



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1398-23

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

העוררת: **קונטנטו מסעדות בע"מ, ח.פ. 513692228**
ע"י ב"כ מר/גברת אפרים פרץ לבקוביץ

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 המפעילה את מסעדת "רוסטיקו", מסעדה איטלקית בשדרות רוטשילד בתל אביב.
2. ברקע הדברים, יצוין כי במהלך התפשטות מגפת הקורונה, חלה ירידה בהכנסות העוררת. הירידה, כפי שהיא משתקפת בדיווחי המע"מ של העוררת, אירעה בתקופות השיא של המגפה ובמקביל לסגרים שהוכרזו, אך גם בתקופות שבין הסגרים ולאחריהם. על רקע זה, ביקשה העוררת מענקים בתקופות זכאות שונות, בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **חוק הקורונה**). מענקים אלו שולמו לעוררת והם אינם שנויים במחלוקת.
3. עם תום תקופות המענקים, בחודשי יוני 2021 ואילך, חלה התייצבות מסוימת ברמת ההכנסות של העוררת, אולם על פי דיווחי המע"מ, מחזורי ההכנסות החודשיים נותרו נמוכים בהשוואה לשנת 2019. כפי שהוסבר בשלב מאוחר יותר, לאחר מגפת הקורונה הותירה העוררת את פעילות המסעדה במתכונת מצומצמת – שעות הפתיחה השתנו, והמסעדה פעלה בשעות הערב בלבד ולא בשעות הצהריים (ארוחות עסקיות).
4. העוררת הגישה בקשה למענק סיוע בגין תקופת האומיקרון, בהתאם לחוק מענק סיוע לעסקים בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות זן אומיקרון של נגיף הקורונה החדש (הוראת שעה), תשפ"ב-2022 (להלן – **חוק האומיקרון**). בקשה זו של העוררת נדחתה, ובהחלטה של המשיבה צוין כי לא נמצא קשר סיבתי בין ירידת המחזורים בחודשים אלו לבין זן האומיקרון של מגפת הקורונה. כנגד החלטה זו הגישה העוררת השגה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

5. בהחלטה בהשגה, מיום 12.2.2023, שבה המשיבה על הקביעה בדבר היעדר קשר סיבתי. בהחלטה מפורטת יותר, הצביעה המשיבה על כך שמחזור ההכנסות בתקופת האומיקרון היה דומה למחזורים לפני ואחרי תקופת האומיקרון, וההכנסות נמוכות בהרבה ממחזורי ההכנסות של תקופת הבסיס. כן צוין כי בתקופת הבסיס הועסקו 72 עובדים וכי החל מחודש יולי 2021 החברה העסיקה בממוצע 37 עובדים בלבד. מכך הסיקה המשיבה כי גם אלמלא זן האומיקרון של מגפת הקורונה לא הייתה העוררת יכולה לצפות להכנסות שהיו לה בתקופת הבסיס. בהחלטה בהשגה הוסיפה המשיבה דברים לעניין מטרתו של חוק האומיקרון, ומפאת חשיבותם נביאם במלואם:

”ראוי להדגיש בהקשר זה, שלהבדיל מחוק הסיוע, במסגרתו אושרו המענקים שקדמו לחוק האומיקרון, חוק האומיקרון נחקק על מנת לסייע לעסקים שסבלו מחיסרון כיס בעקבות נגיף האומיקרון. הוא לא נועד להעניק סיוע לעסקים שסובלים מירידת מחזורים שנובעת מנגיף הקורונה ומהסגרים שחלו בשנים 2020-2021, ביחס לכך כבר אושרו זה מכבר מענקים והם אושרו עד ליום 30.6.2021. המענק הנוסף שאושר מכוח חוק האומיקרון, לא נועד להיות סיוע המשך מעבר למענקים שקבע המחוקק, אלא מענק סיוע עקב נגיף האומיקרון.”

6. מכאן הערר שבפנינו.

טענות העוררת

7. בכתב הערר הסבירה העוררת כי משבר הקורונה פגע באופן חמור בפעילות החברה והוביל לירידה משמעותית במחזורי החברה. העוררת הדגישה כי בסוף שנת 2021 החל גל שהוגדר כ”גל חמישי”, אשר הוביל את הציבור לצמצם בצריכת מותרות, לרבות בענף המסעדנות.

8. לטענת העוררת, תכליתו של חוק האומיקרון אינה שונה מתכליתו של חוק הקורונה – הוא נועד להיטיב עם העסקים שנפגעו, משיקולים זהים לאלו שעמדו בבסיס החוק בשלב הקודם. העוררת טענה כי לא בכדי בהתאם לחוק האומיקרון נערכת השוואה למול מחזורי ההכנסות בשנת 2019 – לפני מגפת הקורונה, ולא להכנסות שהושפעו ממגפת הקורונה, בחודש יולי 2021 ואילך. לטענת העוררת אין לפרשנות המשיבה כל אחיזה לשונית, ואין מקום להשוואה למול שנת 2021, שכן ברור שמחזור ההכנסות בשנת 2021 יהיה נמוך יותר.

9. לצד זאת, עמדה העוררת על כך שבהתאם לפסיקה, העוסק זכאי למענק ללא הוכחה פוזיטיבית של הקשר הסיבתי, ולצורך שלילת הקשר הסיבתי, על המשיבה להצביע על ממצאים עובדתיים מהימנים התומכים במסקנתה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

10. העוררת העירה בשולי הדברים כי מגפת האומיקרון החלה כבר בחודש נובמבר 2021, וכי בהחלטת המשיבה בהשגה ממילא חל ערבוב ונכתב שההחלטה היא בהתאם לחוק הקורונה (אם כי יוער כבר כעת שניתן להתרשם שמדובר בטעות ניסוח שגרתית).
11. בהמשך, בתגובה לכתב התשובה שבה העוררת והבהירה כי מחזורים נמוכים לפני ואחרי תקופת האומיקרון אינם רלוונטיים ולגישתה הם אף אינם צריכים לשמש ראיה לכאורה המעבירה את נטל ההוכחה בחזרה לכתפי העוררת. לעמדת העוררת, גישה זו מעוותת בתכלית ומתעלמת מהמציאות הכלכלית והעסקית ששררה בישראל בתקופה הרלוונטית, ולמעשה אף מאיינת בפועל את חוק האומיקרון.
12. באשר לתנאי הסף הקובע את דרישת הקשר הסיבתי, בו נקבע כי נדרש שירידת המחזורים תהיה "בעקבות נגיף האומיקרון", ביקשה העוררת להסביר כי יש לראות את נגיף האומיקרון כתולדה של נגיף הקורונה. לעמדת העוררת, אף שהמחוקק נמנע ממתן פיצוי בגין החודשים יולי-דצמבר 2021, אין לראות בכך עדות לניתוק בין האומיקרון והקורונה.
13. העוררת העירה כי בהשוואה לחודשים מרץ-דצמבר 2022, ניתן לראות שחל גידול מסוים בהכנסות (גידול ממוצע של כ-20%), מה שמעיד על כך שבתקופת האומיקרון חלה פגיעה נוספת בהכנסות. העוררת הוסיפה כי בסקר שנערך על ידי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה עם פרוץ מגפת האומיקרון, נמצא כי 88% מהעוסקים בענף שירותי המזון והמשקאות ציינו כי בידודי עובדים פגעו במידה רבה בפעילותם. העוררת העירה כי בתקופת הזכאות שבערר שילמה סך שך 6,100 ש"ח על ימי מחלה לעובדים – בניגוד ל-6 החודשים שקדמו לכך שבהם לא שולמו דמי מחלה כלל.

טענות המשיבה

14. בכתב התשובה עמדה המשיבה על הנסיבות שהובילו לחקיקת חוק האומיקרון, תוך הפניה לדברי ההסבר שנלוו להצעת החוק, אשר כללו התייחסות למאפיינים ספציפיים של זן האומיקרון. המשיבה הדגישה כי תנאי הסף, בו נקבעה דרישת הקשר הסיבתי צויין במפורש "זן האומיקרון" כגורם לירידת המחזורים (וזאת בשונה מהנוסח שנקבע בחוק הקורונה לעניין מגפת הקורונה). לעמדת המשיבה, מענק הסיוע לפי חוק האומיקרון אינו בבחינת תקופת זכאות נוספת של מענקי הוצאות קבועות, ואין מדובר בהארכה של חוק הקורונה – אלא בחוק חדש ואחר, אשר נועד ליתן סיוע בעקבות נגיף האומיקרון בלבד.
15. המשיבה הפנתה גם היא לפסיקה בעניין נטלי הראיה להוכחת הקשר הסיבתי, שהובהרו בפסקי הדין ובהחלטות לעניין חוק הקורונה, והדגישה כי במקרה שבו מוצגות ראיות להיעדר קשר סיבתי – נטל הראיה עובר אל כתפי העוסק. לעמדת המשיבה, הירידה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

במחזורי ההכנסות ובמספר העובדים, מחודש יולי 2021 ועד למועד בירור הערר, בשנת 2023, מעידה על כך שהמחזורי העוררת ירדו ללא קשר למגפה ולסגרים. המשיבה הדגישה כי בתקופות אלו לא חלו הגבלות והמגפה חלפה, וכי העוררת לא הציגה כל הסבר מניח את הדעת לכך.

16. בשולי הדברים העירה המשיבה כי העוררת אינה זכאית למענק גם על פי חישוב חלופי שבו מחזור תקופת הבסיס יחושב על פי מחזורי ההכנסות בחודשים יולי-דצמבר 2021, חישוב שנועד להיטיב עם העוררת אך לא נמצא שהיא זכאית למענק גם בחישוב זה.

דיון והכרעה

17. בדיון שהתקיים באמצעים טכנולוגיים ביום 29.5.2023, הבהירו נציגי העוררת כי הקושי המרכזי שהמסעדה התמודדה עימו גם לאחר סיום הסגרים, הוא היעדר כוח אדם והקושי להחזיר את כוח האדם ששוחרר עקב מגפת הקורונה. מנכ"ל החברה הסביר כי העובדים עזבו את העיר, וכי ברגע שהתאפשר מחדש לפתוח את המסעדה – הוא לא הצליח לגייס מחדש את כוח האדם, וכתוצאה מכך נאלץ להפסיק את פעילות הצהריים של המסעדה ולעבור לפעילות במתכונת ערב (6 שעות פעילות במקום 11 שעות בעבר). לטענת מנכ"ל החברה, יש לו רצון לחזור ולעבור בשעות הצהריים, בפרט כשהוא ממשיך לשלם את מחיר השכירות המלא (56 אלף ש"ח בחודש) אך הוא לא מצליח בכך.

18. במהלך הדיון, עלתה הערה גם לעניין שיעור רווחיות הנמוך ממילא של הפעילות בשעות הצהריים (עקב המחיר המוזל של מנות עסקיות), ואף עלתה טענה שהשינוי עשוי היה להניב עבור העוררת שיעור רווחיות גבוה יותר (כפי שעולה בעקיפין מדיווחי המע"מ). נציגי העוררת טענו בתגובה כי הפעילות בצהריים היא בבחינת "הלחם והחמאה" של המסעדה, וגם אם גלומה בה פחות רווחיות, יש לפעילות זו יתרון מבחינת שיווק ומיצוי יכולת ההכנסה, ואין למסעדה אינטרס שלא למצות את כל שעות הפעילות. לטענת נציגי העוררת, כך פועלת המסעדה מזה שנים והסיבה היחידה שלא חזרו לפעילות זו היא בעיית כוח האדם.

19. מנגד, המשיבה ביקשה להפנות להחלטות אחרות של ועדות הערר מהן עולה כי במסגרת חוק האומיקרון יש לבחון את ירידת המחזורים הנובעת מנגיף האומיקרון בלבד, ולא ממגפת הקורונה. המשיבה העירה כי ההסברים לגבי הפגיעה בענף כוח האדם הם בעייתיים, שכן גם כשחלפו כשנתיים מאז תום תקופות המענקים – לא חזרה העוררת לרמת ההכנסות שהייתה לה לפני כן. המשיבה העירה כי גם נציגי העוררת התייחס לכך שבעיות גיוס כוח האדם תלוי בשינויי העדפות של עובדים, כגון הנוהג של צעירים לעבוד לקראת טיול בחו"ל – שפחת בשנים האחרונות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

20. עוד העירו נציגי המשיבה כי חברה אחרת שבבעלותו של מנהל העוררת, שבאמצעותה מופעלת מסעדה אחרת בתל אביב, חזרה לפעילות מלאה עם תום הסגרים וההגבלות, וקשה להניח שבעיית כוח האדם חלה רק במסעדה אחת. בהקשר זה טענה העוררת כי לפני מגפת הקורונה היו בבעלותו ארבע מסעדות – שתיים מהן נסגרו עקב מגפת הקורונה, ורק אחת מתוך השתיים שנתרו חזרה לפעילות מלאה. העוררת העירה גם כי המסעדה האחרת היא בצפון תל אביב, וכי מסעדה זו נהנתה מכוח אדם אותנטי שסייע לה לשמור על הציביון שלה.

21. לאחר הדיון הגישו הצדדים סיכומים מטעמם, ובמסגרתם, בעיקרם של דברים, חזרו על טענות שכבר נשמעו בדיון.

22. לאחר שעיינו בכתבי הטענות, באנו לכלל מסקנה כי דין הערר להידחות. להלן נעמוד בהרחבה על טעמי החלטתנו.

חוק האומיקרון – מטרתו והיקף תחולתו

23. חוק האומיקרון נחקק בעקבות הקשיים שאיתם התמודדו עסקים בישראל עקב זן האומיקרון של נגיף הקורונה. זן האומיקרון הביא עימו גל תחלואה משמעותי, ואף שלא הוטלו סגרים או מגבלות אחרות על המשק, נפגעה הפעילות של חלק מהעסקים, בעקבות היקף גדול של עובדים שחלו או שהו בבידוד. תקופת המענק נקבעה לחודשים ינואר-פברואר 2022 – חודשי השיא של התפרצות זן האומיקרון – והזכאות למענק נבחנת לפי השוואה בין ההכנסות בתקופה זו לבין ההכנסות בתקופת הבסיס, ינואר-פברואר 2019.

24. חוק האומיקרון בנוי במתכונת דומה לחוק הקורונה – הוראות החוק הן דומות מאוד, והמנגנון שנקבע לחישוב המענקים הוא כמעט זהה, כאשר השינוי העיקרי קשור לאופי המענק. בתקופת הקורונה נקבעו מענקים משני סוגים – מענק הוצאות קבועות לעסק עצמו, בהתאם לפרק ו' לחוק הקורונה, 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. בחוק האומיקרון, שני המענקים הללו שולבו למענק אחד, המכונה מענק סיוע (ולא מענק הוצאות קבועות). אגב כך, נערכו שינויים בשיעורי המענק המקסימליים, כך שהתחשיב שנערך בהתאם לחוק האומיקרון עשוי להניב מענק גבוה יותר, המכסה את שני סוגי המענקים שנקבעו בחוק הקורונה. מכל מקום, כאמור, ההוצאות לעניין תנאי הזכאות למענק, חישוב גובה המענק, וההליכים הנוגעים להגשת הבקשות, בנויות בדיוק במתכונת שבה נערכו מענקי ההוצאות הקבועות (בשינויים נקודתיים ומשניים שאינם מעניינים).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

25. בדומה לחוק הקורונה, גם בחוק האומיקרון המענק ניתן רק לעסקים שחוו ירידת מחזורים, בהשוואה לתקופת הבסיס. לכך מצטרפת דרישת הקשר הסיבתי, המוכרת מחוק הקורונה – המענק יינתן רק אם ירידת המחזורים נובעת מהשפעה הכלכלית של הנגיף.
26. בהקשר זה, מתעוררת שאלה חשובה לגבי מטרתו של חוק האומיקרון והיחס בינו ובין חוק הקורונה – שאלה שאותה ביקשו הצדדים לחדד בערר שלפנינו. לעמדת העוררת, חוק האומיקרון מהווה המשך לחוק הקורונה – הוא נועד לסייע לעסקים שנפגעו עקב מגפת הקורונה, ואשר הפגיעה בעסקיהם באה לידי ביטוי בתקופת האומיקרון, קרי בחודשים ינואר-פברואר 2022. לעומת זאת המשיבה סבורה כי חוק האומיקרון נפרד במהותו מחוק הקורונה, והוא מכוון לפגיעה שנוצרה כתוצאה מזן האומיקרון, ולא לפגיעה שנובעת ממגפת הקורונה שהתייחסות אליה מצויה בחוק הקורונה בלבד.
27. המשיבה תומכת את טענותיה בלשון החוק: לפי חוק האומיקרון, תנאי לזכאות למענק הסיוע היא כי "הירידה במחזורי העסקאות... נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות זן האומיקרון" – וזאת להבדיל מחוק הקורונה, בו הדרישה הייתה שהקשר הסיבתי יתייחס למגפת הקורונה. המשיבה הדגישה כי דברי ההסבר של הצעת החוק התייחסו למאפיינים הספציפיים של זן האומיקרון, והעירה כי מדובר בחוק חדש ואחר.
28. מנגד, העוררת הדגישה את תקופת הבסיס שנקבעה בחוק האומיקרון – ההשוואה נערכת לחודשים ינואר-פברואר 2019, שקדמו למגפת הקורונה, ולא לחודשים של סוף שנת 2021, המעידים על הפעילות אחרי מגפת הקורונה. העוררת טענה כי מדיוני ועדת הכלכלה עולה שהמחוקק נמנע במכוון מתקופת השוואה שעלולה להיות מושפעת ממגפת הקורונה. העוררת העירה כי האומיקרון הוא תת זן של נגיף הקורונה ומהווה חלק מהמגפה, וטענה כי ההפרדה בינן האומיקרון לקורונה היא מלאכותית.
29. למחלוקת בין הצדדים השפעה קרדינלית על ניתוח סוגיית הקשר הסיבתי – האם המבחן מתייחס להשפעות הספציפיות שהיו לזן האומיקרון, בתקופה הספציפית שבה חלה ההתפרצות של זן זה, או שמא די בכך שהעסק נפגע כתוצאה ממגפת הקורונה. לפי גישת המשיבה, יש משמעות מכרעת למחזורי ההכנסות של העסק לפני ואחרי תקופת האומיקרון – אם המחזורים של העסק היו נמוכים לפני תקופת האומיקרון ונותרו נמוכים גם אחריה, אזי הדבר מעיד על היעדר קשר סיבתי לזן האומיקרון. מנגד, לפי גישת העוררת, ייתכן בהחלט שמחזורים נמוכים יהיו פועל יוצא של מגפת הקורונה.
30. לטעמנו, אימוץ מלא של עמדת המשיבה מעורר קושי עקרוני ועלול אף להוביל לאבסורד. הניסיון בדיוני ועדת הערר מלמד כי בחלק מהעסקים, ההשפעה של מגפת הקורונה על ההכנסות נמשכה עוד זמן מה מעבר לתקופות שבהן הוגדרה הזכאות למענקים לפי חוק הקורונה. כך לדוגמה עסק הפועל בענף התיירות (ודוגמאות כאלו עלו בפנינו למכביר) –



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עסקים רבים בענף זה לא שבו לפעילות סדירה ביולי 2021, עם תום מענקי הקורונה, וגם לאחר מכן ההתאוששות הייתה עשויה להיות איטית ונמשכה זמן רב. האם ניתן לומר שהמחוקק התכוון להחריג עסקים כאלו מן הזכאות למענק? בדומה לחוק הקורונה, מדובר בחוק סיוע, שנועד להאצת המשק ולסיוע להתאוששותו. בעולם האמיתי, זן האומיקרון היה המשך של מגפת הקורונה, ולא ברור איזו הצדקה יש להחריג מהזכאות למענק דווקא עסקים שלא הצליחו להתאושש בתקופת האומיקרון, או שההתאוששות שלהם הייתה איטית.

31. אכן, החוק מתנה את המענק בכך שהירידה נגרמה "מההשפעה הכלכלית של זן האומיקרון", ואולם עולה השאלה האם בכך התכוון המחוקק לערוך הבחנה למול ההשפעה הכלכלית של מגפת הקורונה. בהתחשב ברקע לחקיקת החוק, באופיו ובמטרות הכלליות שלו, קשה לקבל את הפרשנות הקוראת לתוך הביטוי "אומיקרון", את הסייג "למעט קורונה". אימוץ גישת המשיבה בהקשר זה מוביל לפרשנות קשה, שהשפעות מגפת הקורונה הן בבחינת גורם זר המנתק את הקשר הסיבתי – שכן כביכול אף אם נמצא שירידת המחזורים נבעה ממגפת הקורונה (ולא מזן האומיקרון), נילץ לקבוע שאין זכאות למענק. כיוון שהאומיקרון הוא זן אחד מיני רבים של מגפת הקורונה, הקביעה כי מגפת הקורונה היא בבחינת גורם זר, שמנתק את הקשר הסיבתי, היא מוקשית. קשה ליישב פרשנות זו עם אופיו של החוק כחוק מענקים, שנועד לסייע לחברות במשק שנפגעו כתוצאה מהמגפה, ומכוון למקד את הסיוע לעסקים שנפגעו באופן ממש. אילו המחוקק היה רואה לנגד עיניו הבחנה כזו בין מגפת הקורונה לבין זן האומיקרון, ואילו אכן כוונת המחוקק הייתה להוציא מגדר תחולתו של החוק עסקים שנפגעו באופן ממש ומתמשך ממגפת הקורונה – חזקה עליו שהיה כותב את הדברים במפורש.

32. נעיר כי הטכניקה החקיקתית שבה נחקק החוק, קרי בהפרדה מחוק הקורונה ולא במסגרת תיקון לחוק, אינה בהכרח ראייה, לכאן או לכאן. לא מן הנמנע כי ההחלטה לערוך חוק נפרד ולא לתקן את חוק הקורונה נבעה מהשינוי באופי המענק, שכן כאמור, בחוק האומיקרון מענק ההוצאות הקבועות הוגדל ולמעשה שולב יחד עם מענק הסיוע לבעל השליטה, כך שהכותרת הקיימת של מענק הוצאות קבועות, אינה מתאימה עוד למענק זה, וההתאמות הניסוחיות הנדרשות היו רבות מדי. לא מן הנמנע כי אלמלא שילוב זה הייתה נקטת טכניקה חקיקתית אחרת. גם דברי ההסבר שצורפו להצעת החוק, שבהם ניתן דגש למאפיינים הייחודיים של תקופת האומיקרון, אינם מהווים בהכרח ראייה. ההסבר לגבי האופי המיוחד של התחלואה באומיקרון עשוי להעיד בראש ובראשונה על הצידוק למתן מענק סיוע בגלל תחלואה זה, להבדיל מתקופות מאוחרות אחרות של תחלואה בקורונה; הפרשנות המסייגת שהמשיבה ביקשה לבסס אינה כתובה במפורש בדברי ההסבר.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

33. מכל מקום, בנסיבות המקרה שלפנינו לא ראינו לנכון לקבוע מסמרות ולהכריע באופן סופי במחלוקת זו. כפי שנראה להלן, אף אם מקבלים את התזה שהציגה העוררת, ובכפוף לדגשים פרשניים נוספים שנעמוד עליהם להלן – אין בכך בכדי לסייע לעוררת.

דרישת הקשר הסיבתי בחוק האומיקרון – נטל הראיה

34. שאלה נפרדת נוגעת לנטל הראיה להוכחת הקשר הסיבתי לפי חוק האומיקרון – נושא שנדון בהרחבה בפסיקה בנוגע לחוק הקורונה.

35. בחוק האומיקרון, כמו בחוק הקורונה, לא נקבע כי עוסק המבקש מענק מחויב להוכיח את הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי. בבר"מ 7502/22 **רשות המסים נ' בוריס פודולסקי** (ניתן ביום 22.1.2023; להלן – **עניין פודולסקי**) תיאר בית המשפט העליון את החשש שהירידה במחזורים אינה נובעת ממגפת הקורונה כחשש נגטיבי, ועמד על כך שלא ניתן לדרוש מן העוסק להוכיח "יסוד שלילי" – דהיינו, להוכיח שאין סיבות אחרות שבגינן נגרמה ירידת המחזורים. אשר על כן, נקבע כי רק אם המשיבה מציגה ראיות המעמידות בספק את קיומו של הקשר הסיבתי – וכלשון בית המשפט המחוזי, "ממצאים עובדתיים מהימנים" – עובר נטל הראיה אל כתפי העורר ועליו להפריך את החששות שעליהן הצביעה המשיבה.

36. ההנחה הגלומה בתיאור של זה של בית המשפט העליון היא כי ירידת המחזורים מדברת בעד עצמה – כאשר ההשוואה בין שתי תקופות סמוכות מעידה על ירידה בהכנסות, והירידה חלה בתקופה שבה השתוללה מגפת הקורונה, ישנה מעין הנחה עובדתית סבירה, שירידה כזו נבעה מהקורונה (וראו ראו רע"א 6540/15 **כתר אחזקות בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים**, ניתן ביום 18.4.2016, פסקה 3 לפסק הדין; רע"א 6948/13 **מנהל מס רכוש וקרן פיצויים נ' קטיף מושב שיתופי**, ניתן ביום 13.12.2015, פסקה 14 לפסק הדין). ייתכן שהיו לירידה גורמים אחרים, אך המשיבה היא זו שצריכה להביא ראיות לכך.

37. בעניין ב.ג. בטחון ובפסיקות קודמות של ועדות הערר הוזכרו ממצאים שונים שהוכרו ככאלו שמעבירים לעורר את הנטל הראייתי להוכחת קיומו של הקשר הסיבתי. הדוגמה המובהקת לכך היא כאשר חלה ירידה בהיקף ההכנסות או בהיקף הפרויקטים של העורר עוד לפני משבר הקורונה (**עניין ב.ג. בטחון שם**, וראו למשל גם ערר 1101-21 **זידאן מוחמד נ' רשות המסים**, ניתן ביום 5.5.2021). יחד עם זאת, שאלות לגבי הקשר הסיבתי יכולות להתעורר גם אגב דפוסים אחרים ברמת ההכנסות של העסק, שאינם תואמים את הדפוס המתבקש של ירידת המחזורים בתקופת הקורונה – כגון כאשר חלה עליה ברמת ההכנסות השנתית בשנת 2020, כאשר הירידה בהכנסות חלה בתקופת זכאות אחת בלבד, או כאשר הירידה בהכנסות החלה בשלב מאוחר בהשוואה למועדי פרוץ המגפה (ראו למשל 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**



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

המסים, ניתן ביום 7.2.2023; ערר 2611-22 אדר מערכות מיזוג אוויר בע"מ נ' רשות **המסים**, ניתן ביום 8.1.23.

38. לטעמנו, ניתן לומר כי ככל שקיים פער זמנים גדול יותר בין תקופת הבסיס ובין תקופת הזכאות שבה נבחנת ירידת המחזורים, הנחת היסוד לגבי ההשפעה של מגפת הקורונה על ההכנסות עלולה להיחלש, ויש צורך לתת את הדעת לדפוסי השינויים בהכנסות לאורך תקופת הקורונה. אם השינויים בהכנסות תואמים את גלי התחלואה ואת אופיו של העסק, אזי הנחת היסוד בדבר הקשר הסיבתי תעמוד בעינה, ואולם אם דפוסי השינוי אינם תואמים את הדפוסים הצפויים בעסק מסוג זה עקב מגפת הקורונה – מתעוררים מאליהם סימני שאלה נוספים. בנסיבות כאלה, ההנחה העובדתית בדבר הקשר הסיבתי אינה מובנת מאליה, ויש בכך בכדי להטיל על העורר נטל ראיתי להוכחת הקשר הסיבתי.

39. על רקע זה, כשמדובר על תקופת האומיקרון – שחלה כמעט שנתיים לאחר פרוץ מגפת הקורונה, וירידת המחזורים נבחנת תוך השוואה למחזורים שקדמו ב-3 שנים לתקופת הזכאות הנדונה – יש צורך לתת את הדעת בזהירות לשינויים בדפוסי ההכנסות לאורך כל התקופות. ניטול לדוגמה, עסק שהכנסותיו כלל לא נפגעו ממגפת הקורונה, והירידה חלה רק בתקופת האומיקרון – במקרה כזה קשה מאוד לומר שקיימת הנחת יסוד עובדתית שהירידה היא כתוצאה מנגיף הקורונה או האומיקרון, וברור שהנטל להוכחת הקשר הסיבתי יוטל על העוסק.

40. לפיכך, יש היגיון מסוים בהשוואה שעורכת המשיבה, לצורך בחינת הקשר הסיבתי בתקופת האומיקרון – בין ההכנסות בתקופה זו, לבין ההכנסות בתקופות שלפניה ולאחריה. בעסקים רבים ניתן היה לצפות להתאוששות מסוימת, חלקית או מלאה, במהלך שנת 2021 – שנה שבתחילתה התקיים הסגר האחרון והופצו חיסוני הקורונה, וחלה חזרה הדרגתית לשיגרה במרבית ענפי המשק. חשוב להבהיר כי ההתאוששות לא הייתה נחלת הכלל; היו עסקים שבהם הפגיעה ממגפת הקורונה הייתה מתמשכת (הוזכרה לעיל הדוגמה של עסקי התיירות). על רקע זה, יש חשיבות גם לבחינה זהירה של נתוני ההכנסות בשנת 2022, בשם לב לאופי הפגיעה בעסק.

41. לטעמנו, בבחינת סוגיית הקשר הסיבתי במענקים לתקופת האומיקרון, ככל שמחזורי ההכנסות לפני ואחרי תקופת האומיקרון נמוכים גם הם, יש להתייחס לכך כאינדיקציה רלוונטית המצריכה בירור של סוגיית הקשר הסיבתי על פי נסיבות העניין. ייתכן שבמקרה מסוים יתברר כי לפי סוג העסק ואופי ההשפעה של מגפת הקורונה על העסק, ממילא לא ניתן היה לצפות להתאוששות, וייתכן שבמקרים אחרים יתברר כי מחזורי ההכנסות הנמוכים מצביעים על חולשה אחרת בעסק, שאינה נובעת ממגפת הקורונה או מהאומיקרון. יש לייחס משקל משמעותי בהקשר זה לשאלה מה היה אופי הפגיעה שחווה העסק כתוצאה ממגפת הקורונה, והאם הגורמים שהביאו לכך נותרו בעינם בתקופות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מאוחרות יותר. שאלת הנטל המוטל על העוררת צריכה להתברר אפוא לאור מכלול נסיבות העניין.

מן הכלל אל הפרט

42. אין מחלוקת כי העוררת נפגעה כתוצאה ממגפת הקורונה. העוררת הפעילה מסעדה, שפעילותה שובשה לאורך התקופות השונות, כתוצאה מהסגרים ומהמגבלות שחלו לאורך תקופת הקורונה. המשיבה העניקה לעוררת מענקים מכוח חוק הקורונה, ולא חלקה על טענות העוררת בהקשר זה.

43. אלא שבמהלך שנת 2021 חלה התאוששות והתייצבות במחזורי ההכנסות של העוררת. כפי שהוסבר בדיון, העוררת חזרה לפעילות סדירה – מאמצע שנת 2021, המסעדה הייתה פתוחה, כאשר ההבדל העיקרי נעוץ בהיקף הפעילות: לפני הקורונה, המסעדה שהפעילה העוררת פעלה במשך 11 שעות ביממה, ואילו לאחר מגפת הקורונה – הפעילות צומצמה לשעות הערב בלבד, בהיקף של כ-6 שעות ביממה.

44. המשיבה תלתה את יהבה בכך ששינוי זה לא נבע מזון האומיקרון של נגיף הקורונה. ואכן, ככל שאמות המידה לבחינת הקשר הסיבתי נעוצה בקשר לזן האומיקרון בפני עצמו – הצדק עם טענות המשיבה. מצב זה של העוררת החל באמצע שנת 2021, הרבה לפני שזן האומיקרון התפשט בישראל, ונמשך גם לאחר תקופת ההתפרצות של זן זה. טענותיה הדלות של העוררת בנוגע לימי המחלה ששילמה לעובדים – בסך של 6,100 ש"ח בלבד – מעידות בבירור על חולשת הראיות של העוררת בקו טיעון זה. מחזורי ההכנסות של העוררת בתקופת האומיקרון לא היו שונים באופן מהותי ממחזורי ההכנסות לפני ולאחריה (למעט מגמת עליה מתונה מאוד שנצפתה בהמשך שנת 2022). ניתן לומר בביטחון, כממצא עובדתי, כי מצבה של העוררת לא נבע מההשלכות הספציפיות של זן האומיקרון.

45. אולם לטעמנו לא די בכך. כאמור, לא ראינו לנכון לסגור בפני העוררת את הפתח להוכיח כי הירידה בהכנסותיה נבעה ממגפת הקורונה. אילו הייתה העוררת מוכיחה שהירידה בהכנסותיה נבעה כתוצאה ממגפת הקורונה, היה מקום לשקול בכובד ראש את האפשרות להעניק לה מענק בהתאם לחוק האומיקרון.

46. כפי שהסברנו לעיל, נוכח הזמן הרב שחלף מאז נרשמו אצל העוררת מחזורי הבסיס, שביחס אליהם נמדדת ירידת המחזורים, הנחת היסוד בדבר קיומו של קשר סיבתי מתערערת. הקשר בין מגפת הקורונה לבין הירידות שחוותה העוררת בהכנסות בשנת 2020 ובתחילת שנת 2021 הוא בולט ואינו טעון ראייה, ואולם מי יתקע לידינו שהשינוי שחל בשנת 2021 ואילך נובע גם הוא ממגפת הקורונה? בעניין זה, התקשינו להסתפק בהסברים שהוצגו לנו.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

47. העוררת טענה כי מגפת הקורונה גרמה לא רק לשיבושים מיידיים ברמת ההכנסה השוטפת, עקב הגבלות וסגרים, אלא גם לשינויים רחבים יותר שהשפיעו על שוק כוח האדם, ועקב כך – לא ניתן היה לגייס למסעדה עובדים בהיקף הנדרש להפעלה מלאה, משעות הצהריים ואילך. אלא שטענה זו נטענה בעלמא; לא הוצגה לנו בעניין זה ולו ראשית ראיה, ואף להפך – הממצאים שבפנינו מותירים סימני שאלה בעניין זה.

48. ראשית, העוררת לא הציגה בכתבי הטענות כל ראיה לכך שהקושי בגיוס כוח האדם הוא בעיה רחבה, שמאפיינת את שוק כוח האדם בכללותו. רשמים אלו הוצגו בדיון בעל פה מפי מנהל העוררת, ואולם המשיבה ציינה מנגד כי מסעדה אחרת בבעלותו חזרה למלוא הפעילות, ללא בעיות כוח אדם. העוררת התפתלה בניסיון להסביר מהו ההבדל בין כוח האדם בשתי המסעדות השונות, שנבדלות זו מזו במיקום ולפי הטענה גם באופי הצוות; גם אם הסבר זה הוא אפשרי, זהו בוודאי נתון שמטיל צל על טענת העוררת ששוק כוח האדם בענף המסעדות נפגע – טענה שכאמור לא הוכחה מלכתחילה. העוררת יכולה הייתה להציג ראיות סטטיסטיות או להפנות למידע כללי שמחזק את טענתה, ואולם ראיות מעין אלו לא הוצגו לנו לפני הדיון. נותרנו מסופקים בשאלה האם אכן כוח האדם בענף המסעדות מצוי בבעיה.

49. כאן המקום להעיר כי טענת העוררת לעניין השינויים בשוק העבודה – לא היה לה כל זכר בכתבי הטענות שהוגשו לפני הדיון. העוררת ניסתה לסמוך את טענותיה לעניין הקשר הסיבתי על כך שעובדים שהו בבידוד; בטענותיה של העוררת לעניין ההשפעה הכללית על ענף המסעדות – הוסבר על פי סקר של הלמ"ס כי עסקים רבים דיווחו על קשיים בשל בידוד עובדים. ייתכן כי סוגיה זו הטרידה את העוררת ועסקים דומים לה, ואולם כאמור דמי המחלה ששולמו היו נמוכים וניכר כי גם לא חלה ירידה של ממש בהכנסות בהשוואה לתקופות קודמות. בנוגע לשינויים בשוק העבודה, שעליהם ביקשה העוררת לעמוד בדיון, לא הוצגה ראיה ואף לא בדל ראיה לפני הדיון.

50. שנית, גם אם חלו שינויים בשוק העבודה בענף המסעדות, ספק אם מגפת הקורונה היא זו שגרמה לכך. מתוך דבריו של מנהל העוררת בדיון ניתן היה ללמוד על גורמים נוספים שיכולים היו להשפיע על שוק העבודה הרלוונטי – שאינם קשורים למגפת הקורונה. כך הסביר מנהל העוררת בדיון:

“עובדתית, אנשים שינו עיסוקים, התחילו לעבוד בדברים אחרים. פעם הטיוול אחרי הצבא היה טוטלי, מסעדנים היו נהנים מזה – אנשים היו עובדים שנה קשה, ואז נוסעים. היום אנשים כבר היו בחו"ל, אם זה לפני גיל 18 או בצבא וכו'” (עמ' 4 לפרוטוקול הדיון)

לכאורה, הרי לנו גורם חיצוני, שאינו קשור למגפת הקורונה, אלא לשינויי העדפות של צעירים, שהעדיפו בעבר לעבוד במלצרות ולחסוך לקראת טיול לחו"ל, ואילו כיום אינם



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

זקוקים עוד לעבודה מסוג זה. ייתכן גם ששוק העבודה בענף המסעדות אינו כפי שהיה, וקשה יותר לגייס עובדים – אלא שספק רב אם שינויים אלו הם פועל יוצא של מגפת הקורונה. מאז שנת הבסיס, שנת 2019, ועד תקופת האומיקרון, חלפו 3 שנים תמימות, במהלכן אנשים עשויים היו לשנות את עיסוקיהם וצעירים עשויים היו לשנות את העדפותיהם.

51. עם תום תקופת הקורונה, המסעדה חזרה לפעילות סדירה. הסגרים והגבלות התנועה הוסרו, מגבלות ההתקהלות צומצמו, חיסונים הקטינו את הסיכונים הנובעים ממגפת הקורונה, ומכאן ואילך ניתן היה להפעיל מסעדות ללא הגבלה. ניתן להניח שגם הביקוש של הקהל למסעדות חזר למימדיו הטבעיים. בשלב זה, שבו ניכרת התאוששות, אם העוררת סבורה שישנם דרכים נוספות שבהן מגפת הקורונה המשיכה להשפיע על העסק – מוטל עליה נטל ראיתי להוכיח זאת. הדבר אינו מדבר בעד עצמו, אלא להפך – התאוששות העסק היא זו שמדברת בעד עצמה, בד בבד עם חזרת המשק בכללותו לשיגרה.

52. מעל הכל, הקושי המרכזי הניצב בפני העוררת נעוץ בעובדה שמצבה עומד בעינו עד לימים אלו. גם במועד הדיון, בסוף חודשי מאי 2023 – כשנתיים לאחר ההתאוששות ממגפת הקורונה – נותרה פעילות העוררת במתכונת של 6 שעות בלבד, ללא שעות הצהריים. השפעותיה הזמניות של מגפת הקורונה חלפו מזמן. טענת העוררת היא כי למגפת הקורונה הייתה השפעת עומק, כביכול, על השוק בכללותו – השפעה כה עמוקה שלא חלפה עד לימים אלו – ואולם להוכחת טענה כה מפותלת, נדרש בסיס ראיתי מוצק. נטל הראיה המוטל על העוררת בנסיבות כאלה הוא כבד, ואין די בהערכות ובסברות כלליות.

53. בדיון עלו תהיות לגבי האפשרות שפתיחת המסעדה ל-6 שעות בלבד היא רווחית יותר עבור העוררת, שכן בשעות הצהריים נהוג לספק ללקוחות מנות "עסקיות" בתשלום מופחת. בהקשר זה, נציין כי התרשמנו מכנות דבריו של מנהל העוררת, על כך שפתיחת המסעדה ל-6 שעות בלבד היא מצב שנכפה עליו, וכי כמסעדה (שגם משלם על שכירות הנכס לאורך כל שעות היממה) הוא רוצה בכל מאודו למקסם את ההכנסות. יחד עם זאת, לא הוכח כי מגפת הקורונה היא הגורם לכך שמצב זה נכפה על העוררת. ייתכן, כאמור, כי גורמים אחרים שהשפיעו על שוק העבודה תרמו לכך, וייתכן שהיו סיבות נוספות שאיננו ערים להן.

54. הדיון התקיים כאמור למעלה משנתיים לאחר תום מגפת הקורונה, כאשר ההתאוששות ממגפת הקורונה במשק בכללותו היא בבחינת מציאות נתונה. ככל הידוע לנו, הציבור הישראלי חזר לבלות, לפקוד את המסעדות, ולצרוך את השירותים שהעוררת ומסעדות שכמותה מספקים ללקוחותיהן. יחד עם זאת, למרות כל זאת, לטענת העוררת המצוקה בשוק כוח האדם בענף המסעדות עדיין עימנו. ככל שחולף זמן רב יותר ולא חלה התאוששות – הקשר למגפת הקורונה נראה קלוש יותר. ייתכן שישנו קושי בגיוס כוח אדם,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

וייתכן שמנהלי העוררת "חשים" שהמצב קשור למגפת הקורונה, אך תחושות סובייקטיביות אלו לא הוכחו בערר שלפנינו.

55. נעיר כי לא ראינו לייחס משקל ממשי למסמכים שהציגה העוררת בסיכומי טענותיה – אף אם מסמכים אלה מעידים על מצוקת כוח האדם בענף המסעדות, הם אינם מעידים על קשר סיבתי למגפת הקורונה. העוררת הפנתה להצעת חוק בה הוצע לקבוע כעבודה מועדפת עבודות שונות בענף המסעדות (הצעת חוק הביטוח הלאומי (תיקון – עבודה מועדפת בענף המסעדות), התשפ"ב–2022, פ/3503/24, שהונחה על שולחן הכנסת ביום 7.3.2022). בדברי ההסבר להצעת החוק אכן נטען כי הענף סובל ממשבר כוח אדם שנובע ממגפת הקורונה. עם זאת, העוררת לא הפנתה להצעות חוק דומות אחרות שהונחו על שולחן הכנסת, שבהן לא נקשר בין בעיית כוח האדם לבין מגפת הקורונה – הן בתקופה הרלוונטית לענייננו (ראו הצעת חוק הביטוח הלאומי (תיקון – עבודה מועדפת בענף המסעדות בעוטף עזה), התשפ"א–2021, פ/1855/25, שהונחה על שולחן הכנסת ביום 26.7.2021) והן בתקופה מאוחרת יותר (ראו הצעת חוק הביטוח הלאומי (תיקון – עבודה מועדפת בענף המסעדות), התשפ"ג–2023, פ/1677/25, שהונחה על שולחן הכנסת ביום 7.6.2023). כך או כך, הצעת החוק מעידה לכל היותר על רצון של גורמים כאלו ואחרים לקדם את הנושא, וספק אם ניתן ללמוד מדברי ההסבר על ניתוח הסיבות המאקרו כלכליות שהובילו לבעיה זו.

56. העוררת הצביעה בנוסף על כתבה עיתונאית בדבר הכוונה להגדיל את מספר הפועלים הפלסטינים המאושרים, לצורך עבודה בענף המסעדות – אולם גם דברים אלו מעידים על מצוקת כוח אדם, ולא גלומה בהם כל הוכחה לקשר הסיבתי בין בעיה זו לבין מגפת הקורונה.

57. בשולי הדברים, ובשפה רפה, הציגה העוררת טענה נוספת, בנוגע להיקפי התיירות הנכנסת – נטען שלפי נתוני הלמ"ס, רק בתחילת שנת 2023 חזרו היקפי התיירות למימדים של שנת 2019. טענה זו היא טענה חדשה, שאינה הולמת את קו הטיעון האחרון של העוררת בדיון, שהתמקד בפגיעה בשוק כוח האדם; מכל מקום, כיוון שגם במועד הדיון, מספר חודשים לאחר חזרת התיירות למלוא ההיקפים הקודמים, לא חלה התאוששות וחזרה לפעילות בהיקף מלא במסעדה, הרי שלא ברור איך נתון זה משרת את העוררת.

58. אם כן, גם לאחר שניתנה לעוררת שהות להציג את טענותיה לעניין ההשפעה של מגפת הקורונה על אופי הפעילות – לא הצליחה העוררת להרים את נטל הראיה. בשלב זה, כל שניתן לומר הוא כי יש אינדיקציות לכך שענף המסעדות מתמודד עם בעיה של מחסור בכוח אדם, אך לא ברור ממה נובעת בעיה זו ובאיזה אופן השפיעה מגפת הקורונה על מצב הדברים. לטעמנו, יש ספק אם הייתה למגפת הקורונה השפעה על שוק העבודה בענף ההסעדה, ומכל מקום העוררת לא הציגה ראיות לכך.



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

סיכום

59. כפי שהוסבר לעיל, לא ראינו צורך לקבוע מסמרות בשאלה אם נדרשת הוכחה בנוגע להשפעות הספציפיות של זן האומיקרון, כטענת המשיבה, או שניתן להסתפק בהוכחת ההשפעות של מגפת הקורונה, כטענת העוררת. אף אילו היינו מקבלים את עמדתה של העוררת, היה מקום לבחון את הקשר הסיבתי מתוך הנחה שמוטל על העוררת הנטל להוכחת הקשר למגפת הקורונה, וזאת באופן כללי לנוכח הזמן הרב שחלף מאז תקופת הבסיס, ובאופן ספציפי לנוכח העובדה שהעוררת עצמה כבר התאוששה ממגפת הקורונה וחזרה לפעילות סדירה. העוררת לא עמדה בנטל המוטל עליה, ולא הוכיחה שמצבה נבע ממגפת הקורונה.

60. מכל הטעמים האמורים לעיל, החלטנו לדחות את הערר. בנסיבות העניין, איננו עושים צו להוצאות.

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

ניתנה היום, ז' אב תשפ"ג, 25/07/2023, בהעדר הצדדים.

1398-23

צבי פרלמוטר, רו"ח
נציג ציבור

ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה