



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה וחרבות ברזל – מסלול ארצי

ערר 1484-23
ערר 1784-23
ערר 1785-23
(ערר קורונה)

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

העוררת: **א. מורן יצור נעלים בע"מ, ח.פ. 512242850**
באמצעות עו"ד שמואל סעדיה

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 אשר בתקופות הרלוונטיות עסקה בייצור וביבוא של נעליים, לצורך מכירתן לחנויות רחוב.
2. העוררת הגישה מספר בקשות למענקי הוצאות קבועות ולמענק סיוע, בהתאם להחלטת הממשלה מס' 5015 (מיום 24.4.2020, להלן – **החלטת הממשלה**), בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **חוק מענקי הקורונה**) ובהתאם לחוק מענק סיוע לעסקים בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות זן אומיקרון של נגיף הקורונה החדש (הוראת שעה), תשפ"ב-2022 (להלן – **חוק האומיקרון**).
3. בשלב ראשון, אושרו בקשותיה של העוררת למענקי הוצאות קבועות:
 - א. בגין תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 אושר לעוררת מענק בסך 153,741 ש"ח (שולם ביום 31.5.2020).
 - ב. בגין תקופת הזכאות ינואר-פברואר 2021 אושר לעוררת מענק בסך 173,924 ש"ח (שולם ביום 6.6.2021).
 - ג. לשלמות התמונה, נציין גם את המענק לתקופת הזכאות ספטמבר-אוקטובר 2020, שאושר ושולם בחודש דצמבר 2020 (מענק שככל הידוע לוועדה, אין בין הצדדים מחלוקת לגביו).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

4. בהמשך, הגישה העוררת בקשה למענק סיוע בגין תקופת האומיקרון. בקשה זו נדחתה על ידי המשיבה, שקבעה שאין קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות לבין התפרצות האומיקרון. לאחר מכן נדחתה גם ההשגה שהגישה העוררת. בהחלטה בהשגה, מיום 28.3.2023, צוינו הנימוקים הבאים:

א. מחזורי ההכנסות של העוררת בתקופה שמחודש יולי 2021 ועד חודש דצמבר 2021 – תקופה שבה הגבלות הקורונה בוטלו והפעילות חזרה לשיגרה – הם קטנים מאלו שדווחו בתקופת הבסיס. נתונים אלו מלמדים כי גם אלמלא האומיקרון, העוררת לא הייתה מגיעה להכנסות של תקופת הבסיס.

ב. במהלך שנת 2019 חלה ירידה במספר העובדים בעסק – מ-21 עובדים בתחילת השנה ל-10 עובדים בתחילת 2020.

ג. ההכנסה בינואר-פברואר 2020 נמוכה בהרבה בהשוואה להכנסה בתקופה המקבילה בשנת 2019, כך שאין סיבה להניח כי ההכנסות בינואר-פברואר 2022 יהיו זהות לתקופת הבסיס.

ד. בשולי ההחלטה העירה המשיבה כי המענק נועד לכסות על נזקים כתוצאה מהתפרצות האומיקרון, ולא נועד לסייע לנזקי מגפת הקורונה עצמה – שכן ביחס לכך כבר אושרו מענקים קודמים.

5. כנגד החלטה זו הגישה העוררת את הערר שמספרו 1484-23 (להלן – **ערר תקופת האומיקרון**).

6. בד בבד עם החלטה זו, וחרף ההערה בגוף ההחלטה בהשגה בתקופת האומיקרון, החליטה המשיבה לערוך תיקון בהחלטותיה הקודמות ולשלול מן העוררת את המענקים שכבר אושרו לה, בתקופות הזכאות מרץ-אפריל 2020 וינואר-פברואר 2021 – וזאת מטעמים דומים לאלו שצוינו בהחלטה בהשגה בתקופת האומיקרון.

7. בעוד הערר לתקופת האומיקרון תלוי ועומד בפני הוועדה, הגישה העוררת השגות כנגד ההחלטה בדבר שלילת מענקי הקורונה. השגות אלו נדחו אף הן, מטעמים דומים. לשם הנוחות, נציין להלן את הטעמים הנוספים, שצוינו בשלב זה בנוסף על הטעמים שצוינו בהחלטה הקודמת:

א. הסברי העוררת לעניין השינויים בפעילותה במהלך שנת 2019 מלמדים על הגורם לירידת המחזורים – העוררת שינתה את פעילותה ועברה ממתכונת פעילות של ייצור למתכונת של ייבוא.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- ב. לטענת המשיבה, זו הייתה הסיבה לירידה בהיקף ההכנסות ובמספר העובדים במהלך שנת 2019, ולכן נתוני שנת 2019 אינם יכולים לשמש בסיס.
8. כנגד החלטה זו הוגשו עררים נוספים שמספרם 1784-23 ו-1785-23 (להלן – **ערי מענקי הקורונה**).

טענות הצדדים

9. העוררת טענה כי המשיבה שגתה שכן בהתאם לפסיקה, נטל ההוכחה לעניין הקשר הסיבתי לא היה מוטל עליה. לטענת העוררת, השינוי במספר העובדים מעיד רק על שינוי במתכונת הייצור – בשל מחסור בעובדים מומחים הועבר הייצור לטורקיה, והעוררת פיטרה עובדי ייצור, אך העוררת המשיכה לספק ללקוחותיה את התוצרת במתכונת דומה. העוררת הדגישה כי המכונות שבאמצעותה יוצרו הנעלים הועברו לטורקיה, תוך הכשרה של העובדים בחו"ל לביצוע הייצור; העוררת הטעימה כי המעבר גרם ירידה זמנית בהכנסות אך לטענתה, המעבר לא אמור היה לגרום לירידה מתמשכת.
10. העוררת הדגישה כי היא אינה מוכרת נעלים לרשתות הגדולות אלא לחנויות הרחוב, וטענה כי מן המפורסמות שחנויות אלו נפגעו כתוצאה מהסגרים במשבר הקורונה. העוררת טענה כי במהלך משבר הקורונה ולאחריו היא איבדה כמחצית מחנויות הרחוב שעימם היא עבדה, כאשר גם חנויות שנתרו פתוחות נפגעו בהיקף הפעילות שלהן. לצד זאת, נטען כי העוררת עצמה נאלצת להפסיק לעבוד ולהוציא עובדים לחל"ת.
11. העוררת הוסיפה כי היא נפגעה באופן ספציפי גם מהתפרצות האומיקרון. לטענת העוררת, בתקופה זו הופסקה הפעילות בחנות המפעל של החברה, שכתובתה במשרדי החברה, ועל כך נוספו ההשפעות של זן האומיקרון על חנויות הרחוב, שחדלו מלפעול ולא נתנו שירות. לטענת העוררת, גם אם חנויות נסגרו בתקופת הקורונה, אם הן נשארו סגורות ולא נפתחו בשל משבר האומיקרון, יש לראות בכך נזק שנגרם כתוצאה מהאומיקרון.
12. את טענותיה בערר ביקשה העוררת לתמוך בחוות דעת של יועץ עסקי מטעמה, מר דן אברהמי, וכן בתצהירים מאת עובדים בחברה.
13. המשיבה חזרה והדגישה את הממצאים שצינו בשלב ההשגה, ועמדה על כך שטענות העוררת עצמה מלמדות על שינוי בפעילותה. לטענת המשיבה, לא ניתן להשוות בין מכירת נעליים מייצור מקומי לבין מכירת נעליים מייבאות, מבחינת טיב המוצר, הביקוש לו וכיוצא בזה. המשיבה הוסיפה כי השינוי גרם לעיוות בבדיקת הזכאות למענק – שכן לא ניתן להתבסס על מחזור ההכנסות בתקופת הבסיס, וגם לא על יתר הנתונים של שנת 2019 המשמשים לקביעת גובה המענק.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

14. בנוסף העירה המשיבה כי גם במבט על, נראה שחלה עוד לפני מגפת הקורונה ירידה הדרגתית בהכנסותיה השנתיות של העוררת. המשיבה הדגישה כי בתקופת האומיקרון, ההכנסות היו דומות להכנסות בחודשים הקודמים ובחודשים העוקבים, והעוררת לא חזרה מעולם לרמת ההכנסות שהייתה לה בשנת 2019. המשיבה הדגישה כי בשנת 2022, למרות החזרה לשיגרה ממשבר הקורונה, ההכנסות היו נמוכות יותר בהשוואה לשנים 2020 ו-2021, שבהן אמור להשתקף שיא המשבר.

15. לגבי חנויות שנסגרו, העירה המשיבה כי גם אם החנויות נסגרו עקב מגפת הקורונה, אין בכך בכדי ללמד על הקשר הסיבתי לתקופת האומיקרון. עוד נטען כי ב"כ המשיבה ביצעה בדיקה אקראית ומצאה כי חלק מהחנויות שסומן כאילו נסגרו – עדיין פתוחות ופועלות כרגיל. המשיבה הדגישה כי בניגוד לטענות בדבר סגירה של מחצית מהחנויות, ברשימה שצירפה העוררת סומנו ב-"X" רק 33 מתוך כ-300 חנויות, דהיינו – רק 11% מהחנויות נסגרו; זאת לצד כ-46 חנויות שסומנו ככאלו שהפסיקו לעבוד עם העוררת, כאשר הנסיבות, הן לעניין הסגירה והן לעניין הפסקת העבודה המשותפת – לא הובהרו. יצוין כי בתגובה לכך העירה העוררת שהחנויות שהפסיקו לעבוד עם העוררת הן אלו שנשארו להן מלאי עודף, בעקבות הירידה בביקושים, כך שיש להביא בחשבון גם אותן.

16. המשיבה העירה כי לנוכח השינוי בפעילות בעסק, היא מוכנה לראות בעוררת כ"עסק חדש", שהחל את פעילותו באמצע שנת 2019, ולקבוע את מחזור הבסיס לפי ממוצע ההכנסות בחודשים 06/2019 – 02/2020. חישוב זה מקנה לעוררת מענקים בסך כולל של 151,196 ש"ח (לכל התקופות).

17. בשולי הדברים, טענה המשיבה כי העוררת צירפה לכתב הערר תצהירים וחוות דעת מבלי לבקש את רשות הוועדה, כאשר לשיטת המשיבה, הדבר אינו עולה בקנה אחד עם אופי ההליך ונוגד את תכליתו.

דיון והכרעה

18. ביום 27.6.2023 התקיים דיון בערר באמצעים טכנולוגיים, בנוגע לערר תקופת האומיקרון. חרף העובדה שהזימון נעשה מבעוד מועד, ולאחר המתנה ארוכה, התברר כי ב"כ המשיבה לא הצליח להתחבר לדיון במתכונת סבירה, אלא במתכונת מוגבלת שאיפשרה מעבר שמע לקוי. לא זו בלבד, ב"כ העוררת התנהל בתוקפנות, הטיח בוועדה דברים קשים, ובכך סיכל את קיום הדיון שהצדדים והוועדה נערכו אליו. הדיון נדחה ליום 20.7.2023, והוועדה הטילה על העוררת הוצאות בסך 5,000 ש"ח בגין התנהלות בא כוחה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

19. זמן קצר לפני הדיון, ביום 14.7.2024, פנתה העוררת וביקשה לפסול את הוועדה, לבטל את החלטה להטיל עליה הוצאות, וכן לבטל את הדיון שנקבע ל-20.7.2023. בהחלטה מיום 19.7.2023 דחינו את בקשות העוררת.

20. ביום 20.7.2023 התקיים דיון נוסף בערר. בתום הדיון איפשרה הוועדה לעוררת למסור השלמת טיעון, ולאחר מכן מסרה גם המשיבה השלמת טיעון מטעמה. לאחר מכן, בטרם ניתנה החלטה סופית בערר, הוגשו לוועדה עררי מענקי הקורונה. עררים אלו הועברו לתגובת המשיבה, וכתב התשובה הועבר לתגובת העוררת כמקובל. עם זאת, לנוכח החפיפה הרבה בין העניינים בעררים השונים, לא ראינו צורך לקיים דיון נוסף בערר, ובאנו לכלל מסקנה כי ניתן לקבל החלטה על יסוד המסמכים שהוגשו לתיק הערר, וכי לא יהיה בכך בכדי לפגוע בעשיית צדק בעניינם של הצדדים.

21. הלכה למעשה, התיקים נדונים במאוחד. ההחלטה מתייחסת לשלוש תקופות הזכאות הנדונות, תוך התייחסות נפרדת למאפיינים השונים של ערר תקופת האומיקרון לעומת עררי מענקי הקורונה.

22. לאחר ששמענו את טענות הצדדים ועיינו בכתבי הטענות ובמסמכים המצורפים, באנו לכלל המסקנה כי דין העררים להתקבל באופן חלקי – עררי מענקי הקורונה יתקבלו במלואו, ואילו הערר לתקופת האומיקרון יידחה במלואו. להלן נעמוד בהרחבה על טעמי החלטתנו.

רקע נורמטיבי

23. מענקי הקורונה ומענק האומיקרון נועדו לסייע לעסקים שחוו ירידה בהכנסותיהם כתוצאה מהמגפה. בשני המענקים, המענק ניתן רק למי שקיימת ירידה בהכנסותיו, בהשוואה בין תקופת הזכאות לבין תקופת הבסיס – התקופה הדו חודשית המקבילה בשנת 2019 לתקופת המענקים. תנאי נוסף לקבלת המענקים הוא הדרישה לקיומו של קשר סיבתי – המענק ניתן רק כאשר: "הירידה במחזורי העסקאות נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש" (סעיף 8(2) לחוק מענקי הקורונה; וראו גם סעיף 2(4) לחוק האומיקרון).

24. בעת הגשת בקשה למענק, סוגיית הקשר הסיבתי אינה טעונה ביאור והרחבה. כפי שהובהר בפסיקת בית המשפט העליון, מעצם העובדה שחלה ירידת מחזורים בתקופת ההשוואה הרלוונטית, ניתן להניח שהירידה נבעה מהתפרצות המגפה ושדרישת הקשר הסיבתי מתקיימת. עם זאת, במקרים שבהם רשות המסים טוענת שלא קיים קשר סיבתי, ומציגה "ראיות לכאורה" או "ממצאים עובדתיים מהימנים" המעידים על היעדר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

קשר סיבתי, הנטל להוכחת הקשר הסיבתי עובר אל כתפי העורר (בר"מ 7502/22 רשות המסים נ' בוריס פודולסקי, ניתן ביום 22.1.2023; עמ"נ 21-06-27710-ב.ג בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים בישראל, ניתן ביום 3.1.2022)

25. הדוגמה המובהקת לכך היא כאשר ירידת המחזורים בעסק החלה לפני פרוץ מגפת הקורונה (ראו עמ"נ 22-02-37303 בסמרקט בע"מ נ' רשות המסים בישראל, ניתן ביום 2.6.2023). ממצא נוסף הוא כאשר הכנסות העסק נותרות נמוכות גם לאחר חלוף תקופת המענקים, ללא הסבר מניח את הדעת; ממצא זה רלוונטי בעיקר בבחינת הקשר הסיבתי במענק האומיקרון, תקופה בה המשק היה מצוי במגמה כללית של התאוששות (לעניין מענק האומיקרון ראו ערר 23-1398 קונטנטו מסעדות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 25.7.2023; והשוו, לעניין מענקי הקורונה: ערר 21-1640 מי קומפני בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 6.2.2022). מובן כי מדובר בדוגמאות בלבד. פסיקות ועדות הערר עמדו בהרחבה על ממצאים נוספים כגון דפוסי הכנסה חריגים או שינויים אחרים בפעילות העסק שיכולים להעיד על היעדר קשר סיבתי (וראו למשל הפירוט בערר 21-1750 דורון אוסט נ' רשות המסים, ניתן ביום 21.12.2021).

26. 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 המסים, ניתן ביום 30.4.2024).

ממצאים לעניין הקשר הסיבתי בענייננו

27. המשיבה הציגה בתחילה מספר ממצאים העלולים להעיד על היעדר קשר סיבתי:

א. ירידה בהכנסות לפני הקורונה – בהשוואה בין תחילת שנת 2019 לתחילת שנת 2020, וכן ירידה במספר העובדים – ירידה מ-21 עובדים ל-10 עובדים בלבד. עובדות אלו עשויות להעיד על מגמת ירידה שהחלה לפני הקורונה, כך שהיא אינה קשורה לקורונה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ב. היעדר התאוששות: המחזורים לאחר הגבלות הקורונה, מיולי 2021 ואילך, נותרו נמוכים; עובדה זו עשויה להעיד שמצבו של העסק ירוד גם ללא השפעת הקורונה.

28. העוררת הסבירה כי במהלך שנת 2019 עבר עליה שינוי משמעותי – הפעילות שונתה ממתכונת של ייצור בארץ למתכונת של פעילות בחו"ל. העוררת ביקשה להסביר בכך את הירידה במספר העובדים, וכן את השינויים בהכנסות במהלך 2019, אולם הסבר זה כשלעצמו עורר ספק נוסף לגבי הקשר הסיבתי – ייתכן כי השינויים בעסק, שאירעו לפני מגפת הקורונה, הביאו ממילא לירידה בהכנסות.

29. נעסוק תחילה במשמעותם של נתונים אלה במסגרת ההחלטה אודות מענק האומיקרון, ולאחר מכן נברר אם נתונים אלו יכולים להוות בסיס להחלטה לשלול מן העורר את מענקי הקורונה, שכבר שולמו ואושרו לה בעבר.

ערר תקופת האומיקרון

30. הנתונים שעליהם עמדה המשיבה, שאותם ציינו לעיל, מהווים ממצא משמעותי המעורר ספק לגבי קיומו של הקשר הסיבתי. בכל הנוגע לתקופת האומיקרון, נקודת המוצא היא כי נטל ההוכחה מוטל על העוררת. עיינו במסמכים ובראיות שהעוררת ביקשה להתבסס עליהם ומצאנו כי היא לא הרימה את נטל הראייה המוטל עליה. נתייחס בהקשר זה לטענות העוררת בשני מישורים:

א. השינויים בעסק בשנת 2019

31. הבעיה העיקרית בטענותיה של העוררת נעוצה בהסברים שהיא מעניקה לשינויים שעברו על העסק בשנת 2019. העוררת הבהירה כי אכן שינתה את מתכונת הפעילות העסקית שלה, בכך שהעבירה את הייצור מישראל לטורקיה, אך טענה כי הפעילות הייתה אמורה להימשך ברציפות והכנסותיה לא היו אמורות להיפגע כתוצאה משינוי זה. כיוון שהכנסותיה בסוף שנת 2019 ובתחילת שנת 2020 היו נמוכות יותר מאשר בתחילת השנה, נאלצה העוררת לטעון כי עד הקורונה ההכנסות ירדו באופן זמני בלבד, וכי אלמלא הקורונה היו ההכנסות עולות חזרה לרמת ההכנסות של שנת 2019.

32. אלא שהעוררת הסתפקה בהסברים ובטענות אלו, שהוצגו באורח כללי. העוררת לא הצליחה לבסס את טענותיה בראיות. אין מחלוקת שחל שינוי בפעילות העסקית, ואין מחלוקת שהשינוי אכן נתן את אותותיו עוד לפני הקורונה והשפיע גם על רמת ההכנסות של העוררת. בכדי להוכיח שהתוצאה הייתה צריכה להיות שונה אלמלא הקורונה, היה על העוררת להציג ראיות ולא להסתפק בהסברים ובהערכות.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

33. העוררת הציגה ראיות למכביר על מנת להוכיח את השינויים שאירעו בעסק – מסמכים המעידים על יבוא תוצרת מסין, וכן תצהיר של עובד החברה, שמילא תפקיד ניהולי ועזב את העבודה בחברה בשנת 2019, ובו מתואר המעבר לייצור בטורקיה. מסמכים אלו אכן מוכיחים את עצם קיומו של השינוי, אולם אינם נותנים מענה לשאלה העיקרית המתעוררת בנושאי העניין – האם ירידת המחזורים שחלה בסוף שנת 2019 היא "ירידה נפרדת ושונה", כפי שטענה העוררת, או שמא התוצאה של השינוי העסקי, שעליו אין מחלוקת, הייתה מתמשכת. העובדה שהירידה הייתה רצופה ונמשכה משנת 2019 גם לתוך שנת 2020, יכולה להעיד דווקא להפך, שזו תוצאת השינוי העסקי ולא תוצאת המגפה.

34. הסבריה של העוררת לעניין זה היו מובנים, אך לא נתמכו בראיות. העוררת טענה כי לפני העברת הייצור לטורקיה, היא דאגה להכנת מלאי גדול יותר של נעליים, לצורך מכירה בתקופת המעבר, אולם תקופת השינוי גרמה לכך שלא היה לה מענה מתאים, ולא התאפשר לייצר נעליים לפי הצורך, ולכן בתקופה זו – ובה בלבד – נגרמה ירידה עקב המעבר לטורקיה.

35. אולם אפילו טענות אלו לא גובו בראיות; המועד המדויק שבו הועבר הייצור לטורקיה לא צוין בכתבי הטענות, ורק בדיון הוסבר, במענה לשאלות הוועדה, כי המכוונות הועברו בחודש מאי 2019, וכי אספקת הנעליים מהמפעל בטורקיה החלה רק בסוף שנת 2019 (ולא צוין מועד מדויק). העוררת לא הסבירה מדוע לפי שיטתה, בתקופה הקצרה שלאחר המעבר לטורקיה ולפני פרוץ המגפה, נתוני ההכנסות לא חזרו לרמה הגבוהה של תחילת שנת 2019. נציין מנגד כי בתקופת המעבר – התקופה שבה לשיטת העוררת לא היה ייצור בישראל וגם לא בטורקיה – המשיכה העוררת ליהנות מתזרים הכנסות, ובחלק מהחודשים היו אף הכנסות גבוהות. בדיון נטען כי הכנסות אלו הופקו תוך שימוש במלאי שהעוררת ייצרה בחודשים קודמים.

36. התמונה הכללית נותרה מעורפלת. העוררת יכולה הייתה להציג לוועדה, אם הייתה רואה לנכון, גם נתונים חודשיים אודות היקפי הייצור, ההזמנות והמלאי. ככל שהעוררת מבקשת לטעון כי ירידת המחזורים שנצפית בסוף שנת 2019 איננה כפי שהיא נראית, וכי היא זמנית בלבד, היה עליה לפרוס תשתית עובדתית רחבה וברורה לגבי התנאים העסקיים שהובילו אותה להערכה שכזו.

37. בהזדמנות זו נציין כי לא ראינו לנכון להעניק משקל ראייתי כלשהו לחוות דעתו של מר דן אברהמי, אשר צורפה לטענות העוררת, ואשר תוארה כ"חוות דעת מומחה". מר אברהמי הציג את עצמו בדיון כמי ש"מנהל את הכספים של החברה כבר יותר מ-10 שנים" (פרוטוקול הדיון מיום 20.7.2024, עמ' 12 שורה 1). מר אברהמי אף הבהיר כי המשקל שיש לייחס לעדותו נובעת מהיכרותו הקרובה עם פעילות החברה, והוסיף "אני לא גורם



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

זר שנשכר מבחוץ ומסתכל על המספרים בערך כמו שאתם מסתכלים בלי להבין אותם" (שם, שורה 5). בפועל, בחוות הדעת שהוגשה לוועדה, חזר מר אברהמי על טענות העוררת בנוגע לשאלת הקשר הסיבתי, והציג אותן משמו, כאילו היו עניין שבמומחיות כלכלית. גם בדיון, כאשר הוועדה הפנתה לעוררת לגבי האירועים העסקיים, ביקש ב"כ העוררת ממר אברהמי להשיב על השאלות.

38. לעמדתנו, אין לראות בחוות הדעת של מר אברהמי כחוות דעת מומחה כלל ועיקר. מר אברהמי העיד על עצמו כי תוקף דבריו אינו נובע מהמומחיות הכלכלית שלו כגורם מבחוץ, אלא מהקשר המתמשך שלו עם החברה. במובן זה, הוא אינו שונה מעובדי החברה ומבאי כוחה, המציגים בפני הוועדה את טענות החברה עצמה. לא ראינו לנכון לפסול את תוכן חוות הדעת ולהימנע משמיעת הדברים שהובאו מפיו של מר אברהמי בדיון, אולם מנקודת מבטנו, אין לחוות הדעת משקל ראייתי כלשהו והיא במעמד זהה לכתבי הטענות של ב"כ העוררת (ונעיר כי ממילא, תוכן חוות הדעת זהה לטענות העוררת והיא לא מוסיפה דבר לגופו של עניין).

39. אשר על כן, בכל הנוגע לשינויים בשנת 2019, התמונה נותרה מעורפלת. ייתכן שכפי שטוענת המשיבה, חל שינוי במצב העסקי וירידת ההכנסות הייתה קבועה וצפויה גם אלמלא המגפה; וייתכן מנגד שכפי שטוענת העוררת, הירידה בהכנסות הייתה זמנית, ואלמלא הקורונה הייתה צפויה לחול התאוששות. כאמור, נתוני הבסיס מעוררים סימני שאלה לגבי הקשר הסיבתי ומעבירים את נטל הראייה אל העוררת, והטענות הכלליות שהעוררת הציגה במענה לכך – לא הוכחו.

ב. אופי הפגיעה בתקופת האומיקרון

40. העוררת טענה כי נפגעה ממגפת הקורונה, שכן היא מוכרת את הסחורה לחנויות רחוב, שהפסיקו את פעילותן בסגרים ונפגעו באופן כללי בתקופת המגפה. טענה זו מתיישבת היטב עם נתוני ההכנסות של העוררת בשיאי ההתפרצות של המגפה (עליהם נעמוד להלן), וגם עם הידוע לנו לגבי המגבלות וההשפעות על חנויות כגון אלו. אלא שטענות אלו אינן מועילות לעוררת בכל הנוגע לתקופת האומיקרון – בתקופה זו לא הייתה הגבלה מהותית על מסחר, למעט הגבלות "התו הסגול", שבאו לידי ביטוי בעיקר בקניונים ובמקומות הומי אדם.

41. העוררת טענה כי החנויות שלה ושל לקוחותיה נסגרו, אך לא הביאה בדל ראיה לכך. ראיות אלו הן הכרחיות לנוכח אופי המגבלות ששררו בתקופת האומיקרון.

42. בתקופת האומיקרון הכנסותיה של העוררת הגיעו לסך של כ-773 אלף ש"ח. הכנסות אלו היו נמוכות מהממוצע השנתי בפער זניח של כ-5% בלבד, ונמוכות ב-7% בלבד מההכנסות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

במחצית השנייה של שנת 2021. בניגוד לגלי ההתפרצות הקודמים של המגפה (ש אליהם נתייחס להלן), נתוני ההכנסות של העוררת בתקופת האומיקרון אינם מעידים על זעזוע כלשהו שפקד את העוררת. ההכנסה היא נמוכה, אולם קו המגמה היה יחסית יציב.

43. בהקשר זה טענה העוררת כי נפגעה עוד קודם, כתוצאה ממגפת הקורונה, ואף שעסקינן במענק אומיקרון, לתקופה נפרדת, יש להביא גם את השפעותיה של מגפת הקורונה. העוררת טענה כי בעקבות תקופת הקורונה איבדה כמחצית מלקוחותיה – מתקופה שבה עבדה מול 160-200 לקוחות, עברה לעבוד עם כ-80 לקוחות בלבד. אולם טענה זו לא הוכחה כלל ועיקר. העוררת הסתפקה בהצגת רשימה של חנויות – מבלי להבהיר על יסוד מה נערכה הרשימה, האם כל אחת מהחנויות ברשימה הייתה לקוח של העוררת, מה היה היקף הפעילות מול כל חנות וכדומה; ברשימה זו סומנה באופן ידני – חלק מהחנויות סומנו ב-"X", ונטען כי אלו החנויות שנסגרו עקב הקורונה, וחלק מהחנויות סומנו ב-"-", ונטען כי אלו חנויות שהעוררת הפסיקה לעבוד איתם.

44. בצדק העירה המשיבה שסך כל החנויות שסומנו הוא נמוך מאוד ואינו מגיע לכדי מחצית; ניתן להבין מהרשימה כי 11% מהחנויות נסגרו, ועוד כ-15% "הפסיקו לעבוד עם העוררת", כשהסיבות לכך לא הובהרו. רק בשלב מאוחר, לקראת הדיון בערר, ביקשה העוררת להציג רשימה אחרת, שבה הופיעו סימונים אחרים, כך שמספר החנויות שנסגרו היה גדול יותר, כביכול. העוררת לא הציגה הסבר מניח את הדעת לסתירות בין הרשימות.

45. כך או כך, רשימות אלו אינן יכולות להיות ראייה. לכל הפחות, מצופה היה מהעוררת להציג כרטסות הכנסה או מסמכים חשבונאיים המעידים על זהות הלקוחות. העוררת הציגה רשימות הכוללות סימונים ידניים, שאין דרך לאשר או לשלול אותם, וקשה ליחס להם משקל ראייתי. המשיבה העירה מנגד כי בבדיקה אקראית היא לא הצליחה לאמת את הטענה שמדובר בחנויות שנסגרו. נטל ההוכחה מוטל על העוררת לנוכח הממצאים שצוינו לעיל, במיוחד לנוכח הסתירה בין גירסאותיה.

46. לא למותר להעיר כי לעמדת המשיבה, נזקים שאירעו בתקופת הקורונה וכתוצאה ממגפת הקורונה אינם ברי פיצוי במסגרת מענק האומיקרון, שאמור להוות תקופה נפרדת. עמדה זו אמנם לא התקבלה בפסיקה באופן חד משמעי, אולם הפסיקה עמדה על הנטל הראייתי הכבד הנדרש בכדי להוכיח את נזקיה המתמשכים של מגפת הקורונה בחלוף זמן, בעיקר בנסיבות של היעדר התאוששות (ראו ערר 1398-23 קונטנטו מסעדות בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 25.7.2023). לא מצאנו אפוא שהעוררת עמדה בנטל הראייתי המוטל עליה.

47. לאחר שבחנו את מכלול הראיות והטענות, התוצאה המתקבלת היא כי נותרה אי בהירות – הן באשר לשינויים שעברו על העוררת בשנת 2019 והשפעתם על ההכנסות, והן באשר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לשאלה מדוע לא התאושה העוררת. הערנו בדיון כי בחינה רב שנתית מלמדת על מגמת ירידה בהכנסותיה של העוררת אף לפני פרוץ המגפה; קשה לשלול את האפשרות שמגמות גלובליות בשוק הקמעונאי (כגון מעבר למכירה ברשתות גדולות, בקניונים, ובמסחר מקוון) הובילו לכך שרמת ההכנסה של עסקים מסוגה של העוררת ירדה ללא גם קשר למגפה. מכל מקום, הסיבה לירידת המחזורים לא הוכחה. כיוון שבמענק תקופת האומיקרון נטל ההוכחה מוטל על העוררת ומשלא עמדה בכך – הרי שהיא לא זכאית למענק זה.

שלילת מענקי קורונה בשל היעדר קשר סיבתי

48. שונים הם פני הדברים בנוגע למענקי הקורונה – מענקים שכבר אושרו לעורר בעבר, והמשיבה החליטה לשלול אותם מהעורר. החלטה זו נסמכה על אותם ממצאים ששימשו להחלטה בעניין מענק האומיקרון, ואולם בנוגע לכך – התשתית המשפטית היא שונה.

49. כפי שהובהר בפסיקה, המשיבה רשאית לערוך תיקון בהחלטותיה הקודמות, עקב טעות או עובדות חדשות, ומדובר בסמכות רחבה. אולם הקביעה כי מדובר בטעות צריכה להיות מובהקת (ראו ערר 22-2415 מעלה אדומים – מפעלי תרבות בע"מ (חל"צ) נ' רשות המסים, ניתן ביום 13.11.2023, פסקה 46 להחלטה; להלן – עניין מעלה אדומים). המשיבה אינה מוסמכת לבחון מחדש את ההחלטה רק בשל "ספק טעות", או בשל ממצאים המעוררים סימני שאלה בלבד לגבי קיום אחד מתנאי המענק.

50. לדברים אלו חשיבות מכרעת בבואה של המשיבה לשלול מענקים בדיעבד בשל היעדר קשר סיבתי. כאמור לעיל, קשר סיבתי אינו נתון עובדתי, אלא מונח משפטי, שניתן לקבל הערכה לגביו על יסוד ממצאים ונסיבות כלליות. ברוב המקרים, קיים קושי להוכיח את קיומו או את היעדרו של הקשר הסיבתי – לכאן או לכאן. אשר על כן, הנטל המוטל על המשיבה בכדי לקבוע כי מענק ניתן בטעות עקב היעדר קשר סיבתי הוא נטל כבד – לא ניתן להסתפק בהצגת ממצאים אינדיקטיביים, שמעוררים חשש בלבד לגבי היעדר קשר סיבתי, ולא ניתן להסתפק בהעברת נטל הראיה בכדי לבסס את שלילת המענק (ראו ערר 22-1626 יורם ברק – שמאות מקרקעין בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 18.7.2022, להלן – עניין יורם ברק; ערר 22-2809 אינץ' מדיה (2017) בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 7.2.2023; ערר 23-1434 צינורית אש בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 11.6.2023).

51. על עניין זה עמדה הוועדה בערר 23-1535 ואליד חואלד נ' רשות המסים (ניתן ביום 29.5.2024; להלן – עניין חואלד), ולא ראינו צורך לחזור על התשתית המשפטית ועל התקדימים הרבים שנדונו שם בהרחבה. נציין רק כי לצד הנטל הכבד המוטל על המשיבה, יש צורך להביא בחשבון גם את שיקול ההסתמכות הלגיטימי של העוסק, שכן ההחלטה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

על שלילת המענק נשקלת לאחר שהוא כבר קיבל מהמשיבה אישור סופי על זכאותו ולאחר שהכספים שולמו לכיסו. גם במקרה שיש הצדקה לתיקון טעות, נדרשת המשיבה לשקול את שיקול ההסתמכות, לאחר שגם נתנה לעוסק הזדמנות להשמיע את טענותיו בעניין (ראו עניין יורם ברק, וראו עניין חואלד, פסקה 61 להחלטה וההפניות שם).

ערי מענקי הקורונה – שלילת המענקים בדיעבד

52. עמדנו לעיל על הממצאים שאותם הציגה המשיבה על מנת להצדיק את החלטותיה בדבר היעדר קשר סיבתי. מדובר בממצאים אינדיקטיביים, שאינם מספקים תמונה מובהקת ומכרעת לגבי הסיבות שבגינן חלו ירידות המחזורים בהכנסות העוררת. כפי שצינו לעיל, ייתכן שהירידות שעליהן הצביעה המשיבה היו זמניות, כפי שטענה העוררת, וייתכן שהצדק עם המשיבה, שהייתה לשינויים במתכונת הפעילות של העוררת השלכה פרמננטית. לא ניתן לומר שהמשיבה הציגה תשתית ראייתית מספקת בכדי לקבוע שהקשר הסיבתי אינו מתקיים.

53. כאן המקום להעיר כי הממצאים שאותם הציגה המשיבה ועליהם התבססה בעת קבלת ההחלטה המתקנת הם דיווחי ההכנסות והיקף העסקת העובדים של העסק בלבד – ממצאים אינדיקטיביים שברי כי אינם יכולים לבסס החלטה על שלילת המענק. הממצא הפוזיטיבי היחיד ש"מסבך" מעט את התמונה הוא העובדה שהעוררת העבירה את הייצור לטורקיה, אולם עובדה זו לא צוינה בהחלטה שבה החליטה המשיבה לשלול את המענק והועלתה על ידי העוררת בשלב ההשגה בלבד.

54. כיוון שהנטל להצדקת ההחלטה המתקנת מוטל על המשיבה, קיים קושי בניסיון להרים את הנטל דווקא באמצעות טענותיה של העוררת. העוררת התייחסה להעברת הייצור לטורקיה מיוזמתה, מתוך מטרה להסביר את הירידה בשנת 2019 – שלראייתה הייתה זמנית. ייתכן שסברת העוררת אינה נכונה, אך כאמור, הספק בעניין זה אינו יכול לפעול לרעתה, ובפרט כשמדובר בטענות שהיא העלתה מיוזמתה.

55. לנוכח הפסיקה שהובהרה בעניין חואלד, יכולנו להסתפק בכך בכדי לקבל את העררים. עם זאת, לאחר שעיינו בנתוני ההכנסות של העוררת בתקופות הזכאות הנדונות, ראינו לנכון להעיר מספר הערות נוספות.

56. כזכור, העוררת הגישה בקשות למענקים ב-3 תקופות זכאות – מרץ-אפריל 2020, ספטמבר-אוקטובר 2020, וינואר-פברואר 2021. גלי ההתפרצות של מגפת הקורונה בישראל חלו בדיוק בשלוש תקופות אלו, ונראה כי ירידת המחזורים שנרשמה בדיוק במועדים אלו אינה מקרית כלל ועיקר.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

57. בכל תקופות הדיווח שהוצגו לנו, משנת 2016 ועד תום שנת 2022, לא היו לעוררת מחזורי הכנסות נמוכים כפי שהיו לה בתקופות אלו. ברמה החודשית, דיווחי ההכנסות הנמוכים ביותר של העוררת היו בחודשים מרץ 2020 וינואר 2021, בהם דיווחה העוררת על הכנסות של כ-46 אלף ש"ח וכ-153 אלף ש"ח, בהתאמה. ברמה הדו חודשית, ההכנסות בשלוש תקופות הזכאות הללו היו ההכנסות הנמוכות ביותר של העוררת – כ-431 אלף ש"ח במרץ-אפריל 2020 וכ-550 אלף ש"ח בשתי תקופות הזכאות האחרות. בכל שאר התקופות המדווחות (עד תום שנת 2022) ההכנסות היו באופן קבוע, מעל 600 אלף ש"ח (ולרוב הסכומים היו גבוהים מכך באופן ניכר). ההכנסות בתקופות שבהן הוגשה בקשה למענק היו נמוכות באופן בולט, שניתן להבחין בו ללא קושי בעיון בדיווחי ההכנסות.

58. דיווחי ההכנסות הם חד משמעיים והם מדברים בעד עצמם. נתונים אלו מתיישבים גם עם פעילותה של העוררת שמספקת סחורה לחנויות רחוב, שבתקופת הקורונה ובפרט בתקופות הסגרים, הוטלו על הציבור הגבלות חמורות ששיבשו את פעילותן באופן משמעותי.

59. תמוה אפוא כיצד ראתה המשיבה לנכון לשלול את הזכאות למענק. בנסיבות כאלה, אין כל הצדקה לשלילה של מענקי הקורונה, ובוודאי לא לשלילתם המלאה.

60. בכתב התשובה הציעה אמנם המשיבה כי ייערך חישוב חלופי, וכי העוררת תהא זכאית למענקים בסכומים נמוכים יותר מאלו שאושרו לה בעבר. בהתחשב בשיקולים שצוינו לעיל, איננו סבורים שקיימת הצדקה כלשהי "לפתוח" את המענקים שכבר אושרו ולשנות את גובה הזכאות. כאמור, המשיבה הציגה ממצאים אינדיקטיביים בלבד – ממצאים שיש להם משקל מכריע בערר תקופת האומיקרון, אך אין בהם די בכדי להצדיק תיקון של ההחלטה הקודמת. ההצעה לזכות את העוררת במענק חלופי בסכום נמוך יותר היא בבחינת מעט מדי ומאוחר מדי.

סיכום ומסקנות

61. למסקנה, החלטנו לקבל במלואם את עררי מענקי הקורונה. המשיבה תבטל את דרישת ההחזר לגבי מענקי הקורונה ששולמו לעוררת, והמענקים יעמדו בעינם.

62. לצד זאת, החלטנו לדחות את ערר לתקופת האומיקרון. העוררת תחזיר למשיבה את המקדמות ששולמו לה בגין בקשת המענק, וזאת בתוך 30 ימים ממועד מתן החלטה זו.

63. חרף התוצאה המורכבת שאליה הגענו, ראינו לנכון להביע הסתייגות מהתנהלות המשיבה בנוגע למענקי תקופת הקורונה. אין מדובר בעסק שקיבל מענקי שווא – העוררת נפגעה בבירור בתקופת הקורונה, ומחזורי ההכנסות שלה מדברים בעד עצמם. ההחלטה לשלול



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ממנה את המענקים שכבר אושרו, עליהם היא הסתמכה עליהם באופן לגיטימי – לא הייתה ראויה בנסיבות העניין. ההצעה שהעלתה המשיבה בהקשר זה היא, כאמור, בבחינת מעט מדי ומאוחר מדי. אשר על כן, ובשים לב ליתר הנסיבות והשיקולים שהוזכרו לעיל, המשיבה תישא גם היא בחלק מהוצאות העוררת, בסך 2,500 ש"ח. סכום זה יקוזז מסכום ההוצאות שנפסק לחובת העוררת בדיון הראשון (5,000 ש"ח). העוררת תהא מחויבת אפוא לשלם למשיבה את היתרה בסך של 2,500 ש"ח בגין הוצאות ההליך, אשר ישולמו גם הם בתוך 30 ימים ממועד מתן החלטה זו.

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

ניתנה היום, כ"ו אייר תשפ"ד, 03/06/2024, בהעדר הצדדים.

1785-23, 1784-23, 1484-23

צבי פרלמוטר, רו"ח
נציג ציבור

ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה