



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 22-3038

ערר 22-3039

ערר 22-3040

לפני כבוד חברי הוועדה:

ליאת קציר-מרגלית, עו"ד - יו"ר

ברוך ברוכי, רו"ח - חבר

צעדי ענק פעילויות תוכן בע"מ מס' 513805127
ע"י ב"כ מר/גברת מרים סלר

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 עובדתי והליכים קודמים

1. העוררת היא חברה העוסקת בתחום התיירות והנופש, ומכינה פעילויות תוכן וחוויה לקבוצות המגיעות לישראל.
 2. העוררת הגישה בקשות למענקים עבור כל תקופות הזכאות לפי חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **החוק**), ובכללן לתקופות הזכאות: ינואר-פברואר 2021; מרץ-אפריל 2021; מאי-יוני 2021, מושאות העררים דנן.
 3. בקשותיה של העוררת למענקים לתקופות הזכאות לשנת 2021 נדחו, ולפיכך הגישה השגות על החלטות הדחייה של המשיבה. השגותיה של העוררת ביחס לתקופות זכאות אלו נדחו אף הן, ביום 24.11.2022.
- בהחלטותיה בהשגות קבעה המשיבה כי העוררת מוחרגת מהגדרת "עוסק" על פי סעיף 8 לחוק בשל דיווחיה על אפס הכנסות בין החודשים ינואר – יוני 2021. המשיבה ציינה כי העוררת קיזזה תשומות בסך של כ- 98,000 ש"ח הנמוך משמעותית מסכומי המענקים המבוקשים, העולים על מיליון ₪. עוד צוין כי במסגרת עררים קודמים שהגישה העוררת בגין 3 תקופות זכאות בשנת 2020, הוסכם על מענקים בסכום כולל של כ- 429,207 ₪.
- המשיבה פירטה כי בהתאם לדו"ח הכספי של העוררת לשנת 2020, סך ההוצאות הקבועות לשנה זו עומד על 218,000 ₪, ולכן סכום המענק המקסימלי שהיה מאושר לעוררת עבור



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

תקופות הזכאות בשנת 2021 הוא בסך 90,000 ש"ח, השווה גם לסכום התשומות שקיזזה בתקופות אלו.

4. מכאן העררים שבפנינו.

5. למען שלמות התמונה יצוין, כי במסגרת עררים שהגישה העוררת בנוגע לתקופות הזכאות: יולי-אוגוסט 2020; ספטמבר-אוקטובר 2020 ונובמבר-דצמבר 2020 (להלן – **העררים הקודמים**), הגיעו הצדדים להסכמה לפיה ישולמו לעוררת מענקים בסך של 429,207 ש"ח, אשר חושבו על בסיס הוצאותיה הקבועות.

טענות הצדדים

עיקר טענות העוררת

6. העוררת ציינה כי הכנסתה נובעת מפעילות אשר מתוכננת עבור לקוחות לקראת אירועים מרכזיים בישראל ועל כן פעילותה מתוכננת תקופה ארוכה מראש (הנמשכת עד כשנתיים). עובדי החברה עמלים משך תקופה ארוכה של מספר חודשים מראש על בניית ותיאום התכנית לכל קבוצה, ובכלל זאת: כתיבת תכניות, תקשורת מול בתי המלון, תיאום שירותי הסעות, תרגום מסמכים, קשר רציף עם הלקוחות בארץ ובחו"ל, הכשרת מדריכים וכיוצ"ב. עוד צוין כי התכנית שנבנית עבור קבוצה ייעודית אינה ניתנת ליישום עבור גוף אחר ואירוע שונה.

7. עם תחילת התפשטות הקורונה בארץ והחלת המגבלות בחודש מרץ 2020 ספגה העוררת פגיעה קשה בכל ההיבטים, פעילות הבאת הקבוצות לארץ הוקפאה והיא נדרשה להשיב כספים ללקוחות בגין ביטול הפעילויות, וזאת למרות שהושקעו תקופה ארוכה מראש תשומות רבות, משאבים ועלויות לצורך הכנתן. לטענת העוררת, על אף שספגה הפסדים כבדים, היא המשיכה לבצע תקשורת רציפה של שימור עבור לקוחותיה וכן בתכנון ושיווק משלחות חדשות שצפויות היו להגיע לאחר הסרת המגבלות, מתוך תקווה כי תוכל לחזור לפעילות לאחר תקופה קצרה.

8. העוררת שילמה משכורות לעובדיה שפעלו ברציפות לצורך בניית תכניות חדשות, עבודות שיווק, הזמנת טיסות, הגשת מכרזים, ניהול מדיה וכיוצ"ב. למרות ניסיונותיה הרבים לשקם את עצמה ולמזער את נזקיה היא צברה הפסדים נוספים כאשר הוחלט על סגירת השמיים ולא ניתן היה ליישם ולבצע את הפעילויות המתוכננות. צוין כי במסגרת ניסיונות השיקום, בעת פתיחת השמיים בחודש יוני 2021 הגיעו משלחות ארצה לפעילות קצרה וכן העוררת ניסתה להתמקד בשיווק פעילות לתיירות פנים בענף ההייטק, אך עיקר פעילותה והכנסותיה בוטלו תוך שהיא נושאת במלוא העלויות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

9. העוררת התייחסה לחריג להגדרת "עוסק" בחוק המתייחס לדיווח על מחזור עסקאות בשיעור אפס בתקופת הזכאות, וטענה כי בהתאם לפסיקות מותבי ועדת הערר, מקום בו עסק נפגע באופן ישיר ומובהק מהשלכות הקורונה והמשיך את פעילותו לאחר חלוף המשבר, אין מקום להחרגה מזכאות למענק בשל דיווח על מחזורי אפס בתקופת הזכאות.
10. צוין כי בחודשים ינואר-אפריל ויוני 2021 דיווחה העוררת על מחזורי אפס, ובחודש מאי 2021 דיווחה על הכנסה בסך 9,852 ₪. הסיבה לדיווחי מחזורי אפס היתה חוסר יכולתה של העוררת לייצר מקורות הכנסה. בנוסף, לא ברור מדוע נדחתה בקשת העוררת למענק לתקופת הזכאות מאי-יוני 2021 כאשר דיווחה על מחזור חיובי.
11. העוררת הפנתה להחלטת ועדת הערר בערר 21-1750 אינקוגניטו מוסיקה (2002) בע"מ נ' רשות המיסים (ניתן ביום 13.2.2022; להלן – עניין אינקוגניטו) וטענה כי החוק אינו מגדיר מהן הוצאות קבועות ואינו מתייחס להוצאות הקבועות בפועל ולא ברור מדוע בחנה המשיבה את הוצאותיה הקבועות של העוררת בהתאם לדיווחי התשומות אשר אינם כוללים רכיבים כגון: ארנונה ושכר, ומנגד כוללים תשומות בגין ציוד שאינו נכנס לתחולת המענקים.
12. נטען כי מבחינת הדו"ח הכספי לשנת 2021 עולה שסך ההוצאות שהיו לחברה בשנה זו עומד על 1,209,920 ₪, הכוללות בין היתר: כתיבת תכניות; הרכבת משלחות; שכר; הוצאות אחזקה, שכירות ועוד. הודגש כי שיעור ההוצאות הקבועות מסך הוצאות העוררת בשנת 2021 הינו מהותי, דבר המוכיח כי חל צמצום חד בהוצאות המשתנות ביחס לשנת 2019 (אז עמדו ההוצאות המשתנות על סך של 11,800,040 ₪), ורק ההוצאות הקבועות שלא ניתן היה לצמצם, נותרו.
13. דרישות המשיבה לפירוט מדוקדק של שעות העבודה של כל עובד ומה נעשה על ידו טורדניות ואינן עולות בקנה אחד עם תכלית החוק ומטרת המענק כפי שצוינו בעניין אינקוגניטו, כמו גם מורכבות ומשך הזמן לטיפול בבקשות העוררת.
14. בתגובתה לכתב התשובה הרחיבה העוררת בעניין האופן שבו יש ליישם את סמכות המנהל לסטות מהנוסחה שנקבעה בחוק לחישוב המענק, והתייחסה להחלטות ועדת הערר בנושא זה. צוין כי מדובר בהליך חריג, אשר שמור למקרים חריגים ויוצאי דופן. העוררת טענה כי יש להכיר גם בהוצאות שירדו לטמיון ובהוצאות בלתי נמנעות, ובעסקים כגון העוררת שבהם מתבצעים פרויקטים ארוכי טווח, קיימות הוצאות בלתי נמנעות שהן חלק מפעילות ההכנה לפרויקט שנעשו בשלב מוקדם יותר.
15. העוררת ציינה כי הוצאותיה הקבועות לשנת 2021 על פי הדו"ח הכספי המבוקר לשנה זו, כמפורט בביאור "הוצאות הנהלה וכלליות" עומדות על 1,210,000 ₪ וסכום המענקים שהתבקש על ידה לתקופות שבנדון עומד על 1,289,000 ₪. צוין כי בחריג הקבוע בס"ק (8) להגדרת "עוסק בחוק" נדרשת "ירידה ניכרת" בהוצאות העסק; העוררת טענה כי הירידה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בהוצאות הנהלה וכלליות בשנת 2020 ביחס לשנת 2019 (בשיעור של 38%) נובעת בעיקרה מצמצום בהוצאות השכר שאינן הכרחיות לשימור העסק ואין מדובר בירידה ניכרת כאמור בחוק. עוד טענה העוררת כי ברוח החלטות ועדת הערר, היה ראוי כי בחישוב ההוצאות הקבועות יובאו בחשבון גם הוצאות שהוצאו טרום תקופת הקורונה הקשורות לפעילויות שירדו לטמיון עם פרוץ המשבר.

16. בנוגע לקשר הסיבתי טענה העוררת כי בהתאם לפסיקה עצם הירידה במחזורים מספקת לצורך מילוי דרישת הקשר הסיבתי והמשיבה לא העלתה טענה מנומקת להיעדר קשר סיבתי. הירידה הדרסטית במחזורי החברה בין השנים 2019-2021 מעידה כשלעצמה על קיומו של קשר סיבתי לקורונה. האסמכתאות ותכתובות המייל שצירפה העוררת מתעדים את השתלשלות האירועים ממועד ההזמנה ועד לביטול הסופי, והתכתובות מתקופות מאוחרות יותר נוספו לצורך הוכחה כי מדובר בביטול מחוסר רלוונטיות לאחר תקופה ארוכה.

17. בעניין שכר עובדי החברה טענה העוררת כי שכר בעלי שליטה הוכר במקרים מסוימים כחלק מההוצאות הקבועות, ובייחוד כאשר בעל השליטה לא קיבל מענק בעלי שליטה והפנתה. צוין כי בעלת השליטה בחברה לא קיבלה כל מענק ומתוקף היותה בעלת שליטה בחברה, עבודתה בתקופת הקורונה היתה הכרחית לשימור פעילות העסק. עוד צוין כי שכר בעלת השליטה (ברוטו) לתקופה ינואר-יוני 2021 צומצם ועמד על פחות מ-20,000 ₪, שכר הנמוך מהמקובל לתפקיד דומה בענף התיירות.

18. העוררת צירפה לתגובתה נספחים הכוללים עלויות שכר המהוות הוצאות שירדו לטמיון; פירוט שכר בעלת השליטה (הגב' אורה מרין); רשימת פרויקטים שתוכננו למחצית הראשונה של שנת 2021 ובוטלו; פירוט עלויות בשלושה פרויקטים מדגמיים שירדו לטמיון.

19. ביום 5.6.2023 הגישה העוררת הודעה משלימה, בהמשך לדיון שהתקיים ובאישור הוועדה. העוררת שבה על טענתה כי היא זכאית למענקים בהתאם לנוסחה, וכי אין מקום לבדיקה פרטנית של ההוצאות והפנתה, בין היתר, להחלטות ועדת הערר בערר 1431-21 **הקשר הישראלי תיירות נ' רשות המיסים** (ניתן ביום 7.4.2022; להלן – **עניין הקשר הישראלי**) ובערר 2254-21 **סקופוס וורלד טרבל בע"מ נ' רשות המיסים** (ניתן ביום 19.2.2023; להלן – **עניין סקופוס וורלד**). בנוסף, העוררת התקוממה כנגד טענת המשיבה להיעדר קשר סיבתי וציינה כי מחברה רווחית ומשגשגת הפכה בתקופת הקורונה לחברה בעלת הפסדים.

20. העוררת הוסיפה בהמשך לטענותיה בדיון בעניין חישוב הוצאותיה הקבועות, כי הוצאות החברה כלולות הן בעלות הפעילות והן בהוצאות הנהלה וכלליות (ובנטרול עלויות השכר הן עומדות על סך 486,610 ₪ (בעוד שהתשומות שדווחו על ידה עומדות על סך 86,527 ₪). צוין כי דיווחי התשומות לתקופות שבנדון היו חסרים בשל מגבלות התקופה ואי קבלת חשבוניות, וכי החברה פועלת כעת להגשת בקשה להכרה בתשומות. עוד צוין כי הוצאות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הפרסום בחודשים ינואר-יוני 2021 עמדו על סך של כ- 70,000 ₪ ויש לכלול סכום זה בחישוב הוצאותיה הקבועות.

21. העוררת הציגה חישוב (לצרכי פשרה בלבד) המגלם לשיטתה את הוצאותיה הקבועות והמבוסס על סך הוצאות הנהלה וכלליות לשנת 2021 בחלוקה דו-חודשית, בתוספת הוצאות שירדו לטמיון הכוללות עלות שכר בגין פרויקטים שתוכננו למחצית הראשונה של שנת 2021. בהתאם לחישוב שהציגה העוררת, סכום ההוצאות הקבועות עבור כל תקופת זכאות עומד על כ- 325,000 ש"ח. לחילופין, צוין כי ניתן לחשב את המענק בגובה ההפסדים שנבעו לעוררת בשנת 2021 (בנטרול הכנסות ממענקים), העומדים על כ- 1,542,000 ₪.

עיקר טענות המשיבה

22. בכתב התשובה הרחיבה המשיבה אודות תכלית החוק, נוסחת חישוב המענק הנותנת ביטוי לתכליתו, ותנאי הסף בדבר קשר סיבתי. לגופו של עניין, נטען כי המשיבה הלכה כברת דרך באשר לפיצוי עסקים מסוגה של העוררת, אשר לא סגרו את העסק והמשיכו לשאת בהוצאות הגם שדיווחו על הכנסות בסכום אפס בתקופות הזכאות.

23. העוררת דרשה מענקים עבור תקופות הזכאות שבנדון בסכום של כ- 1.1 מיליון ₪, בעוד שסך הוצאותיה עבור החודשים ינואר עד יוני 2021 הוא כ- 98,000 ₪, פער קיצוני המצדיק את סמכות המשיבה לבחון את ההוצאות הקבועות בפועל, כפי שנקבע בהחלטת הוועדה בערר 2133-21 **אדיר מילר בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 15.2.2022).

24. נטען כי העוררת צירפה תכנית פעילות שאינה חתומה וכן הודעות דוא"ל שמחזקים את טענות המשיבה וכי לא ניתן להסיק ממסמכי העוררת כפי שצורפו מהם סכומי הוצאותיה הקבועות. עוד צוין כי התכתובות שצירפה העוררת הן מחודשים אוקטובר-נובמבר 2021, המאוחרים לקורונה, וכן כי התכנית הוצעה בחודש מרץ 2020, במהלך הסגר הראשון, כך שלא היתה מניעה לתכנן ו/או לקיים חוזים גם בתקופת הקורונה. הביטולים להם טוענת העוררת אינם תומכים באופן מלא בגרסתה, וככל שהיו ביטולי הזמנות ייתכן שאין מדובר בביטולים אלא בדחיה בלבד.

25. המשיבה הוסיפה וטענה כי העוררת לא צירפה ולו בדל של ראיה לטענותיה בנוגע לקשר הסיבתי וכיצד נפגעה מנגיף הקורונה הלכה למעשה, ולא הוכיחה את הקשר הסיבתי בין הירידה במחזור עסקאותיה להתפשטות נגיף הקורונה, זאת בעוד שהמשיבה הציגה ראיות לכאורה משמעותיות, בהתאם לפסיקת בית המשפט העליון בבר"מ 7502/22 **רשות המיסים נ' פודולסקי** (פורסם בנבו, 22.01.2023; להלן – **עניין פודולסקי**). העוררת לא עמדה בנטל הראיה המוטל עליה, לאחר שזה עבר לכתפיה, ונמנעה מלהגיש ראיות התומכות בטענותיה, למעט הסבר שאינו מניח את הדעת מדוע נפגעה מנגיף הקורונה דווקא.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

26. בהמשך לכך טענה המשיבה כי מדו"חות האסנה משתקפות הוצאות העוררת בסך 98,000 ₪ בלבד, וכן כי העוררת לא יצאה ידי חובתה להראות מהן ההוצאות הקבועות שהוציאה בפועל ושירדו לטמיון, ולא פירטה באופן המניח את הדעת בנוגע לפרוייקטים שטענה שבוטלו וירדו לטמיון.

הדיון בעררים

27. ביום 17.5.2023 התקיים דיון בעררים, באמצעים טכנולוגיים. בדיון הערנו למשיבה כי בנסיבות העררים דגן אין מקום להעלאת טענה בדבר היעדר קשר סיבתי (אשר נטענה לראשונה בכתב התשובה). העוררת חזרה על טענתה כי אין מקום לסטיה מהנוסחה ולבחינה פרטנית של ההוצאות הקבועות. בנוסף טענה העוררת להכרה בהוצאות שונות כהוצאות שירדו לטמיון.

במהלך הדיון הציעה הוועדה לצדדים הצעת פשרה, ואילו המשיבה הציעה הצעת פשרה מטעמה. ההצעות לא הבשילו לכדי הסכמה ולפיכך אנו נדרשים למתן החלטה סופית.

דיון והכרעה

28. לאחר שעיינו בכתבי הטענות ובמסמכים שהוגשו ושמענו את טענות הצדדים, מצאנו כי **דין העררים להתקבל באופן חלקי**. קבענו כי מתקיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים של העוררת בתקופות הזכאות למגיפת הקורונה. עם זאת, מצאנו כי יש מקום לבחון את הוצאותיה הקבועות של העוררת ולקבוע את המענקים בגובה ההוצאות הקבועות בפועל. נעמוד להלן על הטעמים להחלטתנו.

דרישת הקשר הסיבתי

29. חוק התכנית לסיוע כלכלי מורה על מתן מענקים לעסקים שנפגעו בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה, בתקופות שנקבעו בחוק. תנאי סף לקבלת המענק הוא כי חלה ירידה בין מחזור ההכנסות של העסק בתקופת הבסיס למחזור ההכנסות בתקופת הזכאות, בשיעור שנקבע בחוק. תנאי נוסף הוא כי הירידה במחזורי העסקאות "**נגרמה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה החדש**" (סעיף 38(3) לחוק); כלומר, רק אם קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה.

30. החוק אינו קובע כי על מבקש המענק להוכיח את הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי. בפסיקת בית המשפט העליון **בעניין פודולסקי** נקבע כי לצורך הוכחת קיומו של הקשר הסיבתי, די בהצבעה על נתוני ירידת המחזורים בהתאם לקבוע בחוק. ככל שמבקשת רשות המיסים לטעון כי נותק הקשר הסיבתי, עליה להציג ראיות לכאורה לכך. ככל שתעשה כן, יעבור נטל



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ההוכחה לכתפי העוסק לביסוס קיומו של קשר זה. (ראה גם בר"מ 903/23 הגר תשתיות בע"מ נ' מדינת ישראל רשות המיסים (פורסם בנבו, 21.06.2023).

31. בפסיקה קודמת של בית המשפט המחוזי הובהר כי לצורך העברת הנטל נדרשת רשות המסים להצביע על "ממצאים עובדתיים מהימנים" המעמידים בספק את קיומו של קשר סיבתי (ראו עמ"נ 27710-06-21 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). בעניין ב.ג. בטחון ובפסיקות קודמות של ועדות הערר הוזכרו ממצאים שונים שהוכרו ככאלו שמעבירים לעורר את הנטל הראיתי להוכחת קיומו של הקשר הסיבתי. כך למשל, כאשר חלה ירידה בהיקף ההכנסות של העסק עוד לפני משבר הקורונה, או שחל שינוי אחר בעסק לפני פרוץ המגפה (עניין בטחון הצפון; ערר 1133-21 מאסטר ב"פ בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 19.5.2021); ערר 2153-21 אבו זהרה למסחר כללי נ' רשות המיסים (ניתן ביום 23.2.2022)).

הקשר הסיבתי בעניינה של העוררת

32. בכתב התשובה טענה המשיבה להיעדר קשר סיבתי לקורונה בעניינה של העוררת. לתמיכה בטענה זו ציינה המשיבה כי העוררת לא תמכה טיעוניה בעניין הוצאותיה הקבועות באסמכתאות מספקות. נראה שטענה זו נטענה על ידי המשיבה כלאחר יד, מבלי לבססה כראוי ותוך עירוב מין בשאינו מינו.

33. אין חולק כי העוררת נפגעה באופן חמור ממגיפת הקורונה, כפועל יוצא מתחום עיסוקה. החל מפרוץ המגיפה ירדו הכנסותיה של העוררת באופן דרסטי, עד להיעדר הכנסות מוחלט במרבית תקופת הקורונה, לרבות בתקופות הזכאות מושאות העררים דנן. העוררת קיבלה מענקי הוצאות קבועות עבור תקופות הזכאות בשנת 2020. בנסיבות אלו, טענת המשיבה לפיה אין קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות העוררת למגיפת הקורונה מוקשית, וטוב היה לולי נטענה (ראו ערר 2938-22 א.ר. דינאמיק, נסיעות ותיירות (1994) בע"מ נ' רשות המיסים (ניתן ביום 19.6.2023; להלן – עניין דינאמיק), פסקה 35).

34. נוסף כי טענה זו אף נטענה במנותק מנימוקי המשיבה בהחלטות בהשגה, אשר התמקדו בהוצאותיה הקבועות של העוררת. סוגיית חישוב המענק בעניינה של העוררת והוצאותיה הקבועות בפועל אכן רלוונטית בנסיבות העררים שבפנינו, כפי שיפורט להלן. לפיכך, דעתנו אינה נוחה מנדידתה של המשיבה למחוזות הקשר הסיבתי מקום בו הקשר בין ירידת מחזורי ההכנסות לקורונה ברור כשמש.

35. נפנה לבחון, אפוא, את טענות הצדדים בסוגיית הוצאותיה הקבועות של העוררת.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

החרגה מהגדרת "עוסק" בשל ירידה ניכרת בהוצאות ודיווח על מחזורי אפס בתקופת הזכאות

36. הגדרת "עוסק" בסעיף 7 לחוק קובעת כי לעניין החוק, "עוסק" הוא "חייב במס כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף". בהמשך מפורטת רשימה של מצבים שונים בהם עסק יוחרג מהגדרת "עוסק" ולא יהיה זכאי למענק. החרגה הרלוונטי לענייננו מצוי בסעיף קטן (8) להגדרת עוסק, ולפיו "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".

37. בהתאם לאמור בהוראה זו, יראו עסק כסגור אף אם לא דיווח על סגירתו בפועל, בהתקיים שני תנאים מצטברים: האחד, כי חלה "ירידה ניכרת" בהוצאות שהוציא העסק לצורך ייצור הכנסה והשני, דיווח על מחזור עסקאות בשיעור אפס בתקופת הזכאות. הרציונל להחרגה זו נעוץ בהנחה שעסק שבפועל לא היתה בו פעילות – גם אם לא נסגר באופן פורמלי – הרי שהוא אינו נושא בהוצאות קבועות ומשכך אינו זכאי למענק. כך נכתב לעניין זה בדברי ההסבר להצעת החוק:

"מוצע להחריג מהגדרת "עוסק" כל עסק שדיווח לרשות המסים על סגירתו, עסק שהיתה ירידה מהותית בהוצאותיו לצורך ייצור הכנסה בעסקו, והוא דיווח על מחזור עסקאות של אפס בתקופה שבעדה הוא מבקש מענק, וכן עסק שבשלושת החודשים שקדמו לחודש מרס 2020 דיווח על מחזור עסקאות בסכום אפס. לעסקים אלה אין עוד הוצאות קבועות שהם משלמים והמענק נועד לפצות בשלהן" (הצעת החוק, עמודים 453-454)

38. עם זאת, בהחלטות שונות של ועדות הערר נקבע ביחס להוראה זו כי על אף שלכאורה מוחרג העוסק מזכאות למענק, ככל שיוכיח כי למרות הקפאת הפעילות או צמצומה נשא העסק בהוצאות קבועות בתקופה זו, קיימת הצדקה למתן מענק בגובה ההוצאות הקבועות בפועל (ראו ערר 1459-21 אדואר סליבא נ' רשות המסים (ניתן ביום 30.9.2021); ערר 1442-21 שירי צפנת בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 10.10.2021); ערר 1607-21 רפול גבאלי נ' רשות המסים (ניתן ביום 2.11.2021); ערר 1240-21 חבל ארץ אסטורטגיות נדלן בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 15.11.21); עניין הקשר הישראלי; ערר 1245-22 אולימפוס כנסים ותיירות נ' רשות המסים (ניתן ביום 4.11.22); עניין דינאמיק).

39. יודגש כי עמדה זו תואמת את מדיניות המשיבה בפועל. כך, במסמך הבהרות לחישוב המענק שפרסמה המשיבה ביום 12.12.2021, בפסקה 3 נקבע: "...יודגש שבמידה והעוסק יוכיח שבתקופת המענק הוצאו הוצאות קבועות שלא היה ניתן לחסוך – העוסק יקבל פיצוי בגובה אותם הוצאות" (פורסם באתר רשות המסים).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

40. כמו כן, בעניין אינקוגניטו צוין כי אחד מהמקרים החריגים שבהם קיימת הצדקה ברורה לסטות מהנוסחה ולבחון את ההוצאות הקבועות בפועל הוא כשמדובר בעסקים שחלה ירידה ניכרת בהוצאותיהם (פסקה 70 להחלטה).

41. במקרים שבהם יש הצדקה לבחינת ההוצאות הקבועות של העסק, יש צורך לבדוק את הדו"חות הכספיים לצורך חילוץ רכיבי ההוצאה הרלוונטיים. החוק אינו מגדיר מהן "הוצאות קבועות" והסיווג של הוצאות כקבועות נעשה בהתאם לשאלה האם מדובר בהוצאות שלא ניתן להימנע מהן. ועדות הערר עמדו על כך שהבחנה בין הוצאות קבועות להוצאות משתנות אינה יכולה להיעשות על בסיס טכני לפי קטגוריות קבועות מראש. השאלה אלו מרכיבי הוצאה הם כאלו שלא ניתן להימנע מהן עשויה להיות מורכבת, ובפסיקות הוועדה נקבע כי יש לנקוט בפרשנות מרחיבה ומיטיבה בעניין זה (ראו ערר 1031-21 אי איי סי אייזנברג אגר. קומפני ישראל בע"מ נ' רשות המיסים, (ניתן ביום 21.06.2021), פסקאות 18-19; עניין אינקוגניטו, פסקה 43; ערר 1254-22 ביבל לנד פילגרימייגס בע"מ נ' רשות המיסים, ניתן ביום 6.6.2022; ערר 1832-21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שרותי רפואה נ' רשות המיסים (ניתן ביום 22.07.2022; להלן – ערר ב.ג. בטחון); ערר 1039-22 תריסי רוני נ' רשות המיסים (ניתן ביום 25.8.2022), פסקה 44). גישה זו מקבלת משנה תוקף בהתייחס לעסקים בתחום עיסוקה של העוררת, שספגו פגיעה קשה כתוצאה ישירה ממגיפת הקורונה ונזקקו למענקי הסיוע כאוויר לנשימה.

הוצאות שירדו לטמיון

42. בהתאם למדיניות המשיבה וכפי שנקבע בהחלטות שונות של ועדת הערר, בעסקי תיירות שפעילותם מתוכננת מראש יש מקום לכלול בחישוב ההוצאות הקבועות גם הוצאות שהוצאו לפני מגיפת הקורונה, ונועדו לפרויקטים שירדו לטמיון בשל משבר הקורונה. בנסיבות אלו ניתן לומר שמדובר בהוצאות שלא ניתן היה להימנע מהן (ראו עניין הקשר הישראלי, פסקה 92; ערר 1402-22 מ.ק.ת.ש קונסלטינג בע"מ נ' רשות המיסים (ניתן ביום 19.10.2022, פסקאות 29-34; להלן – עניין קונסלטינג)).

43. בעניין קונסלטינג, קבעה ועדת הערר בהקשר זה:

"באופן עקרוני, הכרה בהוצאות שירדו לטמיון מתיישבת עם התכלית של בחינת ההוצאות הקבועות. הכותרת "הוצאות קבועות" מתייחסת למעשה להוצאות שלא ניתן להימנע מהן (ראו עניין ב.ג. ביטחון, פסקה 60 להחלטה). בעסקים שבהם הפעילות השוטפת היא מיידית או קצרת טווח – ההוצאות שלא ניתן היה להימנע מהן הן ההוצאות הקבועות, עלויות שהעסק נושא בהן באופן מתמשך ועקבי, ללא תלות בהיקף הפעילות. לעומת זאת, בעסקים שבהם מתבצעים פרויקטים ארוכי טווח – כמו במקרה דנן, ארגון קבוצות תיירות נכנסת – עשויות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

להיות הוצאות נוספות שהן בגדר הוצאות "בלתי נמנעות". הוצאות אלו הן חלק מפעילות ההכנה הנדרשת לצורך הפרויקט, שההכנסות ממנו יופקו רק בשלב מאוחר יותר. במקרים שבהם הפרויקט בוטל עקב מגפת הקורונה ולא התקבלו ההכנסות (כדוגמת קבוצת התיירות שעל הכנתה עמל העסק זמן רב מראש), נוצר מצב שההוצאות שנעשו בשלב מוקדם יותר ירדו לטמיון. " (פסקה 32 להחלטה).

מן הכלל אל הפרט - ההצדקה לבחינת הוצאותיה הקבועות של העוררת

44. בהחלטה בהשגה טענה המשיבה כי העוררת מוחרגת מהגדרת "עוסק" בחוק בהתאם לחריג הקבוע בסעיף 7(8) לחוק, בשל דיווחיה על הכנסות בשיעור אפס. בנוסף נטען כי העוררת דיווחה על תשומות בגובה של כ- 98,000 ₪ בין החודשים ינואר-יוני 2021 בעוד שסכום המענקים המבוקש עבור תקופות זכאות אלו עומד על סך של כ- 1.1 מיליון ₪, פער קיצוני אשר מצדיק את בחינת הוצאותיה הקבועות של העוררת.

45. מבדיקת דיווחי ההכנסות של העוררת למע"מ עולה כי בין החודשים ינואר עד יוני 2021 דיווחה העוררת על הכנסות בשיעור אפס, למעט בחודש מאי 2021, אז דיווחה העוררת על הכנסה בסך 9,852 ₪. עוד עולה כי סכום התשומות שקוּזז מול מע"מ בתקופות הזכאות בשנת 2021 עומד על כ- 98,000 ₪ (לשם השוואה, במחצית השניה של שנת 2021 דיווחה העוררת על תשומות בסך של כ-410,000 ₪). הירידה הניכרת בתשומות ניכרת באופן ברור בהשוואה לתקופה המקבילה בשנת 2019 (חודשים ינואר – יוני 2019), אז דיווחה העוררת על תשומות בסך של כ- 1,391,000 ₪. גם בהשוואה שנתית לשנת הבסיס נראה בברור כי חלה ירידה ניכרת בתשומות – בשנת 2019 דיווחה העוררת על תשומות בסך של 2,184,365 ₪ ובשנת 2021 כולה סכום התשומות שדווח למע"מ עמד על 508,977 ₪.

46. בהקשר זה יצוין כי יש להבחין בין תקופות הזכאות ינואר-פברואר ומרץ-אפריל 2021, בהן לא דיווחה העוררת על הכנסות, לבין תקופת הזכאות מאי-יוני 2021, בה רשמה העוררת הכנסה כאמור לעיל, ועל כן ביחס אליה לא חל החריג הקבוע בסעיף 7(8). אשר להצדקה השנייה שצוינה על ידי המשיבה בעניין הפער בין התשומות המדווחות לסכום המענקים המבוקש - כפי שצוין בהחלטות שונות בעבר, התשומות המדווחות למע"מ אינן כוללות את כל הוצאות העסק, וכן אינן תואמות בהכרח את מועד התהוות התשומות בפועל ולפיכך אינן מהוות מדד מהימן ובלעדי להוצאות העסק; עם זאת, נימוק זה הוכר כהצדקה אפשרית לבדיקה מעמיקה יותר של נתוני העסק באמצעות בדיקת הדו"חות הכספיים של העסק (ערר ב. ג. ביטחון, פסקה 68).

47. לפיכך, אם בשל קיומם של התנאים הקבועים בהוראת סעיף 7(8) לחוק ואם בשל הפער המשמעותי בין סכום התשומות המדווח (כ-98,000 ₪) לסכום המענקים המבוקש (כ-1.1 מיליון ₪), קיימת לטעמנו הצדקה לבדיקת ההוצאות הקבועות ביחס לשלוש תקופות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הזכאות שבנדון (ראו ערר 1385-22 טבר טורס הולילנד בע"מ נ' רשות המיסים) (ניתן ביום 17.1.2023; להלן - עניין טבר טורס), פסקאות 35-38).

48. העוררת טענה כאמור, כי אין מקום לסטייה מהנוסחה לחישוב המענק והפנתה להחלטות ועדת הערר בעניין הקשר הישראלי ובעניין סקופוס וורלד. לטעמנו נסיבות העררים האמורים שונות מהנסיבות בענייננו ואין מקום להקיש מתוצאתם לעררים שבפנינו. נציין בקצרה כי בעניין הקשר הישראלי הגיעה ועדת הערר למסקנה כי לא חלה ירידה ניכרת בהוצאות העוררת כאמור בהוראת סעיף 8(7) לחוק ועל כן הוראה זו אינה חלה עליה, זאת לאחר שנלקחו בחשבון "הוצאות מועברות" בין העוררת לחברה קשורה והוצאות שירדו לטמיון. עוד יצוין כי ההוצאות המועברות באו לידי ביטוי בדו"חותיה הכספיים של העוררת. גם בעניין סקופוס וורלד חלו נסיבות שונות, ובהן התנהלות המשיבה, שהובילו למסקנה בדבר קביעת המענק בהתאם לנוסחה, נסיבות שאינן מתקיימות בענייננו.

הוצאות קבועות והוצאות שירדו לטמיון - בחינת נתוני העוררת

49. ראשית, נעמוד על גובה ההוצאות הקבועות של העוררת לפי דו"חותיה הכספיים, ולאחר מכן נידרש לסוגיית ההוצאות שירדו לטמיון והוצאות השכר שיש להוסיף לחישוב ההוצאות הקבועות.

50. מעיון בדו"ח הכספי המבוקר של העוררת לשנת 2021 עולה כי הוצאותיה הקבועות לשנת 2021 הן בסך של כ- 247,000 ₪. חישוב זה כולל את ההוצאות שסווגו תחת "הוצאות הנהלה וכלליות" (ביאור 12 לדו"ח) בניכוי הוצאות השכר, הוצאות פרסום ושיווק, עמלות כרטיסי אשראי ופחת (לרבות פחת רכב), ובתוספת של עמלות הבנק המופיעות בדוח הכספי במסגרת הוצאות המימון. בהתאם לחישוב זה, סך ההוצאות הקבועות לתקופה דו-חודשית עומד על 41,000 ₪.

51. בנוסף להוצאות אלו, טענה העוררת כי יש להכיר בעלויות שכר שהושקעו בפרויקטים שאמורים היו לצאת לפועל בתקופות הזכאות וירדו לטמיון, וכן בהוצאות פרסום. העוררת טוענת כי במחצית הראשונה של שנת 2021 תוכננו להתקיים 14 פרויקטים בהיקף הכנסות העולה על 7 מיליון דולר (נספח ג', הוגש ביום 30.3.2023). בהתאם לנספח א' שצירפה העוררת, עלויות השכר שירדו לטמיון בגין פרויקטים אלו עומדות על סך של 327,090 ₪ וכוללות את עלות שכרם של 3 עובדים: צהלה בן ישי (מנהלת חשבונות), רותם איילון (שיווק) ואלברט ישינסקי (תכנון אירועים). בנוסף טענה העוררת כי יש להביא בחשבון את שכרה של בעלת השליטה ומנכ"לית החברה, הגב' אורה מרין, וציינה כי בשנת 2021 צומצם שכרה באופן משמעותי והיה נמוך באופן ניכר ביחס לשכר הממוצע בענף לתפקיד דומה. עוד צוין כי הגב' מרין לא קיבלה מענק בעלי שליטה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בתגובת העוררת מיום 5.6.2023 צוין, כי בנוסף להוצאות השכר היחסיות הכלולות בהוצאות הנהלה וכלליות בדו"ח הכספי לשנת 2021, עלות השכר בגין פרויקטים שירדו לטמיון בתקופות שבנדון עומדת על סך של 370,614 ₪, וכוללת בנוסף לעובדים שצוינו לעיל גם את העלות היחסית של שכר העובדת קרין אזולאי (הפקת אירועים).

52. אין בידינו לקבל את טענות העוררת וחישוביה בנוגע להוצאות השכר שירדו לטמיון. ראשית, כפי שהובהר בדיון, ההוצאות אליהן מתייחסת העוררת הן הוצאות שכר שהוצאו בשנת 2020 עבור עבודה על פרויקטים שתוכננו להתקיים במחצית הראשונה של שנת 2021. העוררת קיבלה מענקי הוצאות קבועות עבור ארבע תקופות זכאות בשנת 2020, בסכום כולל של כ- 600,000 ₪, מתוכם סך של 429,000 ₪ חושב בהסכמת הצדדים על בסיס הוצאותיה הקבועות בשנת 2020, במסגרת העררים הקודמים שהגישה העוררת. בחישוב זה נכללו גם הוצאות השכר של העוררת בין החודשים מאי – דצמבר 2020 (ראו ערר 22-1261, בהחלטת יו"ר הוועדה מיום 31.7.2022). בנסיבות אלו, הכללתן של אומדן הוצאות שכר שהוצאו בשנת 2020, בחישוב ההוצאות הקבועות לתקופות הזכאות בשנת 2021, מהווה כפל מענק. שנית, אנו סבורים כי עוסק הטוען להכרה בהוצאות שירדו לטמיון כהוצאות קבועות נדרש לרף הוכחה גבוה יותר. הדבר מקבל משנה תוקף כשמדובר בטענה להוצאות שכר שירדו לטמיון, ומטבע הדברים קיים קושי לכמת את היקף העבודה שבוצעה בשנת 2020 ומיוחסת לפעילות בשנת 2021. עלות השכר חושבה על ידי העוררת בדרך של אומדן בהתאם לתשומות המוערכות שהושקעו על ידי העובדים בפרויקטים השונים, מבלי לתמוך את החישובים שהוצגו באסמכתאות ברורות שיש בהן כדי לאשש את החישובים השונים שהוצגו.

53. לצד זאת, אנו סבורים כי יש מקום להכיר בהוצאות השכר של העוררת שהוצאו בתקופות הזכאות שבנדון, כהוצאות קבועות. בפסיקות קודמות של ועדת הערר נקבע כי יש מקום להכיר בהוצאות שכר כהוצאות קבועות במקרים מסוימים, ויש לבחון זאת בהתאם לאופי העסק ולמכלול נסיבות העניין (ראו לדוגמה ערר 21-1629 מ.ג.ב. **שירותי ניקיון נ' רשות המיסים** (ניתן ביום 8.12.2021); ערר 21-1971 **אטלנטיס גוני קור טרוול בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 12.8.2022); **ערר ב.ג. בטחון**). סוגיה זו נדונה בעיקר ביחס לשכר המנהלים, אולם נקבע כי במקרים המתאימים ניתן להכיר גם בהוצאות שכר של עובדים כהוצאות קבועות (ראו **ערר ב.ג. בטחון**, פסקאות 76-77; **עניין טבר טורס**, פסקאות 50-51). חלק מהשיקולים הרלוונטיים במסגרת בחינת סוגיה זו הם האם הוצאות השכר צומצמו במהלך תקופת הקורונה, האם השכר שניתן הוא סביר ומקובל מבחינה אובייקטיבית ועוד.

54. טענת העוררת כי יש להכיר במלוא שכרה של בעלת השליטה ומנכ"לית החברה, הגב' אורה מרין, מקובלת עלינו. שוכנענו כי המשך תפקודה כמנהלת החברה היה חיוני לצורך שימור פעילות העוררת. צילומי היומן של הגב' מרין שצירפה העוררת מעידים אף הם על מעורבותה והיקף פעילותה בתקופות אלו. בנוסף וכפי שציינה העוררת, הגב' מרין לא קיבלה מענק בעלי שליטה. יודגש כי הכרה בהוצאות שכר כהוצאות קבועות מתיישבת עם הגישה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

המרחיבה שנקבעה בפסיקות הוועדה ועולה בקנה אחד גם עם פסיקת בית המשפט המחוזי. כך, בעמ"נ 50021-08-22 פרינטופ סחר בע"מ נ' רשות המיסים (פורסם בנבו; 15.8.2023) (להלן – עניין פרינטופ) קבע בית המשפט כי הוצאות שכר עובדים, ועובדים בכירים במיוחד, לא תחשבנה כהוצאות קבועות רק במקרים חריגים:

”... עם זאת, שלא כעמדת המשיבה והוועדה, איני סבור כי הוצאות שכר תחשבנה כהוצאות קבועות רק במקרים חריגים וקיצוניים, כדי מצב שבו מדובר בשכרו של מנהל עסק שסגר את שעריה והמטפל ב"כיבוי שריפות" בלבד. יש לזכור כי המחוקק נתן דעתו לנסיבות שבהן בשל הירידה בפעילות גם קטן כוח העבודה, בהתייחסו לשכר הנחסך בשל הוצאת עובדים לחל"ת. רוצה לומר, כי עדיין ניתן להניח שחרף הפחתת הפעילות, ואולי אף כדי הפסקתה הכמעט מוחלטת, אין בידי העוסק האפשרות להפסיק לחלוטין את העסקת כלל העובדים, ובמיוחד שכר העובדים הבכירים, ולו בשל הצורך להבטיח חזרה לפעילות עם תום המשבר. אין זאת אלא כי יש לבחון כל מקרה ומקרה לגופו.

במקרה דנן סברה הוועדה, כי הוצאות השכר של קבוצת העובדים המקצועיים אינן בגדר הוצאה קבועה, ובקביעה זו לא מצאתי מקום להתערב. העובדה כי חלק מאותו סוג של עובדים יצא לחל"ת, אכן יכולה ללמד על הקשר הישיר בין העסקתם לבין הפעילות הייצורית של העסק, דהיינו כי מדובר בהוצאה משתנה במהותה. לעומת זאת, וכאמור, בכל הנוגע למנכ"לית המערערת, ובהתחשב במהות תפקידה, סבורני כי המסקנה לפיה גם שכרה הוא בגדר הוצאה משתנה, אינה מבוססת דיה ולפיכך יש מקום להתערב בה”. (פסקאות 24-25 לפסק הדין)

ובהמשך:

”בקביעת סכום ההוצאות הקבועות, לצורך הגבלת סכום המענק, לא היה מקום שלא להביא בחשבון, בנוסף לשכר שני הסמנכ"לים והמזכירה, גם את שכרה של מנכ"לית המערערת. כמו כן, לא היה מקום לכפול את הוצאות השכר האמורות במקדם הירידה במחזורים, אלא צריך היה להביא במלואן ובשלמותן. לפיכך, הערעור שהוגש על ידי המערערת בהתייחס לחלקים אלה של החלטת הוועדה – מתקבל.” (פסקה 29 לפסק הדין)

55. בנספח ה' לתגובת העוררת מיום 30.3.2023, צוין כי עלות שכרה של הגב' מרין בחודשים ינואר-יוני 2021 עמד על כ- 120,000 ₪, המגלמים שכר בגובה של כ- 20,000 ₪ (ברוטו) לחודש. על בסיס המפורט לעיל, מצאנו לכלול את מלוא שכרה של מנכ"לית העוררת בחודשים אלו בחישוב ההוצאות הקבועות של העוררת. מפירוט דיווחי השכר (טופס 102) שצירפה העוררת עולה כי הוצאות השכר החודשיות בין החודשים ינואר – יוני 2021 עמדו על כ- 35,000 ₪ (ברוטו), עבור העסקת 2 עובדים (3 עובדים בחודש מרץ) ובסך הכל 208,089 ₪ הוצאות שכר בגין התקופה ינואר-יוני 2021. יוצא, אפוא, כי בניכוי שכרה של



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הגב' מרין, גובה השכר החודשי ששולם לעובד/ת הנוסף/ת עמד על סך של כ- 15,000 ₪ (ברוטו); זהותו של העובד/ת הנוסף/ת לא הובררה לנו, אולם יצאנו מנקודת הנחה לפיה העסקה בשכר של עובד/ת נוסף מלבד המנכ"לית הכרחית לשימור פעילות העסק (אם מדובר במנהלת החשבונות ואם במנהלת שיווק). לפיכך, ובשים לב לגובה השכר כמו גם לתחום עיסוקה של העוררת, נחה דעתנו כי יש מקום להכיר בסך הוצאות השכר של העוררת בתקופות הזכאות שבפנינו בסכום כולל של 208,089 ₪, ובחישוב לתקופה דו-חודשית סך של 69,363 ₪.

יצוין כי טענתה של העוררת לפיה דיווחי השכר שהוצגו אינם כוללים תשלומי שכר לקבלני משנה, המבוצעים באמצעות חשבוניות (שלא הוצגו בפני הוועדה), אינה משנה ממסקנתנו. כאמור, נקטנו בגישה מרחיבה והכרנו במלוא הוצאות השכר המדווחות של העוררת בתקופות הזכאות לשנת 2021, ולא ראינו מקום לכלול תשלומי שכר נוספים, ככל שהיו.

56. המשמעות היא כי לחישוב ההוצאות הקבועות בסך 41,000 ₪ לתקופה דו-חודשית, יתווסף סך של 69,363 ₪ (208,089 ₪ לשלוש תקופות הזכאות שבפנינו).

57. אשר להוצאות הפרסום – ככלל, נהוג לסווג הוצאות פרסום כהוצאות משתנות המשמשות לייצור הכנסה. בתגובתה מיום 5.6.2023, טענה העוררת כי יש להביא בחישוב ההוצאות הקבועות גם את הוצאות הפרסום בתקופות הזכאות שבנדון, בסך 70,228 ₪. אין בידינו לקבל טענה זו. לעוררת היו מספר הזדמנויות להשלמת טיעון וצירוף מסמכים, ואולם טענה זו שנטענה במסגרת תגובתה האחרונה של העוררת, לא נתמכה באסמכתאות. העוררת אמנם ציינה כי תספק אסמכתאות ככל שתידרש לכך, אולם בשלב זה של בירור הערר ולאחר שצוין מפורשות בהחלטת יו"ר הוועדה מיום 28.5.2023 כי על העוררת לפרט את סעיפי הוצאותיה תוך הפניה למקור חשבונאי מדויק, לא ראינו מקום לפנות לעוררת ולבקש את המובן מאליו. זאת ועוד, במחצית השנייה של שנת 2021 רשמה העוררת הכנסות בסך של כ- 1 מיליון ₪. בשים לב לאופי עבודתה המחייב תכנון מקדים של פרויקטים כפי שציינה העוררת, ניתן להניח כי לכל הפחות חלק מהוצאות הפרסום שהוצאו במחצית הראשונה של השנה שימשו לייצור ההכנסה שהתקבלה במחצית השנייה, ולפיכך אין יכולות להיחשב כהוצאות שירדו לטמיון. ככל שטוענת העוררת אחרת, היה עליה להוכיח באסמכתאות מפורטות כי אותן הוצאות פרסום נועדו לקידום פרויקטים שירדו לטמיון, וזאת לא עשתה.

58. אם כן, סך ההוצאות הקבועות של העוררת במחצית הראשונה של שנת 2021, כולל הוצאות השכר, מסתכם ב- 331,589 ₪, וסך של 110,530 ₪ לתקופה דו-חודשית.

תקופת הזכאות מאי-יוני 2021

59. כזכור, בחודש מאי 2021 דיווחה העוררת על הכנסה (בסך של 9,852 ₪), ולפיכך ביחס לתקופת הזכאות מאי-יוני 2021 לא חל החריג הקבוע בסעיף 8(7) לחוק. לצד זאת וכפי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שקבענו לעיל, קיימת הצדקה לבדיקת הוצאותיה הקבועות של העוררת גם ביחס לתקופת זכאות זו, בשל הפער המשמעותי בין סכום המענק המבוקש לתשומות המדווחות. בהתאם לנתוני העוררת, המענק המחושב על פי הנוסחה לתקופת זכאות זו הינו בסך 181,150 ₪ (בגובה מחצית המענק המחושב, בהתאם לאמור בסעיף 9(ג) לחוק). הפער המשמעותי בין סכום זה לבין מחצית סכום ההוצאות הקבועות לתקופה דו-חודשית, העומד על 55,265 ₪, מצדיק אף הוא את קביעת המענק לתקופת הזכאות מאי-יוני 2021 בגובה ההוצאות הקבועות.

סיכום

60. העררים מתקבלים באופן חלקי. העוררת זכאית למענקים בגובה ההוצאות הקבועות בפועל, בהתאם לפירוט הבא:

תקופת זכאות	סכום המענק
ינואר-פברואר 2021	110,530 ₪
מרץ-אפריל 2021	110,530 ₪
מאי-יוני 2021	55,265 ₪

61. לאור תוצאת העררים תישא המשיבה בהוצאות העוררת בסך 4,500 ₪. סכום זה יקוזז מסכום היתר ששולם לעוררת, אשר יוחזר על ידי העוררת למשיבה בהתאם להוראת סעיף 16 לחוק.

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

ניתנה היום, כ"ב חשון תשפ"ד, 06/11/2023, בהעדר הצדדים.


ברוך ברוכי, רו"ח
חבר


ליאת קציר-מרגלית, עו"ד
יו"ר הוועדה



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים