



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1750-21

ערר 1751-21

לפני כבוד חברי הוועדה:

ערן עסיס, עו"ד - יו"ר

טניה חכמוב, רו"ח - חברה

אינקוגניטו מוסיקה (2002) בע"מ, ח.פ. 513201152
באמצעות עו"ד אנחל סרחיו דקל

העוררת:

נ ג ד

רשות המסים

המשיבה:

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

החלטה

מהם המקרים שבהם מוסמכת המשיבה לסטות מהנוסחה הקבועה בחוק ולקבוע את המענק בהתאם לגובה ההוצאות הקבועות של העסק בפועל, וכיצד יש לפרש את הוראת החוק הרלוונטית ואת מסמך המדיניות שפרסמה המשיבה לעניין זה? אלו הן השאלות העומדות לדיון בעררים שלפנינו.

א. רקע

1. העוררת היא חברה הפועלת בתחום המוסיקה לאירועים ועוסקת גם בהפקות ובעיצוב אירועים.

2. העוררת הגישה מספר בקשות למענקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות, בהתאם להחלטת הממשלה מס' 5015 (מיום 24.4.2020) ובהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"פ-2020 (להלן – **החוק או חוק התוכנית לסיוע כלכלי**). לצורך הבהירות, נעמוד תחילה על המענקים שקיבלה העוררת ואינם שנויים במחלוקת:

(א) לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 קיבלה העוררת מענק בסך 40,350 ₪.

(ב) לתקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020 קיבלה העוררת מענק בסך 63,753 ₪.

(ג) לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר 2020 קיבלה העוררת מענק בסך 85,836 ₪.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

3. בגין תקופת הזכאות מאי-יוני 2020, הגישה העוררת בקשה למענק, אשר התקבלה באופן חלקי בלבד – המשיבה קבעה כי העוררת זכאית לסך של 68,984 ₪ והעבירה אותו לחשבונה. על החלטה זו הגישה העוררת השגה, בטענה כי ההחלטה התבססה על חישוב שגוי של השכר הנחסך, וביקשה לקבוע כי היא זכאית למלוא המענק (ההפרש על סך 9,462 ₪).

4. מאוחר יותר, הגישה העוררת בקשה נוספת למענק, בגין תקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020. בגין בקשה זו, הועברה לעוררת מקדמה (על סך 84,119 ₪). בעת בדיקת הבקשה, פנתה המשיבה לעוררת וביקשה ממנה להמציא לעיונה מאזני בוחן לשנים 2019 ו-2020, על מנת שניתן יהיה לבחון את הוצאותיה הקבועות, והיא אכן המציאה את המאזנים. לאחר עיון במאזנים, קבעה המשיבה כי ההוצאות הקבועות של העוררת בשנת 2020 כולה נמוכות מגובה המענקים ששולמו לה עד לאותה העת, ומטעם זה נדחתה הבקשה. גם על החלטה זו הגישה העוררת השגה.

5. ביום 11.8.2021 דחתה המשיבה את שתי ההשגות האמורות. ההחלטה בהשגות נומקה בזו הלשון: "סמכות המנהל ולהקטין את 'מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות' וזאת לאחר בדיקה שנערכה להוצאות הקבועות של העסק, שבה נמצא שהמענק המבוקש עולה על סכום ההוצאות הקבועות. סה"כ ההוצאות הקבועות לשנת 2020 - 131106 ₪, לפי הפירוט הבא: (1) הוצ' השכרת ציוד - 32289; (2) אחזקת משרד - 6641; (3) אחזקת מחסן - 7645; (4) טלפון - 4361; (5) תקשורת ואינטרנט - 1559; (6) אחזקת מחשבים - 30033; (7) אגרות ורישוי - 1147; (8) הנה"ח וביקורת - 21905; (10) מנויים לעיתונים - 784; (11) דמי חבר - 420; (12) ביטוח עסק - 7358; (13) רכב - 9091; (14) רכב - 11745 (פרטי הרכבים צוינו בהחלטה והושמטו על ידי הח"מ). קיבל עבור שנת 2020 - 258,914.70 ₪".

6. מכאן הערר שבפנינו.

טענות הצדדים

7. בכתב הערר, הכבירה העוררת במילים לגבי חובת ההגינות שמוטלת על הרשות, לגבי עמידתה בתנאי הזכאות למענק (לרבות אלו שאינם שנויים במחלוקת), ולגבי תכלית החוק. לגופו של עניין, טענה העוררת רק כי יש לפרש את סמכות המנהל לשנות את מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות כך שלמנהל ניתנה סמכות להגדיל את המענק בלבד, ולא להקטין אותו.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

8. לגבי הוצאות השכר הנחסך, שכאמור היו שנויות במחלוקת בתקופת הזכאות מאי-יוני 2020, טענה העוררת כי ההנחיה שהמשיבה פועלת בהתאם לה אינה עולה בקנה אחד עם הוראות החלטת הממשלה והחוק, וכיוון שדרך החישוב אינה מקובלת על העוררת – היה על המשיבה לפעול בהתאם להוראות החוק; בהקשר זה הפנתה העוררת להחלטה בערר 1137-21 מ. מוסיקה פלוס בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 12.7.2021; להלן – עניין מוסיקה פלוס).

9. בכתב התשובה, עמדה המשיבה על כך שהחוק לא נועד לשפות את העסק על אובדן הכנסותיו בשל מגפת הקורונה, אלא נועד לסייע בנטל הנשיאה בהוצאות הקבועות – הוצאות שממשיכות להתקיים ללא תלות במגפה, בה בשעה שההכנסות נפגעות. המשיבה הדגישה כי החוק מסמיך את המנהל לשנות את המקדם לכל עסק שמחזור הכנסותיו בשנת 2019 עולה על 1.5 מיליון ₪, כאשר הוא שוכנע שהמקדם אינו משקף את ההוצאות הקבועות.

10. בהחלטה מיום 14.9.2021 התבקשה המשיבה להבהיר מאיזה טעם החליטה לבחון את הוצאותיה הקבועות של העוררת בפועל, וכן להבהיר האם ניתנה לעוררת הזדמנות להשמיע טענות לעניין עצם ההחלטה לבחון את ההוצאות הקבועות ולעניין גובה ההוצאות. במענה לכך, ציינה המשיבה כי היא לא סבורה מוטלת עליה חובה לציין בפני עוסק שבכוונתה לבדוק את ההוצאות הקבועות שלו, שכן האפשרות שההוצאות הקבועות תיבדקנה מהווה תנאי מכללא בכל בקשה המוגשת למענק, לנוכח תכלית החוק. יחד עם זאת, הדגישה המשיבה כי במקרה של העוררת, נמצא כי חלה ירידה בהוצאותיה (לפי דיווחי התשומות למע"מ), ומהטעם הזה נערכה בחינה של ההוצאות הקבועות. בקשר לזכות השימוע, טענה המשיבה כי ההחלטה בבקשה ניתנה רק לאחר שהעוררת התבקשה להמציא מאזני בוחן – בקשה שממנה ניתן להבין שנערכת בחינה של ההוצאות הקבועות. עוד צוין כי ההחלטה בהשגה פירטה בבירור מהן ההוצאות הקבועות לשיטת המשיבה, וניתנה לעוררת אפשרות להעלות טענות במסגרת הערר.

11. המשיבה הוסיפה וטענה כי על עוסק המבקש מענק להימנע מהגשת בקשה למענק בסכום העולה על ההוצאות הקבועות שלו (שאותן הוא יודע ומכיר), ועוסק שמגיש בכל זאת בקשות למענק בסכומים העולים על הוצאותיו הקבועות נוהג שלא בתום לב. המשיבה אף הדגישה כי בעת הגשת הבקשה העוררת כבר קיבלה סכומים העולים על הוצאותיה הקבועות, ולכן קשה לסבור שהבקשה למענק הוגשה בתום לב.

12. המשיבה הדגישה כי שם המענק הינו "מענק סיוע לעסקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות", ומכאן ניתן ללמוד שהמענק צריך להוות בגדר מעשה של השתתפות, דהיינו נטילת חלק בהוצאות הקבועות בלבד. מכאן, לשיטת המשיבה, שאין המענק יכול להיות גבוה מההוצאות הקבועות עצמן.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

13. המשיבה טענה כי התקבלה בעניינה של העוררת החלטה מנומקת די הצורך, והדגישה שהיא כללה פירוט של ההוצאות הקבועות אחת לאחת. המשיבה הוסיפה כי המגבלות שהוטלו כנגד התפשטות מגפת הקורונה החלו באמצע חודש מרץ, כך שגם חישוב ההוצאות הקבועות שנערך בהחלטה בהשגה, שהתבסס על ההוצאות הקבועות לאורך של השנה – הוא חישוב מיטיב, ויש להניח שסך ההוצאות הקבועות לעניין המענק הוא למעשה בשיעור של 80% בלבד מההוצאות שפורטו במאזן.

14. המשיבה הזכירה בתגובתה את החלטות הוועדה בערר 1045-21 איי. בי. סי. ביו. קוסמטיקס בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 6.6.2021) ובערר 1227-21 מרפז – סחר ותעשיות בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 3.10.2021; להלן – עניין מרפז), אשר הזכירו את הצהרת המשיבה לעניין קביעת אמות מידה להפעלת הסמכות לבחון את ההוצאות הקבועות. המשיבה ציינה כי הדבר טרם נעשה, ואולם טענה כי במקרה הנדון ניתנה לעוררת ממילא הזדמנות נאותה להשיג על ההחלטה ולשטוח את טענותיה; בשלב מאוחר יותר פורסם מסמך מדיניות מטעם המשיבה לעניין זה ועל כך נעמוד בהרחבה להלן.

המשך הטיפול בערר

15. בדיון שהתקיים באמצעים טכנולוגיים, ביום 9.11.2021, נדונה השאלה אילו שיקולים מצדיקים קביעה של המענק לפי גובה ההוצאות הקבועות בפועל ולא לפי הנוסחה שנקבעה בחוק, וכן עלתה השאלה האם הפער בין ההוצאות הקבועות של העוררת ובין המענק שהיא ביקשה בפועל מהווה הצדקה מספקת לכך. בדיון, שבה המשיבה על הטענות שהציגה בכתב הערר. העוררת מצידה טענה כי היו לה הוצאות קבועות נוספות שהמשיבה לא התייחסה אליהם בהחלטתה. בתום הדיון, הוחלט לאפשר לעוררת להציג טענות להוצאות נוספות שהיו לה, מעבר לאלו שפורטו בהחלטה בהשגות.

16. בתגובה שהעבירה לאחר הדיון, טענה העוררת כי יש לכלול בין הוצאותיה הקבועות גם את ההוצאות הבאות, תוך הפניה לדוחותיה הכספיים: (א) הוצאה בגין "דמי שכירות בית שמואל", בסך של 95,473 ₪ לכל התקופות, המופיעה במאזן בביאור 14, תחת "שירותי הגברה, תאורה ושכירות ציוד"; (ב) הוצאות הנהלת חשבונות וביקורת, בסך של 11,035 ₪, המופיעה במאזן בביאור 13, תחת "הנהלת חשבונות"; (ג) "הוצאות תגמולים בית שמואל", בסך של 13,809 ₪, המופיעות גם הן בביאור 14 במאזן, תחת "שירותי הגברה, תאורה ושכירות ציוד". בנוסף, צירפה מסמך כרטסת הוצאות וכן מסמך לא חתום, ככל הנראה נערך על ידי מי מטעם העוררת, בו הובהר כי מדובר בהסכם זכיינות על ההגברה במקום.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

17. מנגד, טענה המשיבה עיון במאזן לשנת 2020, מעיד כי כלל ההוצאות הקבועות המפורטות בביאור 14 הן בסכום של 110,218 ₪ בלבד – סכום נמוך מזה שהמשיבה חישה לפי מאזן הבוחן. לגבי ההוצאות המופיעות בביאור 13 – נטען שמדובר בעלויות שהוגדרו כחלק מ"עלות השירותים", ובסעיף שעניינו "שירותי הגברה, תאורה ושכירות ציוד" – ומטעם זה בלבד ניתן להסיק שאין מדובר בהוצאות קבועות. עוד הובהר כי בין שנת 2019 לשנת 2020 חלה ירידה ניכרת בהוצאה על שירותי הגברה תאורה ושכירות ציוד, עובדה המוכיחה אף היא שמדובר בהוצאה משתנה התלויה בהיקף הפעילות. לגבי המסמך על הסכם הזכינות, הדגישה המשיבה כי נכתב בו שהעוררת הפסיקה לשאת בהוצאה זו מחודש מרץ 2020 ואילך – וכיוון שהעורר לא נשאה בהוצאה זו, ממילא לא מדובר בהוצאה קבועה. המשיבה הוסיפה כי ממילא כלל ההוצאות שפורטו במאזן היו בידי המשיבה במועד הדיון, והגשתם בשלב זה לא חידשה דבר שלא היה ידוע קודם לכן ולא ניתן היה להעלות בדיון.

18. ביני וביני, ביום 12.12.2021 פרסמה המשיבה מסמך שכותרתו "הבהרות לחישוב המענק בעד הוצאות קבועות" (פורסם באתר האינטרנט של רשות המסים; להלן – **מסמך המדיניות**). הדיון שהתקיים בערר נסוב בדיוק על השאלות שאליהן מתייחס מסמך המדיניות – מתי יחושב המענק לפי מסלול ירידת המחזורים ומתי תופעל הסמכות לערוך חישוב של ההוצאות הקבועות.

19. לבקשת ועדת הערר, הבהירה המשיבה כי ההחלטה בעררים שבפנינו עולה בקנה אחד עם מסמך המדיניות, ולהלן נעמוד בהרחבה על הוראותיו ועל טענות המשיבה לגביו. נידרש בעקיפין לשאלה האם העמדה הפרשנית של המשיבה, כפי שהיא משתקפת גם ממסמך המדיניות, עולה בקנה אחד עם הדין, במידה שהדבר נדרש לצורך הכרעה בעניינה של העוררת.

דיון והכרעה

20. לאחר ששמענו את הצדדים בדיון ועיינו בכתבי הטענות, ולאחר שעיינו במסמך המדיניות ובהסברים שמסרה המשיבה על גביו – באנו לכלל מסקנה כי **יש לקבל את העררים במלואם**. להלן נעמוד בהרחבה על טעמי החלטתנו.

21. ראשית, נבקש לערוך סקירה יסודית ומעמיקה באשר למענק הוצאות קבועות, תוך שימת דגש לנוסחה שנקבעה לחישוב גובה המענק, ונבקש לעמוד על תכלית החוק, תוך השוואה להסדרים במדינות נוספות בעולם. בהמשך, נעמוד על ההוראה החריגה המאפשרת למשיבה לסטות מהנוסחה ולקבוע את המענק בהתאם לגובה ההוצאות הקבועות בפועל. ננסה להבין מהו תפקידה של הוראה זו, בשים לב לתכליות שעומדות בבסיס ההסדר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בכללותו, ועל רקע זה נציע את הפרשנות הראויה באשר לאמות המידה להפעלת הסמכות לפי הוראה זו. לבסוף, ניישם את עמדתנו הפרשנית על נסיבות המקרה שלפנינו.

ב. תכלית קביעת המענק בהתאם לנוסחה

22. חוק הסיוע הכלכלי מורה על מתן מענקים לעסקים שנפגעו בגין ההתפשטות של נגיף הקורונה. באשר לקביעת גובה המענק, החוק מבחין בין עסקים לפי מחזור ההכנסות השנתי שלהם (בהתאם לנתוני ההכנסות בשנת 2019). בעסקים שמחזור הכנסתם השנתי עולה על 1.5 מיליון ש"ח, אחד המרכיבים העיקריים בחישוב המענק הוא "מקדם השתתפות בהוצאות קבועות" (זאת להבדיל מעסקים קטנים יותר שבהם המקדם הוא קבוע, ועסקים שמחזור הכנסתם קטן מ-300 אלף ש"ח בשנה, שבהם גובה המענק הוא קבוע).

23. מפאת חשיבות הדברים נצטט מתוך החוק את ההגדרות הרלוונטיות לעניין מקדם ההוצאות הקבועות:

"מקדם הוצאות קבועות" – אחד מאלה:

(1) לגבי עוסק – הסכום המתקבל מצירוף של שני אלה:

(א) התוצאה המתקבלת מהכפלת 0.9 ביחס שבין שני אלה:

(1) סך כל התשומות השוטפות, למעט תשומות ציוד
כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף (בפרק זה – תשומות
ציוד), כפי שדווח לרשות המסים בישראל לפי דין בשל
שנת המס 2019;

(2) מחזור העסקאות לשנת 2019;

(ב) סכום הוצאות השכר הנחסכות מחולק במחזור
העסקאות לשנת 2019;

[...]

"מקדם השתתפות בהוצאות קבועות" –

(1) לגבי עוסק שמחזור עסקאותיו לשנת 2019 עולה על 300 אלף
שקלים חדשים ואינו עולה על 1.5 מיליון שקלים חדשים – 0.3;

(2) לגבי עוסק שמחזור עסקאותיו לשנת 2019 עולה על 1.5 מיליון
שקלים חדשים – ההפרש שבין 1 לבין מקדם הוצאות קבועות, ולא
יותר מ-0.3; המנהל רשאי לקבוע מקדם אחר לגבי עוסק כאמור
בפסקה זו, אם שוכנע כי המקדם לפי פסקה זו אינו משקף את



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- ההוצאות הקבועות של העסק במקרה של אי-הפעלת עסק מסוג עיסוקו של העוסק, ובלבד שהמקדם שיקבע לא יעלה על 0.3;
- (3) לגבי עוסק במסחר סיטונאי או קמעונאי בדלק – ההפרש שבין 1 לבין מקדם הוצאות קבועות, ולא יותר מ-0.075;
- (4) לגבי עוסק שבשנות המס 2019 ו-2020 חל עליו הפטור לפי סעיף 33 לחוק מס ערך מוסף – ההפרש שבין 1 לבין מקדם הוצאות קבועות, ולא יותר מ-0.04;

24. אם לפשט את הדברים, בעסקים שמחזור ההכנסות שלהם עולה על 1.5 מיליון ש"ח, ה"מקדם" נקבע על פי נוסחה שבבסיסה היחס בין התשומות בעסק לבין מחזור ההכנסות שלו, לפי דיווחי המע"מ בשנת 2019. למען הבהירות, נסביר כי גם אם הנוסחה מניבה מקדם בשיעור גבוה יותר, ערך המקדם הוגבל לשיעור של 0.3 (ולשיעור שונה בעסקים שעוסקים במסחר בדלק או ביהלומים).

25. עוד נציין כי בהתאם לסעיף 8 לחוק, גובה המענק בפועל נקבע לפי הכפלת ערך המקדם במספר נוסף, שנע בין 0.1 לבין 0.5 (לפי שיעור ירידת המחזורים בעסק), וכי המענק בפועל מחושב לפי הכפלת של התוצאה הקודמת במחזור ההכנסות בתקופת הבסיס. משמעות הדברים הלכה למעשה היא כי המענק המקסימלי, המתקבל במקרים שבהם ירידת המחזורים בעסק היא מלאה או קרובה לכך, הוא בשיעור של 15% מהכנסות העסק בתקופה המקבילה בשנת 2019 (מכפלת 0.5 ב-0.3).

האם המענק נועד לשקף הוצאות קבועות

26. למרות שמו של המענק המתייחס ל"הוצאות קבועות", הנוסחה שנקבעה בו אינה משקפת את ההוצאות הקבועות של העסק. הדברים הובהרו על ידי נציג משרד האוצר במהלך הדיון בוועדת הכספים בכנסת:

"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)



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

27. יודגש כי הנוסחה אינה נסמכת על מרכיב ההוצאות בלבד, אלא על היחס בין התשומות (שהן לרוב חלק ניכר מההוצאות בעסק) לבין ההכנסות, דהיינו – הערך המוסף של העסק. וכפי שהבהיר נציג משרד האוצר בדיון בוועדת הכספים:

"גיא גולדמן: אסביר: הבסיס למענק הוא הערך המוסף. לוקחים מקדמים מסוימים, מנטרלים את ההוצאות הנחסכות, מזה מוציאים את ההוצאות הקבועות ועל בסיס הדבר הזה נקבע המענק" (שם, עמ' 11)

28. חשוב להבהיר: מדובר בנוסחה המבוססת על יחס בין ההוצאות לבין ההכנסות; הגדלת רכיב ההוצאות מצמצמת את הפער בין ההוצאות להכנסות, ומקטינה את הערך המוסף. אשר על כן, באופן כמעט אבסורדי, התמונה בפועל היא הפוכה – הערך המוסף של העסק עולה ככל שיש לו פחות הוצאות, ולכן, לא רק שערך המקדם אינו קשור לגובה ההוצאות הקבועות, אלא להפך – ערך המקדם יורד ככל שיש לעסק יותר הוצאות.

29. במהלך הדיון בוועדת הכספים, מספר חברי הכנסת הצביעו על הצורך לתת מענה להוצאות ספציפיות שיש לחלק מהעסקים – הוצאות שכירות, קנסות בגין יציאה מחוזה שכירות וסוגים נוספים של הוצאות. הצעה זו נדחתה במפורש על ידי נציג משרד האוצר.

"אסף וסרצוג: בתוך מנגנון ההוצאות הקבועות מגולמות הוצאות קבועות של עסק. אנחנו לא אומרים: על ביטוח תקבל כך, על שכירות תקבל כך, על ארנונה תקבל כך. נותנים לו רכיב קבוע." (שם, עמ' 16)

30. מנגנון זה מחייב אם כן הבנה מעמיקה יותר של מטרות החוק. אילו היה המחוקק מבקש רק לשפות את העסקים על ההוצאות הקבועות הבלתי נמנעות, ניתן היה לצפות שייערך חישוב מדויק יותר של ההוצאות הקבועות. מדוע אם כן ננקט מנגנון שונה כל כך, שמוביל לתוצאה הפוכה? הדברים לא בוארו במפורש בדיוני ועדת הכספים של הכנסת או בדברי ההסבר של החוק, ולצורך הבנת התמונה לעומק והשיקולים האפשריים שעמדו לנגד עיני המחוקק, נבקש לעמוד על התכליות הכלליות העומדות בבסיס ההסדר.

השיקולים והמטרות בבסיס החוק

31. מענק הסיוע לעסקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות הוא רק מרכיב אחד בתוכנית כלכלית רחבה שאותה קידמה הממשלה עם פרוץ משבר הקורונה. חוק התוכנית הכלכלית קובע הוראות לעניינים נוספים מלבד מענק ההוצאות הקבועות שנדון על ידינו – כגון, זכאות לדמי האבטלה, מענקי סיוע לעצמאים, דמי בידוד לעובדים ועוד. בדברי ההסבר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

להצעת החוק, בחלק הכללי המתייחס לתוכנית הכלכלית בכללותה, הובהרו המטרות הכלליות של התוכנית הכלכלית – תוך התייחסות לארבעה רבדים כלליים:

"כדי לסייע למשק להתמודד עם המשבר שנוצר בשל התפשטות נגיף הקורונה, יצאה הממשלה בתכניות כלכליות נרחבות, להתמודדות עם המשבר בארבעה רבדים מרכזיים: מתן מענה מיידי למשרדי הממשלה, פריסת רשת ביטחון סוציאלית, הבטחת המשכיות עסקית והאצת המשק (להלן - התכנית הכלכלית)" (ה"ח הממשלה התש"ף, עמ' 432; ההדגשות נוספו – הח"מ).

32. מטבע הדברים, ניתן לומר כי מענק ההוצאות הקבועות נקשר לשני הרבדים האחרונים – הבטחת המשכיות עסקית והאצת המשק. מבחינה מאקרו-כלכלית, המגבלות שהוטלו עקב התפשטות נגיף הקורונה גרמו להאטה בפעילות העסקית, והעברת תקציבים ממשלתיים ישירות לשוק הפרטי נועד להוות משקל נגד להאטה, ואף להביא להאצת המשק. כמובן שכספים אלו לא פוזרו לכלל המשק "על עיוור", אלא במסגרת מענק לעסקים שנפגעו וחלה אצלם ירידת מחזורים. המענק מסייע למי שחלה אצלו ירידת מחזורים, והמשך פעילותו נפגעה, ושיעור הסיוע הוא גדול יותר ככל שירידת המחזורים משמעותית יותר – ובמובן זה, המענק נקשר גם לכתלית של הבטחת המשכיות העסקית.

33. על פניו, הסיוע לעסקים אלו ניתן ללא תלות בגובה ההוצאות הקבועות של העסק. ככל הנראה, קביעה זו נעשתה מתוך הנחה שבתקופת משבר ישנה חשיבות בהזרמת כספים למשק, לצורך שיקומו והאצתו, ובפרט לסקטורים שנפגעו. עם זאת, בדברי ההסבר הספציפיים לגבי מענק הוצאות קבועות, הניתן לפי פרק ז' לחוק, ניתן דגש גם לקושי הספציפי הכרוך בהוצאות קבועות, שלא ניתן להימנע מהן בעת משבר הקורונה, וכן ניתן הסבר לגבי הקושי המיוחד של עסקים קטנים ובינוניים, שכושר השרידות שלהם נמוך יותר. בחלק זה של דברי ההסבר, מודגשת השאיפה לסייע לעסקים אלו לממן את ההוצאות הקבועות שאין ביכולתם להימנע מהן (ראו שם, עמ' 453; וראו ערר 21-1003 נ.ע גולדה נתניה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 2.5.2021), פסקה 29 להחלטה). תכלית זו נלמדת גם משם המענק, המופיע בכותרת הפרק ובכותרות סעיפי החוק – מענק סיוע לעסקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות.

34. למארג של תכליות החוק יש להוסיף גם את שיקולי הפשטות היעילות, המהווים אף הם חלק בלתי נפרד ממארג השיקולים שבבסיס הוראות החוק. בעמ"נ 21-06-27710 ג.ב. **בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 3.1.2022; להלן – עניין ג.ב. ביטחון), דן בית המשפט המחוזי בתכלית המענק וקבע, על בסיס לשון החוק ודברי ההסבר שנלווה לו, כי "כוונת המחוקק הייתה ליצור



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מנגנון מהיר יעיל ופשוט למתן המענקים... לאותם עסקים, הנמצאים במשבר קיומי, על מנת לאפשר להם לשרוד את תקופת הסגרים והמגבלות" (פיסקה 45 להחלטה).

35. שלושה שיקולי יסוד עומדים אפוא ביסוד חקיקת המענקים: (א) האצת המשק והבטחת ההמשכיות העסקית; (ב) השתתפות בהוצאות הקבועות; (ג) פשטות ויעילות המנגנון. התכלית של המענק היא משולבת – מטרת העל של המענק, ברמה המאקרו כלכלית, היא לסייע בהאצת המשק ולהבטיח את ההמשכיות העסקית בעסקים שנפגעו. לצד זאת, ישנה הנחה שעסקים שנפגעו סובלים מהוצאות קבועות שאין באפשרותם להימנע מהן, וכספי המענק נועדו לסייע להם להגיע לאיזון ולהתמודד עם אותן ההוצאות. ולבסוף, תנאי המענק וכללי הזכאות נקבעו באופן כזה שיתאפשר להקים מנגנון פשוט יעיל ולקבל החלטות בהליך מהיר, לצורך התמודדות מיידית עם המשבר החמור.

36. כפי שנקבע בעניין ב.ג. ביטחון, שיקולי הפשטות והיעילות הם שהביאו את המחוקק לקבוע נוסחה שאינה מצריכה בדיקה פרטנית ומסורבלת (פיסקה 45 להחלטה). ניתן לשער כי על רקע השיקולים הכלליים של האצת המשק והבטחת ההמשכיות העסקית, המחוקק לא ראה לנכון לדקדק בשאלה מהן הוצאותיו הקבועות של כל עסק, וביסס את חישוב המענק על נוסחת המקדם למרות שאינה משקפת הוצאות קבועות בפועל.

סקירה השוואתית

37. מטבע הדברים, מדינת ישראל אינה המדינה היחידה שסייעה לעסקים שחוו קשיים כלכליים בתקופת התפשטות נגיף הקורונה. במדינות העולם ננקטו הסדרים שונים לסיוע לעסקים, כאשר מספר רב של מדינות נקטו בהסדרי הלוואה ובהסדרים אחרים שאינם מענייננו.¹ לפיכך בחנו מספר מדינות שבהן ננקט פתרון דומה של סיוע לעסקים בכיסוי ההוצאות הקבועות.

38. באוסטריה העניקה רשות המימון הפדרלית שהוקמה להתמודדות עם נגיף הקורונה (COFAG) מענקים לכיסוי הוצאות קבועות. בשונה מהמודל הישראלי, באמות המידה שנקבעו באוסטריה, נערכה הגדרה מפורטת ל"הוצאות קבועות", והיא כוללת: דמי שכירות, דמי ביטוח, הוצאות ריבית ועלויות מימון, דמי רישיון הפעלה, הוצאות חשמל, גז ותקשורת, פחת של מוצרים מתכלים או עונתיים, הוצאות בגין שכר עבודה לכוח אדם שעסק בטיפול בביטולים ובהזמנות כתוצאה מהמשבר, והתחייבויות חוזיות הכרחיות אחרות.² באמות מידה שנקבעו עבור תקופות זכאות מאוחרות יותר, הוכרו מרכיבים

¹ לסקירה כללית של קרן המטבע הבינלאומית לגבי הצעדים הפיסקאליים והמוניטריים שנקטו במדינות העולם השונות, ראו: <https://www.imf.org/en/Topics/imf-and-covid19/Policy-Responses-to-COVID-19>
² https://www.fixkostenzuschuss.at/wp-content/uploads/2021/06/FKZ-I_Richtlinien_20210608.pdf



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

נוספים של הוצאות קבועות: ניכוי בגין בלאי ופחת עבור מיטלטלין מסוימים, הוצאות שכר מנכ"ל, הוצאות כוח אדם הנדרשות להבטחת תפעול מינימלי, הוצאות מלפני משבר הקורונה שירדו לטמיון, וקשרי שירות בין חברות קשורות (בתנאים מסוימים).³ גובה הסבסוד של ההוצאות הקבועות באמות מידה אלו נע בין 50%-ל-100%, בהתאם לשיעור הירידה במכירות.

39. יוער כי המחקקים האוסטרים הבחינו בין מענק ההוצאות הקבועות לבין מענקים נוספים שנועדו לסייע לעסקים שחלה אצלם ירידה בהכנסות. לעסקים אלו נקבעו מספר מסלולים, לתקופות השונות ובהתאם לגודל העסק ולהיקף הירידה במחזור – מענק כישלון לעסקים שחלה אצלם ירידת מחזורים משמעותית⁴ ומענק ירידת מחזורים לעסקים קטנים⁵ (כאשר תנאי הזכאות וגובה המענק בכל מסלול השתנו בין התקופות השונות).⁶

40. גם בהולנד ניתנו מענקים שנועדו לסייע לעסקים במימון ההוצאות הקבועות שלהם. בדומה למודל הישראלי, גם במודל ההולנדי המענק מבוסס על חישוב של ירידת המחזורים בתקופת הזכאות הנבחנת, בהשוואה לתקופת הבסיס, והוא מוכפל במקדם של שיעור ההוצאות הקבועות. עם זאת, בשונה מהמודל הישראלי, שיעור ההוצאות הקבועות נקבע לכל ענף עסקי בנפרד, בהתבסס על נתוני לשכת הסטטיסטיקה ההולנדית (אשר צורפו כנספח לצו הממשלתי).⁷

41. בלוקסמבורג העניקו הרשויות לעסקים קטנים ובינוניים מענקים להוצאות שאינן מכוסות – קרי, הוצאות שלא היו לעסקים הכנסות כנגדן.⁸ בחוק שנקבע לעניין זה הוגדרו ההוצאות תוך הפניה לרגולציה החשבונאית הקיימת, והמענק ניתן בעד ההוצאות בקיזוז ההכנסות, גם כן בהתאם להגדרה חשבונאית. מכאן עולה כי החוק בלוקסמבורג הגדיר את ההפסדים החשבונאיים כהוצאות קבועות ופיצה את העסקים על גובה ההפסד. גובה הסבסוד בלוקסמבורג נע בין 70%-ל-90% מההוצאות הלא מכוסות, ובמגבלה של סכום חודשי מקסימלי למענק (בין 20,000 יורו ל-200,000 יורו בהתאם לגודל העסק). מעניין

³ <https://www.fixkostenzuschuss.at/wp-content/uploads/2021/11/VO-uber-die-Gewahrung-eines-FKZ-800.000-Fassung-vom-25.11.2021.pdf>

⁴ <https://www.fixkostenzuschuss.at/wp-content/uploads/2021/04/Konsolidierte-Fassung-VO-Ausfallsbonus-nach-Novellierung.pdf>

⁵ https://www.fixkostenzuschuss.at/wp-content/uploads/2021/11/VUE_NOR40238950_Fassung_23.11.2021.pdf

⁶ לסקירה כללית של מסלולי המענקים השונים באוסטריה, ראו: <https://www.fixkostenzuschuss.at/>

⁷ <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stcrt-2021-50124.html>, ולהסבר ראו:

<https://english.rvo.nl/subsidies-programmes/reimbursement-fixed-costs-tvl/calculation-reimbursement-fixed-costs-tvl>

⁸ <https://legilux.public.lu/eli/etat/leg/loi/2020/12/19/a1036/jo>



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לציין כי בלוקסמבורג נקבע מענק נפרד לעסקים שנפגעו בתחומי פעילות מסוימים, וחלה אצלם ירידת מחזורים מעל 25%, אך נקבע כי על העסק לבחור בין מענק זה לבין המענק בגין הוצאות שאינן מכוסות.⁹

42. נציין כי במדינות נוספות נקבעו הוראות לעניין מתן מענקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות, ואלו לא נסקרו כאן מפאת קוצר היריעה בלבד.¹⁰

43. ניתן ללמוד מן הסקירה כי קיימים הסדרים שבהם המענק מחושב על פי ירידת המחזורים, והוא נועד לפצות את העסקים על אובדן ההכנסות. הגם שהמענק בישראל מוגדר באופן מוצהר כמענק השתתפות בהוצאות קבועות, כיוון שהוא מחושב לפי ירידת המחזורים, הרי שישנם קווי דמיון מסוימים גם לעניין השתתפות באובדן ההכנסות, ולא מן הנמנע שמטרה זו מהווה לכל הפחות מטרה משנית של החוק. סביר להניח שהמחוקק היה ער לכך שכספי המענק לא יכוונו אך ורק לכיסוי ההוצאות הקבועות. בשים לב לצעדים שננקטו במדינות אחרות, ייתכן שהסדר זה נתפס ממילא כמועיל לכלכלה במובן הרחב יותר.

44. בנוסף, עולה מהסקירה כי בהסדרים שנועדו לכיסוי ההוצאות הקבועות, המחוקק טורח להגדיר מהן ההוצאות הקבועות שאותן הוא מבקש לכסות, וקובע את גובה המענק בהתאם להגדרות אלה. לעומת זאת, ישנם הסדרים אחרים שנועדו לשפות את העסק על ירידת מחזורים ועל אובדן רווחים, לעיתים בנוסף או באופן חלופי להסדרים בדבר כיסוי ההוצאות הקבועות.

ג. חישוב המענק לפי ההוצאות הקבועות בפועל

45. לצד ההוראות לעניין חישוב המענק לפי נוסחת המקדם, ניתנה לרשות המסים סמכות לשנות את המקדם, ולהתאים אותו להוצאות הקבועות של העסק. זאת, לגבי עסקים שמחזור ההכנסות שלהם בשנת 2019 עלה על 1.5 מיליון ₪ בלבד, ובמסגרת הגדרת "מקדם השתתפות בהוצאות קבועות": **"המנהל רשאי לקבוע מקדם אחר לגבי עוסק כאמור בפסקה זו, אם שוכנע כי המקדם לפי פסקה זו אינו משקף את ההוצאות**

⁹ <https://legilux.public.lu/eli/etat/leg/loi/2020/12/19/a1035/jo>

¹⁰ מידע נוסף ניתן למצוא בסקירת קרן המטבע הבינלאומית שזכרה בהערת שוליים 1 לעיל. נציין, לשלמות התמונה, כי מצאנו שגם בגרמניה קיים הסדר של מענקי הוצאות קבועות, ואולם ככל הנראה ישנם הבדלים בין הסדרים שונים, שחלקם נערכו ברמה הפדרלית והכלל מדינתית, וחלקם נערכו במחוזות שונים. ככל הנראה, ההסדר הפדרלי דומה במידה מסוימת לזה של לוקסמבורג, כאשר בחלק מהמחוזות ניתנו מענקים במודל דומה לזה האוסטרי. עיון נוסף נדרש לצורך בירור היחס בין ההסדרים השונים בגרמניה. כמו כן, יוער כי נדרש מחקר נוסף לגבי מדינות נוספות באירופה שבהן נקטו הסדרי פיצוי דומים – כגון נורבגיה, דנמרק, ספרד, סלובניה, פולין ועוד.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הקבועות של העסק במקרה של אי-הפעלת עסק מסוג עיסוקו של העוסק, ובלבד שהמקדם שיקבע לא יעלה על 0.3".

46. אין חולק כי הסמכות לסטות מהמקדם שנקבע בנוסחה היא בבחינת חריג להוראות החוק. המחוקק הגדיר באופן מפורט כיצד ייערך חישוב המענק במקרה רגיל, אך איפשר למשיבה לקבוע במקרים מסוימים מקדם שונה, בהתחשב בגובה ההוצאות הקבועות בפועל. סמכות זו נקבעה בהוראה קצרה ותמציתית, ולא נקבעו לה גדרים ותנאים – לא נקבע מתי ייעשה שימוש בסמכות זו, ובאיזה אופן ייבחנו ההוצאות הקבועות, ובכלל – מהן הוצאות קבועות. השאלה העומדת לדיון היא באילו מצבים רשאית המשיבה לקבוע את המענק בהתאם לסמכות זו. שאלה זו עמדה בפני הוועדה גם בעבר, ולהלן נעמוד על ההתפתחויות שאירעו בהקשר זה, במסגרת פסיקותיה של ועדת הערר ובמסגרת החלטת המשיבה לקבוע אמות מידה לשימוש בסמכות זו.

קריטריונים לבחינת הוצאות קבועות

47. בעניין אייזנברג, דנו במקרה שבו העוררת נמצאה לא זכאית למענק מפאת העובדה שתוצאת המקדם שלה לפי הנוסחה הייתה שלילית. נוכח התוצאה, הצענו למשיבה לבחון את ההוצאות הקבועות של העוררת בפועל, וכן לשקול לקבוע אמות מידה לעניין בחינת ההוצאות הקבועות. כפי שצוין בהחלטה בעניין אייזנברג, המשיבה הודיעה לוועדת הערר בתחילת מאי 2021, כי היא מכינה הודעה אשר תפורסם לציבור ואשר תכלול התייחסות לאמות המידה לאופן הפעלת שיקול הדעת לסטות מן הנוסחה.

48. בהחלטות בעניין מוסיקה פלוס ובעניין מרפז, עמדה הוועדה על כך שניתן לצפות שהמשיבה תקבע את אמות המידה האמורות, להפעלת שיקול הדעת בעניין ההוצאות הקבועות (ראו למשל פסקה 44 להחלטה בעניין מוסיקה פלוס). דא עקא, למרות הזמן הרב שחלף, אמות מידה כאמור לא פורסמו. על רקע זה, שבה הוועדה וציננה בהחלטות אלו כי המעבר מהמסלול הרגיל למסלול החריג של בחינת ההוצאות הקבועות בפועל מהווה החלטה מינהלית, שאינה יכולה להיעשות באופן שרירותי, ובוודאי שלא לרעת מבקשי המענק בלבד, וכן צוין שצריכה להיות הצדקה להחלטה לבחון את ההוצאות הקבועות.

49. ביום 12.12.2021 פרסמה המשיבה את מסמך המדיניות, שכותרתו "הבהרות לעניין חישוב המענק בעד הוצאות קבועות". במסמך המדיניות ניתנו מספר הבהרות לעניין יישום החוק, ובכלל זה לגבי "סמכות המנהל להגדיל ו/או להקטין את מקדם ההוצאות הקבועות" (ראו סעיף 2 למסמך). מפאת חשיבות המסמך נצטט את הפסקאות הרלוונטיות כלשונן:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

2". הבהרה לגבי סמכות המנהל להגדיל ו/או להקטין את מקדם ההוצאות הקבועות –

2.1 גובה המענק אינו מכסה את ההוצאות הקבועות-

- קיימים מקרים בהם גובה המענק אינו מכסה את ההוצאות הקבועות והפער בין גובה המענק להוצאות הקבועות בפועל הוא משמעותי מאוד – בדרך כלל ניתן לראות מקרים אילו בעסקים עתירי הוצאות קבועות (בתי מלון, חדרי כושר, אולמות אירועים ועוד).

[...]

- 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.
- הגדלת שיעור מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות תיבחן גם במקרים בהם תוצאת חישוב המקדם קובעת שיעור מקדם שלילי (עסקים בהם גובה ההוצאות בתוספת השכר שנחסך גבוה מגובה מחזור העסקאות). בחישוב גובה ההוצאות הקבועות יובא לידי ביטוי כאמור, שיעור הירידה במחזור והימצאותו של ההפסד גם בתקופת המענק.

2.2 גובה המענק מכסה את ההוצאות הקבועות ביתר-

- קיימים מקרים בהם גובה המענק מכסה את ההוצאות הקבועות ביתר והפער בין גובה המענק להוצאות הקבועות בפועל הוא



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

משמעותי – בדרך כלל ניתן לראות מקרים אילו בעסקים עם שיעור הוצאות קבועות נמוך ביחס להכנסות.

[...]

- 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. " (כל ההדגשות במקור)

50. אם כן, הקביעה העיקרית במסמך המדיניות היא כי הסמכות לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל תופעל במקרים שבהם קיים **פער משמעותי** בין גובה המענק לבין ההוצאות הקבועות של העסק בפועל. על רקע זה, התבקשה המשיבה, במסגרת העררים שלפנינו, להבהיר באילו מקרים ייחשב הפער כ"משמעותי", והאם בכל מקרה רשאית המשיבה לערוך בחינה של ההוצאות הקבועות בפועל כדי לבדוק האם מתקיים פער. בתגובת המשיבה צוין כי "**פער מהותי מתקיים כאשר גובה המענק המחושב בהתאם לנוסחה עולה כדי 20% מההוצאות הקבועות**", וכי המנהל מוסמך לעשות שימוש בסמכותו לבחינת ההוצאות הקבועות בפועל בכל עסק שמחזור הכנסותיו עולה על 1.5 מיליון ₪.

51. כפי שעולה ממסמך המדיניות, בהתאם לסמכות זו בוחנת המשיבה את ההוצאות הקבועות בפועל של העסק. במסמך המדיניות צוין כי ההוצאות בפועל נבחנות בהתאם לדוחות הכספיים של העסק ובהתאם לחשבוניות מס בדבר קיום ההוצאות בפועל (אם כי הניסיון המצטבר מלמד שבהיעדר דוח כספי מבוקר לשנת 2020 – נכונה המשיבה לערוך את הבחינה גם בהתבסס על מאזן בוחן); את סכום ההוצאות הקבועות שחושב לפי הדוח הכספי מחלקת המשיבה בשש, כדי להתאים אותו לתקופה דו-חודשית, וקובעת את גובה המענק בסכום זה.

52. יוער כי למרות האמור בחוק, המשיבה אינה מציינת בהחלטות מסוג זה מהו המקדם החלופי שנקבע לעסק, אלא קובעת את גובה המענק לפי ההוצאות בפועל, אולם לטעמנו אין פסול בכך. כיוון שהמשיבה עורכת חישוב של ההוצאות הקבועות בפועל, די בכך שניתן לחשב את המקדם כנגזרת מההוצאה שאליה הגיעה המשיבה. המקדם מהווה נתון עזר לחישוב גובה המענק ואין הכרח לבאר מהו המקדם שנקבע, כל עוד מתקיימות יתר הוראות החוק.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

תכלית ההוראה לעניין בחינת ההוצאות הקבועות

53. עמדנו לעיל על הפער בין הוראות החוק לבין התכלית של כיסוי ההוצאות הקבועות, שאינה באה לידי ביטוי בחישוב המענק, והסברנו את מארג התכליות שעשוי להסביר את הפער. ההוראה שלפנינו, המאפשרת למנהל לחרוג מהנוסחה ולקבוע את המענק לפי ההוצאות הקבועות, היא אחת ההוראות היחידות בחוק שבכל זאת מביאה לידי ביטוי את התכלית של ההוצאות הקבועות באופן מפורש.

54. עיון בפרוטוקולים של ועדת הכספים מעלה כי בעת חקיקת החוק לא נדרש המחוקק באופן מעמיק באשר למשמעותה של הוראה זו. ח"כ שלמה קרעי הציע לקבוע כי סמכות זו תוגבל כך שהיא תופעל באופן מיטיב בלבד (**פרוטוקול 21.7**, עמ' 44), ואולם הצעה זו נדחתה. מלבד זאת, הצורך בהוראה הוסבר באופן לקוני – צוין כי הנוסח נקבע בהמשך למתווים קודמים של פיצויים לפי תקנות מס רכוש במסגרת אירועי לחימה וש"לא היו איתו שום בעיות" (שם, עמ' 45). לגופו של עניין הוסבר כי "**זה בעצם נועד להגיע לתוצאה המדויקת במקרים שדורשים זאת**" (שם), ללא הסבר נוסף.

55. לשלמות התמונה, נציין כי בתקנות מס רכוש וקרן פיצויים (תשלום פיצויים) (נזק מלחמה ונזק עקיף), התשל"ג-1973, נערכים מעת לעת תיקונים במסגרת הוראות שעה. לפי אותן הוראות שעה, נקבעת הזכות לפיצוי לעסקים שנפגעו בתקופות שבהן התקיימו פעולות מלחמתיות ומבצעים צבאיים; לעסקים שפועלים באזורים מוגדרים, שבהם התקיימה לחימה, הוראות השעה מעניקות אפשרות לקבל פיצוי לפי "מסלול מחזורים" – הדומה במהותו למענק הוצאות קבועות. בהוראות השעה נקבעה הגדרה ל"משלים ההוצאה הנחסכת", המקבילה ל"מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות" בחוק התוכנית הכלכלית. בדומה לענייננו, בחלק מההוראות השעה (ממבצע "עמוד ענן" ואילך), בהגדרת משלים ההוצאה הנחסכת ניתנה למנהל הסמכות לקבוע שיעור אחר מזה המחושב לפי הנוסחה – "במקרים בהם שוכנע כי שיעור ההוצאה הנחסכת אינו משקף את ההוצאות שנחסכות במקרה של אי הפעלת עסק מסוג עיסוקו של הניזוק". עם זאת, לא מצאנו בפסיקות ועדות הערר ובפסיקות בתי המשפט לעניין הוראות השעה התייחסות לאופן שבו הופעלה סמכות זו, אם בכלל הופעלה. לא מן הנמנע שבהינתן המסלולים הנוספים שהוגדרו בהוראות השעה, לא עלה צורך לעשות שימוש בסמכות זו באופן נרחב.

56. כאמור, גם בחוק התוכנית הכלכלית מדובר בהוראה קצרה וכמעט סתומה – למונח "הוצאות קבועות" כלל לא נקבעה הגדרה, ולא הובהר בחוק באילו מקרים יש לעשות שימוש בסמכות זו וכיצד היא תופעל. כפי שהודגש **בעניין מרפז**, ההוראה מבליטה את שיקול הדעת המסור למנהל, בקביעה כי הוא רשאי לקבוע מקדם אחר "אם שוכנע" שהדבר מתאים (פיסקה 45 להחלטה **בעניין מרפז**).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

57. שתיקתו של המחוקק בהקשר זה בולטת במיוחד למול ההוראות המפורטות שנקבעו לצורך חישוב גובה המענק לפי הנוסחה. החוק קובע מנגנון מאוד מפורט לקביעת מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות, ולצד זאת הוראה קצרה אחת, שיישומה פתוח לשיקול דעת של מנהל הרשות, ואשר יכולה לאיין את ההוראות האחרות. אילו היה מדובר בשני מסלולים חלופיים שווים בערכם, ניתן היה לצפות שהמחוקק יקדיש הוראות לגבי אופן חישוב המענק במסלול ההוצאות הקבועות – להבדיל מ"מסלול המחזורים" שמחושב לפי הנוסחה. הקונסטרוקציה המשפטית היא של כלל וחריג – וכדי להיכנס למסלול החריג, יש צורך בהחלטה קונקרטית לגופו של תיק ובהפעלת שיקול דעת לאחר בדיקה פרטנית של העסק הספציפי. העובדה שהמחוקק "שותק" ולא קובע כיצד יופעל שיקול הדעת, מעידה על האופי החריג של הוראה זו – מדובר בסמכות חריגה, שמיועדת למקרים חריגים ויוצאי דופן.

58. קביעה זו מתיישבת עם תכליות המענק, כפי שתוארו לעיל. המענק נועד לסייע לשוק הפרטי, והוא מכוון לעסקים שנקלעו לקשיים וחלה אצלם ירידת מחזורים. מענקים אלו נועדו לסייע לעסקים אלו לכסות את ההוצאות הקבועות, אך מטעמי פשטות ויעילות, ככלל, אין בודקים מהם ההוצאות הקבועות של העסק. ההוצאות הקבועות עשויות להיות גבוהות מהמענק המחושב לפי הנוסחה או נמוכות ממנו; חוסר ההתאמה בין גובה ההוצאות הקבועות לגובה המענק אינו מפריע, כי גם אם המענק הוא גבוה יותר – הוא מסייע לעסק שמצוי במצוקה. אין מדובר במענק "עודף", אלא במענק שמקיים תכליות נוספות מלבד התכלית של ההוצאות הקבועות. כפי שהערנו לעיל, הסיוע לעסקים שנקלעו למצוקה אינו מתמצה בכיסוי הוצאותיהם הקבועות, ויש היגיון כלכלי גם במתן מענק שמתבסס על אובדן הכנסות.

59. ככלל, בדיקה פרטנית והפעלה של שיקול דעת לגבי ההוצאות הקבועות אינה מתיישבת עם שיקולי הפשטות והיעילות. ההיגיון מחייב את המסקנה כי הסמכות לחרוג מן הנוסחה מיועדת למקרים חריגים ויוצאי דופן בלבד. מהם המקרים שבהם יש הצדקה לחרוג מן הנוסחה ולערוך בדיקה פרטנית? הניתוח התכליתי מוביל לכך שבדיקה זו צריכה להתקיים באחד משני המקרים – או במקרים שבהם הוצאותיו הקבועות של העסק הן כה גדולות, עד שהמענק הניתן לפי הנוסחה אינו מכסה אותן, ואז יש להגדיל את המענק בהתאם להוצאות הקבועות, או במקרים שבהם המענק הוא כה גבוה, עד שהוא אינו משרת את התכלית של שמירה על המשכיות העסקית, והוא מסייע לעסק במידה גבוהה בהרבה מן הנדרש לצורך שמירה על המשכיותו.

60. נזכיר כי בהחלטה בעניין **מוסיקה פלוס** עמדנו על כך שלהחלטה לבחון את ההוצאות הקבועות שהיו לעסק בפועל יש השלכה של ממש על אופי ההליך. במקום הליך טכני ומתמטי של חישוב ירידת המחזורים על סמך דיווחי מע"מ, מתקיימת במקרים אלו בדיקה פרטנית של סעיפי ההוצאה השונים של העסק על פי מהותם – האם מדובר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בהוצאה שניתן היה להימנע ממנה ואם לאו. ציינו כי במקרה כזה ההליך עשוי להתארך ובמסגרתו עשויות להתעורר מחלוקות רבות יותר (פיסקה 43 להחלטה).

61. **בעניין מרפז**, עמדה הוועדה על כך שההחלטה לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל צריכה להיות מנומקת. זאת, בפרט בשים לב ללשון החוק הקובעת כי סמכות זו נתונה למנהל "אם שוכנע" כי המקדם אינו משקף את ההוצאות, ממנה עולה כי יש להניח בפני המנהל נימוקים כבדי משקל שיש בהם לשכנע אותו להפעיל את הסמכות (פיסקה 45 להחלטה **בעניין מרפז**). כמו כן, עמדנו בעבר על כך שההחלטה לסטות מן הנוסחה עלולה לפגוע בעסק שהגיש בקשה למענק, הן מבחינת גובה המענק שהוא צפוי לקבל והן מבחינת ההליך הנדרש להוכחת הזכאות למענק ומבחינת אופי הליכי הערר וההשגה. מן הטעם הזה, עומדת למבקש המענק זכות השימוע – על המשיבה להציג בפני העסק את החישוב שהיא ערכה ולתת לו הזדמנות להעלות את טענותיו, הן לגבי עצם ההחלטה על בחינת ההוצאות הקבועות והן לגבי גובה ההוצאות הקבועות (פיסקה 45 להחלטה **בעניין מוסיקה פלוס**)

62. הדברים מחדדים את המסקנה שמדובר בהליך חריג, שלא נועד להוות הליך חלופי ושווה ערך להליך הרגיל של מתן המענק לפי הנוסחה. חישוב המענק בהתאם למקדם שנקבע בחוק הוא דרך המלך, ואילו האפשרות של בחינה פרטנית להוצאות הקבועות בפועל, צריכה להישמר למקרים חריגים ויוצאי דופן.

אמות מידה להפעלת שיקול הדעת

63. השאלה העומדת לדיון היא כיצד נדרש מנהל המשיבה להפעיל את סמכותו לסטות מהנוסחה הקבועה בחוק ולקבוע מקדם אחר לעסק מסוים. רשות מינהלית אינה יכולה להפעיל את סמכותה אלא במסגרת אמות מידה ברורות, ענייניות ושוות. הצורך לקבוע אמות מידה במסגרת הנחיות פנימיות הוכר בעיקר בפסיקת בתי המשפט כפרקטיקה רצויה, אך במקרים מסוימים בית המשפט קבע כי יש חובה לקבוע את אמות המידה במסגרת הנחיות פנימיות, וזאת בראש ובראשונה בהקשרים שנוגעים להענקת תמיכות כספיות ולהקצאת משאבים ציבוריים אחרים (ד' ברק-ארז, **משפט מינהלי** (כרך א'), עמ' 231 ואילך; וראו בג"ץ 59/88 **יאיר צבן נ' שר האוצר**, פ"ד מב(4) 705 (12.2.1989); בג"ץ 637/89 **"חוקה למדינת ישראל" נ' שר האוצר**, פ"ד מו(1) 191; בג"ץ 3638/99 **אמנון בלומנטל נ' עיריית רחובות**, פ"ד נד(4) 220 (להלן – **עניין בלומנטל**), עמ' 227). בית המשפט עמד על כך שאמות המידה להקצאת משאבים צריכות לכלול קריטריונים הוגנים, שוויוניים, ברורים, ענייניים וגלויים, ולהתבסס על שיקולים ענייניים, סבירים ומידתיים (**עניין בלומנטל**, עמ' 228)



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

64. בענייננו, תנאי הזכאות למענק וגובה המענק נקבעו במסגרת החוק, ואולם לסמכות לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל – לא נקבעו בחוק תנאים והגדרות. המחוקק התייחס לבחינת ההוצאות הקבועות בהקשר של קביעת מקדם חלופי, ואולם בפועל – ההליך של בחינת ההוצאות הקבועות של העסק הוא הליך שונה: המשיבה בוחנת דוחות כספיים של העסק, מאתרת את ההוצאות שניתן לסווג כהוצאות קבועות, ומעריכה את החלק היחסי של ההוצאות שניתן לשייך לתקופת הזכאות. המשיבה נוקטת בהליך זה על יסוד ההוראה המסמיכה אותה לשנות את המקדם, ואולם מדובר למעשה בהליך חלופי שמתקיים לפי כללים שונים לחלוטין מאלו נקבעו בחוק, והשאלה המתבקשת היא מהן אמות המידה לפיהן מפעילה המשיבה את סמכותה במסגרת הליך זה.

65. מסמך המדיניות שהוצג לעיל אמור לשקף את אמות המידה לעניין זה. עם זאת, עמדנו לעיל על כך שהפרמטר היחיד שנקבע במסמך המדיניות הוא קיומו של "פער משמעותי" בין המענק המבוקש לבין ההוצאות הקבועות של העסק בפועל. אמות המידה הנשענות על פרמטר יחיד זה אינן כוללות הנחיות מספקות לשאלה באיזה אופן המשיבה מפעילה את שיקול הדעת שלה לסטות מן הנוסחה.

66. ראשית, על מנת לקבוע אם מתקיים "פער משמעותי", יש הכרח קודם כל לבחון מהן ההוצאות הקבועות של העסק, ולהשוות בין לבין המענק המבוקש. לכן, השאלה האם הפרמטר של "פער משמעותי" מתקיים בנסיבות נתונות יכולה להתברר רק בדיעבד – רק לאחר שנערכת בחינה של ההוצאות הקבועות בפועל. פרמטר זה עשוי לסייע רק במקרים שבהם גובה ההוצאות הקבועות כבר התברר, אך הוא אינו עונה על השאלה מתי מלכתחילה יש מקום לברר את ההוצאות הקבועות בפועל. המידע הנדרש לצורך בירור ההוצאות הקבועות אינו מצוי בפני המשיבה, ובמקרים שהיא רואה לנכון היא מבקשת ממבקש המענק למסור לה את דוחותיו הכספיים, או מסמכים רלוונטיים אחרים. מסמך המדיניות אינו מבהיר באילו מקרים תפנה המשיבה ותבקש את המסמכים הדרושים לצורך בירור ההוצאות הקבועות בפועל – אלא רק מורה על כלל שלפיו נעשית הבחירה במסלול זה או אחר רק לאחר הליך הבחינה של ההוצאות הקבועות. כיוון שהמסמכים לעניין זה אינם מתבקשים בכל מקרה, עולה החשש שההחלטה לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל תיעשה על בסיס שרירותי, ולא על פי קריטריונים שוויוניים.

67. לכך יש להוסיף את העובדה שהביטוי "פער משמעותי" הוא ממילא ביטוי עמום ורחב ופתוח לפרשנות. אם מדובר על פער "משמעותי", ניתן להבין שישנו פער "רגיל" שבו אין מקום להפעיל את הסמכות לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל. מסמך המדיניות אינו נותן מענה לשאלה איזה פער ייחשב רגיל ואיזה פער יעלה לכדי "משמעותי", וספק אם מדד כזה מהווה בכלל אמת מידה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

68. בתגובה לשאלת הוועדה, הבהירה המשיבה כי פער של 20% ייחשב פער משמעותי – כלומר, על דרך הדוגמה: אם ההוצאות הקבועות בפועל הן בסך של 100,000 ש"ח, והמענק המבוקש הוא בסך של 120,000 ש"ח, המענק יחושב על פי ההוצאות הקבועות בפועל. מן הניסיון המצטבר בעבודת ועדת הערר, יש בכוחנו להעיד כי לא מדובר בפער גבוה. הפערים בתוצאה בין דרכי החישוב השונות עומדים הם לעיתים קרובות פערים של סדרי גודל – פי 2, פי 3, פי 4, ולעיתים אף יותר. הפרשנות הרואה בפער של 20% פער "משמעותי" מותירה מתחם גדול מאוד של גמישות בידי המשיבה, וספק אם היא עולה בקנה אחד עם משמעות המילה "משמעותי", שבה נקבה המשיבה בעצמה.

69. בהינתן הגמישות הרבה, ובהיעדר אמת מידה למקרים שבהם תיערך בחינה, מתעורר החשש שההחלטה לבדוק את ההוצאות הקבועות תתקבל באופן שרירותי, ללא הצדקה מיוחדת, ואולי אדרבא – דווקא במקרים שמתיישבים עם האינטרס הכספי שלה, כאשר יהיה בכך כדי להפחית את גובה המענק שהעסק זכאי לו, ולא להפך. חשש זה מתיישב עם התיאור המובא במסמך המדיניות עצמו: המצבים שבהם יש צורך להגדיל את המענק, תוארו באופן הבא: "קיימים מקרים בהם גובה המענק אינו מכסה את ההוצאות

הקבועות והפער בין גובה המענק להוצאות הקבועות בפועל הוא **משמעותי מאוד**" (ההדגשה נוספה); זאת לעומת תיאור המצבים בהם יש להפחית את המענק, בו המילה "מאוד" הושמטה. בשני המקרים, המבחן שנקבע הוא האם מתקיים "פער משמעותי", אך תיאור הדברים עלול להיראות מגמתי ולהוביל ליישום שונה.

70. על פניו, דרך המלך הייתה לקבוע באמות המידה עילות פשוטות ובהירות של מקרים שבהם בלבד תיערך בחינה של ההוצאות הקבועות בפועל. בהחלטות קודמות עמדנו על מקרים ספציפיים שבהם יש הצדקה לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל – עסקים שמקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות שלהם הוא שלילי (ראו **עניין אייזנברג**); עסקים שחלה ירידה ניכרת בהוצאותיהם (ראו ערר 1442-21 **שירי צפנת בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 10.10.2021), פיסקה 20 להחלטה; ערר 1607-21 **רפול גבאלי נ' רשות המסים** (ניתן ביום 2.11.2021), פיסקה 24 להחלטה). ניתן היה להצביע באמות המידה על מקרים אלו כמקרים יוצאי דופן המצדיקים בחינה, ולהוסיף עליהם מקרים נוספים שבהם ישן אינדיקציות ברורות לכך שחישוב המענק ייצור עיוות ביחס לתכליות שלשמן ניתן המענק – אך הדבר לא נעשה.

71. אמת המידה לבחינת ההוצאות הקבועות של העסק בפועל צריכה להיות מבוססת על תכלית ההסמכה בחוק ויש לקבוע אותן ולפרש אותן בהתאם – מדובר בהליך חריג המיועד למקרים חריגים ויוצאי דופן. לטעמנו, הפרמטר הרחב שנקבע במסמך המדיניות, והפרשנות הרחבה שניתנה לו – אינם עולים בקנה אחד עם התפקיד החריג והמוגבל



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שיועד להוראה זו, וזאת בפרט כיוון שלא הוגדרה במסמך המדיניות כל אמת מידה מצמצמת, המגדירה באילו מקרים יש לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל.

השתתפות בהוצאות קבועות – גביית "מס אמת"?

72. המשיבה טענה בכתב התשובה כי המענק מהווה מענק "השתתפות" בהוצאות הקבועות, וכי "השתתפות" משמעותה בהכרח סיוע בכיסוי חלק מההוצאות הקבועות, כך שהמענק לא יכול להיות גבוה יותר מהוצאות אלו. המשיבה הדגישה כי מדובר במענק סיוע ולא בפיצוי, ולכן הוא לא נועד לכסות את ההוצאות הקבועות – אלא רק להוות סיוע חלקי ביחס להוצאות. משכך, בחינת ההוצאות הקבועות בפועל אינה אלא צעד מתבקש ומשלים לעיקרון זה.

73. טענה זו של המשיבה יש לדחות מכל וכל, שכן היא אינה מבוססת כלל ועיקר על הוראות החוק. החוק קבע נוסחה ברורה לחישוב המענק – נוסחה שאין כמעט קשר בינה ובין ההוצאות הקבועות של העסק בפועל. החוק לא קבע כי המענק יהיה שווה לגובה ההוצאות הקבועות של העסק או נמוך ממנו (למעט באותם מקרים שבהם יש הצדקה לסטות מהנוסחה כאמור לעיל). אכן, שמו של המענק הוא מענק השתתפות בהוצאות קבועות, אך מכאן ועד המסקנה שהמענק חייב בהכרח להיות נמוך מגובה ההוצאות הקבועות – הדרך רחוקה ביותר.

74. בעניין מוסיקה פלוס עמדנו על כך שהמענק המחושב לפי החוק בהכרח אינו קולע לגובה ההוצאות הקבועות של העסק בפועל – יש שתוצאת המענק המחושב לפי הנוסחה גבוהה מההוצאות הקבועות של העסק בפועל ויש שהיא נמוכה ממנו. המנגנון שנקבע לחישוב המענק הוא מנגנון פשוט, מהיר ויעיל – ולא מנגנון לחישוב מדויק של ההוצאות הקבועות. חישוב מדויק של ההוצאות הקבועות בפועל בכל עסק שמגיש בקשה למענק היה מסורבל עד מאוד את ההליך, ולא הייתה למשיבה אפשרות מעשית לקבל החלטות במועד לגבי כל מבקשי המענק.

75. יש להצר לטענת המשיבה כאילו העוררת נהגה בחוסר תום לב, בכך שהגיש בקשה למענק העולה על הוצאותיה הקבועות. העוררת הגישה את בקשותיה למענק בהתאם לטפסים שאותם ערכה המשיבה, והיא מעולם לא נדרשה לצמצם את המענק המבוקש לגובה הוצאותיה הקבועות. גם אם המשיבה סבורה שבמקרה מסוים יש לצמצם את המענק ולהעמידו על גובה ההוצאות הקבועות בפועל – אין מקום לייחס חוסר תום לב לעסק, שכל רצונו הוא לקבל את המענק בהתאם להוראות החוק.

76. נשוב ונבהיר – הנוסחה אינה מבטאת את ההוצאות הקבועות בפועל, ואף לא נועדה לכך. הנוסחה אינה עורכת חישוב גס, כללי או מקורב של ההוצאות הקבועות. בקווים כלליים,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

המענק לפי החוק מבוסס על ההכנסות שהיו לעסק בתקופת הבסיס, כאשר המענק נקבע כשיעור מסוים מתוך סכום ההכנסות, לפי משתנה הנגזר מהערך המוסף של העסק, בשינויים מסוימים. נוסחה זו אינה משקפת את ההוצאות הקבועות ובוודאי שהיא לא נועדה למדוד אותן. תוצאת החישוב היא כי המענק המקסימלי יכול להגיע לסך של 15% מההכנסות בתקופת הבסיס; לכל היותר, ניתן לומר שהמחוקק הניח שמענק בשיעור כזה עשוי לכסות את ההוצאות הקבועות של העסק (הגם ששיעור ההוצאות הקבועות בפועל כלל לא נבדק).

77. מטעם זה, לא ניתן להשוות בין הנוסחה והסטיה מהנוסחה בענייננו, לבין הפסיקה הקיימת לגבי הסדרי מס שבהם נקבעה נוסחה. כך למשל, בע"א 1527/97 **אינטרבילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1**, פ"ד נג(1) 699, נדונה נוסחה שלפיה יש לייחס את הוצאות הריבית של קבלן בונה ליחידות העבודה השונות. הנוסחה שנדונה בעניין זה, נועדה לכמת את הוצאות המימון באופן מקורב, כך שהוצאת הריבית המקווצת מההכנסה בכל שנת דיווח תהא בהתאם ליחידות העבודה שבעדן הקבלן מדווח על הכנסותיו. בנסיבות כאלה ובנסיבות דומות אחרות שנדונו בפסיקה, כאשר הנוסחה נועדה לשקף תכלית ברורה בפן המיסוי, יש מקום לדון בסטיה מן הנוסחה ובעריכת חישוב מדויק יותר, לצורך גביית מס אמת (וראו גם ע"א 900/01 **קלס נ' פקיד שומה ת"א 4**, פ"ד נו(3) 750; ע"א 3988/00 **מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב יפו נ' מירון**, פ"ד נט(4) 867). אין צורך לומר כי במקרים אחרים עמדה הפסיקה גם על הצורך להיצמד לנוסחה ולא אישרה סטיה ממנה (וראו ע"א 8569/06 **מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' אלברט אברהם פוליטי** (ניתן ביום 28.5.2008)). כך או כך, בענייננו ברור שלא מדובר בנוסחה שנועדה לשקף את של ההוצאות הקבועות העסק, ולפיכך – אין להניח שהבדיקה של ההוצאות הקבועות בפועל היא מדויקת יותר. כפי שצינו לעיל, כיסוי ההוצאות הקבועות הוא רק אחת מן התכליות שעומדות בבסיס המענק, שמלכתחילה יועד גם להבטחת ההמשכיות העסקית ולהאצת המשק באופן כללי. בדיקת ההוצאות הקבועות בפועל היא בבחינת חריג, שאינו מעיד על הכלל.

מתי מוצדק לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל

78. לטעמנו, בהמשך להחלטות הקודמות של ועדת הערר **בעניין מוסיקה פלוס ובעניין מרפז**, יש להבחין בין מקרה שבו המשיבה מצביעה על עילה קונקרטית, שבגינה העסק הספציפי נמנה על יוצאי הדופן שבהם נבחנות ההוצאות הקבועות, לבין מקרה שבו המשיבה מבצעת בדיקה של ההוצאות הקבועות ללא עילה ספציפית. באותם מקרים חריגים שבהם יש הצדקה קונקרטית שלא לחשב את המענק לפי הנוסחה, כאשר ניכר שהנוסחה תיצור עיוות, ממילא יש חשיבות משנית לשאלה מהו הפער ועד כמה הפער הוא "משמעותי".



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

79. שונים הם פני הדברים במקרים שבהם הבדיקה של מסלול ההוצאות הקבועות נעשית ללא עילה ספציפיות. במקרה כזה, נקודת המוצא היא שההוצאות הקבועות כלל לא היו אמורות להיבדק, ואם בכל זאת הן נבדקו – הרי שהדבר נעשה, כביכול, ללא סיבה ובאופן שרירותי. במקרה כזה, ככלל יש להתעלם מתוצאת הבדיקה, ולקבוע את המענק בהתאם לנוסחה הקבועה בחוק. החריג היחיד לכך עשוי להתקיים במקרים קיצוניים ויוצאי דופן באופן בולט, שבהם בדיעבד, ורק לאחר מעשה, מתברר שישנה הצדקה מובהקת לחישוב המענק על סמך ההוצאות הקבועות בפועל. זאת, כאשר מתברר בדיעבד כי הפער בסדרי הגודל בין המענק המחושב לפי הנוסחה לבין ההוצאות הקבועות בפועל הוא פער קיצוני ומופרז – פער כזה שלא ניתן עוד להתעלם ממנו. הפער כשלעצמו עשוי להוות הצדקה לסטות מן הנוסחה, רק במקרים שבהם חישוב המענק לפי הנוסחה רחוק כל כך מההוצאות הקבועות בפועל, עד שהדבר יוצר עיוות משמעותי.

80. קשה להגדיר מראש מהם המקרים שבהם הפער כשלעצמו יצדיק את הסטיה מהנוסחה ואת הפעלת הסמכות לקבוע את המענק לפי ההוצאות הקבועות. ספק אמנם אם ניתן להעמיד את קו הגבול על נוסחה מילולית, אך ניכר כי אין די בביטוי פער "משמעותי" כדי להבהיר את העניין. ניתן לומר כי הפער כשלעצמו עשוי להוות הצדקה לסטיה מהנוסחה הקבועה בחוק רק כאשר הפער הוא **קיצוני ומופרז**, וההשוואה בין ההוצאות הקבועות ובין המענק המבוקש יוצרת עיוות של ממש.

81. אין באפשרותנו להתוות עבור המשיבה את קו הגבול שממנו ואילך נוצר עיוות בחישוב המענק לפי הנוסחה הקבועה בחוק. העובדה שההוצאות הקבועות נבדקו ונמצאו נמוכות, ואפילו נמוכות באופן ניכר מהמענק המבוקש, אינה מצדיקה כשלעצמה את הסטיה מהנוסחה – במיוחד אם לא הייתה הצדקה או סיבה מלכתחילה לבדוק את ההוצאות הקבועות. ככל שהחלטת המשיבה לחשב את המענק לפי ההוצאות הקבועות בפועל נסמכת רק על עצם קיומו של פער בינו לבין המענק המחושב, ולא על הצדקה קונקרטית הנובעת מאינדיקציות שנקבעו מראש, אזי יש חשש שהיא אינה עולה בקנה אחד עם האמור לעיל, ושומה על ועדת הערר לבחון את הדברים ממקרה למקרה ולהבטיח שהדבר ייעשה במקרים יוצאי דופן וקיצוניים בלבד.

82. לסיכום, נאמר כי ניתן להצדיק את הפעלת הסמכות לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל באחד משני המקרים הבאים: (א) מקרה שבו המשיבה מוצאת על סמך הנתונים העומדים בפניה, כי חישוב המקדם בהתאם לנוסחה ייצור עיוות ויש לחשב את ההוצאות הקבועות בפועל; (ב) מקרה שבו התברר בדיעבד כי הפער בין ההוצאות הקבועות בפועל ובין המענק המבוקש הוא פער קיצוני ומופרז.

83. במאמר מוסגר, נעיר כי ייתכנו מקרים שבהם תתקיים עילה שמצדיקה במידה מסוימת את החלטה לבחינת ההוצאות הקבועות בפועל, אך ניתן יהיה להסתפק בשאלה אם



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מדובר בהצדקה מספקת. מבלי לקבוע מסמרות בדבר, נציין כי במקרים אלו עשוי להתקיים יחס הפוך בין טיב ההצדקה לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל לבין הפער הנדרש, קרי: ככל שההחלטה לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל תהא מבוססת על נימוקים כבדי משקל ומשמעותיים, די יהיה בפער קטן בינו ובין המענק המחושב לפי הנוסחה, וכן להפך – ככל שההחלטה תהא מבוססת על נימוקים פחות משכנעים, תקום הצדקה לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל רק כשקיים פער קיצוני ומשמעותי מאוד ביניהם. לכך ניתן להוסיף כי ככל שהמשיבה תפעל בהתאם לאמות מידה שנקבעו מראש, וככל שתינתן בגוף ההחלטה הנמקה מסודרת לגבי הסיבה לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל – הדבר עשוי להקל על נטל ההצדקה המוטל על המשיבה במקרים של ספק.

מן הכלל אל הפרט – ההחלטה לבחון את הוצאותיה הקבועות של העוררת

84. המשיבה קבעה כי הוצאותיה הקבועות של העוררת מסתכמות ב-131,106 ₪. נעיר כי לא ראינו לנכון לקבל אל טענות העוררת לגבי שלושה סכומים נוספים של הוצאות קבועות שהיו לה מעבר להוצאות שפורטו על ידי המשיבה. מדובר בדמי שכירות בית שמואל (בסך 95,473 ₪), הוצאות הנהלת חשבונות (בסך 11,035 ₪) וכן הוצאות תגמולים בית שמואל (בסך 13,809 ₪). בכל הנוגע לדמי השכירות, במסמכי העוררת עצמם צוין שסכום זה לא שולם בתקופת הקורונה. איננו רואים מקום להכריע בשאלה האם הוצאה שלא שולמה יכולה להוות הוצאה קבועה, שכן העוררת ממילא לא הניחה תשתית עובדתית מספקת לכך שהוצאה זו עדיין רובצת עליה. בהקשר של הנהלת חשבונות, טענת העוררת אינה ברורה, שכן החישוב שערכה המשיבה ואשר פורט בהחלטה בהשגה נכללה ממילא הוצאה שכותרתה "הנהלת חשבונות וביקורת", בסך גבוה יותר (21,905 ₪). בנוגע ל"הוצאות תגמולים בית שמואל" – לא הובהר די הצורך מהי מהותה של הוצאה זו ומדוע יש לסווגה כהוצאה קבועה; מכל מקום, עיון במאזן הבוחן לשנים 2019 ו-2020 מבהיר כי מדובר בהוצאה שחלה בשנת 2019 ולא התקיימה בשנת 2020. לעניין גובה ההוצאות הקבועות של העוררת בפועל, מקובלת עלינו אפוא עמדת המשיבה. עם זאת, עלינו לברר אם הייתה הצדקה לבחון את ההוצאות הקבועות של העוררת בפועל ומה משמעות הפער לענייננו.

85. הגם שהמשיבה סברה כי לא נדרשת הצדקה לבחינת ההוצאות הקבועות בפועל (עמדה שנדחתה על ידינו כמפורט לעיל), היא הצביעה על שני נתונים קונקרטיים שלשיטתה הצדיקו זאת: (א) ירידה בהוצאות החל מחודש מרץ 2020 בהתאם לדיווחי המע"מ של העוררת; (ב) ירידה בהכנסות החל מחודש יולי 2019 או מחודש אוקטובר 2019. מדובר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בנתונים קלושים, שאינם רלוונטיים לבחינת שיעור ההוצאות הקבועות, ונבהיר את הדברים כסדרם.

86. ראשית לגבי הירידה בהוצאות מחודש מרץ 2020 – נתון זה מתיישב עם העובדה שבחודש מרץ 2020 פרץ משבר הקורונה, והוא אינו אלא אינדיקציה לכך שחלה ירידה בפעילות עם פרוץ משבר הקורונה. אך טבעי הוא כי בעסקים שנפגעו חלה האטה בפעילות עם פרוץ המשבר, האטה שמתבטאת בירידה גם בצד ההכנסות וגם בצד ההוצאות. אכן, חלק מן ההוצאות הן הוצאות קבועות ובהן לא אמורה להיות ירידה – אך עצם קיומה של ירידה בהוצאות היא בפירוש מתבקשת, ולא ניתן ללמוד ממנה על שיעור ההוצאות הקבועות.

87. לכך יש להוסיף את העובדה שדיווחי התשומות למע"מ אינם מהווים מדד מהימן להיקף ההוצאות של העסק בפועל בתקופת הדיווח. גם אילו הירידה בהוצאות הייתה מעידה על היעדר הוצאות קבועות (והיא אינה מעידה על כך כאמור) – לא היה מקום לבחון זאת על סמך דיווחי המע"מ, וזאת הן מן הטעם שישנן הוצאות שאינן מוגדרות כתשומות (כגון הוצאות שכר והוצאות פטורות אחרות), והן מן הטעם שאת דיווח התשומות ניתן להשהות לתקופה של עד שישה חודשים, כך שהדיווח בתקופה נתונה אינו בהכרח משקף את הפעילות העסקית באותה תקופה (וראו ערר 1684-21 יונייטד טרוול אדוונצ'רס בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 2.12.2021), פיסקה 16 להחלטה).

88. ההצדקה השניה שעליה הצביעה המשיבה תמוהה עוד יותר – הטענה כאילו חלה ירידה במחזורי ההכנסות של העוררת במהלך שנת 2019. ראשית, מעיון בדיווחי המע"מ של העוררת לשנת 2019 לא ניתן להצביע על ירידה ברורה בהכנסות בשלב כזה או אחר – לא בחודש יוני ולא בחודש אוקטובר. הכנסות העוררת הן אכן תנודתיות, אך לא ניתן לזהות דפוס ברור של ירידה. אולם גם אם הייתה ירידה בהכנסות בשלב קודם – הדבר מהווה אינדיקציה מובהקת לסוגית הקשר סיבתי (וראו למשל ערר 1740-21 דורון אוסט נ' רשות המסים (ניתן ביום 21.12.2021) וההפניות שם), ואינו מהווה אינדיקציה כלשהי לשיעור ההוצאות הקבועות של העסק. טיעון זה גם לא נזכר בכתב התשובה (בניגוד לדברי ב"כ המשיבה במהלך הדיון), וממילא טוב היה אילולי ב"כ המשיבה העלה אותו.

89. ההחלטה לבחון את הוצאותיה נעשתה אפוא ללא הצדקה קונקרטית. במקרים כאלו, גם אם ההוצאות הקבועות בפועל כבר נבחנו, הדבר לא אמור להשפיע על חישוב המענק, אלא במקרים קיצוניים, שבהם חישוב המענק לפי הנוסחה הקבועה בחוק מוביל לעיוות. בשלב זה נבקש לבחון את הפער בין ההוצאות הקבועות לבין המענק המבוקש. המשיבה ציינה הנתון של הוצאות העוררת בסך 131,106 ₪ מתייחס לכל שנת 2020. לפיכך, חישוב מדויק יותר של ההוצאות הקבועות מתייחס לתקופות הזכאות למענק בלבד (10 מתוך 12 חודשים בשנת 2020), כך שסך ההוצאות הקבועות בתקופות הזכאות שבהן התבקש המענק עומד על 109,255 ₪. העוררת קיבלה מענקים בסך כולל של 258,914 ש"ח, בגין 4



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

תקופות זכאות, ועל רקע זה טענה המשיבה כי הוצאותיה הקבועות כבר כוסו, ואין לקבל את השגותיה ולזכותה במענקים נוספים. בעררים שבנדון, מבקשת העוררת מענק נוסף לתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020, וכן להגדיל את המענק שהתקבל לתקופת הזכאות מאי-יוני 2020 – בסכום כולל של 93,581 ש"ח. אם כן, סך המענקים שהעוררת מבקשת לשנת 2020 הוא 352,495 ₪. לפיכך, ניתן לומר שההוצאות הקבועות הן בשיעור של כ-31% ביחס לסך המענק המבוקש.

90. לא השתכנענו שמדובר בפער קיצוני, או במקרה יוצא דופן שבו תשלום המענק בהתאם לנוסחה הקבועה בחוק ייצור עיוות של ממש. מדובר אמנם בפער גדול, אך הפער אינו חריג – פערים בסדרי גודל כאלו בין המענק המחושב לפי הנוסחה לבין גובה ההוצאות הקבועות בפועל מתגלים באופן תדיר בתיקי ערר שמובאים בפני הוועדה. עמדתנו על כך שפערים בין תוצאת הנוסחה לבין ההוצאות הקבועות בפועל הם צפויים, והם עשויים להתקיים ממילא במידה כזו או אחרת בכל מקרה בהתאם לנסיבותיו, וכן עמדתנו על כך שהמחוקק לא קבע מנגנון לבחינת ההוצאות הקבועות בפועל, וממילא ככל הנראה היה ער לכך שזאת תהיה ההשלכה של הנוסחה. בהיעדר הצדקה מיוחדת לערוך בחינה פרטנית של ההוצאות הקבועות בפועל דווקא בעניינה של העוררת, איננו רואים לנכון לקבוע שפער ברמה כזו מצדיק סטיה מן הנוסחה הקבועה בחוק.

91. כאמור, אין בכוונתנו להתוות גבול מספרי לאותם מקרים קיצוניים שבהם הפער כשלעצמו יצדיק את המעבר למסלול של הוצאות קבועות, ואולם ניתן לומר שהמקרה שבפנינו – שבו לא הוצגה כל הצדקה ברת תוקף לבחינת ההוצאות הקבועות, והפער הוא בסדר גודל לא חריג, כמתואר לעיל – אינו נמנה על המקרים יוצאי הדופן שבהם ניתן להצדיק בדיעבד את בחינת ההוצאות הקבועות.

סיכום והערות אחרונות

92. לשלמות התמונה, נעיר כי המשיבה לא התייחסה לטענות העוררת בנוגע לחישוב השכר הנחסך – טענה שעלתה בכתב הערר ולא הוזכרה בשלבים מאוחרים יותר של ההליך. גם אם התקיימה מחלוקת בין הצדדים בסוגיה זו בשלב כזה או אחר, הרי שהמשיבה לא התייחסה לטענות, והיא מוחזקת כמי שהטענות בהקשר זה מקובלות עליה. חישוב המענק ייעשה אפוא בדרך שעליה הצביעה העוררת בכתבי הערר, לרבות בסוגיית השכר הנחסך.

93. נוכח כל האמור לעיל, החלטנו לדחות את טענות המשיבה ביחס לעוררת ולקבל את העררים במלואם. המשיבה תשלם לעוררת את יתרת המענקים שעוד לא שולמה, כך



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

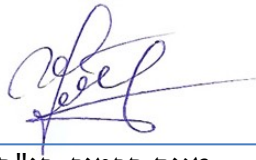
שהמענקים לתקופות הזכאות מאי-יוני 2020 וספטמבר-אוקטובר 2020 ישולמו לה
במלואם.

94. בהתחשב באופי ההליך ובהשתלשלות העניינים בערר – איננו עושים צו להוצאות.

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

ניתנה היום, י"ב אדר א' תשפ"ב, 13/02/2022, בהעדר הצדדים.

1750-21, 1751-21



טניה חכמוב, רו"ח
נציגת ציבור



ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה