



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה וחרבות ברזל – מסלול ארצי

ערר 1010-24
(ערר קורונה)

לפני כבוד חברי הוועדה:
סגן ראשת בית הדין, ד"ר ערן בר, עו"ד - יו"ר
חאג' יחיא ראאד, רו"ח - חבר

העוררת: מוטי ארד 7, חברת עורכי דין, מס' 514067545
ע"י מר עו"ד מוטי ארד עו"ד

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

השאלה העומדת לדיון בערר זה היא האם מתקיים קשר סיבתי בין הירידה במחזור עסקאות העוררת לבין ההשפעה שנגרמה בשל התפשטות זן האומיקרון וככל שכן, אופן חישוב גובה המענק לו זכאית העוררת נוכח התנודתיות המאפיינת את דיווחיה למע"מ.

א. העובדות הצריכות לעניין

1. העוררת היא חברה העוסקת בשירותי עריכת דין בתחום דיני הנזיקין, הביטוח והביטוח לאומי.
2. ביום 7.8.22 הגישה העוררת בקשה למענק בהתאם להוראות חוק מענק סיוע לעסקים בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות זן אומיקרון של נגיף הקורונה החדש (הוראת שעה), התשפ"ב-2022 (להלן: "החוק" ו/או "חוק האומיקרון"). ביום 16.8.22 שולמה לעוררת מקדמה על חשבון המענק המבוקש בסך 192,697 ש"ח (להלן: "המקדמה").
3. ביום 16.5.23 דחתה המשיבה את בקשה העוררת למענק. בהודעת הדחייה נקבע כי לא נמצא קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות העוררת לבין ההשפעה שנגרמה בשל התפשטות זן האומיקרון (להלן: "הודעת הדחייה"). המשיבה נימקה את החלטתה בכך שקיימת תנודתיות בהכנסות העוררת ומחזור הבסיס גבוה וחריג ביחס להכנסות שדווחו במהלך שנת 2019. עוד נקבע בהחלטה כי חלה ירידה בהכנסות העוררת בחודשים ינואר-פברואר 2020 וזאת בהשוואה להכנסות באותם חודשים בשנת 2019. אף לאחר תקופת האומיקרון דיווחה העוררת על הכנסות הנמוכות מאלו שדווחו בשנת 2019, ומכאן סברה המשיבה שהירידה בהכנסות בתקופת הזכאות אינה נובעת מהשפעת זן האומיקרון.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

4. המשיבה כללה נימוק נוסף לדחיית ההשגה והוא שבמהלך התפשטות זן האומיקרון לא הוטלו מגבלות במשק בדבר איסור עבודה, במיוחד בתחום בו עוסקת העוררת. לאור נימוקים אלו, החליטה המשיבה לבחון את זכאות העוררת למענק בדרך של השוואת ממוצע מחזור העסקאות שדווחו בשנת 2019 אל מול ממוצע מחזור העסקאות שדווחו בשנת 2022. השוואת ממוצע מחזור העסקאות בשנים אלה מראה כי לא קיימת ירידת מחזורים מזכה ולפיכך, דחתה המשיבה את בקשת העוררת למענק וקבעה כי על העוררת להשיב את המקדמה ששולמה לה בתוך 90 ימים.
5. ביום 21.6.23 הגישה העוררת השגה על החלטה זו.
6. ביום 30.11.23 דחתה המשיבה את השגת העוררת. בהחלטה בהשגה נקבע כי הירידה בהכנסות אינה נובעת מההשפעה הכלכלית שנגרמה בשל התפשטות זן האומיקרון (להלן: "הקשר הסיבתי"). המשיבה ביססה את קביעתה בדבר היעדר קשר סיבתי על סמך האינדיקציות הבאות:
- ההכנסות החודשיות המדווחות בחודשים 03/2019-01/2020 נמוכות מההכנסות שדווחו בחודש 01/2019, על אף שלא היו הגבלות באותן תקופות.
 - המחזורים המדווחים בתקופה שקדמה לאומיקרון, בחודשים 07/2021-12/2021, נמוכים משמעותית מהמחזורים המדווחים בחודש 01/2019.
 - אף המחזור המדווח בחודש 01/2023, בתקופה ללא אומיקרון, ללא הגבלות וללא סגרים, נמוך משמעותית ממחזור הבסיס.
7. המשיבה שבה על הנימוקים שפורטו בהודעת הדחייה והוסיפה כי ההכנסות שדווחו בחודשים 01-02/2020 נמוכות משמעותית מההכנסות שדווחו בתקופת הבסיס, כך שאין מקום לערוך השוואה בין ההכנסות בתקופת הבסיס לתקופת הזכאות. נימוק נוסף הוא שבחודשים 01-02/2023 דווחו הכנסות נמוכות מאלו שדווחו בתקופת הבסיס, וזאת כשמדובר בתקופה שלא הושפעה מזן האומיקרון.
8. ביום 21.1.24 הגישה העוררת ערר על החלטת המשיבה בהשגה אליה צורפה בקשה להארכת מועד להגשת ערר. לאור נימוקי הבקשה והסכמת המשיבה, ביום 4.2.24 נעתרנו לבקשה והארכנו את המועד להגשת ערר.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ב. תמצית טענות העוררת

9. בכתב הערר נטען כי המשיבה לא ערכה בדיקה מעמיקה של הקשר הסיבתי למעט, השוואת מחזורים חודשיים. המשיבה לא לקחה בחשבון נתונים משמעותיים לרבות, אופי פעילות העסק, מספר תיקים שנסגרו ומספר דיונים שהתקיימו בבית המשפט בתקופת הזכאות. העוררת הדגישה כי לקוחות העוררת הינם בעלי נכונות מתאונות או ממחלות, ומכאן שהם סובלים מגורמי סיכון לתחלואה קשה. בתקופת האומיקרון לקוחות העוררת לא יכלו להתייצב לדיונים או להגיע למשרד העוררת, דבר שגרם לירידה בהכנסות באותה תקופה. זאת ועוד, פעילות העוררת מאופיינת בכך שעם קבלת פסק דין או חתימה על הסדר פשרה חולפים לפחות 30 ימים עד שהכספים מועברים לחשבונות העוררת לצורך העברתם ללקוחות בצירוף שכר טרחה. יוצא הדבר שההכנסות המדווחות בתקופות הבסיס והזכאות מקורן מהכנסות מחודשים קודמים.
10. העוררת דחתה את טענת המשיבה שההכנסה בחודש ינואר 2019 מהווה הכנסה חריגה ולראייה, בחודש ינואר 2018 דיווחה על הכנסה בסך של כ-1.8 מיליון ₪. בנוסף, ההכנסות בחודשים העוקבים היו נמוכות יותר. השוואת ההכנסות ברמה השנתית בין שנת 2019 לשנת 2022 משקפת היטב את הפגיעה בפעילות העוררת בעקבות התפשטות זן האומיקרון.
11. לביסוס טענותיה צירפה העוררת טבלה המציגה השוואת נתונים לגבי פעילותה בין תקופת הבסיס לתקופת הזכאות לגבי הפרמטרים הבאים: מספר הדיונים שהתקיימו בבתי משפט וועדות ערר, מספר תיקים בהם הסתיים טיפול, היעדרות עובדים ומספר גישות שהתקיימו.
12. העוררת טענה כי בהתאם לפסק דינו של בית המשפט העליון בבר"מ 7502/22 **רשות המיסים נ' פודולסקי** (פורסם בנבו, 22.01.2023) (להלן: "**עניין פודולסקי**"), המשיבה לא הרימה את הנטל לסתירת החזקה העובדתית בדבר קיומו של קשר סיבתי, וזאת בניגוד לעוררת שהציגה הסברים לקיומו של קשר סיבתי תוך עמידה על אופי פעילותה.
13. בתגובתה המשלימה שהוגשה ביום 1.4.24, נטען כי התנדויות המאפיינת את פעילות העוררת היא תנדויות עסקיות כאשר מחזוריה יציבים לאורך השנים כפי שעולה מדיווחי ה-ESNA. לעמדתה, עריכת ממוצע שנתי היא בניגוד להוראות החוק ואינה רלוונטית למקרה זה.
14. אשר לטענת המשיבה בדבר דחיית הכנסות, נטען כי לעוררת אין אפשרות לדחות עסקאות או תקבולים מאחר והיא מדווחת על בסיס מזומן. עוד נטען כי העוררת הסתמכה על ההחלטה שאישרה תביעתה למענק במלואה ועשתה שימוש בכספים אלה. בעת אישור המענק כל הנתונים היו בידי המשיבה ומאז לא התגלו עובדות חדשות טרם מתן הודעת הדחייה. בנוסף, ההחלטה בהשגה התקבלה באיחור ניכר, כך שמדובר בפגיעה קשה באינטרס ההסתמכות. העוררת הפנתה לפסיקה התומכת בטענתה שהמשיבה לא הרימה את הנטל לסתירת החזקה העובדתית לקיומו של קשר סיבתי.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

15. במהלך הדיון שהתקיים ביום 9.5.24 (להלן: "הדיון"), ביקשנו את התייחסות העוררת לחישוב מענק לפי ממוצע שנת 2019 אל מול מחזור העסקאות שדווח בתקופת הזכאות, באופן שנותן מענה לתנודתיות בהכנסותיה. ב"כ העוררת השיב שהפער בגובה המענק הוא גבוה, אינו מכסה את ההוצאות הקבועות וההפסד שנגרם באותה תקופה, ויש לתת ביטוי לאינטרס ההסתמכות העוררת על המענק ששולם לה עד כה. העוררת עמדה על קבלת מענק לפי הנוסחה וטענה בין השאר, כי מטרת המענק היא להחזיר את המצב לקדמותו.

תמצית טענות המשיבה

16. המשיבה הגישה כתב תשובה מפורט ובו התייחסות כללית לרקע לחקיקת חוק האומיקרון, תכלית המענק, נוסחת החישוב שנקבעה בחוק הנותנת ביטוי לתכליתו, ותנאי הסף בדבר קשר סיבתי.

17. המשיבה טענה כי ירידת המחזורים היא תנאי מצטבר לזכאות למענק, אך תנאי סף לזכאות למענק הוא דרישת הקשר הסיבתי כלומר, הירידה בהכנסות נגרמה במלואה בעקבות התפשטות זן האומיקרון ולא מגורמים אחרים. לעמדת המשיבה, הירידה במחזור העסקאות של העוררת נובעת מאופיין התנודתי של דיווחיה. נוכח התנודתיות והפסיקה התומכת בעריכת ממוצע שנתי בין שנת הבסיס לשנת הזכאות, הרי שלא מתקיימת ירידה בשיעור המזכה במענק. לתמיכה בטענתה המשיבה הפנתה לעמ"נ (נצרת) 40181-04-22 סלטי מערכות חשמל 2000 בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 23.03.2023) (להלן: "עניין סלטי"), שם נקבע שלגבי עוסק שמחזוריו מאופיינים בתנודתיות הזכאות למענק תיבחן בהתאם לממוצע מחזור העסקאות בין שנת הבסיס לשנת הזכאות.

18. לאור יישום הפסיקה בעניין סלטי, עריכת ממוצע שנתי מובילה למסקנה שלעוררת הייתה עליית מחזורים ולא ירידה. זאת ועוד, המדובר במשרד עורכי דין ולא בעסק צרכני שייתכן והיה נפגע מזן האומיקרון, מאחר והעוררת הסכימה כי לא מדובר בעסקאות שבוטלו אלא מדובר בדחיית הכנסות בגינן התקבלו הכנסות בחודשים מאוחרים. לעמדת המשיבה, משרדי עורכי הדין עבדו כרגיל ולא היו הגבלות בתקופת האומיקרון על עסקים אלה.

19. עוד נטען, כי קיימות אינדיקציות לכך שגורם אחר הביא לירידה במחזור העסקאות. לראייה, מסוף שנת 2019 חלה ירידה במחזור העסקאות בשיעור של כ-40% ומחזור הבסיס בשנת 2019 הוא חריג מאוד, כך שעל העוררת מוטל הנטל להוכיח קיומו של קשר סיבתי.

20. בדיון המשיבה הפנתה לטענותיה בכתב התשובה והוסיפה שהשוואת ממוצע הכנסות שנתי מראה שקיימת ירידה בשיעור של 12.5% בלבד שאינה מזכה במענק. עוד נטען, כי לא מדובר בירידה בהכנסות אלא בחוסר גבייה של הכנסות שדווחו בחודשים מאוחרים יותר.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ג. דיון והכרעה

לאחר שבחנו את טענות הצדדים שהועלו בכתבי הטענות ובדיון, הגענו למסקנה כי דין הערר להתקבל חלקית. הגענו למסקנה כי בניגוד לקביעת המשיבה במקרה זה מתקיים קשר סיבתי ואין מקום לשלול את זכאות העוררת למענק. יחד עם זאת, לאור התנודתיות המאפיינת את הכנסות העוררת מצאנו לערוך חישוב חלופי על דרך של עריכת ממוצע שנתי בתקופות הבסיס אל מול המחזור המדווח בתקופת הזכאות, הכל כפי שיפורט להלן. נעיר כי מרבית הסוגיות העומדות לדיון בערר זה נדונו והוכרעו על ידנו בערר 1483-23 **שלומי שריקי חברת עורכי דין נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 24.08.2023) (להלן: "**עניין שריקי**"), ונשוב על הנימוקים שפורטו בהחלטה זו בשינויים המחייבים.

הרקע לחקיקת החוק ותכלית מענק האומיקרון

21. בחודש מרץ 2020 התפשט בישראל נגיף הקורונה ולצורך צמצום ההדבקה והתמודדות עמו, הוטלו הגבלות שונות על המשק הישראלי. בין היתר הוטלו הגבלות על פעילותם של מקומות ועסקים. כדי לסייע למשק להתמודד עם המשבר שנוצר בשל התפשטות הנגיף, יצאה הממשלה בתוכנית כלכלית נרחבת וביום 24.4.20 פורסמה החלטת ממשלה מס' 5015, במסגרתה החליטה ממשלת ישראל להעניק "מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה" עבור תקופת הזכאות מרץ – אפריל 2020 (להלן: "**החלטת הממשלה**"). ביום 29.7.20 פורסם חוק התוכנית לסיוע כלכלי אשר במסגרתו נקבעו תנאים דומים לזכאות למענק עבור תקופות זכאות נוספות. מטרת החלטת הממשלה והחוק הייתה לסייע לעסקים אשר פעילותם העסקית נפגעה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה, בכך שיינתן מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות.

22. ביום 4.7.22 פורסם חוק האומיקרון. בחוק נקבעה זכאות למענק הדומה לאלה שניתנו עד כה. המענק מיועד לעסקים שנפגעו מהתחלואה הגבוהה בזן האומיקרון של מגפת הקורונה בחודשים ינואר-פברואר 2022. מדובר בחוק נפרד מחוק התוכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), תש"ף-2020 (להלן: "**חוק התוכנית לסיוע כלכלי**"), שקבע את הזכאות למענקים בתקופות הקודמות ובתנאים שונים במעט. ועדת הערר הוסמכה לדון גם בעררים בנושא מענקי אומיקרון, בהתאם לסעיף 15 לחוק האומיקרון.

23. בערר 1398-23 **קונטנטו מסעדות בע"מ נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 25.07.2023) עמדה הוועדה על ייחודיות המענק לפי חוק האומיקרון. בעוד בתקופת הקורונה נקבעו מענקים מסוגים שונים כגון מענק הוצאות קבועות ומענק סיוע לעצמאים ובעלי שליטה, חוק האומיקרון שילב בין שני מענקים אלו למענק אחד שמכונה מענק סיוע ולא מענק הוצאות קבועות. בהתאם לתכלית זו, נערך שינוי בשיעור המענק, כך שחישוב המענק לפי חוק האומיקרון עשוי להניב מענק גבוה יותר.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

24. כמפורט בתזכיר חוק האומיקרון, בחודשים ינואר-פברואר 2022 חלה התפשטות העיקרית של זן האומיקרון של נגיף הקורונה. קצב התפשטות זן האומיקרון היה גבוה מאוד ביחס לזנים קודמים. הדבר גרם לכך שקבוצה גדולה מהאוכלוסייה חלתה או שהתה בבידוד בהיקף גבוה לעומת גלי ההדבקה הקודמים ובעקבות כך נעדרה משוק העבודה. כתוצאה מכך, הפעילות הכלכלית הסדירה של חלק מהעסקים נפגעה לתקופה ממושכת, וזאת לאחר שנתיים בהן הטילה הממשלה מעת לעת הגבלות משמעותיות על פתיחת עסקים ועל התייצבותם של עובדים במקום עבודתם.

דרישת הקשר הסיבתי בחוק האומיקרון ויישומה

25. בסעיף 2(4) לחוק האומיקרון נקבע כי נדרש קשר סיבתי בין הירידה במחזור העסקאות לבין התפשטות זן האומיקרון:

"(4) הירידה במחזורי העסקאות כאמור בפסקה (3) נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות זן האומיקרון"

26. דרישת הקשר הסיבתי עוגנה בעבר בחקיקה דומה – חוק מס רכוש וקרן הפיצויים, התשכ"א – 1961 (להלן: "חוק מס רכוש"). בפרק הפיצויים בחוק מס רכוש, הוגדרו מענקי סיוע כתוצאה מנזקי מלחמה לרכוש, או כתוצאה מנזקי מלחמה עקיפים. בשורה של החלטות במסגרת ערעורים לפי חוק מס רכוש נקבע כי יש הכרח בקיומו של קשר סיבתי בין נזק המלחמה לבין הירידה במחזור עסקאותיו של העוסק. נקבע כי דרישת הקשר הסיבתי עולה בקנה אחד עם תכלית החוק (ראו רע"א 6540/15 **כתר אחזקות בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים** (פורסם בנבו, 18.04.2016); בע"מ 20479-05-10 **חן מרגלית השקעות וסחר בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים** (פורסם בנבו, 22.11.2010); בע"מ 1120/09 **יעקב פאר נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים** (פורסם בנבו, 25.12.2011)).

27. סוגיית הקשר הסיבתי בהקשר מענקי הוצאות קבועות נדונה במספר רב של החלטות ועדות הערר שהוקמו מכוח חוק התוכנית לסיוע כלכלי (ראו לדוגמא: ערר 1030-21 א.ל. ניהול אולמות חתונה נ' **רשות המסים** (פורסם בנבו, 24.03.2021); ערר 1008-21 **תחנת דלק היצירה בע"מ נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 24.03.2021); ערר 1007-21 **יתד טכנולוגיות נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 08.03.2021) וערר 1005-21 **טי ג'את סיסטמס 2006 נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 09.03.2021). גישה זו אומצה גם על ידי בתי משפט המחוזיים שדנו בערעורים על החלטת הועדות.

28. בעמ"נ (חיפה) 27710-06-121 ב.ג. **ביטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המיסים בישראל** (פורסם בנבו, 03.01.2022), בית המשפט המחוזי התייחס לראשונה לאופן בחינת התנאי בדבר קיומו של קשר סיבתי וקבע:

"חוק הסיוע הכלכלי למעשה קובע הנחה עובדתית בדבר קיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזוריים לבין התפשטות נגיף הקורונה. על כן, ככל שרשות המיסים מבקשת לטעון כי תנאי הקשר הסיבתי אינו מתקיים במלואו, עליה מוטל הנטל



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

להצביע על ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי. " (פס' 52-53 בפסק הדין)

29. בעמ"נ 48298-11-21 מאגמה ישראל פרויקטים בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 12.06.2022) (להלן: "עניין מאגמה"), בית המשפט הדגיש כי קביעת הנוסחה בחוק נועדה להימנע ממצבים בהם נדרשת "בדיקה דקדקנית" של כל עוסק ועוסק, וזאת במטרה להבריא את המשק במהירות ולהימנע ממשבר כלכלי חריף.
30. בעניין פודולסקי בית המשפט העליון קבע כי די בהצבעה על נתונים של ירידה במחזורי העסקאות בתקופת הזכאות בהשוואה לתקופת הבסיס על מנת להוכיח עמידה בתנאי בדבר קיומו של קשר סיבתי (ראה גם בר"מ 903/23 הגר תשתיות בע"מ נ' מדינת ישראל רשות המיסים (פורסם בנבו, 21.06.2023) (להלן: "עניין הגר תשתיות").
31. בעמ"נ (באר שבע) 28990-09-22 י. ע. פ. - יצחק עפר ופיתוח בע"מ נ' רשות המיסים, פס' 13, (פורסם בנבו, 26.02.2023) (להלן: "עניין י.ע.פ."), בית המשפט קבע כי הנטל הראשוני המוטל על העוסק מתבסס כולו על הירידה במחזורי ההכנסות, כאשר לצורך עמידה בו די בהצבעה על נתונים של ירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס. עוד נקבע בפסיקה, שככל והמשיבה סבורה כי לא מתקיים קשר סיבתי, עליה מוטל הנטל להצביע על ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי (ראה עניין פודולסקי; הגר תשתיות; ומאגמה לעיל).

מן הכלל אל הפרט

32. לאחר שבחנו את טענות הצדדים מצאנו שהמשיבה לא עמדה בהעברת הנטל לעוררת להוכחת קיומו של קשר סיבתי. מעבר לכך, במקרה זה העוררת הציגה ראיות המצביעות על כך שפעילותה נפגעה בצורה משמעותית בעקבות התפשטות זן האומיקרון.
33. עוד בטרם נבחן את הירידה בהכנסות העוררת בתקופת הזכאות לפי חוק האומיקרון, ראוי להתייחס לפגיעה ברמה השנתית שנגרמה לעוררת כפי שהיא משתקפת מדיווחיה למע"מ.

שנה	סך הכנסות שנתיות מדווחות למע"מ
2015	₪ 3,254,575
2016	₪ 3,537,993
2017	₪ 3,734,672
2018	₪ 4,942,061
2019	₪ 5,049,741
2020	₪ 4,097,773
2021	₪ 4,241,223
2022	₪ 4,421,052
2023	₪ 3,838,023



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

34. מדיווחי ה-ESNA לשנים 2015-2023 ניתן ללמוד על הפגיעה הקשה שנגרמה לעוררת בעקבות התפשטות נגיף הקורונה וזן האומיקרון יחדיו. בין השנים 2015-2019 הראתה העוררת מגמת עלייה מתמדת בהכנסות. במהלך תקופה של ארבע השנים חלה עלייה הדרגתית בכנסות העוררת בשיעור של כ-35%, מסך של כ-3.2 מיליון ₪ לסך של כ-5 מיליון ₪. עם התפשטות נגיף הקורונה נקטעה מגמת הצמיחה בהכנסות העוררת והעוררת דיווחה בשנת 2020 על הכנסות הנמוכות בשיעור של כ-19% בהשוואה לשנה קודמת.
35. עם תום הגבלות הקורונה נבלמה מגמת הירידה בהכנסות ובשנת 2021 (שנה שמחציתה הראשונה הושפעה מנגיף הקורונה), אף חלה עלייה בהכנסות בשיעור של כ-3% בהשוואה לשנה הקודמת. הירידה בהכנסות עם התפשטות זן האומיקרון מהווה ראייה נוספת על השפעת זן האומיקרון על פעילות העוררת. הגם שבחוק האומיקרון לא הוגדר תנאי המחייב כי העוסק יתאושש בעקבות משבר הקורונה ויראה עלייה בהכנסות טרם תקופת הזכאות, במקרה שבפנינו חלה התאוששות מסוימת בפעילות העוררת לאחר משבר הקורונה, התאוששות שנקטעה פעם נוספת עם התפשטות זן האומיקרון.
36. אשר לטענת המשיבה כי במקרה זה לא נגרמה פגיעה לעוררת ומדובר בדחיית הכנסות ולא אובדן הכנסות, דין טענה זו להידחות.
37. ראשית, המשיבה לא הציגה ראיות קונקרטיות המעידות על דחיית הכנסות. המדובר בטענה כללית מבלי שהמשיבה טרחה להציג הסכמי שכר טרחה, פסקי דין, קבלות וכו'.
38. שנית, עיכוב בקבלת הכנסות בגלל אי פעילות בחודשים מסוימים אינו מעיד בהכרח על היעדר קיומו של קשר סיבתי. ההפך מכך, במידה ונמנע מהעוסק לתת שירותים בחודש מסוים והוא העניק שירותים אלה בחודשים מאוחרים, הדבר עתיד לגרום פגיעה בהכנסות המצטברות של העוסק לאחר תקופת הזכאות. במקרה זה לא הוצגה בפנינו כל ראייה ממנה ניתן להסיק שהעוררת הייתה יכולה לפצות על הירידה בפעילות בתקופת הזכאות במהלך החודשים הבאים.
39. שלישית, העוררת הציגה נתונים המעידים על הפגיעה בפעילותה עקב ירידה במספר התיקים בהם הסתיים טיפול בתקופת הזכאות, ירידה במספר הדיונים שהתקיימו בתקופת זו, ירידה במספר הפגישות שהתקיימו והעלייה בתחלואת העובדים במשרד. נתונים אלה, שלא הופרכו על ידי המשיבה, מחזקים את ההנחה שמדובר באובדן הכנסות ולא דחיית הכנסות.
40. רביעית, בחינת הכנסות העוררת ברמה השנתית מצביעה על כך שלא חלה עלייה משמעותית בהכנסות בין השנים 2022-2023, באופן שהכנסות נדחו משנה אחת לשנה אחרת.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

41. ההשוואה הדו חודשית שנערכה על ידי המשיבה בשלב ההשגה אינה רלוונטית לאופי פעילות העוררת. במקרה זה אין הלימה בין מועד מתן השירותים לבין מועד קבלת התקבולים בפועל. המדובר במשרד עורכי דין המדוווח על הכנסותיו על בסיס מזומן, כך שייתכן והפגיעה בעוסקים מסוג זה תקבל ביטוי בחלוף מספר חודשים לאחר מועד תקופת הזכאות.

42. בערר 2715-22 ב. לוינבוק ושות' - עו"ד נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 14.03.2023) נדונה סוגיית הקשר הסיבתי בעניינו של משרד עורכי דין המדוווח על בסיס מזומן. בערר זה קבענו שבמקרה בו קיים פער זמנים בין מועד מתן השירות לבין מועד קבלת התקבול שגתה המשיבה בכך שקבעה שלא חלה ירידה בהכנסות העוררת בתקופות הזכאות בעקבות משבר הקורונה.

אי הצגת ראיות בדבר היעדר קיומו של קשר סיבתי

43. בחוק האומיקרון ובחוק התוכנית לסיוע כלכלי קיימת חזקה לפיה, די בהצבעה על ירידה במחזורי העסקאות בשיעור הקבוע בחוק על מנת לקבוע כי מתקיים קשר סיבתי. חזקה זו נקבעה משיקולי, פשטות, יעילות וודאות. בהתאם להוראות החוק והתקנות העוסק אינו נדרש להציג ראיות על מנת להוכיח קיומו של קשר סיבתי. בחינת מחזורי העסקאות של העוררת מראה כי קיימת ירידה המזכה במענק. סטייה מהנוסחה הקבועה בחוק תעשה רק במקרים בהם המשיבה הציגה ראיות המפריכות את קיומו של קשר סיבתי ומנגד, העוסק לא הצליח לעמוד בנטל להוכיח כי הירידה במחזורים נגרמה בשל התפשטות זון האומיקרון.

44. בעמ"נ (מרכז) 37303-02-22 בסמרקט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל, פס' 12 (פורסם בנבו, 02.06.2023) בית המשפט עמד על המנגנון לבחינת זכאות העוסק למענק:

"אכן, נקודת המוצא היא תמיד הירידה במחזורים המקימה כשלעצמה חזקה עובדתית כי הדבר נגרם בשל משבר הקורונה. זאת בעיקר על שום הצורך להעניק סיוע יעיל ומהיר לעסקים שנפגעו בשל משבר הקורונה, כאשר הביטוי הראשוני והמידי לכך הוא האופן שבו מוגשת הבקשה שבה יש להציג את הנתונים "היבשים" לשם קבלת המענק ... ברור הוא כי הנטל בשלב זה מוטל על כתפי רשות המסים, דהיינו היא נדרשת להראות כי הירידה במחזורים אינה בשל משבר הקורונה." (פס' 12 בפסק הדין)

45. בעניין פודולסקי בית המשפט שב והדגיש כי לשם העברת הנטל לעוררת על המשיבה לבסס טענותיה בדרך של הבאת ראיות לכאורה:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

"ככל שלטענת רשות המיסים נותק הקשר הסיבתי בין הירידה במחזור ההכנסות של העוסק לבין השלכותיו של נגיף הקורונה – קרי, כי לא מתקיים התנאי הקבוע בסעיף 8(3) לחוק – על רשות המיסים לבסס טענתה זו ולסתור את החזקה באשר לכך שמגפת הקורונה הייתה הגורם הדומיננטי לשינוי. אם אכן תציג ראיות לכאורה לכך – או אז יעבור הנטל לכתפי העוסק להוכיח אחרת." (פס' 22 בפסק הדין- ההדגשות אינן במקור ע.ב.)

46. קביעות המשיבה בהשגה להיעדר קיומו של קשר סיבתי נסמכות על העובדה שבחודשים 03/2019-01/2020, לפני משבר הקורונה, חלה ירידה ניכרת בהכנסות העוררת לעומת תקופת הבסיס. כמו כן, ההכנסות בחודשים 12/2021-07/2021 נמוכות משמעותית ממחזור הבסיס. קביעות אלו מתעלמות לחלוטין מהתנודתיות המאפיינת את דיווחי העוררת, ממצא שהמשיבה אינה חולקת עליו ואף היווה הבסיס לבחינת זכאות בדרך של השוואת ממוצע מחזורי העסקאות.

47. בעניין סלטי אליו הפנתה המשיבה נקבע כי אין בירידה בהכנסות לפני משבר הקורונה בכדי להוות אינדיקציה להיעדר קיומו של קשר סיבתי:

"סבורני, כי התנודתיות בהכנסות המערערת, בכל תקופת פעילותה, מלמדת, כי הירידה בהכנסות בסוף שנת 2019 אין משמעה, כי נותק הקשר הסיבתי ואין בה כדי ללמד, כי לא היה בידי המערערת לצפות, כי הכנסותיה בשנת 2020 יהיו בהתאם להכנסות בשנת 2019, אלמלא השלכות נגיף הקורונה.

...

"הנה כי כן, מצאתי, כי במהלך פעילות המערערת הייתה קיימת תנודתיות בהכנסותיה. לפיכך, אינני מקבלת את קביעת ועדת הערר לפיה הירידה בהכנסות בסוף שנת 2019 מהווה אינדיקציה לגבי ניתוק הקש"ס. מצאתי, כי יש ממש בטענת המערערת, לפיה מדובר בפעילות שוטפת רגילה שלה. אף הכנסותיה הגבוהות במהלך שנת 2019 אין בהן כדי ללמד על ניתוקו של הקש"ס ועל כך שלא היו צפויות הכנסות דומות בשנת 2020 אלמלא התפרצות נגיף הקורונה."
(ראה עניין סלטי, פס' 45 ו-68 - ההדגשות אינן במקור- ע.ב.)

48. צודקת העוררת שהאינדיקציות שפורטו בהחלטה בהשגה אינן מהוות ראיות המצדיקות העברת הנטל להוכחת קיומו של קשר סיבתי. במקרה זה המשיבה לא יישמה את פסיקת בתי המשפט בכל הנוגע לאופן בחינת הזכאות למענק והיעדר צורך בהצגת ראיות מטעם העוסק להוכחת קשר סיבתי. המשיבה טענה כי די בנתונים שעולים מדוחות ESNA על מנת להעביר את הנטל לעוררת. הנתונים החלקיים שנלקחו מדוחות ה-ESNA אינם רלוונטיים לאופי פעילותה של העוררת (תנודתיות, דיווח על בסיס מזומן, תקבולים בגין מתן שירותים שנפרשו על פני תקופה ארוכה).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

49. בהשגה ובכתב התשובה המשיבה לא הפנתה לראיות כלשהן, אלא העלתה השערה בלתי מבוססת ש"מדובר במשרד עורכי דין, ולא בעסק צרכני שיתכן והיה נפגע מזון האומיקרון" (סעיף 26 לכתב התשובה). טענה זו עומדת בניגוד לכל היגיון כאשר משרדי עורכי הדין לא הוחרגו מזכאות למענק ולא מן הנמנע שפעילותם נפגע בצורה קשה בעקבות התחלואה הרבה שנבעה בשל התפשטות זן האומיקרון. פגיעה זו יכולה להיגרם כתוצאה מתחלואה גבוהה של עובדי המשרד, תחלואה של לקוחות, וכן מגורמים שונים שהשפיעו על פעילות בתי המשפט וייתר רשויות המדינה. ההשערות הכלליות שהועלו על ידי המשיבה אין בהן כדי להעביר את הנטל לידי העוררת קל וחומר, לשלול את זכאותה למענק:

"בראש ובראשונה, ראוי להזכיר, כי על מנת שיעלה בידה של המשיבה לסתור, ולו לכאורה, את חזקת קיומו של הקשר הסיבתי, עליה לבסס את טענותיה בממצאים עובדתיים מהימניים. כאמור לעיל – אין די בהשערות על מנת לבסס דרישה זו."

(עמ"נ (ח'ל) 53616-06-22 רי.גו.מס. נדל"ן בע"מ נ' רשות המיסים בישראל פס' 113 (פורסם בנבו, 07.07.2023- ההדגשות אינן במקור ע.ב.)

50. מעבר לכך, לאורך הליכי הבקשה וההשגה המשיבה לא פנתה לעוררת בדרישה להבהיר נתונים או להגיש מסמכים מהם ניתן ללמוד על קיומו או היעדר קיומו של קשר סיבתי. מלבד דוחות ה-ESNA המשיבה לא הציגה ראיות כלשהן, אשר יש בהן לתמוך בטענותיה בדבר היעדר קיומו של קשר סיבתי. המשיבה התעלמה מהירידה בפעילות העוררת בתקופת הזכאות, הן בפתיחת תיקים שהסתיים בהם טיפול והן במספר הדיונים שהתקיימו בתקופה זו. דחיית בקשה למענק בעניינו של עוסק המדווח על בסיס מזומן מבלי לבחון את אופי פעילותו היא התנהלות בלתי סבירה.

טענת המשיבה להכנסה חריגה בתקופת הבסיס

51. המשיבה טענה שהכנסות העוררת בתקופת הבסיס הן הכנסות חריגות. טענה זו הועלתה מבלי שהמשיבה הציגה בפנינו ראיה כלשהי ממנה ניתן ללמוד כי מדובר בהכנסה חריגה שאינה קשורה למהלך עסקיה הרגיל של העוררת. במקרה זה המשיבה אף לא טרחה לברר בגין אלו שירותים דווחו ההכנסות בתקופת הבסיס. אכן, בתקופת הזכאות העוררת דיווחה על הכנסה גבוהה בסך 1,376,401 ₪. דיווח על הכנסה גבוהה במהלך השנה אינו חריג לאופי פעילות העוררת ולראייה, בחודשים יוני-יולי 2022, עם תום משבר האומיקרון, העוררת דיווחה על הכנסות בסך 1,369,876 ₪. גם שנה קודם לכן, בחודשים ינואר-פברואר 2018, דיווחה העוררת על הכנסות הגבוהות משמעותית מאלה שדווחו בתקופת הבסיס, בסך של 2,295,002 ₪. ממצאים אלה שוללים את טענת המשיבה בדבר הכנסה חריגה בתקופת הבסיס. הטענה כי מדובר בהכנסה חריגה היא בלתי מבוססת והועלתה באופן שרירותי.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

52. לאור כל האמור לעיל, הגענו למסקנה כי המשביה לא הציגה ראיות לכאורה המעידות על היעדר קשר סיבתי. במקרה זה לא הוצגו ראיות המצדיקות העברת הנטל לעוררת וככל שכן, לשלילת זכאות העוררת למענק. ההפך מכך, בחינת הראיות והנתונים שהוצגו על ידי העוררת מצביעה על קשר סיבתי בין הירידה בפעילות העוררת בתקופת הזכאות לבין ההשפעה שנגרמה בשל התפשטות זן האומיקרון.

התנודתיות בהכנסות העוררת

53. לאחר שקבענו כי מתקיים קשר סיבתי, נדון האם יש מקום לערוך חישוב חלופי לגבי גובה המענק לו זכאית העוררת, וזאת לנוכח התנודתיות המאפיינת את דיווחיה למע"מ. בחינת דיווחי העוררת למע"מ מגלה כי דיווחיה מאופיינים בתנודתיות רבה לפני משבר הקורונה, במהלכו ולאחריו. על התנודתיות בהכנסות ניתן ללמוד מהפערים בין ההכנסה הנמוכה להכנסה הגבוהה בכל שנה.

הכנסה הנמוכה ביותר	ההכנסה הגבוהה ביותר	הפער בין ההכנסה הנמוכה ביותר לגבוהה ביותר	
61,969 ₪	579,420 ₪	למעלה מפי – 9	2015
51,544 ₪	651,450 ₪	למעלה מפי – 12	2016
134,922 ₪	632,452 ₪	למעלה מפי – 4	2017
103,322 ₪	1,800,038 ₪	למעלה מפי – 17	2018
147,169 ₪	1,059,248 ₪	למעלה מפי – 7	2019
4,274 ₪	638,350 ₪	למעלה מפי – 149	2020
172,330 ₪	665,468 ₪	למעלה מפי – 3	2021
98,266 ₪	1,050,558 ₪	למעלה מפי – 10	2022
171,413 ₪	450,656 ₪	למעלה מפי – 2.6	2023

54. נתונים אלה מצביעים על כך שהכנסות העוררת מאופיינות בתנודתיות מובהקת. בחלק מהמקרים מדובר בפער של מאות אחוזים בין דיווח לדיווח. אין מחלוקת בין הצדדים כי דיווחי העוררת מאופיינים בתנודתיות. ב"כ העוררת הטיב לתאר את הסיבה לתנודתיות זו:

"המערער הוכיח את הקשר הסיבתי באמצעות מתן הסבר כי מדובר ב"עסק המאופיין בגלים" (סעיף 24 לכתב הערר- ההדגשות אינן במקור- ע.ב.)

55. קיומה של תנודתיות משמעותית בהכנסות עשויה לעורר חשש כי ההשוואה בין תקופה זו חודשית אחת לאחרת אינה מעידה באופן מהימן על השינויים במצבו של העסק, כך שיתכן שירידת המחזורים הנוצרת מהשוואה כזו היא אקראית (ראו ערר 1277-21 נורט' סטאר טכנולוגיות בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 14.10.2021). בנסיבות בהן מדובר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בעוסק שהכנסותיו מאופיינות בתנודתיות רבה (וחלק הכנסותיו מתקבלות גם מעבודות שנפרשו על פני תקופה ארוכה) מצאנו כי יש הצדקה לבחון את זכאות העוסק למענק על דרך עריכת חישוב חלופי.

56. ראוי לציין כי ייתכנו מצבים בהם יש מקום לבחון את זכאות העוסק על סמך השוואת ממוצע מחזור העסקאות בשנת הבסיס לשנת הזכאות כפי שטענה המשיבה. במקרה שבפנינו עריכת ממוצע לאורך כל שנת 2022 אינה נותנת מענה לעובדה שזן האומיקרון הביא לפגיעה בעוסקים רק בתחילת השנה (ולפיכך נקבעה תקופת זכאות אחת בחודשים ינואר-פברואר 2022). לא אחת טוענת המשיבה כי על העוסק להציג התאוששות בפעילות ועלייה בהכנסות עם תום התפשטות זן האומיקרון. במצב דברים זה, אין זה הוגן לכלול את כל ההכנסות בשנת 2022, וזאת בידיעה כשבמהלך השנה צפויה לחול עלייה בהכנסות בהיעדר השפעת זן האומיקרון.

57. בנסיבות העניין, ונוכח התנודתיות המאפיינת את הכנסות העוררת, אנו קובעים כי צדקה המשיבה עת ערכה חישוב חלופי על דרך של עריכת ממוצע שנתי לתקופת הבסיס. יחד עם זאת, את ממוצע ההכנסות בשנת 2019 היה צריך להשוות לדיווחי העוררת בתקופת הזכאות על מנת לנטרל את מגמת העלייה בהכנסות לאחר התפשטות זן האומיקרון. עריכת ממוצע בדרך זו מקיימת את תכלית החוק ונותנת מענה לתנודתיות בהכנסות בתקופת הבסיס.

דיווחי העוררת בתקופת הבסיס אינם מאפיינים את מחזור הפעילות

58. במקרה שבפנינו ההכנסות שדווחו בתקופת הבסיס מקורן משירותים שניתנו על ידי העוררת בחודשים קודמים. במקרה של עוסק המדווח על בסיס מזומן דוגמת העוררת, אין הלימה בין מועד מתן השירותים והיקפם לבין מועד הדיווח על הכנסות שהתקבלו בגין שירותים אלה.

59. בתי המשפט שבו והדגישו כי חישוב ממוצע הכנסות שנתי מהווה כלי חיוני המסייע בבחינת מכלול הנתונים, ושאלת הקשר הסיבתי (עמ"נ (ב"ש) 44553-07-22 אי.וי.אי פרויקטים פיתוח ובניה בע"מ נ' מדינת ישראל, (פורסם בנבו, 26.02.2023), פס' 16 ועניין סלטי הנ"ל.

60. לאחרונה, בית המשפט העליון שב והדגיש את סמכות ועדת הערר לקבוע תקופת בסיס חלופית, במצב בו תקופת הבסיס אינה מאפיינת את מחזור פעילות העוסק:

"כפי שהזכרתי בעניין חיון, במקרים מסוימים שבהם תקופת הבסיס אינה מאפיינת את מחזורי הפעילות של העוסק טרום משבר הקורונה, נוהגת המשיבה לערוך חישוב זכאות לפי תקופת בסיס חלופית.

...

טענותיה של המבקשת מופנות אפוא רק כלפי סמכותה של ועדת הערר לעשות כן אף היא, ולחלופין ביחס לאופן שבו נבחרה תקופה זו. בעיקרו של דבר, לא התרשמתי כי יש



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ממש בטענותיה של המבקשת בכל הנוגע לסמכותה של ועדת הערר בעניין זה. כידוע, לוועדת הערר מוקנה שיקול דעת רחב, והיא מוסמכת לקבל כל החלטה שהרשות המינהלית הייתה מוסמכת לקבל (de novo) (ראו והשוו: רע"א 2425/99 עיריית רעננה נ' י.ח. יזום והשקעות בע"מ, פ"ד נד(4) 481, 495 (2000)). מסקנה זו מתיישבת עם הוראתו של סעיף 21(ב) לחוק הסיוע, שעל-פיו ועדת הערר מוסמכת "לקבל החלטה אחרת" במקום החלטתה של רשות המסים שעליה נסב הערר. היא אף עולה בקנה אחד עם סעיף 37 לחוק בתי דין מינהליים, התשנ"ב-1992 המורה כי בית דין שעליו החוק חל (וכזו היא ועדת הערר, המנויה בתוספת לו) מוסמך "לאשר את ההחלטה שעליה עוררים, לשנותה, לבטלה ולקבל החלטה אחרת במקומה, או להחזיר את הענין עם הוראות לרשות שהחליטה" (בר"מ 24-3786 א.א.א. הנדסה אזרחית (2010) בע"מ נ' מדינת ישראל רשות המיסים, פס' 12 (פורסם בנבו, 20.06.2024) (ההדגשות אינן במקור-ע.ב.). ראה גם בר"מ 23-7656 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים היחידה לטיפול במענק הקורונה (פורסם בנבו, 06.11.2023) (להלן: "עניין חיון").

61. דרישת העוררת לקבלת מענק בהתאם לתקופת הבסיס, בידיעה שהדיווח בחודשים אלה מושפע מתנודתיות ואינו משקף בהכרח את פעילותה בחודשים אלה, מנוגדת לתכלית החקיקה. מדיווחי ESNA עולה שלא קיימת מגמה אחידה בהכנסות ולא מדובר בעוסק "עונתי". לעיתים ההכנסה הגבוהה במהלך השנה מתקבלת בתחילת השנה ובשנים מסוימות מתקבלת במהלך השנה או בסופה (לדוגמא, בשנת 2020 ההכנסה הגבוהה ביותר דווחה בחודש דצמבר, בשנת 2021 בחודש יוני, בשנת 2022 בחודש יוני ובשנת 2023 בחודש מאי. בערר 21-1413 **אכרם מחאג'נה, משרד עורכי דין נ' רשות המיסים** (פורסם בנבו, 27.10.2021), קבענו כי מתן מענק לעוסק אשר נשען על פער טכני בלבד בין תקופת הזכאות לבין תקופת הבסיס חוטא לתכלית החוק (הערעור על החלטה זו נדחה בהסכמת הצדדים).

62. בתי המשפט המחוזיים שדנו בערעורים על החלטות הועדות קבעו כי ועדת הערר ביושבה בעררי מענקי קורונה, משמשת אף כגורם ציבורי שתפקידו לוודא כי מענקי הקורונה משולמים למי שבאמת זכאי לכך. (ראה עמ"נ 22-01-62994 **מגדלי ברקת חברה להקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים** (פורסם בנבו, 30.11.2022) פס' 58).

63. במקרה של תנודתיות בדיווחים בשנת הבסיס כבמקרה שבפנינו, בית המשפט שדן בערעור על החלטת הוועדה קבע כי בצדק קבעה ועדת הערר שדיווחי העוסק למע"מ מערערים את חזקת הקשר הסיבתי:

"וכי בשל התנודתיות במחזורי עסקאותיה של המערערת לאורך השנים יש לערוך ממוצע של מחזורי עסקאות לכל שנת 2019."

(ראה עמ"נ (ב"ש) 22-10-21078 **תעשיות פלוקטקס בע"מ נ' רשות המיסים-מע"מ**, פס' 21 (פורסם בנבו, 27.8.2023).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

חישוב המענק בעניינה של העוררת על דרך ממוצע שנת הבסיס

64. לפי סעיפים 15(ב) לחוק האומיקרון ו- 21(ב) לחוק התוכנית לסיוע כלכלי, ועדת הערר מוסמכת לאשר את החלטה שעליה עוררים, לבטלה ולקבל החלטה אחרת במקומה או להחזיר את העניין עם הוראות למנהל.
65. מחזור ההכנסות בתקופת הבסיס, בחודשים ינואר-פברואר 2019, חריג בגובהו ביחס להכנסות העוררת בשנת 2019 ואף לשנים שלאחר משבר הקורונה (בהם לא היו מגבלות ולא הייתה קיימת תחלואה גבוהה). בנוסף, אין מחלוקת בין הצדדים כי הכנסות העוררת מאופיינות בתנודתיות רבה. בנסיבות אלה מצאנו שקיימת הצדקה של ממש לקביעת מחזור בסיס חלופי שהוא ממוצע הכנסות העוררת בשנת 2019 אל מול תקופת הזכאות, על מנת לנטרל השפעה של אקראיות ולחשב באופן מהימן את ירידת המחזורים שנובעת מהתפשטות זן האומיקרון (ראו החלטות בנושא מענקי הוצאות קבועות שדנו בסוגיה זו: ערר 1026-21 נתי זיו – סטודיו זיו בע"מ נ' רשות המסים, (פורסם בנבו, 05.05.2021); ערר 1521-22 סמט גראונדוטר טכניקס נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 12.02.2023) וערר 1285-23 קבועה יאסין נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 14.08.2023), בו נדון ערר לפי חוק האומיקרון. במקרה זה, הוועדה קבעה תקופת בסיס חלופית למענק תוך עריכת ממוצע הכנסות העוררת בשנת 2019).
66. על פי חישוב זה ממוצע הכנסות הדו חודשי של העוררת בשנת 2019 עומד ע"ס 841,623 ₪ וההכנסות שדווחו בתקופת הזכאות מסתכמות בסך 514,063 ₪, כך שלעוררת נגרמה ירידה בשיעור של 39%, באופן המזכה אותה במענק בסך 33,685 ₪ (עמ' 8 לפרוטוקול ש' (18).

טענת העוררת להסתמכות והאיחור במתן החלטות בבקשה למענק ובהשגה

67. העוררת טענה כי השבת ההפרש בין המקדמה ששולמה לה לבין גובה המענק המתקבל מהחישוב החלופי עומד בניגוד לאינטרס ההסתמכות. לטענתה, היא השתמשה בכספים אלה והמשיבה קיבלה את החלטותיה בבקשה ובהשגה בחלוף המועד הקבוע בחוק. לעמדתה, אין מקום להורות על השבת מקדמות בחלוף שנתיים.
68. אכן, החלטות המשיבה בבקשה למענק ובהשגה התקבלו בחלוף המועד הקבוע בחוק. הודעת הדחייה ניתנה בחלוף 282 ימים ממועד הגשת הבקשה למענק (באיחור של 182 ימים) ואילו החלטה בהשגה התקבלה בחלוף 162 ימים ממועד הגשת ההשגה (באיחור של 42 ימים מעבר למועד הקבוע בחוק).
69. אנו מצאנו לדחות את הטענות בסוגיית האיחור במתן החלטות בבקשה ובהשגה ובפגיעה באינטרס ההסתמכות כנימוק להותרת המקדמה בידי העוררת.
70. ראשית, בעניין פודולסקי בית המשפט העליון קבע כי אי מתן החלטה בהשגה במועד אינה מוביל באופן אוטומטי לקבלתה. כאשר מדובר בעיכוב משמעותי יש לייחס משקל לעיכוב במתן החלטה בהשגה, כך שבמקרה כזה יוטל על רשות המסים "נטל מוגבר" להוכיח כי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ההחלטה על דחיית ההשגה הייתה נכונה מבלי שחזקת התקינות המנהלית תעמוד לטובתה.

71. לאחר פסק דין פודולסקי בית המשפט שב על קביעתו כי האיחור במתן החלטה בהשגה אינו מביא לקבלתה, ומשמעותו הוא הטלת נטל מוגבר על המשיבה כי החלטתה נכונה מבלי שחזקת התקינות תעמוד לימינה (ראה גם עניין הגר תשתיות ועניין חיון הנ"ל, ובר"מ 1692-23 קבוצת ברקת יזמות והקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים (פורסם בנבו, 27.07.2023), פס' 20).

72. שנית, במצב דברים בו המקדמה ששולמה לעוררת גבוהה באופן משמעותי מסכום המענק המגיע לה, הרי שלא נגרם לעוררת חסרון כיס ואין מקום להורות על מתן מענקים גבוהים מאלה המגיעים לעוררת רק בשל האיחור במתן ההחלטות בהשגות.

73. שלישית, אשר לטענת ההסתמכות ולטענה שחלפו למעלה משנתיים מאז שהתקבלה המקדמה, דין טענות אלו להידחות. כפי שנקבע לא אחת, עיכוב במתן החלטה בהשגה אינו מקנה זכאות לקבלת כספים שהעוסק אינו זכאי להם. מנגנון המקדמות הקבוע בחוק נועד לתת מענה מהיר ויעיל לציבור העוסקים בשעת משבר כלכלי קשה. ככל שנמצא שעוסק אינו זכאי למענק או זכאי למענק מופחת, טענת ההסתמכות נסוגה מול האינטרס הציבורי בהשבת כספי ציבור.

74. המחוקק היה ער לתכלית זו, ואף התיר למנהל לתקן קביעת זכאות לאחר מתן החלטה במקום בו התגלו עובדות חדשות או השתנו נסיבות (ראה סעיף 12(ב) לחוק). בתי המשפט שבו וקבעו כי אין להטיל על הציבור לשלם מאות אלפי שקלים לעוסק אשר אינו זכאי לקבלם רק מהטעם כי תשובת המדינה התארכה. במרבית המקרים העוסק קיבל מקדמות על חשבון המענק, כך שהוא אינו לטעון לנזק כלשהוא.

75. מחובתה של המשיבה לפעול על פי המועדים הקבועים בחוק, גם כאשר אין סנקציה לצד אי עמידה בהם. יחד עם זאת, לא ניתן להתעלם מהנסיבות החריגות שהביאו לכך ובהן, כמות הבקשות וההשגות בהן נאלצה המשיבה לטפל בתוך פרק זמן קצר. כאמור, מתן עשרות או מאות אלפי שקלים למי אשר אינו זכאי לקבלם על פי חוק, רק בשל איחור במתן החלטה בבקשה ובהשגה, "משמעותה סנקציה, על חשבון הציבור, הנעדרת כל פרופורציה לאיחור ולמשמעותו" (ראה עמ"נ (ב"ש) 17292-12-22 קסנטיני ובניו - תשתית ופיתוח בע"מ נ' רשות המיסים, (פורסם בנבו, 03.08.2023) (להלן: "עניין קסנטיני").

76. במקרה זה נתנו דעתנו לעובדה שבמשך פרק זמן לא מבוטל העוררת המשיכה להחזיק בכספי המקדמות על אף החלטת המשיבה המורה לה להחזירם. בהודעת הדחייה צויין מפורשות:

"לאור העובדה כי אינך זכאי/ת למענק, הינך מתבקש/ת להשיב את סכום המענק ששולם, בתוספת הפרשי הצמדה וזאת תוך 90 ימים ממועד קבלת מכתב זה".



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

77. בהתאם להודעת הדחייה על העוררת היה להשיב את המקדמה עד לא יאוחר מיום 14.8.23. העוררת לא נתנה כל הסבר לאי מילוי הדרישה להשבת המקדמה בתוך 90 ימים ומדוע היא ממשיכה להחזיק בכספי המקדמה עד היום. בעניין קסנטיני נקבע כי מדובר בעשיית דין עצמי המשליכה על טענת העוסק לנזקים שנגרמו לו בשל העיכוב במתן ההחלטה:

"הפרת חובתה של המערערת להשיב את המקדמות, משליכה באופן ישיר על טענה לנזקים אשר יכול והיו נגרמים כפועל יוצא מהפגמים בפעולות הרשות המינהלית, והעיכוב הרב בהחלטה בהשגה. משמחזיקה המערערת בכספים, קיים קושי רב לקבל טענה כי כפועל יוצא מהעיכובים נגרמו לה נזקים.

מכל מקום, משהתקבלה לבסוף ההחלטה בהשגה, מרגע זה לא ניתן לטעון לכל נזק שהוא, ועל המערערת היה להשיב את המקדמות הרבות אשר קיבלה, בהתאם לדרישה המפורשת שנכתבה בהחלטות בהשגות. והמערערת לא השיבה עד עתה את מלוא המקדמות שהיא חייבת בהשבתן.

נתון זה צריך היה לבוא בשיקולי ועדת הערר, יש בנתון זה כדי ליצור תמונה אחרת בדבר נקודת האיזון אשר בין טענות המערערת לפגמים, אל מול התנהלותה שלה."

(ראה עניין קסנטיני לעיל, פס' 12 (ההדגשות אינן במקור- ע.ב.).

78. חמישית, מצאנו לדחות את טענת העוררת בדיון להותרת המקדמה ברשותה מאחר ומטרת המענק היא השבת המצב לקדמותו (עמ' 11 לפרוטוקול ש' 3) ולכסות את ההפסד שנגרם לה בתקופת הזכאות (עמ' 10 לפרוטוקול ש' 12).

79. המענק לפי החוק האומיקרון לא בא לפצות על אובדן רווחים בדרך של תשלום עבור ההפרש שנגרם בשל הירידה בהכנסות בתקופת הזכאות. הוראות חוק האומיקרון דומות להוראות חוק התוכניות לסיוע כלכלי, שתכליתו מתן מענק עבור הוצאות שהעסק לא יכול היה להימנע מהן. השינוי המרכזי בחוק האומיקרון קשור לאופי המענק. בתקופת הקורונה נקבעו מענקים משני סוגים: מענק הוצאות קבועות לעסק, בהתאם לפרק ו' לחוק התוכנית לסיוע כלכלי, ולצד זאת מענק סיוע לבעל השליטה בעסק, שהוסדר בפרק ה' לחוק זה כתיקון החוק להגדלת שיעור ההשתתפות בכוח העבודה ולצמצום פערים חברתיים (מענק עבודה), התשס"ח-2007 (ראה ערר 1398-23 קונטנטו מסעדות בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 25.07.2023).

80. בדברי ההסבר לחוק האומיקרון צוין במפורש כי המענק נועד לצמצם את הוצאותיהם הקבועות של העוסקים שלא יכלו להימנע מהם דוגמת תשלומי שכירות, הוצאות ביטוח, חשבונות חשמל וכו'. בנוסף, חוק האומיקרון נועד לתת מענה סיוע לעסקים בעד נזק כלכלי שנגרם להם, בכך שתינתן תוספת, בסכום החורג מעבר להוצאותיהם הקבועות של העוסק, עד תקרה של 15,000 ₪ (ראה הצעת חוק מענק סיוע לעסקים בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות זן אומיקרון של נגיף הקורונה החדש (הוראת שעה), התשפ"ב – 2022 (ה"ח 1538, עמ' 846).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

81. כאמור, תכלית החוק היא לשלם עבור הוצאות קבועות ומענק בגין נזק כלכלי בסכום שאינו עולה על 15,000 ₪, ולא פיצוי עבור אובדן רווחים או הכנסות כפי שנטען על ידי העוררת.

82. שישית, החלטתנו אינה מסתמכת על חזקת התקינות המנהלית. במקרה זה בחנו את הטענות העובדתיות והמשפטיות שהועלו על ידי הצדדים, כאשר קביעותנו בסוגיית התנודתיות, האקראיות בשיעור הירידה במחזורי העסקאות ועריכת חישוב תקופת בסיס חלופי הן לגופו של עניין (ראו עמ"נ (באר שבע) 28990-09-22 י. ע. פ. - יצחק עפר ופיתוח בע"מ נ' רשות המיסים בישראל (פורסם בנבו, 26.02.2023).

סוף דבר

83. דין הערר להתקבל חלקית.

אנו קובעים כי העוררת זכאית למענק אומיקרון בסך של 33,685 ₪.

84. העוררת תשיב למשיבה סך 159,012 ₪, סכום המהווה ההפרש בין המקדמה ששולמה לה לבין גובה המענק שנקבע על ידנו. סכום זה ישולם למשיבה בתוך 21 ימים מהיום. בהתאם להוראות סעיף 16(א) לחוק התוכנית לסיוע כלכלי, לסכום זה יתווספו הפרשי הצמדה ממועד קבלת המקדמה ועד למועד התשלום בפועל.

85. בבחינת ההוצאות בהליך זה הבאנו בחשבון את התנהלות המשיבה, אשר איחרה במתן ההחלטות בבקשה למענק ובהשגה, וכן בהחלטתה לדחות את בקשת העוררת למענק במלואה. מאידך, הבאנו בחשבון את התנהלות העוררת אשר עמדה על קבלת מלוא המענק וזאת כאשר לא הייתה מחלוקת בדבר התנודתיות בהכנסותיה והעובדה כי המקדמה ששולמה לה התקבלה על סמך ירידה אקראית, שאינה משקפת את הכנסותיה בתקופת הבסיס.

86. בנקודת האיזון בין השניים ובשים לב לאי השבת המקדמות במועד, היה מקום להורות על חיוב העוררת בהוצאות המשיבה. נוכח תכליתו הסוציאלית של החוק ובשים לב לעובדה שהעוררת נדרשת להשיב כיום סכום שאינו מבוטל, החלטנו שכל צד יישא בהוצאותיו.

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

ניתנה היום, כ"ג תמוז תשפ"ד, 29/07/2024, בהעדר הצדדים.


חגית יחיא ראד, רו"ח
חבר הוועדה


ד"ר ערן בר, עו"ד
יו"ר הוועדה