



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1611-22

ערר 1613-22

ערר 2026-22

לפני כבוד חברי הוועדה:

ערן עסיס, עו"ד - יו"ר

טניה חכמוב, רו"ח - חברה

א.ד.א 23 שירותי שיווק בע"מ, ח.פ. 515585735
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

1. העוררת היא חברה העוסקת במתן שירותי שיווק ומכירות, לצד פיתוח תוכנות בתחום זה עבור לקוחותיה. כפי שהובהר בדיון, לקוח מרכזי של החברה פועל באוקראינה, והחברה פיתחה עבורו תשתית תוכנה והיא שותפה למאמצי השיווק שלו.
2. העוררת הגישה בקשה למענקי הוצאות קבועות בכל תקופות הזכאות, בהתאם להחלטת הממשלה מס' 5015 (מיום 24.4.2020), ובהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **החוק** או **חוק התוכנית לסיוע כלכלי**). המשיבה אישרה את זכאותה של העוררת למענקים במרבית התקופות, ואולם בתקופות הזכאות הנדונות בפנינו – מאי-יוני 2020 ויולי-אוגוסט 2020 – קבעה המשיבה כי יש לחשב את המענק לפי ההוצאות הקבועות של העוררת בפועל, והעמידה את המענק על סכום נמוך יותר מהסכום המבוקש. כנגד החלטה זו הגישה העוררת השגה.
3. בהחלטה בהשגה שבה המשיבה וקבעה כי יש לחשב את המענק לפי ההוצאות הקבועות בפועל. המשיבה ציינה את ההוראה הכלולה בפיסקה (8) להגדרת עוסקת, בסעיף 7 לחוק, בה נקבע כי עוסק שדיווח על הכנסות בשיעור אפס וחלה ירידה ניכרת בהוצאותיו – יש לראות אותו כמי שדיווח על סגירת עסקו. בנוסף, הוסבר כי העוררת דיווחה למע"מ על תשומות בסכומים נמוכים יותר מסכומי המענק המבוקשים, וכי מהטעם הזה נבדקו הוצאותיה הקבועות. עוד צוין כי משרדי החברה עברו לפעול מהבית מחודש ספטמבר 2020. המשיבה קבעה כי סך ההוצאות הקבועות של העוררת לשנת 2020 הוא 74,305, כולל הסעיפים הבאים – אגרות, אחזקות משרד, הוצאות ביקורת, הנהלת חשבונות, מיסי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עיריית, הוצאות שכר דירה ושירותי מחשוב. צוין כי סכומי המענקים שכבר אושרו גבוהים משמעותית מסכום זה ולפיכך הוחלט לדחות את ההשגה.

4. מכאן הערר שבפנינו.

5. נעיר כי לאחר הדיון שהתקיים בערר, פתחה העוררת תיק ערר נוסף בנוגע לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 (תיק ערר 22-2026). העוררת טענה כי התיק נפתח לאור הערת הוועדה בדיון, ובהמשך להערה של יו"ר הוועדה, צורפה לתיק הערר בקשה להארכת מועד להגשת ערר. מטעמים שלא הובהרו, המשיבה לא הגיבה לבקשת העוררת להארכת מועד. החלטתנו בהקשר זה מצורפת אפוא בשולי החלטה זו.

טענות הצדדים

6. ראשית, טענה העוררת כי יש לקבל את הערר על הסף בשל האיחור הניכר שחל במתן החלטה בהשגה (איחור של 270 יום לעומת המועד שנקבע בחוק), וזאת בהתאם לפסיקת בית המשפט המחוזי בעמ"נ 27710-06-21 ב.ג. ביטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 3.1.2022; להלן – עניין ב.ג. ביטחון).

7. לגופו של עניין, טענה העוררת כי לא היה מקום לבחון את ההוצאות הקבועות, וכי היה על המשיבה לקבוע את גובה המענק לפי הנוסחה הקבועה בחוק. העוררת טענה כי יש להעדיף את הנוסחה הקבועה בחוק, וכי בהתאם לפסיקות קודמות של ועדת הערר, בהיעדר פער קיצוני בין ההוצאות הקבועות בפועל לבין המענקים המבוקשים – אין הצדקה לסטייה מהנוסחה. העוררת טענה כי לא ברור מדוע נבחנו ההוצאות של המשיבה בשנת 2020, שעה שהנוסחה מתייחסת לתשומות 2019 בלבד.

8. העוררת טענה, תוך הפניה לפסיקות קודמות של ועדת הערר, כי אין לראותה כעסק סגור, שכן ההוראה המחריגה מהזכאות למענק עסקים שדיווחו על הכנסות בשיעור אפס היא בבחינת חזקה הניתנת לסתירה. העוררת הציגה פירוט של הוצאותיה בשנת 2020, אשר לטענתה מעידים כי היא המשיכה את פעילותה ולא סגרה את עסקה.

9. בנושא ההוצאות הקבועות, הביעה העוררת תמיהה לגבי הגירסאות השונות של המשיבה – שבהחלטות קודמות קבעה כי ההוצאות הקבועות והמשתנות של החברה בשנת 2020 הסתכמו ב-328,837 ₪, ואילו בהחלטה בהשגה הועמד הסכום על 74,305. העוררת הלינה על כך שהקביעה האחרונה נעשתה על פי מאזן בוחן חלקי (לחודשים ינואר עד אוקטובר 2020), למרות שהעוררת כבר הגישה דו"ח כספי מבוקר לשנת 2020, שניתן היה לבדוק את ההוצאות הקבועות לפיו.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

10. בנוסף, העוררת הצביעה על הוצאות ספציפיות שיש לראות אותן כהוצאות קבועות. נטען כי יש לקחת בחשבון סכומים ששולמו לקבלן משנה שהינו ספק של שירותי תוכנה ו-IT, המטפל בנושא השרתים והתוכנות של החברה ומסייע בפיתוח התוכנה. העוררת ציינה כי ספק זה מופיע בכל השנים של החברה וכי זו הוצאה קבועה. בנוסף, טענה העוררת כי יש לקחת בחשבון נסיעות לחו"ל, שכן המנכ"ל והעובדים נדרשים לנסוע לחו"ל מעת לעת לצורך מתן שירות ללקוח. לצד זאת, נטען כי יש לקחת בחשבון הוצאות חשמל, תקשורת, הוצאות משפטיות, ייעוץ ומימון. העוררת הדגישה כי כחלק מהפעילות המשותפת שלה עם הלקוח בחו"ל, היא מחויבת בחו"ל בהוצאות שכר דירה ובהוצאות משפטיות, וכי יש לקחת בחשבון גם הוצאות אלו. לבסוף, טענה העוררת כי יש להכיר גם בשכר שניתן לבעל השליטה בעוררת כהוצאה קבועה, וציינה כי הוא אף החזיר את מענקי בעל השליטה שקיבל בגין שנת המס 2020.

11. בכתב התשובה, טענה המשיבה כי האיחור בשלב ההשגה אינו מהווה עילה לקבלת הערר, וזאת לנוכח העומס יוצא הדופן שמוטל על המשיבה, בהינתן המקדמות שהעוררת ממשיכה להחזיקה בהן, ובשים לב להחלטות קודמות של ועדת הערר.

12. לעניין ההצדקה לסטיה מהנוסחה ובדיקת ההוצאות הקבועות, עמדה המשיבה על הפסיקה בערר 1750-21 אינקוגניטו מוסיקה (2002) בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 13.2.2022; להלן – עניין אינקוגניטו). המשיבה טענה כי חישוב ההוצאות הקבועות נערך בשל הפער בין המענק המבוקש לבין התשומות שדווחו למע"מ. הודגש כי ככלל, נתון התשומות מבטא את מרבית ההוצאות הקבועות והמשתנות בעסק, וכי הפער מדליק זרקור אדום. עוד נטען כי ירידת מחזורים של מעל 80% משפיעה באופן קיצוני על הנוסחה וגורמת לעיוות.

13. המשיבה טענה כי בדיקת ההוצאות הקבועות שנערכה בשלב הטיפול בבקשה הייתה שגויה, בשל חוסר ניסיון וכיוון שהיה מדובר בתחילת הטיפול במענקים אלו. המשיבה עמדה על כך שגם נימוקי העוררת בשלב ההשגה לא היו ברורים, שכן העוררת הצביעה על מאמציה להקטנת נטל ההוצאות הקבועות ומסרה מידע שרק מעיד על המגמה לצמצם את ההצדקה למענק. הלכה למעשה, טענה המשיבה כי חישוב ההוצאות הקבועות מוצדק גם בדיעבד, בשל הפרש קיצוני של פי 5 בין המענקים שנדרשו לבין הוצאות הקבועות בפועל.

14. באשר לחישוב ההוצאות הקבועות, דחתה המשיבה את הגישה הרואה בכל הוצאה שהוצאה בעבר כהוצאה קבועה, וציינה כי חלק מהן הן הוצאות משתנות בהתאם להיקף הפעילות. לגבי הוצאות בגין קבלן משנה בתחום המיחשוב – טענה המשיבה כי מדובר בהוצאה משתנה, והדגישה כי גם לשיטת העוררת היקף הפעילות של קבלן המשנה הופחת כתוצאה מהמשבר, היינו – ההוצאה פחתה בהתאם להיקף הפעילות. כך גם לגבי שכר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בעלי השליטה ושכרם של עובדים אחרים. המשיבה העירה כי ניתן להכיר כהוצאה קבועה בשכר מנכ"ל ועובדים מומחים אחרים שנדרשים להמשיך לתת שירות ללקוחות קיימים גם בהיעדר הכנסות, אך ציינה כי אין להכיר בהוצאות שכר מנכ"ל שהוא בעל שליטה, נוכח המענק הייעודי שנקבע לכך. המשיבה הסכימה להכיר בהוצאות חשמל, הוצאות תקשורת והוצאות מימון, אך העירה כי מדובר בסכום נמוך שאינו יכול להשפיע על התוצאה הסופית.

15. לאחר הגשת כתב התשובה, בהחלטת ביניים שניתנה על ידי יו"ר הוועדה, הובעה תמיהה לגבי ההחלטה של המשיבה להתבסס על מאזן בוחן חלקי, והמשיבה התבקשה לערוך את תחשיב ההוצאות הקבועות על בסיס הדו"ח הכספי המבוקר של העוררת לשנת 2020. לבקשת המשיבה, העוררת מסרה מאזן בוחן עדכני לשנת 2020, התואם את הדו"ח הכספי שהוגש ואשר כולל פירוט נוסף הנדרש לדעת המשיבה.

16. על בסיס נתונים אלו, הגישו הצדדים תחשיבים שונים לסך ההוצאות הקבועות של העוררת. לפי התחשיב המעודכן של המשיבה, סך ההוצאות הקבועות השנתי של העוררת עולה לכדי 191,996 ש"ח, כולל הכרה בסעיפי ההוצאה הבאים: אגרות, אחזקת משרד, הוצאות ביקורת, הנהלת חשבונות, מיסי עירייה, שכר דירה בישראל, שכר דירה בחו"ל, שירותי מחשב, חשמל, טלפון, פרסום ושילוט, צרכי משרד; בשלב מאוחר יותר, בדיון שהתקיים בערר, העירה המשיבה כי הכרה בהוצאות שכר דירה בחו"ל, בסך של 59,000 ₪ בשנה, מותנה בהצגת אסמכתאות. לעומת זאת, לפי התחשיב שהציגה העוררת, סך ההוצאות הקבועות עומד על 878,959 ₪ - כולל הכרה בסעיפי ההוצאה הבאים: שכר מנכ"ל, מיסים ואגרות, אחזקה ומשרדיות, שירותים מקצועיים (כולל ביקורת, הנהלת חשבונות והוצאות משפטיות בארץ ובחו"ל), שכר דירה (בארץ ובחו"ל), תקשורת, הוצאות מימון ושירותי מחשב.

17. בדיון שהתקיים ביום 30.5.2022 לובנו המאפיינים של ההוצאות השונות שצוינו לעיל. בתום הדיון, משלא הושגה הסכמה בין הצדדים, הוחלט כי העוררת תציג אסמכתאות לעניין תשלום שכר הדירה וההוצאות המשפטיות שבהן נשאה בחו"ל בפועל, וכן לעניין השאלה האם סכומי הפרשי השער נרשמו במאזן כתוצאה מעסקאות בניירות ערך. להלן נעמוד, במידה שהדבר נדרש לצורך ההכרעה, על המידע שהתברר והמסמכים שהוצגו לגבי סוגי ההוצאות השונים.

דיון והכרעה

18. לאחר ששמענו את טענות הצדדים ועיינו במסמכים אודות הוצאותיה של העוררת, באנו לכלל מסקנה כי בכל הנוגע לתקופות הזכאות האמורות בפיסקה 2, **דין העררים להתקבל**. להלן נעמוד בהרחבה על טעמי החלטתנו.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

רקע נורמטיבי

19. חוק התוכנית לסיוע כלכלי מורה על מתן מענקים לעסקים שנפגעו בתקופת ההתפשטות של נגיף הקורונה, וזאת מתוך מטרה לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטות הנגיף. סיוע זה הוא חלק משורת מהלכים שנועדו לשמר ככל הניתן על שרידותו של המגזר העסקי, תחת המגבלות שנקבעו, ובתוך כך לצמצם ככל הניתן את הפגיעה בצמיחה ובמשק בכללותו.

20. 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).

21. **בעניין אינקוגניטו** עמדנו בהרחבה על תכלית המענק, ועל הפרשנות שיש ליתן להוראה המאפשרת לסטות מהנוסחה ולקבוע את המקדם לפי ההוצאות הקבועות בפועל. עמדנו על כך שלמרות הכינוי "מענק הוצאות קבועות", המענק משרת גם תכלית כללית של הבטחת המשכיות העסקית והאצת המשק, והמנגנון לחלוקת המענק נועד להיות מנגנון פשוט ויעיל (ראו פסקאות 31-36 להחלטה). 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 בין ובין המענקים המחושבים לפי הנוסחה הוא "קיצוני ומופרז" (פסקאות 78-83 להחלטה).

22. 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 (ראו ערר 1031-21 **אי איי סי איי אייזנברג אגר. קומפני ישראל בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 21.6.2022). בפסיקות קודמות, עמדו ועדות הערר על כך שהבחנה בין הוצאות קבועות להוצאות משתנות אינה יכולה להיעשות על בסיס טכני לפי קטגוריות קבועות מראש (ראו בהרחבה ערר 1832-21 **ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שרותי רפואה נ' רשות המסים**, ניתן ביום 22.7.2022, בפסקה 60 להחלטה; להלן – **עניין ב.ג. ביטחון**). **בעניין ב.ג. ביטחון** סיכמה הוועדה את ההבחנה באופן הבא:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

"ניתן לקבוע שהוצאות קבועות הן הוצאות שאינן משתנות לפי היקף התפוקה ואילו הוצאות משתנות הן הוצאות המשתנות לפי היקף התפוקה. ואולם, הוצאות אלה צריך לבחון בכל עסק על פי מאפייניו ופעילותו..." (עניין ב.ג. ביטחון, שם)

23. לפיכך, 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 (ערר 1031-21 אי.סי.סי. אייזנברג אגר. קומפני ישראל בע"מ נגד רשות המסים, ניתן ביום 21.6.21; להלן – עניין אייזנברג; עניין אינקוגניטו, פסקה 43; ערר 1254-22 בייבל לנד פילגרימייגס בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 6.6.2022; עניין ב.ג. ביטחון, פסקה 57).

חישוב הוצאותיה הקבועות של העוררת

24. כאמור, מלכתחילה בחנה המשיבה את מאזן הבוחן שהוגש לה, לחודשים ינואר עד אוקטובר 2020, ומצאה כי הוצאותיה הקבועות של העוררת מסתכמות ב-74,305 ש"ח לשנה. לבקשת הוועדה, ערכה המשיבה חישוב נוסף, על בסיס מאזן בוחן מעודכן, התואם את נתוני הדו"ח הכספי לשנת 2020. בהתאם לכך, היא מצאה כי הוצאותיה הקבועות של העוררת עולות לכדי כ-192 אלף ש"ח, אם כי הבהירה לאחר מכן שההוצאה בגין שכר דירה בחו"ל טעונה הוכחה. לפיכך, ההוצאות הקבועות שאינן שנויות במחלוקת הן בסך 133 אלף ש"ח - סכום נמוך בהרבה מסך המענקים המבוקש.

25. אלא שלטעמנו, הסיווג שערכה המשיבה היה סיווג טכני ומוטעה. בשים לב לאופי העסק, יש להביא בחשבון מספר מרכיבי הוצאה נוספים שמשנים לחלוטין את התוצאה המתבקשת.

א. הוצאות מיחשוב ונסיעות לחו"ל

26. ראשית, יש לתת את הדעת להוצאות העוררת עבור קבלן המשנה בתחום המיחשוב וכן את ההוצאות בגין הנסיעות לחו"ל. הוצאות העוררת בגין עבודת קבלן המשנה הסתכמו לסך של 122,222 ש"ח בשנה, והוצאות הנסיעות לחו"ל – 121,987 ש"ח בשנה (בשני המקרים – מדובר בצירוף הסכומים שסווגו תחת הוצאות מחקר ופיתוח ותחת הוצאות הנהלה וכלליות). המשיבה עמדה על כך שיש לסווג הוצאות אלו כהוצאות משתנות, שכן הן נועדו לייצור הכנסה – קבלן המשנה הוא מבצע העבודה העיקרי של העוררת, ועבודתו



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

אכן פחתה עם משבר הקורונה; כך גם הנסיעות לחו"ל, שנועדו כביכול לייצור הכנסה, יחד עם הלקוח העיקרי שלה.

27. אלא שהמשיבה לא נתנה את דעתה לאופי פעילותה הייחודי של העוררת. העוררת הסבירה בדיון כי היא משווקת ללקוחותיה שירותי תוכנה לצורך ביצוע פעולות שיווק; הלקוח האוקראיני שעזמו עובדת העוררת הוא לקוח מרכזי, שעזמו היא קיימה שותפות אסטרטגית, והעוררת הסבירה שהיא התחייבה לשהות בחו"ל לצורך מתן שירותי התוכנה והפיתוח שלהם לצורך פעולות השיווק הספציפיות. הנקודה החשובה שהובהרה בדיון היא כי העוררת מפיקה את הכנסותיה רק בהתאם להצלחה בפעולות השיווק:

"יו"ר הוועדה: אם יש עובד שנותן עבודה בתפוקה חלקית למה ההכנסות יורדות לרמה כל כך נמוכה

מר פוקס: לא הגענו ליעדים, כל הדרך שאני עובד בה היא תמיד וכך אני הצלחתי לבנות את העסק בצלמי, אני מאמין ויודע במה שאני עושה, ויודע להביא תוצאות. כחלק מהסכם עם הלקוח בחול כל הזמן צריך להראות התקדמות ולפתח את המוצר יותר ולא להישאר ולתת מוצר איקס ולסיים. הייתי צריך להגיע ליעדים ולא הצלחתי להגיע ליעדים."

28. הפקת הכנסות על בסיס יעדים תוצאתיים משנה באופן משמעותי את הפרספקטיבה לגבי הוצאות החברה. לנוכח מגפת הקורונה, מאמצי השיווק המשותפים של העוררת ושל הלקוח האוקראיני לא עלו יפה, והעוררת הפיקה הכנסות בסכומים נמוכים ביותר – למרות שהיו לה הוצאות לא מעטות. מההוצאות הללו העוררת לא יכלה להימנע – בהתאם להסכם עם הלקוח, הפעילות הייתה צריכה להימשך ככל הניתן. הירידה הדרמטית בהכנסות אינה מעידה על הפסקת פעילות, ולא גררה אחריה ירידה דומה בהיקף ההוצאות. אם כן, למרות שהוצאות אלו נועדו לייצור הכנסה, הן הוצאות קבועות במהותן – כי העוררת הייתה מוכרחה להמשיך לשאת בהם, בהתאם למחויבויותיה החוזיות (וראו עניין אייזנברג, פסקה 27).

29. לטעמנו, מקרה זה מהווה דוגמה מאלפת לבעייתיות שיכולה להיגרם כתוצאה מסיווג טכני של הוצאות קבועות. ייתכן מאוד שבהרבה העסקים, הוצאות על קבלן משנה או הוצאות נסיעה לחו"ל הן הוצאות משתנות, ויש לסווג אותן ככאלו בגלל שהן נועדו לייצור הכנסה. אולם במקרה שלפנינו, הובהר כי ההוצאות שהעוררת מוציאה לייצור הכנסה אינן מניבות לה הכנסה מיידית. ההוצאות הללו ירדו לטמיון כיוון שהעוררת לא הגיעה ליעדים המזכים אותה בהכנסה. הוצאות כאלו, שהעוררת מוכרחת להמשיך להוציא כדי לנסות ולהפיק הכנסה, והיא המשיכה להוציא גם בתקופות שבהן ההכנסה ירדה לרמה נמוכה ביותר – מהוות באופן מובהק הוצאות קבועות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

30. אמנם, ניתן להעיר בשולי מסקנה זו כי ניתן להסתפק לגבי גובה ההוצאה הקבועה. המשיבה הדגישה בצדק כי בין שנת 2019 לשנת 2020 הוצאה זו פחתה. כיוון שהיו לעוררת הכנסות בשנת 2020 – ייתכן שחלק קטן מההוצאה בהקשר זה שימש לייצור ההכנסה הנמוכה שאכן הייתה לעוררת. בהתאם לדוחות הכספיים, הכנסות העוררת בשנת 2020 היו בגובה של 5% בהשוואה להכנסות בשנת 2019. לפיכך, ניתן לקבוע באופן כללי, ועל דרך האומדן, כי גם בצד ההוצאות יש 5% שאכן שימשו לייצור הכנסה, ושהעסק לא היה נושא בהן אילו היו הכנסותיו נפסקות כליל. אם כן, ניתן להכיר כהוצאה קבועה בסכומים שצוינו לעיל, בניכוי 5%.

ב. הוצאות מימון והפרשי שער

31. העוררת טענה כי יש להכיר כהוצאה קבועה גם בהוצאות המימון שלה. המשיבה הביעה התנגדות לכך, על רקע העובדה שהעוררת עוסקת במסחר בניירות ערך, וטענה כי מדובר בהוצאה משתנה שנועדה לייצור הכנסה. בדיון העלתה הוועדה את השאלה מדוע שלא להכיר לכל הפחות בהפרשי שער – הוצאה בסך כ-62 אלף ש"ח, שנרשמה עקב ירידת הערך במטבע חוץ שברשות החברה. המשיבה עמדה בדיון על כך שסכום ההוצאה הוא גבוה מאוד בהשוואה להיקפי ההכנסות שהיו לעוררת בשנה זו, ולכן סביר להניח שהוצאה זו נובעת מפעילות בניירות ערך.

32. בתום הדיון, הגישה העוררת כרטסת המפרטת את התנועות שסווגו תחת "הפרשי שער", ובה צוין כי הפרשי השער כוללים 3 מרכיבים עיקריים – הפרשי שער שליליים בגין מטבע חוץ שבידי החברה, בסך של כ-37 אלף ש"ח, הפרשי שער שליליים בגין הלוואות, בסך של כ-32 אלף ש"ח, וכן הפרשי שער חיוביים בסך של כ-7 אלף ש"ח – כתוצאה מהכנסות מניירות ערך. אשר על כן טענה העוררת כי פירוט הפרשי השער מלמדים על הוצאה קבועה בסך של כ-69 אלף ש"ח.

33. המשיבה טענה כי הכרטסת מייחסת את ההוצאה ל"מטבע חוץ", ולא ניתן ללמוד מכך אם מדובר במט"ח שנצבר כתוצאה מהכנסות או במט"ח שנובע מהפעילות בניירות ערך. גם בשלב זה, שבה המשיבה על הטיעון שסכום ההוצאה גבוה ביחס לסכום ההכנסות הנמוך שלה ממילא בשנת 2020.

34. חששות המשיבה בהקשר זה אינם ברורים. העוררת צירפה פירוט ברור ובו ניתן להבחין בין תנועות שמקורן בניירות ערך לתנועות אחרות. ההוצאות בגין מטבע חוץ נובעות מהחזקה של מטבע חוץ במסגרת חשבונותיה של העוררת, ובשונה מב"כ המשיבה, לא ראינו סיבה להניח שהוצאות אלו אינן נובעות מפעילותה השוטפת. אמנם סכום ההכנסות בשנת 2020 אינו גבוה, וייתכן כי חלק מההוצאה נובע מהפרשי השער הנובעים מכספים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שהתקבלו בגין שנה קודמת, ואולם אין להתכחש לכך שזהו טבעו של העסק ואלו הוצאותיו הקבועות.

35. נעיר כי המשיבה לא הגיבה לעניין ההוצאות שנרשמו כתוצאה מהלוואות. לטעמנו, יש להכיר גם בהפרשי השער או בהוצאות המימון האחרות שנוצרו כתוצאה מההלוואות. בנוסף, המשיבה לא הגיבה לטענת העוררת כי אין לקזז את הפרשי השער החיוביים – הכנסות שנוצרו כתוצאה ממסחר בניירות ערך; כיוון שענייננו רק בבחינת ההוצאות של העוררת, גם טענה זו מקובלת עלינו במלואה. בנוסף, ניתן להכיר בהוצאות מימון בסך 27.3 אלף ש"ח (שסוגו במאזן הבוחן כהוצאות בנק וכתשלומי ריבית בבנק, שהמשיבה לא התייחסה אליהם בתגובותיה).

36. בסך הכל, ניתן להכיר אפוא בהוצאות מימון בסכום של 96,623 ש"ח בשנה כהוצאות קבועות, בנוסף לסכומים שהמשיבה הכירה בהם.

ג. הוצאות נוספות

37. העוררת טענה כי כחלק משיתוף הפעולה עם הלקוח בחו"ל, היא מחויבת לשאת בתשלומים שוטפים של העסק בחו"ל – בדגש על שכר דירה ותשלומים לעורך הדין המקומי בגין שירותים משפטיים. בנושא שכר הדירה, המשיבה לא הביעה התנגדות עקרונית להכיר בהוצאה כקבועה, ואולם כיוון שהחייב בוצע בחו"ל, היא ביקשה לקבל אסמכתא לתשלום. בנוגע לתשלומי עורך הדין, טענה המשיבה כי לא מדובר בתשלום קבוע לפי הסכם ריטיינר שהעוררת מחויבת אליו, אלא בתשלום משתנה, בהתאם להיקפי הפעילות.

38. בתום הדיון, הציגה העוררת מסמכים מהם עולה כי נשאה בתשלום חלקי בשני סעיפי הוצאה אלו. העוררת הציגה קבלות על תשלום של 6,750 אירו בגין השכירות ושל 2,000 אירו בגין השירותים המשפטיים, ולצד זאת הוצג מכתב מהלקוח המעיד על חוב של 8,750 אירו בגין שכירות ו-9,000 אירו נוספים בגין השירותים המשפטיים. המשיבה עמדה על כך שהוצגו תשלומים חלקיים בלבד ולא מוכח שהעוררת תישא בתשלומים אלו, ולעניין עורך הדין – נטען שלא הוצגו ראיות לכך שמדובר בהסכם ריטיינר.

39. נציין כי מעת לעת עולה בפני הוועדה ספק בנוגע לחובות שטרם שולמו – האם אלו הוצאות שניתן להימנע מהן (שהרי עד עתה העסק הצליח להימנע מלשלם אותן), או שמא מדובר בחוב מוחשי שמהווה הוצאה קבועה, שהעסק נמנע מלשלם אותה רק בשל מצבו (ראו עניין אינקוגניטו, פסקה 84; וראו למשל ערר 1943-21 המבורג הפקות תל אביב בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 20.2.2022). לא ראינו צורך להכריע בשאלה זו, שכן כפי שניווכח להלן – אין לעניין זה השפעה של ממש על התוצאה בענייננו. לפיכך, לצורך



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

החשוב להלן, ניתן יהיה לנכות מסכום ההוצאות הקבועות שיוכרו אם הסכומים שטרם שולמו.

40. לעניין ההוצאות המשפטיות, נעיר כי לא ראינו לנכון לקבל את טענת המשיבה שיש להמציא ראיות לכך שמדובר בהסכם ריטיינר – וזאת בנסיבות המיוחדות של העניין שבפנינו. עמדנו לעיל על כך שהעוררת נושאת בהוצאות רבות כחלק משיתוף הפעולה שלה עם הלקוח בחו"ל, ושהוצאות אלו הן הכרחיות – גם בתקופה שבה הכנסות העסק יורדות לרמה מינימלית. גם אם היקף ההוצאות המשפטיות משתנה משנה לשנה לפי העניין, עדיין מדובר בהוצאות תפעול הנחוצות לצורך פעילות העסק, ושהעוררת מחויבת לפי ההסכם להשתתף בהן – גם בהיעדר הכנסות לטובתה. בנסיבות המיוחדות של המקרה, ברי כי ניתן להכיר בהוצאות משפטיות כהוצאות קבועות – וזאת מבלי לקבוע מסמרות בשלב זה בשאלה האם במקרים אחרים נדרש להציג הסכם ריטיינר לצורך כך.

41. בהתאם לפירוט שהוצג לנו, הוצאות שכר דירה בחו"ל עומדות על סך של 58,850 ש"ח בשנה – וכאמור לעיל, לצורך החישוב להלן ינוכו מהם 8,750 אירו (קרי 34,329 ש"ח, על בסיס שער ההמרה שלפיו הוצגו הנתונים שלפנינו). בה בעת, ניתן להכיר בהוצאות משפטיות, בארץ ובחו"ל, על סך של 53,727, בניכוי 9,000 אירו שלא שולמו (קרי 35,310 ש"ח, לפי אותו שער המרה). משמעות הדברים היא כי ניתן להוסיף לחישוב הוצאותיה הקבועות השנתיות של העוררת סך של 42,938 ש"ח.

האם יש הצדקה לקבוע את המענק לפי ההוצאות הקבועות

42. לפי הפירוט לעיל, באנו לכלל מסקנה שהעוררת שהוצאותיה הקבועות של העוררת היו, לכל הפחות, 504,556 ש"ח בשנה. העוררת הגישה בקשות למענקים בכל 8 תקופות הזכאות, ובחישוב הכולל (בשים לב גם לכך שבתקופת הזכאות מאי-יוני 2021 הזכאות היא למחצית המענק בלבד) – המענק לפי תחשיב זה עומד על סך של 630,694 ש"ח.

43. סך המענקים שהעוררת זכאית להם לפי הנוסחה הוא 645,111 ש"ח. אין צורך לומר כי ההפרש בין המענק המחושב לפי הנוסחה לבין המענק לפי תחשיב ההוצאות הקבועות הוא זניח. בנסיבות כאלו בוודאי שלא מתעוררת כל הצדקה לחשב את המענק דווקא לפי ההוצאות הקבועות בפועל. אם כן, די בממצאים שאליהם הגענו לעיל על מנת לקבוע שהעוררת זכאית למלוא המענקים, ושלא הייתה הצדקה לסטות מנוסחת החישוב בעניינה.

44. נזכיר ונציין כי החישוב לעיל נערך תוך מספר הנחות מחמירות. לא עסקנו בשאלה האם יש הצדקה להכיר בשכר העבודה ששולם לבעל השליטה בחברה, הגם שהמסקנה בעניין הכרה בשכר בעלי השליטה משתנה ממקרה למקרה (וראו ערר 1629-21 מ.ג.ב שרותי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ניקיון בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 8.12.2021; ערר 1089-21 ל. לייב פרויקטים בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 10.9.2021; ערר 1607-21 רפול גבאלי נ' רשות המסים, ניתן ביום 2.11.2021; ערר 1881-21 טאהא סודקי – קייטרינג רסיטל נ' רשות המסים, ניתן ביום 21.3.2022; לכאורה, השיקולים שבגינן נקבע כי יש הצדקה להכיר בהוצאות קבלן המשנה היו עשויים להיות רלוונטיים גם לעניין זה. כמו כן, לא עסקנו בהוצאות שירותי רו"ח, על רקע ספקות נוספים שהתעוררו בהקשר זה. בנוסף, כאמור לעיל, הסכום המחושב כולל ניכוי הוצאות שכירות והוצאות משפטיות שהן בגדר חוב שלא שולם. אם כן, התחשיב שלפיו ההוצאות הקבועות דומות לסך המענקים שהיא זכאית להם לפי הנוסחה הוא ממילא תחשיב שמרני, ולא מן הנמנע שהוצאותיה הקבועות בפועל גבוהות אף יותר.

45. עוד יש להזכיר כי בהתאם לפסיקה בעניין אינקוגניטו, אין בין בפער כלשהו בין המענק המחושב לפי הנוסחה לבין תחשיב ההוצאות הקבועות – נדרש פער משמעותי ואף קיצוני, ובוודאי שזה לא המקרה בענייננו.

46. בשולי הדברים, נזכיר כי בשלב ההשגה טענה המשיבה שהעוררת מוחרגת מהגדרת עוסק, כיוון שהיא דיווחה על הכנסות בשיעור אפס וחלה ירידה ניכרת בהוצאותיה. כפי שעולה מפסיקות הוועדה, הוראת החרגה זו יכולה להצדיק במקרים מסוימים את בחינת ההוצאות בפועל (ראו למשל ערר 1442-21 שירי צפנת בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 10.10.2022). בהמשך, המשיבה זנחה את קו הטיעון הזה, ומכל מקום מהניתוח לעיל עולה ממילא כי לא חלה ירידה ניכרת בהוצאותיה בתקופה זו, ולכן הוראת ההחרגה לא חלה על העוררת.

ערר 2026-22

47. כאמור לעיל. תיק הערר 2026-22 נפתח לבקשת העוררת בגין בקשת המענק לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, בעקבות דברים שנשמעו בדיון. לדברי ב"כ העוררת בדיון, נציג העוררת הבינו בשלב מאוחר יותר שהוחלט לדחות חלקית את הבקשה למענק בתקופה זו, אולם לא קיבלו לידיהם את ההחלטה בזמן אמת.

48. ההחלטה בנוגע לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 התקבלה ביום 21.1.2021. בהחלטה זו נקבע כי העוררת זכאית למענק מופחת, בסך של 27,469 ש"ח בלבד. העוררת הציגה תכתובת ממנה עולה כי נציגיה לא קיבלו את ההחלטה, וב-19.7.2021 פנו למשיבה לצורך קבלת ההחלטה. פניה זו נענתה על ידי נציג מטעם המשיבה ביום 27.7.2021, אליו צורפה ההחלטה. אם כן, בניגוד לרושם שהתקבל בתחילת הדיון, הסתבר שהעוררת קיבלה לידיה את ההחלטה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

49. העוררת טוענת כי בשל האיחור הרב בהמצאת החלטה נמנעה ממנה האפשרות להגיש השגה – שכן יש להגיש את ההשגה בתוך 45 ימים ממועד ההחלטה. אלא שהעוררת לא דייקה בהוראות החוק – בהתאם לסעיף 20(א) לחוק, המועד להגשת השגה הוא "**בתוך 45 ימים מיום קבלת ההחלטה**" (ההדגשה נוספה). איחור בהמצאת החלטה לא יכול למנוע מהעוררת את האפשרות להשיג עליה – לוח הזמנים להגשת ההשגה נדחה בהתאם.

50. אין צורך להזכיר כי בהתאם לסעיף 20(ב) לחוק, ועדת הערר מוסמכת לדון רק בתקופות זכאות שלגביהן ניתנה החלטה בהשגה. ככל שהעוררת לא הגישה השגה, ולא התקבלה החלטה בהשגה – הוועדה לא קנתה סמכות לדון ואין באפשרותה "לדלג" על שלב ההשגה.

51. נעיר כי כשם שלוועדה מוקנית סמכות להאריך את המועד להגשת ערר במקרים המצדיקים זאת, מטעמים מיוחדים, ניתן לסבור כי גם המשיבה רשאית לדון בהשגה שהוגשה באיחור, אם יש טעם מיוחד לכך. לפיכך, גם אם חלף זמן ארוך יותר מהמועד שנקבע בחוק, בטרם תפנה העוררת אל ועדת הערר, אך מתבקש שהעוררת תמצה את ההליכים העומדים בפניה ותגיש את ההשגה למשיבה, מוקדם ככל הניתן. באופן תיאורטי, כל החלטה של המשיבה בשלב ההשגה יכולה לעמוד לביקורת ועדת הערר, לרבות החלטה שלא להידרש להשגה כיוון שהוגשה באיחור. אולם אם העוררת עצמה לא הגישה השגה – אין לה להלין אלא על עצמה.

52. תיק ערר 2026-22 יימחק אפוא, בהיעדר סמכות לוועדה.

סיכום והערות אחרונות

53. כאמור, הממצאים לגבי הוצאותיה הקבועות של העוררת מובילים למסקנה שלא הייתה הצדקה לסטות מהנוסחה. אנו מקבלים אפוא את עמדת העוררת והיא תהא זכאית למלוא המענק בתקופות הזכאות האמורות בפיסקה 2 להחלטה זו.

54. נוכח מסקנה זו, לא ראינו צורך להרחיב בנוגע להשלכות של האיחור הניכר שחל אצל המשיבה במתן החלטה בהשגה. כפי שנקבע בעבר לא אחת, איחור של המשיבה בשלב ההשגה עשוי להוביל לפסיקת ההוצאות כנגדה (ראו **עניין ב.ג. ביטחון**, פסקה 98 להחלטה; עמ"נ 48298-11-21 **מאגמה ישראל פרויקטים בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 12.6.2022 (פיסקה 86 לפסק הדין); ערר 2133-21 **אדיר מילר בע"מ נ' רשות המסים**, ניתן ביום 15.2.2022). גם בענייננו, אנו סבורים שהאיחור הניכר מצדיק את הטלת ההוצאות משמעותיות על המשיבה.

55. נציין כי לטעמנו האיחור בהשגה מצטרף לליקוי נוסף שנפל בהתנהלות המשיבה בשלב השגה. בשלב הראשוני של הדיון בבקשה, החליטה המשיבה – לאחר שבחנה את עניינה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

של העוררת באופן פרטני – לקבוע את המענק לפי הוצאותיה הקבועות של העוררת. בשלב ההשגה, מסיבה לא ברורה החליטה המשיבה לערוך חישוב מחודש, ולהפחית את גובה ההוצאות הקבועות של העוררת. המשיבה טענה כי החישוב שנערך בשלב הקודם היה מוטעה, עקב חוסר ניסיון בהפעלת החוק – אולם טענה זו רק ממחישה את האבסורד. גם לדעת המשיבה, מדובר לכל היותר בטעות בשיקול הדעת, שהיא עצמה הייתה אחראית לה. ספק רב אם ההחלטה לתקן את ה"טעות", דווקא בעת הגשת ההשגה על ידי העוררת, ולאחר איחור כה רב במתן ההחלטה בשלב ההשגה – מתיישבת עם חובת ההגינות המוטלת על המשיבה כרשות מינהלית (ראו ערר 1626-22 יורם ברק – שמאות מקרקעין בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 18.7.2022). הקושי מתעצם לנוכח העובדה שגם ההחלטה ה"מתוקנת" כביכול, הייתה שגויה, כפי שהובהר לעיל, ולא הביאה בחשבון את מאפייני העסק הפרטניים.

56. מכל הטעמים המפורטים לעיל, החלטנו לקבל את העררים שמספרם 1611-22 ו-1613-22. העוררת תהא זכאית למלוא המענק בהתאם לנתונים שנרשמו על ידה בטופס הבקשה. כמו כן, מהטעמים המפורטים בפיסקאות 54-55 לעיל, תישא המשיבה בהוצאות העוררת בסך כולל של 10,000 ש"ח.

57. בשולי הדברים, נעיר כי העוררת ציינה בכתב הערר שבעת הגשת הבקשה נפלה טעות בסכומי הוצאות השכר שנחסכו, וכי תיקון הטעות עשוי להגדיל את זכאותה למענק (פיסקאות 72-74 לכתב הערר). עם זאת, העוררת הייתה ערה לכך שנתון זה אינו עולה מטופס הבקשה שהגישה, וציינה בצדק כי תיקון כאמור יכול להיעשות על ידי המשיבה לפי סעיף 12(ב) לחוק. המשיבה מצידה לא התייחסה להערה זו. משלא התקבלה החלטה פוזיטיבית על ידי המשיבה בהקשר זה, אין בידינו סמכות לדון בנושא. למען הסדר הטוב, אנו מציעים כי בד בבד עם יישום החלטה זו, תשקול המשיבה אם יש הצדקה לעשות שימוש בסמכותה לצורך תיקון הוצאות השכר שנחסכו כפי שביקשה העוררת.

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

ניתנה היום, ה' אב תשפ"ב, 02/08/2022, בהעדר הצדדים.

1611-22, 1613-22, 2026-22



טניה חכמוב, רו"ח
נציגת ציבור



ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה