



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה וחרבות ברזל – מסלול ארצי

ערר 1005-24  
(ערר קורונה)

לפני כבוד חברי הוועדה:  
נדב כנען, עו"ד - יו"ר  
גרמן פייקין, רו"ח - חבר

מטרות שיווק גיוס וקד"מ בע"מ, מס' 514043991  
ע"י ב"כ עו"ד עופר דקר

העוררת:

נ ג ד

#### רשות המסים

המשיבה:

באמצעות היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות  
רחוב בן גוריון 38 רמת גן  
דוא"ל: [corona.ararim@taxes.gov.il](mailto:corona.ararim@taxes.gov.il)

### החלטה

1. הערר שלפנינו עוסק בשאלת קיומו של קשר סיבתי בין התפרצות זן האומיקרון בישראל לבין הירידה בהכנסות העוררת בתקופת הזכאות (בהשוואה לתקופת הבסיס).
2. נקדים ונציין כי לאחר שבחנו את טענות הצדדים, את הנתונים השונים ואת המצב המשפטי, הגענו למסקנה כי דין הערר להתקבל באופן חלקי.

#### רקע עובדתי ודיוני

3. העוררת היא חברת קידום מכירות המתמחה בשיווק של כרטיסי אשראי, במגוון מתחמים כגון נתב"ג, קניונים ומרכזי קניות.
4. ביום 11.7.21 הגישה העוררת בקשה למענק הוצאות קבועות עבור תקופת הזכאות ינואר-פברואר 2022 לפי חוק מענק סיוע לעסקים בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות זן האומיקרון של נגיף הקורונה החדש (הוראת שעה), התשפ"ב-2022 (להלן – "חוק האומיקרון").
5. העוררת קיבלה מקדמה עבור המענק בסכום של 325,815 ₪.
6. כעשרה חודשים לאחר מכן, ביום 18.5.23, דחתה המשיבה את בקשת העוררת בנימוק כי לא נמצא קשר סיבתי בין הירידה בהכנסותיה בתקופת הזכאות לבין התפרצות האומיקרון.
7. ביום 20.6.23 הגישה העוררת השגה על החלטת המשיבה.
8. ביום 10.12.23 דחתה המשיבה את השגת העוררת מנימוקים דומים הנוגעים להיעדר קשר סיבתי, תוך הפנייה להכנסות העוררת בחציון השני של שנת 2021, במרץ-דצמבר 2022 ובינואר-פברואר 2023, שהיו נמוכות יותר מאשר בתקופת הבסיס, על אף שלא הוטלו



## מדינת ישראל

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

במהלכן מגבלות מיוחדות על המשק. המשיבה הוסיפה כי בתקופת הבסיס העסיקה העוררת 429 עובדים אך ערב האומיקרון העסיקה 222 עובדים בלבד, וכי במהלך שנת 2022 מספר העובדים בה אף ירד ל-150. מכאן קבעה המשיבה כי העוררת לא יכולה היתה לצפות להכנסות בתקופת הזכאות הדומות בהיקפן להכנסות שקיבלה בתקופת הבסיס, גם אלמלא התפרצות האומיקרון. המשיבה הוסיפה כי חוק האומיקרון הוא חוק עצמאי ונפרד שלא נועד להיות סיוע המשך למענקי הקורונה שניתנו עבור תקופות קודמות.

9. מכאן הערר שלפנינו, שהוגש ביום 11.1.24.

10. להשלמת התמונה יצוין כי העוררת קיבלה מענקי הוצאות קבועות עבור שבע תקופות הזכאות של מגפת הקורונה בשנים 2020-2021.

11. ביום 4.4.24 תקיים דיון בערר, שבסיומו הודיעה העוררת כי אין בידה לקבל את הצעת הפשרה שהציעה הוועדה.

### טענות הצדדים

#### טענות העוררת בכתב הערר

12. העוררת מעלה טענה מקדמית שלפיה יש לקבל את הערר על הסף נוכח האיחור המשמעותי במתן החלטה, שנמשך כ-211 ימים מעבר לפרק הזמן שנקבע בחוק. לטענתה, בנסיבות אלו היא הסתמכה על המענק והניחה כי תביעתה אושרה. העוררת מוסיפה כי המשיבה איחרה גם במתן החלטה בהשגה, במשך 63 ימים מעבר לפרק הזמן שנקבע בחוק, וכי איחורים אלו פגעו ביכולתה לתת מענה ראוי לבדיקת הבקשה והביאו לנזק ראייתי.

13. לגוף הנימוקים טוענת העוררת כי ההשוואה שערכה המשיבה בהחלטתה לתקופות אחרות שבהן לא הוטלו מגבלות אינה מוצדקת, שכן המחוקק קבע כי יש לערוך השוואה בין תקופות מקבילות, בהתחשב בדפוסים של עונתיות וכיוצ"ב. לטענת העוררת יש להסתכל הסתכלות שנתית, שממנה עולה כי בשנת 2020 ארעה ירידה ניכרת בהכנסות כתוצאה מהקורונה אך בשנת 2021 נרשמה התאוששות משמעותית, שנשמרה גם בשנת 2022, על אף שבתחילה ארעה התפרצות האומיקרון.

14. לטענת העוררת, לא ניתן לזהות מגמה המצביעה על שינוי מהותי בפעילותה שאינו קשור להשפעות הקורונה בכלל ולזן האומיקרון בפרט. העוררת מוסיפה כי היא אכן לא שבה להכנסות שהיו לה בשנת 2019 כתוצאה מההגבלות שחלו בתקופת הקורונה והאומיקרון שהיקשו עליה ואילצו אותה לערוך שינויים רבים ולהתאים את פעילותה העסקית. לטענתה, הכניסה להגבלות והיציאה מהן היו סמוכות בזמן ולכן לא אפשרו חזרה מיידית באותו היקף לשגרה, כך שירידה בהכנסות בתקופות אלו בשיעור של 23% בהשוואה לשנת הבסיס היא סבירה בנסיבות המקרה.

15. במענה לנתונים בדבר הירידה בכמות העובדים שאליהם הפנתה המשיבה, העוררת טוענת כי אכן ממוצע העובדים ירד מ-350 עובדים לערך בשנת 2019 ל-190 עובדים בשנת 2022.



## מדינת ישראל

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

לטענתה, אין מדובר בנתון בעל משמעות מיוחדת, שכן לאור הקושי בגיוס עובדים בתקופות הקורונה והאומיקרון ואחריהן, היא למדה להסתפק במצבת עובדים קטנה יותר תוך השגת אותו מחזור הכנסות בקירוב. העוררת מוסיפה כי מדובר בעובדים יומיים או שעתיים כך שהיא יכלה להעסיק פחות עובדים אך לשבצם למשמרות ארוכות יותר.

16. העוררת מבקשת להבחין בין עניינה לבין המקרה שנדון בערר 1252/23 **יערה תקשורת בע"מ נ' רשות המיסים** (נבו, 28.5.23), שאליו הפנתה המשיבה בהחלטתה, וטוענת כי בניגוד לאותו מקרה לא חל שינוי באופי פעילותה, והיא המשיכה לקיים קשר עסקי רציף עם ספקיה ולקוחותיה.

17. בנוגע לטענת המשיבה שלפיה מחזורי ההכנסות לאחר סיום הקורונה לא שבו לאלו שהיו בתקופת הבסיס (כך שלא ניתן היה לצפות לקבל הכנסה דומה בתקופת הזכאות), העוררת מפנה לשיפור המשמעותי שחל בהכנסותיה בין המחצית הראשונה של שנת 2021 למחצית השנייה, ומוסיפה כי מדובר בהשוואה שגויה שכן אין מדובר באותם חודשים בשנה. לטענתה, הכנסותיה היו ממשיכות לנסוק אלמלא הטלטלה הנוספת שעברה בשל התפרצות זן האומיקרון.

18. העוררת מדגישה כי עולם העסקים אינו מדע מדויק וכי לא ניתן לשוב בלחיצת כפתור לאותן הכנסות שהיו לפני ההתפרצות הממושכת של המגפה, במיוחד כשמדובר במערכת גדולה ומסורבלת. היא מוסיפה כי בקשתה קשורה באופן ישיר להשפעות האומיקרון ואינה נשענת על השפעותיה של מגפת הקורונה שקדמה לה.

19. העוררת טוענת כי המשיבה לא הצביעה על ממצאים עובדתיים מהימנים המצדיקים את העברת הנטל, כגון הפסקת שירות עם ספק או לקוח עיקריים, ביטול מכרזים וכו', ובמקום זאת הציגה מספרים בצורה מעוותת וסלקטיבית תוך השוואות שאינן רלוונטיות.

#### טענות המשיבה בכתב התשובה

20. המשיבה חוזרת על הנימוקים שהעלתה בהחלטתה בהשגה, ומוסיפה כי העוררת לא עמדה בנטל המוטל עליה ולא צירפה אסמכתאות כלשהן שמהן ניתן ללמוד על פגיעה שנגרמה לה כתוצאה מהתפרצות האומיקרון.

21. המשיבה מצביעה על הירידה הניכרת בכמות העובדים של העוררת, מ-429 עובדים בתקופת הבסיס לכ-240 עובדים בתקופת הזכאות, ובהתאם לכך טוענת כי ארעה ירידה חדה בכל פעילותה ולא רק בהכנסותיה, וזאת ללא קשר לנגיף האומיקרון. כמו כן מפנה המשיבה לכך שהעוררת לא חזרה להכנסות שהיו בתקופת הבסיס או בשנת הבסיס כולה (2019), וזאת גם בתקופות שבהן לא הוטלו עוד סגרים ומגבלות, החציון השני של 2021, מרץ-דצמבר 2022 ושנת 2023. המשיבה מציינת כי בשנת 2022, שבה התפרץ האומיקרון, היו הכנסותיה של העוררת גבוהות יותר מאשר בשנת 2023 בשיעור ניכר של כ-33%.

22. המשיבה מדגישה כי חוק האומיקרון אינו תקופה נוספת לתקופות הקורונה שבגינן ניתנו מענקים, אלא תקופה עצמאית, וכי הזכאות למענק מבוססת על פגיעה שנגרמה מהתפרצות האומיקרון, ולא מהקורונה.



## מדינת ישראל

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

23. במענה לטענות העוררת בעניין האיחור, המשיבה טוענת כי היא כלל לא איחרה במתן החלטה בהשגה, שכן סעיף 2(א) לחוק הארכת תקופות ודחיית מועדים (הוראת שעה – חרבות ברזל) סדרי מינהל תקופות כהונה ותאגידים, השתפ"ד-2023 (להלן – "חוק הארכת תקופות") האריך את פרק הזמן המקורי בחודשיים, וההחלטה בהשגה ניתנה ביומו האחרון של פרק זמן זה. למען הזהירות מפנה המשיבה להחלטות הוועדות ולפסקי דין שניתנו בנוגע להשלכות שיש לייחס למתן החלטות באיחור, שמהם עולה כי אין בעיכובים אלו כדי להצדיק את קבלת המענק.

#### טענות העוררת בכתב התגובה

24. העוררת טוענת כי המשיבה לא התייחסה בתשובתה לאיחור שחל במתן החלטה בבקשה (אלא רק לאיחור שארע במתן החלטה בהשגה). העוררת חוזרת על טענתה כי מדובר באיחור קיצוני של 211 ימים, כפול מפרק הזמן הקבוע בחוק, וכי מאחר שהמשיבה לא התייחסה לעניין זה יש לקבל את הערר על הסף.

25. העוררת שבה על טענותיה ביחס לכמות העובדים, ומפנה להחלטות הוועדה שבהן נקבע כי האינדיקציה החשובה יותר היא שכר העובדים ולא מספרם. בעניין זה נמצא כי הירידה בשכר העובדים בין 2019 ל-2022 היא כ-28% בלבד, ותואמת את הירידה בהכנסות.

26. העוררת טוענת כי עלה בידה להתחיל להתאושש מהשפעות הקורונה והאומיקרון בשנת 2022, וכי שנת 2023 אינה מהווה אינדיקציה מאחר שהיא מרוחקת כעשרה חודשים לפחות מתקופת האומיקרון, ומאחר שבמהלכה התרחשו הפגנות רחבות ופרצה מלחמה, ואלו השפיעו השפעה ניכרת על היקף ההכנסות.

#### דיון והכרעה

27. לאחר שבחנו את טענות הצדדים שהועלו בכתבי הטענות ובדיון, את הנתונים שהוצגו ואת המצב המשפטי, הגענו כאמור למסקנה כי דין הערר להתקבל באופן חלקי.

28. נבחן תחילה את דרישת הקשר הסיבתי בין התפרצות האומיקרון לבין הירידה בהכנסות, הן בהקשר הכללי והן את יישומה בעניינה של העוררת, ולבסוף נתייחס לשאלת האיחור במתן ההחלטה בבקשה.

#### חוק האומיקרון והדרישה לקשר סיבתי - כללי

29. לקראת חודש מרץ 2020 החל נגיף הקורונה להתפשט בישראל. לצורך ההתמודדות עמו הטילה הממשלה מגבלות שונות על המשק, בין היתר ביחס לפעילותם של מקומות ועסקים. במקביל, על מנת לסייע למשק להתמודד עם המשבר הכלכלי שנוצר בשל התפשטות המגפה, נקטה הממשלה בתוכנית כלכלית נרחבת וביום 24.4.20 פרסמה את החלטת ממשלה מס' 5015, שבמסגרתה החליטה להעניק "מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה" (להלן: "החלטת הממשלה"), עבור תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020. בהמשך לכך, ביום



## מדינת ישראל

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

- 29.7.20, חוקק חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – "חוק הקורונה"), שבמסגרתו נקבעו תנאים דומים לזכאות למענק עבור תקופות זכאות נוספות.
30. תקופת הזכאות האחרונה שעברה ניתנו מענקים במסגרת חוק הקורונה היא מאי-יוני 2021. עם הירידה בשיעור ההדבקה מהנגיף במחצית השנייה של שנת 2021 לא הוטלו מגבלות נוספות על המשק, עד להתפרצות זן האומיקרון לקראת סוף אותה שנה.
31. בהמשך לכך חוקקה הכנסת ביום 4.7.22 את חוק האומיקרון, המיועד לעסקים שנפגעו מהתחלואה הגבוהה של הזן בחודשים ינואר-פברואר 2022. מדובר בחוק נפרד מחוק הקורונה, שקבע כאמור את הזכאות למענקים בתקופות הקודמות ובתנאים שונים במעט (אם כי הליכי ההשגה והערר שנקבעו בו זהים לאלו שנקבעו בחוק הקורונה).
32. דרישה נוספת שנכללה בהחלטת הממשלה ובחוק הקורונה ומופיעה גם בחוק האומיקרון (כמו גם בחקיקה דומה, לדוגמה חוק מס רכוש וקרן הפיצויים, התשכ"א-1961), היא הדרישה לקשר סיבתי, במקרה זה בין התפשטות זן האומיקרון לבין הירידה במחזורי הזכאות (בהשוואה לתקופת הבסיס). סעיף 2(4) לחוק האומיקרון קובע בעניין זה תנאי סף שלפיו:
- "(4) הירידה במחזורי העסקאות כאמור בפסקה (3) נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות זן האומיקרון".
33. משמעותה של דרישה זו לקשר סיבתי (שהיא גם נושא הערר שלפנינו) היא כי אין די בירידת המחזוריים כשלעצמה על מנת להקנות לעוסק זכאות למענק. לצד זאת נקבע בהחלטות השונות של ועדת הערר שדנו בתנאי זה בהקשר של חוק הקורונה, כי עצם עמידתו של העסק בשיעור הירידה המזכה במענק בהתאם לנוסחה יוצרת הנחה או חזקה בדבר התקיימותו של קשר סיבתי, וכן כי הנחה זו מתחזקת עוד יותר ככל שמתקיימת ירידה במספר רב יותר של תקופות זכאות. אולם, המשיבה יכולה להצביע על ממצאים עובדתיים המערערים את החזקה, ואז יועבר נטל ההוכחה לעוסק להצביע על אותו קשר סיבתי בין התפשטות הקורונה לבין הירידה במחזורי ההכנסות בתקופת הזכאות (ראו למשל: ערר 1005/21 טי ג' את סיסטמס 2006 נ' רשות המסים (נבו, 9.3.2021); ערר 1185/21 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' רשות המסים (נבו, 22.8.2021).
34. עמדה זו של הוועדות השונות התקבלה גם על ידי בתי המשפט המחוזיים ובית המשפט העליון. בהקשר זה קבע בית המשפט העליון:

הלכה למעשה, הדרך להוכיח עמידה בתנאי זה היא הצבעה על נתונים של ירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס. הא – ותו לא. אכן, ייתכן שגרמו לירידה במחזורי העסקאות נסיבות אחרות, אך אין דרכו של המשפט לדרוש הוכחת יסודות שליליים (במקרה זה, אי-קיומם של גורמים אחרים לירידה במחזורי העסקאות). גם בחיי המעשה, רשות המסים אינה דורשת הוכחה כאמור מכל עוסק הפונה בבקשה בהתאם לחוק. הדברים אף עולים



## מדינת ישראל

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

בקנה אחד עם תכליתו של החוק, שהיא מתן מענה יעיל ומהיר למשבר הכלכלי שאליו נקלעו עסקים רבים על רקע מאורעות השעה (ראו: דברי הסבר להצעת חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020, ה"ח 432, 453). ככל שלטענת רשות המסים נותק הקשר הסיבתי בין הירידה במחזור ההכנסות של העורר לבין השלכותיו של נגיף הקורונה – קרי, כי לא מתקיים התנאי הקבוע בסעיף 8(3) לחוק – על רשות המסים לבסס טענתה זו ולסתור את החזקה באשר לכך שמגפת הקורונה היתה הגורם הדומיננטי לשינוי. אם אכן תציג ראיות לכאורה לכך – או אז יעבור הנטל לכתפי העוסק להוכיח אחרת.

(בר"מ 7502/22 רשות המסים נ' פודולסקי (נבו, 22.1.22), להלן – "פס"ד פודולסקי", פסקה 22). ראו גם עמ"נ 21-06-27710-06 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים בישראל, פסקאות 52-53, (נבו, 3.1.22), עמ"נ 22-08-49628 הגר רם תשתיות בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המסים פסקאות 9א-9ב (נבו, 2.12.22), עמ"נ (באר שבע) 22-09-28990 י.ע.פ. – יצחק עפר ופיתוח בע"מ נ' רשות המיסים, פסקה 13 (נבו, 26.2.23).

29. ועדות הערר אימצו ויישמו את הגישה הפרשנית שלעיל גם ביחס לדרישת הקשר הסיבתי שבחוק האומיקרון (ראו למשל ערר 1483/23 שלומי שריקי חברת עורכי דין נ' רשות המסים פסקאות 31-38, (נבו, 24.8.23), להלן – "ערר שריקי"), ערר 1285/23 קבועה יאסין נ' רשות המסים, פסקאות 42-45, (נבו, 14.8.23), להלן – "ערר יאסין").

#### חוק האומיקרון והדרישה לקשר סיבתי – המקרה שלפנינו

30. במקרה שלפנינו, המשיבה הצביעה בהחלטתה ובתשובתה על כך שהכנסות העוררת לאחר סיום תקופת הקורונה, כלומר גם בחודשים שבהם לא הוטלו עוד סגרים ומגבלות מיוחדות, היו נמוכות יותר באופן משמעותי מאשר בשנת הבסיס (2019) ובתקופת הבסיס (ינואר-פברואר 2019) בפרט. לפיכך טענה המשיבה כי העוררת לא היתה יכולה לצפות לקבל בתקופת הזכאות את ההכנסות שקיבלה בתקופת הבסיס, גם אלמלא התפרצות הנגיף.

31. ואמנם, אין מחלוקת כי ארעה ירידה ניכרת בהכנסות העוררת בין שנת 2019 (ממוצע דו חודשי של כ-5.1 מיליון ₪) ובמיוחד בתקופת הזכאות (כ-6.8 מיליון ₪), לבין התקופות שלאחר הסרת מגבלות הקורונה, בחציון השני של שנת 2021 (כ-4.4 מיליון ₪) ובחודשים מרץ-דצמבר 2022, לאחר הסרת מגבלות האומיקרון (כ-3.8 מיליון ₪). מכאן עולה שהעוררת טרם התאוששה במהלך תקופות אלו מהפגיעה שנגרמה לה בתקופת הקורונה, בין מרץ 2020 למאי-יוני 2021.



## מדינת ישראל

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

32. בהחלטות קודמות של הוועדה נקבע ביחס לשאלת ההתאוששות, כי אי-חזרה של עסק למחזורי ההכנסות שהיו לו לפני התפרצות הקורונה יכולה להיות אינדיקציה רלוונטית לשאלת הקשר הסיבתי, אך כי יש לבחון את העסק הספציפי ואת נסיבות העניין, שכן קצב ההתאוששות ממגפת הקורונה משתנה מעסק לעסק ומענף לענף ותלוי בפרמטרים שונים (ערר 1398/23 **קונטנטו מסעדנות בע"מ נ' רשות המסים** (נבו, 25.7.23), פיסקה 41, ערר **שריקי**, פסקה 63, ערר 1363/23 **דיגיטל ניוז ופרסום נ' רשות המסים** (נבו, 28.5.23), פיסקה 37, להלן – "עניין דיגיטל ניוז"). בהמשך לכך נקבע כי מדובר בנתון שאינו יכול להוות נימוק יחיד לשלילת המענק (ערר **דיגיטל ניוז** לעיל, ערר 1482/23 **וייסמן ראול נ' רשות המסים** (נבו, 26.7.23), להלן – "ערר וייסמן ראול", פיסקה 19).
33. במענה לטענת המשיבה, הצביעה העוררת על כך שהחל מהמחצית השנייה של שנת 2021 היא החלה להתאושש ממגפת הקורונה, וכי מגמה זו נמשכה גם בשנת 2022, למרות התפרצות האומיקרון. לטענת העוררת, אלמלא התפרצות האומיקרון זמן לא רב לאחר סיום מגפת הקורונה, התאוששותה היתה נמשכת והיא היתה מגיעה בחזרה למחזורי ההכנסות של תקופת הבסיס. העוררת הוסיפה כי בהיותה חברה גדולה עם מצבת עובדים משמעותית, ההגבלות שהוטלו בתקופת הקורונה והאומיקרון היקשו עליה ואילצו אותה לעשות שינויים רבים, והירידה בהכנסות שחוותה בשנת 2022 בהשוואה לשנת 2019 (בשיעור של כ-23%) היא סבירה בנסיבות.
34. מלבד הטענה שלעיל בדבר היעדר התאוששות וחזרה להכנסות טרום הקורונה (שהיא למעשה הטענה היחידה שאותה העלתה המשיבה בהחלטתה ובתשובתה), יש לציין מספר נתונים נוספים העולים מדוחות ה-ESNA של העוררת, הנוגעים לשאלת ההשפעה העצמאית של נגיף האומיקרון, בנפרד מההשפעה הקודמת של הקורונה.
35. במקרים קודמים עמדו ועדות הערר על הקושי הקיים להבחין ולהפריד בין הפגיעה שנגרמה לעוסק במהלך תקופת הקורונה לבין הפגיעה שגרם זן האומיקרון באופן עצמאי (ערר **דיגיטל ניוז**, פיסקה 37, ערר **שריקי**, פיסקה 63, ערר 1480/23 **קריגריס השקעות בע"מ נ' רשות המסים** (נבו, 31.12.23), להלן – "ערר קריגריס", פסקאות 43-38). לצד זאת, על מנת לעמוד בדרישת הקשר הסיבתי לנגיף האומיקרון הקבועה בחוק, יש לטעמנו מקום להראות כי חלק מסוים ואף משמעותי מהסיבה לירידה בהכנסות בהשוואה לתקופת הבסיס נובע גם כתוצאה עצמאית ונפרדת של נגיף זה (ראו גם ערר **וייסמן ראול**, פיסקה 20).
36. במקרה שלפנינו יש מקום לציין כי הכנסות העוררת בתקופת הזכאות היו גבוהות יותר בהשוואה לארבע תקופות דו-חודשיות אחרות שבהן לא הוטלו מגבלות נוספות על המשק (ספטמבר-אוקטובר 2021, מאי-יוני 2022, ספטמבר-אוקטובר 2022 ונובמבר-דצמבר 2022). למעשה, הכנסות העוררת בתקופת הזכאות הדו-חודשית של האומיקרון (בסכום של כ-3.95 מיליון ₪), היו גבוהות יותר, ואף במידה לא מבוטלת, מסכום ההכנסות הדו-חודשי הממוצע בחציון השני של שנת 2021, לאחר שהוסרו



## מדינת ישראל

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

המגבלות שהוטלו על המשק בתקופת הקורונה (בסכום של 4.43 מיליון ₪). בהמשך לכך, סכום ההכנסות הדו-חודשי הממוצע של העוררת בחודשים מרץ-דצמבר 2022 (3.81 מיליון ₪), לאחר שהוסרו גם מגבלות האומיקרון, נמוך רק במקצת ולמעשה כמעט זהה לסכום ההכנסות בתקופת הזכאות, כאמור.

37. אכן נראה, כי אדם מבחוץ שהיה בוחן את הכנסות העוררת בשנים אלו, לא היה מצביע על תקופת הזכאות (ינואר-פברואר 2022) כתקופה מובחנת שבה ארע שינוי מיוחד בהשוואה לתקופות שקדמו לה ובאו אחריה. נתון זה מתזק לכאורה את המסקנה כי הירידה העיקרית בהכנסות העוררת (בהשוואה לתקופת הבסיס) ארעה כבר בתקופת הקורונה, ולא כתוצאה מפגיעה נוספת ועצמאית מזן האומיקרון. לצד זאת יש גם להביא בחשבון בהקשר זה כי ייתכן שהכנסות העוררת מושפעות מעונתיות מסוימת, שכן בחודשים ספטמבר-אוקטובר (תקופת החגים) נרשמו הכנסות נמוכות יותר גם בשנת 2019, עוד טרם התפרצות הקורונה.

38. על אף שהעוררת טענה כי תביעתה למענק קשורה באופן ישיר לנזקים שנגרמו בתקופת האומיקרון וכי היא לא מבקשת להתבסס על השפעותיה של מגפת הקורונה, היא לא התייחסה כלל בערר ובתגובה שהגישה להשפעה העצמאית של נגיף האומיקרון על פעילותה. למעשה, מלבד תיאור כללי ולקוני של תחום עיסוקה כמשווקת כרטיסי אשראי במקומות ציבוריים, העוררת לא פירטה דבר בנוגע לחלוקת הכנסותיה מהמתחמים השונים (שדה"ת, קניונים, מרכזי קניות בחוץ) ולא הסבירה כיצד ההגבלות שהוטלו באותה תקופה פגעו בה. גם האסמכתאות שצירפה העוררת לכתב הערר, הכוללות כתבות עיתונאיות ותכתובות דוא"ל, עוסקות, רובן ככולן, בהתפרצות הראשונה של מגפת הקורונה, ואינן נוגעות כלל למגפת האומיקרון.

39. רק במהלך הדיון שהתקיים בערר, במענה לשאלות שהפנתה אליה הוועדה, התייחסה העוררת לראשונה לאופן שבו פעילותה נפגעה בזמן מגפת האומיקרון. בהקשר זה העלתה העוררת תשובות שונות. כך לדוגמא טענה באי כוח העוררת כי הסגר שהוטל השבית את החברה (על אף שכלל לא הוטל סגר בתקופת האומיקרון), כי חלק מהעובדים יצאו לחל"ת וחלק סירבו לעבוד מחשש להידבק, וכי היתה ירידה בצריכה הכללית במשק שבגללה אנשים רכשו פחות מהמוצרים שהיא משווקת (כרטיסי האשראי). טענות אלו נטענו בעלמא וללא תימוכין, על אף שניתן היה לכאורה להוכיחן בקלות באמצעות הנתונים שבידי העוררת (לדוגמא באמצעות הגשת נתוני העובדים).

40. לצד זאת יש לומר, כי מלבד הטענות שלעיל שאותן העלו מייצגי העוררת, מנהל העוררת הצביע בדבריו גם על סיבות אחרות, שהיו לטעמנו משכנעות יותר: ההגבלות על הכניסה והיציאה מישראל שהביאו לירידה בכמות הנוסעים בשדה"ת (שבו פועלת העוררת), וההגבלות על ההתקהלות במקומות ציבוריים ככלל וסגורים בפרט בהתאם לתווים השונים, שצמצמו את מספר הלקוחות הפוטנציאלי (עמ' 3-4 לפרוטוקול הדיון). מגבלות אלו הן ידועות ומפורסמות (לעניין המגבלות שהוטלו בתחום





## מדינת ישראל

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

- התיירות, ראו לדוגמא ערר קריגרים, פסקה 58, ערר 2938/22 א.ר. דינאמיק, נסיעות ותיירות (1994) בע"מ נ' רשות המסים (נבו, 19.6.23).
41. לנוכח הסברים אחרונים אלו הגענו למסקנה, ולא בלי התלבטות, כי לעוררת אכן נגרמה פגיעה מסוימת ומשמעותית גם כתוצאה מהתפרצות זן האומיקרון (ולא רק כתוצאה ממגפת הקורונה). בעניין זה הבאנו בחשבון כי הסברי העוררת היו אמנם חלקיים וחסרים וניתן היה לכאורה להוכיח בצורה טובה ומלאה יותר את הפגיעה ואת קיומו של הקשר הסיבתי, אך גם הטענה (האינדיקציה) היחידה שהעלתה המשיבה (בדבר היעדר התאוששות), הן בהחלטתה והן בכתב התגובה, היא כאמור טענה חלשה למדי, ומכאן שנטל ההוכחה המועבר לעוררת מלכתחילה לא היה גבוה.
42. דא עקא, שמשקנה זו בדבר הפגיעה העצמאית שנגרמה לעוררת מהאומיקרון אינה מסיימת את הדיון, שכן לצורך חישוב המענק וביסוס הקשר הסיבתי בין הירידה במחזורים לבין האומיקרון, יש מקום להתייחס גם למחזור הבסיס שממנו נרשמה הירידה. במקרה שלפנינו יש לומר כי מדובר במחזור הכנסות חריג בגובהו, באופן שאינו משקף את הכנסותיה של העוררת בשנת 2019 ובעת השגרה שקדמה למגפה (הנחה שעליה מתבסס הרציונל שבבסיס הנוסחה). לפני שנפנה למספרים, נעיר כי מסיבה לא ברורה המשיבה לא הצביעה במפורש על נקודה זו בהחלטתה או בכתב התשובה, והוועדה העלתה אותה ביוזמתה וביקשה לקבל את התייחסותה של העוררת אליה במהלך הדיון (ראו עמ' 7 לפרוטוקול הדיון). לעניין סמכותה של ועדת הערר לדרוש בעצמה נתונים והתייחסות נוספת מהצדדים כאשר נחזה בעליל כי יש עניין המחייב זאת, בהיותה גורם ציבורי שתפקידו לוודא כי המענקים משולמים רק למי שזכאי להם, ראו עמ"נ (מחוזי מרכז) 54772-06-22 **מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המסים בישראל** (נבו, 30.11.22), פסקה 57).
43. לגוף הנקודה, לא ניתן כאמור להתעלם מכך שמחזור הבסיס הוא יוצא דופן גם בהשוואה להכנסותיה של העוררת בהמשך שנת 2019 (הכנסות העוררת בתקופת הזכאות היו כ-6.78 מיליון ₪, בעוד שממוצע ההכנסות הדו-חודשי בשאר שנת 2019 היה 4.81 מיליון ₪, ובשנת 2019 כולה (כלומר כולל ינואר-פברואר 2019), 5.14 מיליון ₪). מדובר אפוא במחזור הכנסות הגבוה בכ-31% ממחזור ההכנסות הממוצע של העוררת באותה שנה. בהמשך לכך יש לומר, כי אם תקופת הבסיס היתה מחושבת בהתאם לממוצע שנת 2019 כולה, הירידה בשיעור ההכנסות של העוררת בין שנה זו לבין תקופת הזכאות של האומיקרון (בשיעור של כ-23%) לא היתה מגיעה לשיעור המזכה במענק. תוצאה זו היתה חוזרת על עצמה גם בארבע מתוך שש תקופות הזכאות הנוספות שבשנה זו (כלומר מלבד ינואר-פברואר 2019 ומרץ-אפריל 2019). ניתן אף לציין, כי הכנסות העוררת בתקופת הזכאות הן למעשה גבוהות יותר מאשר הכנסותיה בחודשים ספטמבר-אוקטובר 2019 (אם כי יש לזכור שניכרת ירידה מסוימת בהכנסות בתקופות החגים, כאמור לעיל).



## מדינת ישראל

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

44. עוד יצוין כי תוצאות דומות מתקבלות גם ביחס לשנת 2018: מחזור הבסיס שלפנינו גבוה יותר מאשר כל שש התקופות הדו-חודשיות בשנת 2018, וגבוה באופן ניכר מהממוצע הדו-חודשי של אותה שנה (5.12 מיליון ₪, זהה כמעט לממוצע הדו-חודשי של שנת 2019, כאמור).

45. מאחר שהכנסות העוררת בתקופת הבסיס יוצאות דופן גם בהשוואה לשאר התקופות שקדמו להתפרצות הקורונה והאומיקרון, מתחזקת המסקנה כי הירידה בהכנסות בין תקופת הבסיס לתקופת הזכאות, בשיעור המזכה את העוררת במענק שלפנינו, אינה נובעת רק מהפגיעה שנגרמה לה בתקופות הקורונה והאומיקרון, אלא גם ובמידה רבה מעצם העובדה שמדובר במחזור גבוה מאוד וחריג, באופן שאינו מאפיין את הכנסותיה בשגרה שקדמה להתפרצות הקורונה (הן בשנת 2019 והן בשנת 2018).

46. בנסיבות אלו, על מנת לקבוע את סכום המענק המגיע לעוררת ולנוכח הקושי הקיים להבחין ולהפריד בין הפגיעה שנגרמה לעוסק במהלך תקופת הקורונה לבין הפגיעה שגרם זן האומיקרון באופן עצמאי (כאמור בפסקה 35 לעיל), מצאנו לנכון לחרוג מהנוסחה הקבועה בחוק, ולערוך ממוצע בסיס חלופי. מדובר בשיטה המיושמת באופן תדיר, הן על ידי המשיבה והן על ידי ועדות הערר, במקרים מעין אלו של הכנסות גבוהות מהרגיל בתקופת הבסיס (ראו כדוגמא אחת מני רבות ערר 1277/21 נורט' סטאר טכנולוגיות בע"מ נ' רשות המסים (נבו, 14.10.21), פסקה 42). בהקשר הספציפי של מענק האומיקרון, ראו ערר שריקי, פסקה 68, ערר יאסין, פסקה 75, ערר 1564/23 גולדשטיין נ' רשות המיסים (נבו, 3.3.24), פסקאות 53-59).

47. במקרה שלפנינו, החלטנו להרחיב את מחזור הבסיס החלופי כך שיכלול הן את תקופת הבסיס המקורית (ינואר-פברואר 2019) והן את התקופה הדו-חודשית המקבילה לה בשנים 2018 ו-2020. ממוצע בסיס חלופי זה משקף בצורה נכונה יותר את ההכנסות המאפיינות את העוררת בעת שגרה, שאותן היא יכולה היתה לצפות לקבל אלמלא התפרצות הקורונה והאומיקרון. לצד זאת הוא מבוסס על עקרון ההשוואה התקופתית הקבוע במסגרת הנוסחה שבחוק, המביא בחשבון גם דפוסים של עונתיות (בניגוד לממוצע שנתי), ובכך מספק מענה לטענות העוררת בהקשר זה.

48. בהתאם לחישוב שערכה הוועדה, מחזור הבסיס החלופי הוא 5,468,463 ₪, והמענק המתקבל לתקופת הזכאות הוא בסכום של 218,739 ₪.

### סוגיית האיחור

49. לפני סיום יש להידרש לטענה המקדמית שהעלתה העוררת שלפיה יש לקבל את הערר על הסף לנוכח האיחורים במתן ההחלטות בבקשה (211 ימים) ובהשגה (63 ימים).

50. בנוגע לאיחור בהשגה, המשיבה הפנתה לסעיף 2(א) לחוק הארכת תקופות, המאריך את פרק הזמן האחרון למתן החלטה בחודשיים נוספים, ומכאן שהחלטתה מיום 10.12.23 ניתנה בתוך פרק הזמן המותר (ביום האחרון של התקופה). לנוכח האמור טענה ביחס לאיחור במתן החלטה בהשגה מתייתרת.



## מדינת ישראל

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

51. בנוגע לאיחור במועד מתן החלטה בבקשה, הרי שבפסק הדין בעניין פודולסקי דחה למעשה בית המשפט העליון את העמדה שלפיה יש באיחור במתן ההחלטה כשלעצמו כדי להביא לקבלת הבקשה (ולקבלת הערר): "בהיעדר קביעה מפורשת בחוק המטילה "סנקציה" מפורשת על אי-עמידה במועד זה, איני סבורה שאי-מתן החלטה במועד משמעותה היא קבלה "אוטומטית" של ההשגה. זוהי תוצאה קיצונית יחסית, המוצדקת רק במקרה שבו קיים הסדר סטטוטורי מפורש בעניין זה." (פס"ד פודולסקי, פיסקה 23).

52. במקרה שלפנינו, מדובר אמנם באיחור משמעותי ביותר של כ-7 חודשים מעבר לפרק הזמן שנקבע בחוק, אלא שאין לומר כי הוא עולה לכדי אותם מקרים חריגים ויוצאי דופן המצדיקים את קבלת הערר על הסף מסיבה זו בלבד, כאמור לעיל. עוד יש להביא בחשבון בעניין זה, כי העוררת קיבלה מקדמה עבור בקשתה בסכום של 325,815 ₪, ולנוכח המסקנה שאליה הגענו ולפיה היא אינה זכאית למענק המלא אלא למענק בסכום נמוך יותר מאשר סכום המקדמה, הרי שיש לומר כי לא נגרמה לה פגיעה נוספת כתוצאה מהאיחור (מלבד הפגיעה הכללית באינטרס הוודאות והסופיות). לבסוף יש לציין בהקשר זה כי טענת העוררת שלפיה נגרם לה נזק ראייתי כתוצאה מהאיחור נטענה בעלמא וללא כל פירוט או הסבר. שאלת האיחור תובא להלן בחשבון במסגרת פסיקת ההוצאות בתיק.

### סיכום ומסקנות

53. לנוכח האמור לעיל, הערר מתקבל באופן חלקי. העוררת זכאית למענק בהתאם למחזור הבסיס החלופי כאמור בפיסקה 47 לעיל. על העוררת להשיב את יתרת הסכום שקיבלה ביתר בתוספת הפרשי הצמדה, כאמור בחוק.

54. לנוכח התוצאה שאליה הגענו ובהתחשב גם באיחור במתן ההחלטה בבקשה, המשיבה תישא בהוצאות העוררת בסכום של 3,500 ₪.

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

ניתנה היום, כ"ג ניסן תשפ"ד, 01/05/2024, בהעדר הצדדים.

גרמן פייקין, רו"ח, רו"ח  
חבר הוועדה

נדב כנען, עו"ד  
יו"ר הוועדה