



## מדינת ישראל

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

ערר 1033-24  
(ערר קורונה)

לפני כבוד חברי הוועדה:  
ליאת קציר-מרגלית, עו"ד - יו"ר  
ברוך ברוכי, רו"ח - חבר

העוררת: פייט מיינד (2009) בע"מ, מס' 514271410  
ע"י ב"כ עו"ד אבישי בן יצחק

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 עובדתי

1. העוררת היא חברה העוסקת ביבוא נעליים ומכירה סיטונאית.
2. העוררת הגישה בקשה למענק סיוע בגין תקופת האומיקרון, בהתאם לחוק מענק סיוע לעסקים בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות זן האומיקרון של נגיף הקורונה החדש (הוראת שעה), תשפ"ב-2022 (להלן – החוק או חוק האומיקרון).
3. בקשת העוררת נדחתה ביום 4.4.2023 בנימוק כי לא נמצא קשר סיבתי בין הירידה הנקודתית להכנסות לבין האומיקרון. בהחלטת הדחייה צוין כי בחודשים ינואר-פברואר 2020 חלה ירידה חדה בהכנסות העסק בהשוואה לתקופה המקבילה בשנת 2019.
4. ביום 9.8.2023 הגישה העוררת השגה על החלטת הדחיה, באיחור של 82 ימים מעבר למועד שנקבע בחוק. ביום 10.8.2023 דחתה המשיבה את השגת העוררת על הסף, בשל האיחור בהגשתה. כנגד ההחלטה בהשגה הגישה העוררת ערר שמספרו 1728-23. בהחלטת הוועדה בערר מיום 17.12.2023 נקבע כי התיק יוחזר לשלב ההשגה לצורך בחינת ההשגה לגופה.
5. בהמשך לכך, ביום 10.1.2024, דחתה המשיבה את השגת העוררת. בהחלטה בהשגה נקבע כי לא מתקיים קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות לבין נגיף האומיקרון. בהקשר זה צוין כי הכנסות העוררת בחודש ינואר 2019 חריגות ביחס להכנסות שנת 2019 וכי בחודשים שונים במהלך שנה זו דווחו הכנסות הנמוכות בכ-80% מהכנסות חודש ינואר. עוד צוין, כי בחודש ינואר 2020 ירדו הכנסות העוררת בכ-88% ביחס לחודש ינואר 2019, ללא קשר לאומיקרון, וכן כי בחודש ינואר 2023 דיווחה העוררת על הכנסות נמוכות בכ-98% ממחזור חודש ינואר 2019.



## מדינת ישראל

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

בנוסף, צוין בהחלטה בהשגה כי מחזור חודש ינואר 2019 כלל חשבונית מספר 34707 ע"ס 852,635 ₪ שהופקה לחברת איי.אי.אל בע"מ, המצוינת בדו"ח השנתי של העוררת כחברת א.ס. לכן יש לנטרלה ממחזור הבסיס ללא קשר לסוגיית הקשר הסיבתי, ובנטרול סכום החשבונית לא קמה לעוררת זכאות למענק לתקופת האומיקרון.

6. כנגד החלטה זו הגישה העוררת את הערר שלפנינו.

#### עיקר טענות הצדדים

##### טענות העוררת

7. העוררת טענה כי פעילות החברה נפגעה כתוצאה ממגפת הקורונה ומזן האומיקרון וכי בהתאם לפסיקה קיימת חזקה בדבר קיומו של הקשר הסיבתי. לטענתה אין תנודתיות בהכנסות החברה בשנים 2018-2019, והירידה בהכנסותיה בשנים הבאות נובעת במלואה מהתפשטות מגפת הקורונה וזן האומיקרון. עוד נטען כי מחזור חודשים ינואר-פברואר 2019 אינו חריג ביחס לשנת 2019 ובהשוואה להכנסות בשנת 2018, וההשוואה שערכה המשיבה ביחס למחזורים שונים בשנים 2020 ו-2021 אינה רלוונטית.

8. התפשטות נגיף הקורונה במזרח יצרה שיבושים בשרשרת האספקה אשר פגעה בפעילות העוררת החל מחודש ינואר 2020 ונמשכה במשך תקופה גם בשנים הבאות. לנוכח הפגיעה, אושרו לעוררת מענקי קורונה בשנים 2020 ו-2021. עם דעיכת המגפה החל מחודש מרץ 2022, חלה עליה בפעילות העוררת עד סוף שנת 2022.

9. עוד טענה העוררת כי מחזורי ההכנסות בחודשים ספטמבר – דצמבר 2021, לפני התפשטות נגיף האומיקרון, דומים למחזורים בחודשים מרץ-דצמבר 2022 לאחר דעיכת המגפה, דבר המחזק את קיומו של הקשר הסיבתי בין הירידה בהכנסות בחודשים ינואר-פברואר 2022 להתפשטות נגיף האומיקרון.

10. בנוגע לטענת המשיבה לנטרול חשבונית ממחזור הבסיס טענה העוררת כי המכירות לחברת איי.אי.אל בע"מ נעשות במהלך העסקים הרגיל של העוררת ואין מקום לנטרול החשבונית. העוררת הבהירה כי בשנת 2019 הופקו לחברת איי.אי.אל שש חשבוניות ולא שתיים כטענת המשיבה.

##### טענות המשיבה

11. בכתב התשובה עמדה המשיבה בהרחבה על הרקע לחקיקת חוק האומיקרון והדגישה כי אין מדובר בתקופת זכאות נוספת של מענקי הוצאות קבועות לעסקים שסבלו ירידת מחזורים כתוצאה מנגיף הקורונה, אלא בחוק חדש שנחקק על מנת להעניק סיוע בעקבות זן האומיקרון. לטענת המשיבה, דרישת הקשר הסיבתי שנקבעה כתנאי סף לזכאות



## מדינת ישראל

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

משמעותה הינה כי הגורם לירידת המחזורים הוא זן האומיקרון ולא השפעה מתמשכת של הקורונה.

12. המשיבה טענה כי קיימת ירידה דרסטית במחזור ההכנסות של העוררת בתקופת הזכאות, וכי מחזור זה, העומד על כ- 64,000 ₪, נמוך יותר גם ביחס למחזורי העוררת בתקופות הזכאות בשנים 2020 ו-2021, וזאת על אף שבתקופת האומיקרון לא היו הגבלות וסגרים.

13. המשיבה הוסיפה כי קיימת ירידה טבעית מתמשכת בהכנסות העוררת החל משנת 2016, שנמשכה גם בשנת 2022. עוד צוין כי מחזור ההכנסות של העוררת בתקופה המקבילה לתקופת הזכאות בשנת 2023, נמוך עוד יותר מהכנסותיה בתקופת האומיקרון.

14. עוד טענה המשיבה, כי מחזור ינואר 2019 חריג ביחס לרוב הכנסות העוררת בשנת 2019, וכלל חשבונית בסך 852,635 שהופקה לחברת האם – חברת איי.אי.אל בע"מ, אותה יש לנטרל לאור הוראת סעיף 2 לחוק האומיקרון בדבר נטרול עסקאות בין עוסק לקרובו. המשיבה ציינה כי אין לה גישה לחשבוניות שהופקו לפני למעלה מחמש שנים, אולם מבדיקה שערכה עולה כי העוררת נוהגת להפיק לחברת האם מספר חשבוניות במהלך כל שנה ואילו בשנת 2019 הופקו רק שתי חשבוניות, ונראה כי סכום החשבוניות שהופקה בחודש ינואר 2019 לא שיקף את מכירות העוררת לחברת האם בחודש זה בלבד.

### הדיון בערר

15. ביום 28.5.2024 התקיים דיון בערר, באמצעים טכנולוגיים.

16. בתחילת הדיון ובהמשך לטענות העוררת בתגובתה לכתב התשובה, ולאסמכתאות שצירפה בנוגע לחשבונית שהופקה לחברת האם בחודש ינואר 2019, הבהירה המשיבה כי היא אינה עומדת על טענתה לנטרול החשבונית ממחזור הבסיס (ראו פרוטוקול הדיון, עמ' 3, שורות 14-18). משכך, לא נדון בסוגיה זו בהחלטתנו.

17. הדיון התמקד אפוא בסוגיית הקשר הסיבתי ובהשפעת נגיף האומיקרון על פעילות העוררת. בתום הדיון הציעה הוועדה לצדדים הצעת פשרה שנדחתה על ידי המשיבה.

### דיון והכרעה

18. לאחר שעיינו בכתבי הטענות של הצדדים ושמענו טיעוניהם בעל-פה, הגענו למסקנה כי דין הערר להתקבל באופן חלקי. כפי שיפורט להלן, מצאנו כי מתקיים קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות העוררת להתפשטות זן האומיקרון. יחד עם זאת, לנוכח התנדטיות המאפיינת את הכנסות העוררת ובשים לב למחזור ההכנסות הגבוה שדווח בתקופת הבסיס, מצאנו לערוך חישוב חלופי על דרך של עריכת ממוצע שנתי לתקופת הבסיס. להלן נפרט בהרחבה את הטעמים להחלטתנו.



## מדינת ישראל

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

#### מענק האומיקרון ודרישת הקשר הסיבתי

19. חוק האומיקרון נחקק במטרה להתמודד עם השלכות והשפעת התפשטות זן האומיקרון של נגיף הקורונה על פעילות העסקים הקטנים והבינוניים בישראל. זן האומיקרון התאפיין בקצב התפשטות גבוה ביחס לזנים קודמים, שגרם לתחלואה נרחבת ושהייה בבידוד של חלק גדול מהאוכלוסייה. כתוצאה מכך, נפגעה הפעילות הכלכלית הסדירה של חלק מהעסקים לתקופה ממושכת. בהתאם לאמור בדברי ההסבר להצעת החוק, מענק האומיקרון נועד לסייע לעסקים "בעלי כושר שרידות נמוך מלכתחילה" שנפגעו כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות זן האומיקרון בחודשים ינואר-פברואר 2022.

20. החוק קובע את תנאי הזכאות למענק האומיקרון, המבוססים על ירידת המחזוריים של העוסק בין תקופת הבסיס לתקופת הזכאות, בדומה לתנאי הזכאות שנקבעו ביחס למענקי הקורונה. תקופת הזכאות נקבעה כחודשים ינואר-פברואר 2022, אשר במהלכם חלה עיקר הפגיעה בפעילות העסקים (ראו פרוטוקול ישיבה מס' 270 של ועדת כספים, הכנסת ה-24, 15-16.11.2022). תקופת הבסיס שנקבעה בחוק היא חודשים ינואר-פברואר 2019 (לעניין החלופות שעמדו בפני המחוקק והשיקולים שהובילו לבחירה בתקופה זו, ראו פרוטוקול ישיבה מס' 276 של ועדת הכספים, הכנסת ה-24, 3-4.23.2022).

21. כפי שנקבע ביחס למענקי הקורונה, תנאי נוסף לזכאות למענק האומיקרון הוא קיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזור העסקאות לבין התפשטות זן האומיקרון, ובלשון החוק: "הירידה במחזורי העסקאות כאמור בפסקה (3) נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות זן האומיקרון" (סעיף 4)2 לחוק האומיקרון).

22. סוגיית הקשר הסיבתי בנוגע למענקי הקורונה נדונה והוכרעה על ידי בית המשפט העליון בבר"מ 7502/22 רשות המסים נ' בוריס פודולסקי (פורסם בנבו, 22.1.2023). בפסק הדין נקבע כי אין צורך להוכיח קיומו של הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי וכי לצורך עמידה בתנאי זה די כי המבקש יצביע על ירידת המחזוריים בהתאם לקבוע בחוק. ככל שמבקשת רשות המיסים לטעון כי נותק הקשר הסיבתי, עליה להציג ראיות לכאורה לכך. במידה ותעשה כן, יעבור נטל ההוכחה לכתפי העוסק לביסוס קיומו של הקשר הסיבתי:

"סעיף 8(3) לו קובע, כזכור, תנאי לקבלת המענק, והוא כי הירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס "נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש". 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



## מדינת ישראל

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

העסקאות). גם בחיי המעשה, רשות המיסים אינה דורשת הוכחה כאמור מכל עוסק הפונה בבקשה בהתאם לחוק.

... הדברים אף עולים 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 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." (שם, פסקה 22 לפסק הדין)

ראו גם בר"מ 903/23 הגר תשתיות בע"מ נ' מדינת ישראל רשות המיסים (פורסם בנבו, 21.06.2023).

23. בעמ"נ 21-06-27710 ב.ג בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המיסים בישראל (פורסם בנבו, 3.1.2022; להלן – עניין ב.ג. ביטחון) הבהיר בית המשפט כי לצורך העברת הנטל לעוסק נדרשת רשות המיסים להצביע על "ממצאים עובדתיים מהימנים" המעמידים בספק את קיומו של קשר הסיבתי (שם, פסקה 53 לפסק הדין).

24. עיקרון זה חל גם ביחס לחוק האומיקרון (ראו לדוגמה ערר 1482/23 וייסמן ראול נ' רשות המיסים (פורסם בנבו, 26.7.23; להלן – עניין וייסמן ראול); ערר 1483/23 שלומי שריקי חברת עורכי דין נ' רשות המיסים (פורסם בנבו, 24.8.23); ערר 1285/23 קבועה יאסין נ' רשות המיסים, פסקאות 42-45 (פורסם בנבו, 14.8.23; להלן – עניין יאסין); ערר 1480/23 קריגרים השקעות בע"מ נ' רשות המיסים, פסקאות 32-37 (פורסם בנבו, 31.12.23).

25. בעניין ב.ג בטחון וכן בפסיקות קודמות של ועדת הערר, הוזכרו ממצאים שונים שהוכרו ככאלו שמעבירים לעורר את הנטל הראייתי להוכחת קיומו של הקשר הסיבתי, כגון: ירידת מחזורים שהחלה לפני פרוץ מגפת הקורונה (ראו עמ"נ 22-02-37303 בסמרקט בע"מ נ' רשות המיסים בישראל (פורסם בנבו, 2.6.2023), או כשחל שינוי בפעילות העסק ללא קשר למגפה (לפירוט אודות מקרים נוספים ראו ערר 1740-21 דורון אוסט נ' רשות המיסים, (פורסם בנבו, 21.12.2021), פסקה 17 להחלטה, ובמובאות שם).

מן הכלל אל הפרט – בחינת הקשר הסיבתי בענייננו



## מדינת ישראל

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

26. כאמור, המשיבה הצביעה על מספר ממצאים המעידים, לטענתה, על היעדר קשר סיבתי: מחזור ההכנסות בחודש ינואר 2019 חריג בגובהו ביחס להכנסות שנת 2019 וביחס להכנסות שדווחו בחודשים שונים בשנים שלאחר מכן, ללא קשר לנגיף האומיקרון; מחזור ההכנסות בחודשים ינואר-פברואר 2022 נמוך משמעותית ביחס למחזורי ההכנסות בתקופות הזכאות למענקי הקורונה, אף שבתקופת האומיקרון לא חלו הגבלות וסגרים; קיימת ירידה טבעית מתמדת בהכנסות העוררת החל משנת 2016 ועד לשנת 2023. נבחן להלן את הממצאים שצוינו ואת טענות הצדדים ביחס אליהם.

#### מחזור ינואר-פברואר 2019 והתנודתיות בהכנסות העוררת

27. הכנסות העוררת בחודשים ינואר-פברואר 2019 (מחזור הבסיס בענייננו) עמדו על כ- 1,069,000 ₪, סכום הגבוה פי 3.3 ממחזור ההכנסות הדו-חודשי הנמוך ביותר שדווח בשנת 2019, בחודשים נובמבר-דצמבר (בסך של כ- 320,000 ₪). מבחינת דיווחי העוררת למע"מ בין השנים 2018-2023 עולה כי קיימת תנודתיות בהכנסות העוררת ברמה הדו-חודשית, והפער בין מחזורי דו-חודשיים שונים עומד על עשרות אחוזים. לצד זאת, בחינת הדיווחים למע"מ מעלה כי מחזור חודשים ינואר-פברואר 2019 אינו חריג בגובהו ביחס להכנסות העוררת, וכי הכנסה דו-חודשית בסכום של למעלה ממיליון ₪ דווחה במהלך שנים אלו לפחות אחת לשנה (למעט בשנת 2020). כך, בשנת 2018 רשמה העוררת הכנסה בסך של כ- 1.4 מיליון ₪ בחודשים מרץ-אפריל; בשנת 2019, מלבד ההכנסה במחזור הבסיס, רשמה העוררת הכנסה בסך של כ- 1.1 מיליון ₪ גם בחודשים מרץ-אפריל; בשנת 2021, לאחר סיום מגבלות הקורונה, רשמה העוררת הכנסה בסך של כ- 1.1 מיליון ₪ בחודשים ספטמבר-אוקטובר; בשנת 2022 רשמה העוררת הכנסה בסך של כ- 1.2 מיליון ₪ בחודשים מאי-יוני, ובשנת 2023 רשמה העוררת הכנסה בסך של כ- 1.2 מיליון ₪ בחודשים מרץ-אפריל. לפיכך, אין מדובר במחזור חריג השולל את הקשר הסיבתי כי אם בהכנסה המצויה ברף הגבוה של הכנסות העוררת במסגרת דפוס הכנסותיה התנודתי. כפי שיובהר בהמשך, ניתן להתמודד עם תנודתיות זו באמצעות עריכת ממוצע שנתי למחזור הבסיס.

28. התנודתיות בהכנסות העוררת אינה מהווה ממצא מספק לצורך העברת נטל ההוכחה לעוררת. כפי שנקבע בעבר, ככלל, אין בתנודתיות בהכנסות כשלעצמה כדי לשלול קיומו של קשר סיבתי ונדרשים ממצאים נוספים בעלי משקל התומכים במסקנה זו (ראו עמ"נ (מחוזי חיפה) 48298-11-21 מאגמה ישראל פרוייקטים בע"מ נ' רשות המיסים (פורסם בנבו, 12.6.22)). לצורך נטרול השפעת התנודתיות ובחינת השפעת זן האומיקרון על הכנסות העוררת באופן מהימן, ניתן לבחון את סוגיית הקשר הסיבתי תוך השוואה של ממוצעי ההכנסה על פני תקופה שנתית או תקופה ממושכת אחרת לאורך השנים (ראו למשל ערר 1277-21 נורט' סטאר טכנולוגיות בע"מ נ' רשות המיסים, (פורסם בנבו,



## מדינת ישראל

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

14.10.2021; ערר 1026-21 נתי זיו – סטודיו זיו בע"מ נ' רשות המסים, (פורסם בנבו, 5.5.2021); ערר 1521-22 סמט גראונדווטר טכניקס נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 12.2.2023); עניין יאסין; ערר 1581-23 אי.די.סי.אס. בע"מ נ' רשות המסים (פורסם בנבו; 28.12.2023)). השוואה בין ממוצע ההכנסות על פני תקופות ארוכות יותר, מאפשרת בחינה מהימנה יותר של השינויים שעברו על העסק בתקופות השונות. פרקטיקה זו אושרה אף בפסיקת בתי המשפט המחוזיים (ראו למשל עמ"נ 28990-09-22 י. ע. פ. - יצחק עפר ופיתוח בע"מ נ' רשות המסים בישראל (פורסם בנבו, 26.2.2023); עמ"נ 54477-01-22 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' רשות המסים, (פורסם בנבו, 2.8.2023)).

29. נבחן להלן את הכנסותיה השנתיות של העוררת בשנים 2017 עד 2022:

שנה	הכנסות מדווחות למע"מ
2017	₪ 5,304,032
2018	₪ 4,703,348
2019	₪ 4,830,863
2020	₪ 2,187,569
2021	₪ 2,852,504
2022	₪ 3,161,701

הכנסותיה השנתיות של העוררת עומדות בהלימה להשפעות מגפת הקורונה ומעידות על הפגיעה שספגה העוררת: טרם פרוץ המגפה (בשנים 2018-2019) ניכרת יציבות בהכנסות השנתיות, העומדות על כ- 4.75 מיליון ₪ בממוצע. עם פרוץ המגפה בשנת 2020, חלה ירידה ניכרת בהכנסות העוררת; בשנת 2021, אשר במחציתה השניה לא חלו הגבלות קורונה, נראה גידול מסוים בהכנסות ובשנת 2022, במקביל להתאוששות מהשפעות זן האומיקרון, ממשיכה מגמת השיפור והכנסות העוררות מגיעות לסך של כ- 3.2 מיליון ₪. עוד עולה מפירוט ההכנסות השנתיות כי בניגוד לטענת המשיבה, לא חלה "ירידה טבעית מתמשכת" בהכנסות העוררת טרום המגפה. אמנם בין ההכנסות בשנת 2017 להכנסות בשנת 2018 חלה ירידה של כ- 600,000 ₪, אולם אין מדובר בירידה משמעותית. ההכנסות בשנים 2018 ו-2019 יציבות ואף חל בהן גידול קל, ומכל מקום לא נצפית "מגמת ירידה" בשנים אלו. לעומת זאת, הירידה המשמעותית בהכנסות העוררת בשנת 2020 ובשנת 2021 קשורה באופן מובהק להתפשטות מגפת הקורונה. אמנם בשנים 2022 ו-2023 לא חזרה העוררת לגובה ההכנסות השנתיות כפי שהיו לפני פרוץ המגפה, אולם אין מדובר בהמשך "מגמת ירידה" שהחלה לפני הקורונה, כנטען על ידי המשיבה, אלא בקצב ההתאוששות של העוררת מהפגיעה שספגה, כפי שיובהר בהמשך.

30. אם כן, על אף התנדויות המאפיינת את הכנסות העוררת ברמה החודשית והדו-חודשית, דפוס הכנסותיה תואם במידה רבה את התפתחות המגפה והשפעותיה, לרבות השפעת זן





## מדינת ישראל

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

האומיקרון: העוררת נפגעה באופן קשה ממגפת הקורונה ושולמו לה מענקי הוצאות קבועות עבור חמש תקופות זכאות בשנים 2020 ו-2021 (יצוין כי העוררת רשמה ירידה מזכה במענק בתקופת זכאות נוספת, ובסך הכל בשש תקופות זכאות מתוך שמונה). בחודשים ספטמבר-אוקטובר 2021, לאחר סיום ההגבלות, רשמה העוררת הכנסה גבוהה יחסית של כ- 1.1 מיליון ₪ ולאחריה, במקביל לתחילת התפשטות זן האומיקרון, חלה ירידה בהכנסות המגיעה לשיאה בתקופת האומיקרון (חודשים ינואר-פברואר 2022), אז דיווחה העוררת על ההכנסות הדו-חודשיות הנמוכות ביותר בשנת 2022, בסך 64,008 ₪. כאמור, לאחר תקופת האומיקרון ניכרת מגמה כללית של עלייה בהכנסות, המסתכמות לסך של כ- 3.1 מיליון ₪ בשנת 2022 כולה.

31. כפי שציינה המשיבה, בשנת 2023 חלה ירידה בהכנסות השנתיות של העוררת ביחס לשנת 2022, אולם לטעמנו אין בכך כדי לשלול את החזקה בדבר קיומו של קשר סיבתי בין התפשטות זן האומיקרון לירידה בהכנסות העוררת; ראשית, בחודש אוקטובר 2023 פרצה מלחמת חרבות ברזל אשר השפיעה באופן נרחב על פעילות העסקים בישראל וניתן להניח שהשפעתה לא פסחה על העוררת. בנוסף, במהלך הדיון בערר התייחס בעלי העוררת לירידה בהכנסות בשנת 2023 ולהשפעה המתמשכת שהיתה לפגיעת הקורונה והתפשטות זן האומיקרון על יכולת וקצב ההתאוששות של העוררת בהמשך שנת 2022 ובשנת 2023:

"... לגבי ינואר-פברואר 23 – זו שנה שהיא בפני עצמה, היה לנו עיכוב בקבלת הסחורה מהחברה שהגיעה בצורה מאוחרת. דבר נוסף, שאתה עוסק במכירה לחנויות, כשאתה לא מספק סחורה שמהווה נתח חשוב מההכנסות, האמינות מתערערת והם פונים לספקים אחרים. כאשר הם לא מקבלים סחורה הם הולכים למקום אחר. עובדתית אנחנו היום מצליחים להיכנס למקומות שלא הצלחנו להיכנס אליהם לפני כי אנחנו מספקים סחורה בזמן. זה תהליך, זה לא קורה ביום. אם לא הבאת לחנות סחורה היא בבעיה קשה. זה מאוד משמעותי עבורו ולכן הם מקטינים הזמנות, ולכן זה לוקח זמן להחזיר את האמון. אנחנו חברה שמתמקדת במותג אחד, השנים האלו ממש השפיעו עלינו קשה. אנחנו קונים מספק אחד. גם הספק סבל, כל הייצור במזרח הרחוק, שם היה המון סגרים, מפעלים נסגרו. כשהמפעל חוזר לייצר אתה לא מופיע ישר בראש הסולם, אתה נמצא במקום שישי מבחינתם ואז לוקח יותר זמן לספק סחורה. גם היו ביטולים שגם השפיעו." (פרוטוקול הדיון, עמ' 3 שורות 22-36, עמ' 4 שורות 1-4).

32. כפי שהוסבר בדיון, רכישה מחודשת של אמון הלקוחות היא תהליך ממושך; התלות בספק היחיד עמו עובדת העוררת משפיעה אף היא על קצב ההתאוששות. ייתכן שבשנת 2023 הושפע היקף פעילות העוררת גם ממשתנים נוספים שאינם קשורים בקורונה (לדוגמה עיכוב ממושך בקבלת סחורה, כפי שציינה העוררת לעניין מחזור ההכנסות





## מדינת ישראל

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

בינואר-פברואר 2023), אולם אין בכך כדי לשלול את הפגיעה שנגרמה לעוררת בתקופת הזכאות כתוצאה מהתפשטות זן האומיקרון.

#### הכנסות העוררת בתקופת האומיקרון בהשוואה להכנסותיה בתקופת הקורונה

33. כאמור, ממצא נוסף עליו הצביעה המשיבה המעיד, לשיטתה, על היעדר קשר סיבתי, הוא העובדה שהכנסות העוררת בתקופת האומיקרון נמוכות יותר מהכנסותיה בתקופת הקורונה, בהן חלו סגרים והגבלות מחמירות. איננו סבורים כי יש בעובדה זו כדי לתמוך בעמדת המשיבה להיעדר קיומו של קשר סיבתי. כפי שצוין לעיל, במהלך תקופת הזכאות למענקי הקורונה נפגעה העוררת באופן משמעותי וחלה ירידה ניכרת בהכנסותיה. הנחת המוצא של המשיבה לפיה הפגיעה שנגרמה לעוסקים בתקופת הזכאות למענקי הקורונה בשנים 2020 ו-2021, קשה יותר מפגיעת זן האומיקרון, אינה יכולה להיטען מבלי להתייחס למאפיינים הספציפיים של העסק. אכן, בחלק מתקופות הזכאות למענקי הקורונה חלו סגרים והוטלו מגבלות מחמירות יותר מאלו שהוטלו בתקופת האומיקרון, וייתכן שעסקים שונים נפגעו בתקופת הקורונה באופן קשה יותר ביחס לתקופת האומיקרון, אולם הנחה זו אינה רלוונטית באופן גורף ביחס לכלל העוסקים. נזכיר כי קצב ההתפשטות הגבוה של זן האומיקרון הוביל להדבקה נרחבת ולשהייה בבידוד של חלק גדול מהאוכלוסייה, כמו גם להימנעות מהתקהלות וממפגשים חברתיים, באופן שגרם לירידה ניכרת בפעילות העסקים. מאפיינים אלו והפגיעה המשמעותית בפעילות העסקית הובילו את המחוקק לקביעת מענק האומיקרון. כפי שנקבע בהחלטות הוועדה, קצב ההתאוששות של עסקים מהשפעות הנגיף מושפע מגורמים שונים הקשורים לאופי פעילותם, ומשתנה מענף לענף ומעסק לעסק (ראו ערר 1363-23 **דיגיטל ניוז ופרסום נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 28.05.2023); **עניין וייסמן ראו**). כך בענייננו, התייחסה העוררת בדיון לפער בגובה ההכנסות בין תקופת הקורונה לתקופת האומיקרון והסבירה כי בשנת 2020 היה ברשותה מלאי סחורה שקיבלה טרום הקורונה, וכן כי נהנתה מהיקף מכירות גדול יותר בתקופות שבין הסגרים. בתקופת האומיקרון, לעומת זאת, סבלה העוררת מקושי משמעותי בייבוא הסחורה והתקשתה לספק סחורה ללקוחות:

**"יו"ר הוועדה:**

הטענה של רשות המסים לפיה נגיף האומיקרון פחות פוגע מהקורונה לא בהכרח נכון. על סמך מה את אומרת את זה? באומיקרון נכון שלא היה סגר אבל בפועל הייתה מחלה מפושטת ובידודים רבים שפגעה במגזר העסקי והצרכני בישראל. גם אם לא היה סגר. בקורונה יותר קל לראות את השפעה כי היה רצף של שנה עם הגבלות. הטענה של רשות המסים שהפגיעה באומיקרון היא בהכרח חלשה יותר מהקורונה היא בעיני לא מבוססת. זה תלוי בסוג העסק. היו פחות הגבלות אבל מבחינת היקף החולים והבידודים היה קשה.

**ב"כ המשיבה:**



## מדינת ישראל

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

אבל זה לא כמו בעסק הזה.

**ב"כ העוררת:**

היא מתייחסת לקורונה מצד הצרכן, ולא מצד הספק שאין סחורה אין לך מה למכור. אם הספק לא מצליח לספק זו בעיה. בקורונה הצלחנו לקבל סחורה יותר בזמן והיו לנו מלאים אז הצלחנו להתאושש. שפתחו את השוק בקורונה למעט זמן הייתה פריחה כלכלית כי זה כמו אחרי מלחמה ישר אנשים רצו לקנות. כשאין לך סחורה מצד האומיקרון יותר קשה להתאושש גם אם רמת התחלואה לא הייתה גבוהה. חלק מהחנויות צריך לזכור לא עבדו. הן היו צריכות להתאושש. חלק מהלקוחות פשטו את הרגל. זה לוקח זמן.

**ב"כ המשיבה:**

הסחורה שמוכרים אותה בינואר מזמינים בינואר?

**ב"כ העוררת:**

את הסחורה שאנחנו אמורים לקבל בינואר אנחנו מזמינים אותה החל מחודש מאי יוני, ואנחנו אמורים לקבל אותה סביבות נובמבר כדי שנספק בזמן. צריך לזכור שזה אירוע מתגלגל. אם אני הייתי קונה סחורה מעבר לרחוב אז היה אפשר לטעון את הטענה אבל זה לא כך." (פרוטוקול הדיון, עמ' 5, שורות 3-10)

34. ניתוח הכנסות העוררת כמפורט לעיל והפגיעה המשמעותית בתקופות מענקי הקורונה, כמו גם הסברי העוררת לגבי השפעת זן האומיקרון והקושי להתאושש מהשפעות המגפה, מחזקים לטעמנו את החזקה לפיה הירידה בתקופת הזכאות נגרמה בשל השפעות נגיף האומיקרון. בערר 23-1484 א. מורן יצור נעליים בע"מ נ' רשות המיסים (פורסם בנבו, 3.6.2024) עמדה הוועדה על משמעותו של הקשר הסיבתי. דברים אלו יפים אף לענייננו:

"כאן המקום להזכיר כי קשר סיבתי אינו מהווה יסוד עובדתי; מדובר במונח משפטי שניתן לקבל הערכה לגביו על יסוד עובדות רלוונטיות. אינדיקציות וממצאים כגון אלו שהוזכרו לעיל, עשויים לעורר סימני שאלה לגבי קיומו של הקשר הסיבתי, אך ממצאים אלו לעולם אינם מוחלטים. בעניין פודולסקי עמד בית המשפט על הקושי להוכיח באופן פוזיטיבי שירידת המחזורים נבעה בהכרח כתוצאה ממגפת הקורונה; בה במידה, קשה לקבוע על סמך ממצא זה או אחר שגורם אחר היה הגורם הבלעדי לירידת המחזורים ושמגפת הקורונה לא השפיעה על ההכנסות בעסק. ברוב המקרים, גם לאחר הליך בירור המתקיים בפני ועדת הערר, המסקנה בשאלת הקשר הסיבתי מבוססת על הערכה ואומדן של ממצאים נסיבתיים, והיא משקפת רמת הסתברות מסוימת, לכאן או לכאן (ראו ערר 23-1594 אבו אלעולא ייזום והשקעות בע"מ נ' רשות המיסים, ניתן ביום 30.4.2024). " (פסקה 26 להחלטה)



## מדינת ישראל

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

#### סיכום

35. על יסוד כל הטעמים המפורטים לעיל, מצאנו כי קיים קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות העוררת בחודשים ינואר-פברואר 2022 להתפשטות זן האומיקרון. לצד זאת, בשל התנודתיות בהכנסות העוררת וגובהו של מחזור הבסיס כמפורט בפסקאות 27-28 לעיל, יש מקום לחשב את גובה המענק על בסיס ממוצע דו-חודשי של הכנסות שנת 2019 כולה. בהתאם לחישוב זה, זכאית העוררת למענק אומיקרון בסך של 161,029 ₪.

36. ההפרש בין סכום המענק לו זכאית העוררת לבין סכום המקדמה ששולמה יועבר לעוררת בתוך 30 ימים מהיום, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כאמור בסעיף 12 לחוק האומיקרון.

37. בשים לב לאיחור בהגשת ההשגה מצד העוררת (ראו החלטת הוועדה בערר 1728-23), לא תישא המשיבה בהוצאות הליך הערר.

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

ניתנה היום, כ"ב תמוז תשפ"ד, 28/07/2024, בהעדר הצדדים.

1033-24

ברוך ברוכי, דו"ח

חבר

ליאת קציר-מרגלית, עו"ד

יו"ר הוועדה