



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 50021-08-22 פרינטופ סחר בע"מ נ' רשות המיסים- היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני: 1008-22

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין

המערערת פרינטופ סחר בע"מ
באמצעות ב"כ עו"ד אמנון סמרה

נגד

המשיבה רשות המיסים- היחידה לטיפול במענק השתתפות
בהוצאות קבועות
באמצעות ב"כ עוה"ד דוד גוטמן ושירי רייזלמן

פסק דין

1. המערערת עוסקת במכירה ושיווק של מוצרי פרסום ומתנות לחברות וועדים, ובין לקוחותיה העיקריים משרד הביטחון והצבא. לטענתה, עקב המשבר הכלכלי שנגרם בשל מגפת הקורונה, צמצמו רוב לקוחותיה את רכישותיהם, והיא חוותה ירידה במחזורים בשיעור שבין 63% ועד 74%.
2. הערעור שלפני עניינו בהחלטה מיום 6.7.2022 של ועדת הערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים (להלן: "הוועדה") בהתייחס לשבעה עררים שהגישה המערערת בנוגע לתקופות הזכאות מאי 2020 עד יוני 2021, בגינן הוגשו על ידה בקשות למענק השתתפות בהוצאות קבועות בהתאם לפרק ו' לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן: "החוק").
3. העררים מושא החלטת הוועדה הוגשו בעקבות החלטת המשיבה, רשות המיסים, להתערב ב"מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות" וזאת לאחר שמצאה כי המענקים להם זכאית המערערת על פי "הנוסחה" הקיימת בחוק, עולים משמעותית על סך הוצאותיה הקבועות בתקופות הזכאות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 50021-08-22 פרינטופ סחר בע"מ נ' רשות המיסים - היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני: 1008-22

4. בהחלטתה קיבלה הוועדה את העררים באופן חלקי. הוועדה קבעה כי מטרת המענק היא לסייע לעסקים שנפגעו בשל הקורונה לשאת בהוצאותיהם הקבועות בתקופת המשבר, אך המחוקק לא התכוון למקד את המענקים בסך ההוצאות הקבועות באופן דווקני. ראשית, מפני שהנוסחה לחישוב המענקים אינה משקפת את ההוצאות הקבועות של העסק, אלא את היחס בין תשומותיו לבין הכנסותיו; שנית, מפני שמטרת החוק היא הושטת סיוע מהיר ויעיל לעסקים, ובחינה פרטנית של ההוצאות הקבועות של כל עסק אינה עולה בקנה אחד עם מטרה זו. שלישית, מפני שהחוק אינו מגדיר מה הן "הוצאות קבועות".
5. עוד קבעה הוועדה כי החוק מעניק למשיבה סמכות להתערב במקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות, להגדילו או להקטینו, ומכאן ניתן להסיק כי ההוצאות הקבועות נועדו לשמש כמעין אבן בוחן. עם זאת, הן לא נועדו לשמש רף מקסימלי הכרחי כאשר נקודת המוצא היא נוסחת החישוב וחריגה ממנו תעשה במשורה. לדעת הוועדה שיקול רלוונטי להתערבות הוא גודל הפער בין סך ההוצאות הקבועות לבין גובה המענק המבוקש.
6. אשר לשאלה מה תחשבנה כ"הוצאות קבועות" סברה הוועדה כי הבסיס לבחינת ההוצאות הקבועות הוא דברי ההסבר להחלטת הממשלה והחוק, המתארים את ההוצאות הקבועות כהוצאות שאין ביכולתם של העסקים להימנע מהן, ובהן תשלומי שכירות, הוצאות ביטוח, חשבונות חשמל ומים וכדומה. אשר להוצאות השכר הרי שהן הוזכרו בדברי ההסבר להצעת החוק כדוגמה להוצאות שניתן להימנע מהן, ואולם, במקרים חריגים, בהם הוכח כי הוצאות השכר היו נדרשות ובלתי נמנעות, ניתן יהיה להכיר גם בהן כהוצאות קבועות. הוועדה הוסיפה כי במקרה בו העסק המשיך לפעול, הרי שההכנסות שהתקבלו בעסק גילמו גם חלק מסוים מההוצאות הקבועות בהן נשא. לפיכך, במקרים מסוימים יהיה זה מוצדק לכפול את סך ההוצאות הקבועות בשיעור ירידת המחזורים.
7. בהתייחסה באופן ספציפי לעסקה של המערערת ולהוצאות השכר שלה, קבעה הוועדה כי ניתן להבחין בין שתי קבוצות של עובדים: האחת כוללת את מנכ"לית המערערת ואת שני הסמנכ"לים (בעלת החברה ושני בניה); השנייה כוללת את המזכירה, הנהלת החשבונות, גרפיקאית, נהג ומחסנאים. לדעת הוועדה, העסקת הקבוצה השנייה נועדה לצורך עמידה בהזמנות (כאשר עובדים נוספים בעלי אותם



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 50021-08-22 פרינטופ סחר בע"מ נ' רשות המיסים - היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני: 1008-22

- 1 תחומי אחריות אף הוצאו לחל"ת), ולפיכך הוצאות שכר אלה נועדו לייצור הכנסה
2 ולא ניתן לראותן כהוצאות קבועות (למעט שכר המזכירה). באשר לקבוצת העובדים
3 הראשונה, הרי שמלכתחילה קיים קושי בהערכה האם המשך העסקת בני המשפחה
4 התבססה על אינטרס עסקי, במיוחד כאשר לא חל שינוי משמעותי בשכרם על אף
5 הירידה בהיקף הפעילות. אשר למנכ"לית החברה, לא הובהרה נחיצות המשך
6 פעילותה על רקע ירידת המחזורים. אשר לשני הסמנכ"לים (והמזכירה) נחה דעתה
7 של הוועדה כי העסקתם הייתה נחוצה גם לצורך הישרדות העסק ו"שמירה על
8 הקיים". עם זאת, בשים לב לכך שהעסק המשיך לפעול ולייצר הכנסה, הרי שחלק
9 מהוצאות השכר של הסמנכ"לים גולמו בהכנסות העוררת, ולפיכך בנסיבות המקרה
10 ישנה הצדקה לכפול את הוצאות השכר במקדם ירידת המחזורים בכל אחת
11 מתקופות הזכאות.
- 12 8. הוועדה הבהירה כי לא מצאה ממש בטענת המערערת כי המשיבה אינה מוסמכת
13 להתערב במקדם השתתפות בהוצאות הקבועות. הוועדה מצאה כי למרות שקיים
14 קושי בהסבר שניתן על ידי המשיבה לסיבה בגינה החליטה לבחון את ההוצאות
15 הקבועות בעסקה של המערערת, הרי שנוכח הפער המשמעותי שקיים בין ההוצאות
16 הקבועות ובין המענק המבוקש - ההוצאות הקבועות הן כ- 47% מסך המענק, והפער
17 הכספי עומד על יותר מ- 1.3 מיליון ₪ - המסקנה היא כי החלטת המשיבה להתערב
18 במקדם היא סבירה ואין מקום להתערב בה.
- 19 9. במסגרת הדיון בעררים נדרשו הצדדים והוועדה בהרחבה גם למשמעות שיש לייחס
20 לעובדה כי ההחלטות בהשגות לשנת 2020 ניתנו באיחור (לאחר 275 ימים ולאחר 214
21 ימים). נציין כבר עתה כי סוגיה זו, הנוגעת למשמעות האיחור במתן החלטה בהשגה,
22 הוכרעה בפסק דינו של בית המשפט העליון בעניין בבר"מ 7502/22 רשות המיסים נ'
23 פודולסקי (22.1.2023) (להלן: "הלכת פודולסקי").
- 24 10. המערערת אינה משלימה עם החלטת הוועדה ואף טוענת להיפוך הנטל, נוכח איחור
25 משמעותי במתן החלטה בהשגה. המערערת חוזרת וטוענת כי למשיבה לא נתונה
26 הסמכות להתערב במקדם, או לקבוע "תקרה" לגובה המענק מעבר לזו שקבועה
27 במפורש בחוק, וכי יש בכך גם חריגה ממתחם הסבירות. עוד היא טוענת כי החוק
28 אינו מפרט מה נכלל בגדרי אותן הוצאות קבועות, ולא בכדי, וזאת מתוך מטרה לעגן
29 את מעמדה של "הנוסחה" וחישוב המענק בדרך פשוטה ויעילה, בהתבסס על היקף



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 50021-08-22 פרינטופ סחר בע"מ נ' רשות המיסים - היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני: 1008-22

- 1 התשומות, כאשר מגבלת ההוצאות הקבועות "מוטמעת" בנוסחה דרך מגבלת
2 המקדמים. לגישתה, אילו ביקש המחוקק לקבוע כי סכום המענק יוגבל לסך
3 ההוצאות בפועל, היה קובע כך במפורש. בנוסף טענה כי הסמכות הקבועה בחוק
4 לשינוי המקדם מתייחסת לסוג העיסוק, ולא לבדיקה פרטנית בקשר לעסק ספציפי,
5 וכן כי במקרה דנן לא התערבה המשיבה במקדם, אלא הגבילה את המענק להוצאות
6 הקבועות תוך שהיא טוענת כי ניתן לבצע reverse engineering לצורך חישוב
7 המקדם, וזאת אין לקבל.
- 8 11. לחילופין טוענת המערערת, כי החישוב שערכה המשיבה לצורך בחינת הוצאותיה
9 הקבועות היה שגוי, מפני שלא כלל את הוצאות השכר. לטענתה, על פי כללי
10 החשבונאות הניהולית, הוצאות קבועות משמען הוצאות שאינן משתנות ביחס ישיר
11 לירידה או עליה בהכנסות בטווח הקצר, וכך הן הוצאות השכר אצלה, שכן הן בסכום
12 קבוע. לטענתה, רק חריג אחד נקבע בהקשר זה באופן מפורש והוא מקום שמדובר
13 בעובדים שהוצאו לחל"ת. המערערת הוסיפה בהקשר זה, כי השאלה האם מדובר
14 בהוצאה קבועה או בהוצאה משתנה, אינה קשורה לשאלה האם מדובר כהוצאה
15 בייצור הכנסה, שכן גם הוצאה קבועה משמשת לייצור הכנסה. ועוד טענה כי בכל
16 מקרה צריך לכלול בהוצאותיה הקבועות את הוצאות שכר מנכ"לית החברה, סמנכ"ל
17 הכספים, מנהל מחשוב ותפעול, מנהלת החשבונות, מזכירה, גרפיקאית, נהג
18 ומחסנאי.
- 19 הוסבר על ידי המערערת, כי העסק הוגדר כעסק חיוני, שחויב להמשיך ולספק
20 מוצרים חיוניים, ולפיכך היה צורך לשמור על מצבת כוח אדם מינימלית. המערערת
21 הדגישה כי האמור נכון אף ביחס לשלושת בעלי התפקידים הבכירים שהיו בעלי
22 החברה ובני המשפחה. לבסוף טוענת המערערת, כי העובדה שהעסק המשיך לפעול
23 ולייצר הכנסה, אינה צריכה להשפיע על סיווגה כהוצאה קבועה, אלא להפך. המחוקק
24 מעולם לא ביקש למנוע תשלום מענקים מעסקים שהפיקו הכנסה בתקופת הקורונה,
25 ולפיכך קבע מקדם בהתאם לשיעור הירידה במחזורים. מכל מקום, בוודאי שלא היה
26 מקום לכפול את שכר העבודה במקדם ירידת המחזורים, שכן מדובר בכפל פגיעה
27 ואין לכך כל עיגון בחוק. הדבר אף מביא לאבסורד, שכן אלמלא המערערת הייתה
28 מצליחה להפיק הכנסה במהלך הקורונה, אזי מלוא הוצאות השכר שלה היו מוכרות
29 ולפיכך הייתה זוכה למענק גדול יותר לפי שיטת הוועדה.





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 50021-08-22 פרינטופ סחר בע"מ נ' רשות המיסים- היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני: 1008-22

12. המשיבה, מנגד, סומכת ידה על החלטת הוועדה וטוענת כי תכלית המענק, כפי שניתן
1 ללמוד מהנוסחה שנקבעה בו, היא לסייע בתשלום ההוצאות הקבועות ולא לפצות
2 את העסק על אובדן ריווח או הפסד. לטענתה, הסמכות לשנות את מקדם ההוצאות
3 הקבועות, הן להגדילו והן להקטינו, נועדה למקרים בהם המקדם המחושב, אינו נותן
4 ביטוי נכון להוצאות הקבועות שבעסק, וזאת כאשר קיים פער משמעותי בין המענק
5 המבוקש לבין גובה ההוצאות הקבועות, כפי שהיה במקרה דנן, והדבר אף בא לידי
6 ביטוי בהבהרה שפורסמה על ידה ביום 12.12.2021 ("הבהרות לחישוב המענק בעד
7 הוצאות קבועות").
8

9 עוד טוענת המשיבה, כי קביעת מקדם לפי סוג העסק, כטענת המערערת, לא תשקף
10 באופן מהימן את ההוצאות הקבועות והדבר אף לא מתחייב מלשון החוק. המשיבה
11 הוסיפה וטענה, כי נתוני המערערת נבדקו ונמצא כי קיים פער משמעותי בין המענק
12 המבוקש להוצאות הקבועות, ולפיכך הוחלט להתערב במקדם ולאשר מענקים בסך
13 ההוצאות הקבועות בלבד.

14 לדברי המשיבה, נוסחת מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות, מביאה בחשבון כי
15 90% מהתשומות הן משתנות ולאחר מכן נלקח המשלים ל-1, כך שלמעשה הנוסחה
16 כוללת "מקדם על מקדם". ועוד טענה המשיבה כי אין כל מניעה לכך כי היא תפעיל
17 סמכותה לקבוע את סכום המענק בגין הוצאות קבועות במקום להתערב במקדם, מה
18 גם שהדבר מאפשר להשיג תוצאה מיטבית המותאמת לעסק. לגישה, היא לא
19 הייתה יכולה להתעלם מהפער המשמעותי בין הוצאותיה הקבועות של המערערת,
20 כפי שהן משתקפות בדו"ח הכספי, לבין סכום המענק המבוקש. פער זה מהווה
21 הצדקה להתערבות במקדם.

13. אשר לטענתה החילופית של המערערת הבהירה המשיבה, כי הוצאות שכר הן מטבען
22 הוצאות משתנות המיועדות לשם ייצור הכנסה, כפי שאף עולה מהצעת החוק, וכן כי
23 מאחר שהמערערת המשיכה לפעול בתקופות הזכאות, לא ניתן לומר כי הוצאות
24 השכר ירדו לטמיון, אלא הן שימשו לצורך ייצור הכנסה וכך הן הוצאות השכר של
25 העובדים המקצועיים. אשר לשכר המנהלים הבכירים, בעלי השליטה, הרי שלא
26 הוברר על שום מה לא היו זכאים למענק בעלי שליטה, וכי בכל מקרה מאחר שהם
27 יכולים לקבוע בעצמם את גובה השכר ולשלוט בו, ממילא לא ניתן לראות את שכרם
28



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 50021-08-22 פרינטופ סחר בע"מ נ' רשות המיסים - היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני: 1008-22

- 1 כהוצאה קבועה. לגישה, רק כאשר מדובר בעסק שהוציא את כל עובדיו לחל"ת
2 ונותר מנהל שעוסק ב"כיבוי שריפות", ניתן להכיר בשכר עבודתו כהוצאה קבועה.
- 3 לעמדת המשיבה, הוצאות קבועות הן אותן הוצאות שהעסק מוציא כאשר העסק
4 הפחית רמת פעילותו לאפס, וככל שהעסק מתחיל לייצר ולהפיק הכנסות, כל הוצאה
5 שתתווסף לכך היא הוצאה משתנה במהותה. אבן הבוחן להבדיל בין הוצאה משתנה
6 לקבועה היא השאלה האם העסק היה נושא בהוצאה זו גם אם היה סוגר את שערי
7 לחלוטין. בעניינה של המערערת, אין ספק כי אילו הייתה סוגרת את שערי העסק, לא
8 הייתה מעסיקה את העובדים, ולפיכך מדובר בהוצאה משתנה. מכל מקום, הוועדה
9 הכירה בהוצאות שני הסמנכ"לים והמזכירה, אך מאחר שהעסק המשיך לפעול
10 ולייצר הכנסה, ולאור הזיקה בינם לבין המנכ"לית, החליטה הוועדה לכפול את
11 הוצאות השכר במקדם ירידת המחזורים וכך קיבלה המערערת פיצוי ראוי בדמות
12 אותו שיעור שנפגע בשל הקורונה בלבד. תוצאה זו נכונה ואין בה כל אבסורד כטענת
13 המערערת, שכן ככל שהעסק ממשיך לייצר הכנסה, הרי שיש בידו אמצעים לשלם
14 את הוצאות הקבועות ולכן סכום המענק קטן יותר. למעשה, עסקים שהמשיכו לעבוד
15 בתקופת הקורונה, גם אם באופן חלקי, היו בעמדה טובה יותר לצאת מהמשבר.
- 16 14. לאחר שעיינתי בהחלטת הוועדה ונתתי דעתי לטענות הצדדים, סבורני כי יש
17 להתערב בהחלטת הוועדה, אם כי לא בהיקף ובמידה כמבוקש על ידי המערערת.
- 18 15. לטעמי, הצדק עם הוועדה שקבעה כי למשיבה קנויה הסמכות להביא בחשבון את
19 גובה ההוצאות הקבועות של העסק, מקום שבו קיים פער משמעותי בין המענק
20 המבוקש, כפי שהוא מחושב על פי הנוסחה שבחוק, לבין הוצאותיו הקבועות של
21 העסק. אכן, המחוקק אינו מגדיר מה הן "הוצאות קבועות", ולשון החוק עניינה
22 קביעת "מקדם אחר", אך התוצאה לפיה מענק, המשולם מכוחו של דבר חקיקה
23 שמטרתו המובהקת, גם אם לא הבלעדית, היא לסייע לעסק לממן את ההוצאות
24 הקבועות בתקופת הקורונה, ואף מאפשר לערוך שינוי המקדם על פי הנוסחה כאשר
25 זו אינה משקפת את ההוצאות הקבועות, יהיה גבוה באופן משמעותי מההוצאות
26 הקבועות הממשיות של העסק - אינה מתקבלת על הדעת.

27



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 50021-08-22 פרינטופ סחר בע"מ נ' רשות המיסים - היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני: 1008-22

16. אין לי אלא להפנות לדברים שנאמרו על ידי בעמ"נ (מרכז) 37303-02-22 בסמרקט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל (2.6.2023):

3 "בהקשר הרחב יותר יש להעיר כי החוק, שמטרתו לסייע לעוסקים
4 הנאלצים להוציא הוצאות קבועות חרף הירידה או ההפסקה בפעילות
5 בתקופת הקורונה, כגון דמי שכירות, חשבונות חשמל ומים, לא רק שאינו
6 כולל הגדרה של הוצאות קבועות, אלא שנוסחת המענק אף היא אינה
7 מתייחסת באופן מפורש להוצאות אלו, אלא לתשומות השוטפות כפי
8 שדווחו למע"מ (במכפלת 0.9) והוצאות השכר הנחסכות וביחס בינן לבין
9 המחזור השנתי בשנת 2019, כאשר מקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות
10 נגזר מכך (המקדם הוא 1 פחות היחס האמור).

11 ולמרות זאת, כמו הוועדה, אף אני איני סבור כי קיימת מניעה לבחון את
12 גובה הוצאותיו הקבועות של העסק הספציפי. בחינה זו עשויה להיות
13 רלוונטית לאור הצורך בקיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזורים ובין
14 משבר הקורונה, כמו גם לאור מטרת החוק, הנלמדת הן משמו והן מדברי
15 ההסבר להצעת החוק (ראו בעניין זה הניתוח המפורט שערכה ועדת הערר
16 בערר 1750-21 אינקוגניטו נ' רשות המיסים (13.2.2022)), לסייע לעוסקים
17 הנאלצים להוציא הוצאות קבועות חרף הירידה בפעילות בשל הקורונה.
18 בחינה זו יכולה להיות רלוונטית גם בשל הסמכות הנתונה למנהל לשנות
19 את מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות.

20 ברור כי לשם בחינת גובה ההוצאות הקבועות יש לקבוע, ראשית, מה הן
21 "הוצאות קבועות", וכאמור, כמו הוועדה, אף אני לא מצאתי בסיס לטענת
22 המערערת כי הוצאותיה הנזכרות לעיל נחשבות כהוצאות קבועות לצורך
23 המענק.

24 לעומת זאת, הוועדה, שעיינה בדו"ח הכספי המבוקר של המערערת לשנת
25 2020 ובמאזן הבוחן לשנת 2021 הגיעה למסקנה, שגם בה לא מצאתי כל
26 מקום להתערב, לפיה סך הוצאותיה הקבועות של המערערת עומד על כ-
27 20,000 ₪, שהוא סכום שלא רק רחוק מרחק מזרח ממערב מסכום
28 המענקים להם עותרת המערערת, אלא אף נמוך מסכום המענק שאושר
29 למערערת. מאחר שמטרת החוק היא לסייע לעוסקים בתשלום
30 הוצאותיהם הקבועות, אין זה סביר כי המשיבה או הוועדה תתעלם
31 מנתונים אלה."

17. אין בידי לקבל את טענת המערערת לפיה המשיבה רשאית להתערב במקדם, אך לא
32 לבדוק באופן פרטני את סכום ההוצאות הקבועות על מנת לבחון האם המקדם
33 הנקבע על פי הנוסחה (כשהוא מוכפל בשיעור הפיצוי), אכן משקף את ההוצאות
34 הקבועות האמתיות והנכונות של העסק. כמו כן, אין בידי לקבל את טענת המערערת
35 לפיה ההתערבות במקדם היא אך ורק בדרך של השוואה לעסקים דומים או על בסיס
36 "ענפי", להבדיל מהתערבות במקדם באופן ספציפי ובהתייחס לעסק הנבחן.
37



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 50021-08-22 פרינטופ סחר בע"מ נ' רשות המיסים - היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני: 1008-22

- 1 סעיף 7 לחוק קובע כי "המנהל רשאי לקבוע מקדם אחר לגבי עוסק כאמור בפסקה
2 זו, אם שוכנע כי המקדם לפי פסקה זו אינו משקף את ההוצאות הקבועות של
3 העסק במקרה של אי הפעלת עסק מסוג עיסוקו של העוסק".
- 4 הציר המרכזי בסעיף זה הוא ההוצאות הקבועות, והתערבות המנהל אפשרית מקום
5 שבו המקדם, כפי שנקבע על פי הנוסחה, אינו משקף את ההוצאות הקבועות. כך גם
6 עולה מדברי ההסבר להצעת החוק, בה"ח הממשלה 1341 בעמוד 453:
- 7 **"בשעת משבר זאת נדרשים העסקים לשלם את הוצאותיהם הקבועות,
8 אף אם אין להם כל הכנסה. בשל כך, מוצע לתת מענק לעסקים אשר
9 כושר השרידות שלהם נמוך מלכתחילה, כדי שיסייע להם בתשלום
10 ההוצאות הקבועות..."**
- 11 המסקנה לפיה ההתערבות האפשרית היחידה היא בשיעור (אחוז) המקדם, אך לא
12 בסכום המענק עקב זאת שהמקדם אינו משקף את ההוצאות הקבועות, יש בה משום
13 הפיכת האמצעי למטרה. מטרת המקדם היא להגיע לתוצאה המשקפת את
14 ההוצאות הקבועות שבעסק. ככל שהמקדם מביא לתוצאה שעל פני הדברים חורגת
15 במידה משמעותית מסכום ההוצאות הקבועות שבעסק, משמע כי המקדם אינו
16 "נכון" או "מתאים" לאותו עסק ויש להתערב בו.
- 17 18. לא למותר לומר כי המנהל יכול היה, חלף הגבלת סכום המענק לגובה ההוצאות
18 הקבועות, לנקוב במקדם אחר (אחוז) שלאחר הכפלתו בשיעור הפיצוי היה מביא
19 לתוצאה לפיה המענק מותאם לגובה ההוצאות הקבועות של העסק (פעולה אותה
20 מכנה המערערת "reverse engineering"). במקרה שהמנהל היה עושה כן,
21 ההוצאות הקבועות (והתאמת המענק אליהן), אכן לא היו מושא התערבותו של
22 המנהל, אלא ההתערבות הייתה במקדם גופו, אך ההוצאות הקבועות היו עדיין
23 הנימוק להתערבות במקדם. משמע כי המנהל, שהיה נדרש לנמק על שום מה חרג
24 מהמקדם שנקבע על פי הנוסחה וקבע מקדם אחר, היה מסביר כי המקדם החדש
25 שקבע הוא זה שמביא לכך שהמענק לא יעלה על סכום ההוצאות הקבועות, ונימוק
26 זה בוודאי היה יכול להיחשב כנימוק רלוונטי. העובדה כי המנהל אינו משנה את
27 המקדם, אלא קובע את מגבלת המענק, כאשר בשני המקרים מדובר באותו נימוק
28 ממש – דהיינו גובה ההוצאות הקבועות - אינה מעוררת לטעמי קושי של ממש.
29 המערערת טוענת כי אין להשלים עם מצב שבו ניתן להגיע לשיעור המקדם אך ורק





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 50021-08-22 פרינטופ סחר בע"מ נ' רשות המיסים - היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני: 1008-22

- 1 בדרך של reverse engineering, אך לטעמי, מטעמים של יעילות ופשטות, אין בכך
2 כל פסול.
- 3 19. הוא הדין לעניין הטענה לפיה ניתן להתערב במקדם (או בסכום המענק) רק על בסיס
4 השוואה לעסקים דומים או תוך קביעת מקדם "ענפי". לשון הסעיף, שעניינה קביעת
5 מקדם אחר לגבי "עוסק כאמור", בוודאי שאינה מחייבת להכין מראש רשימת
6 ענפים, שלגביהם יש לקבוע שיעור מקדם אחר ואשר יש להחילו, באופן "אוטומטי"
7 על העסק הספציפי. אך ברור הוא כי דרך זו של קביעת מקדם עלולה להביא לפגיעה
8 או למתן הטבת יתר בלתי מוצדקת לעסקים שמרכיבי הוצאותיהם אינם תואמים
9 את "המקובל" בענף אליו הם משתייכים. ואף המילים "עסק מסוג עיסוקו" אינן
10 מחייבות בחינה השוואתית "ענפית", ו"הסוג" בו מדובר, הוא סוג העסק הספציפי
11 הנבחן.
- 12 20. מהאמור עולה כי אין פסול בכך שהמשיבה, ובעקבות כך הוועדה, בחנו את
13 הוצאותיה הקבועות של המערערת, ומשעה שמצאו כי קיים פער משמעותי בין
14 הוצאות אלו לבין סכום המענק המבוקש, סברו שיש להגבילו לגובה אותן הוצאות
15 קבועות.
- 16 21. עם זאת, אשר לשאלה מה נכלל באותן "הוצאות קבועות", מצאתי כי יש מקום
17 להתערב בהחלטת הוועדה, וזאת בהתייחס לשני מרכיבים בהחלטתה. ראשית, בכל
18 הנוגע לשכר המנכ"לית. שנית, בכל הנוגע להכפלת הוצאות השכר במקדם הירידה
19 במחזורים.
- 20 22. כפי שציינתי לעיל, השאלה איזו משמעות יש לייחס לאיחור במתן החלטה בהשגה,
21 דונוה והוכרעה בעניין פודולסקי. שם נקבע (סעיפים 24 ו-25) כך:
- 22 "במכלול הנסיבות, ובהתחשב בשיקול של העומס המוטל על ועדת הערר
23 כמו גם בשיקול של הקופה הציבורית, אני סבורה כי חריגה מהמועד
24 הקבוע בסעיף 20(א)(1) לחוק הסיוע הכלכלי אינה מחייבת את קבלת
25 ההשגה באופן אוטומטי כאשר אין מדובר בעיכוב משמעותי (ראו לעניין
26 זה: ברק-ארז, בעמ' 414-415). לצד זאת, יש בהחלט מקום לייחס משקל
27 נכבד לעיכוב במתן החלטה בהשגה, בפרט כאשר מדובר בעיכוב
28 משמעותי. בהיקש מסעיף 6(א) לחוק לתיקון סדרי מינהל (החלטות
29 והנמקות), התשי"ט-1958, ניתן לומר כי אי-עמידה במועד הקבוע לא
30 תביא אמנם לקבלת ההשגה באופן אוטומטי, ואולם במקרה זה על רשות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 50021-08-22 פרינטופ סחר בע"מ נ' רשות המיסים - היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני: 1008-22

1 המיסים יוטל נטל הראיה להוכיח כי ההחלטה על דחיית ההשגה הייתה
2 נכונה, מבלי שחזקת התקינות המינהלית תעמוד לימינה.

3 מהלכה למעשה – הנה כי כן, דומה שיש צדק בחלק מטענותיה
4 המשפטיות של רשות המסים, ובמובן זה הייתה הצדקה להגשתה של
5 בקשת רשות הערעור. עם זאת, בנסיבות הקונקרטיות של המקרה
6 שבפנינו, לא מצאתי כי המבקשת עמדה בנטל הראיות הצדקה להתערב
7 בתוצאתו של פסק הדין שניתן. כפי שקבע בית המשפט המחוזי, המשיב
8 הראה כי הירידה בהכנסותיו אכן נגרמה בשל משבר הקורונה, בעוד
9 שרשות המסים לא הציגה ראיות מספיקות לכך שנותק הקשר הסיבתי
10 בין הירידה במחזור ההכנסות של עסקו של המשיב לבין התפשטות נגיף
11 הקורונה. הדברים מקבלים משנה תוקף נוכח האיחור המשמעותי במתן
12 החלטה בהשגה, שכאמור יש בו להטיל נטל מוגבר על רשות המיסים
13 להוכיח את טענותיה. בנסיבות אלה, ולאחר שהעמדנו את המסגרת
14 הנורמטיבית על מכונה, דין הערעור לגופו להידחות.

15 23. במקרה דנן, האיחור במתן ההחלטות בהשגות לשנת 2020 היה ללא ספק משמעותי.
16 לכך יש להוסיף כי נוכח הצורך במתן מענה יעיל ופשוט לעסקים בשל משבר
17 הקורונה, **נקודת המוצא** היא כי העוסק זכאי למענק כפי שחושב על פי הנוסחה
18 שבחוק. כך הדבר לא רק באשר לשאלת קיומו או העדרו של "הקשר הסיבתי" בין
19 הירידה במחזורים ומשבר הקורונה (ראו בר"מ 903/23 **הגר תשתיות בע"מ נ' מדינת**
20 **ישראל רשות המיסים** (21.6.2023)), אלא אף בכל מקרה שבו רשות המסים מבקשת
21 להתערב בתוצאה המבוססת על הפעלת הנוסחה. בנסיבות אלה, לא מצאתי כי
22 הקביעה באשר למנכ"לית המערערת, הנסמכת, בעיקרו של דבר, על היותה בעלת
23 שליטה ועל יכולתה לקבוע את שכרה, מבוססת דיה ועוברת את רף הנטל המוגבר
24 הנדרש מהמשיבה. קביעת הוועדה לפיה **"לא הובהרה נחיצות המשך פעילותה על**
25 **רקע ירידת המחזורים"**, לא רק שאין בה די, אלא אף אינה עולה בקנה אחד עם
26 ההלכה לפיה חריגה מהנוסחה הקבועה בחוק מצדיקה להעביר לרשות המסים, לכל
27 הפחות, את נטל הראיה הראשוני. אף לא ברורה עד תום ההבחנה שעשתה הוועדה
28 בין המנכ"לית ובין שני הסמנכ"לים, בניה של המנכ"לית. לדעת הוועדה שני אלה
29 נדרשו לצורך תפעול רשת המחשב, פיקוח על התקציב, איזון פעילות כספית וניהול
30 מו"מ עם הספקים בתקופת אי וודאות, אך נראה כי באותה מידה נדרשת העסקתו
31 של מי שעומד בראש המערערת ומתווה הן את פעילות הסמנכ"לים והן פעילות יתר
32 העובדים שנותרו במערערת ולא הוצאו לחל"ת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 50021-08-22 פרינטופ סחר בע"מ נ' רשות המיסים - היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני: 1008-22

24. אבהיר כי ככלל, מקובלת עליי גישת הוועדה לפיה הוצאות שכר הן בדרך כלל הוצאות משתנות, שכן הן תלויות בקיומה של פעילות. בהעדר פעילות או בהקטנת פעילות באופן משמעותי, כוח העבודה אינו נדרש ולפיכך הוצאות השכר אמורות לפחות בהתאם. הוצאות שכר אף מובאות בדברי ההסבר להחלטת הממשלה ולהצעת החוק כדוגמא להוצאות משתנות: **"עסקים שפעילותם נפגעה כאמור יכולים לצמצם את הוצאותיהם המשתנות, כגון רכישות מספקים ותשלומי שכר, ואולם יש הוצאות שאין ביכולתם להימנע מהן, ובהן תשלומי שכירות, הוצאות ביטוח, חשבונות חשמל ומים וכדומה"** (ראו גם ערר 1068-21 ג' ל'ג'נד נ' רשות המיסים (19.8.2021)).

עם זאת, שלא כעמדת המשיבה והוועדה, איני סבור כי הוצאות שכר תחשבנה כהוצאות קבועות רק במקרים חריגים וקיצוניים, כדי מצב שבו מדובר בשכרו של מנהל עסק שסגר את שעריו והמטפל ב"כיבוי שריפות" בלבד. יש לזכור כי המחוקק נתן דעתו לנסיבות שבהן בשל הירידה בפעילות גם קטן כוח העבודה, בהתייחסו לשכר הנחסך בשל הוצאת עובדים לחל"ת. רוצה לומר, כי עדיין ניתן להניח שחרף הפחתת הפעילות, ואולי אף כדי הפסקתה הכמעט מוחלטת, אין בידי העוסק האפשרות להפסיק לחלוטין את העסקת כלל העובדים, ובמיוחד שכר העובדים הבכירים, ולו בשל הצורך להבטיח חזרה לפעילות עם תום המשבר. אין זאת אלא כי יש לבחון כל מקרה ומקרה לגופו.

25. במקרה דנן סברה הוועדה, כי הוצאות השכר של קבוצת העובדים המקצועיים אינן בגדר הוצאה קבועה, ובקביעה זו לא מצאתי מקום להתערב. העובדה כי חלק מאותו סוג של עובדים יצא לחל"ת, אכן יכולה ללמד על הקשר הישיר בין העסקתם לבין הפעילות הייצורית של העסק, דהיינו כי מדובר בהוצאה משתנה במהותה. לעומת זאת, וכאמור, בכל הנוגע למנכ"לית המערערת, ובהתחשב במהות תפקידה, סבורני כי המסקנה לפיה גם שכרה הוא בגדר הוצאה משתנה, אינה מבוססת דיה ולפיכך יש מקום להתערב בה.

26. התערבות נוספת הנדרשת בהחלטת הוועדה נוגעת לכך כי הוועדה מצאה לנכון לכפול את שכר העבודה, שאותו מצאה כעונה על הגדרת "הוצאה קבועה" (דהיינו שכר הסמנכ"לים והמזכירה), במקדם הירידה במחזורים, באופן זה שרק חלקו יוכר כהוצאה קבועה לצורך קביעת מגבלת סכום המענק. דרך זו אינה סבירה בעיניי.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 50021-08-22 פרינטופ סחר בע"מ נ' רשות המיסים - היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני: 1008-22

- 1 לטעמי, מקום שבו נקבע כי מדובר בהוצאה קבועה, אין כל מקום לערוך בה התאמות
2 כאלה או אחרת, ואת תקרת סכום המענק יש להגביל על פי הוצאה זו במלואה. זאת
3 משני נימוקים השזורים זה בזה.
- 4 27. ראשית, על שום שממילא הנוסחה, על פיה מחושב המענק, כוללת בתוכה "מגבלות",
5 "תקרות" ו"מקדמים" מסוגים שונים, המבוססים על הנחות שונות, שנועדו לחלץ,
6 בעקיפין, ואולי אף ב"עקיפי עקיפין", את ההוצאות הקבועות של העסק שראוי ליתן
7 לו מענק בגינן, בשל כך שהעסק, חרף הפחתת פעילותו בעקבות משבר הקורונה,
8 נאלץ להמשיך ולהוציאן.
- 9 אזכיר כי נוסחת המענק לעסק שמחזור עסקאותיו בשנת 2019 הוא בין 1.5 מילון שם
10 ועד 100 מיליון ש"ח, מתבססת על שיעור הירידה במחזורים בתקופה הנמדדת
11 (מינימום ירידה של 40%) כאשר לפי שיעור ירידה זה נקבע שיעור הפיצוי (20% עד
12 50% מהמחזור בתקופת הבסיס), המוכפל במקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות.
13 מקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות הוא התוצאה המתקבלת מההפרש שבין 1
14 לבין היחס שבין התשומות השוטפות כפי שדווחו למע"מ (במכפלת 0.9) והוצאות
15 השכר הנחסכות, לבין המחזור השנתי בשנת 2019, כאשר המקדם המקסימלי אינו
16 יכול לעלות על 30%.
- 17 קביעת שיעור פיצוי מוגבל (עד 50%), הנגזר מגובה הירידה במחזורים (מינימום
18 40%), הכפלת התשומות השוטפות ב-90%, הוספת הוצאות השכר הנחסכות, היחס
19 בין אלה לבין המחזור השנתי וקביעת מקדם שהוא ההפרש בין 1 לבין התוצאה
20 המתקבלת מהיחס האמור (אך לא יותר מ-30%) - נועדו כולם להוביל לתוצאה שיש
21 בה, לכאורה, כדי לשקף את ההוצאות הקבועות של העסק (כאשר לאור המגבלות
22 הקבועות בנוסחה – דהיינו שיעור פיצוי של 50% ממחזור הבסיס, ומקדם השתתפות
23 שאינו עולה על 30% - סכום המענק המקסימלי לא יעלה על 15% מהמחזור).
- 24 אלא שברור הוא, כי הנוסחה אינה חפה מקשיים והזיקה בין התוצאה המתקבלת
25 ממנה לבין ההוצאות הקבועות אינה ברורה ומובנת מאליה. כך, למשל, בהתאם
26 לנוסחה, ככל שהתשומות השוטפות גדולות יותר ביחס למחזור, כך קטן המקדם
27 (הנגזר, כאמור, מההפרש בין 1 לתוצאה המתקבלת מהיחס האמור), ולהפך. אלא
28 שברי כי ניתן לתאר עסק בו הוצאותיו הקבועות אינן משתקפות, כלל ועיקר,





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 50021-08-22 פרינטופ סחר בע"מ נ' רשות המיסים - היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני: 1008-22

- 1 בתוצאה הנגזרת מהיחס שבין התשומות השוטפות (שהן עצמן יכולות לכלול
2 הוצאות קבועות, ולא רק כדי 10% כפי שמניחה הנוסחה), למחזור השנתי.
- 3 28. שנית, ועיקר, הוועדה יוצאת למעשה מתוך נקודת הנחה כי מקום שבו ההוצאה
4 הקבועה מיועדת גם לשם הפקת ההכנסה, יש להתערב בה ולהגביל את המענק הניתן
5 בגינה, וכי ההוצאה היחידה הזכאית למענק באופן מלא, היא זו שהעסק נאלץ
6 להוציאה הגם שלא תרמה, או כמעט שלא תרמה, להפקת ההכנסה. נראה לי כי
7 מדובר בהתערבות יתר בנוסחת המענק ובגובה המענק שנקבע על ידי המחוקק;
8 המחוקק אינו מניח כי העסק הפסיק פעילותו באופן מוחלט וסגר את שעריו, שאם
9 כן, ממילא יתכן שאין הוא זכאי כלל למענק (ראו סעיף ב.5. להוראת ביצוע רשות
10 המסים – הנחיות לציבור ודברי הסבר לקבלת מענק הסיוע לעסקים, 21.8.2020).
11 המחוקק מניח כי העסק ממשיך בפעילותו, אך נאלץ לצמצמה בשל משבר הקורונה,
12 ולמרות אותו צמצום בפעילות הוא אף נאלץ להמשיך ולהוציא הוצאות קבועות.
13 לפיכך יש להניח כי כל הוצאה מההוצאות הקבועות בהן עמד העסק בתקופת
14 הזכאות – לרבות הוצאות קבועות "מובהקות" הנזכרות כדוגמא בדברי ההסבר
15 להצעת החוק, כגון הוצאות שכירות, ביטוח, חשמל ומים - מיועדות, במידה זו או
16 אחרת, גם לשם הפקת הכנסה ולמרות זאת יש מקום לתת את מלוא המענק בגינן
17 ובכפוף למגבלות, התקרות והמקדמים, הקבועים בחוק. ואכן דומה כי גם מטעם זה
18 קבע המחוקק, במסגרת נוסחת המענק, את המגבלות, התקרות והמקדמים, דהיינו:
19 הן, וכפי שהובהר לעיל, על מנת לחלץ, על דרך האומדן וההשערה, את ההוצאות
20 הקבועות בעסק, והן על מנת לשקף את העובדה כי הוצאה קבועה זו יכול ושימשה
21 גם לצורך ייצור הכנסה.
- 22 29. סיכומם של דברים הוא, אפוא, כדלקמן:
- 23 צדקה הוועדה שקבעה כי ניתן לבחון את גובה ההוצאות הקבועות בעסק של
24 המערערת ולהגביל את המענק לסכום זה של הוצאות. לפיכך, הערעור שהוגש על ידי
25 המערערת בהתייחס לחלק זה של החלטת הוועדה – נדחה.
- 26 בקביעת סכום ההוצאות הקבועות, לצורך הגבלת סכום המענק, לא היה מקום שלא
27 להביא בחשבון, בנוסף לשכר שני הסמנכ"לים והמזכירה, גם את שכרה של מנכ"לית
28 המערערת. כמו כן, לא היה מקום לכפול את הוצאות השכר האמורות במקדם





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 50021-08-22 פרינטופ סחר בע"מ נ' רשות המיסים - היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני: 1008-22

1 הירידה במחזורים, אלא צריך היה להביאן במלואן ובשלמותן. לפיכך, הערעור
2 שהוגש על ידי המערערת בהתייחס לחלקים אלה של החלטת הוועדה – מתקבל.
3 כמובהר לעיל, התערבות רשות המסים במקדם ההשתתפות תעשה מקום שבו קיים
4 פער משמעותי בין סכום ההוצאות הקבועות ובין התוצאה העולה מהפעלת הנוסחה
5 שבחוק. כך אף נאמר בהבהרה שפורסמה על ידי רשות המסים ביום 12.12.2021.
6 מהנתונים שהציגה המערערת עצמה (ראו נספח 1 לסיכומים) עולה כי לאחר הוספת
7 שכרם (המלא) של העובדים הנ"ל, הפער שנמצא על ידי הוועדה בהתאם לקביעותיה
8 שלה (כ-1.3 מיליון ₪) אכן צומצם במידה רבה, אך הוא עדיין נותר משמעותי (כ-0.5
9 מיליון ₪).

10 30. נוכח התוצאה אליה הגעתי, איני עושה צו להוצאות.

11 31. המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.

12

13

14

15

16

17

18

ניתן היום, כ"ח אב תשפ"ג, 15 אוגוסט 2023, בהעדר הצדדים.

19

שמואל בורנשטיין, שופט

20

