



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה וחרבות ברזל – מסלול ארצי

ערר 1773-23
(ערר קורונה)

לפני כבוד חברי הוועדה:
עדי ליאב, עו"ד - יו"ר
אריאל ז'יטניצקי, רו"ח ועו"ד - חבר

העוררת: גו- בי מרקטינג בע"מ, מס' 515550366
ע"י ב"כ מר אהרן ארד

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

רקע

1. העוררת היא חברה העוסקת בהפעלת מוקדי מכירות (טלמרקטינג) לשיווק שירותים ומוצרים בתחום ההגירה בכלל, ושירותי הגירה לארה"ב בפרט.
2. ביום 24.8.2022 הגישה העוררת בקשה למענק אומיקרון בסך 538,528 ₪ 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**).
3. בגין בקשת מענק זו שילמה המשיבה לעוררת מקדמות בסך 323,117 ₪.
4. ביום 4.4.2023 נדחתה בקשת המענק שהגישה העוררת בנימוק ולפיו לא נמצא קשר סיבתי בין הירידה הנקודתית בהכנסות לבין נגיף האומיקרון. בכלל זה, ציינה המשיבה כי גם בתקופה שלאחר האומיקרון בה לא הוטלו הגבלות וסגרים כגון התקופה שבין 3/2022 ועד 12/2022 לא דיווחה העוררת על הכנסות עליהן דיווחה בתקופת הבסיס קרי, 1-2/2019.
5. עוד ציינה המשיבה בהחלטתה כי העוררת לא הצהירה על כל תשומות 2019 שפי שדווחו למס הכנסה.
6. ביום 9.5.2023 הגישה העוררת השגה על החלטתה האמורה של המשיבה. השגה זו נדחתה על ידי המשיבה ביום 6.9.2023 תוך חזרה על הנימוק ולפיו לא מתקיים בעניינה של העוררת קשר סיבתי ותוך חזרה על טענתה בעניין דיווח תשומות חלקי בלבד.
7. על החלטת המשיבה בהשגה שהגישה העוררת ערר, הוא הערר שלפנינו.



מדינת ישראל ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

תמצית טענות הצדדים

8. העוררת טוענת כי מתקיים בעניינה הקשר הסיבתי הנדרש בין התפרצות המגפה לירידת המחזורים שחווה. העוררת מצביעה על כך שהמשיבה מבססת את קביעתה להעדר קשר סיבתי על השוואה בין הכנסותיה בתקופת הזכאות לתקופות בסיס שונות מזו הקבועה בחוק ולכך אין מקום, וכי ממילא בהתאם לפסיקה היא כלל לא נדרשת להוכיח קיומו של קשר סיבתי באופן פוזיטיבי.
9. לעניין הירידה במספר העובדים, נתון נוסף אותו ציינה המשיבה כאינדיקציה להעדר קשר סיבתי, מציינת העוררת כי צמצום זה נובע מהפגיעה שספג תחום פעילותה בזמן המגפה. העוררת מוסיפה בהקשר זה וטוענת כי כתוצאה מפגיעה שספגה מן המגפה נדרשה להתייעל ולמקסם את רווחיה תוך שימוש בפחות משאבים, וכי על אף הירידה בהכנסות ניתן להבחין כי הכנסותיה פר עובד עלו לאורך המגפה.
10. לבסוף מצביעה העוררת על כך שבבחינת סבירות החלטתה של המשיבה יש לשקול במקרה זה גם את האיחור הרב בו קיבלה המשיבה את החלטתה בבקשת המענק. בעניין זה, מפנה העוררת לכך שהחלטת המשיבה התקבלה באיחור של 223 ימים מעבר ל-100 הימים במסגרתם היה עליה לקבל את החלטתה בהתאם לסעיף 6 לחוק.
11. מן הצד השני, סבורה המשיבה כי אין קשר סיבתי בין ירידת המחזורים שחווה העוררת לאומיקרון. המשיבה מצביעה כאינדיקציה לטענתה זאת כי גם בתקופות בהן לא הוטלו הגבלות חמורות כגון מחציתה השנייה של 2021, החודשים 2-12/2022 ולאורך שנת 2023 לא הצליחה העוררת לשוב ולדווח על אותם מחזורי הכנסות עליהם דיווחה טרם פרוץ המגפה. בנוסף, מפנה המשיבה תשומת לב לעובדה שחלה ירידה במספר המועסקים אצל העוררת ועל כן לא היה לה כל מקום לצפות להניב את אותן הכנסות.
12. לבסוף, התייחסה המשיבה לכך שאף אם היה מתקיים קשר סיבתי בעניינה של העוררת, אזי היתה זכאית העוררת למענק מופחת לאור כך שלא דיווחה על כלל התשומות הנדרשות במסגרת בקשת המענק.

דיון והכרעה

13. לאחר שבחנו את טענות הצדדים כפי שעלו בכתבי הטענות, בדיון ובהשלמות שלאחר מכן הגענו לכלל מסקנה כי **דין הערר להתקבל**. נפרט להלן את נימוקינו.

חוק האומיקרון והדרישה לקשר סיבתי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

14. החל מחודש מרץ 2020 ולאורך ההתמודדות עם מגפת הקורונה בישראל, הטילה ממשלת ישראל הגבלות שונות על המשק במטרה להאט ולצמצם את התפשטות המגפה. הגבלות אלו הובילו לפגיעה במשק, ועל כן החליטה הממשלה על תכנית כלכלית רחבה אשר כללה, בין היתר, מתן מענקים לעסקים הידועים גם כ"מענקי קורונה".
15. מענקי הקורונה ניתנו בהתאם לחלוקה לתקופות זכאות שונות, אשר האחרונה שבהן היא תקופת מאי-יוני 2021. בסמוך לתקופה זאת החל שיעור ההדבקה מהנגיף לרדת ובהתאמה הוסרו ההגבלות שהוטלו בתחילה, וזאת עד להתפרצות זן האומיקרון של נגיף הקורונה לקראת סוף אותה שנה. קצב התפשטותו הגבוה של זן זה הוביל לכך שקבוצה גדולה מהאוכלוסייה חלתה בו או שהתה בבידוד וכפועל יוצא לפגיעה בפעילותם הסדירה של חלק מהעסקים. מענק האומיקרון נועד לסייע לאותם עסקים, וזאת בהתאם לחוק האומיקרון.
16. בדומה למענקי הקורונה, גם מענק האומיקרון מבוסס על בחינת שיעור ירידת המחזוריים שחווה עוסק בין תקופת הבסיס לתקופת הזכאות. עם זאת, אין די בירידת מחזוריים כשלעצמה על מנת להיות זכאי למענק שכן תנאי לקבלת המענק הוא שקיים קשר סיבתי בין ירידת המחזוריים להתפשטות המגפה (סעיף 4)2 לחוק האומיקרון).
17. לצד זאת, הפסיקה הכירה בכך שירידת מחזוריים בשיעור מזכה יוצרת חזקה בדבר התקיימות התנאי בר"מ 7502/22 **רשות המסים נ' בוריס פודולסקי** (ניתן ביום 22.1.2023); בר"מ 903/23 **הגר תשתיות בע"מ נ' מדינת ישראל רשות המיסים** (פורסם בנבו, 21.06.2023). אולם, אם המשיבה מצביעה על ממצאים עובדתיים מהימנים המערערים חזקה זאת, מועבר הנטל להוכחת קיומו של קשר סיבתי כאמור אל כתפי העוסק המבקש את המענק (ר' עמ"נ 27710-06-21 **ב.ג בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים בישראל**, פס' 53 (ניתן ביום 3.1.2022)).
18. ועדות ערר אימצו עיקרון זה גם ביחס למענקי אומיקרון (ר' למשל: ערר 1398-23 **קונטנטו מסעדות בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 25.7.2023) (להלן- **קונטנטו**); ערר 1480-23 **קריגרים השקעות בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 31.12.2023) (להלן- **קריגרים**); ערר 1564-23 **גולדשטיין ביטון מורן נ' רשות המסים** (ניתן ביום 3.3.2024)). נקבע כי מבחינה עקרונית אין הכרח להראות כי הקשר הסיבתי מתקיים בקשר לזן האומיקרון באופן ספציפי, וניתן להסיק על קיומו גם לאור השפעות מתמשכות של הקורונה (**קונטנטו, קריגרים**, ערר 1483-23 **שלומי שריקי חברת עורכי דין נ' רשות המסים** 31-38, (ניתן ביום, 24.8.23) (להלן- **שריקי**); ערר 1598-23 **ג.ש.ל.י.נ. ניהול ויזמות בע"מ נ' רשות המסים** (12.3.2024)).

מן הכלל אל הפרט



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

19. כעולה מהסברי העוררת, עיסוקה בהפעלת מוקדי מכירות לשיווק שירותים ומוצרים בתחום ההגירה בכלל וההגירה לארה"ב בפרט. בכלל זה, מסייעת העוררת ללקוחותיה בהליכים הבירוקרטיים הנדרשים לצורך קבלת ויזה למדינת היעד, הכוללים בין היתר פתיחת חברה או חשבון בנק מקומי, איתור מוסדות לימוד, הכנה לתהליך הקונסולרי, לימוד אנגלית ועוד. לקוחותיה הם אנשים מרחבי העולם כולו ולא דווקא מישראל.

20. כאמור, נקודת המוצא היא כי מתקיים בעניינה של העוררת קשר סיבתי ועל המשיבה היה להציג ראיות מהימנות על מנת להעביר את נטל ההוכחה אל כתפי העוררת. נוכח האמור ועל מנת לבסס את טענתה להעדר קשר סיבתי, הצביעה המשיבה על כך שהכנסות העוררת לאורך התקופות שלפני ואחרי האומיקרון לא חזרו אל אותם היקפי הכנסות עליהם דיווחה טרם פרוץ המגפה על אף שבאותם מועדים נחלשו השפעות המגפה. בכלל זה, הצביעה המשיבה על מחציתה השניה של שנת 2021, התקופה שלאחר האומיקרון (3-12/2022) ולמעשה גם על שנת 2023.

21. בחינת הכנסות העוררת לאורך התקופות החל משנת 2019 והלאה, מראה כי קיים ביניהן ובין המגפה מתאם משמעותי. יחד עם זאת יש אמת בדברי המשיבה כי העוררת לא הצליחה לשוב ולהניב מחזורי הכנסות בהיקפים דומים לתקופת הבסיס אף לאחר תקופת האומיקרון. כך לדוגמא בתקופה שטרם פרוץ המגפה (1/2019 עד 2/2020) עמדו הכנסות העוררת על ממוצע חודשי של כ- **2.1 מיליון** ₪; בתקופת גלי הקורונה (3/2020 עד 6/2021) עמדו הכנסותיה בממוצע על כ- **800 אלף** ₪, המהווים ירידה משמעותית המעידה כשלעצמה על קיומו של קשר סיבתי; במחציתה השניה של שנת 2021 עמדו הכנסותיה על ממוצע של כ- **1.1 מיליון** ₪; בתקופת הזכאות עמדו הכנסותיה על כ- **620 אלף** ₪, שוב הדבר מעיד עם קשר סיבתי משמעותי; ובתקופות שלאחר האומיקרון עמד ממוצע הכנסותיה על כ- **782 אלף** ₪ (3/2022 ועד 12/2023).

22. בפסיקה נקבע כי היעדר חזרה של עוסק אל היקף מחזורי ההכנסות עליהם דיווח קודם למגפה כמו גם קצב התאוששותו לאחריה הן אינדיקציות רלבנטיות לשאלת הקשר הסיבתי. לצד זאת, נקבע כי נתון זה אינו עולה כדי ראיה חותכת להעדר קשר סיבתי ויש לבחון לשם כך את העסק הספציפי ונסיבותיו (עמ"נ 15278-03-24 **מדינת ישראל נ' קריגרים השקעות בע"מ (פורסם באתר ועדת הערר)**, ניתן ביום 22.9.2024); **קונטנטו פסי** 41, **שריקי**).

23. בחינת עיסוקה של העוררת דנן לא מותיר לטעמנו ספק כי תחום עיסוקה אכן הושפע מן המגפה. הדעת נותנת כי בשעת משבר גלובלי קשה ימנעו אנשים מהגירה בין מדינות בין אם בשל החשש מהמגפה עצמה ובין אם לאור ההגבלות השונות שהוטלו באותה העת בארץ ומחוצה לה, הגבלה על מערך הטיסות במדינות השונות, כמו גם חוסר הוודאות האופף תקופה זו. העוררת הסבירה כי התפשטות המגפה הובילה לצמצום במספר התורים הפנויים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לצורך הנפקת ויזות ושירותים דומים בקונסוליות הזרות ולכך היתה השפעה על פעילותה. עוד הסבירה העוררת כי היא מפעילה מוקד טלפוני הדורש מעובדיה ככלל להגיע למשרדים, וכי באותה העת התקשו עובדיה שלהם ילדים להגיע לעבודה בהעדר מסגרות לימודים. לאור האמור, מקובל עלינו כי כנקודת מוצא חוותה העוררת פגיעה כתוצאה מן המגפה. לפיכך, נבקש עתה לפנות ולבחון האם יש בהתאוששותה האיטית והמוגבלת עליה הצביעה המשיבה כדי לנתק את הקשר הסיבתי הקיים.

24. בטענה לפיה התאוששות איטית היא אינדיקציה המעידה על העדר קשר סיבתי גלומה ההנחה כי ירידת המחזורים שחוה העוסק נגרמה ולו בחלקה מסיבות חיצוניות למגפה. כאשר נגרמת ירידה בהכנסות גם מגורמים חיצוניים למגפה ניתן לומר כי אותו שיעור בירידת המחזורים אינו נובע מן המגפה ולפיכך בעל השלכה לעניין דרישת הקשר הסיבתי.

25. במקרה דנן, לאחר גלי הקורונה הראשוניים הצליחה העוררת להתאושש וחלה מגמת עליה ניכרת במחזורי הכנסותיה (ראו בעניין זה את מחזורי ההכנסות במחצית השניה של שנת 2021). לאחר מכן ובתקופת הזכאות עצמה חלה צניחה בהכנסותיה אשר לאחריה אכן חוותה קושי רב להתאושש. לאור הצלחתה של העוררת להתאושש לאחר גלי הקורונה אך מאידך אי הצלחתה להתאושש לאחר האומיקרון, מקובלת על הוועדה ההנחה כי החל מנקודה מסוימת בזמן תרמו גורמים נוספים וחיצוניים למגפה לכך שהעוררת לא הצליחה לשוב אל היקפי ההכנסות שהניבה טרם פרוץ המגפה. העוררת לא הצליחה לספק בהקשר זה נימוק ראוי ולמעשה הסבירה גם את מחזוריה הנמוכים בשנת 2023 למגפה.

26. חרף האמור, לאחר שקילת טענות הצדדים ובחינת הכנסות העוררת לאורך השנים שהם הנתונים היחידים שהובאו ביחס לעוררת המסוימת שלפנינו, סבורה הוועדה כי במקרה זה אין באינדיקציות אלו כדי להעיד על ניתוק הקשר הסיבתי ביחס לתקופת הזכאות. אף אם בסופו של דבר לאורך 2022 ו-2023 השפיעו על הכנסות העוררת גורמים נוספים, בהעדר ראיות קונקרטיות ביחס לתקופת הזכאות עצמה, בהינתן העלייה בהכנסותיה בסוף שנת 2021 והירידה הדרמטית שחלה אצלה באותה העת, קשה לייחס ירידה זאת דווקא לאותם גורמים חיצוניים ולא לאומיקרון, אף אם יתכן שאותם גורמים חיצוניים השפיעו עליה במועדים מאוחרים יותר.

27. בתשובתה, ציינה המשיבה כי לאור התאוששותה האיטית של העוררת חישוב מענק בהתאם לנוסחה הקבועה בחוק יוביל לעיוות, שכן העוררת לא יכלה לצפות לאותן הכנסות שהניבה בתקופת הזכאות. יתכן שטענה זאת היתה במקומה ככל שאותם גורמים חיצוניים השפיעו על הכנסותיה עוד טרם תקופת הזכאות. מאחר ובמקרה זה קבענו כי גורמים אלו השפיעו על הכנסותיה רק במועדים מאוחרים יותר, איננו מקבלים את הטענה כי העוררת לא יכלה לצפות לשוב להכנסותיה טרם פרוץ המגפה אלמלא האומיקרון. כאמור, העוררת הציגה מגמת התאוששות במהלך מחציתה השניה של שנת 2021, ובהחלט יתכן כי אלמלא האומיקרון היתה ממשיכה במגמה זאת.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

28. בשולי הדברים, נבקש להתייחס למחלוקת נוספת אשר התגלעה בין הצדדים ונוגעת למספר המועסקים אצל העוררת במהלך התקופות השונות. בתמצית, טענה המשיבה כי הירידה במספר העובדים אצל העוררת מעידה גם היא על ניתוק הקשר הסיבתי. כידוע, לא כל ירידה במספר העובדים מלמדת בהכרח על ניתוק הקשר הסיבתי (עמ"נ 40181-04-22 סלטי מערכות חשמל 2000 בע"מ נ' רשות המיסים בישראל (ניתן ביום 23.3.2023)).

29. במקרה דנן אין כל מתאם בין מספר העובדים שהעסיקה העוררת לבין הכנסותיה. קיימים חודשים בהם צמצמה בכוח האדם והצליחה להניב הכנסות גבוהות ומאידך חודשים בהם הועסקו עובדים רבים יותר אך הכנסותיה נותרו נמוכות ביחס לחודשים האחרים. בנסיבות אלו איננו סבורים שיש מקום ללמוד מתוך נתון זה על ירידה בהיקף פעילותה המלמדת על העדר קשר סיבתי. לטעמנו, האפשרות המסתברת יותר היא כי הירידה במספר העובדים לאורך המגפה היא תוצאה של המגפה ולכן אין בנתון זה כדי לשנות ממסקנתנו ולפיה מתקיים במקרה זה קשר סיבתי.

30. לבסוף ובטרם סיום נציין בקצרה כי בהחלטת המשיבה צוין כי העוררת לא דיווחה על כל תשומותיה בשנת 2019 כפי שדווחו למס הכנסה. בתגובתה אישרה העוררת שאכן נפלה שגגה בדיווח בתום לב. בנסיבות אלו, יחושב המענק בהתאם לסך התשומות המוסכם בין הצדדים ועומד על 10.8 מיליון ₪. כמו כן, במעמד הדיון העלתה המשיבה ספק גם ביחס לרכיב הוצאות השכר הנחסכות תוך שהיא מציינת כי הסכום שדווח על ידי העוררת ביחס למענקי הקורונה עומד על סך 7.8 מיליון ₪ ולא 7.5 מיליון ₪ כפי שציינה בבקשתה למענק האומיקרון. חרף האמור, בסופו של דבר הודיעה המשיבה כי היא מקבלת את תחשיב העוררת, ולפיכך יחושב המענק בהתאם לסכום של 7.5 מיליון ₪.

איחור בקבלת החלטת המשיבה

31. העוררת טוענת כי איחור המשיבה במתן החלטה בבקשה העומד על 223 ימים מצדיק את קבלת הבקשה מסיבה זאת לבדה. בעניין זה, מציינת העוררת כי פרק הזמן הארוך שחלף עד קבלת החלטה פגע בזכותה להתגונן ולשטוח את טענותיה וכי שיהוי זה אפשר למשיבה להתבסס בהחלטתה על נתוני הכנסותיה משנת 2023 אשר אלמלא האיחור לא ניתן היה להשתמש בהם.

32. משמעותו של איחור במתן החלטה נדונה בבית המשפט העליון בע"א בר"ם 7502/22 רשות המסים נ' בוריס פודולסקי (ניתן ביום 22.1.2023) נקבע כי בהיעדר קביעה מפורשת בחוק המטילה סנקציה בגין איחור במתן החלטה, לא יוביל איחור זה לקבלת הבקשה באופן אוטומטי. לצד זאת, נקבע כי כאשר מדובר בעיכוב משמעותי, יוטל על המשיבה "נטל מוגבר" להוכיח טענותיה מבלי שחזקת התקינות המנהלית עומדת לצידה. (וראה גם: בר"מ 1692/23 קבוצת ברקת יזמות והקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים, פס' 20 (ניתן ביום 27.7.2023); בר"מ 903/23 הגר תשתיות בע"מ נ' מדינת ישראל רשות המיסים (ניתן ביום



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

21.06.2023; בר"מ 7656/23 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים היחידה לטיפול במענק הקורונה (ניתן ביום 06.11.2023).

33. האיחור בעניינה של העוררת הוא אכן איחור משמעותי. חרף האמור, בהתאם לעקרונות שהותוו בפסיקה כאמור אין בו כשלעצמו כדי להביא לקבלת הערר במלואו. לאחר שבחנו את טענות הצדדים ונסיבותיה הספציפיות של העוררת דן הגענו ממילא למסקנה כי מתקיים בעניינה קשר סיבתי. בנסיבות אלו אין מקום להורות על מתן מלוא המענק אך בשל איחור המשיבה במתן החלטתה בבקשה. עם זאת, לאיחור זה יינתן משקל במסגרת פסיקת ההוצאות בתיק.

סוף דבר

34. לנוכח כל האמור לעיל הערר מתקבל במלואו.

35. העוררת זכאית למענק האומיקרון אשר יחושב בהתאם לתשומות והוצאות השכר הנחסכות כאמור בפסקה 30 לעיל.

36. לאור התוצאה אליה הגענו ולנוכח איחור המשיבה כאמור במתן החלטתה בבקשה, תישא המשיבה בהוצאות העוררת בגין הליך זה בסך 5,000 ₪.

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

ניתנה היום, ט"ז כסלו תשפ"ה, 17/12/2024, בהעדר הצדדים.

1773-23


אריאל ז'יטניצקי, רו"ח ועו"ד
חבר הוועדה


עדי ליאב, עו"ד
יו"ר הוועדה