



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1431-21

ערר 1432-21

לפני כבוד חברי הוועדה:

ערן עסיס, עו"ד - יו"ר

טניה חכמוב, רו"ח - חבר

הקשר הישראלי תיירות בע"מ, ח.פ. 515732667
באמצעות עו"ד ליאת פייג-נויבירט, עו"ד מיכאל דוד גורל

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 הפועלת בענף התיירות, בדגש על תיירות חינוכית של יהודי ארצות הברית בישראל.
2. בעל המניות בחברה העוררת, מר מיכאל קצבורג, הוא גם בעל המניות בחברה אחרת – הקשר הישראלי מ.ס. (להלן – **חברת מ.ס.**) – העוסקת, לפי הסברי העוררת, בקירוב יהדות התפוצות לישראל בדרך של הפצת תוכניות לימוד וספרים להוראת עברית. עד תום שנת 2017 הפעילות בתחום התיירות התנהלה גם היא במסגרת חברת מ.ס, ומשנת 2018 ואילך הוקמה החברה העוררת כחברה חדשה ובה רוכזה הפעילות בתחום התיירות בלבד.
3. העוררת הגישה בקשות למענקי השתתפות בהוצאות קבועות בגין תקופות הזכאות מרץ-אפריל ומאי-יוני 2020, וזאת בהתאם להחלטת הממשלה מס' 5015 (מיום 24.4.2020; להלן – **החלטת הממשלה**) ובהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **החוק** או **חוק התוכנית לסיוע כלכלי**). לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 אושר לעוררת מענק בסכום נמוך מהסכום שביקשה, בסך של 57,225 ש"ח. הבקשה לתקופת הזכאות מאי-יוני 2020 נדחתה בשל אי העברת מסמכים; הובהר כי בשיחה שהתקיימה עם מייצג העוררת נטען שלא היו לעוררת הוצאות קבועות, וההשגה נדחתה לאחר שלא הועבר למשיבה פירוט של ההוצאות הקבועות.
4. על החלטות אלו הגישה העוררת השגות. במסגרת ההשגות ציינה העוררת כי חלק ניכר מהוצאותיה שולמו בטעות על ידי חברת מ.ס. מדובר בהוצאות בגין שירותים שונים, רובם



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בתחום הפרסום והשיווק, בהם הספק הוציא חשבונית לחברת מ.ס אך חלק מהשירותים התייחסו גם לפעילות של החברה העוררת. על רקע זה, חברת מ.ס הנפיקה חשבונית לחברה בגין החלק היחסי של השירותים שנצרכו על ידה בשנת 2020 וכן ברבעון האחרון של שנת 2019 (שתי חשבוניות מחודש ינואר 2021). העוררת צירפה להשגה טבלה המפרטת את ההוצאות של חברת מ.ס שיוחסו לחברה העוררת ובגין הוצאו החשבוניות האמורות, תוך ציון אומדן החלק היחסי של העוררת בכל הוצאה בנפרד (להלן – ההוצאות המועברות).

5. השגות אלו נדחו על ידי המשיבה בהחלטה מפורטת וארוכה, שעיקריה הם כדלהלן:

(א) החברה דיווחה על הכנסות בשיעור אפס וחלה ירידה ניכרת בהוצאותיה, ולכן לפי פיסקה (8) להגדרת "עוסק" בחוק – היא אינה זכאית למענק.

(ב) במהלך שנת 2019, ובעיקר מחודש ספטמבר 2019, חלה ירידה ניכרת בהכנסות העוררת, ולכן מחזור הבסיס יכול להיקבע לפי ההכנסות בחודשים 09/2019 עד 02/2020.

(ג) המענק שהעוררת קיבלה בגין תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 גבוה מההוצאות הקבועות שהיו לה בפועל בשנת 2020 כולה, בהתאם לתחשיב המבוסס על מאזן בוחן לשנת 2020.

(ד) המשיבה הבהירה כי לא הביאה בחשבון את סעיף "השתתפות בהוצאות", שבו נכללו ההוצאות המועברות. המשיבה טענה כי מדובר בהתחשבות חד פעמית שאינה מאפיינת את פעילות החברה, והעירה כי בחנה את הדיווח המפורט ולא מצאה שנערכו התחשבויות דומות בין החברות בעבר.

(ה) בנוסף, נערכה בדיקה מדגמית של מספר ספקים שצוינו ככאלו שנתנו שירותים לעוררת. נערך בירור מול מספר ספקים, ועל בסיס שיחות עם ספקים אלו ומסמכים נוספים שהועברו למשיבה – אשר פורטו בהרחבה בהחלטה בהשגה – נמצא כי הספקים נתנו שירותים לחברת מ.ס בלבד ולא לחברה העוררת.

6. מכאן העררים שבפנינו.

7. יוער כי ביום 15.7.2021 ניתנה לעוררת הארכת מועד להגשת הערר, מפאת עומסי עבודה במשרדי ב"כ העוררת ובשים לב להסכמת המשיבה. הערר הוגש בפועל ביום 29.8.2021.

8. לשלמות התמונה, נציין כי חברת מ.ס הגישה בקשות למענקי השתתפות בהוצאות קבועות, אשר כולן אושרו במלואן. החלטות המשיבה בעניינה של חברת מ.ס אינן נדונות בערר, ונידרש לענייניה של חברת מ.ס אך ורק ככל שהם משליכים על זכאות העוררת למענק.

טענות הצדדים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

9. בכתב הערר, טענה העוררת כי לא סגרה את עסקה, ואף רשמה הכנסות בחודש אוקטובר 2020, וכן גם בחודש מרץ 2020, המהווה חלק מתקופת הזכאות הראשונה. העוררת הדגישה כי הירידה להכנסות בשיעור אפס נבעה מהתפרצות נגיף הקורונה בלבד. בה בעת, הדגישה העוררת כי לא חלה ירידה ניכרת בהוצאותיה – בשים לב להוצאות שנרשמו בשלב ראשון בשוגג על שם חברת מ.ס. עוד ציינה העוררת כי יש להביא בחשבון גם הוצאות שהוציאה לפני התפרצות נגיף הקורונה, בחודשים ינואר-פברואר 2020 וכן ברבעון האחרון של שנת 2019 – הוצאות שהיוו חלק מההיערכות לפעילות בשנת 2020 ואשר ירדו לטמיון בשל התפשטות הנגיף.
10. לגבי ההוצאות המועברות, טענה העוררת כי מדובר בספקים שעבדו בעבר לאורך שנים מול חברת מ.ס בלבד, ואף חתמו על הסכמי התקשרות ארוכי טווח מול חברת מ.ס, ולאחר הפיצול נוצר מצב שבו חלק מהשירותים לא היו משויכים לחברת מ.ס אלא לעוררת. העוררת טענה כי לא מדובר בהתחשבות חריגה שנעשתה לראשונה, וציינה כי התחשבות דומה נערכה בשנת 2018 ובשנת 2019 במסגרת פקודת יומן בכרטיסים הבין-חברתיים. העוררת שבה על טענותיה לעניין אופי ההוצאות של כל אחד מהספקים שהמשיבה ערכה ביקורת בעניינם, והפנתה למסמכים נוספים המעידים על אופי השירות שניתן לעוררת (להלן נדון בהרחבה בממצאים שהוצגו בהקשר זה).
11. בכתב התשובה, הדגישה המשיבה כי לפי הוראות החוק רואים את העוררת כאילו סגרה את עסקה, בשל היעדר הכנסות וירידה ניכרת בהוצאות. המשיבה הדגישה כי התשומות המדווחות של העוררת בחודשים השונים הן בשיעור אפס או בשיעורים זניחים, ויתר ההוצאות שנטען כי הוצאו אינן אלא הוצאות של חברת מ.ס בלבד. המשיבה הדגישה כי גם אם יתקבלו טענות העוררת לגבי הוצאותיה, חלק ניכר מהן אלו הוצאות שהוצאו לפני משבר הקורונה ולא בתקופת הזכאות.
12. לגבי הוצאותיה הקבועות של העוררת בתקופת הזכאות, טענה המשיבה כי העמסת ההוצאות המועברות לחובת העוררת נעשתה בחוסר תום לב. נטען כי לא הוצגה אסמכתא לייחוס הוצאות אלו ולשיעורן, מלבד האומדן שנערך על ידי הבעלים; נטען כי הוצאות הרבעון האחרון של שנת 2019 הוספו רק כדי לכלול בחישוב כמה שיותר הוצאות; ונטען שלא מדובר בהוצאות קבועות, שכן שיעורן משתנה בין תקופת משבר הקורונה לבין התקופה הקודמת. באופן כללי טענה המשיבה כי העוררת לא הביאה ראיות להפרכת הממצאים העובדתיים שהציגה המשיבה במסגרת ההחלטה. עוד הודגש כי העוררת לא הציגה את ההתחשבות הבין-חברתית, ונטען כי אין להשוות בין פקודות יומן קטנות לבין החשבוניות שיצאו, בהיקף של מאות אלפי שקלים.
13. לבקשת ועדת הערר, הגישה העוררת תגובה לכתב התשובה. לעניין סגירת הפעילות בעסק, הדגישה המשיבה כי פעילות הסיורים והטיולים אמנם הופסקה, אך פעילויות השיווק והפרסום וקשרי הלקוחות נמשכו; העוררת הציגה אסמכתאות המעידות על מאמצי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

השיווק שנמשכו גם לאחר פרוץ מגפת הקורונה. בצד זאת, עמדה העוררת על כך שההוראה המחריגה מהגדרת עוסק עסקים שדיווחו על הכנסות בשיעור אפס וחלה ירידה ניכרת בהוצאותיהם – אינה מצויה בהחלטת הממשלה, ולפיכך אינה חלה על תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020.

14. לצד זאת, צירפה העוררת לתגובתה מסמכים רבים אחרים אשר נועדו לסתור את טענות המשיבה לעניין אופי השירותים שבבסיס ההוצאות המועברות. העוררת עמדה על כך שיחוס הוצאות זה בא לידי ביטוי בדוחותיה הכספיים והגישה אישור מאת רואה החשבון של החברה בנוגע לייחוס ההוצאות. בשלב מאוחר יותר, לבקשת ועדת הערר, הגישה העוררת את הדו"ח הכספי המבוקר לשנת 2020, אשר כלל גם הוא את ההוצאות המועברות.

15. בנוסף, מסרה העוררת לבקשת הוועדה פירוט של ההוצאות הקבועות שיש להכיר בהן בתקופת הזכאות, בצירוף חשבוניות ואסמכתאות אחרות. הפירוט נמסר בשלושה חלקים – ההוצאות הקבועות שנעשו בפועל בתקופת הזכאות (סך של 114,163 ש"ח); ההוצאות שנעשו בחודשים ינואר-פברואר 2020 (סך של 58,914 ש"ח); וכן ההוצאות שנעשו ברבעון האחרון של שנת 2019 (בסך 97,749 ש"ח). התקופות המוקדמות הוצגו על רקע הטענה שהוצאות הפרסום משולמות מראש, זמן רב לפני ביצוע הפעילות, ולכן, לטענת העוררת, מדובר בהוצאות שירדו לטמיון שאותן יש לכלול במסגרת הוצאותיה הקבועות.

16. ביום 29.11.2021 קיימה הוועדה דיון באמצעים טכנולוגיים (להלן – **הדיון הראשון**). לקראת הדיון בערר, צירפה המשיבה טבלה ובה תחשיב שהיא ערכה לגבי הוצאותיה הקבועות של העוררת, הנגזר מתחשיב ההוצאות המועברות של העוררת, ממנו הופחתו הוצאות שלדעת המשיבה אין מקום לייחס לעוררת וכן הוצאות שלדעת המשיבה אינן הוצאות קבועות.

17. בתום הדיון, הצענו לצדדים לקיים משא ומתן על מנת לצמצם את הפערים ביניהם ולנסות להגיע לפשרה. הצדדים הגישו מספר בקשות להארכת מועד לצורך מיצוי המגעים ביניהם. משלא התקבלה הסכמה, קיימנו ביום 3.3.2022 דיון נוסף באמצעים טכנולוגיים (להלן – **הדיון השני**).

דיון והכרעה

18. לאחר שעיינו בכתבי הטענות ובמסמכים הרבים שצירפו הצדדים, ולאחר ששמענו את טענות הצדדים במסגרת הדיונים, באנו לכלל מסקנה כי דין העררים להתקבל. להלן נעמוד בהרחבה על טעמי החלטתנו.

רקע נורמטיבי – בחינת ההוצאות הקבועות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

19. 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.

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, בהחלטת הממשלה ובחוק 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 וכן סעיף 7 להחלטת הממשלה).

21. בערר 1750-21 אינקוגניטו מוסיקה (2002) בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 13.2.2022; להלן – עניין אינקוגניטו מוסיקה), 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 ההמשכיות העסקית והאצת המשק, והמנגנון לחלוקת המענק נועד להיות מנגנון פשוט ויעיל (ראו פסקאות 31-36 להחלטה). הלכה למעשה, שבנו בהחלטה זו 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)).

22. במקרה שלפנינו, המשיבה ביקשה לסטות מן הנוסחה ולקבוע את המענק לפי ההוצאות הקבועות בפועל, לנוכח הטענה שפעילות העסק הוקפאה – להלן נעמוד בהרחבה על קביעה זו, הטענה בירור עובדתי, ולאחר מכן נעמוד על שיקולים אחרים שהיו עשויים להשפיע על גובה המענק.

עסקים שנסגרו או שפעילותם הוקפאה

23. בהתאם לסעיף 7 לחוק, "עוסק" הזכאי למענק הוא כל מי ש"חייב במס כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף", ואולם ההגדרה מוסיפה "למעט כל אלה", ומפרטת רשימה של מצבים שונים שבהם עסק לא ייכלל בהגדרת עוסק ולכן לא יהיה זכאי למענק. החריג למתן המענק הרלוונטי לענייננו מצוי בפסקה (8):

"(8) עוסק שדיווח לרשות המסים בישראל על סגירת עסקו לפני תקופת הזכאות; לעניין זה, יראו גם עוסק שחלה ירידה ניכרת בהוצאות שהוציא לצורך ייצור הכנסה בעסקו בשל הפסקת פעילות העסק, ודיווח



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

על מחזור עסקאות בשיעור אפס לגבי תקופת הזכאות כמי שדיווח על

סגירת עסקו; " (ההדגשה נוספה)

24. הוראה זו כורכת יחד שני מצבים שונים – מצב שבו העסק דיווח על סגירת פעילותו לפני תקופת הזכאות, שאז בוודאי אין פעילות עסקית ואין הצדקה לתת לו מענק, יחד עם מצב שבו פעילות העסק ירדה למינימום – אפס הכנסות וירידה ניכרת בהוצאות. המחוקק קבע כי גם במקרה האחרון לא יהיה העסק זכאי למענק, ויראו אותו כאילו נסגר – הגם שהעסק לא דיווח על סגירה בפועל.

25. בערר 1459-21 **סליבא אדואר קבלן עבודות בידוד ופח 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 שערי, 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 ששרידותו של העסק לא נפגעה ואין הצדקה למתן המענק.

26. באותם מקרים שבהם פעילות העסק הוקפאה וחלה הוראת ההחרגה, נוהגת רשות המסים, לפני משורת הדין, לאשר לעסק מענק בגובה ההוצאות הקבועות שלו בפועל (ראו ערר 1442-21 **שירי צפנת בע"מ נ' רשות המסים**) (ניתן ביום 10.10.2021; להלן – **עניין שירי צפנת**); וראו גם בהודעת רשות המסים "הבהרות לעניין חישוב המענק בעד הוצאות קבועות", פסקה 3 להודעה (פורסם באתר רשות המסים, ביום 12.12.2021; להלן – **מסמך ההבהרות לעניין הוצאות קבועות**) וראו פסקאות 18-19 בהחלטה בעניין **שירי צפנת**, לעניין עסקים שמחזור הכנסותיהם אינו עולה על 1.5 מיליון ש"ח). הלכה למעשה, מקרים אלו נמנים על המקרים החריגים שבהם יש הצדקה לחישוב המענק בהתאם להוצאות הקבועות של העסק בפועל.

27. בהחלטות קודמות של הוועדה, עמדנו על הקושי הכרוך בפרשנות הביטוי "ירידה ניכרת" בהוצאות. בעניין **אדואר סליבא** נקבע כך:

"...המחוקק לא נתן מענה לשאלה מהו שיעור הירידה ה"ניכרת"; אכן, קשה להתוות את הגבול בין הוצאות נמוכות באופן ניכר, בשיעור שייחשב "נסבל" מבחינת יכולת השרידות של העסק, לבין הוצאות גבוהות יותר שבהן מתן המענק הוא מוצדק." (פסקה 26 להחלטה)

28. לכך יש להוסיף את העובדה שהמחוקק לא הגדיר מהן ה"הוצאות" שירידה ניכרת בהן מקימה את הסייג למענק. כפי שהדגשנו בערר 1684-21 **יוניטד טרוול אדוונצ'רס בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 2.12.2021; להלן – **עניין יוניטד טרוול**), הוצאות אלו אינן



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

נבחנות לפי דיווחי התשומות למע"מ בלבד, וניתן יהיה להיווכח שמתקיימות הוצאות בעסק בהינתן אסמכתאות מתאימות (ראו פסקה 16 להחלטה).

29. יש להעיר כי ההוראה המחריגה עסקים שפעילותם הוקפאה מצויה בהוראות החוק, ואינה מצויה בהחלטת הממשלה, מכוחה ניתן המענק לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020. לפיכך, במענקים הניתנים לתקופה זו, אין מקום להחיל את הוראות החוק לעניין זה. אמנם ניתן לסבור כי בנסיבות כאלו, שבהם חלים על העסק תנאי הוראת ההחרגה גם בתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, ניתן לומר שהדבר עשוי להצדיק סטיה מן הנוסחה ולחישוב של המענק לפי ההוצאות הקבועות של העסק בפועל (וראו ערר 1607-21 רפול גבאלי נ' רשות המסים (ניתן ביום 2.11.2021), פסקה 28 להחלטה)

תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020

30. בענייננו, העוררת דיווחה על הכנסות בשיעור אפס בתקופת הזכאות מאי-יוני 2020, ועלתה השאלה האם חלה ירידה ניכרת בהוצאותיה – בכך נעסוק בהרחבה להלן.

31. לעומת זאת, בתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 היו לעוררת הכנסות, שאמנם התקבלו בחודש מרץ בלבד. בהחלטה בהשגה לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, החילה המשיבה על העוררת את הוראות החוק לעניין עסקים שדיווחו על הכנסות בשיעור אפס וחלה ירידה ניכרת בהוצאותיהם. החלטה זו מוטעית מיסודה – הן מן הטעם שהוראת החוק אינה רלוונטית לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, והן מן הטעם שהעוררת לא דיווחה על הכנסות בשיעור אפס בתקופת הזכאות.

32. בתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 לא הייתה כל הצדקה מלכתחילה לבחון את ההוצאות הקבועות של העוררת. העוררת אמנם פעלה בתחום התיירות, ואין חולק כי ההכנסות בתחום זה נפסקו לחלוטין במהלך חודש מרץ. עם זאת, התנאי לתחולת ההוראה בדבר החרגה מהמענק במקרה של הקפאת פעילות הוא דיווח אפס בתקופת הזכאות – ותנאי זה לא מתקיים. גם אילו הייתה תקופת זכאות זו נבחנת לפי הוראות החוק, ולא לפי החלטת הממשלה, כיוון שהיו בתקופה זו הכנסות, לא היה מקום לקבוע כי המענק יחושב לפי ההוצאות הקבועות.

33. השאלה העיקרית בהקשר זה נוגעת לתקופת הזכאות מאי-יוני 2020, בה העוררת דיווחה על הכנסות בשיעור אפס. בה במידה, העוררת לא דיווחה למע"מ על הוצאות, והשאלה היא האם חלה ירידה ניכרת בהוצאותיה, ומה דינן של ההוצאות המועברות.

הענקת שירותים לעוררת ולחברת מ.ס



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

34. על מנת להבין את הסיטואציה הנדונה, נבקש לבאר את היחס שבין פעילות העוררת לבין פעילות חברת מ.ס. שתי החברות חולקות מכנה משותף רחב – החברות פעלו יחד בעבר והופרדו רק בשנים האחרונות ושתייהן ממשיכות לפעול תחת אותה הנהלה. גם תחום הפעילות של שתי החברות משיק זה לזה – האחת עוסקת בחינוך ובהוראה בחו"ל בתחום היהדות, והאחרת עוסקת בתיירות של יהודים מחו"ל לישראל, בדגש על תיירות חינוכית. התמונה שנפרסה לפנינו היא כי הפעילות של שתי החברות היא פעילות חינוכית בעיקרה, גם אם הדגשים בכל אחת מהחברות הם שונים.
35. גם קהל היעד של שתי החברות דומה בעיקרו. בתי ספר ומוסדות חינוך יהודיים ברחבי העולם עשויים להיות קהל יעד הן למוצרי החינוך של העוררת, והן לפרויקטי התיירות החינוכיים שהיא משווקת. ניתן לשער כי העובדה שחברת מ.ס היא חברה ישראלית, בעלת אוריינטציה ציונית, משפיעה על הצביון של הפעילות החינוכית שלה. על רקע זה, נוצרת זיקה טבעית בין הפעילות החינוכית, בתחום לימודי היהדות, לבין הפעילות התיירותית וארגון נסיעות לישראל.
36. נקודת מוצא זו חשובה לענייננו – זוהי התשתית העסקית לטענת העוררת לפיה הוצאות שונות, כגון הוצאות פרסום ושיווק או הוצאות בגין העסקת יועצים, נעשית על ידי שתי החברות במשותף. בהקשרים אלו, פועלות שתי החברות יחד תחת ההנהלה המשותפת, על מנת לקדם את פעילות שתי החברות באפיקים השונים.
37. הדוגמה הבולטת לכך היא בתחומי הפרסום והשיווק. מהדיון בערר עלה כי העוררת אינה נוקטת מאמצי שיווק נפרדים עבור הפעילות החינוכית והפעילות בתחום התיירות, אלא מקדמת את הקשרים שלה עם מוסדות חינוכיים ועם גורמים בעלי השפעה שיכולים לקדם את פעילותה. רק בשלב מאוחר יותר, עשוי הקשר העסקי לבוא לידי ביטוי בהתקשרויות ספציפיות ובהכנסות בתחום התיירות או בתחום החינוכי-פדגוגי, לפי העניין.
38. חלק מטענות המשיבה נסובו על מידע שהיא קיבלה לגבי פרויקט חינוכי בשם WCJE, דהיינו – World Center of Jewish Education. נציין כי בעיון שערכנו באתר WCJE ניתן למצוא מספר רב של התייחסויות להיבטים חינוכיים – הקטלוג המוצג בחזית האתר כולל התייחסות למרכז פדגוגי, תוכניות חינוכיות ללימוד עברית ויהדות, תוכניות הכשרה למורים וכדומה. עם זאת, עמוד "אודות WCJE" מלווה בתמונה גדולה עם הכיתוב "Find your Connection to Israel". כמו כן, ניתן למצוא אזור המתייחס לתיירות חינוכית ולמחנה ספציפי. על פניו, המיזם כולל תכנים חינוכיים, וגם שמו של המיזם מעיד על שיוך לתחום החינוכי, ואולם בפועל, מדובר על אתר אינטרנט שכולל גם את פעילות העוררת בתחום התיירות. העוררת הדגישה כי קהל היעד של המותג WCJE הוא אמנם גורמי חינוך ובתי ספר בחו"ל, אך מטרת העוררת היא להביא את תלמידי המוסדות לישראל, כך שהוא מהווה פלטפורמה לקידום עסקי התיירות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

39. דוגמה נוספת לכך היא בהעסקתו של מר מייקל וייגר – יועץ בעל שם עולמי בתחום החינוך היהודי, המכהן כיום כמנכ"ל ארגון הגג של יהודי בריטניה. המשיבה הצביעה על החשבוניות שהעביר מר וייגר, בהם הוגדרה הפעילות העסקית כ"ייעוץ חינוכי", ומכאן ביקשה לקבוע כי השירותים שהעניק מר וייגר אינם נוגעים לתחום התיירות. אלא שגם בהקשר זה, נפלה המשיבה לכדי טעות דומה. מנהל העוררת הדגיש בדיון כי אחת האסטרטגיות העסקיות שלו היא שילוב של גורמים בעלי השפעה כיועצים, וכן ציין כי העסקתו של מר וייגר נועדה "לפתוח דלתות בעולם". כפי שעולה מהמסמכים שצורפו, הייעוץ שהעניק מר וייגר לא נסוב על פדגוגיה ועל תכנים חינוכיים ספציפיים, אלא על אסטרטגיה עסקית ואינטראקציות שנועדו להרחיב את קהל היעד של העוררת ושל חברת מ.ס גם יחד.

40. הפריזמה הצרה שדרכה בחנה המשיבה את פעילותה של העוררת, תוך הבחנה מלאכותית בין "חינוך" ובין "תיירות", אינה תואמת אפוא את היחס המורכב ששורר בפועל בין שתי החברות.

עצם קיומן של הוצאות מועברות

41. בשלב ההשגה, דחתה המשיבה כליל את טענות העוררת לגבי ההוצאות המועברות, וקבעה כי אין להביא בחישוב ההוצאות הקבועות את הסעיף הרלוונטי שכותרתו "השתתפות בהוצאות". נראה כי המשיבה סברה באותה העת כי העברת ההוצאות בין חברת מ.ס לבין העוררת הייתה אקט מלאכותי; המשיבה הדגישה בהחלטה בהשגה את העובדה ש"מעולם לא הייתה התחשבות בין חברתית", ודחתה כליל את הטענות לעצם קיומן של התחשבויות בין החברות – תוך שהיא מבססת את טענותיה על בדיקה מדגמית ושיחות עם ספקים, ושוללת כליל את גירסתה של העוררת.

42. בהמשך בירור הערר, עלה כי בניגוד לטענת המשיבה – התחשבות כזו אכן התקיימה גם בעבר. כאמור לעיל, העוררת הציגה את פקודות היומן הבין-חברתיות שנערכו בשנת 2018 ובשנת 2019 לצורך העברת אותן הוצאות, ואכן כבר בשנים אלו קוזזו סכומים של כ-653 אלף ש"ח וכ-567 אלף ש"ח (מתוכם החלק של ההוצאות שמסווג כהנהלה וכלליות עמד על כ-203 אלף ש"ח ו-277 אלף ש"ח). ההתחשבות הנדונה כאן, אשר נערכה בינואר 2021, לא הייתה אפוא חריגה או חד פעמית. ייתכן אמנם כי לראשונה החברה לא הסתפקה בפקודת יומן והנפיקה חשבונית, ואולם מבחינה חשבונאית התוצאה היא דומה.

43. בנסיבות אלה, בוודאי שאין מקום לחשש שההתחשבות נערכה רק לצורך הזכאות למענק. אשר על כן, לקראת הדיון הראשון, מיקדה המשיבה את טענותיה בהיקף ההוצאות המועברות ולא טענה כי אין להכיר בהן כלל. הלכה למעשה, גם המשיבה אינה חולקת על



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עצם קיומן של ההוצאות המועברות, וטענותיה מופנות כלפי היקף ההוצאות המועברות וביחס לאומדנים שנערכו על ידי העוררת.

44. אם כן, השאלה העומדת להכרעתנו איננה שאלה מהותית – האם ניתן להכיר בהתחשבות שבין החברות – אלא שאלה של מידה בלבד, בנוגע לאומדנים ולהיקף ההוצאות המועברות שיש ליחס לעוררת.

ההוצאות המועברות לפי הדוחות הכספיים המבוקרים

45. ראשית, חשוב להזכיר ההוצאות המועברות נרשמו בספריה של העוררת, והן הובאו לידי ביטוי במסגרת דוחות כספיים מבוקרים. אין מדובר במסמך שנערך לצורך הזכאות למענק בלבד או בהצהרה קלת ערך אחרת – מדובר בדו"ח כספי שעבר ביקורת על ידי רואה חשבון מוסמך, הנושא באחריות לתקינות הביקורת.

46. ככלל, דוח כספי מבוקר מהווה אמת מידה מהימנה ביותר באשר להוצאות ולהכנסות של העסק. דוחות כספיים מבוקרים נתונים אמנם לביקורת של המשיבה, במסגרת הליכי שומת מס – אולם הליך לקביעת הזכאות למענק הוצאות קבועות אינו הליך ביקורת. המשיבה עצמה אף מסתמכת על דוחות כספיים לא אחת בבואה לברר את גובה ההוצאות של העסק (וראו **מסמך הבהרות לעניין הוצאות קבועות**, שערכה המשיבה). במסגרת ההחלטה על זכאות למענקי הוצאות קבועות לפי החלטת הממשלה והחוק, אנו סבורים שיש מקום לצאת מנקודת הנחה שדו"ח כספי מבוקר של מבקש המענק הוא בבחינת מקור מידע מהימן לצורך קביעת הכנסותיו והוצאותיו של העסק.

47. אמנם, בהקשרים שונים, עשויה חברה להזדקק לאומדנים במסגרת עריכת דוחותיה הכספיים, ומוכן כי אין כל פסול בכך. בחוות הדעת לדו"ח הכספי המבוקר של החברה העוררת לשנת 2020, ציין רואה החשבון המבקר בחוות דעתו, כמקובל, כי הביקורת כוללת בחינה של האומדנים המשמעותיים שנערכו על ידי הנהלת החברה. חזקה אפוא על רואה החשבון המבקר שערך בדיקה מדגמית או בדיקה אחרת לגבי האומדן שערך מנהל העוררת בקשר להיקף ההוצאות המועברות. במקרים שבהם לפקיד שומה יש הסתייגות ספציפית מהדו"ח הכספי, ניתן לצפות שייערכו הליכים להוצאת שומת מס לפי מיטב השפיטה או הליכי ביקורת אחרים, וכל עוד אלו לא נערכו – אך מתבקש כי נסמוך את ידינו על דוחותיה הכספיים של העוררת.

48. אנו ערים לכך שבעת קבלת ההחלטות בהשגותיה של העוררת, לא נערך עדיין דו"ח כספי מבוקר, והמשיבה ביססה את החלטתה על מאזן בוחן שהועבר לה. ניתן להבין את הזהירות שבה נקטה המשיבה בשלב הראשוני, שבו טרם נערך דו"ח כספי מבוקר, ואולם בעת הזו, אנו יכולים לסמוך את ידינו על מסקנות הדו"ח המבוקר, שבו הוטמעו ההוצאות המועברות כהוצאות ששייכות לעוררת.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

49. מכל מקום, נוכח הספקות שהעלתה המשיבה בעניין זה, ראינו לנכון להידרש לגופם של דברים.

אומדן ההוצאות המועברות

50. עוד בטרם נבחן את המסמכים והראיות שהציגו הצדדים, ניתן לקבל אינדיקציה כללית מהיקפי הפעילות של החברות ומדוחותיהן הכספיים.

51. בטבלה שערכה העוררת, הוגדר שיעור ייחוס ההוצאות בנפרד עבור כל אחד מסוגי ההוצאה בכל אחת מהתקופות. ברוב סוגי ההוצאה, חולק הסכום כך ששליש יוחס לחברת מ.ס ושני שלישי יוחסו לחברה העוררת (33%/66%); במקרים אחדים חולק הסכום בשווה בין שתי החברות (50%/50%), ובמקרים אחדים נקבע יחס חלוקה גבוה יותר לטובת החברה העוררת (30%/70%, 20%/80%, או 100%). בשורה התחתונה, יחס החלוקה בין החברות נע בין כ-60% לכ-70% בין התקופות השונות בטבלאות השונות שהוצגו לוועדה.

52. העוררת הסבירה בדיון הראשון כי ההכנסה העיקרית של מר קצבורג נובעת מעסקי התיירות, וכי הפעילות בתחום הספרים היא פעילות קטנה יותר (ראו עמ' 9 לפרוטוקול הדיון הראשון). הסבר זה מתיישב עם דיווחיהן הכספיים של החברות – לפי הדוחות השנתיים לשנים 2018-2019, הכנסות העוררת גבוהות יותר מפי 2.5 מהכנסות חברת מ.ס. מצאנו כי האומדנים שערכה העוררת לגבי חלוקת ההוצאות בין החברות מתיישרים עם הנתונים הכספיים הכלליים שלה החברות: היחס בין ההוצאות ששויכו לעוררת הולם את היחס בין החברות מבחינת היקפי הפעילות שלהן.

53. מרבית ההוצאות שהועברו מחברת מ.ס לחברה העוררת הן הוצאות שיווק. גם בחינה ספציפית של הוצאות השיווק ומוביל לתוצאה דומה – עיון בביאורים לדוחות הכספיים לשנת 2019, מלמד כי הוצאות השיווק של העוררת היו גבוהות מאלה של חברת מ.ס, בשיעור של למעלה מפי 2. רוב הוצאות השיווק מיוחסות לחברה שבה היקף הפעילות הוא גדול יותר.

54. אם כן, האומדנים שבהם נקטה העוררת בחישוב גובה ההוצאות המועברות מתיישרים עם היחס בין שתי החברות מבחינת היקפי הפעילות הכספיים שלהן.

הוצאות השיווק של העוררת בתקופת הקורונה

55. לקראת הדיון השני ביקשה המשיבה להעביר מסמך המפרט את עמדתה לגבי כל אחת מההוצאות. במסמך זה, הודתה המשיבה כי הייתה הצדקה לסווג הוצאות שונות של חברת מ.ס כהוצאות של העוררת, בסך כולל של כ-30 אלף ש"ח בתקופת הזכאות – ובכלל



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

זה ההוצאות השוטפות האמורות לעיל, וכן חלק קטן מההוצאות שציינה המשיבה כהוצאות פרסום ושיווק. עיקר המחלוקת בין הצדדים נסובה על הוצאות בגין נותני שירותים, בדגש על תחום הפרסום והשיווק.

56. למען הסדר הטוב, נציין כי המשיבה הביעה תהיה גם לגבי סעיפי הוצאה אחרים, בטענה שהקשר בינם לבין תחום התיירות לא הובהר עד תום, אולם מדובר בהתקשרויות בסכומים לא גבוהים ולא ראינו לנכון להתעכב עליהן.

57. להלן נעמוד על הממצאים שהוצגו לגבי הספקים המרכזיים שעליהם נסובה המחלוקת, אולם קודם לכן, נבקש לעמוד על כשל במתודה שבה נקטה המשיבה לבחינת טיב השירותים שנתנו הספקים השונים.

הטיה בממצאי המשיבה

58. כפי שצינו לעיל, לאחר שעלה אצל נציגי המשיבה חשש לגבי מהימנות הדיווח על ההוצאות המועברות, היא ערכה שיחות עם מספר ספקים שהעוררת ציינה בטבלה. ספקים אלו, שהוציאו חשבונית עבור חברת מ.ס בלבד, התבקשו על ידי נציגי המשיבה להבהיר האם אכן נתנו שירותים רק לחברת מ.ס או גם לחברה העוררת.

59. ככלל, פניה של המשיבה לצדדים שלישיים יכולה לשפוך אור בשאלות עובדתיות שיש להן השלכה על הזכאות למענק. מטבע הדברים, חלק ניכר מהמידע בנוגע לפעילות העסק שמגיש בקשה למענק אינו מצוי בידי המשיבה, ומקום שמתעורר ספק של ממש באשר להתקיימות תנאי הזכאות, מובן כי המשיבה תבקש לבחון את ההחלטה תוך התבססות על מקורות מידע נוספים. נעיר כי במקרים כאלו, כללי המינהל התקין מחייבים שקיפות מלאה באשר לצעדים שננקטו על ידי המשיבה. במקרה שבו שהמשיבה עורכת שיחות עם צדדים שלישיים, מתבקש כי ינוהל תיעוד ומעקב מסודר לגבי מועד קיום השיחות, וייערך מזכר מפורט ככל הניתן לגבי חילופי הדברים כהווייתם.

60. גם במקרה הנדון, ניתן להבין את רצונה של המשיבה להצליב מידע ולתקף את האומדנים שהוצגו לה על ידי העוררת, נוכח הנסיבות. עם זאת, האמצעי שננקט לבחינה שערכה המשיבה לוקה בחסר, שכן בנסיבות המיוחדות שנוצרו במקרה זה – הספקים עשויים להציג תמונה מוטת. כאשר נציג מטעם רשות המסים פונה לספק מסוים ומבקש ממנו הבהרות לגבי חשבוניות שהוא הוציא לחברה מסוימת, הנטיה הטבעית של הספק היא להתגונן ולהבהיר שכל השירותים אכן ניתנו לחברה שאליה הוצאה החשבונית. גם אם הספק נותן שירותים לשתי חברות אחיות, אך טבעי כי הוא יחשוש שהוצאת חשבונית לחברה אחת בלבד תיחשב לא תקינה, ויציג מצג עובדתי שעולה בקנה אחד עם הפרטים הפורמליים שצוינו בחשבונית.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

61. יודגש: איננו סבורים כי הוצאת החשבונית לחברת מ.ס היא פעולה פסולה מבחינת הספק. דפוס הפעולה המתואר עשוי להיות לגיטימי – אך טבעי שחברות אחיות יחלקו שירותי ניהול ביניהן, ויערכו התחשבות פנימית על שירותי הניהול שהן קיבלו. לדפוס כזה יש היגיון עסקי ועל פניו זהו דפוס מקובל ורווח (וראו ע"א 761/77 **אבנעל חברה להפצה בע"מ נ' פש"מ"ג**, פ"ד לב(2) 494), אך בנסיבות כאלה, הפניית שאלות מצד המשיבה, האמונה על אכיפת דיני המס, אל הספקים, עלולה לעורר הטיה.
62. כפי שנראה להלן, המידע שקיבלה המשיבה מן הספקים אינו עולה בקנה אחד עם מסמכים נוספים שהציגה העוררת, ולפיכך, גם אם הוא אושש את החששות שהעלתה המשיבה – ייתכן שהוא לא שיקף את המציאות כהווייתה. להלן נתייחס בנפרד לספקים השונים שהמשיבה פנתה אליהם.

א. איתן כספי

63. איתן כספי הוא יועץ אסטרטגי אשר לפי הטענה העניק לעוררת שירותים בתחום השיווק והמיתוג. לפי הטבלה שערכה העוררת, 50% מההוצאות הייעוץ של איתן כספי היו עבור תחום התיירות שבו עוסקת העוררת.
64. לטענת המשיבה, הפעילות התייחסה לנושאים חינוכיים, כגון ספריה פדגוגית, שיווק ספרים וקטלוגים לחו"ל. כיוון שכך, מצאה המשיבה שהשירות של איתן כספי, רובו ככולו, אינו בתחום התיירות ולכן אינו קשור לפעילות העוררת.
65. לכתב התשובה, צירפה המשיבה את תכתובת הדואר האלקטרוני שנערכה עם מר כספי. בתמצית, עמד מר כספי על תפקידו כיועץ שיווקי אסטרטגי, וציין כי רוב השירות ניתן בנושאי חינוך ואולם היו גם דיונים על שימור לקוחות בתחום התיירות. לשאלה בנושא אופי השירות השיב כי עיקר הפעילות התייחסה לנושאים חינוכיים ואולם היו גם דיונים בנושאי תיירות. מר כספי ציין "הכל תחת הקשר הישראלי מ.ס ולא ידוע לי על הפרדה כלשהי בפעילות".
66. כמו כן, באותה תכתובת מסר מר כספי הבהרות לגבי מושגים שצוינו בפרטי החיובים שלו בכרטסת ההוצאות של חברת מ.ס – פרויקט מדברים, WCJE (שאותו הזכרנו לעיל), והדרכה מקצועית; מר כספי הסביר לגבי כל אחד מהם, באופן כזה או אחר, כי מדובר בפרויקטים חינוכיים הקשורים למכירת ספרים.
67. בכתב התגובה, הסבירה העוררת כי WCJE הוא מותג הכולל גם את פעילותה של העוררת בתחום התיירות. העוררת הדגישה בדיון כי גם פעילות התיירות שהיא מקיימת היא תיירות חינוכית, וכי האתר משמש אותה לצורך קידום ושיווק הפעילות התיירותית שלה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בה בעת, ציינה העוררת כי גם בדברים שמסר מר כספי למשיבה, הובהר כי ישנה פעילות בתחום התיירות.

68. לצד זאת, צורפו לכתב התגובה תכתובות דואר אלקטרוני רבות שנערכו עם מר איתן כספי בתחום התיירות. במסגרת החלטה זו לא ניתן לעמוד עליהן במלואן, ואולם די אם נציין כי מר כספי היה מעורב בהכנת התוכניות והתכנים השיווקיים למחנות הקיץ שהעוררת נערכה אליהן (יחד עם שאר חברי צוות של העוררת ויועצים נוספים), ובמידה רבה היה אחראי לפעילויות שיווקיות נוספות מטעם העוררת. כך, ניתן למצוא תכתובות שבהן מעורב מר כספי בעריכת תוכנית שיווקית למחנה קיץ שתכננה העוררת לערוך בשנת 2020 (מחנה שלווה), וכן בתחום התיירות VIP, בשיווק תיירות נוצרית, טיולי בר מצווה, ועוד. יוער כי חלק מהתכתובות הללו לא הוצגו לוועדה כנספחים ספציפיים לעניין פעילותו של מר כספי, אלא על מנת לבסס טענות אחרות של העוררת (לעניין קיומה של היערכות מוקדמת וקיומן של הוצאות שירדו לטמיון), ולטעמנו, המעורבות של איתן כספי בפעולות אלו בולטת אגב אורחא, כחלק מצוות החברה העוררת.

69. נציין כי בתקופה הרלוונטית לחלק מהתכתובות הללו, פרטי החיוב של איתן כספי בחשבוניות שהוצאו לחברת מ.ס תוארו כ"הדרכה מקצועית שיווק ומכירות לצוות החברה". ניתן להתרשם בבירור אפוא כי בניגוד למה שמסר מר כספי למשיבה, מר כספי נתן הדרכה מקצועית מקיפה ומשמעותית בנושא שיווק ומכירות בתחום התיירות, ולא דווקא בתחום החינוכי. אין בידינו אפשרות להשיג את מלוא המידע בדבר הפעילות של מר כספי בתקופות הרלוונטיות, ואולם ניכר כי המידע שנמסר למשיבה היה מוטא וחד צדדי, מטעמים שעמדנו עליהם לעיל.

70. הרושם הכללי שעולה מהממצאים הראייתיים מתיישב עם טענות העוררת, לפיה למר כספי מעורבות עמוקה בפעולות השיווק של החברה העוררת, חרף ההסברים שהוא עצמו מסר למשיבה.

ב. תמר בלק

71. תמר בלק היא מעצבת גרפית המעניקה שירותים גם בתחום הדיגיטל ובגרפיקה לדפוס. לפי הטבלה שערכה העוררת, מתוך כלל ההוצאות שביצעה חברת מ.ס לגב' בלק בתקופה הרלוונטית, יש לייחס 66% לחברה העוררת.

72. בהחלטה בהשגה ציינה המשיבה כי גב' בלק הוציאה את כל החשבוניות לחברת מ.ס (למעט חשבונית אחת שניתנה לחברה העוררת בתחילת שנת 2018), וכן עמדה על כך שלא חל שינוי באופי עבודתה מול חברת מ.ס; הובהר כי חברת מ.ס משלמת לגב' בלק ריטיינר חודשי עבור עיצוב גרפי, וכי כל החשבוניות הן בגין שירותי גרפיקה. כמו כן, הפנתה המשיבה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לחשבונית מחודש יוני 2020, שעסקה בפרויקט 'מדברים' – שהוא פרויקט בתחום החינוכי ולא בתחום התיירות.

73. לכתב התשובה צירפה המשיבה את תרשומת השיחה שנערכה עם גב' בלק. מהתרשומת עולה כי גב' בלק ציינה כי היא מבצעת שירותי גרפיקה בשלושה אתרי אינטרנט – "תיירות / חינוך יהודי בתפוצות / אתר של ספרים", וכן הפקה של פוסטרים לקראת כנסים. גב' בלק הדגישה כי אתרי האינטרנט המשיכו לפעול בתקופת הקורונה והיא קיבלה תשלומים כרגיל. המשיבה הדגישה כי רק אתר אחד שגב' בלק הייתה אחראית עליו היה קשור לתחום התיירות, וזאת לצד שני אתרים ופרויקט מדברים הקשורים לתחום החינוך. לפיכך, סברה המשיבה כי מתוך התשלומים לגב' בלק, ניתן להכיר ב-25% בלבד ככאלו ששייכים לתחום התיירות (וזאת "לפנים משורת הדין").

74. מנגד, העוררת הציגה את הסכם ההתקשרות שנערך עם גב' בלק, ובו צוין כי היא נותנת שירותים "עבור מחלקת שיווק הספרים ועבור מחלקת התיירות של הלקוח". כמו כן, הציגה העוררת הצהרה מאת גב' בלק, בה היא מתארת את עיסוקה מול העוררת והיא מציינת את השירותים שהיא העניקה הן בתחום החינוך והן בתחום התיירות.

75. לטעמנו, הממצאים שעליהם הצביעה המשיבה אינם מעידים על כך שהאומדן שערכה העוררת לגבי ההכנסות מתמר בלק אינו מדויק. גב' בלק העניקה לשתי החברות שירותי ריטיינר, ואך טבעי ומתבקש להניח כי שירותים אלו התחלקו בהתאם להיקף הפעילות של החברות השונות. כפי שהובהר בהרחבה לעיל, גם פעילות התיירות של העוררת היא פעילות חינוכית, והיא חולקת מכנה משותף רחב עם חברת מ.ס מבחינת קהל היעד והשפה החינוכית. התשתיות השיווקיות עליהן נשענת העוררת משותפות לאלו של חברת מ.ס, ואין מקום לומר שאתרי האינטרנט השונים שעליהם עבדה גב' בלק משרתים דווקא את פעילותה של חברת מ.ס.

76. המשיבה הפנתה לחשבונית מחודש יוני 2020, שבה ציינה גב' בלק בתיאור העבודה "גרפיקה קטלוג מדברים ועוד", ואולם מכלל הן אתה שומע לאו – בכל יתר התקופות, ציינה גב' בלק בחשבונית תיאור כללי "שירותי גרפיקה". מדובר ממילא בריטיינר, והפרויקטים השונים שאותם גב' בלק מבצעת בפועל ממילא משתנים מחודש לחודש, כך שלא ניתן ללמוד מאזכור חד פעמי של פרויקט ספציפי, על כך שגב' בלק אינה מעניקה שירותים בתחום התיירות.

ג. ספקים נוספים

77. בהחלטה בהשגה התייחסה המשיבה לספקים נוספים שאיתם יצרה קשר – משרד רו"ח וקנין אלימלך וחברת כורמיזא. מן החומר שהונח בפנינו לא ידוע לנו על כך שספקים אלו העניקו לעוררת שירותים בתקופת הזכאות, וככל הנראה עניינם הוזכר רק אגב שירותים שהם העניקו בסוף שנת 2019 ובתחילת שנת 2020 – הוצאות שאותן ביקשה העוררת לייחס



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לעצמה כהוצאות קבועות (ועל כך נעמוד בקצרה בהמשך). מכל מקום, ראינו לנכון להתייחס בקצרה גם אליהם.

78. משרד רו"ח וקנין אלימלך מסר למשיבה באופן כללי כי החשבוניות שהוצאו לחברת מ.ס. הן רק בגין שירות שניתן לחברת מ.ס., וכי במידה והוא היה מעניק שירותים לחברה העוררת, אזי היה מנפיק חשבונית לחברה זו (וכן הצביע על כך שקיימת חשבונית אחת לחברה העוררת).

79. תשובתו הסכמטית של משרד רואי החשבון מהווה דוגמה מובהקת להטיה שאותה הזכרנו לעיל. די אם נציין את העובדה שהדוחות הכספיים המבוקרים של שתי החברות נערכו בידי משרד רואי החשבון וקנין אלימלך, בכדי להעמיד את הדברים במקום הנכון. הרושם שקיבלנו הוא כי משרד רואי החשבון ביקש להרחיק את עצמו מההתחשבות הבין חברתית, ואולם בפועל, נראה כי משרד רואי החשבון העניק שירותים לשתי החברות (הגם שהדברים לא עלו בדיון ולא התבררו באופן ישיר).

80. לגבי חברת כורמיזא, הציגה המשיבה הצעת מחיר שהעבירה לחברת הקשר הישראלי, ממנה עולה כי מטרת ההתקשרות הינה מכירת תוכניות לימוד לבתי ספר בארצות הברית – דהיינו, בתחום עיסוקיה של חברת מ.ס בלבד. מנגד, העוררת הציגה מסמך חתום על ידי חברת כורמיזא בו היא מתארת את הקשר שלה עם העוררת, שהחל לפי הטענה בשנת 2018, ובה צוין כי העוררת קיבלה מכורמיזא יעוץ בתחומים של כתיבת תוכן, בהכנת האתר MyIsraelConnection העוסק בתחום התיירות, וכן תוכן בתחום התיירות החינוכית ששולב באתר JewishEducation.

81. המסמכים השונים אינם מתיישבים זה עם זה. לא ברור האם חברת כורמיזא העניקה לעוררת ולחברת מ.ס שירותים בתחום של כתיבת תוכן או שעסקה בשיווק דיגיטלי. העוררת לא הפריכה את הממצאים שהציגה המשיבה, ורק הציגה מנגד הצהרה נוספת בדבר הקשר העסקי בתחום התיירות (הצהרה ללא תאריך, שנערכה ככל הנראה בדיעבד ולבקשת העוררת). מכל מקום, כיוון שממילא לא מדובר בהוצאה משמעותית, והיא לא נעשתה בתקופת הזכאות, לא ראינו צורך להכריע בכך.

שירותים שניתנו בתקופת הזכאות

82. בדיון השני טענה המשיבה כי ייתכן שאומדני היחס בין החברות רלוונטיים בימי שיגרה, אך הם אינם מדויקים ואינם נכונים לימי משבר הקורונה, שבהם הפעילות בתחום התיירות הופסקה. המשיבה הדגישה כי הפעילות בתחום החינוכי נמשכה גם בעת מגפת הקורונה, כך שלפי קו הטיעון הזה, ייתכן והשירותים שניתנו על ידי הספקים הרלוונטיים, בתחום הפרסום והשיווק ובכלל, היו מיועדים כולם, או כמעט כולם, לחברת מ.ס.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

83. לטעמנו, ההנחה העומדת ביסוד טענה זו אינה מדויקת. כפי שהעירה העוררת בדיון, בזמן אמת לא ניתן היה לדעת כמה זמן יימשכו המגבלות, וההנחה שפעילות התיירות נפסקה לחלוטין היא בבחינת חכמה שבדיעבד. לאחר הדיון השני, ביקשנו מהעוררת למסור מסמכים נוספים המעידים על כך שגם בתקופת הזכאות, שבה חל משבר הקורונה, היא קיבלה שירותים מהספקים שעניינים היה שנוי במחלוקת.

84. העוררת הציגה מסמכים רבים המעידים על כך שהספקים שעליהם דובר בהרחבה לעיל – איתן כספי, תמר בלק, ומייקל וייגר – פעלו מטעם החברה גם לאחר פרוץ משבר הקורונה. כך למשל, הובהר כי איתן כספי עסק בתכנון פגישות שיווק עם 200 מנהלי בתי ספר, בסיוע בשימור לקוחות ובניסוח פניות, וכן בקידום מותג הפעילות WCJE ופעילויות שוטפות נוספות. לגבי תמר בלק, נטען שהיא פעלה ביצירת פלטפורמה לשיווק באמצעות וובינרים בנושא מדינת ישראל ובתכנון סיורים וירטואליים, התאמת פעילות לקשרים מרחוק, וכן שיווק דיגיטלי, ותחזוקה ועדכון של המותג WCJE. לגבי מייקל וייגר הובהר כי עסק בקידום פגישות עם עשרות מנהלי בתי ספר באנגליה לקידום טיולים מאורגנים בישראל, וכן עסק בפרויקט ONWORD, המפעיל תוכניות להבאת צעירים ארצה לצורך התמחויות מקצועיות, וכן בחיבור עם תוכניות אחרות שיש בהן כדי להנגיש את פעילות העוררת לגופים חינוכיים נוספים.

85. המשיבה לא חלקה על התמונה העובדתית שהציגה העוררת, ואולם הדגישה את העובדה שהפעילות שהעוררת מתייחסת אליה היא פעילות מהתחום החינוכי – פעילות שלטענת המשיבה מצויה בליבת העיסוק של חברת מ.ס. המשיבה חזרה על טענותיה לעניין מותג WCJE, וכן ציינה באופן דומה כי פרויקטים נוספים שהוזכרו בתכתובות ובתגובות העוררת הם פרויקטים חינוכיים שאינם קשורים לתחום התיירות.

86. גם בהקשר זה, אין לנו אלא לחזור על המסקנות שעליהן עמדנו לעיל – פעילותה של העוררת היא פעילות של תיירות חינוכית, ולכן אין אפשרות לחלק בין פעילותה לבין פעילות מ.ס. תוך שימוש בפריזמה הצרה של הכותרת "חינוך" להבדיל מ"תיירות". מוסדות חינוכיים הם קהל היעד של העוררת לצורך קידום פעילותה התיירותית, וכל הקשרים ופעולות השיווק שנוצרו בהקשר זה משרתים אותה במידה לא פחותה מכפי שהם משרתים את חברת מ.ס. האבסורד בטענותיה של המשיבה גדול במיוחד שעה שהיא נאלצת לטעון כי פרויקט ONWORD, שבמסגרתו מובאים ארצה צעירים לצורך התמחות מקצועית, אינו קשור לתחום התיירות – הגם שמדובר בביקור של יהודים מחו"ל בישראל.

87. אם כן, גם התהיות שהעלתה המשיבה לגבי השתלשלות העניינים בתקופת הזכאות – אינם מבוססים עובדתית. מצאנו כי העוררת הניחה תשתית ראייתית מספקת לביסוס האומדנים שלפיהם ערכה את ההתחשבות בין החברות וקבעה את שיעור ההוצאות המועברות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

88. בשולי הדברים, נעיר כי ניתן היה להגיע למסקנה דומה גם על סמך עיון בדוחות הכספיים של העוררת ושל חברת מ.ס. כאמור, העוררת הציגה לגבי כל תקופה טבלה הכוללת פירוט של ההוצאות המשותפות, כאשר בתקופת הזכאות הסך הכולל של ההוצאות המשותפות לשתי החברות (שלא נרשמו על שם העוררת) עמד על כ-164 אלף ₪, ומתוך סכום זה, כ-80 אלף ש"ח הן הוצאות בגין פרסום שיווק. בדוחותיהן הכספיים של חברת מ.ס. ושל העוררת לשנת 2019, הוצאות השיווק עולות לכדי 3-4% מההוצאות בלבד. אילו היינו מייחסים את כל ההוצאות המשותפות לחברת מ.ס., התוצאה הייתה כי הוצאות השיווק שלה בתקופה זו הן בשיעור של 17% מהיקף ההכנסות הממוצע שלה בתקופת פעילות רגילה (קרי, בהשוואה לממוצע ההכנסות שלה בשנת 2019). היקפי הוצאות השיווק והפרסום עשויים להשתנות אמנם מתקופה לתקופה, אולם הפער בסדרי הגודל הוא משמעותי. נתונים אלו מעידים גם הם כי יש לייחס את ההוצאות המשותפות לשתי החברות, בהתאם לסדרי הגודל של כל אחת מהן.

בחינת ההוצאות של העוררת

89. כאמור לעיל, המשיבה החליטה לחשב המענק לפי ההוצאות הקבועות של העוררת בפועל, וזאת מכיוון שהיא סברה שחלה עליה הסיפא לפיסקה (8) להגדרת עוסק בסעיף 7 לחוק, בשל דיווח על הכנסות בשיעור אפס וירידה ניכרת בהוצאות. העוררת טענה כי לא חלה ירידה ניכרת בהוצאותיה, כאשר המחלוקת לעניין זה נסובה על השאלה האם ניתן להביא בחשבון את ההוצאות המועברות.

90. כיוון שהגענו למסקנה כי ההוצאות המועברות יוחסו לעוררת כדין, יש צורך לבחון האם חלה ירידה ניכרת בהוצאות העוררת. בהתאם לנתונים שהציגה העוררת, המקובלים עלינו, היו לה ב-4 חודשי תקופת הזכאות הוצאות בסך כולל של 114,163 ש"ח. סכום זה אמנם נמוך מהוצאותיה הרגילות – ההוצאות של העוררת לתקופה של 4 חודשים, על פי תחשיב ממוצע לפי נתוני הדו"ח הכספי לשנת 2019, עומד על כ-574,437 ש"ח. אין חולק כי חלה ירידה בהוצאות העוררת, אך השאלה היא האם מדובר בירידה ניכרת, והאם די בכך בכדי לקבוע שהעוררת מוחרגת ממתן המענק, וזכאית רק לפנים משורת הדין למענק בגובה הוצאותיה הקבועות.

91. כפי שצוין לעיל, קיים קושי להכריע בשאלה איזו ירידה תיחשב "ירידה ניכרת" לעניין החוק, ויש לבחון את נתוני העסק בהתאם לתכלית הוראת ההחרגה. ההוראה חלה על עסק שהקפיא את פעילותו, ומכאן ואילך מדווח על הכנסות בשיעור אפס אך הוא הגיע לאיזון וגם אינו נושא בהוצאות קבועות (או כמעט שאינו נושא בהן) ואינו נדרש לסיוע. המקרה שלפנינו שונה באופן מובהק – מדובר בעסק שנשא בהוצאות משמעותיות, ולא היו לו הכנסות שישפו אותו עליהן. כפי שעולה מהדו"ח הכספי לשנת 2020, העוררת נכנסה להפסדים בעקבות הקורונה. לא ניתן לומר שהיא הגיעה לאיזון שמצדיק להחריג אותה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מהוראות החוק ולחשב את המענק לפי ההוצאות הקבועות רק בבחינת לפני משורת הדין. בנסיבות אלו, אין מקום לומר שהירידה בהוצאות היא ירידה ניכרת – חלה ירידה בהוצאות, אך העסק לא הגיע לאיזון וההוצאות שנותרו בעסק העמידו אותו בפני קשיים.

92. לכך יש להוסיף את ההוצאות הקודמות של העוררת, שהחלו לפני פרוץ מגפת הקורונה, אשר נועדו לפרויקטים שירדו לטמיון עקב מגפת הקורונה. בדיון השני ציינה המשיבה כי בהתאם למדיניות חדשה הנוהגת אצלה, בעסקי תיירות שנסגרו ופעילותם נעצרה והמענק מחושב לפי ההוצאות הקבועות בפועל, יש להביא בחשבון גם הוצאות מעין אלו – שנעשו לפני משבר הקורונה, לצורך פעילות עסקית עתידית בתקופת הקורונה, וירדו לטמיון בשל משבר הקורונה. גם לטעמנו, הוצאות אלו צריכות להיחשב הוצאות קבועות, כיוון שהעסק לא יכול היה להימנע מהן (וניתן להסתפק בשאלה אם יש הצדקה לצמצם את ההכרה בהוצאות אלו לעסקי תיירות דווקא).

93. כאמור, העוררת הציגה את ההוצאות שהיו לה ברבעון האחרון של שנת 2019 ובתחילת שנת 2020 – הוצאות נוספות שנרשמו על שם חברת מ.ס והועברו לעוררת. העוררת טענה כי כל ההוצאות אלו, בסך כולל של כ-156 אלף ש"ח, הן הוצאות שירדו לטמיון שצריכות להיות חלק מחישוב הוצאותיה הקבועות. השאלה מה היה הגובה המדויק של ההוצאות הקבועות של העוררת, יחד עם ההוצאות שירדו לטמיון, לא התבררה עד תום על ידינו, לנוכח המסקנה שאלה הגענו. מכל מקום, עצם קיומן של הוצאות נוספות שירדו לטמיון, שאינן שנויות במחלוקת, מחזק את המסקנה כי העוררת לא הגיעה לאיזון, וכי אין לראות את הירידה בהוצאותיה כירידה ניכרת, המצדיקה את החרגתה מן המענק.

94. לפיכך, נחה דעתנו כי הוראת ההחרגה אינה חלה על העוררת, וכי יש לחשב את מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות בהתאם לנוסחה ולא בהתאם להוצאות הקבועות שהיו לה בפועל.

95. הדברים אמורים בעיקר לגבי תקופת הזכאות מאי-יוני 2020, שכן כפי שהבהרנו לעיל, לגבי תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 ממילא לא היה מקום לערוך בחינה של ההוצאות הקבועות. מכל מקום, בחינת הנתונים התייחסה לשתי התקופות ביחד, וגם אם היה מקום מטעם כזה או אחר, להחיל את ההוראה הקבועה בחוק על תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, המסקנה נכונה גם כל תקופות הזכאות שנבחנו על ידינו.

קשר סיבתי – ירידת מחזורים קודמת

96. כאמור, בהחלטה בהשגה, קבעה המשיבה כי קיימת ירידה חדה בהכנסות העוררת, החל מחודש ספטמבר 2019 – ירידה שהחלה לפני התפשטות נגיף הקורונה ואינה קשורה אליו. מטעם זה, לשיטת המשיבה, לא ניתן להתייחס למחזור תקופת הבסיס, שמשקף את ההכנסות שהיו לעוררת קודם לירידה, אלא יש לערוך חישוב חלופי של מחזור הבסיס, לפי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ממוצע ההכנסות שלה בין החודשים 02/2020-09/2019. המשיבה אף ציינה כי בשנת 2019 הפסיקה העוררת לעבוד עם שני לקוחות מרכזיים – חברת צוראל וקרן קובי מנדל.

97. בכתב הערר, טענה העוררת כי נאלצה להפסיק את פעילותה מול שני לקוחות אלו על רקע קריסתו הכלכלית של אחד מהם ומצבו הכלכלי הרעוע של השני. מנגד, הדגישה העוררת כי תכננה להקים שני מחנות קיץ אחרים – מחנה שלווה ומחנה השומר הצעיר – שהיו אמורים אף להגדיל את הכנסותיה. העוררת הדגישה כי מצבת העובדים עלתה בשנת 2020 משני עובדים לארבעה – עובדה המעידה על הצפי להגדלת הפעילות. העוררת הדגישה כי לא חלה ירידה בהשוואה בין שנת 2018 לשנת 2019, כפי שנטען בשלב הבקשה, והביאה לראיה את העליה בהיקף הלקוחות שעזרום התקשרה בשנים אלו. עוד טענה העוררת כי חישוב תקופת הבסיס לפי חודשי החורף בלבד מהווה עיוות ואינו משקף את פעילותה, שכן בתקופה זו עסקי התיירות הנכנסת קטנים בצורה משמעותית.

98. בכתב התשובה, הדגישה המשיבה כי חלה ירידת מחזורים מאמצע שנת 2019, כך שלא ניתן להשוות בין שנת 2018 לשנת 2019 בכללותה. המשיבה עמדה על כך שהציפיה של העוררת להגדלת ההכנסות ממחנות קיץ אחרים היא תיאורטית בלבד, כאשר נוכח הירידה שאירעה לפני הקורונה ברור כי הכנסות שהיו בעבר לא יחזרו. המשיבה הודתה שקיים קושי לחשב את תקופת הבסיס לפי ההכנסות שהיו לעוררת בעונת החורף בלבד, אך ציינה כי בשלב הגשת תקופת הבסיס החלופית חושבה לפי העונה המתאימה, בהפחתה של 64%, בהתאם למגמת ירידה קודמת שחלה בין שנת 2018 לשנת 2019.

99. בתגובה לכתב התשובה, חזרה העוררת על טענתה לעניין ההכנסות שהיו צפויות לה, והציגה טבלה המסכמת את פעילותה החזויה לשנת 2020, כולל אומדן הכנסות. העוררת צירפה אסמכתאות רבות להוכחת הפעילויות האמורות ולהוכחת אומדן ההכנסות מפעילויות אלו.

100. כפי שהובהר בהחלטות קודמות של ועדת הערר, אחד התנאים למתן המענק הוא כי **"ירידת מחזור העסקאות בתקופת המענק נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף covid-19"**, כלומר – המענק יינתן רק אם קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה (ראו סעיף 8(3) לחוק; סעיף 1(ג) להחלטת הממשלה). במקרים שבהם רשות המסים מצביעה על ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של קשר סיבתי, נטל ההוכחה מוטל על העוסק, ועליו להבהיר את הקשר בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה (ראו עמ"נ 21-06-27710 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, לוי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המסים בישראל (ניתן ביום 3.1.2022; להלן – **עניין ב.ג. בטחון**), פסקה 53 להחלטה). הדוגמה המובהקת לכך היא כאשר חלה מתגלה שירידת המחזורים החלה עוד לפני התפשטות נגיף הקורונה או שחל שינוי בפעילותו של העסק, ובמקרים כאלו יש הצדקה לערוך חישוב חלופי של מחזור תקופת הבסיס כפי שערכה המשיבה (ראו **עניין ב.ג. בטחון**).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

פיסקה 53 להחלטה; וראו לדוגמה ערר 1101-21 זידאן מוחמד נ' רשות המסים (ניתן ביום 5.5.2021), ערר 1133-21 מאסטר בן בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 19.5.2021), ערר 1088-21 ש. שג רפאלו (ניהול מותג) נ' רשות המסים (ניתן ביום 3.6.2021), ערר 1887-21 וולו מדיה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 11.11.2021).

101. לצד זאת, עמדנו בעבר על כך שגם במקרים אלו, יכול העוסק להרים את הנטל ולהוכיח כי ירידת המחזורים אינה מהווה אינדיקציה נכונה, וכי היו צפויות להיות לו בפועל הכנסות גבוהות יותר (ראו ערר 1059-21 א.ש.ת עבודות קבלנות הניה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 12.8.2022), פיסקאות 31-25 להחלטה; ערר 1185-21 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 22.8.2022), פיסקאות 53-50 להחלטה).

102. בענייננו, אין מנוס מהמסקנה שחלה ירידת מחזורים וחל שינוי במצבה העסקי של העוררת. אמנם, הירידה בחודשי החורף היא צפויה במידה מסוימת, כפי שהסכימה גם המשיבה, ואולם שיעור הירידה הוא חריג, והירידה היא עמוקה בהרבה לעומת זו שחוותה העוררת בשנת 2018. גם העוררת מודה שחל שינוי בכך שההתקשרות עם שני לקוחות מרכזיים הופסקה. ניכר אם כן שהעוררת חוותה שינוי בשנת 2019.

103. השאלה העיקרית הנדרשת להכרעתנו היא איזו משמעות יש לייחס לצפי ההכנסות העתידיות שאותו הציגה העוררת. טענת המשיבה כי ההכנסות העתידיות הן תיאורטיות בלבד – אינה מקובלת עלינו.

104. לצורך בחינת השאלה האם קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין נגיף הקורונה, עלינו לבחון, עד כמה שהדבר ניתן, מה היה מצבו של העסק מבקש המענק אילולי התפשטות נגיף הקורונה. מדובר בשאלה שהיא ביסודה תיאורטית והיפותטית. אכן, המנגנון שנקבע שיש לעשות בו שימוש בדרך כלל על מנת לברר מה היה אלמלא הקורונה הוא ההשוואה לנתונים הקונקרטיים השנה הקודמת. אולם במקרה שבו נתוני השנה הקודמת אינם משקפים את פעילות השנה הבאה, אין פירוש הדבר שהעסק אינו זכאי למענק, אלא שהנטל להוכחת הקשר הסיבתי – מוטל עליו, ושעליו להציג היפותזה משכנעת אחרת. על העסק לפגוע את הספק שהעלתה המשיבה לגבי הקשר הסיבתי, ולהוכיח שאלמלא הקורונה היו צפויות להיות לו הכנסות.

105. במקרה שלפנינו, מצאנו כי העוררת הרימה את הנטל הנדרש בכדי להוכיח שהיו צפויות להיות לה הכנסות משמעותיות בשנת 2020 – הכנסות שלא יצאו אל הפועל רק בשל התפשטות נגיף הקורונה. לצד טבלה המפרטת את צפי ההכנסות בכל חודש, צירפה העוררת מסמכים רבים המעידים על התקשרויות קונקרטיות שסוכם על כך שיבוצעו מחודש מרץ 2020 ואילך – קבוצות של תיירים שהזמינו מראש טיול בישראל. לגבי הקבוצות השונות הציגה העוררת מסמכים מפורטים, כולל מסמכים המעידים על הזמנת מקומות לינה ואירוח, ותוכניות מפורטות לזמן הזהות. התחזית שהציגה העוררת הייתה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מגובה במסמכים רבים, והמשיבה לא הציגה ממצאים או ראיות המפריכים אותה. לפיכך, התחשב שהציגה העוררת – מקובל עלינו במלואו.

106. לפי התחשיב שערכה העוררת, בחודשים מרץ-אפריל 2020 היא הייתה צפויה להכניס 106,473 דולר, שאותם ניתן לשערך, על פי ממוצע שער החליפין של הדולר בתקופה זו, לסך של 382,344 ש"ח. לנוכח הראיות שהוצגו, אנו קובעים כי סכום זה משקף כהלכה את אובדן ההכנסות המוכח של העוררת. מחזור הבסיס החלופי, שהיה צפוי להיות לה בשנת 2020, יהווה אפוא צירוף של סכום זה יחד עם ההכנסות שהיו לה בפועל בחודש מרץ 2020 – בסך כולל של 572,644. סכום זה נמוך מההכנסות שהיו לעוררת בתקופת הבסיס, ולכן ניתן לומר כי העוררת הרימה את נטל הראיה באופן חלקי בלבד.

107. לגבי תקופת הזכאות מאי-יוני 2020 – סך ההכנסות החזויות של העוררת לפי התחשיב שערכה הוא 400,468 דולר, שאותם ניתן לשערך כאמור לסך של 1,395,611 ש"ח. סכום זה גבוה מסך ההכנסות שהיו לעוררת בתקופת הבסיס, וכיוון שכך, ניתן לומר כי העוררת הרימה את הנטל המוטל עליה במלואו. מובן כי במקרה כזה המענק לא יחושב לפי צפי ההכנסות שהוכח; העוררת הוכיחה שכל הירידה בהכנסות בין תקופת הבסיס לבין תקופת הזכאות נבעה ממשבר הקורונה, ולפיכך, בתקופת הזכאות מאי-יוני 2020 המענק יחושב לפי הנוסחה שנקבעה בחוק.

סיכום

108. מכל הטעמים לעיל, אנו קובעים כי דין הערר להתקבל, באופן הבא: בתקופת מרץ-אפריל 2020, העוררת תהיה זכאית למענק שיחושב לפי מחזור הבסיס השווה ל-572,644 ש"ח, כאשר יתר הפרמטרים לחישוב המענק יהיו כפי שצוינו על ידי העוררת בעת הגשת הבקשה. בתקופת הזכאות מאי-יוני 2020 תהא העוררת זכאית למלוא המענק המבוקש על ידה.

109. שקלנו אם לפסוק הוצאות לחובת המשיבה, לנוכח כבדת הדרך שנאלצה העוררת לעבור כדי להוכיח את זכאותה למענק. הליך הערר היה מטריד באורכו, לאחר שהמשיבה ניהלה הליך חריג מבחינה חקירתית-ראייתית, הליך שלבסוף לא הועיל לבירור זכאותה של העוררת למענק. עם זאת, נתנו דעתנו לכך שהעברת ההוצאות בין החברות עשויה הייתה להצדיק מלכתחילה עריכת בדיקה מדגמית, במידה כזו או אחרת. בנוסף, נציין כי המשיבה הביעה נכונות לסיים את העררים בפשרה, גם אם לא היה בכך כדי לתת מענה למלוא זכאותה של העוררת. בנסיבות העניין, החלטנו שלא לעשות צו להוצאות.

110. המשיבה תחשב את סכומי המענקים שהעוררת זכאית להם ותעביר לה אותם בתוך 30 ימים ממועד מתן החלטה זו.

ניתנה היום, ו' ניסן תשפ"ב, 07/04/2022, בהעדר הצדדים.



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

1432-21, 1431-21

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Tania Chomov', written over a horizontal blue line.

טניה חכמוב, רו"ח
נציגת ציבור

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Eran Eshel', written over a horizontal blue line.

ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה