



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 22-2427

לפני כבוד חברי הוועדה:
ערן עסיס, עו"ד - יו"ר
צבי פרלמוטר, רו"ח - חבר

ניוגיא בע"מ, ח.פ. 515770170
באמצעות עו"ד אורלי גיא

העוררת:

נגד

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 שהוקמה בשנת 2018, והיא מייצרת את מכשיר ה"אלור" – מברשת אלחוטית להחלקת שיער. החברה העוררת היא חברה אחות של חברת דפני מוצרי שיער בע"מ (להלן – **חברת דפני**); מרבית בעלי המניות בעוררת הם בעלי מניות בחברת דפני. המכשיר של העוררת מבוסס על טכנולוגיה של מוצר המברשת המוכר בשם "דפני", עם מאפיין ייחודי של פעולה אלחוטית.

2. בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **החוק**) הגישה העוררת בקשות למענקי הוצאות קבועות בתקופות הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020 ונובמבר-דצמבר 2020. בקשות העוררת למענק נדחו, ולאחר מכן הגישה העוררת השגה כנגד ההחלטה בנוגע לתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020.

3. השגת העוררת נדחתה. בהחלטה בהשגה ציינה המשיבה את הנימוקים הבאים:

נדחה בשל ירידות טבעיות ומחזורי אפס בינואר-פברואר. בהשגה כתבו כי מדובר בחברה חדשה שנפתחה במחצית 2018 והירידה ב-2019 לעונת (צ"ל – לעומת) 2018 נובעת מכך שיש הרבה סחורה אצל הלקוחות/מפיצים בחול ולכן הזמינו פחות ב-2019, וב-2020 בשל הסגרים לא יכלו לנסוע לחו"ל להפיץ את הסחורה וכן החלו למכור מעט בשוק הישראלי. מבדיקה, עד היום אין הכנסות מחו"ל כלל, ונראה כי יש הפסקת פעילות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לבעלי המניות יש חברה נוספת שנפתחה לפני מספר שנים בשם דפני מוצרי שיער בע"מ, ח.פ. 515226199. חברה זו גם כן עוסקת מכירה (צ"ל – במכירה) ושיווק של מברשות מחליקות שער, בדיוק כמו בחברה זו. בחברת דפני, חיבור ההכנסות בין שתי החברות יוצר עלייה במחזוריים משמעותית בין 2019 ל-2020 ולשנת 2021. גם בלקוחות בארץ וגם בחו"ל. במקביל לירידה בחברה זו, עלייה בחברת דפני.

4. מכאן הערר שבפנינו.

5. נציין כי בדיון שהתקיים בערר, העוררת העירה שהיא סברה שההשגה נסובה על שתי תקופות הזכאות שבהן נדחתה הבקשה למענק, ו"הופתעה" מהקביעה שהערר נסוב על תקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020 בלבד. הובהר לעוררת בדיון כי ההשגה נסובה על בקשה ספציפית, וכי ברישא של ההחלטה בהשגה צוין מספר הבקשה וצוינה תקופת הזכאות הנדונה. מבחינה פורמלית, עניין לנו אפוא בהחלטה הנסובה על תקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020 בלבד. עם זאת, להלן נעמוד על כך שלנתוני ההכנסות בחודשים נובמבר-דצמבר עשויה להיות השלכה על ענייננו.

טענות הצדדים

6. בכתב הערר, טענה העוררת באופן תמציתי כי מדובר במוצר המיועד להימכר במטוסים, בספינות ובנסיעות, וכי הפסקת הטיסות הטילה על החברה מכת מוות. העוררת העירה כי ההשקעה בפיתוח המוצר נעשתה בחברה זו, על ידי חלק מבעלי המניות בחברת דפני בלבד, ולכן אין לאחד בין נתוני ההכנסות של החברות השונות.

7. בהחלטה שהתקבלה עם הגשת כתב הערר, התבקשה העוררת להרחיב את טענותיה, למסור נתונים נוספים, ולהסביר בין היתר מדוע הירידה בהכנסות החלה כבר בחודשים ינואר-פברואר 2020 ומדוע לא חלה התאוששות בשלב מאוחר יותר. גם בשלב זה הסתפקה העוררת בהסבר תמציתי בלבד – היא העירה כי עמדתה הוסברה בשלב ההשגה, וצירפה את ההשגה כפי שהוגשה. בהשגה נכללו טענות נוספות: נטען כי בתקופת הקורונה נמנעה מן העוררת האפשרות לבקר בחו"ל ולשווק את המוצר ללקוחות נוספים; וכן הוסברו השינויים והתנודתיות בהכנסות – הובהר כי ההכנסות נרשמות בהתאם למועד הביצוע של עסקאות ספציפיות, ולא באופן רציף, וכן הוסבר כי ההכנסות בשנת 2018 היו גבוהות יותר משנת 2019, כיוון שהעסקאות הראשונות בשנת 2018 נועדו לרכישת מלאי, והכנסות שנת 2019 נותנות מענה סביר לצרכי המלאי בתקופה שלאחר מכן.

8. בכתב התשובה עמדה המשיבה על כך שהעוררת לא הציגה וראיות לתמיכה בטענותיה, בנוגע להשפעת מגפת הקורונה על הכנסותיה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

9. לגבי הקשר בין החברות, העירה המשיבה כי בעלי המניות בעוררת מחזיקים ביותר מ-97% ממניותיה של חברת דפני, וכי שתי החברות עוסקות באותו תחום. המשיבה הפנתה את תשומת הלב לכך שאפילו התגובה שהוגשה על ידי העוררת לוועדה, ביום 4.9.2022 נחתמה בחותמת של חברת דפני. המשיבה הביעה תמיהה על הטענה שסוכני המכירות לא יכלו לבצע עסקאות בחו"ל, שעה שהמכירות של דפני באותן תקופות עלו ואף חל גידול בהכנסות.
10. העוררת הגישה תגובה לכתב התשובה – תגובה מפורטת יותר מיתר מסמכי הערר, אשר נערכה לאחר שהעוררת החליטה להסתייע בייצוג חיצוני. בתגובה זו, טענה העוררת כי הנטל להוכחת היעדר קשר סיבתי מוטל על המשיבה ולא עליה. לצד זאת, העוררת הדגישה את ההבדלים בינה ובין חברת דפני, ובפרט את העובדה שהעוררת עוסקת בייצור מוצר שונה, אלחוטי (תיאור המוצר ונסח המדגם שנרשם עליו צורפו לתגובה). העוררת הסבירה כי מבין שתי החברות נפגעה דווקא העוררת, שהמוצר שלה מיוחד לשימוש בנסיעות ובדרכים, ולכן העוררת לא הצליחה לשווק את המוצר. לטענת העוררת, העובדה שהעוררת לא הצליחה למכור את המוצר בחו"ל, נבעה ממגפת הקורונה בלבד.
11. העוררת הסבירה כי בשנים 2018-2019, הכנסותיה העיקריות היו מלקוח אוסטרלי, אשר רכש מלאי גדול בחודש אוקטובר 2018. לטענת העוררת, מלאי זה אמור היה להספיק ללקוח עד אמצע שנת 2020, ובשלב זה היו צפויות הכנסות החברה לזנק.
12. עוד טענה העוררת כי הקורונה החלה באוסטרליה כבר בינואר 2020, ובסין – שבה בוצע הייצור – עוד בשנת 2019, כך שהפגיעה בפעילותה החלה כבר בתקופה זו.
13. העוררת ביקשה לדחות את הטענה שיש לאחד את מחזורי ההכנסות שלה ושל דפני – הן מן הטעם שאיחוד כזה נוגד את כללי החשבונאות המקובלים, והן לנוכח ההבדלים בין החברות. לטענת העוררת, לא הייתה למשיבה סמכות לעיין בנתונים אלו ולקשור בינם ובין הנתונים שלה לעניין הזכאות למענק. העוררת הסבירה כי מערכת היחסים בין החברות מעוגנת בהסכם למתן שירותי ניהול, שבמסגרתו מקבלת העוררת מתברת דפני בין היתר שירותי הנהלת חשבונות.
14. בדיון שהתקיים באמצעים טכנולוגיים ביום 28.11.2022, עמדנו על הקשיים הראייתיים שעומדים בפני העוררת. בין היתר, עלתה השאלה מדוע הכנסותיה בשנים 2021 ו-2022 לא חזרו לרמה הגבוהה שאפיינה אותה בשנים 2018-2019. בדיון ציינו כי הטענות לעניין המפיץ האוסטרלי נטענו בעלמא, ולא הוצגו נתוני המכירות שלו ושל יתר הלקוחות, לביסוס הטענה שהכנסות נפסקו באופן פתאומי בגלל מגפת הקורונה.
15. עובדה נוספת שהובהרה בדיון, והיא רלוונטית לצורך ההכרעה, נוגעת למערכת היחסים בין החברה העוררת ובין חברת דפני ולאופן הדיווח על הכנסות – העוררת הסבירה כי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

חלק מהכנסותיה, ולמעשה רוב הכנסותיה בישראל המדווחות כחייבות במע"מ, הן פועל יוצא של פעולות שיווק שמבצעת עבורה חברת דפני, במסגרת הפצה ללקוחות פרטיים. הכנסות אלו הועברו לעוררת בחודש דצמבר בכל שנה.

16. לאחר הדיון, משהובהר כי לא הושגה הסכמה בין הצדדים, העירה העוררת מספר הערות והמשיבה הגיבה להן בקצרה. בין היתר, טענה העוררת כי חלפו 15 חודשים ממועד הגשת ההשגה ועד לקבלת החלטה, כך שההחלטה בהשגה התקבלה באיחור; המשיבה העירה מנגד כי טענה זו הועלתה באיחור וכי פסיקות מאוחרות של בתי המשפט המחוזיים מלמדים על כך שהאיחור כשלעצמו אינו מצדיק את קבלת הערר.

17. לבקשת העוררת, ניתנה הזדמנות נוספת להציג מסמכים התומכים בטענותיה לעניין הקשר הסיבתי בין ירידת המחזורים ובין מגפת הקורונה. בשלב זה הגישה העוררת תצהיר מאת בעל תפקיד האחראי על ניהול הפעילות בחברה העוררת ובחברת דפני. בתצהיר הוסבר כי לקוחות מסוימים שרכשו את מוצרי העוררת לפני מגפת הקורונה המשיכו לרכוש אותם בשנים 2021-2022 – המפיץ ההודי וחברת אל-על (אם כי לא מדובר ברכש בכמויות שאפיינו את הלקוח האוסטרלי ולקוחות גדולים אחרים); לגבי חברת אל-על הוצגו התכתבויות המעידות על כך שהרכש נפסק בשנת 2020 עקב המצב; כמו כן צורפו תכתובות המעידות על תהליכי רכש שחלו בסוף 2019 ובתחילת שנת 2020 ונפסקו – לפי הטענה עקב מגפת הקורונה. עוד הוסבר ברקע הדברים כי בחודש ינואר 2021 השיווק של מוצרי העוררת הועבר באופן מלא לידי חברת דפני, והוצג מסמך מפורט בנוגע למכירות מוצרי האלור על ידי חברת דפני ועל ידי החברה העוררת, בפילוח על פי מוצר ועל פי חודש מכירה.

18. מאוחר יותר צורף גם מכתב מאת הלקוח האוסטרלי, מיום 10.1.2023 בו הובהר באופן כללי כי הלקוח חווה השפעה הרסנית כתוצאה ממגפת הקורונה. לגבי מוצר האלור צוין שהמכירות נכשלו עקב ירידה בהיקף התיירות, וכן צוין כי קיימת עליה במכירות עם החזרה לתחום התיירות, והובעה תקווה כי המלאי יימכר וכי תבוצע הזמנה חדשה בעתיד הקרוב.

19. בשלב זה, טענה המשיבה כי המסמכים הרבים שצורפו מהווים למעשה מעין 'כתב ערר חדש', וכי מדובר במסמכים שהיו בידיה העוררת והיה עליה להגישם בשלבים מוקדמים יותר. לגופו של עניין, המשיבה ציינה כי תכתובות המייל שצורפו לא כוללות התייחסות ספציפית לכך שהמכירות לא בוצעו עקב מגפת הקורונה, וגם לגבי המפיץ ההודי לא צורפה כרטסת ולא הוסבר האם נעשה ניסיון לשווק בשנת 2020. המשיבה הדגישה כי לפי הטבלה שצורפה, היקפי המכירות בשנת 2022, שבה לא חלה השפעה של מגפת הקורונה, לא חזרו לאלו שאפיינו את העוררת בשנת 2019, ולא התקבל כל הסבר לכך. לגבי הלקוח האוסטרלי, הדגישה המשיבה כי המכתב הוכן לצרכי הערר, וכי לא צורפה כרטסת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מכירות פנימית של הלקוח האוסטרלי שהעוררת הביעה בדיון נכונות לצרף. עוד צוין כי אין במכתב הסבר מדוע לא נמכרו מוצרי העוררת בשנים 2021 ו-2022, שבהם התיירות חזרה לפעול בעולם בהיקפים גבוהים.

דיון והכרעה

20. לאחר שעיינו בכתבי הטענות ושמענו את טענות הצדדים, באנו לכלל מסקנה כי דין הערר להתקבל באופן חלקי, בסכום נמוך בהרבה מזו שביקשה העוררת. להלן נעמוד על טעמי החלטתנו.

רקע נורמטיבי – דרישת הקשר סיבתי

21. נקודת המוצא היא כי המענקים לפי חוק התוכנית לסיוע כלכלי נועדו לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטות של נגיף הקורונה. בהתאם לחוק, לא די בעובדה שחלה בעסק ירידת מחזורים בהשוואה לשנת 2019, אלא יש להראות כי "ירידת מחזור העסקאות בתקופת המענק נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף covid-19" (סעיף 8(3) לחוק). במילים אחרות, המענק יינתן רק אם קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה.

22. בחוק התוכנית לסיוע כלכלי לא נקבע כי עוסק המבקש מענק מחויב להוכיח את הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי. בפסיקת בית המשפט העליון בעניין פודולסקי נקבע כי באופן רגיל, הדרך להוכיח את קיומו של הקשר הסיבתי היא באמצעות הצבעה על נתוני ירידת המחזורים, וכי ישנה חזקה באשר לכך שמגפת הקורונה הייתה הגורם לכך. בפסיקה קודמת שניתנה בבית המשפט המחוזי, הובהר כי נטל ההוכחה בעניין הקשר הסיבתי עובר אל כתפי העורר אם רשות המסים מצביעה על "ממצאים עובדתיים מהימנים" המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי (ראו עמ"נ 21-06-27710 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים בישראל, ניתן ביום 3.1.2022, פסקה 53 לפסק הדין; להלן – עניין ב.ג. בטחון).

23. בעניין ב.ג. בטחון ובפסיקות קודמות של ועדות הערר הוזכרו ממצאים שונים שהוכרו ככאלו שמעבירים לעורר את הנטל הראייתי להוכחת קיומו של הקשר הסיבתי. הדוגמה המובהקת לכך היא כאשר חלה ירידה בהיקף ההכנסות או בהיקף הפרויקטים של העורר עוד לפני משבר הקורונה (עניין ב.ג. בטחון שם, וראו למשל גם ערר 1101-21 זידאן מוחמד נ' רשות המסים, ניתן ביום 5.5.2021). לצד זאת הוזכר כי תנודתיות בהכנסות עשויה להוות אינדיקציה שמעוררת ספק לגבי קיומו של הקשר הסיבתי. במקרים כאלו, מן ההכרח לבדוק אם מתקיימת ירידת המחזורים היא עקבית והאם היא נצפית על פני



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

תקופה ארוכה יותר, ולעיתים תוך השוואה לחישוב חלופי של ממוצע הכנסות של העוסק על פני תקופה ארוכה (ראו למשל ערר 1026-21 נתי זיו – סטודיו זיו בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 5.5.2021).

ירידת המחזורים של העוררת

24. העוררת היא חברה חדשה, אשר עובר למגפת הקורונה פעלה על מנת להחדיר לשוק מוצר חדש. פעילות העוררת לפני מגפת הקורונה ארכה מעט יותר משנה וחצי, ובתקופה זו, הנתונים אינם מעידים על דפוס סדיר או על קו מגמה עקבי, העשוי ללמד על דפוסי ההכנסות הצפויים לה בהמשך.

25. העוררת החלה לפעול באמצע שנת 2018. זמן קצר לאחר מכן נרשמה אצלה הכנסה חד פעמית של כ-1.8 מיליון ש"ח, בחודשים ספטמבר-אוקטובר (לצד הכנסות פחות משמעותיות בחודשים הסמוכים לתקופה זו), וסך ההכנסות לשנה זו עמד על כ-2.2 מיליון ש"ח; בשנת 2019 ההכנסה העיקרית של העוררת הייתה בחודשים נובמבר-דצמבר, בסך של כ-1.2 מיליון ש"ח, אולם הכנסה זו באה רק לאחר רצף של כ-8 חודשים של הכנסות ברמה אפסית או שולית, ותקופת דיווח אחת (ספטמבר-אוקטובר) בה נרשמה הכנסה של כ-292 אלף ש"ח (כאשר סך ההכנסות השנתי עמד על כ-1.6 מיליון ש"ח). בחודשים ינואר-פברואר 2020, טרום מגפת הקורונה, לא היו לעוררת הכנסות כלל.

26. בהתאם להסבריה של העוררת, יש לתת את הדעת גם להבחנה בין המכירות בישראל לבין המכירות בחו"ל. רוב ההכנסות של העוררת הן ממכירות בחו"ל, ואולם דווקא במקטע זה חלה ירידה של ממש – בשנת 2018 כל ההכנסות, בסך כ-2.2 מיליון ש"ח היו מחו"ל, ואילו בשנת 2019, ההכנסות מחו"ל הסתכמו בכ-1.1 מיליון ש"ח בלבד. לא בכדי אפוא הצביעה המשיבה על הירידות הטבעיות שחלו בהכנסותיה של העוררת, ירידות שמתחדדות אם מתמקדים במרכיב ההכנסה העיקרי שלה – הכנסה מלקוחות מחו"ל.

27. בהחלטה בהשגה הוסיפה המשיבה והדגישה כי הירידה בהכנסה מלקוחות מחו"ל לא הייתה ארעית, וכי גם לאחר מגפת הקורונה לא היו לעוררת הכנסות מלקוחות מחו"ל. אילו אכן מגפת הקורונה הייתה הגורם למצבה של העוררת, אז בשנת 2020 או בתחילת שנת 2021, ניתן היה לצפות להתאוששות בהכנסות עם חזרת המשק לפעילות מלאה.

28. מקובל עלינו כי מכלול הממצאים הללו – היעדר עקביות והיעדר הכנסות בחודשים שלפני מגפת הקורונה, מגמת ירידה בין שנת 2018 לשנת 2019, והיעדר התאוששות בשנת 2022 – מעבירים לעוררת את נטל הראיה להוכחת הקשר הסיבתי. אין משמעות הדבר שהעוררת אינה זכאית למענק, אלא שממצאים אלו מעוררים ספק לגבי הקשר הסיבתי. עולה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

החשש שמא ירידת המחזורים הייתה מתרחשת ממילא, ועל העוררת להוכיח שהירידה נגרמה בגלל מגפת הקורונה.

29. טענתה העיקרית של העוררת היא כי המוצר האלחוטי הייחודי שלה מיועד לטיסות ולנסיעות, וכי ההשפעה של מגפת הקורונה על שוק התיירות הביאה לכך שלא יהיה ביקוש למוצר מעין זה. טענה זו הגיונית על פניה. אם אכן מדובר במוצר אלחוטי שהדגש השיווקי שלו הוא על ניידות, יש היגיון בכך שהוא יתקל בקשיים עקב מגפת הקורונה. יש לזכור עם זאת שהטענה הועלתה בעלמא, והיא מעט פשטנית – ניתן לשער שלמוצרים אלחוטיים יש יתרונות תפעוליים בהקשרים שונים, והם יכולים לשמש ליותר מאשר מטרה אחת. גם המפרטים העסקיים של המוצר שהוצגו לנו אינם מצביעים על שיוך ייעודי של המוצר לשימוש דווקא בנסיעות, אלא כאפשרות שימושית פוטנציאליות (וייתכן שזוהי דרך אחת מני רבות לשווק את המוצר). קשה לקבוע כי מוצר אלחוטי מעין זה הוא חסר ערך בתקופה שבה לא מתקיימת תיירות, ומכל מקום טענה זו לא הוכחה.

30. אולם מעבר לכך, אם אכן היה מדובר במוצר ייעודי לנסיעות, והפגיעה בענף התיירות הייתה זו שהביאה לירידה במכירות, ניתן היה לצפות שתחול עליה בביקוש למוצר עם חידוש הפעילות בענף התיירות. העובדה שלא חלה התאוששות של ממש במכירות במהלך שנת 2021 או בשנת 2022, בדגש על המכירות בחו"ל, מעיבה על הקשר הסיבתי. ככל הנראה, ישנם גורמים נוספים שהביאו לירידה במכירות, וגם אלמלא מגפת הקורונה לא הייתה העוררת מצליחה להשיג הכנסות ברמה הגבוהה שהגיעה אליה עם השקת המוצר.

31. למעשה, העוררת לא הציגה כל הסבר לבעיית היעדר ההתאוששות. ההתייחסות העיקרית גלומה במכתב מהלקוח האוסטרלי – מכתב שנערך לאחר הדיון ולבקשת העוררת – ובו צוין כי ניתן לראות עליה במכירות המתרחשת "עכשיו כשאנשים מתחילים לנסוע בתדירות גבוהה יותר" (בתרגום חופשי). טענה זו הועלתה בעלמא, ללא ראיות ונתונים, אף שהקושי הראייתי כבר הוסבר לעוררת בדיון. ניתן כמובן לתמוה מדוע ההתאוששות מתחילה רק "עכשיו", בתחילת שנת 2023, כאשר ההתאוששות בעסקי התיירות אמורה הייתה להיות מורגשת זמן רב קודם לכן. נעיר כי העוררת הצביעה על חזרה לפעילות מול לקוחות שהיו להם רכישות לפני מגפת הקורונה (כגון אל-על או הלקוח ההודי), אולם מדובר בהיקפים נמוכים.

32. העוררת הביעה הסתייגות מהטענה שיש להחיל עליה את "מבחן ההתאוששות". כפי שהערנו בדיון, נדגיש ונחדד כי שאלת ההתאוששות אינה עולה בפני עצמה – היא נגזרת מטענותיה של העוררת ומההסברים שהיא מציגה במענה לשאלת הקשר הסיבתי. אילו העוררת הייתה מציגה מסמכים וראיות שמעידים בצורה מוחשית על עצירת המכירות עקב מגפת הקורונה, ייתכן שניתן היה להימנע מבירור לגבי ההתרחשויות בתקופות מאוחרות יותר, או לתת להן משקל נמוך יותר. העוררת יכולה הייתה להציג בפנינו



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מסמכים וראיות בנוגע לקצב המכירות של המוצר בפועל, כגון מידע מאת הלקוח האוסטרלי, בנוגע להיקפי המכירות בחודשים השונים, שממנו ניתן היה להיווכח האם היה רצף קבוע של מכירות, שנקטעו עקב מגפת הקורונה. העוררת אף הביעה נכונות להציג מסמך כזה, אולם הציגה מצד הלקוח האוסטרלי רק מכתב כללי ומעורפל.

33. גם הראיות האחרות שהעוררת ביקשה להישען עליהן אינן מועילות לה די הצורך. הראיות למאמצי השיווק שנקטעו אינן חד משמעיות; היעדר היכולת של העוררת להשתתף בתערוכות בינלאומיות בתקופת מגפת הקורונה היא אכן מובנת, ואולם מדובר בפקטור משני, ובכל מקרה מדובר במגבלה ארעית, שגם לגביה מתעורר סימן השאלה בדבר ההתאוששות.

34. כיוון שהעוררת הסתפקה בהסבר כללי בדבר הקשר בין המשבר בענף התיירות לבין הביקוש למוצריה, וכיוון שהסבר זה הוצג ללא תשתית ראייתית, נאלצנו לבחון האם הסבר זה מתיישב עם יתר הנתונים שבידינו. בדיקת מצבה של העוררת בשנת 2021 ו-2022 מתבקשת על רקע הסבריה של העוררת עצמה, והעובדה שהכנסות נותרו נמוכות – מותירה פער שמקשה על קבלת טענותיה של העוררת.

35. ממכלול הנתונים והנסיבות שהוצגו בפנינו, ניתן להעלות תזה חלופית – שאף היא אינה מבוססת, אך היא יכולה להסביר את השינויים שחלו בהכנסותיה של העוררת. ייתכן שהכנסותיה של העוררת היו גבוהות בתחילת הדרך דווקא בגלל האפקט הראשוני של הכניסה לשוק עם מוצר חדש; ככל שחלף הזמן מאז השקת המוצר – ללא קשר למגפת הקורונה – השיווק נעשה פחות ופחות אפקטיבי. מפיצים שרכשו סחורה בכמויות גדולות לא הצליחו למכור באופן רציף, ולא חזרו אל העוררת על מנת לבצע רכישות נוספות – ככל הנראה מן הטעם שהמוצר לא הצליח לחדור אל השוק ולא קנה לו אחיזה. אחרי הרכישה הגדולה של הלקוח האוסטרלי, הצליחה העוררת למכור את המוצר למפיצים אחרים בהיקף נמוך יותר, ולאחר מכן לא הצליחה לייצר הכנסות בסדר גודל דומה.

התאוששות חלקית בהכנסות העוררת בשנת 2021

36. עיקרה של ירידת המחזורים נבע אפוא מכישלון מאמצי השיווק של העוררת בחו"ל. משלא הצליחה העוררת לייצר הכנסות דומות בשנים 2021 ו-2022, ניכר כי עיקר הירידה בהכנסות לא נבעה ממגפת הקורונה. עם זאת, בחינה נוספת של נתוני ההכנסות מעידה על הבדל מסוים בין שנת 2020 לבין שנת 2021. נתוני ההכנסות בשנת 2021 הם נמוכים מאוד – 154,533 ש"ח בלבד, אולם נתוני ההכנסות בשנת 2020 היו גרועים אף יותר – ועמדו על סך כולל של 37,345 ש"ח. שנת 2021 התאפיינה אפוא בהתאוששות קלה ואף מינימלית, בסדר גודל נמוך בהרבה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

37. כיוון שבשנת 2021 היו לעוררת הכנסות גבוהות יותר משנת 2020, ניתן לשער שההתרסקות שאירעה בשנת 2020 הייתה דרמטית מדי, וגם אם הירידה הייתה צפויה ונבעה מגורמים אחרים, ייתכן שההתאוששות הקלה בשנת 2021 מעידה על כך שחלק קטן מירידת המחזורים – ואולי נכון לומר, חלק קטן מאוד – נבע בכל זאת ממגפת הקורונה. מחאנו סבורים אפוא כי את החלק של ירידת המחזורים של העוררת שנבע ממגפת הקורונה, ניתן לקבוע לפי תחשיב חלופי שבו תקופת הבסיס תהיה שנת 2021 ולא שנת 2019.

38. חשוב להבהיר כי בשנת 2021 חל שינוי יסודי באופן רישום ההכנסות של העוררת. העוררת הסבירה כי נעזרה כבר מתחילת דרכה במערכי השיווק של חברת דפני – החברה האחות הוותיקה יותר. העוררת הסבירה בדיון כי המכירות של מוצר האלור שבוצעו על ידי חברת דפני נרשמו בחברת דפני, וההתחשבות בין החברות נערכה בחודש דצמבר בכל שנה. כך, בשנת 2019 ובשנת 2020 רשמה העוררת הכנסה משמעותית בחודש דצמבר, לצד הכנסות שהיו לה ממכירות שאותן ביצעה החברה באופן ישיר. משנת 2021 ואילך, החליטה העוררת להעביר את כל פעילות השיווק לחברת דפני, וכיוון שכך, כל ההכנסות ללא יוצא מן הכלל רשומות בחודש דצמבר.

39. לצד זאת, הציגה העוררת לאחר הדיון טבלה המפרטת את היקף המכירות של מוצריה לאורך חודשי השנה – ממועד הקמתה ועד סוף שנת 2022. בטבלה פורטו כמה מכשירים נמכרו באופן עצמאי וכמה נמכרו דרך חברת דפני. טבלה זו מעידה בצורה ברורה יותר על מצבה של העוררת בשנת 2021 – העוררת הצליחה, באמצעות מאמצי השיווק של חברת דפני, למכור מוצרים לאורך כל השנה, ואולם הכנסות אלו נרשמו אצלה רק בחודש דצמבר 2021.

40. אם כן, גם אם לפי התחשיב החלופי ההשוואה היא לשנת 2021, לא יהיה זה מדויק לקבוע שבתקופת הזכאות שלפנינו, ספטמבר-אוקטובר 2020, מחזור הבסיס הוא 0, כי נתוני המכירות דווחו למע"מ על בסיס שנתי, אך מכירות היו גם היו בתקופת "הבסיס" החלופית. לטעמנו, בנסיבות כאלה ניתן לבחון את תקופת הזכאות השוונת במבט מאחד, ולקבוע את המענק הנמוך שהעוררת זכאית לו לפי תחשיב חלופי שכולל השוואה בין סך ההכנסות השנתי בשנים 2021 ו-2020. לפי תחשיב זה, זכאית העוררת למענק אחד בסך של 16,288 ש"ח בלבד.

41. תחשיב זה כורך למעשה את הכנסות העוררת בתקופת הזכאות הנדונה בד בבד עם הכנסותיה בתקופות אחרות. אנו ערים לכך שהערר נסוב על תקופת זכאות זו חודשית אחת בלבד, ואולם ממילא מדובר בתחשיב חלופי ובסכומים נמוכים, וראינו לנכון לקבוע שהעוררת זכאית למענק בסכום זה. נעיר כי ההשלכה העיקרית היא ביחס לתקופת הזכאות נובמבר-דצמבר, שבה נרשמו מחזורי ההכנסות בשנת 2021. העוררת ממילא



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ביקשה לדון בפנינו במסגרת הערר הנוכחי. הגם כי לא מצאנו שיש לנו אפשרות לדון בזכאותה של העוררת למענק בתקופה זו, כיוון שהכנסותיה של העוררת בשנת 2021 "התנקזו" לחודש דצמבר, ראינו לנכון לערוך את החישוב החלופי גם לצורך הערכת הזכאות למענק בתקופת הזכאות שבנדון.

42. בקשר לזכאות העוררת למענק, נעיר כי לא ראינו לנכון לקבל את הטענה שפעילות העוררת מוזגה לתוך חברת דפני. העוררת הסבירה בהגינות את מערכת היחסים בין החברות, ואף עמדה על השינוי שחל במהלך שנת 2021. ניתן להבין מדוע נתוני העוררת הטרידו את המשיבה – כיוון שהעוררת עברה לדווח על הכנסות בשיעור אפס לאורך כל השנה, עד חודש דצמבר. אולם בשלב זה נחה דעתנו מההסבר, שמדובר בפעילות רצופה שהכנסה עליה הועברה רק בסוף השנה. העוררת אף הציגה מידע גולמי בדבר היקפי המכירות החודשיים, ששימשו בסיס להתחשבות בין החברות, והשינויים בין תקופות המכירה השונות עולים בקנה אחד עם השינויים בנתוני ההכנסות השנתיים.

43. כאן המקום להעיר כי נתוני ההכנסות של העוררת לשנת 2022 לא הוסברו לוועדה והם מעוררים סימני שאלה. בשונה משנת 2021, בשנת 2022 העוררת כלל לא רשמה הכנסות – ואף לא נרשמה הכנסה בחודש דצמבר 2022 כבעבר. העוררת הציגה נתונים המעידים על כך שבשנת 2022 המכירות נמשכו באמצעות חברת דפני (אם כי בהיקף נמוך מאשר שנת 2021), ואולם הכנסות אלו כלל לא נרשמו אצל העוררת, מסיבה שלא הובהרה. אילו היו נתוני המכירות בשנת 2022 מדווחים כהלכה אצל העוררת, ייתכן שניתן היה לשקול אפשרות להתחשב גם בהם בממוצע החלופי. כיוון שלא נרשמה הכנסה בשנת 2022, בוודאי שלא ניתן להביא את נתוני המכירות הגולמיים שהוצגו לגביה. מכל מקום, העוררת לא התבקשה להתייחס לאשר אירע בשנת 2022, ומצאנו לנכון להסתפק בנתוני ההכנסות המדווחים לשנת 2021 כבסיס לתחשיב החלופי.

סיכום ומסקנות

44. בשולי הדברים, נעיר כי לא ראינו לנכון להידרש בהרחבה לטענות העוררת לעניין האיחור שחל במתן ההחלטה בשלב ההשגה, שכן הן הועלו רק לאחר הדיון. נעיר בקצרה כי **בעניין פודולסקי**, בית המשפט העליון פסק כי איחור בהשגה אינו מהווה עילה לקבלה אוטומטית של הערר, אם כי עשויה להיות לכך השפעה על בחינת תקינות ההחלטה המינהלית. בניגוד לעמדת המשיבה, מצאנו שהעוררת זכאית למענק חלקי, ובנסיבות אלו איננו סבורים שיש הצדקה או צורך לתת משקל נוסף לעצם העובדה שהחלטה בשלב ההשגה התקבלה באיחור.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

45. הלכה למעשה, מצאנו כי יש לקבל רק חלק קטן מהערר, ולקבוע כי זכאות העוררת למענק בתקופת הזכאות הנוכחית תעמוד על סך של 16,288 ש"ח בלבד. העוררת קיבלה כספי מקדמות בסכום גבוהים מגובה המענק, ועליה להשיב את היתרה למשיבה בתוך 30 ימים ממתן החלטה זו.

46. בנסיבות העניין, נוכח התוצאה המורכבת שאליה הגענו, איננו עושים צו להוצאות.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 60 יום. ניתנה היום, ז' אדר תשפ"ג, 28/02/2023, בהעדר הצדדים.

2427-22

צבי פרלמוטר, רו"ח
נציג ציבור

ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה