



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה וחרבות ברזל – מסלול ארצי

ערר 1599-23
(ערר קורונה)

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

העוררת: **מדיה פקר בע"מ, ח.פ. 515379030**
באמצעות עו"ד יניב שוורצמן

נ ג ד

המשיבה: **רשות המסים**
באמצעות היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות
רחוב בן גוריון 38 רמת גן
מייל: corona.ararim@taxes.gov.il

החלטה

1. העוררת היא חברה העוסקת בפרסום ובשיווק באמצעים דיגיטליים.
2. העוררת הגישה תביעה למענק סיוע בנוגע לתקופת האומיקרון, וזאת בהתאם לחוק מענק סיוע לעסקים בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות זן אומיקרון של נגיף הקורונה החדש (הוראת שעה), תשפ"ב-2022 (להלן – **חוק האומיקרון**). בהתאם לנוסחה הקבועה בחוק, המענק המבוקש מסתכם ב-74,676 ש"ח.
3. בקשת המענק נדחתה על ידי המשיבה. בהודעת הדחייה פורטו מחזורי ההכנסות של העוררת בשנים 2021 ו-2022; המשיבה ניתחה את הנתונים וקבעה כי בתקופה שאחרי תום מגפת הקורונה, בחודשים יולי-דצמבר 2021, התקבעו הכנסות העוררת על סכום ממוצע נמוך משמעותית מהמחזורים שדווחו בתקופת הבסיס. המשיבה ציינה כי יש לחשב את ירידת המחזורים על פי מחזור בסיס חלופי – מחזור ההכנסות בחודשים יולי-דצמבר 2021, ובהשוואה למחזור החלופי לא נרשמה בתקופת הזכאות ירידת מחזורים מזכה. המשיבה הדגישה בנוסף כי מענק האומיקרון נועד לסייע לעסקים כנגד נגיף האומיקרון בלבד, ולא לנזקים שנגרמו כתוצאה מהסגרים וההגבלות של נגיף הקורונה – שבגינם התקבלו מענקים קודמים.
4. על החלטה זו הגישה העוררת השגה. בהחלטה בהשגה שבה המשיבה והפנתה לממצאים ולמסקנות שתוארו בהודעת הדחייה, וכן הדגימה את מסקנתה עם נתונים נוספים לדוגמה: בחודשים מאי, יוני, ודצמבר 2022, ההכנסות היו נמוכות באופן ניכר בהשוואה לשנת הבסיס – אף שבתקופה זו לא שררו הגבלות אומיקרון, וכך גם בתקופת ינואר-פברואר 2023, בחלוף שנה לאחר תקופת הזכאות.
5. מכאן הערר שלפנינו.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

6. נציין לשלמות התמונה כי בתקופות קודמות הגישה העוררת לוועדת הערר עררים אחרים בנוגע לזכאותה למענקי הוצאות קבועות מכוח חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020. בנוגע לתקופת זכאות אחת הושגה הסכמה בין הצדדים בנוגע לגובה הזכאות למענק (ערר 22-1009), ובנוגע ל-3 תקופות זכאות נוספות התקבל עררה של העוררת בהחלטה קודמת של הוועדה (ערר 22-1809; להלן – **ההחלטה בערר הקודם**). בשלב זה, ענייננו בערר הנוגע למענק האומיקרון בלבד.

תמצית טענות הצדדים

7. העוררת טענה כי החישוב החלופי שערכה המשיבה הינו שרירותי, וכי אין לו זכר בחוק. העוררת הדגישה כי חלה עליה בהכנסותיה במחצית השניה של שנת 2022. בדיונים שהתקיימו בערר ובהמשך להם הוסיפה העוררת וטענה כי ההתאוששות ממגפת הקורונה היא הדרגתית, וכי מגמת העליה נמשכה גם בשנת 2023. בסיכומי הטיעון מטעמה עמדה העוררת על כך שמגמת העליה בהכנסות קיבלה ביטוי מובהק בשנת 2024.

8. המשיבה טענה כי העוררת לא חזרה למחזורי ההכנסות שהיו לה בתקופת הבסיס – גם לפני תקופת האומיקרון וגם לאחריה. לטענת המשיבה, גם אם מקבלים את הפרספקטיבה שהציעה העוררת, של חישוב חלופי על פי התקופה שלאחר האומיקרון, יש להשוות לתקופה המקבילה – ינואר-פברואר 2023 – שבהשוואה אליה לא חלה ירידת מחזורים מזכה.

9. בסיכומי הטיעון מטעמה הוסיפה המשיבה וציינה עניין שהוזכר בהליכים הקודמים – העובדה שהלקוחה הגדולה של העוררת, חברת אלדד פרי נדל"ן, הפסיקה לעבוד עימה בשנת 2020 עקב הסתבכות כלכלית משמעותית, ולאחר מכן העוררת לא הצליח למצוא לקוח בסדר גודל דומה. המשיבה אף העירה כי גם המענקים הקודמים מהם נתנה העוררת בעבר, מוטלות כעת בספק, שעה שהעוררת לא הצליחה להראות התאוששות למחזורי ההכנסות של תקופת הבסיס.

דיון והכרעה

10. לאחר שהתקיים דיון באמצעים טכנולוגיים, ומשלא הגיעו הצדדים להסכמה, הועבר הערר למתן החלטה סופית. בטרם מתן ההחלטה, לאחר שהוגשו סיכומי טיעון מטעם הצדדים, העיר יו"ר הוועדה כי מהנתונים העדכניים שהגישה העוררת, עולה כי ההכנסות לשנת 2024 מלמדות על קו מגמה של התאוששות הדרגתית, והציג לצדדים הצעת פשרה נוספת. משלא הושגה הסכמה, ביום 1.7.2024 התקיים דיון נוסף באמצעים טכנולוגיים,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ובו נדונו משמעותם של הנתונים החדשים. גם בתום הדיון הנוסף לא הגיעו הצדדים להסכמה על מתווה פשרה.

11. לאחר שבחנו את טענות הצדדים ואת הממצאים שבפנינו, באנו לכלל מסקנה כי **דין הערר להתקבל באופן חלקי**. להלן נעמוד בהרחבה על טעמי החלטתנו.

רקע נורמטיבי – דרישת הקשר הסיבתי

12. כידוע, המענק לפי חוק האומיקרון נועד לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטות המגפה. בהתאם לחוק, לא די בכך שחלה ירידה במחזורי ההכנסות, אלא יש להראות כי קיים קשר סיבתי – דהיינו, שהירידה נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות המגפה (ראו סעיף 2(4) לחוק האומיקרון).

13. בפסיקת בית המשפט העליון נקבע כי באופן רגיל אין צורך להציג ראיות להוכחת הקשר הסיבתי, וכי ישנה חזקה באשר לכך שמגפת הקורונה הייתה הגורם לכך (בר"מ 7502/22 רשות המסים נ' פודולסקי, ניתן ביום 22.1.2023). העיקרון הכללי שנקבע בפסיקת בית המשפט הוא כי הנטל יעבור אל כתפי העורר באותם מקרים שבהם רשות המסים מציגה "ממצאים עובדתיים מהימנים" המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי (ראו גם עמ"נ 27710-06-21 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).

14. אחד הממצאים העשויים להיות רלוונטיים לשאלת הקשר הסיבתי בתקופת האומיקרון, הוא נתוני ההכנסות בתקופות הסמוכות. בפסיקה צוין כי במקרה שבו העסק לא התאושש ממגפת הקורונה, והכנסותיו נותרו נמוכות גם לפני תקופת האומיקרון וגם לאחריה, היעדר ההתאוששות היא סוגיה הראויה לבירור, בהתאם למכלול הנסיבות (וראו ערר 1398-23 קונטנטו מסעדות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 25.7.2023, להלן – עניין קונטנטו).

מן הכלל אל הפרט

15. העוררת עוסקת בתחום השיווק והפרסום. ככלל, מגמות המאקרו של השינויים בהכנסות בתחום זה אמורות להיות תואמות את מגמות המאקרו של המשק בכללותו – בתקופות שבהן המשק מצוי במשבר, לקוחותיה הפוטנציאליים של העוררת מצמצמים את ההוצאות על פרסום ושיווק, ורמת ההכנסות של העוררת יורדת. נקודת המוצא של המחוקק היא כי המשק בכללותו נפגע הן בתקופת מגפת הקורונה והן בעת ההתפרצות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

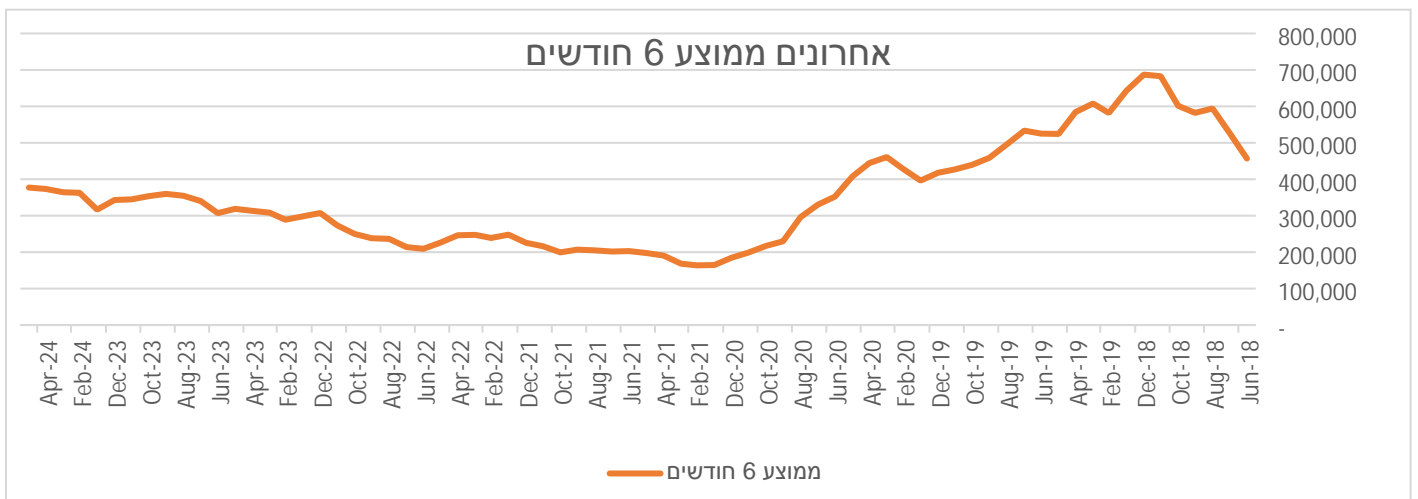
המאוחרת של האומיקרון. לפיכך, גם בעניינה של העוררת, נקודת המוצא היא כי בתקופות הרלוונטיות, הייתה העוררת עשויה להיפגע מהמגפה בהתאם.

16. העוררת אכן חוותה ירידה משמעותית בהכנסותיה, מיד עם פרוץ מגפת הקורונה. אולם בהמשך, ההכנסות נותרו נמוכות באופן יחסי ולא חזרו לרמת ההכנסות של שנת 2019 – גם בשנת 2021 שבה הגבלות הקורונה כבר הסתיימו, וגם בשנת 2022, לאחר ששככה גם התפרצות האומיקרון והוסרו ההגבלות שהוטלו בגינה. סוגיית ההתאוששות היא הסוגיה המרכזית שעליה נסובו טענות הצדדים בערר.

17. העוררת טענה כי ההתאוששות שלה ממגפת הקורונה הייתה הדרגתית. נקודה זו לא הייתה שנויה במחלוקת, ולמעשה, בדיונים שהתקיימו בפנינו, הביעה המשיבה נכונות מסוימת להכיר, באופן מוגבל, בנתוני הכנסות בתקופות מאוחרות יותר, המעידים על התאוששות חלקית. כפי שהודגש לא אחת, חישוב המענק לפי נתוני ההכנסות במחצית השנייה של שנת 2022 או לפי נתוני ההכנסות של שנת 2023, היה מותיר את העוררת עם מענק נמוך יחסית, ולכך הייתה מוכנה המשיבה להסכים.

18. כפי שהתחדד בדיון השני, עיקר המחלוקת נסוב על נתוני ההכנסות של שנת 2024, שבהן ניכרה עליה נוספת. העוררת טענה כי נתונים אלו מעידים על קו המגמה של ההתאוששות, ואילו המשיבה טענה שמדובר על תקופה ממושכת מדי, ושלא ניתן להביא בחשבון שינויים שאירעו בפער זמנים רב כל כך.

19. להבהרת העניין נבקש להציג את נתוני ההכנסות של העוררת. אין מחלוקת כי ההכנסה החודשית הינה תנודתית, כך שהדרך המדויקת לעמוד על השינויים בהכנסות העוררת בתקופות השונות הינה באמצעות ממוצע תקופתי. בהקשר זה, מקובלת עלינו הצעת העוררת למדוד את השינויים בהכנסות על פני טווחי זמן של 6 חודשים. להלן תרשים המתאר את השינויים בממוצע ההכנסות של העוררת ב-6 חודשים על פני התקופות השונות:





מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

20. כפי שניתן לראות בתרשים, בתקופות שלפני מגפת הקורונה היו לעוררת עליות ומורדות, אולם גם בתקופות השפל, הנתון הבסיסי של ממוצע ההכנסות נע בין 400 אלף ש"ח בחודש ל-500 אלף ש"ח בחודש. נזכיר כי בתקופת הבסיס דיווחה העוררת על הכנסות בסך של כ-919 אלף ש"ח, שמשקפים הכנסה חודשית ממוצעת של 459 אלף ש"ח. בתקופת הקורונה חלה הידרדרות ורמת ההכנסות החודשית הממוצעת של העוררת אף ירדה אל מתחת לרף ה-200 אלף ש"ח, אולם בהדרגה ובהתמדה, בעיקר מאמצע שנת 2022, הכנסות העוררת החלו לעלות. נכון לחודש מאי 2024, ממוצע ההכנסות החודשי של העוררת ב-6 החודשים האחרונים עומד על כ-377 אלף ש"ח.

21. בצדק עמדו הצדדים על המשמעות האמביוולנטית של נתונים אלו. מצד אחד, טוענת העוררת בצדק לכך שישנה מגמה ברורה של התאוששות ועליה בהכנסות; העוררת טענה כי התנעה מחדש ועלייה בהיקפי הפעילות העסקית שלה אינה עניין רגעי, וכי ישנו תהליך איטי ומתמשך של התאוששות. מן העבר השני, טוענת המשיבה בצדק שקשה להתבסס על נתוני שנת 2024, כמעט שלוש שנים לאחר תום הגבלות הקורונה, ולמעלה משנתיים לאחר תקופת האומיקרון, שהשפעותיה היו מתונות יותר. קשה להתעלם גם מן העובדה שגם ההתאוששות של שנת 2024, שעליה סומכת העוררת את טענותיה, אינה מגיעה לרף ההכנסות שהיו לעוררת בשנת 2019, והיא רק מתקרבת לתחתיתו.

22. נזכיר כי היעדר התאוששות היא האינדיקציה היחידה שהציגה המשיבה בכדי להוכיח שהעוררת לא נפגעה כתוצאה מהמגפה. נקודת המוצא היא כי היעדר התאוששות עשויה בנסיבות מסוימות להיות אינדיקציה, אולם יש לתת את הדעת למכלול הנסיבות. כפי שהובהר בעניין קונטנטו, עסקים אחדים צפויים להתאושש באופן מיידי, ואילו בעסקים אחרים התאוששות איטית היא חלק מהתוצאות האפשריות של גלי המגפה והתפרצויותיה.

23. כיוון שבמקרה זה העוררת הוכיחה כי היא מצויה במגמת התאוששות, אין לקבל את טענת המשיבה להיעדר קשר סיבתי. הטענה כי העוררת לא התאוששה מהמגפה הופרכה על ידי נתונים ארוכי טווח, שבהן ניכרת מגמת התאוששות. יחד עם זאת, כיוון שמגמת ההתאוששות היא כה איטית וכה חלקית, קשה לקבל את הערר במלואו. איננו סבורים שנתונים אלו מאפשרים לנו להניח שאלמלא מגפת הקורונה והאומיקרון, הייתה העוררת מגיעה לרמת ההכנסות של שנת 2019.

24. בנסיבות אלו, השאלה איננה שאלה בינארית, האם העוררת נפגעה כתוצאה ממגפת האומיקרון או לא, אלא שאלה של מידה והערכה – איזה חלק מירידת המחזוריים של העוררת נגרם כתוצאה מהמגפה. במקרה כזה, ניתן להעריך מה הייתה רמת ההכנסות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שהייתה צפויה לעוררת אלמלא המגפה, וניתן לחשב את הירידה בהכנסות ואת גובה המענק לפי מחזור בסיס חלופי.

25. בדיון שהתקיים ביום 1.7.2024 עמדנו על כך שקו המגמה מעיד על תהליך, כאשר הקצה העליון שאליו הגיעה העוררת הוא הנתון המשקף בצורה הטובה ביותר את פוטנציאל הצמיחה. בשונה מההצעות שהועלו על ידי המשיבה, לא ראינו לנכון לבסס את החישוב החלופי על ממוצע הכנסות על פני תקופה ארוכה (כגון, ההכנסות בשנים 2022-2023, או 2022-2024). עריכת ממוצע על פני תקופת ההתאוששות לכל אורכה מחטיאה את המטרה של החישוב החלופי – ממוצע ארוך טווח "משטיח" את תהליך ההתאוששות, ללא הצדקה. מגמת ההתאוששות נמשכת, וקשה לקבוע כי החישוב החלופי צריך להיעצר באמצע קו המגמה ולהיקבע על רמת הכנסות נמוכה יותר.

26. רמת ההכנסות העדכנית של העוררת היא כ-377 אלף ש"ח בחודש ממוצע (על פי דיווחי ההכנסות בחודשים 12/2023 – 05/2024). לטעמנו, יש לחשב את ירידת המחזורים של העוררת בהתבסס על נתון זה, המשקף את רמת ההכנסות העדכנית של העוררת עם תום השפעות המגפה.

27. אנו ערים לטענה האפשרית של העוררת, כי מגמת הצמיחה הייתה עשויה להימשך. מנגד, יש לתת את הדעת לכך שהתוצאה שאליה הגענו מיטיבה עם העוררת, במובן זה שהיא מביאה בחשבון נתוני הכנסות בחלוף למעלה משנתיים מתום תקופת המענק.

28. נזכיר גם כי העוררת טענה באופן כללי בלבד שבהתאם לאופי העסק לא ניתן לצפות להתאוששות מיידית, ולא הציגה ראיות של ממש, כך שהנושא לא התברר לעומק. למעשה, הערר כולו התברר במישור התיאורטי – המשיבה לא הצביעה בהחלטותיה על ממצאים המפרים את הנחת היסוד בדבר קיומו של קשר סיבתי, והצביעה על בעיית ההתאוששות כבעיה עקרונית; מנגד, גם העוררת הסתפקה בטענות אודות התאוששות איטית, ולא הציגה נתונים עסקיים ממשיים המבהירים מדוע ההתאוששות כה איטית. בנסיבות העניין, אין לנו אלא להסתפק ברמת ההתאוששות הנגזרת מהנתונים שלפנינו – הא ותו לא.

29. בשולי הדברים, נציין כי בהחלטה בערר הקודם, עלתה לדיון טענה קונקרטית של המשיבה – הטענה כי ירידות המחזורים של העוררת נגרמו כתוצאה מסיום ההתקשרות עם חברת אלדד פרי נדל"ן, לקוח גדול שניתן לגביו צו הקפאת הליכים כמה חודשים לאחר פרוץ המגפה. ראשית, נושא זה לא הועלה על ידי המשיבה בהחלטותיה, והוזכר בדיון בלבד; שנית, גם בהחלטה בערר הקודם עמדנו על הספק שעניין זה מעורר – לא הובהר האם ההסתבכות הכלכלית של אלדד פרי נדל"ן נבעה ממגפת הקורונה או שהייתה מתרחשת ממילא, ולא ראינו דרך להכריע בכך. מכל מקום, שאלת ההתאוששות עמדה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לדיון גם בהחלטה בערר הקודם, ולמעשה, הספק שהובע אז לגבי הקשר הסיבתי, מתמזג עם הספקות העומדים להכרעתנו בערר הנוכחי.

30. לא למותר להעיר כי אם מקבלים את ההנחה שהלקוח המרכזי אבד לעוררת עקב מגפת הקורונה – לקוח גדול שהעוררת התקשתה למצוא אחר כדוגמתו – הרי שבמקרה כזה מגמת ההתאוששות האיטית היא צפויה וטבעית. הספק בעניין זה לא הוכרע, וממילא, משעניין זה לא הועלה על ידי המשיבה בהחלטותיה, לא ראינו לנכון להכריע בו במסגרת זו.

סיכום והכרעה

31. מכל הטעמים המפורטים לעיל, החלטנו לקבל את הערר באופן חלקי. העוררת תהא זכאית למענק אשר יחושב על פי חישוב חלופי: בהתאם לממוצע ההכנסות בששת חודשי הדיווח האחרונים שהוצגו לוועדה, מחזור הבסיס של העוררת יהא 754,430 ש"ח, ולפיכך, העוררת תהא זכאית למענק בסך 60,354 ש"ח. לסכום זה יתווספו הפרשי הצמדה וריבית בהתאם להוראות החוק.

32. 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, י' תמוז תשפ"ד, 16/07/2024, בהעדר הצדדים.

1599-23

טניה חכמוב, רו"ח
נציגת ציבור

ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה