



## מדינת ישראל

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

ערר 1249-21

ערר 1250-21

לפני כבוד חברי הוועדה:

ערן עסיס, עו"ד - יו"ר

אילן עזרא, רו"ח - חבר

הולי פמילי טורס בע"מ, ח.פ. 515031441  
באמצעות רו"ח רן לירון

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

### החלטת הבהרה

### רקע

1. העררים שבנדון נסגרו בהחלטה מוסכמת, בתום דיון שהתקיים 30.9.2021 (להלן – **הדיון הראשון**). במסגרת ההחלטה הסופית, הסכימו הצדדים כי סכום המענקים שישולמו לעוררת יוגדל ב-150,000 ש"ח בכפוף לכך ש"העוררת תמציא אסמכתאות בדבר הוצאות שכר הטרחה המקצועי והוצאות התפעול".
2. כפי שעולה מפרוטוקול הדיון הראשון, מדובר על שני סעיפי הוצאה מרכזיים שהיו שנויים במחלוקת – הוצאות תפעול על סך 150,000 ש"ח, וכן הוצאות שכר טרחה מקצועי בסך 133,565 ש"ח. המשיבה הביעה בדיון ספקות מסוימים בשאלה אם יש לראות בהן הוצאות קבועות, ואולם לנוכח אופי העיסוק של העוררת בתחום התיירות, ונתונים נוספים שלובנו בשלב זה, הביעה המשיבה נכונות להוסיף לעוררת סכום של 150 אלף ש"ח, וסוכם כאמור על הגשת אסמכתאות לגבי אותם תשלומים.
3. ביום 3.10.2021 העבירה העוררת למשיבה מסמכים בנוגע להוצאות אלו, ומשלא ענתה המשיבה לפניית העוררת – התבקשה ועדת הערר להורות למשיבה על תשלום המענק



## מדינת ישראל

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

- המוסכם. רק ביום 4.4.2022 הודיעה המשיבה לוועדה כי האסמכתאות שצורפו אינן מספקות וכי לעמדתה אין מקום לאשר את הפרש המענק.
4. כאן המקום להעיר כי ביום 7.4.2022 החליט סגן ראש בית הדין על שינוי המותב הדן בתיק – וזאת מפאת העובדה שיו"ר ועדת הערר סיימה את עבודתה בבית הדין. התיק הועבר ליו"ר הוועדה הנוכחי, יחד עם נציג הציבור שדן בתיק בשלב הקודם.
5. לאחר שהובהרו עמדות הצדדים, נקבע הערר לדיון באמצעים טכנולוגיים. לקראת הדיון הגישה העוררת מסמכים נוספים להוכחת ההוצאות האמורות. בדיון שהתקיים ביום 16.5.2022 (להלן – **הדיון האחרון**), הובהר לצדדים כי הדיון נסוב רק על השאלה האם האסמכתאות שהוצגו מאמתות את קיומן של ההוצאות שעל בסיסן הוסכם על תוספת המענק. לאחר הדיון הציגה העוררת אסמכתאות נוספות המעידות על ביצוע התשלום כנגד הוצאות התפעול, ואולם המשיבה עמדתה על עמדתה שהאסמכתאות אינן משיביות רצון.
6. למסקנה, החלטנו לקבל את טענות העוררת באופן חלקי. להלן נעמוד על העניינים הדרושים להכרעה ועל טענות הצדדים בכל אחד מהם.

### טיב האסמכתאות הנדרשות

7. בהחלטה המוסכמת, ועדת הערר קבעה כי יוצגו אסמכתאות בנוגע להוצאות אך לא הובהר בהחלטה אילו אסמכתאות נדרשות ועל מה הן אמורות להעיד. הצדדים לא התייחסו בהרחבה לעניין זה אולם ראינו לנכון להבהיר את הדברים לצורך ההכרעה.
8. מטענות העוררת עולה כי היא סבורה שדי בהצגת אסמכתאות לכך שהיא אכן נשאה בהוצאות המדוברות, דהיינו – מסמכים שמעידים על ביצוע עסקה ומהם ניתן ללמוד כי הייתה הצדקה לרשום את ההוצאות בספרי העוררת. מנגד, המשיבה העלתה ספקות הן בשאלה אם ההוצאות הנדונות היו הוצאות קבועות, והן בשאלה האם העוררת שילמה בפועל את הסכומים הנדונים. בתום הדיון האחרון, הסכימה המשיבה כי ניתן יהיה להכיר באסמכתאות שיעידו על ביצוע התשלום בפועל, ואולם מהטענות שהועלו לאחר הדיון עולה כי המשיבה ציפתה לקבל אסמכתאות שמהם ניתן ללמוד על כך שההוצאות ששולמו בפועל הן הוצאות קבועות.
9. כפי שהבהרנו בדיון האחרון, איננו סבורים כי יש מקום לספק בשאלה האם ההוצאות הנדונות היו הוצאות קבועות או לא. שאלה זו לובנה על ידי הצדדים בדיון הראשון, וההחלטה המוסכמת שיקללה את הספקות שהיו למשיבה בהקשר זה. כפי שעולה מפרוטוקול הדיון, המשיבה לא שוכנעה מלכתחילה שהוצאות אלו היו הוצאות קבועות, ואולם כיוון שנדונו הוצאות בסכום כולל של 283,000 ש"ח ועל רקע שיקולים שהוזכרו



## מדינת ישראל

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

בדיון, היא ראתה לנכון להגדיל את המענק בסכום חלקי, שהועמד על 150,000 ש"ח. לכן לטעמנו, ההחלטה על הגדלת המענק נעשתה מתוך הנחה שסכומים אלו היוו חלק מהוצאותיה הקבועות של העוררת, והשאלה האם מדובר בהוצאות קבועות אינה עומדת עוד לדיון.

10. עם זאת, כיוון שהוצאות אלו אמורות להיות הוצאות קבועות של העוררת, אנו סבורים שניתן יהיה להכיר באסמכתאות רק ככל שהם יעידו על כך שבתקופת מגפת הקורונה העוררת אכן הייתה מחויבת להמשיך להוציא את ההוצאות הללו. כפי שהובהר בדיון האחרון, האסמכתא הפשוטה ביותר שניתן להציג לכך היא אסמכתא על ביצוע התשלום בתקופת מגפת הקורונה, אם כי מובן שניתן לשקול את משמעותם של מסמכים נוספים.

11. בה בעת, אין צורך לומר כי הדרישה המינימלית מהעוררת היא להוכיח שהרישום בספריה אכן מדויק – ושאכן מדובר בהוצאות תפעול ובהוצאות שכר טירחה. גם אם מוסכם על הכל שהוצאות תפעול והוצאות שכר טירחה הן הוצאות קבועות, עדיין מוטל על העוררת להציג אסמכתאות לכך שאלו היו הוצאותיה, ושלא מדובר בהוצאות שוטפות אחרות ששווה כהוצאות תפעול או שכר טירחה.

12. כפי שנראה להלן, שני סעיפי ההוצאה לא שולמו על ידי העוררת בתקופת הקורונה, ומכאן הצורך לבחון לעומק האם העוררת הייתה מחויבת בהוצאות אלו בתקופה הרלוונטית. לגבי הוצאות תפעול, הסתפקנו גם בשאלה האם האסמכתא שהוצגה מעידה על הוצאה שנכון לסווגה באופן הזה. להלן נתייחס בנפרד לכל אחד מסעיפי ההוצאה.

#### הוצאות שכר הטירחה המקצועי

13. בנוגע להוצאות שכר הטירחה המקצועי, התעוררו ספקות מסוימים לגבי האסמכתאות שהוצגו, ואולם לאחר שהוצגו אסמכתאות נוספות נחה דעתנו שהעוררת אכן נשאה בהוצאה זו.

14. מסקנה זו לא הייתה נקיה מספקות מלכתחילה. במסמכים הראשונים שהציגה העוררת, כל שצורף היה מכתב מיום 1.3.2020, מאת מנהל החברה עוררת לידי רואה החשבון וסים סאבא, בו מאשר מנהל העוררת כי קיים חוב על סך 108,000 ש"ח בגין לשנת 2020 (לצד חוב שצוין לשנת 2019). המשיבה העירה בצדק כי לא הוצגה חשבונית מס שהוצאה לעוררת בגין חיוב זה.

15. מסמכים אלו, שהועברו על ידי העוררת מלכתחילה – אינם מניחים את הדעת. מסמכים אלו לא כללו אלא הצהרה עצמית על עצם קיום החוב, ולא גובו באסמכתאות נוספות. אילו היו בפנינו רק מסמכים אלו, לא היינו קובעים שהעוררת הוכיחה את ביצוע ההוצאה.



## מדינת ישראל

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

16. עם זאת, לקראת הדיון העבירה העוררת שלושה מסמכים נוספים: העברה בנקאית על סך 93,600 ש"ח, שבוצעה יום 6.5.2022; חשבונית מיום 7.5.2022 על סך 80,000 ₪ (לפני מע"מ), בה מתואר החיוב במילים "על חשבון שכר טירחה 2020" (הסכום בתוספת מע"מ זהה לסכום שהועבר); וכן מכתב נוסף ממנהל העוררת, מיום 6.5.2022 המעיד על ביצוע התשלום החלקי ועל התחייבות להעביר את היתרה בהמשך.

17. מסמכים אלו מעידים אמנם על ביצוע התשלום, אך במועד מאוחר מאוד – רק לאחר שעלה הצורך להוכיח את ההוצאה בהליך שלפנינו – התשלום נעשה מספר ימים לאחר החלטת יו"ר הוועדה שבמסגרתה ניתנה לעוררת הזדמנות להציג אסמכתאות נוספות. גם הסכום ששולם אינו זהה לסכום שנרשם בספרי העוררת, ופער זה עלול לעורר שאלות.

18. יחד עם זאת, כיוון שסכום משמעותי שולם בפועל על ידי העוררת, ולנוכח העובדה שתשלום זה הוגדר על ידי רו"ח סאבא כתשלום עבור שכר הטירחה בשנת 2020 – ניתן לטעמנו להסתפק בכך בכדי להוכיח הן את קיומה של הוצאה זו והן את העובדה שהיא מתייחסת לתקופת מגפת הקורונה. חשוב להזכיר כי העוררת סבלה מפגיעה קשה ביותר בתקופת מגפת הקורונה. אך טבעי שחברה במצבה 'תגרור' חובות ותשלום את התשלום במועד מאוחר יותר. לא ראינו לנכון לקבוע שהעוררת לא מילאה את חלקה רק בשל העיתוי שבו שולמו הכספים בפועל. אין פסול בכך שהתשלום נעשה בעת קיום ההליך – ייתכן שרק לנוכח החלטות הוועדה, הבינה העוררת שיקשה עליה להוכיח את ההוצאה כל עוד היא אינה משולמת. מכל מקום לאחר ששולם החוב – אין עוד ספק לגבי עצם קיומו.

19. המשיבה טענה בדיון כי הסכום הגבוה של ההתחשבנות מעורר סימני שאלה, וזאת בהשוואה לסכומים שרו"ח סאבא קיבל מהעוררת בשנת 2019. בהקשר זה, הסבירה העוררת באופן כללי בדיון כי רו"ח סאבא העניק לה שירותים נוספים שהעוררת קיבלה מרו"ח סאבא. מכל מקום, כאמור, אופי ההוצאה אינו עומד לדיון, והשאלה היחידה שבה נדרשת הכרעתנו היא האם העוררת אכן נשאה בהוצאה זו בתקופת הקורונה. הגם שהמסמכים המעידים על כך הועברו באיחור, התשובה לשאלה זו היא חיובית.

20. אם כן, העוררת הוכיחה כי נשאה בתקופת מגפת הקורונה בהוצאה בסך 80,000 ש"ח. העוררת לא הציגה אסמכתא לתשלום יתרת הסכום, והגם שחלף המועד שבו סכום זה אמור היה להיות משולם על ידי העוררת – אסמכתא מתאימה לא הוצגה לוועדה.

### הוצאות תפעול

21. בנוגע להוצאות התפעול, התמונה היא מורכבת יותר. בשלב ראשון, הציגה העוררת חשבונית מס, מיום 9.5.2020, מאת מלון סנט גבריאל, על סך של 129,310.35 ש"ח (150,000



## מדינת ישראל

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

ש"ח כולל מע"מ); תיאור החשבונית מתייחס ל"תפעול ופרסום" (Operating and Advertising). המשיבה טענה כי לא ניתן לקבל את החשבונית כאסמכתא, וזאת מן הטעם שמדובר בעסק הפועל ברשות הפלסטינית, והחשבונית לא נערכה כדין בהתאם להוראות הרלוונטיות בחוק מע"מ – היא לא נושאת את האות P לפני המספר הסידורי ואינה עונה למאפיינים הנוספים שנקבעו בתקנות.

22. בדיון האחרון, הסבירה העוררת כי ברוב המקרים היא אינה מקזזת תשומות על פעילותה השוטפת, שכן הכנסותיה מסווגות, ברובן המכריע, כפטורות ממע"מ. מנגד, המשיבה טענה כי גם אם העוררת אינה מקזזת תשומות, קשה להתבסס על החשבונית שאינה ערוכה כדין; המשיבה העירה שהחשבונית, שניתנה לעסק ישראלי, ערוכה כחשבונית מס והתווסף אליה חיוב במע"מ. לעמדת המשיבה, ניתן היה לצפות כי עסק כזה ינפיק חשבוניות תקינות ולכן לא ניתן לסמוך על מסמך מהסוג שהוצג לוועדה.

23. בתום הדיון, הבהרנו כי אם תציג העוררת אסמכתאות על ביצוע התשלום, בוודאי לא תהיה מחלוקת על ביצוע ההוצאה (זאת, בין היתר על רקע שאלות שעלו בדיון לגבי מועד ביצוע התשלום ואופי ההתחשבות בין הצדדים).

24. לאחר הדיון הוצגו לוועדה אסמכתאות להעברה בנקאית, שמהם עולה כי החשבונית האמורה שולמה מראש, ולא במועד שבו היא ניתנה. מכרטסת הספק שצורפה, ולפי ההעברות הבנקאיות שהציגה העוררת, עולה כי העוררת שילמה למלון סנט גבריאל בחודשים ינואר ופברואר בשנת 2020 סכום כולל של 90,000 אירו (כך שהחשבונית הנדונה, אשר סווגה כהוצאת תפעול, מכסה רק חלק ממנו).

25. כיוון שסכום זה שולם לפני פרוץ מגפת הקורונה, הסתפקנו בשאלה האם הוא מעיד על הוצאות שהעוררת נשאה בהן בתקופת הקורונה. לפיכך, ביקשנו מהעוררת להבהיר מהם השירותים שהיא קיבלה ממלון סנט גבריאל, וכיצד מעידות האסמכתאות שצורפו על כך שמדובר בהוצאת תפעול, כפי שזו סווגה במאזן הבורח.

26. בתגובה, הביעה העוררת מחאה אודות עמדת המשיבה, כפי שהובעה בהודעתה האחרונה, שלדעת העוררת מהווה "חזרה מוחלטת מכל ההבנות וההסכמות שהושגו"; העוררת הדגישה כי אין מקום בעת הזו לבחון אם מדובר בהוצאות קבועות ואם לאו, וכי יש לאשר את סכום המענק כפי שהוסכם. במענה לשאלת הוועדה, הבהירה העוררת כי השירותים ממלון סנט גבריאל הם "שירותי הארחה, טיפול וליווי קבוצות תיירים מחו"ל, לרבות פרסום וקידום עסקי העוררת במדינות שונות, וככאלה המשיכו גם בתקופת הקורונה".

27. הסברים אלו של העוררת מעוררים יותר שאלות מתשובות. העוררת עוסקת בארגון סיורים בישראל, ומספקת ללקוחותיה שירותי לינה, הסעדה, תחבורה, סיורים מאורגנים והדרכות; בין לקוחותיה משרדי נסיעות בחו"ל וכן לקוחות פרטיים. בחברה מסוג זה, ניתן



## מדינת ישראל

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

לצפות שהוצאות בגין ספק שהוא בית מלון יהיו חלק מההוצאות השוטפות, בגין שירותי הלינה לתיירים. מהי המתכונת העסקית שבה בית מלון מעניק לחברת תיירות שירותי פרסום וקידום עסקי? על פניו, ההיגיון העסקי הוא הפוך – סוכנות תיירות יכולה לפרסם ולקדם את עסקיו של בית מלון, אם היא תעודד את לקוחותיה להתארח במלון – ולא להפך. מהודעתה התמציתית של העוררת לא הצלחנו להבין כיצד בית המלון מספק לה שירותים תפעוליים.

28. לכך יש להוסיף את העובדה שהתשלומים נעשו לפני פרוץ מגפת הקורונה. כאמור, באופן רגיל תשלומים של חברת תיירות לבית מלון אינן הוצאות תפעול; תשלומים אלו אכן נעשו בתקופה שבה התקיימה עבודה שוטפת, וייתכן מאוד שניתנו בתקופה זו שירותי לינה. בגוף החשבונית אומנם תוארו השירותים כשירותי "תפעול ופרסום", אך כאמור, העוררת לא הסבירה באילו שירותים מדובר.

29. נזכיר כי בשלב זה החלטתנו מצומצמת לבחינת השאלה האם הוצגו אסמכתאות להוצאות התפעול שצוינו במאזן הבוחן. אין מחלוקת על כך שהוצאות התפעול של העוררת הן הוצאות קבועות, אך לא הוצג הסבר מניח את הדעת לקשר בין האסמכתא, לבין הסיווג של ההוצאה כהוצאת תפעול.

### סופיות ההחלטה המוסכמת

30. כאמור, בהודעתה האחרונה ציינה העוררת כי היא רואה בהודעת המשיבה חזרה מהסכמות, ועל רקע זה ביקשה לחזור בה מהסכמותיה ככל שלא יתקבל מלוא המענק, ולשוב ולדון במלוא המענק בהתאם לעררים שהוגשו מלכתחילה. מנגד, המשיבה העירה כי אם הוועדה לא תשתכנע שאין לשלם את הסכום הנוסף – היא מבקשת לקיים דיון נוסף בנוכחות מנהל קרן הפיצויים או סגנו.

31. כאמור לעיל, ההחלטה הסופית בתיק ניתנה ביום 30.9.2021, והיא שיקפה את ההסכמות שאליהם הגיעו הצדדים בתום הדיון. כבר נפסק בעבר לא אחת כי החלטה מוסכמת היא בגדר "הסכם מחייב שהוראותיו נוצרו ועוצבו על ידי הצדדים" (ע"א 601/88 עזבון המנוח מיכאל רודה ז"ל נ' ורדה שרייבר, פ"ד מז(2) 441, 451). עוד נפסק כי "פסק דין שניתן בהסכמה והוסכם כי הוא יהיה סופי ויסיים את המחלוקת בין הצדדים, אין לפתחו אלא במקרים נדירים כאשר חל שינוי מהותי בנסיבות היוצר בעליל מצב של אי צדק" (רע"א 2919/01 אושורוביץ נ' ליפה, פ"ד נה(5), 592, 597; וראו גם ע"א 9344/04 אנגל נ' עידן מערכות כבלים ישראל בע"מ (ניתן ביום 10.9.2006), פסקה 7 לפסק דינה של השופטת (כתוארה אז) מ' נאור).



## מדינת ישראל

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

32. טענת העוררת כאילו המשיבה חזרה בה מן ההסכמות, אינה רלוונטית לענייננו. כיוון שההחלטה המוסכמת נעשתה סופית, המשיבה אינה יכולה לחזור בה מן ההסכמות, בה במידה שגם העוררת אינה יכולה לחזור בה מהן.

33. אמנם, ההחלטה הסופית, שהצדדים הסכימו עליה, לא הייתה ניתן ליישום באופן מיידי, אלא הייתה מותנית בתנאי מתלה של הצגת אסמכתאות. הצדדים לא פירשו באופן ברור מספיק כיצד יהיה עליהם ליישם את ההחלטה המוסכמת ואילו אסמכתאות צריכות להתקבל בשלב זה, אולם ההסכם בין הצדדים עומד בעינו. לפיכך, הפניה הנוספת של הצדדים לוועדת הערר אינה יכולה לפתוח מחדש את ההחלטה הסופית ולהביא לביטולה, וכל שנדרש מוועדת הערר בשלב זה הוא להכריע במחלוקת שבין הצדדים בשאלת פרשנות ההסכם – האם התקיים התנאי המתלה שלפיו הוסכם על הגדלת המענק.

34. כיוון שמדובר בהחלטה סופית, לא ראינו לנכון לקבל את בקשת המשיבה לקיים דיון נוסף לשמיעת טענותיה. לצדדים ניתנה הזדמנות הולמת להשמיע את טענותיהם לגבי האסמכתאות שהוצגו ולהתייחס לאסמכתאות נוספות. לא מצאנו שקיימת הצדקה לקיום דיון נוסף בסוגיה נקודתית זו.

## סיכום

35. הלכה למעשה, מצאנו כי התנאי המתלה שנקבע בהחלטה המוסכמת התקיים באופן חלקי בלבד.

36. המשיבה הסכימה להגדיל את המענק בתנאי שיוצגו אסמכתאות "להוצאות שכר הטירח" המקצועי ולהוצאות התפעול". משמעות ההסכם שהושג בין הצדדים הוא כי בגין הצגת אסמכתאות על הוצאות בסך כולל של 283,565 ש"ח, תהא העוררת זכאית להגדלה של 150,000 ש"ח במענק לו היא זכאית.

37. כאמור לעיל, נחה דעתנו כי העוררת הציגה אסמכתאות תשלום שכר טירחה בלבד, בסך של 80,000 ש"ח. במסגרת הסכמות הצדדים לא ניתנה הבהרה כיצד יש לנהוג אם וכאשר יוצגו אסמכתאות לחלק מהסכום בלבד. כיוון שמלכתחילה הוסכם על הצגת אסמכתאות בסכום גבוה מסכום המענק המוגדל, מתבקש לזכות את העוררת במענק על פי החלק היחסי של הסכום שהוצאתו הוכחה בפנינו – דהיינו, בשיעור של 28.21% מהסכום שעליו הוסכם.

38. לפיכך, בהתאם להסכמות שאליהם הגיעו הצדדים בהחלטה הסופית, אנו קובעים שהמענק שהעוררת תהיה זכאית לו יוגדל בסכום של 42,318 ש"ח. סכום זה יועבר לעוררת בתוך 30 יום ממתן החלטה זו.



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

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 45 יום.  
ניתנה היום, כ' סיוון תשפ"ב, 19/06/2022, בהעדר הצדדים.

1250-21, 1249-21

אילן עזרא, רו"ח  
נציג ציבור

ערן עסיס, עו"ד  
יו"ר הוועדה