



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה וחרבות ברזל – מסלול ארצי

ערר 1639-23
(ערר קורונה)

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

העוררת: **ש.א. אור לביא בע"מ, ח.פ. 513431593**
באמצעות עו"ד ששון לוי

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 המספקת שירותים להפעלת ציוד תאורה והגברה באולמות ובגני אירועים.
2. העוררת הגישה בקשה למענק סיוע על סך כ-169.9 אלף ש"ח, בהתאם לחוק מענק סיוע לעסקים בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות זן אומיקרון של נגיף הקורונה החדש (הוראת שעה), תשפ"ב-2022 (להלן – **חוק האומיקרון**). המשיבה דחתה את בקשת העוררת, ולאחר מכן נדחתה גם ההשגה שהגישה העוררת.
3. בהחלטה בהשגה, מיום 27.6.2023, ציינה המשיבה את הטעמים הבאים לכך שהעוררת אינה זכאית למענק:
 - א. חשבונית אחת בתקופת הבסיס, בסך כ-162 אלף ש"ח, מתייחסת לפעילות ושירות בחודשים נובמבר-דצמבר 2018, כך שאין לשייך אותה לתקופת הבסיס.
 - ב. הכנסה גבוהה אחרת בחודש ינואר 2019 כוללת חשבונית בסך 600 אלף ש"ח, המתייחסת לשירותים לשנה שלמה, ולכן ניתן לשייך לתקופת הבסיס רק חלק קטן ממנה (100 אלף ש"ח).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- ג. עוד צוין כי הכנסה גבוהה שהייתה לעוררת בחודש ינואר 2020, מחשבונית שהופקה לאותו לקוח, מתייחסת גם היא לשנה שלמה, אולם בסכום נמוך יותר המשקף ירידה בהכנסות.
- ד. בחודש ינואר 2020 חתמה החברה על סיום התקשרות מול חברת א. באלנט (להלן – באלנט), וכן הפיקה לבאלנט חשבוניות בסך כולל של כמעט מיליון ש"ח בגין מכירת ציוד ועוד 465 אלף ש"ח בגין מכירת זיכיון. בגין כך הודיעה החברה למס הכנסה על מכירה הונית וגם בדוחותיה הכספיים לשנת גרעה מהציוד סכום תואם. המשיבה הדגישה כי העוררת רכשה ציוד בתחילת חודש ינואר, ולאחר מכן בסוף החודש מכרה את הציוד במסגרת אותה עיסקה. לטענת המשיבה, עיסקה זו מעידה על סיום התקשרות וירידה בהכנסות שהייתה צפויה לעוררת ממילא, כבר בחודש ינואר 2020, ללא קשר למגפת הקורונה שהתפרצה לאחר מכן.
- ה. הכנסות העוררת מחודש יולי 2021 (היינו, לאחר תום מגבלות הקורונה) היו ממילא נמוכות.
4. מכאן הערר שלפנינו.
5. נציין לשלמות התמונה כי העוררת הגישה בעבר בקשות למענקי הוצאות קבועות בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **חוק מענקי הקורונה**), ומענקים אלו אושרו לה על פי בקשתה (כ-26 אלף ש"ח בגין תקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020, וכ-127 אלף ש"ח בגין תקופת הזכאות ינואר-פברואר 2021). לגבי מענקים אלו נקטה המשיבה בהליך של תיקון טעות לפי סעיף 12(ב), ובהחלטה מיום 24.7.2023 הודיעה לעוררת כי היא אינה זכאית למענקים. נימוקי החלטה זו זהים לנימוקים שצוינו בהחלטה בהשגה העומדת לדיון לפנינו. בגין החלטה זו הגישה העוררת השגות, ואולם עד למועד מתן החלטה זו טרם ניתנה החלטה בהשגה.
6. כיוון שהמשיבה טרם קיבלה החלטה לגבי מענקים אלו, נושא זה אינו עומד להכרעת הוועדה. העוררת ביקשה במספר הזדמנויות כי ייערך דיון מאוחד המתייחס לכלל התקופות; בדיון בוועדה וכן בשלב מאוחר יותר הועלו הצעות פשרה שכללו התייחסות לכל התקופות ומאוחד ואולם לא התקבלה עליהם הסכמת הצדדים. משנדרשנו ליתן החלטה סופית בערר, חשוב להבהיר כי החלטה זו מתייחסת רק למענק הסיוע לפי חוק האומיקרון (ואולם נתייחס בקצרה בהמשך להשלכות שעשויות להיות להחלטה זו על בירור המחלוקות בין הצדדים שנותרו פתוחות).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

טענות הצדדים

7. העוררת טענה כי היא פועלת בתחום האירועים, שנפגע באופן מהותי בתקופת הקורונה ובעת התפשטות זן האומיקרון, כך שהשפעת המגפה על הפעילות היא מובהקת וכך יש להתייחס גם לממצאים.
8. העוררת טענה כי לא היה מקום לנטרל את ההכנסות מתקופת הבסיס ולייחס אותן לתקופות מתן השירות, שכן העוררת מדווחת כדין על בסיס מזומן. העוררת העירה גם כי בדיקה זו של המשיבה הייתה חלקית.
9. העוררת הבהירה לגבי מכירת ציוד כי מדובר במהלך העסקים הרגיל שלה. העוררת ביקשה להבהיר כי היא מתאימה ציוד תאורה והגברה ללקוחותיה, בדומה לתפאורה באולם תיאטרון, וכי מכירת ציוד אינה מעידה על שינוי או הפסקת פעילות עם הלקוח.
10. לגבי עסקת באלנט, הוסבר כי העוררת אכן מעניקה לה שירותי תאורה והגברה משנת 2017 באולם אירועים הרודיון תרין; העוררת הסבירה כי עד שנת 2020 היא העניקה את השירותים באמצעות ציוד, שאותו שכרה מספק אחר והשכירה עבור באלנט, במסגרת הסכם ההפעלה ומתן השירותים. בתחילת שנת 2020, במסגרת הפסקת ההתקשרות, הוסכם כי באלנט תשלם סכום כולל של כ-1.7 מיליון ש"ח, עבור הציוד שעבר לרשותה (וכן עבור הזיכיון להפעלת התאורה וההגברה). לצורך כך, העוררת רכשה מהספק את הציוד (שאותו השכירה עד לאותו מועד) ומיד לאחר מכן מכרה אותו לבאלנט.
11. לצד זאת הוסיפה העוררת כי מגפת הקורונה גרמה לביטול הסכמים. העוררת הציגה הסכם ארוך טווח שעליו חתמה מול קבוצת י.ר.מ שלמה ובניו בע"מ (להלן – **קבוצת שלמה**) ביום 1.3.2020, קרי, זמן קצר לפני פרוץ המגפה, ולצד זאת הציגה מסמך מיום 13.9.2020, במסגרתו הצדדים הסכימו על ביטול ההסכם בעקבות משבר הקורונה.
12. המשיבה טענה מנגד כי הפסקת ההתקשרות מול חברת באלנט, שהיה לקוח מרכזי של העוררת, מעידה בבירור על הסיבה לירידה בהכנסות, שכן מדובר בלקוח מרכזי שההכנסות ממנו פסקו לפני פרוץ המגפה וללא קשר אליה.
13. המשיבה הדגישה כי יש להוכיח שהירידה במחזוריים נגרמה דווקא כתוצאה מהתפשטות נגיף האומיקרון, ולא כתוצאה ממגפת הקורונה, וכי במקרה שבו ההכנסות לא חזרו לעצמן לאחר תקופת הקורונה, הרי שמצב העוררת נובע מהשפעת הקורונה ויש לנטרל השפעה זו מחישוב ירידת המחזוריים. המשיבה ציינה כי המחזוריים במחצית השנייה של שנת 2021 – קרי, לאחר תום השפעות הקורונה, היו נמוכים בהרבה ביחס למחזוריים בשנת 2019, דבר המעיד כי ירידת המחזוריים החלה לפני נגיף האומיקרון ואינה קשורה אליו.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

14. לטענת המשיבה, יש לדחות את הטענה כי העוררת עוסקת במכירת ציוד כחלק מעיסוקה הרגיל והשוטף, שכן בדיווחים השונים מטעם העוררת היא מציגה את עצמה דווקא כמי שמעניקה שירותים, וגם מהדוחות הכספיים שגריעת הציוד בשנת 2020 הייתה חריגה.

15. עוד הוסיפה המשיבה כי במחזורי ההכנסות השנתיים לפני פרוץ המגפה חלה ירידה הדרגתית ברמת ההכנסות של העוררת – מכ-4.3 מיליון ש"ח בשנת 2017, לכ-2.5 מיליון ש"ח בשנת 2018, ולכ-1.7 מיליון ש"ח בלבד בשנת 2019. אגב כך, הביעה המשיבה תמיהה על כך שדווקא בשנות הקורונה היו לעוררת הכנסות דומות, או מעט נמוכות יותר בנטרול ההכנסה ההונית בשנת 2020 בלבד, ודווקא בשנת 2022 לאחר החזרה לשיגרה המחזור השנתי נותר נמוך בהרבה והסתכם בכ-650 אלף ש"ח.

דיון והכרעה

16. בדיון שהתקיים באמצעים טכנולוגיים ביום 4.3.2024 ציינה המשיבה כי ההסכם ארוך הטווח מול קבוצת שלמה שאותו הציגה העוררת, ואשר לטענתה בוטל עקב מגפת הקורונה, כולל בתוכו מרכיב משמעותי של הלוואה, ואגב כך נטען כי הסכם זה אינו משקף הכנסות שהיו צפויות לעוררת מעבודה שוטפת. העוררת הסבירה מנגד כי מדובר בהסכם סטנדרטי למתן שירותים, שנחתם בד בבד עם הסכם הלוואה; הובהר כי התמורה הקבועה בהסכם (כ-7 מיליון ש"ח, לאורך התקופה כולה) היא אך ורק בגין השירותים בתחום ההגברה והתאורה, ואינו כולל את תשלומי הסילוקין של הסכם ההלוואה שהוגדרו בנפרד כסכום נוסף במסגרת הסכם ההלוואה.

17. נקודה נוספת שהובהרה בדיון נוגעת לדפוסי הפעילות העסקיים של העוררת ולדפוסי ההכנסות שלה. במענה לשאלות הוועדה, הבהירה העוררת כי בשנים 2016-2018 היו לעוררת לקוחות קבועים להם היא העניקה שירותים באופן מתמשך, ולכן ההכנסות שלה היו יציבות. בשנת 2018 נסגרו שני אולמות אירועים שהעוררת עבדה איתם, כך שהייתה ירידה בהכנסות השוטפות, ואולם לצד זאת נכנסה העוררת לעסקאות גדולות שבהן התאפשר לה לקבל הכנסות חד פעמיות – כפי שניתן לראות בדיווחי ההכנסות לחודשים ינואר 2019 וינואר 2020.

18. בדיון התייחסה העוררת גם לשאלת ההתאוששות וההכנסות שנתרו נמוכות על פני שנת 2022 כולה. בין היתר, טענה העוררת כי בשונה מאולמות האירועים עצמם, שחזרו לפעילות מיד כשהדבר התאפשר להם, העוררת יכלה באותו שלב רק להתחיל תהליך של איתור הזדמנויות לשיתופי פעולה, מעצין אלו שהניבו לה הכנסות דומות בשנים קודמות. בנסיבות כאלה, לטענת העוררת, לא ניתן לצפות להתאוששות מיידית.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

19. בתום הדיון סברנו כי בנסיבות העניין, יש מקום לשקול את האפשרות לערוך חישוב חלופי. בשונה מהעמדה שבה נקטה המשיבה בהחלטתה, הערנו כי יש מקום לראות באופן שונה את ההכנסה הגבוהה באופן חריג בתקופת הבסיס; כיוון שהעוררת אינה מפיקה הכנסה כזו על בסיס דו חודשי, אלא על בסיס שנתי, סברנו כי יש מקום לשקול חישוב חלופי ולפיו ירידת המחזורים תחושב על פי תקופת בסיס השווה לממוצע ההכנסות בשנת 2019. משלא הגיעו הצדדים להסכמה על מתווה פשרה, התבקשה העוררת להתייחס לאפשרות זו. העוררת מצידה ראתה לנכון למקד את טיעוניה במענקי הקורונה (שכאמור אינם נתונים להכרעתנו במסגרת ערר זה), ולא התייחסה לחישוב החלופי ולטעמים העומדים בבסיסו.

20. הלכה למעשה, לאחר שהצדדים נשמעו בדיון ולאחר שעיינו בכתבי הטענות, אנו סבורים כי יש לקבל את הערר באופן חלקי, וכי העוררת זכאית למענק על פי חישוב חלופי כאמור לעיל. להלן נעמוד בהרחבה על טעמי החלטתנו.

רקע נורמטיבי – דרישת הקשר הסיבתי

21. כידוע, נקודת המוצא היא כי המענק לפי חוק האומיקרון נועד לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטות המגפה. בהתאם לחוק, לא די בעובדה שחלה בעסק ירידת מחזורים בהשוואה לתקופת הבסיס, אלא יש להראות כי הירידה במחזורי העסקאות נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות המגפה (ראו סעיף 2(4) לחוק האומיקרון). במילים אחרות, המענק יינתן רק אם קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין התפשטות המגפה.

22. בחוק מענק האומיקרון לא נקבע כי עוסק המבקש מענק מחויב להוכיח את הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי. בפסיקת בית המשפט העליון 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 (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**).

23. שאלות לגבי הקשר הסיבתי יכולות להתעורר גם אגב דפוסים ברמת ההכנסות של העסק, שאינם תואמים את הדפוס המתבקש של ירידת המחזורים בתקופת הקורונה – כגון



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

כאשר חלה ירידה ברמת ההכנסות לפני פרוץ מגפת הקורונה, כאשר חלה עליה ברמת ההכנסות השנתית בשנת 2020, או כאשר הירידה בהכנסות החלה בשלב מאוחר בהשוואה למועדי פרוץ המגפה (ראו למשל עניין ב.ג בטחון, פיסקה 53; ערר 1305-22 פ.ר. פרונט בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 9.8.2022; ערר 1389-21 אהוד לויטן הנדסה בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 12.9.2021; ערר 2809-22 אינץ' מדינה (2017) בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 7.2.2023; ערר 2611-22 אדר מערכות מיזוג אוויר בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 8.1.23). יוער כי לצורך העברת הנטל אל כתפי העורר, המשיבה אינה נדרשת בהכרח להציג ראיות פוזיטיביות או ממצאים נוספים מעבר לנתוני ההכנסות (וראו למשל בר"מ 7656/23 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' רשות המסים – היחידה לטיפול במענק קורונה, ניתן ביום 6.11.2023).

24. מצב נוסף שבו עשויה להתעורר שאלה לגבי הקשר הסיבתי הוא כאשר מחזור ההכנסות בתקופת הבסיס כולל נתונים גבוהים באופן חריג, גם בהשוואה לחודשים אחרים בשנת 2019. במקרה כזה, יש לתת את הדעת לשאלה האם מדובר במחזור הכנסות שמשקף את הפעילות השגרתית והרגילה של העוררת, ושניתן לצפות אליו גם אלמלא המגפה, או שמא מדובר בנתון חריג שיש לנטרל; יש צורך לתת את הדעת גם לתנודתיות בהכנסות העסק, ובמקרים המתאימים ניתן לבחון את הזכאות למענק בהתבסס על חישוב חלופי (ראו ערר 1277-21 נורט' סטאר טכנולוגיות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 14.10.2021).

25. ממצא נוסף העשוי להיות רלוונטי לשאלת הקשר הסיבתי, בעיקר בתקופת האומיקרון הוא נתוני ההכנסות בתקופות הסמוכות, העשויים לעורר את סוגיית התאוששות של העסק. מדובר בסוגיה סבוכה, שכן בחלק מהמקרים היעדר התאוששות נבע כתוצאה ממגפת הקורונה, במקרים אחרים, גם בהינתן אופי הפגיעה בעסק כתוצאה ממגפת הקורונה, ניתן לצפות להתאוששות. אשר על כן, צוין בפסיקה כי במקרה שבו העסק לא התאושש ממגפת הקורונה, והכנסותיו נותרו נמוכות גם לפני תקופת האומיקרון וגם לאחריה, היעדר התאוששות היא סוגיה הראויה לבירור, בהתאם למכלול הנסיבות (וראו ערר 1398-23 קונטנטו מסעדנות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 25.7.2023, להלן – עניין קונטנטו; זאת בשונה מהאופן שבו נבחנה סוגיית התאוששות במענקי הקורונה, וראו את הדיון הנרחב בסוגיה זו בעניין קונטנטו).

מן הכלל אל הפרט

26. לצורך הדיון, נציין בתמצית את הממצאים שאותם הציגה המשיבה בעניינה של העוררת, במסגרת ההחלטה בהשגה, וכן בכתב התשובה ובדיון שהתקיים לפנינו:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- א. עוד לפני פרוץ המגפה, מחזור ההכנסות של העוררת בשנים 2017-2019 היה במגמת ירידה, ודווקא בשנת 2020 – שנת הקורונה – ההכנסה השנתית עלתה;
- ב. מחזור הבסיס של העוררת, בחודשים ינואר-פברואר 2019, כולל הכנסות השייכות לשנה קודמת (נובמבר-דצמבר 2018);
- ג. מחזור הבסיס חריג כי הוא כולל תשלום מראש בעד שירותים לשנה שלמה;
- ד. בחודש ינואר 2020, עוד לפני פרוץ המגפה, הסתיימה ההתקשרות עם לקוח מרכזי, תוך שהעוררת מוכרת את הציוד שברשותה;
- ה. גם לאחר שהסתיימו הגבלות הקורונה, בחודשים יולי 2021 ואילך, לא חזרה העוררת לדווח על הכנסות ברמה שהייתה לה בשנת 2019 – גם לפני האומיקרון וגם לאחריה.
- ו. במהלך שנת 2020 החלה העוררת לעסוק בתחום אחר – בדוחותיה הכספיים צוינה פעילות בתחום הקנאביס.
27. כאן המקום להבהיר כי חלק גדול מהממצאים שהמשיבה הציגה הופרכו על ידי העוררת. בחלק מהמקרים מדובר בנתונים שפורשו באופן לא נכון, ובחלק מהמקרים העוררת הציג מסמכים המפריכים את החששות העולים מהנתונים. רק מיעוט העניינים ראויים לדיון ולבירור ועשויים להשפיע על התוצאה. להלן נתייחס אפוא לממצאים כסידרם.
- א. **מגמת ירידה בשנים שלפני הקורונה:** המשיבה הצביעה על נתוני ההכנסות השנתיים של העוררת כפי שדווחו למע"מ, שאכן מצויים במגמת ירידה, אולם כפי שהתברר אגב טענות אחרות של המשיבה, הנתונים אינם מעידים על היקף הפעילות העסקית של העוררת. כיוון שהעוררת מבצעת לעיתים רחוקות עסקאות רכישה ומכירה של ציוד, בהיקפים משמעותיים, ביקשנו מן העוררת להציג לועדה את נתוני ההכנסות השוטפות שלה, בנטרול עסקאות ציוד. ואכן, בנטרול עסקאות הציוד החריגות, העוררת שומרת על יציבות. לאורך כל שנות הדיווח שהוצגו לנו עד פרוץ המגפה, ההכנסה נעה בין כ-1.7 מיליון ש"ח לכ-2.1 מיליון ש"ח. נציין לצד זאת שההכנסה הגבוהה בשנת 2020 נבעה מהכנסות חודש ינואר, קרי לפני פרוץ הקורונה, כך שהערה בעניין נתוני שנה זו היא תמוהה אפילו מנקודת מבטה של המשיבה; מכל מקום, גם ההכנסה הגבוהה של שנת 2020 היא פועל יוצא של עסקאות ציוד, והנתונים שהוצגו בהקשר זה מניחים את הדעת.
- ב. **נטרול הכנסות השייכות לשנה קודמת:** קשה להבין מה ביקשה המשיבה להסיק מהעובדה שסכום של כ-162 אלף ש"ח דווח בחודש ינואר 2019 בגין פעילות החודשים הקודמים. העובדה שהעוררת מדווחת על הכנסותיה על בסיס מזומן אינה שנויה במחלוקת. בעסקים מסוג זה, ההכנסות עשויות להיות באופן עקבי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

נגזרת של פעילות בחודש או בחודשיים קודמים, בהתאם לשיטת ההתחשבות. המשיבה ביקשה לבודד את ההכנסה הזו מתוך התמונה הכוללת, ולא הציגה כל ראיה לכך שמדובר בנתון חריג. לא ראינו אפוא בסיס לנטרול הכנסה זו.

ג. **נטרול חלקי של עסקה ארוכת טווח:** בהקשר זה יש צדק בהערת המשיבה. בתקופת הבסיס מצויה הכנסה שניתן לשייך אותה לשנה שלמה, ואולם התקופה שבגינה משולם המענק היא תקופת זכאות של חודשיים בלבד. להלן נעמוד בהרחבה על דפוס ההכנסות של העוררת ועל משמעותו של נתון זה לצורך חישוב גובה המענק.

ד. **סיום התקשרות עם לקוח מרכזי:** הממצא שהציגה המשיבה הוא אכן חשוב ואפילו קריטי – חברת באלנט, שממנה היו לעוררת הכנסות בשנים קודמות, החליטה להפסיק את הפעילות עם העוררת, ואגב כך נקשרו הצדדים בעיסקת הציוד שהניבה לעוררת הכנסה חריגה. כיוון שאירוע זה אירע לפני פרוץ המגפה, החששות שהוא מעורר לגבי שאלת הקשר הסיבתי הם ברורים – אבל העוררת הפריכה אותם. העוררת הציגה מסמכים המעידים כי אלמלא מגפת הקורונה היא הייתה אמורה להיקשר בהסכם גדול וארוך טווח עם לקוח אחר, הסכם שבוטל בעקבות מגפת הקורונה. העוררת איבדה לקוח מרכזי (באלנט), אך השיגה לקוח משמעותי אחר (קבוצת שלמה), שהיה אמור להניב לה גם הוא הכנסות גבוהות. אם כן, ערב הקורונה, הלקוח המרכזי של העוררת היה קבוצת שלמה, לקוח שאותו היא איבדה עקב המגפה.

ה. **היעדר התאוששות לאחר מגבלות הקורונה ולאחר תקופת האומיקרון:** בהקשר זה הסבירה העוררת בדיון כי מצבה העסקי שונה מעסקים אחרים וכי לא ניתן לצפות אצלה להתאוששות מיידי. כפי שהוסבר, הכנסות העוררת נובעות משיתופי פעולה עסקיים עם אולמות וגני אירועים, להם היא מספקת שירותים וציוד. אולמות האירועים עצמם אכן יכלו לחזור לפעילות בהיקף גבוה מיד עם תום הגבלות הקורונה, ואולם מנקודת מבטה של העוררת, זוהי רק נקודת ההתחלה של תהליך התאוששות איטי. לפני מגפת הקורונה, הצליחה העוררת להשיג הכנסות גבוהות אחת לתקופה, כאשר מלכתחילה מספר ההזדמנויות העסקיות הוא לא גבוה, והכנסה מעין זו שהייתה בתקופת הבסיס התקבלה רק אחת לשנה (להלן נעמוד בהרחבה על עניין זה). חידוש הפעילות אצל לקוחותיה הפוטנציאליים של העוררת, אין משמעותו חזרה מיידי למחזורי הכנסות מקסימליים, והעובדה שהדשדוש נמשך ורמת ההכנסות נותרה נמוכה, אינה מפתיעה. לטעמנו, בנסיבות הספציפיות, נושא זה כשלעצמו אינו מהווה ממצא מובהק המעיד בבירור על היעדר קשר סיבתי.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

1. **פעילות בתחום הקנאביס:** טענה זו הוזכרה על ידי המשיבה בדיון בלבד, כביכול כדי לחזק את הרושם שבשנת 2020 חלו שינויים אחרים בעסק. הממצא היחיד שהוצג היה דיווח שנכלל בדוחות הכספיים, בנוגע להשקעה של כספי החברה בתחום הקנאביס. מלבד ההשקעה (שהתבטאה ברכישת מניות בשיעור 7.5%) לא הציגה המשיבה כל ממצא המעיד על פעילות עסקית של החברה; מדובר בפעילות הונית גרידא, שלכל היותר עשויה להניב לחברה רווחים עתידיים. המשיבה לא הציגה כל עדות לפעילות עסקית של העוררת בתחום הקנאביס, וגם הדוחות הכספיים אינם מרמזים על כך. מוטב היה אלמלא העלתה המשיבה טענה זו.
28. ראינו לנכון להתייחס לכל אחד מהממצאים שהציגה המשיבה כדי להבהיר את התמונה הכוללת – מרבית הממצאים שהציגה המשיבה אינם איתנים דיים בכדי להפריך את הקשר הסיבתי. יחד עם זאת, אנו סבורים כי הממצאים שנתרו ראויים לדיון הם כאלו שעשויים להשפיע על גובה המענק; הגם שהעוררת נפגעה כתוצאה ממגפת הקורונה ומתקופת האומיקרון, דפוס ההכנסות שלה הוא ייחודי, וחלק מירידת המחזורים של העוררת נובע מתנודתיות ומהשינויים הטבעיים בהכנסות החודשיות. על משמעות דברים אלו נבקש לעמוד להלן.

דפוסי ההכנסות והשינויים בפעילות העוררת

29. דפוסי הכנסותיה של העוררת, כמו גם מאפייני פעילותה העסקית, לא היו קלים להבנה ועמדנו עליהם רק במהלך הדיון. ראשית, הוטרדנו מהפער בין דיווחי ההכנסות בשנים 2016-2018, שהתאפיינו במגמת יציבות, עם תנודתיות חודשית סבירה ולא קיצונית, לבין דפוס ההכנסה מתחילת שנת 2019, שבה הצליחה העוררת להשיג הכנסה גבוהה מאוד בחודש ינואר, וביתר השנה ההכנסות היו נמוכות ביחס לרמת ההכנסה היציבה שהייתה לעוררת בשנים הקודמות. בהקשר זה, הסבירה העוררת בדיון שבשנת 2018 אכן נסגרו שני אולמות אירועים שאיתם עבדה באופן שוטף, ואולם בשנת 2019 נפתחה הזדמנות עסקית חדשה, שבמסגרתה העוררת קיבלה תשלום שנתי, ולא תשלום שוטף ומתמשך כבעבר.

30. קושי נוסף היה נעוץ בסיום ההתקשרות עם חברת באלנט. רק בתגובה לכתב התשובה הציגה העוררת את הסכם ההתקשרות שבוטל, מול קבוצת שלמה. בצדק ציינה המשיבה כי ההסכם מעורר שאלות, שכן הוא נערך בד בבד עם הסכם הלוואה, ומתכונת התשלומים שנקבעה בין הצדדים עשויה הייתה ליצור רושם שמרבית התשלומים החזויים מכוח ההסכם כלל אינם בגדר הכנסה אלא החזר הלוואה גרידא. חשש זה הופרך בדיון, לאחר שהעוררת הציגה בפני הוועדה בתום הדיון את הסכם הלוואה, והובהר כי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

תשלומי החזר ההלוואה עומדים בעינם בנפרד, וכי כל הסכומים שצוינו בהסכם הם בעד מתן שירותים.

31. נציין כי לא מצאנו בסיס לטענת המשיבה כי קבוצת שלמה היא חברה קשורה לעוררת – טענה שנטענה כלאחר יד, על יסוד סברה לא מבוססת בנוגע להסכם ההלוואה. העוררת הסבירה כי ההלוואה ניתנה משיקולים עסקיים, וכי היא מסייעת לה למנף את משאביה לצורך יצירת הזדמנויות עסקיות. לא ראינו לנכון לפקפק בהסבריה של העוררת, והלכה למעשה, קיבלנו את הסבריה לעניין ההסכם עם קבוצת שלמה, שבוטל עקב הקורונה.

32. התמונה שהתבהרה אפוא היא כזו: משנת 2019 ואילך, העוררת נותרה עם רמת הכנסה חודשית נמוכה ביותר, ולצד זאת היא מפיקה הכנסות חד פעמיות בשיעור גבוה. הכנסה גבוהה שכזו הופקה גם בחודש ינואר 2019 וגם בחודש ינואר 2020, וניתן לשער אפוא שתדירות העיסקאות מן הסוג הזה אמור היה להיות פעם בשנה – אלמלא מגפת הקורונה. עם פרוץ מגפת הקורונה, לא הצליחה העוררת לבצע עסקאות דומות, והמועד הראשון שבו הצליחה העוררת לבצע עסקה דומה הוא חודש יוני 2021 – קרי, מיד עם הסרת מגבלות התו הסגול והתו הירוק, וחזרת הפעילות באולמות האירועים.

33. אלא שמאז, למשך תקופה ארוכה, העוררת לא הצליחה לבצע עסקאות בסדר גודל דומה. הכנסות העוררת נותרו נמוכות גם בתקופת האומיקרון, אך גם במשך כל השנה שלאחריה, ורק במהלך שנת 2023 חזרה העוררת לראשונה לדווח על הכנסות גבוהות יותר. אילו היו אלו חודשיים בלבד בתקופת הזכאות שבהן העוררת לא מצליחה לייצר הכנסות גבוהות, ניתן היה לומר בנקל שמדובר באירוע מקרי. העובדה שמצב זה נמשך על פני תקופה ארוכה מעידה על כך שהעוררת הייתה מצויה בקשיים בתקופת האומיקרון.

34. כאן המקום לציין – פעילותה העסקית של העוררת מבוססת על שיתופי פעולה עם אולמות וגני אירועים, עסקים שנפגעו באופן משמעותי ממגפת הקורונה ומהמגבלות שהוטלו על הציבור. גם אם עסקים אלו יכלו להתאושש באופן מהיר יחסית, בעסק מסוגה של העוררת, שמבוסס על הזדמנויות עסקיות לקיום שיתופי פעולה בתחום, שאינן תדירות ויומיומיות, לא ניתן לצפות להתאוששות מיידית.

35. אין בידינו דרך לקבוע באופן ברור אם מצבה של העוררת נגרם כתוצאה ממגפת הקורונה, שבה החל הזעזוע העסקי על השוק הרלוונטי, או כתוצאה מהתפרצות האומיקרון, שבאה אחריה והשפעותיה נכרכו זה בזה (ראו ערר 1480-23 קריגריס השקעות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 31.12.2023, פיסקה 38 ואילך; להלן – עניין קריגריס). די לנו בכך שעסק מסוגה של העוררת אינו צפוי להתאוששות מיידית, ולא ראינו לנכון ליתן משקל עודף להיעדר התאוששות בשנת 2022 (וראו את ההבהרה בעניין קונטנטו, פיסקה 40, לעניין ההבדל במבחן ההתאוששות בין סוגי עסקים שונים והשפעת מגפת הקורונה על פעילותם).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

36. העובדה שהעוררת הצליחה להשיג עסקה מסוג זה בחודש יוני 2021 אינה מעידה על חזרה לשיגרה כביכול. ממצב של חוסר פעילות, העוררת הייתה צריכה לבנות את עצמה ומקובלת עלינו ההנחה שבניה מחדש אורכת זמן. בנסיבות העניין, מקובלת עלינו ההנחה שהעוררת נפגעה גם בתקופת האומיקרון, פגיעה שנמשכה אחר הפגיעה בתקופת הקורונה וכרוכה בה, והיא זכאית למענק בגין תקופת הזכאות הנדונה.

חישוב גובה המענק

37. כפי שהערנו לעיל, המשיבה העירה בצדק כי ההכנסה בתקופת הבסיס כוללת סכום גבוה שהעוררת מקבלת על בסיס שנתי. מדפוס ההכנסות של העוררת שעליהם עמדנו לעיל, ניתן להבין כי לא הייתה לה ציפיה להכנסה כה גבוהה דווקא בתקופת הזכאות, ינואר-פברואר 2022. ייתכן שאלמלא הקורונה והאומיקרון הייתה העוררת משיגה הכנסה כזו בחודש זה או בחודש אחר במהלך שנת 2022. הזכאות למענק היא זו חודשית בלבד, ואולם בתקופת הבסיס נתוני ההכנסה של העוררת כוללים מרכיב הכנסה שנתי.

38. העוררת נשאלה על עניין זה במספר הזדמנויות, ולאחר הדיון אף ניתנה לה שהות להגיב ולהתייחס להצעה לערוך חישוב חלופי. העוררת הביעה התנגדות לעניין זה, ואולם התנגדותה הייתה נעוצה בעיקר בכך שהמענק על פי החישוב החלופי אינו מגיע במסגרת מתווה פשרה מוסכם, שבו יידונו גם מענקי ההוצאות הקבועות בגין תקופת הקורונה. כאמור בשלב זה איננו מוסמכים לדון ולהכריע במענקי הקורונה, ורצונה של העוררת להגיע לפשרה אינו יכול להוות שיקול לגופו של עניין.

39. עם זאת, ראינו לנכון להעיר כי החישוב החלופי נובע ממאפייניו המיוחדים של המענק לתקופת האומיקרון, להבדיל מהמענקים לפי חוק מענקי הקורונה. בחוק מענקי הקורונה, הזכאות למענקים נפרסת על 8 תקופות זכאות. בבחינת הזכאות למענק של עסקים כמו העוררת, שהכנסתם בשנת 2019 הייתה מרוכזת בעיקר בתקופה זו חודשית אחת, והכנסה זו נמנעה מהם עקב מגפת הקורונה, יש היגיון להעניק להם את מלוא המענק. גם אם קשה להעריך באיזה חודש בדיוק הייתה צפויה להיות לעסק מסוג זה, הזכאויות למענק נפרסות ממילא על למעלה משנה, וההכנסה שאבדה עקב הקורונה הייתה מזכה במענק בכל מקרה, גם אם הייתה מיוחסת לחודשים אחרים בשנת הבסיס. לעומת זאת מענק האומיקרון מתייחס לתקופה זו חודשית אחת בלבד. עסק שהגיש בקשה למענק בשל הכנסה גבוהה וחריגה בתקופת הבסיס, אינו יכול לצפות בבירור לכך שהכנסה כזו הייתה מגיעה בתקופת הזכאות דווקא. בנסיבות כאלה, יש הצדקה לערוך תחשיב חלופי שיביא בחשבון את ההכנסות השנתיות על פי תחשיב זה חודשי.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

40. אשר על כן, מקובל עלינו כי בחישוב מחזור ההכנסות בתקופת הבסיס, היה מקום לנטרל 500 אלף ש"ח – מתוך 600 אלף ש"ח שדווחו בתקופת הבסיס בגין עסקה שנתית, יש להביא בחשבון את ההכנסה על בסיס דו חודשי בלבד. נטרול זה, שאליו התייחסה המשיבה בהחלטה בהשגה, הוא ראוי בנסיבות העניין.

41. כפי שציינו לעיל, לא ראינו לנכון לנטרל ממחזור ההכנסות בתקופת הבסיס סכום נוסף של כ-162 אלף ש"ח שמתייחסים לפעילות החודשים הקודמים. המשיבה לא הניחה תשתית עובדתית כלשהי לבסס את הקביעה שמדובר בהכנסה חריגה. כיוון שהעוררת מדווחת על הכנסותיה על בסיס מזומן, ישנה אפשרות אינהרנטית שהכנסות כאלו ייכללו בדיווחי ההכנסות, הן בתקופת הבסיס והן בתקופת הזכאות.

42. לאחר נטרול מרכיב ההכנסות הנוגע ליתר השנה, מחזור ההכנסות של העוררת בתקופת הבסיס יעמוד על 349,444 ש"ח. בהתאם לחישוב חלופי זה, זכאית העוררת למענק בסך 48,922 ש"ח.

כריכת הדיון בהשגות תלויות ועומדות

43. בשולי החלטתנו, נעיר כי התקשינו להבין את התנגדות המשיבה לכרוך בדיונים שהתקיימו בערר גם את תקופות הזכאות הנוספות, המצויות בשלב ההשגה. גם מבלי להידרש לשיח שהתנהל לצרכי פשרה, ניתן היה להסכים בנקל על מתווה פרוצדורלי שבו התקופות הנוספות היו משתלבות בערר.

44. אכן, מנקודת מבט פורמלית, עומדת למשיבה הזכות לבחון את ההחלטות וליתן בהן החלטה, ורק לאחר מכן להעמיד אותן לביקורת שיפוטית בפני הוועדה. מדובר בהליכים נפרדים, ולא ניתן להורות למשיבה לחבר ביניהם.

45. יחד עם זאת, קשה להתעלם מהסרבול שהתנהלות זו יוצרת. בדיונים שמתקיימים בפני הוועדה המשיבה מלינה לא אחת על העומס שבו היא שרויה ובו פועלים נציגיה. תמוה אפוא בעינינו מאיזה טעם רואה המשיבה חשיבות בהפרדה ובנקיטת הליכים שונים, כפולים ומכופלים, בעניינה של אותה עוררת.

46. יכולנו להבין את הצורך בהפרדה אילו היינו עסוקים במאטריה משפטית שונה, או ברקע עובדתי ספציפי שמייחד את כל אחת מתקופות הזכאות. אלא שהנסיבות שבגינן נפתחו ההליכים בתקופות הזכאות הנוספות הן ברורות וגלויות – המשיבה הודיעה לעוררת על כוונתה לשלול את מענקי העבר בד בבד עם ההחלטה הדוחה את ההשגה בתקופת האומיקרון; נימוקי הדחיה בתקופות שבהן נשללו המענקים היו זהים, מילה במילה, לנימוקי דחיית ההשגה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

47. גם לגופו של עניין, ההפרדה בין תקופות הזכאות אינה משרתת את האינטרסים של המשיבה. ההחלטה לעיל מכריעה באופן סופי במחלוקות העובדתיות בין הצדדים – בהיבטים שככל הנראה עומדים גם בבסיס המחלוקת לגבי התקופות הנוספות. מבחינה פורמלית, ניתן לקיים הליך נוסף בעניין המענקים הנוספים, אך מבחינה מהותית, בהליך עתידי המשיבה תהא מנועה מלטעון טענות שאינן עולות בקנה אחד עם החלטתה הסופית של הוועדה, וזאת מכוח העיקרון של השתק פלוגתא (ראו למשל ערר 1807-21 א.ס.ף פיתוח – עבודות קבלניות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 21.11.2021; ערר 2208-22 הקשר הישראלי תיירות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 2.1.2023). לכל היותר, ניתן להבין בדוחק את עמדת המשיבה אילו היו בפניה עובדות חדשות שלא נדונו בעררים הקודמים (ראו ערר 1809-22 מדיה פקר בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 3.11.2022, פסקה 49 להחלטה), ואולם לא נראה שזה המצב בענייננו.

48. מבלי להכריע בדבר, נציין רק כי התמיהה גדולה עוד יותר לנוכח העובדה שבתקופות הזכאות הנוספות נקטה המשיבה בהליך חריג, לפי סעיף 12(ב) לחוק מענקי הקורונה – הליך שבו הנטל המוטל עליה להוכחת היעדר קשר סיבתי הוא גדול בהרבה (וראו ערר 1535-23 ואליד חואלד נ' רשות המסים, ניתן ביום 29.5.2024). לכאורה, אם מצאנו בערר זה שהעוררת נפגעה בגין המגפה, ורק עקב מאפייני מענק האומיקרון כמענק דו-חודשי הופחת המענק לפי חישוב חלופי, אזי ככל שהמחלוקות העומדות ביסוד ההחלטה המתקנת הן זהות, התוצאה אמורה להיות, על פניו, בבחינת קל וחומר.

49. בשלב זה ההחלטה מסורה למשיבה, ואולם נחזור ונעיר כי אם העוררת תיאלץ לנקוט בהליכים נוספים בנוגע למענקי הקורונה, ואם יימצא כי טענותיה מוצדקות וכי מענקים אלו נשללו ממנה ללא הצדקה – תיאלץ המשיבה לשלם לעוררת לא רק את מענקי הקורונה אלא גם את הוצאותיה המשפטיות בגין סרבול ההליכים.

סיכום והערות אחרונות

50. בשולי הדברים, נעיר כי לא ראינו צורך להכריע בשאלה אם העוררת נפגעה דווקא כתוצאה ממגפת האומיקרון, או שמא פגיעתה נבעה ממגפת הקורונה. בנסיבות העניין, הרושם הוא שגלי המגפה השונים השפיעו באופן משולב על יכולתה של העוררת לייצר הכנסות בתקופות הרלוונטיות. עם זאת, ככל שנדרשת הכרעה לעניין זה, אנו חוזרים ומפנים להחלטה שניתנה בעניין קריגרים, בה הובהר כי השפעות מגפת הקורונה אינן בבחינת גורם זר המנתק את הקשר הסיבתי לעניין חוק האומיקרון. גם אם למגפת הקורונה היה חלק באופן מובחן בהשפעה על מצבה הכלכלי של העוררת (ככל שהבחנה כזו היא בכלל אפשרית), הרי שאין בכך בכדי למנוע את זכאותה למענק.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

51. מכל הטעמים המפורטים לעיל, החלטנו לקבל את הערר באופן חלקי ולקבוע כי העוררת זכאית למענק בסך של 48,922 ש"ח בלבד. כיוון שהועברו לעוררת מקדמות בסכום גבוה יותר, עליה להחזיר את היתרה למשיבה בתוך 60 ימים ממועד מתן החלטה זו.

52. אשר לפסיקת ההוצאות: בשלב זה, נוכח התוצאה המורכבת שאליה הגענו, שהצדיקה מקצת הטענות של שני הצדדים, אנו קובעים כי כל צד יישא בהוצאותיו.

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

ניתנה היום, ג' סיוון תשפ"ד, 09/06/2024, בהעדר הצדדים.

1639-23



טניה חכמוב, רו"ח
נציגת ציבור



ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה