



**מדינת ישראל**  
**ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים**

ערר 1188-21

ערר 1193-21

לפני כבוד חברי הוועדה:

ערן עסיס, עו"ד - יו"ר

טניה חכמוב, רו"ח - חבר

לינדי לזרו - כחול לבן, ע.מ. 65593592  
באמצעות רו"ח מוטי שטיינברג

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**

רקע

1. העוררת היא עצמאית המפיקה סיוורים בישראל עבור קבוצות צליינים מחוץ לארץ. בחודש אוגוסט 2019, מכרה העוררת את העסק העצמאי שהיא ניהלה לחברת יעל אדבנצ'רס ישראל בע"מ (להלן – חברת יעל), והחלה לעבוד כשכירה בחברה. אין חולק כי בחודש אוקטובר 2020 בוטל הסכם המכירה, בנסיבות שעל טיבן המדויק נעמוד להלן.
2. העוררת הגישה בקשה למענק לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, בהתאם להחלטת הממשלה מס' 5015 (מיום 24.4.2020; להלן – החלטת הממשלה) ולתקופת הזכאות מאי-יוני 2020, בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – החוק). בקשותיה של העוררת למענק נדחו. בהודעות הדחיה נקבע שהיא אינה עונה להגדרת "עוסק", מן הטעם שבשלושת החודשים שקדמו לחודש מרץ 2020 היא דיווחה על מחזור עסקאות בשיעור אפס.
3. העוררת הגישה השגות על ההחלטות האמורות, ובהן ביקשה להבהיר את הנסיבות המיוחדות שעומדות ביסוד בקשתה. השגות אלו לא טופלו במועדים שנקבעו לכך בהחלטת הממשלה ובחוק (לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, לפי החלטת הממשלה – 180 יום ממתן ההחלטה, ולתקופת הזכאות מאי-יוני 2020, לפי החוק – 120 יום ממתן ההחלטה); בחלוף תקופות אלה הגישה העוררת את העררים שלפנינו. בפועל, ההחלטה בהשגות ניתנה רק לאחר שהגישה המשיבה את תשובתה לעררים.



## מדינת ישראל

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

4. בהחלטה בהשגות שבה המשיבה על קביעתה כי העוררת אינה עונה להגדרת עוסק – הן מן הטעם שצוין בתחילה, שהיא דיווחה בשלושת החודשים שקדמו למרץ 2020 על הכנסות בשיעור אפס, והן מן הטעם שדיווחה על הכנסות בשיעור אפס בתקופת הזכאות, וחלה ירידה ניכרת בהוצאותיה, ויש לראות אותה כמי שדיווחה על סגירת עסקה. לצד זאת, הדגישה המשיבה כי העוררת מכרה את עסקה וסגרה אותו כבר בחודש אוגוסט 2019, וכי בניגוד לטענות העוררת – הסכם המכירה בוטל רק בחודש אוקטובר 2020, בתחולה רטרואקטיבית לחודש מרץ 2020. המשיבה ציינה כי במועד הגשת הבקשה למענק, הסכם המכירה עמד בעינו ובוטל רק במועד מאוחר יותר, וכי הסכם המכירה לא בוטל בגלל הקורונה אלא בשל חילוקי דעות מול חברת יעל.

5. כיוון שההחלטה בהשגות הוצגה לעוררת רק לאחר שהוגשו כתבי הערר, ניתנה לעוררת הזדמנות לתקן את כתבי הערר. לשם הנוחות, נעמוד להלן במאוחד על טענות הצדדים בשלבי הדיון השונים.

#### טענות העוררת

6. ראשית, טענה העוררת כי דין העררים להתקבל רק בשל האיחור שחל בקבלת ההחלטה בהשגה, שכן החלטת הממשלה והחוק קבעו מועד למתן החלטה בהשגה והמשיבה לא עמדה בו, ולכן יש לראות את ההשגה כאילו התקבלה.

7. לצד זאת, טענתה העיקרית של העוררת היא כי יש לתת לה מענק בגין ירידת המחזורים בין תקופות הבסיס בשנת 2019, שבהן העסק פעל לבעלותה, לבין תקופות הזכאות בשנת 2020, שבהן העסק חזר לבעלותה. העוררת אינה מתכחשת לכך שמכרה את עסקה, אולם כיוון שעסקת המכירה בוטלה והעסק חזר לבעלותה – היא מבקשת שלא לראות בעסק כסגור.

8. לעניין מועד ביטול הסכם המכירה, טענה העוררת כי הסכם המכירה בוטל למעשה כבר בחודש מרץ 2020, עקב חילוקי דעות לגבי אופן ניהול הפעילות שנרכשה ועקב ההבנה שחברת יעל לא תצליח להיכנס לנעלי העוררת. העוררת טענה כי החלטה זו התקבלה עוד לפני שהתבררה ההשפעה המהותית של נגיף הקורונה על שוק התיירות הנכנסת. מועד חתימת ההסכם הביטול, בחודש אוקטובר 2020, היה לטענת העוררת פועל יוצא של ההתחשבות המורכבת שנדרשה עקב ביטול ההסכם ועל רקע המשא ומתן שנדרש בין הצדדים בהקשר זה, הגם שהייתה הסכמה מראש על הצורך בפרידה.

9. יובהר כי העוררת לא צירפה להשגה ולכתבי הערר את הסכם ביטול המכירה, ולא התייחסה לכך שהוא נחתם רק בחודש אוקטובר 2020. הסכם זה התקבל אצל המשיבה בבירור שערכה מול חברת יעל, והעוררת מסרה את התייחסותה לכך רק לאחר מכן.



## מדינת ישראל

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

10. להוכחת טענותיה לגבי האופי הרטרואקטיבי של הסכם ביטול המכירה, הציגה העוררת את רשימת הקבוצות שהועברו לאחריה – קבוצות צליינים שהסיוור שלהם בוטל, וחלק גדול מכספי המקדמות שלהם הוחזר להם. העוררת הבהירה כי התשלום ללקוחות אלה בוצע מכיסה, ויש בכך כדי להעיד על כך שהאחריות עברה אליה עוד בטרם נערך הסכם הביטול באופן פורמלי. הוועדה ביקשה מהעוררת להציג אסמכתאות לטענותיה בהקשר זה, והעוררת הציגה את דו"ח התנועות בחשבון המט"ח שבבעלותה, אשר ממנו עלה כי כספים אכן הועברו ללקוחות האמורים מחודש מאי 2020 ואילך.

### טענות המשיבה

11. בכתב התשובה, הדגישה המשיבה כי העוררת דיווחה על הכנסות בשיעור אפס כבר מחודש יולי 2019, וכי דיווחה עסקה חייבת אחת רק בחודש ספטמבר 2019, כך שמאוקטובר 2019 ואילך העוררת לא דיווחה על הכנסות ועל תשומות; לפיכך, לפי הטענה, חלה עליה ההוראה המוציאה מהגדרת "עוסק" מי שדיווח לגבי שלושת החודשים שלפני חודש מרץ 2020 על מחזור עסקאות בשיעור אפס. המשיבה הוסיפה כי דיווח אפס לפני משבר הקורונה עשוי ללמד גם על כך שהירידה במחזורים אינה נובעת ממשבר הקורונה, כך שהעוררת אינה זכאית למענק גם בשל הדרישה לקשר סיבתי בין ירידת המחזורים לבין נגיף הקורונה.

12. בנוסף, הצביעה המשיבה על כך שהעוררת דיווחה על הכנסות בשיעור אפס גם בתקופת הזכאות. לפיכך, בתקופת הזכאות מאי-יוני 2020 שנבחנת לפי החוק, חלה עליה ההוראה הקבועה בפסקה (8) להגדרת "עוסק" בחוק – המחריגה עסקים שדיווחו בתקופת הזכאות על הכנסות בשיעור אפס וחלה ירידה ניכרת בהוצאותיהם (יוער כי הוראת החרגה זו אינה קיימת בהחלטת הממשלה, ולפיכך טענה זו אינה רלוונטית תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020).

13. המשיבה שבה והדגישה כי בניגוד לטענות העוררת, הסכם המכירה לחברת יעל לא בוטל בחודש מרץ 2020 אלא רק בחודש אוקטובר 2020, והוא הוחל רטרואקטיבית לחודש מרץ, וכי בעת הגשת הבקשות למענק ביטול הסכם המכירה כלל לא היה בתוקף.

14. המשיבה הדגישה גם כי המחזורים שדווחו על ידי העוררת בשנת 2020 הם זניחים ביותר, ומעידים על היעדר היגיון כלכלי לטענה כי העוררת מוסיפה להפעיל את העסק; המשיבה אף העלתה את החשש שהעוררת המשיכה לדווח על הוצאות בעסק רק על מנת להימנע ממצב של דיווח אפס, בכדי לעמוד בתנאים להגשת מענק.

### השתלשלות הטיפול בערר



## מדינת ישראל

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

15. הדיון שקיימנו בעררים שבנדון ביום 26.7.2021 נסוב בין היתר על השאלה האם ניתן להסתמך על ההסכם שנערך בין העוררת ובין חברת יעל, וזאת לנוכח העובדה שהוא נערך באופן רטרואקטיבי, ורק לאחר שבקשת העוררת למענק סורבה. לאחר הדיון, הציגה העוררת לוועדה את מכתב סיום ההעסקה שקיבלה מחברת יעל, ביום 28.2.2020. כמו כן, התבקשה העוררת להציג תכתובות שקיימה בזמן אמת בעניין היפרדותה מחברת יעל, ומסרה לוועדה מספר מסמכים אשר עליהם נעמוד בהרחבה להלן.

16. בנוסף, לצורך בחינת האפשרות להגיע לפשרה, התבקשה העוררת להציג מסמכים המאמתים את טענותיה לגבי המשך הפעילות שלה בעסק לאחר הפרידה מחברת יעל, בדגש על הוצאות הפרסום וההוצאות המשפטיות, שהיוו את החלק הארי בהוצאות שפורטו לשנת 2020.

17. לגבי הוצאות השיווק והפרסום – העוררת הציגה מסמכים מהם עולה כי בשנת 2018 היא שילמה הוצאות שיווק בסכום של 3000 דולר בחודש, אחת לכמה חודשים; התשלום ניתן לחברה דרום אפריקנית, שעל פי הטענה נתנה לעוררת שירותי שיווק וארגון כנסים לכמרים ולכנסיות הנוצריות אותן הם מייצגים. לגבי שנת 2019 הוצגו שתי חשבוניות על סכום זה ולא הוצגה העברה בנקאית, ולא נמצא כי היא נרשמה כהוצאה בדו"ח השנתי. לטענת העוררת, הוצאה זו נעשתה במזומן, וככל הנראה בטעות לא דווחה בדו"ח. לגבי שנת 2020, הציגה העוררת חשבוניות חודשיות בסכום של 3000 דולר בכל חודש, מחודש אפריל 2020 עד חודש אוקטובר 2020, ואולם במענה לשאלת המשיבה הבהירה העוררת כי סכומים אלו לא שולמו וכי סוכם שסכומים אלו ישולמו רק לאחר שקבוצות הצליינים יגיעו לארץ.

18. לגבי ההוצאות המשפטיות, הוצגו שתי חשבוניות שניתנו בשנת 2019 ובשנת 2020; לפי תיאור השירות שצוין בחשבוניות אלו, מדובר בשירותים משפטיים שניתנו לצורך החתימה על ההסכם מכירת העסק לחברת יעל (בשנת 2019), ולצורך ביטול הסכם מכירת העסק (בשנת 2020).

19. בתגובה, עמדה המשיבה על כך שהעוררת לא הציגה כל אסמכתא לכך שההוצאה העיקרית שלה, בגין שירותי שיווק ופרסום, אכן נעשתה בשנת 2019 או בשנת 2020. המשיבה אף הדגישה כי העוררת לא צירפה תכתובות מזמן אמת עם החברה הדרום אפריקנית – אף שהתבקשה לכך במפורש – אלא תכתובות משנת 2018 בלבד. המשיבה הביעה תהיות לגבי הסכמתה של החברה הדרום אפריקנית לשמור על חוב בסכום מצטבר של 21 אלף דולר, לתקופה כה ארוכה, מבלי שיהיה לדברים ביטוי בכתובים.

20. עוד הדגישה המשיבה כי במכתב הפיטורין של העוררת מחברת יעל הובהר כי הסיבה לפיטורין היא התפרצות נגיף הקורונה – וזאת בניגוד לטענת העוררת בדיון, כי הצדדים החליטו להיפרד עוד לפני משבר הקורונה וללא קשר אליו, בשל חילוקי דעות ביניהם.



## מדינת ישראל

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

21. המשיבה הביעה נכונות לאשר לעוררת מענק מינימלי לתקופות הזכאות שבגינן הוגשו העררים, ואולם העוררת, מטעמים שלא הובהרו, לא הגיבה להצעת הפשרה אף שניתנו לה שתי הזדמנויות לכך.

22. לאחר שעיינו בכתבי הטענות ובמסמכים שהוגשו בתיק, הגענו לכלל מסקנה שיש לדחות את העררים, וזאת מן הטעם שלא קיים קשר סיבתי בין ירידת מחזורי ההכנסות של העוררת, כעוסקת מורשית עצמאית, לבין ההתפשטות של נגיף הקורונה. להלן נבחר את טעמי ההחלטה.

#### רקע כללי – דרישת הקשר הסיבתי

23. נקודת המוצא לדיון היא כי החלטת הממשלה והחוק נועדו לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטות נגיף הקורונה. 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.

24. בהתאם להחלטת הממשלה ולחוק, התנאי הבסיסי למתן המענק הוא כי חלה בעסק ירידת מחזורים, בהשוואה בין תקופת הזכאות לבין החודשים המקבילים בשנת 2019, בשיעור שנקבע. עם זאת, המענק יינתן רק אם "ירידת מחזור העסקאות בתקופת המענק נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף covid-19", כלומר – רק אם קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה (ראו סעיף 1(ג) להחלטת הממשלה; סעיף 8(3) לחוק).

25. דרישת הקשר הסיבתי עומדת ביסוד הזכאות למענק והיא פועל יוצא של תכלית המענק – לסייע לעסקים שנפגעו עקב מגפת הקורונה. בהחלטות קודמות, הובהר כי הנטל להוכחת קיומו של הקשר הסיבתי מוטל על העורר; אמנם, בהחלטת הממשלה ובחוק לא נקבעה דרישה להצגת מסמכים או ראיות אחרות להוכחת הקשר הסיבתי, אך במקום שרשות המסים מצביעה על ממצאים המעמידים בספק את קיומו של קשר סיבתי, יידרש העוסק להוכיח שירידת המחזורים נגרמה עקב הקורונה (ראו למשל ערר 1008-21 תחנת דלק היצירה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 24.3.2021)).

26. אחת הדרכים לבדוק האם ישנו קשר סיבתי היא באמצעות נקודת מבט היפותטית – כיצד היו פני הדברים אלמלא נגיף הקורונה, והאם מחזורי ההכנסות היו צפויים לעמוד בעינם (ראו למשל ערר 1130-21 היאדרה חאלד נ' רשות המסים (ניתן ביום 5.7.2021); ערר 1059-21 א.ש.ת. עבודות קבלנות בניה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 12.8.2021)).



## מדינת ישראל

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

#### עסקים שנסגרו או הוקפאו

27. בהחלטת הממשלה ובחוק נקבע כי המענק לא יינתן לעסקים שדיווחו על סגירתם לפני תקופת הזכאות (פיסקה 8) להגדרת "עוסק" בסעיף 7 לחוק; פיסקה (10) להגדרת "עוסק" בסעיף 5 להחלטת הממשלה) – מן הטעם הפשוט שהחוק נועד לסייע לעסקים להמשיך להתקיים, ואילו בעסקים שאינם קיימים עוד, בין אם נסגרו קודם למגפת הקורונה ובין אם נסגרו במהלכה ובגללה – אין עוד הצדקה לסיוע כספי.

28. לצד זאת, בהחלטת הממשלה ובחוק, מוחרגים ממתן המענק עסקים שאמנם לא דיווחו על סגירה פורמלית, אך דיווחו על עסקאות בשיעור אפס בשלושת החודשים שקדמו לחודש מרץ 2020 (ראו פיסקה 9) להגדרת "עוסק" בסעיף 7 לחוק; פיסקה (11) להגדרת "עוסק" בסעיף 5 להחלטת הממשלה). בעסקים אלו, אין אמנם ראייה מוכחת שמדובר בעסק סגור, אך ישנו יסוד סביר להניח כי מדובר בעסק סגור. בערר 1165-21 י.ג.מ. ראונד טייבלז קונספטס בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 18.7.2021) נקבע כי הוראת החרגה זו אינה בבחינת חזקה חלוטה, וכי בנסיבות שבהן מוכח שהעסק ממשיך לפעול – העסק עשוי להיות זכאי למענק.

29. הוראת החרגה נוספת שיש לתת עליה את הדעת בהקשר זה היא זו הקבועה בסיפת פיסקה (8) להגדרת "עוסק" בסעיף 7 לחוק: "**לעניין זה, יראו גם עוסק שחלה ירידה ניכרת בהוצאות שהוציא לצורך ייצור הכנסה בעסקו בשל הפסקת פעילות העסק, ודיווח על מחזור עסקאות בשיעור אפס לגבי תקופת הזכאות כמי שדיווח על סגירת עסקו**". מדובר במצב שבו פעילות העסק ירדה למינימום – אפס הכנסות וירידה ניכרת בהוצאות – והמחוקק קבע כי גם במקרה זה לא יהיה העסק זכאי למענק, ויראו אותו כאילו נסגר – הגם שהעסק לא דיווח על סגירה בפועל.

30. בערר 1459-21 **אדואר סליבא נ' רשות המסים** (ניתן ביום 30.9.2021; להלן – **עניין אדואר סליבא**) עמדנו בהרחבה על תכלית ההוראה השוללת את המענק במקרה האחרון. מדובר במקרים שבהם העסק אמנם לא סגר את שעריו, אך למעשה הקפיא את פעילותו, ולכן דיווח על הכנסות בשיעור אפס, אך באותה תקופה גם לא היו לו הוצאות, או שחלה ירידה ניכרת בהוצאותיו. עסק מסוג זה אמנם נפגע קשות והפסיק לתפקד בגלל הקורונה, אך הגיע לאיזון ולא היו לו הוצאות כלל, ולמצער, הוצאותיו נמוכות עד כדי כך שאין הצדקה למתן המענק.

31. בערר 1442-21 **שירי צפנת בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 10.10.2021; להלן – **עניין שירי צפנת**), הוזכר כי באותם מקרים שבהם פעילות העסק הוקפאה וחלה הוראת ההחרגה, נוהגת רשות המסים, לפני משורת הדין, לאשר לעסק מענק בגובה ההוצאות הקבועות שלו בפועל, בהתאם לסמכותה לפי פיסקה (2) להגדרת "מקדם השתתפות בהוצאות קבועות", בסעיף 7 לחוק (וראו פיסקאות 18-19 שם לעניין עסקים שמחזור הכנסותיהם אינו עולה על 1.5 מיליון ש"ח). בערר 1609-21 **רפול ג'באלי נ' רשות המסים**



## מדינת ישראל

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

(ניתן ביום 2.11.2021), עמדנו על כך שבמקרים דומים של דיווח אפס הכנסות וצמצום ניכר בהוצאות, יש הצדקה לבחון את ההוצאות הקבועות של העסק בפועל, וזאת אף אם הוראת ההחלטה אינה חלה באופן פורמלי – כגון בתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, שנדונה באותו עניין.

32. על רקע המקורות שהוזכרו לעיל, ולצורך הדיון בענייננו, מוכנים אנו להניח כי עסק שנסגר ונפתח מחדש, לא יהיה מנוע מלקבל מענק. אם אכן מדובר באותו עסק, שנסגר ונפתח מחדש, ניתן לטעון שישנו רצף והמשכיות עסקית, ושניתן להתייחס גם למחזורי ההכנסות שלפני הסגירה בחישוב מחזור הבסיס של העסק. הנחה זו אינה מובנת מאליה, שכן השינויים התכופים במתכונת הפעילות עשויים לעורר ספק בקיומה של המשכיות העסקית הנדרשת, אולם לצורך הדיון, אנו מוכנים להניח כי תנאי זה אינו מהווה מכשול בפני העוררת.

33. בשלב זה, נפנה לברר האם העוררת אכן "פתחה מחדש" את העסק העצמאי שבעלותה, ויכולה לטעון לזכאות למענק, שייקבע על פי מחזורי ההכנסות שלה בשנת הבסיס לפני סגירת העסק.

### מועד העברת העסק לאחריותה של העוררת

34. העוררת לא חולקת על כך שהעסק נסגר, אך עליה להוכיח שהעסק נפתח מחדש ואמור היה לפעול בתקופת משבר הקורונה, ובהקשר זה היא נתקלה במשוכה ראייתית של ממש. כפי שצוין לעיל, ההסכם בדבר ביטול מכירת העסק והחזרתו לבעלות העוררת נערך בחודש אוקטובר 2020, ונשא תוקף רטרואקטיבי. כמו שהדגישה המשיבה, ההחלטה בבקשה למענק התקבלה טרם חתימת הסכם הביטול, בתקופה שבה העסק כלל לא הוחזר לבעלותה מבחינה משפטית. לכך יש להוסיף את העובדה שהעוררת, מסיבותיה שלה, לא הציגה בשלב ההשגה ובכתבי הערר את הסכם הביטול ואת העובדה שהוא נערך באופן רטרואקטיבי, והמשיבה היא זו שגילתה כי מדובר בהסכם רטרואקטיבי. עריכת ההסכם אף הושלמה 12 ימים בלבד לאחר שהתקבלה ההחלטה לדחות את בקשתה של העוררת למענק בתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 – עובדה שעל פניו העלתה תהיות לגבי האותנטיות של הסכם הביטול. על רקע כל אלה, הבהרנו לעוררת כי מוטל עליה נטל ראייתי כבד להוכיח הטענה שההסכם אכן נכנס לתוקף כבר בחודש מרץ. כיוון שפעילות התיירות הופסקה ממילא בחודש מרץ 2020, התבקשה העוררת לקראת הדיון ובמהלכו להפריך את החשש שההסכם נערך למראית עין בלבד, על מנת לזכות אותה במענק.

35. לקראת הדיון, הציגה העוררת תדפיסי העברות בנקאיות, שהעידו על החזרת כספי מקדמות ללקוחות שהגעתם לארץ בוטלה – החל מחודש מאי 2020 ואילך. העוררת הציגה לוועדה



## מדינת ישראל

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

את שמות הקבוצות שבוטלו, ואת שמות הלקוחות שקיבלו בחזרה את כספי המקדמות, ומצאנו כי אכן מדובר בקבוצות שהיו אמורות להגיע לארץ מחודש מרץ ואילך. ממצאים אלו איששו את המסקנה כי העסק אכן עבר לאחריותה של העוררת כבר מחודש מרץ, שכן היא נשאה מחשבונה הפרטי בהחזר ההוצאות שלהם.

36. בנוסף, הדגישה העוררת כי על מועד הפסקת עבודתה בחברת יעל ניתן ללמוד מכך שתלוש המשכורת האחרון שלה הוא מחודש פברואר. לבקשת ועדת הערר, הציגה העוררת את מכתב הפיטורין שלה מחברת יעל, מיום 28.2.2020 (עליו נעמוד בהרחבה להלן).

37. נוכח ממצאים אלו, קיבלנו את גירסתה של העוררת לפיה העסק הועבר לאחריותה מחודש מרץ 2020. אף על פי כן, נאלצנו לקבוע כי העוררת אינה זכאית למענק, כיוון שדרישת הקשר הסיבתי אינה מתקיימת – ועל כך נעמוד להלן.

### השפעת נגיף הקורונה על עיסוק העוררת כעצמאית

38. אין חולק כי שוק התיירות נפגע עמוקות וקשות עקב מגפת הקורונה, קל וחומר כשמדובר בעסקי התיירות הנכנסת. אולם בענייננו, השאלה היא האם הקשר הסיבתי מתקיים לגבי עסקיה של העוררת כעצמאית – האם העוררת, בכובעה כעוסקת מורשית, נפגעה עקב הקורונה. הספק מתעורר דווקא לנוכח הממצא העובדתי, שהעסק עבר לאחריותה בחודש מרץ 2020, בדיוק במועד פרוץ משבר הקורונה. נשאלת השאלה – האם אלמלא הקורונה הייתה העוררת עובדת ומפעילה את העסק כעצמאית?

39. השאלה המתבקשת בהקשר זה היא מה הוביל להפסקת שיתוף הפעולה בין חברת יעל ובין העוררת – האם שיתוף הפעולה הופסק בגלל הקורונה או משיקולים אחרים. התוצאה כאן היא הפוכה מההיגיון הפשוט – אם שיתוף הפעולה העסקי הופסק בגלל מגפת הקורונה, אזי אלמלא המגפה – הייתה העוררת ממשיכה לעבוד כשכירה בחברת יעל. העוררת נדרשת להוכיח כי שיתוף הפעולה העסקי הופסק מסיבה אחרת, ואכן, לאורך שלבי הערר טענה העוררת כי חוסר הסכמה בינה ובין חברת יעל לגבי יישום ההסכם הוא שהוביל לביטול שיתוף הפעולה ביניהם ולהחזרת העסק לאחריותה. להלן נעמוד על הממצאים הראייתיים בקשר לסוגיה זו, ובשלב ראשון, נתעכב על בהסכם המכירה ועל השיקולים המשפטיים שהיו עשויים להוביל לביטולו.

### הסכם המכירה ונסיבות ביטולו

40. כאמור, בחודש ספטמבר 2019 התקשרה העוררת בהסכם לפיו חברת יעל רכשה את פעילותה העסקית (להלן – **הסכם המכירה**), ובחודש אוקטובר 2020 הסכם זה בוטל,





## מדינת ישראל

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

בהסכם נוסף שניתן לו תוקף רטרואקטיבי לחודש מרץ 2020 (להלן – **הסכם הביטול**). על מנת להבהיר את הנסיבות שבהן הוחזרה הפעילות לידי העוררת, נעמוד בקצרה על הוראות ההסכם המכירה. הצדדים אמנם לא התעכבו על הוראות ההסכם, ואולם לטעמנו הוא נותן תמונה חשובה על מצב הדברים ועל השפעת נגיף הקורונה על שיתוף הפעולה העסקי בין הצדדים.

41. לפי הסכם המכירה, חברת יעל רכשה את כל פעילותה העסקית של העוררת, בתמורה לסכום נקוב בדולרים שנקבע בהסכם (סכום שחלקו שולם מיידית וחלקו נפרס בתשלומים ל-3 שנים). בנוסף, נקבע בהסכם כי העוררת תועסק כשכירה בחברת יעל למשך 3 שנים; בדיון הובהר כי תקופה זו נועדה להוות מעין חפיפה ארוכה, ולאפשר לעוררת להעביר בהדרגה לעובדי החברה את האחריות על הפעילות שאותה היא ניהלה בעצמה.

42. לצד זאת, נקבעה בהסכם הוראה לפיה התמורה שהעוררת זכאית לה תופחת במקרה שבו תחול, על פני 3 שנים, ירידה של מעל 15% מהיעד של היקף ההכנסות מהעסק; ההסכם קובע מהו הסכום שיופחת מהתמורה בגין כל אחוז נוסף מעל 15% לעומת יעד ההכנסות שנקבע. ההסכם קובע כי הפחתה זו לא תחול אם מקורה של הירידה בהכנסות "מכוח עליון ו/או מלחמה ו/או פעולות איבה שכתוצאה מהן חלה ירידה של יותר מ-15% בהיקף התיירות הנכנסת באופן כללי לישראל, מחלה ו/או **או כל דבר אחר שלמוכר לא הייתה כל שליטה עליו ולא יכולה להיות שליטה עליו גם בעתיד**..." (ההדגשה נוספה על ידי הח"מ).

43. קל להבין את ההיגיון העסקי העומד מאחורי ההוראה בדבר הפחתת התמורה במקרה של ירידה בהכנסות – חברת יעל שילמה מראש סכום משמעותי לצורך רכישת פעילות עסקית, מתוך הנחה שמדובר בפעילות מניבה, והיא דאגה להבטיח שפעילות זו תישאר רווחית ותצדיק את ההשקעה – הן באמצעות העסקתה של העוררת כשכירה, והן באמצעות הוראת ההפחתה שיצרה אצל העוררת תמריץ לדאוג לכך שההכנסות מהפעילות יוותרו גבוהות במידה דומה לזו שהייתה קודם לכן.

44. לאור הוראות ההסכם, ניתן לשער בנקל כיצד הופעת נגיף הקורונה שיבשה את מערכת היחסים העסקית שבין הצדדים. חברת יעל שילמה לעוררת סכום כסף גבוה, מתוך מטרה ליהנות מהכנסות בתקופה שלאחר מכן, וציפיה זו השתבשה לחלוטין עם התפשטות מגפת הקורונה והפסקת התיירות הנכנסת. ההסכם אמנם כלל הוראה המתייחסת למקרים הקיצוניים של ירידה בתיירות הנכנסת בכל הארץ; אולם הוראה זו נועדה להגן על העוררת בלבד מפני פגיעה בתמורה החוזית שהיא זכאית לה, והיא לא נתנה מענה לבעיה שחברת יעל נתקלה בה, שכן היא נאלצה להמשיך ולשאת בתשלום על רכישת עסק שאינו מייצר לה הכנסות.

45. לא יפלא אפוא כי הצעד הפורמלי הראשון שנקט לצורך ביטול ההסכם, לפי המסמכים שהועברו לוועדה, הוא מכתב שהעבירה חברת יעל לעוררת ביום 6.4.2020 – זמן לא רב



## מדינת ישראל

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

לאחר פרוץ מגפת הקורונה. במכתב מציעה חברת יעל לעוררת לרכוש בחזרה את העסק שלה, במחיר נמוך יותר ובאופן שמשקלל גם פיצוי מסוים לעוררת, וכן מפורטת ההתחשבות ההדדית המוצעת על ידי חברת יעל. במכתב זה מודגש בבירור כי המצב נוצר עקב משבר הקורונה.

46. בנוסף, הועברה לעיוננו תכתובת של העוררת עם עורכי דינה, בנוגע לאפשרויותיה בשאלת ביטול הסכם המכירה – תכתובת שהתקיימה זמן מה לאחר קבלת המכתב האמור מחברת יעל. מבלי להידרש במסגרת זו לפרטי ההתכתבות, ניתן לומר רק כי עולה ממנה שבאותה העת העוררת לא החליטה אם להיענות בחיוב להצעה לבטל את המכירה. כמו כן, ניתן לומר כי התכתובת אינה כוללת אזכור לסכסוך אישי או למחלוקות אחרות שנטען שהתקיימו בין הצדדים, והיא מתייחסת רק לשיקולים כספיים ומשפטיים הנגזרים מההסכם ומהמצב העסקי שהתקיים באותה העת.

47. אם כן, העיון המשפטי בהסכם ובהוראות לעניין התמורה, מלמד כי התפרצות מגפת הקורונה הייתה עשויה לשבש את ההיגיון הכלכלי של העסקה, וכי ביטול ההסכם היה צעד מתבקש מבחינתה של חברת יעל. (אין צורך להידרש לשאלה האם מגפת הקורונה אכן נכנסה לגדר אירוע מסכל, כמשמעותו בסעיף 18 לחוק החוזים (תרופות בגין הפרת חוזה), התשל"ג-1973, שכן די לטעמנו בכך שהצדדים התייחסו למגפת הקורונה באופן הזה). הדברים עולים בקנה אחד עם ההסברים שצוינו במכתב הביטול שהעבירה חברת יעל ביום 6.4.2020. אף בתכתובת שהציגה העוררת מאותה העת – לא מצאנו עדות לשיקול אחר.

48. עדות עיקרית נוספת לנסיבות ביטול הסכם המכירה ניתן למצוא בהסכם הביטול. כאמור לעיל, כוחו הראייתי של הסכם הביטול הוא מוגבל, כיוון שעריכתו הושלמה בדיעבד, לאחר שהעוררת כבר קיבלה הודעה הדוחה את בקשתה הראשונה למענק מכוח החלטת הממשלה. מכל מקום, הסכם הביטול עצמו מתייחס למשבר הקורונה כעילה מרכזית לביטול ההסכם: "**בשל נסיבות שונות, וביניהן פרוץ משבר הקורונה והשלכתו הדרמטית על התיירות הנכנסת לישראל, התגלעו בין הצדדים חילוקי דעות ביחס להסכם המקורי ולהתחייבויותיהם ההדדיות על פי**". הסכם הביטול מדגיש אפוא את משבר הקורונה כעילה מרכזית לביטול הסכם המכירה.

49. ממצא נוסף הנוגע לעניין הוא מכתב הפיטורין. כאמור, עבודתה של העוררת הופסקה ביום 28.2.2020. לבקשת הוועדה הציגה העוררת מכתב פיטורין, שזו לשונו: "בעקבות משבר הקורונה חברתנו נמצאת בקשיים כלכליים. בהתאם לזאת אנו נאלצים להודיעך על סיום העסקתך בחברתנו החל מ-28.02.2020. אנו מאחלים לך המשך דרך צלחה". המסמך מציין במפורש כי הפיטורין נעשו בגלל משבר הקורונה, ולא מכל סיבה אחרת.

50. המסמך מתוארך ליום 28.2.2020, ואולם יוער כי קריאת מכתב הפיטורין מעוררת תהיות מסוימות בקשר לכך. ראשית, תאריך הפסקת העבודה בסוף פברואר 2020 אינו מתיישב



## מדינת ישראל

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

עם ההסברים שהוצגו בדיון, לפיהם העוררת המשיכה לטפל בקבוצות תיירים שנכנסו לארץ עד אמצע חודש מרץ. שנית, לא ברור כיצד התברר כבר בסוף חודש פברואר 2020 כי החברה מצויה בקשיים כלכליים בגלל משבר הקורונה – בתקופה שבה ההנחיות התמצו בחובת בידוד לאחר כניסה ממדינות מסוימות, והתיירות הנכנסת כלל לא הוגבלה. בנוסף, ישנו סרבול סגנוני במשפט הנוקב בתאריך מועד סיום ההעסקה - לכאורה ניתן היה לפשט ולומר 'סיום העסקתך בחברתנו מהיום'. אין בידינו אפשרות לקבוע ממצאים פוזיטיביים לגבי האותנטיות של המסמך, לכאן או לכאן. אמנם, לא מן הנמנע כי המסמך נערך בדיעבד, לאחר שהחברה נקלעה לקשיים כלכליים, והוא משקף למעשה את התובנה שהצדדים הגיעו אליה במועד מאוחר יותר. מכל מקום, גם אם המסמך נערך בדיעבד ומסיבה שאינה ברורה ננקב בתאריך שונה ממועד עריכתו בפועל, סיבת הפיטורין שנרשמה במסמך אינה משרתת את טענותיה של העוררת בעררים שלפנינו.

51. במאמר מוסגר, נעיר כי המשיבה טענה שמסמך הפסקת העבודה הומצא באיחור – ואולם טענה זו יסודה בטעות; המסמך צורף לתגובת העוררת מיום 12.8.2021, אך נסרק משום מה רק לתיק הערר שמספרו 1193-21.

52. ניתן לשער אפוא שהסכם המכירה בוטל בגלל מגפת הקורונה, ולא מסיבה אחרת. כאמור לעיל, הנחה זו מובילה למסקנה שאלמלא מגפת הקורונה, לא הייתה העוררת מפעילה את העסק כעצמאית, ולפיכך, ככל שהדברים נוגעים אליה, לא מתקיימת דרישת הקשר הסיבתי.

### חילוקי דעות בין הצדדים להסכם

53. כאמור, העוררת טענה כי ההסכם בוטל בגלל חילוקי דעות בינה ובין חברת יעל לגבי יישום ההסכם. הממצא הראייתי העיקרי שהובא לתמיכה בטענה זו הוא הודעת דואר אלקטרוני ששלחה העוררת לנציגי חברת יעל ביום 18.1.2020. עיון בהודעה אכן מלמד כי העוררת הביעה אי שביעות רצון מהתנהלותם של עובדי העוררת בטיפול בקבוצות התיירים שהיא אחראית עליהם, ועמדה על החשש מפגיעה במוניטין של העסק; כמו כן דרשה העוררת כי עובדים מסוימים לא יעבדו מולה על הטיפול בקבוצות אלו.

54. איננו מקלים ראש בממצא זה. העובדה שניתן לטענות מסוג זה ביטוי בכתב, כבר בחודש ינואר 2020, עשויה להעיד על קושי ממשי בשיתוף הפעולה בין הצדדים. יחד עם זאת,



## מדינת ישראל

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

מדובר בממצא בודד, מתקופה שקדמה בכחודשיים למועד ביטול ההסכם. אין עדות ברורה לכך שהקשיים אכן נמשכו או עדות לגבי עוצמתם ומשמעותם.

55. מכל מקום, גם אם יינתן לממצא זה משקל מירבי – השפעתו על התמונה הראייתית הכוללת היא מוגבלת. ישנן ראיות ברורות לכך שהסכם בין הצדדים בוטל בגלל הקורונה, והן עולות בקנה אחד עם השיקולים המשפטיים העולים מקריאת הסכם המכירה. האפשרות שהתקיימו נסיבות אחרות שהשפיעו על הצדדים בביטול ההסכם הוזכרה רק במרומז בהסכם הביטול. לכל היותר, ניתן לסבור שחילוקי דעות בין הצדדים עמדו ברקע וסייעו לקליטת הרעיון של ביטול ההסכם; ייתכן כי העוררת סבורה שגם אלמלא מגפת הקורונה, היה ההסכם מתבטל או מגיעה ל"פיצוץ" בשל חילוקי הדעות הללו. כך או כך, מדובר בהשערות בלבד. התמונה העובדתית המתקבלת אם כן היא כי ההסכם בוטל בגלל משבר הקורונה, ואלמלא מגפת הקורונה – לא הייתה העוררת פועלת כעצמאית, כך שאין כל בסיס לטענה כי היא זכאית למענק.

### עסק סגור – חישוב המענק

56. אף שלדידנו, הדברים האמורים לעיל מהווים טעם מספיק לדחיית העררים, נוסף התייחסות קצרה לאופן שבה ניתן היה לקבוע את גובה מענק שהעוררת זכאית לו אילו מצאנו שהיא הייתה זכאית לו.

57. עמדנו לעיל על כך שהמחוקק החרג מתן המענק עסקים שדיווחו על הכנסות בשיעור אפס וחלה ירידה ניכרת בהוצאותיהם, וזאת מן הטעם שבעסקים אלו לא היו למעשה הוצאות קבועות, או שהוצאות אלו פחתו באופן ניכר. עמדנו גם על כך שהמשיבה נוהגת, לפנים משורת הדין, לקבוע את המענק לפי ההוצאות הקבועות שהיו לעסק בפועל, וכן על כך שיש הצדקה לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל גם בתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 (הגם שבתקופה זו המענק ניתן מכוח החלטת הממשלה, שאינה כוללת את הוראת ההחרגה). יוצא אפוא שגם אם העוררת הייתה זכאית למענק, הוא היה נקבע בהתאם להוצאות הקבועות שהיו לה בפועל.

58. בדיון, הביעה המשיבה ספק בשאלה האם היו לעוררת הוצאות קבועות בפועל בתקופת הזכאות, שכן העסק לא עבר לאחירותה אלא באופן רטרואקטיבי. לאחר הדיון, התבקשה העוררת להציג אסמכתאות להוצאות שהיו לה, כולל חשבוניות והעברות בנקאיות שיעידו על ביצוע ההוצאות בפועל. לבקשת המשיבה, התבקשה העוררת להציג מסמכים נוספים, בדגש על הוצאות השיווק שהיו לפי הטענה את ההוצאה הקבועה העיקרית.

59. בתגובה מיום 7.10.2021 עמדה המשיבה על כך שלא הוצגו אסמכתאות לגבי תשלום ההוצאות הקבועות שנטען שהיו לעוררת בפועל. לגבי הוצאות השיווק, שהיו מרכיב



## מדינת ישראל

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

ההוצאה העיקרי במאזן הבוחן של העוררת לשנת 2020, הצביעה המשיבה על ליקויים בחשבוניות שהוצגו, על סך 3,000 דולר בחודש, ועמדה על כך שהסכומים שנטענו לגבי שנת 2020 גבוהים בהרבה מהסכומים שהוצגו בשנת 2019. העוררת הבהירה כי הוצאות השיווק יוחסו לגורם שמקיים עימה שיתוף פעולה, שנדרש במיוחד בתקופת הקורונה. אולם העוררת עצמה הודתה כי סכומים אלו לא שולמו בפועל, וכי סוכם שהם ישולמו רק בהמשך, לאחר שסיורי הקבוצות יצאו אל הפועל. משמעות הדברים ברורה – גם אם ישנה תשתית מסוימת של שיתוף פעולה עם גורם שיכול לשווק את פעילות העוררת, באותה העת גורם זה לא נתן לעוררת שירות בתשלום, והוסכם שההתחשבות בפועל תיערך רק אם וכאשר תחזור פעילות התיירות לסידרה. הוצאות קבועות הן הוצאות שלא ניתן להימנע מהן (ראו ערר 1031-21 אי איי סי איי אייזנברג אגר. קומפני ישראל בע"מ נ' רשות המסים) (ניתן ביום 21.6.2021)), וכיוון שהעוררת הצליחה להימנע מאותן הוצאות, בוודאי שאין מקום לראות בהן הוצאות קבועות. בה במידה, אין לראות בהוצאות המשפטיות של העוררת כהוצאות קבועות – מדובר בהוצאות חריגות, שנעשו באופן ספציפי לצורך הטיפול בהסכם הביטול, ואינן חלק מההוצאות השגרתיות של העסק.

#### הערות אחרונות וסיכום

60. חרף המסקנה שאליה הגענו, ראינו לנכון לציין כי הצטערנו לשמוע שהעוררת לא קיבלה מענקים מהמדינה. מהמסקנות לעיל, עולה בבירור כי העוררת נפגעה עקב מגפת הקורונה – ואמנם לא מדובר בפגיעה בעסק שלה כעצמאית, המזכה אותה במענק בעד השתתפות בהוצאות, אלא פגיעה במעמדה כשכירה (שכן כאמור לעיל, אלמלא מגפת הקורונה הייתה העוררת ממשיכה לעבוד כשכירה בחברת יעל). המסלול הרלוונטי לקבלת סיוע מהמדינה בנסיבות כאלו הוא באמצעות דמי אבטלה, ואולם בדיון הובהר כי העוררת לא הייתה זכאית לדמי אבטלה, מחמת היותה מעל גיל 67 (בהקשר זה, נעיר כי לא הובהר בדיון מדוע לא הייתה העוררת זכאית למענק הסתגלות לפי חוק מענק הסתגלות מיוחד לבני 67 ומעלה (הוראת שעה – נגיף הקורונה החדש), התש"ף-2020). על רקע ההבנה למצבה של העוררת, ניסינו לא אחת להביא את הצדדים לפשרה שתמנע את התוצאה שאליה הגענו, ומהטעם הזה – הטיפול בעררים ארך זמן רב מהמקובל.

61. מכל מקום, הגענו לבסוף למסקנה שיש לדחות את העררים, מכל הטעמים המפורטים לעיל. בנסיבות העניין, איננו עושים צו להוצאות.

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

ניתנה היום, ט"ז טבת תשפ"ב, 20/12/2021, בהעדר הצדדים.

1188-21, 1193-21



**מדינת ישראל**  
**ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים**

---

טניה חכמוב, רו"ח  
נציגת ציבור

---

ערן עסיס, עו"ד  
יו"ר הועדה