1611-22 א.ד.א 23 **שירותי שיווק בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 2.8.2022, פסקאות 31-36 להחלטה). אמנם, ניתן להסתפק במקרה זה אם מדובר הפרשי השער נובעים מעסקאות שוטפות שערכה העוררת (ומהוות הוצאות משתנות הנגזרות מהיקף הפעילות), או מיתרות מט"ח המצויות בחשבונותיה באופן קבוע (ומהוות הוצאות קבועות). הלכה למעשה, נוכח הגישה המרחיבה שלפיה יש לסווג את ההוצאות הקבועות, ראינו לנכון לכלול את הפרשי השער במסגרת ההוצאות הקבועות של העוררת, שהן החלק הארי של הוצאות המימון. יתר הוצאות המימון הן עמלות וריביות שממילא יש הצדקה להכיר בהן כהוצאות קבועות. למסקנה, טענת העוררת בהקשר זה מקובלת עלינו ויש להכיר בסכום נוסף של 76,241 ש"ח כהוצאות קבועות.

חישוב המענק לפי ההוצאות הקבועות

33. כאמור לעיל, המשיבה לא הביעה הסתייגות מטענות העוררת לגבי יתר סעיפי ההוצאה, המסתכמים ב-181,112 ש"ח. לכך יש להוסיף את הסכומים שהכרנו בהם כאמור לעיל: הוצאות רכב בסך 15,048 ש"ח, פחת רכב בסך 42,496 ש"ח, והוצאות מימון בסך 76,241 ש"ח. סך ההוצאות הקבועות השנתיות של העוררת עומד אפוא על 314,897 ש"ח.

34. כיוון שנמצא כי העוררת זכאית למענק בשתי תקופות זכאות בלבד – התקופה שנדונה בערר ותקופת מרץ-אפריל 2020 שבה כבר התקבל מענק – יוצא שבחלק היחסי של השנה שהוכר לצורך הזכאות למענק (4 מתוך 12 חודשים), הוצאותיה הקבועות עומדות על 104,965 ש"ח.

35. המשיבה טענה כי אין להסתפק בנתון ההוצאות הקבועות השנתי, וכי לצורך קביעת גובה המענק יש להכפיל את גובה ההוצאות הקבועות בשיעור ירידת המחזורים. בבסיס טענה זו עומדת הסברה כי במקרה שבו העסק היה פעיל ולא הושבת לחלוטין, ההוצאות הקבועות שימשו גם לייצור הכנסה, וכיוון שהתקבלה הכנסה באופן חלקי, יש לקזז מהחישוב את החלק היחסי שכוסה על ידי אותה הכנסה. תחשיב זה התקבל על ידי ועדת הערר במקרה מסוים (ראו **עניין מג"ב**), ואולם במקרים אחרים הוועדה לא נקטה בגישה זו (בין היתר, ראו במפורש בערר 1322-22 א. **רוזנטל עבודות חשמל בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 6.10.2022, פסקה 131 ואילך להחלטה), ואף המשיבה עצמה לא גילתה עקביות בגישה בהקשר זה (וראו ערר 1571-22 **דני וקנין ניהול והשקעות בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 31.10.2022, פסקה 8 להחלטה; ערר 1881-21 **טאהא סודקי – קייטרינג רסטל נ' רשות המסים**, ניתן ביום 21.3.2022, פסקה 24 להחלטה). בהיעדר הגדרה ברורה בחוק לאופן



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

החשוב של ההוצאות הקבועות במקרים החריגים שבהם סמכות זו מופעלת, ולנוכח הגישה הפרשנית המרחיבה הנהוגה בהקשר זה, מצאנו לנכון לדחות את טענת המשיבה לעניין ההכפלה בשיעור ירידת המחזורים.

36. בהתאם לאמור לעיל, הוצאותיה הקבועות של העוררת בתקופות שבהן קיימת זכאות למענק עומדות על 104,965 ש"ח. כיוון שבתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 המענק עמד על 44,427 ש"ח, הרי שלצורך כיסוי הוצאותיה הקבועות של העוררת, יש להעמיד את המענק לתקופת הזכאות הנדונה על סך של 60,538 ש"ח.

סיכום ומסקנות

37. למסקנה, דחינו את עיקר טענותיה של העוררת לעניין סיווג הוצאותיה כהוצאות קבועות, ואולם ראינו לנכון לקבל את הערר בנוגע לסעיפי הוצאה משניים שעליהם עמדנו לעיל. הערר מתקבל אפוא באופן חלקי, והמענק שהעוררת תהא זכאית לו בתקופת הזכאות הנדונה יעמוד על 60,538 ש"ח. העוררת קיבלה מקדמות בסכום גבוה מזה, ויהא עליה להשיב את יתרת המקדמות בתוך 90 ימים ממועד מתן החלטה זו.

38. נוכח אופי ההליך, וכן בשים לב לתוצאה המורכבת שאליה הגענו, לא ראינו לנכון לעשות צו להוצאות.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 60 יום.
ניתנה היום, ט"ו טבת תשפ"ג, 08/01/2023, בהעדר הצדדים.

2351-22

טניה חכמוב, רו"ח
נציגת ציבור

ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה