



## מדינת ישראל

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

ערר 22-2346  
ערר 22-2347  
ערר 22-2348  
ערר 22-2349  
ערר 22-2350

לפני כבוד חברי הוועדה:  
ליאת קציר-מרגלית, עו"ד - יו"ר  
ברוך ברוכי, רו"ח - חבר

העוררת: צ'יינה מוטורס בע"מ מס' 514292697  
ע"י ב"כ עו"ד ליאת נויבירט

#### נ ג ד

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

#### החלטה

#### רקע עובדתי

1. העוררת היא חברה בע"מ העוסקת בייבוא ושיווק אוטובוסים, משאיות, רכבים מסחריים, חלקי חילוף וציוד מכני לוגיסטי והנדסי. העוררת מדווחת לצרכי מע"מ במסגרת איחוד עוסקים.
2. העוררת הגישה בקשות למענקי הוצאות קבועות מכוח הוראות חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"פ-2020 (להלן – **החוק** או **חוק התכנית לסיוע כלכלי**), עבור תקופות הזכאות שלהלן: ספטמבר-אוקטובר 2020, נובמבר-דצמבר 2020, ינואר-פברואר 2021, מרץ-אפריל 2021 ומאי-יוני 2021. בשלב ראשון שולמו לעוררת מקדמות בסכום כולל של כ- 1.25 מיליון ₪. בהמשך דחתה המשיבה את בקשות העוררת למענקים בטענה ל"הסתת הכנסות", וקבעה כי לא ניתן להסתמך על דיווחי העוררת וספריה.
3. על החלטות הדחיה הגישה העוררת השגות למשיבה. לאחר דיונים ממושכים שניהלו הצדדים במסגרת הליך ההשגה, ניתנה החלטת המשיבה בהשגה ביום 20.6.2022.
4. בהחלטה בהשגה ציינה המשיבה כי בעת הגשת הבקשות למענקים שגתה העוררת והזינה תחת רכיב התשומות של העוסק לשנת 2019 את מס התשומות במקום את סכום התשומות, כנדרש. בהתאם לחישוב שערכה המשיבה בהתאם לנוסחה, זכאית העוררת



## מדינת ישראל

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

למענק בסך 40,417 ₪ לתקופת הזכאות ינואר-פברואר 2021 ולמענק בסך 203,360 ₪ לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2021. ביחס לתקופות הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020, נובמבר-דצמבר 2020 ומאי-יוני 2021 לא נמצאה זכאות למענק. בהחלטותיה דחתה המשיבה את טענת העוררת כי יש לחשב את סכום המענקים בהתאם להוצאותיה הקבועות בפועל, וקבעה כי "המנהל לא שוכנע כי יש מקום להתערב במקדם ההוצאות הקבועות".

5. מכאן העררים שבפנינו.

### עיקר טענות הצדדים

6. **בכתב הערר** צוין כי העוררת, אשר עוסקת בעיקר במכירת אוטובוסים ורכבים מסחריים לחברות היסעים העוסקות בתיירות ובמוסדות חינוך ותחבורה, ספגה פגיעה משמעותית בפעילותה העסקית לנוכח עצירת הפעילות בענפים עליהם נמנים לקוחותיה, ובכללם ענף התיירות. המגבלות שהוטלו הובילו לירידה משמעותית בביקושים של חברות היסעים והתחבורה הציבורית לרכישת אוטובוסים ורכבים מסחריים, הסכמי אחזקה וגם מכרזי הצטיידות באוטובוסים חדשים של חברות התחבורה הציבורית הוקפאו, וכתוצאה מכך נגרמה לחברה פגיעה קשה וישירה שהתבטאה בקיטון משמעותי בהיקפי מכירותיה.

7. העוררת עמדה על תנאי הזכאות למענקים מכוח החוק, וציינה כי שיעור הירידה בהכנסותיה עולה משמעותית על שיעורי הירידה בהכנסות המזכים במענקים על פי החוק. בנוגע להיקף המענקים להם העוררת זכאית, נטען כי בשל אופי פעילותה נדרשת העוררת לשאת בהוצאות משמעותיות על מנת לספק שירותים ללקוחותיה; בהתאם, היקף התשומות שדווח על ידה למע"מ משמעותי ואף עולה על מחזור עסקאותיה. צוין כי חלקן הארי של התשומות מקורן במע"מ בגין רכישה וייבוא של אוטובוסים, רכבים מסחריים, משאיות וחלקי חילוף. לפיכך, מקדם ההוצאות הקבועות שחושב לעוררת, המושתת על היחס בין ההוצאות להכנסות, הינו שלילי וברי כי אינו משקף את הוצאותיה הקבועות של עוסקים מסוגה של העוררת, כמו גם את הפגיעה האנושה שספגה לנוכח משבר הקורונה.

8. לטענת העוררת, בנסיבות עניינה שומה על המנהל לעשות שימוש בסמכות הנתונה לו בסעיף 7 להגדרת מקדם ההוצאות הקבועות בחוק, ולהגדיל את המקדם. העוררת הפנתה להחלטות ועדות הערר העוסקות בסמכות המנהל לשנות את מקדם ההוצאות הקבועות וכן למסמך ההבהרות שפרסמה המשיבה ביום 12.12.2022, שכותרתו "**הבהרות לעניין חישוב המענק בעד הוצאות קבועות**" (להלן – **מסמך ההבהרות**), בו נקבע כי הגדלת שיעור המקדם תיבחן גם במקרים בהם תוצאת חישוב המקדם קובעת שיעור מקדם שלילי, כבעניינה של העוררת. ללא הגדלת מקדם ההוצאות הקבועות, נוסחת חישוב המענקים אינה משקפת את הפגיעה בעוררת ומביאה לתוצאה אבסורדית לפיה העוררת אינה זכאית



## מדינת ישראל

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

- למענקים. לפיכך, אי הפעלת הסמכות הנתונה למנהל להגדיל את המקדם בחישוב היקף זכאות העוררת למענקים, חותר תחת תכליות החוק ומכאן שאינו סביר.
9. העוררת הוסיפה וטענה כי החלטות המשיבה בעניינה של העוררת התקבלו תוך סטייה ממדיניותה המוצהרת של המשיבה, כפי שבוטאה על ידה במסמך הבהרות וכפי שיושמה על ידה במקרים אחרים, זאת אף מבלי שהמשיבה הצביעה על טעם סביר המצדיק סטייה כאמור. נטען כי הדבר עולה כדי פגיעה חמורה בעקרון השוויון ובעקרון ההגינות המחייבים את המשיבה כרשות מנהלית. לשיטת העוררת, הפליית העוררת על ידי המשיבה מצדיקה את ביטול ההחלטות בהשגות.
10. **בכתב התשובה** ציינה המשיבה כי סמכות המנהל לשינוי המקדם פורשה ככזו השמורה למקרים חריגים בהם היתה סיבה מראש להתערבות ורק במקרה שהוכחה פגיעה חריגה בעוסק כתוצאה מחישוב המענק בהתאם לנוסחה. נטען כי המנהל דחה את בקשת העוררת להתערבות במקדם ואישר את המענקים בהתאם לנוסחת החישוב הקבועה בחוק, מאחר שלא הוצגו לו נימוקים פרטניים שיצדיקו את ההתערבות במקרה זה. עוד צוין כי העוררת לא פירטה את הוצאותיה הקבועות אלא הפנתה למאזני הבוחן שצירפה. החלטת המנהל בנסיבות אלה היא סבירה והגיונית. המשיבה הוסיפה מבחינת מצבה הכלכלי של העוררת על פי דיווחי ה-ESNA ודיווחיה למס הכנסה, נראה כי הפגיעה בעוררת בשנים 2020 ו-2021 היתה קטנה וכי מצבה השתפר לעומת שנת 2019. במצב דברים זה, אין הצדקה לסטות מהנוסחה ולהתערב במקדם ההוצאות הקבועות.
11. **בתגובה לכתב התשובה** טענה העוררת כי בניגוד לטענות המשיבה, העוררת הגישה למשיבה כבר במסגרת ההשגות פירוט של הוצאותיה הקבועות וסכומיהן, אשר צורף גם לכתב הערר. בנוסף, במסגרת ההשגה הוצגו למשיבה הסיבות המצדיקות סטייה מן הנוסחה בעניינה של העוררת וקביעת המענקים בהתאם להוצאותיה הקבועות, שעיקרן אופייה העסקי של העוררת והתשומות הרבות בהן היא נושאת, הגורמות לעיוות בנוסחה הקבועה בחוק.
12. אשר לטענת המשיבה כי מצבה של העוררת הוטב בתקופת הקורונה, טענה העוררת כי מדובר בטענה שגויה וכי המשיבה ביססה טענותיה על דו"חות ה-ESNA של איחוד העוסקים שבמסגרתו מדווחת העוררת למע"מ, וכן כי קיומו של ערך מוסף שלילי אינו מלמד על היעדר פגיעה במחזורי העסקאות של העוסק ביחס לתקופות אחרות. העוררת הדגישה כי במסמך המדיניות של המשיבה נקבע כי קיומו של מס ערך מוסף שלילי גורם לעיוות בחישוב הזכאות למענקים ועל כן במקרה בו עוסק שנפגע ממגיפת הקורונה ונשא בהיקף תשומות משמעותי, פועלת המשיבה להגדיל את מקדם ההוצאות הקבועות. בהקשר זה ציינה העוררת כי נדרשה לשאת בהוצאות משמעותיות בשנת 2019 נוכח



## מדינת ישראל

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

היערכות להשקת דגמי רכבים חדשים והצטיידות במלאים משמעותיים, וכתוצאה מכך עלו תשומותיה באופן ניכר.

13. בנוגע לעובדה שדיווחה על רווח בשנת 2021 טענה העוררת, כי לאחר שנתיים של דיווחי הפסד (בשנים 2019-2020) דיווחה העוררת על רווח בשנת 2021 בזכות מאמציה האדירים לחזור לפעילות במחצית השנייה של שנת 2021, לרבות השקת מותגים חדשים וכניסה לשוק חדש. עוד טענה העוררת כי על המשיבה להתבסס על דיווחי העוררת למע"מ בהתאם לאישור רואי החשבון, אשר משקפים ירידה ניכרת בהכנסות. בנוסף, המשיבה התעלמה מהתאמות חשבונאיות ורישום הוצאות בדו"חותיה הכספיים של העוררת. העלויות הכבדות בהן נשאה העוררת בשנת 2019 הובילו אותה להפסד אשר היה אמור להתאזן בשנת 2020, על בסיס ההנחה כי שנה זו תהיה שנת שיא בפעילות העוררת, אלא שלנוכח משבר הקורונה ירדו השקעותיה של העוררת לטמיון בטווח קצר וההפסד בשנת 2020 העמיק עוד יותר. העוררת צירפה מכתב הבהרה מאת סמנכ"ל הכספים בקשר עם תוצאותיה הכספיות, בו צוין כי יש לנטרל השפעות חשבונאיות לצורך בחינת תוצאות החברה, ולאחר נטרולן עולה כי הפסדי העוררת בשנים 2019-2021, גדלו.

### הדיון בעררים

14. ביום 18.1.2023 התקיים דיון בעררים, באמצעים טכנולוגיים (להלן - **הדיון הראשון**). הדיון התמקד בטענת המשיבה לפיה מצבה הכספי של העוררת בשנים 2020 ו-2021 בהתאם לדו"חות הכספיים שהוגשו, אינו מצדיק את התערבות המנהל במקדם ההוצאות הקבועות, שכן התוצאות העסקיות של העוררת בשנים אלו השתפרו ביחס לשנת 2019. לטענת המשיבה, במצב זה הגדלת המקדם תביא את העוררת לתוצאה עסקית טובה יותר מזו שהיתה בשנת 2019, ועל כן אין הצדקה להתערבות במקדם. לצד זאת, המשיבה הצהירה כי בהתאם לסיכומים קודמים בין הצדדים, היא נאותה לאשר לעוררת את סכום המענק המקסימלי בסך 500,000 ₪ לתקופת הזכאות ינואר-פברואר 2021 (במקום מענק בסך של כ-40,000 ₪ שאושר על פי הנוסחה). במענה לטענת המשיבה הסבירה העוררת כי הסיבה לשיפור בדו"חות הכספיים היא הגדלת "הפרשה לנכס תביעות" בסך של כ-34 מיליון ₪ בשנת 2020. לדבריה מדובר ב"נכס חשבונאי" שעניינו הכרה בהכנסות עתידיות בגין תביעות שהגישה העוררת כנגד יצרן אוטובוסים עבור החזר עלויות תיקונים בהן נשאה, אולם אין בכך כדי לשפר את מצבה ולהפחית מעוצמת הפגיעה הקשה בהכנסותיה שספגה במהלך תקופת הקורונה. בסיום הדיון ביקשה העוררת להגיש הבהרה מאת רואה החשבון המבקר בנוגע למצב החברה.

15. ביום 8.5.2023 התקיים דיון נוסף בעררים (להלן - **הדיון השני**). בתום הדיון ולאחר שעמדה הוועדה על הקשיים בעמדת העוררת, הוצעה לצדדים הצעת פשרה אשר נדחתה על



## מדינת ישראל

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

ידי העוררת. משלא עלה בידינו להביא את הצדדים לידי הסכמה, נדרשת הכרעתנו בעררים שלפנינו.

16. יצוין כי בהמשך לדיונים שהתקיימו בפני הוועדה, הוגשו שתי הודעות הבהרה מטעם רואה החשבון המבקר ביחס למצבה הכספי של העוררת, אליהן נתייחס בהמשך (להלן – **הודעת הבהרה ראשונה**; **הודעת הבהרה שנייה**) וכן הוגשו תגובות מטעם המשיבה להבהרות אלו.

#### דיון והכרעה

17. לאחר ששמענו את הצדדים ובחנו את טענותיהם, מצאנו כי דין העררים להידחות, כך שחישוב המענקים לעוררת יבוצע בהתאם לנוסחה הקבועה בחוק ובכפוף לתשלום מענק בסך 500,000 ₪ לתקופת הזכאות ינואר-פברואר 2021, בהתאם להתחייבות המשיבה. בנוסף וכפי שיפורט בהמשך, קבענו כי לעוררת ישולמו מענקים בסכום המינימלי של 6,000 ₪ לתקופה עבור תקופות הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020 ונובמבר-דצמבר 2020, וכן כי העוררת זכאית למענק בסך 34,196 ₪ לתקופת הזכאות מאי-יוני 2021, על פי החישוב שערכנו בהתאם לנוסחה ולנתוני העוררת.

18. להלן נעמוד בהרחבה על הטעמים להחלטתנו.

#### סמכות המנהל לשינוי המקדם וקביעת המענק על בסיס ההוצאות הקבועות בפועל

19. סעיף 7 לחוק קובע:

**"המנהל רשאי לקבוע מקדם אחר לגבי עוסק כאמור בפסקה זו, אם שוכנע כי המקדם לפי פסקה זו אינו משקף את ההוצאות הקבועות של העסק במקרה של אי-הפעלת עסק מסוג עיסוקו של העוסק, ובלבד שהמקדם שיקבע לא יעלה על 0.3".**

20. סמכות המנהל לסטייה מהנוסחה באמצעות שינוי מקדם ההוצאות הקבועות נדונה בהרחבה בהחלטות שונות של ועדת הערר. נקבע, כי סמכות זו שמורה למקרים חריגים ויוצאי דופן: "חישוב המענק בהתאם למקדם שנקבע בחוק הוא דרך המלך, ואילו האפשרות של בחינה פרטנית להוצאות הקבועות בפועל, צריכה להישמר למקרים חריגים ויוצאי דופן" (עניין אינקוגניטו, פסקה 62). כן נקבע כי סמכות המנהל פועלת לשני הכיוונים - הן לצורך הגדלת המקדם, הן לגבי הקטנתו [ראו ערר 21-1227 מרפז - סחר ותעשיות בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 3.10.2021)]; ערר אינקוגניטו מוסיקה (2002) נ' רשות המסים (ניתן ביום 13.2.2022); להלן - עניין אינקוגניטו); ערר 21-1795 חיים ישראלי ובניו בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 18.1.2022); ערר 22-2131 אדיר מילר נ' רשות המסים (ניתן ביום 15.2.2022); ערר 21-1971 אטלנטיס גוני קור טרוול בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 12.8.2022)].



## מדינת ישראל

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

21. בעמ"נ 48298-11-21 מאגמה ישראל פרויקטים בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 12.06.2022), עמד בית המשפט על החשיבות שבקביעת נוסחה אחידה לחישוב המענק ותכליתה:

"קביעת הנוסחה האמורה בחוק נועדה להימנע ממצבים שבהם נדרשת "בדיקה דקדקנית" של כל עוסק ועוסק – וזאת במטרה להבריא את המשק במהירות ולהימנע ממשבר כלכלי חריף."

ובהמשך:

"אמנם, ייתכנו מצבים שבהם הנוסחה תפעל לטובת הנישום, אך לעיתים תפעל היא לרעתו. מטרת קביעת נוסחה לחישוב פיצוי או מענק נועדה "ללכוד" את מרבית המקרים של עסק "נורמטיבי" שנפגע מהשפעותיו הכלכליות של נגיף הקורונה. רק במקרים חריגים – נתונה למשיבה הסמכות לסטות מהנוסחה." (שם, פסקאות 72-73 לפסק הדין)

22. בעניין אינקוגניטו, עמדה הוועדה בהרחבה על תכלית המענק, ועל הפרשנות שיש ליתן להוראת סעיף 7. נקבע שלמרות הכינוי "מענק הוצאות קבועות", התכלית אינה מוגבלת לסיוע במימון ההוצאות הקבועות שאין ביכולת העסק להימנע מהן והמענק משרת גם תכלית כללית של הבטחת המשכיות העסקית והאצת המשק (פסקאות 31-36 להחלטה).

ועדת הערר התייחסה גם למסמך המדיניות שפרסמה המשיבה, בו נקבעו מספר הבהרות לעניין יישום החוק, ובכלל זה לגבי "סמכות המנהל להגדיל ו/או להקטין את מקדם ההוצאות הקבועות" (סעיף 2 למסמך). 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. ועדת הערר ציינה כי מדובר במדד עמום, רחב ופתוח לפרשנות ובהיעדר אמות מידה ברורות למקרים שבהם תיערך בחינת ההוצאות הקבועות, מתעורר חשש להפעלת הסמכות באופן שרירותי (פסקאות 71-65 להחלטה).

23. בהמשך לכך נקבע בעניין אינקוגניטו, כי ניתן להצדיק את הפעלת הסמכות לסטייה מהנוסחה ובחינת ההוצאות הקבועות בפועל, באחד משני מקרים: (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 (פסקה 82 להחלטה).

24. עוד נקבע בשים לב לתכליתו המשולבת של החוק, כי יש לנקוט בגישה מרחיבה ומיטיבה ביחס להוצאות שיש להחשיבן כהוצאות קבועות לצורך קביעת המענק (עניין אינקוגניטו, פסקה 43; עוד ראו: ערר 1031-21 אי איי סי אייזנברג אגר. קומפני ישראל בע"מ נ' רשות



## מדינת ישראל

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

**המיסים** (ניתן ביום 21.06.2021), פסקה 25; ערר 21-1832 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שרותי רפואה נ' רשות המיסים (ניתן ביום 22.7.2022) (להלן – עניין ב.ג. בטחון)).

25. בעניין ב.ג. בטחון קבעה ועדת הערר בנוגע להצדקה לשינוי מקדם ההוצאות הקבועות על ידי המנהל, כי בשלב ראשון ובטרם בדיקת ההוצאות הקבועות בפועל יש לבדוק את הדו"חות הכספיים של העסק ולבחון את השפעת מגיפת הקורונה על תוצאות העסק:

**"אך יודגש, העובדה שהתגלה פער משמעותי נותנת בידי המשיבה את הסמכות לבצע בדיקה מעמיקה ונוספת של הבקשה אך אין המדובר בהצדקה אוטומטית המחייבת בהכרח בחינת הוצאות קבועות (באמצעות בדיקה מעמיקה של כרטסות, חשבוניות, וברור מול ספקים). קודם לכן, יש לבור את הבר מהדוחות הכספיים המציגים תמונה מלאה יותר של השפעת מגפת הקורונה על תוצאות העסק ולבחון האם גובה המענקים המתקבלים בחישוב על-פי הנוסחה המופיעה בחוק יוצר עיוות משמעותי שאינו עולה בקנה אחד עם תכליות החוק כמפורש לעיל. זאת, תוך מתן דגש לסוג העסק, השפעת משבר הקורונה עליו ומידת הפגיעה של העסק מהמשבר" (שם, פסקה 68; ההדגשות נוספו).**

#### מן הכלל אל הפרט

26. בנסיבות המקרה שבפנינו, אנו סבורים כי היה מקום לערוך בדיקה מעמיקה לגבי השפעת מגיפת הקורונה על מצבה הכספי של העוררת לצורך בחינת הגדלת המקדם על ידי המנהל, וזאת משני טעמים: ראשית, בשתיים מתוך חמש תקופות הזכאות מושאות העררים דנן – ספטמבר-אוקטובר 2020 ונובמבר-דצמבר 2020 - נקבע מקדם הוצאות קבועות שלילי, ובשלוש תקופות הזכאות האחרות נקבעו מקדמים בשיעור אפס או קרוב לכך. כפי שצוין במסמך ההבהרות מטעם המשיבה וכפי שקבענו בערר 22-1830 סיגנל איי.או בע"מ נ' רשות המיסים (פורסם בנבו, 28.12.2022) (להלן – עניין סיגנל), קיומו של מקדם הוצאות קבועות שלילי או נמוך מאוד מהווה הצדקה לבחינת הגדלת המקדם על ידי המנהל. שנית, העוררת הצביעה על פער קיצוני לכאורה בין ההוצאות הקבועות בהן נשאה בפועל לבין סכומי המענקים על פי הנוסחה. כפי שקבענו בעניין סיגנל, גם בכך יש כדי להצדיק בדיקה מעמיקה יותר של העסק.

27. בכתב התשובה ציינה המשיבה כי העוררת לא הציגה נימוקים להצדקת החריגה מהנוסחה והגדלת המקדם וכן כי לא פירטה מהן הוצאותיה הקבועות וסכומיהן. אנו דוחים טענה זו. העוררת פירטה הן בהשגה שהוגשה והן בכתב הערר את הטעמים המצדיקים, לשיטתה, חריגה מהנוסחה ומתן מענק בהתאם להוצאות הקבועות, שהם: אופי פעילותה הכרוך בהשקעת תשומות גבוהות במיוחד והתשומות הרבות שהושקעו בשנת 2019 כהכנה



## מדינת ישראל

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

להרחבת הפעילות שהיתה צפויה בשנת 2020. בנוסף, צירפה העוררת פירוט של הוצאותיה הקבועות המסתכמות, לדידה, לסך של למעלה מ- 10 מיליון ₪ בשנת 2020.

28. טענתה השנייה והמרכזית של המשיבה, כפי שבאה לידי ביטוי גם בדיונים שהתקיימו בפני הוועדה, היא כי לאחר שבדקה המשיבה את נתוני הדו"חות הכספיים של העוררת כפי שהוגשו לרשות המיסים במסגרת הדו"ח השנתי, מצאה שתוצאותיה הכספיות של העוררת בשנת 2020 ובשנת 2021 השתפרו לעומת התוצאות בשנת 2019, זאת באופן שהרווח התפעולי (לאחר הוצאות מימון) בשנת 2019 הסתכם להפסד בסך של 4,225,000 ₪, בשנת 2020 ההפסד הסתכם לסך של 1,221,000 ₪ (שיפור של כ-3 מיליון ₪) ובשנת 2021 דיווחה העוררת על רווח תפעולי (לאחר הוצאות מימון) של 3,133,575 ₪ (שיפור של למעלה מ- 4 מיליון ₪ ביחס ל-2020 ושיפור של למעלה מ- 7 מיליון ₪ ביחס ל-2019). לטענת המשיבה, במצב זה, בו השתפרו תוצאותיה העסקיות של העוררת במהלך תקופת הקורונה חרף ההוצאות הקבועות בהן נשאה, אין מדובר באחד מאותם מקרים חריגים המצדיקים סטייה מהנוסחה הקבועה בחוק, ואין מקום לתשלום מענקים בסך של כ- 2 מיליון ₪ מעבר למענקים על פי הנוסחה, כפי שדרשה העוררת, באופן שייטיב עוד יותר את מצבה של העוררת.

29. לאחר שבחנו את כלל המסמכים שהוגשו על ידי הצדדים וכפי שיפורט להלן, אנו סבורים כי החלטת המשיבה סבירה ואין מקום להתערב בה.

30. עיון בדו"חותיה הכספיים (סולו) של העוררת מעלה את הנתונים הבאים :

2019 (מבוקר)	2020 (מבוקר)	2021 (מבוקר)	
<b>אלפי ₪</b>			
251,915	103,655	142,932	<b>הכנסות</b>
231,745	80,929	117,350	עלות המכירות
20,170	22,726	25,582	<b>רווח גולמי</b>
8,272	4,653	5,582	הוצאות מכירה
19,677	14,959	14,282	הוצאות הנהלה וכלליות
(7,779)	3,114	5,718	<b>רווח/הפסד) תפעולי לפני הכנסות אחרות</b>

ניתן לראות כי חרף הירידה המשמעותית בהכנסות העוררת בשנת 2020, הרווח הגולמי גדל בכ-2.5 מיליון ₪ ובשורת הרווח התפעולי חל שיפור של כ- 10.9 מיליון ₪; מגמה זו ממשיכה ב-2021, כאשר הרווח התפעולי גדל בכ- 2.6 מיליון ₪ ביחס לשנת 2020 (יצוין כי בדו"חות הכספיים של העוררת, הרווח התפעולי כולל הכנסות אחרות אשר נובעות מרווח הון בגין מימוש אחזקות במניות ומימוש רכוש קבוע והכנסות ממענקי קורונה, ברי כי





## מדינת ישראל

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

הכנסות אלו אינן קשורות לפעילות העסקית הרגילה של העסק ולכן אינן מבטאות את תוצאותיה העסקיות של העוררת).

31. אם כן, התמונה המשתקפת מנתונים אלו היא שיפור ברווחיות העוררת בתקופת הקורונה. כאמור, במענה לטענה זו הבהירה העוררת כי השיפור הנטען במצבה נובע מעדכון הפרשה בשנת 2020 עבור נכס בגין תביעות אחריות מיצרן, בסך של כ- 35 מיליון ₪ (בנוסף לסך של כ- 19 מיליון ₪ שהוכרו בשנת 2019, ובסך הכל יתרת נכס בגובה 54 מיליון ₪ נכון לסוף 2020). העוררת הסבירה כי מדובר בתביעות להחזרים מאת החברה ליצרן אוטובוסים במסגרת כתב אחריות יצרן (בגין הוצאות ששילמה עבור ביצוע תיקונים לאוטובוסים). בשנת 2021 גדלה ההפרשה עבור נכס התביעות בכ- 12 מיליון ₪ נוספים, ונכון ליום 31 בדצמבר 2021, הכירה העוררת בדו"חותיה הכספיים בנכס בגין תביעות אחריות בגובה של כ- 66 מיליון ₪. העוררת טענה כי מדובר במעין "הכנסה רעיונית" שלא התקבלה בפועל אצל העוררת עד למועד הדיון (ולטענתה לא ברור אם ומתי תתקבל בהמשך), ועל כן שורת הרווח הסופית המוצגת בדו"חות אינה משקפת את הפגיעה הקשה שספגה העוררת כתוצאה ממגיפת הקורונה.

32. כפי שצוין לעיל, בהמשך לכל אחד מהדיונים ולבקשת העוררת, הוגשו שתי הודעות הבהרה בנוגע למצבה הכספי של העוררת מטעם רואה החשבון המבקר (הודעת ההבהרה הראשונה מיום 2.2.2023, והודעת ההבהרה השנייה מיום 8.5.2023). בהבהרות צוין כי מתוך ההפרשה עבור נכס תביעות בסך של כ- 34 מיליוני ₪ בו הכירה העוררת בשנת 2020, סך של 5.2 מיליוני ₪ "שייכים" לשנת 2019, כך שלמעשה "תוצאותיה הכספיות של החברה לשנת 2020 (רווח לפני מס) הורעו לעומת שנת 2019 (רווח לפני מס)" (ראו הודעת ההבהרה הראשונה). בהמשך לכך צוין בהודעת הבהרה השנייה, כי "היה על החברה לתקן באותו מועד את דוחותיה הכספיים, לרבות דוחות המס שלה לשנים 2019-2020 כך שהכנסותיה לשנת 2019 יגדלו בסכום של 5.2 מלש"ח ומנגד יקטנו הכנסותיה בשנת 2020 באותו הסכום". עוד צוין כי משרד רואי החשבון החל לבקר את דו"חותיה הכספיים של החברה בשנת 2021 ומכיוון שתיקון הדו"חות הכספיים כאמור לעיל לא היה משנה את יתרת העודפים של החברה ליום 1.1.2021, לא תוקנו הדו"חות.

33. לטעמנו, אין בהבהרות אלו כדי להועיל לעוררת. כפי שהבהרנו בדיונים, טענת העוררת ממנה משתמע כי הדו"חות הכספיים שנחתמו והוגשו לרשויות המס אינם משקפים את מצבה הכספי לאשורו, מעוררת קושי של ממש. ראשית, כלל ידוע הוא כי הנישום מחויב לדיווחיו ולא בנקל יוכל נישום לסטות ממצג שהציג בדוחות הכספיים שהגיש (ראו לדוגמה: ע"א 732/15 פקיד שומה נ' בנלי טל ואח' (פורסם בנבו, 21.3.16); וכן עמ"נ 62994-01-22 מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים (פורסם בנבו, 30.11.2022), בפסקה 50). דו"חותיה הכספיים של העוררת כוללים מספר הפרשות המבוססות על אומדנים והנחות. מלבד ההפרשה לנכס בגין תביעות אחריות, כוללים הדו"חות גם: הפרשה לאחריות, הפרשה לתחזוקה, הפרשה להפסדי אשראי ונכסים



## מדינת ישראל

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

והתחייבויות נוספות המבוססות על הנחות ואומדנים. אומדנים מטבעם אינם מדויקים אך משקפים בקירוב את התזרים החיובי או השלילי הצפוי של משאבים כלכליים כתוצאה ממימוש הנכס או סילוק ההתחייבות. טענת העוררת כי האומדן לגובה נכס התביעות היה שגוי בשנים 2019-2021, מערערת במידה רבה את יכולת ההסתמכות על דו"חותיה הכספיים של העוררת כמשקפים את מצבה הכספי של החברה. זאת ועוד, בדו"חות הכספיים של העוררת צוין מפורשות כי "החברה ויועציה המשפטיים מעריכים כי קיימת ודאות גבוהה ביותר לגביית סכומי תביעות האחריות המתוארים לעיל" (ראו בביאור 6 לדו"ח הכספי לשנת 2021 – נכס בגין תביעות אחריות). כך גם בהודעת ההבהרה השנייה מטעם רואה החשבון המבקר, צוין: "הרינו להבהיר בזאת כי למיטב ידיעתנו, רק בשנת 2020 התקיימו התנאים (רמת ודאות של מעל 90%) להכרה בהכנסה (יצירת נכס תביעות) בהתאם לכללי החשבונאות." (ההדגשה נוספה).

שנית, לטענת המשיבה (ומבלי שנידרש להכריע בה), לדיווח ה"שגוי" לכאורה בשנת 2019, אשר לא כלל עדכון של ההכרה בנכס תביעות בגובה 5.2 מיליון ₪ נוספים, יש השפעה על חיובי המס של העוררת באופן שרישום ההפרשה בסכום זה בשנת 2019 היה מוביל לכאורה לחיוב העוררת בתשלום מס בשנה זו (ראו דברי ב"כ המשיבה, פרוטוקול הדיון השני, בעמ' 11-13).

34. הנה כי כן, העוררת מצאה לנכון להכיר בנכס התביעות כאמור בשנים 2020 ו-2021. חזקה על העוררת ועל רואה החשבון המבקר כי ההכרה בהכנסה משקפת לאשורו, ולכל הפחות ברמת ודאות של 90%, את מצבה הכספי של העוררת בשנים אלו. זאת ועוד, החלטת העוררת להמשיך ולהכיר בהכנסה בגין נכס תביעות בסכום גבוה יותר גם בשנת 2021, מדברת בעד עצמה (יצוין כי הדו"ח הכספי לשנת 2021 נחתם ביום 29.6.2022, כשנה לאחר תום תקופות הזכאות שנקבעו בחוק ושביגין הוגשו העררים דנו).

35. בשולי הדברים נוסף, כי העוררת מדווחת למע"מ במסגרת קבוצת חברות הכוללת, מלבד העוררת, חמש חברות בנות המוחזקות על ידה באופן מלא וחברה נוספת בה מחזיקה העוררת בשיעור של 22.5%. במצב דברים זה, בירור ואיתור ההוצאות הקבועות של העוררת מתוך סך ההוצאות הקבועות של הקבוצה עשוי להיות מורכב במיוחד.

36. עוד מצאנו להעיר באשר להשוואה לה טענה העוררת, בין פסיקתנו בעניין סיגנל לנסיבות העררים דנו. בעניין סיגנל קבענו כי מקדם הוצאות קבועות שלילי או נמוך במיוחד מדליק "נורה אדומה" באשר לגובה המענק ביחס להוצאות הקבועות של העסק, ומהווה לפיכך הצדקה ראשונית לבחינת ההוצאות הקבועות (שם, פסקה להחלטה 79). יובהר כי בשונה מהעררים שלפנינו, בעניין סיגנל דובר בחברה אשר בשנת 2020 העמיקה את הפסדיה בשיעור של 200% ביחס לשנת 2019 (ראו פרוטוקול הדיון הראשון, עמ' 15, שורות 12-20). כפי שצינו לעיל, קיומו של מקדם שלילי בעניינה של העוררת אכן מדליק "נורה אדומה" ומצדיק בחינה מעמיקה יותר הכוללת את בדיקת דו"חותיה הכספיים, כפי שנעשה גם



## מדינת ישראל

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

בענייננו. ברם, משנמצא כי בהתאם לדו"חות הכספיים מצבה הכספי של העוררת בשנים 2020-2021 השתפר ביחס לשנת 2019, החלטת המשיבה שלא להתערב במקדם (מלבד בתקופת הזכאות ינואר-פברואר 2021), סבירה.

#### סוף דבר

37. כאמור, המשיבה הבהירה כי עבור תקופת הזכאות ינואר-פברואר 2021 אושר לעוררת מענק מקסימלי בסך 500,000 ₪, כך שסכום המענקים שאושר לעוררת עומד על 703,360 ₪: סך של 500,000 ₪ עבור תקופת הזכאות ינואר-פברואר 2021 וסך של 203,360 ₪ עבור תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2021.

בנוסף לסכום האמור ובהתאם לחישוב שערכה הוועדה על פי נתוני העוררת, זכאית העוררת למענק עבור תקופת הזכאות מאי-יוני 2021 בסך של 34,196 ₪. עבור תקופות הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020 ונובמבר-דצמבר 2020, בהן חושב מקדם הוצאות קבועות שלילי, זכאית העוררת למענק המינימלי בסך 6,000 ₪ לכל תקופת זכאות, כנהוג על ידי המשיבה במקרים אלו. לפיכך, סך המענקים הכולל לו זכאית העוררת עבור חמש תקופות הזכאות מושאות העררים דנן, עומד על 749,556 ₪.

38. העוררת תשיב למשיבה את סכום היתר ששולם לה מעבר לסכום המצוין לעיל, תוך 90 ימים ממועד החלטה זו, בתוספת הפרשי הצמדה כאמור בסעיף 16(א) לחוק. יצוין כי בידי העוררת האפשרות לפנות לפקיד השומה ולבקש פריסה רחבה יותר של תשלומי ההחזר, בכפוף לשיקול דעתו של פקיד השומה.

39. בהתחשב בתוצאת העררים, יישא כל צד בהוצאותיו.

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

ניתנה היום, כ"ה שבט תשפ"ד, 04/02/2024, בהעדר הצדדים.

  
ברוך ברוכי, רו"ח  
חבר

  
ליאת קציר-מרגלית, עו"ד  
יו"ר הוועדה