



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה וחרבות ברזל – מסלול ארצי

ערר 1634-23
ערר קורונה

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

העורר: **משה פרייליך, משרד עו"ד מס' 6216493**
ע"י עו"ד משה פרייליך

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

לפנינו ערר על החלטת המשיבה לדחות השגה שהגיש העורר ביחס למענק אומיקרון. לאחר ששקלנו את טענות הצדדים הגענו לכלל מסקנה כי **דין הערר להידחות**, כמפורט להלן.

רקע עובדתי

1. העורר הוא בעליו של משרד עורכי דין העוסק בתחום המסחרי.
2. העורר הגיש בקשה למענק אומיקרון בהתאם לחוק מענק סיוע לעסקים בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות זן אומיקרון של נגיף הקורונה החדש (הוראת שעה), תשפ"ב-2022 (להלן- **הבקשה**, **החוק** בהתאמה).
3. בטרם התקבלה החלטת המשיבה בבקשה שולמו לעורר בגין בקשה זו מקדמות בסך 43,829 ש"ח.
4. בהמשך ולאחר בחינה, קבעה המשיבה כי העורר אינו זכאי למענק בהעדר קשר סיבתי בין ירידת המחזורים שחוה לבין האומיקרון. השגה אשר הגיש העורר נדחתה על ידי העוררת אף היא משני טעמים. האחד בשל איחור בהגשתה והשני בהעדר קשר סיבתי (להלן- **ההחלטה בהשגה**).
5. על החלטת המשיבה הגיש העורר ערר, הוא הערר שלפנינו.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

6. עם הגשת הערר טען העורר כי ניסה להגיש את השגתו במועד והדבר לא הסתייע בשל כשל טכני. לאור טענותיו אלו, הודיעה המשיבה במסגרת כתב התשובה מטעמה כי היא מוותרת על טענת האיחור בהגשת ההשגה (ס' 20 לכתב התשובה). לפיכך, במועד כתיבת החלטה זאת עילת הדחיה היחידה בגינה נדחתה בקשתו של העורר למענק אומיקרון היא העדר קשר סיבתי.

עיקר טענות הצדדים

7. לטענת העורר ירידת המחזורים שחווה בתקופת הזכאות נובעת מהתפשטות זן האומיקרון. לטעמו, ההשוואות אותן עורכת המשיבה לצורך ביסוס טענתה להעדר קשר סיבתי הן אקראיות, שרירותיות ומגמתיות ולפיכך אינן משקפות את המצב העובדתי. לשיטתו קיימת חזקה כי ירידת המחזורים שחווה נובעת מן המגפה ועל המשיבה הנטל לסתור אותה.

8. מן הצד השני סבורה המשיבה כי העורר אינו עומד בדרישת הקשר הסיבתי לצורך זכאות למענק. המשיבה פותחת ומציינת כי מחזור הבסיס של העורר גבוה באופן חריג ביחס להכנסותיו לאורך השנים ואף לאחר הסרת הגבלות הקורונה. לטענתה, מחזורי העורר בתקופות הסמוכות לאומיקרון כמו גם תקופת הזכאות עצמה נותרו יציבות והדבר מעיד על העדר קשר סיבתי. לבסוף, מפנה המשיבה להשוואות שונות בין תקופות שונות התומכות לשיטתה בטענה כי לא מתקיים בעניינו של העורר קשר סיבתי.

רקע נורמטיבי

9. תנאי סף לזכאות למענק אומיקרון הוא כי חלה ירידת מחזורים בין תקופת הבסיס לתקופת הזכאות הקבועה בחוק. עם זאת, תנאי זה הוא רק אחד מתנאים מצטברים הקבועים בחוק כך שירידת מחזורים כשלעצמה אינה מזכה בו בכל מקרה ומקרה. תנאי נוסף הרלבנטי לעניינו הוא כי ירידת המחזורים נגרמה בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות זן האומיקרון, דרישה המכונה "הקשר הסיבתי" (סעיף 2(4) לחוק).

10. החוק אינו קובע כי על מבקש מענק להוכיח קיומו של קשר סיבתי באופן פוזיטיבי. נקבע כי נקודת המוצא היא כי קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים להתפשטות המגפה (בר"מ 7502/22 רשות המיסים נ' פודולסקי, פס' 22 (ניתן ביום, 22.01.2023)). עם זאת וככל שהמשיבה מצביעה על ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של קשר סיבתי כאמור, יעבור הנטל להוכיח כי מתקיים קשר סיבתי בעניינו אל כתפי מבקש המענק (עמ"נ 27710-06-21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, לוי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המיסים בישראל, פס' 53 (ניתן ביום 3.1.2022) (להלן- בטחון הצפון)).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

11. בפסיקה, הוכרו ממצאים שונים ככאלו המעבירים את נטל ההוכחה בדבר קיומו של קשר סיבתי אל כתפי העורר. כך למשל, נקבע כי נטל זה יועבר אל העורר כאשר חלה ירידה בהיקף הכנסותיו בטרם התפרצות המגפה (עניין **בטחון הצפון**, שם; ערר 1133-21 **מאסטר ביי בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 19.5.2021); ערר 2153-21 **אבו זהרה למסחר כללי נ' רשות המסים** (ניתן ביום 23.2.2022)); כאשר חל שינוי באופי הפעילות של העסק ללא קשר למשבר הקורונה (ערר 1130-21 **חיאדרה חאלד נ' רשות המסים** (ניתן ביום 5.7.2021); ערר 1256-21 **א.ס.ף פיתוח - עבודות קבלניות וצמ"ה בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 10.10.2021); לפירוט אודות מקרים נוספים ראה ערר 1740-21 **דורון אוסט נ' רשות המסים**, פס' 17 (ניתן ביום, 21.12.2021).

מן הכלל אל הפרט

12. בחינת הכנסותיו של העורר לאורך השנים מעידה כי קיימת בהן תנודתיות. מחזורי החודשיים נעים בין עשרות אלפי ש"ח למחזור חודשי אחד לבין מחזורים חודשיים העולים על שלוש מאות אלף ש"ח. במצב דברים זה השוואה בין מחזור דו-חודשי אחד למחזור דו-חודשי אחר יכולה להניב תוצאה אקראית הנובעת מאותה תנודתיות באופן המקשה על הסקת מסקנות בשאלת הקשר הסיבתי (ר' למשל: 1581-23 **אי.די.סי.אס. בע"מ נ' רשות המסים**, פס' 29 (ניתן ביום 28.12.2023)).

13. במקרים בהם קיימת תנודתיות בהכנסות מקובל לקבוע את מחזור תקופת הבסיס על פי חישוב חלופי של ממוצע הכנסות העוסק על פני שנה קלנדרית במקום נתוני הכנסותיו האקראיים בתקופת הבסיס (ר' עמ"נ 40181-04-22 **סלטי מערכות חשמל 2000 בע"מ נ' רשות המסים בישראל**, פס' 58 (ניתן ביום 23.3.2023) (להלן - **סלטי**). אכן, אין באמור כדי לשלול אפשרות בה יצדיקו הנסיבות עריכת חישוב חלופי אחר אשר אינו מבוסס על שנה קלנדרית (ר' למשל: ערר 1619-22 **א.א.א. הנדסה אזרחית (2010) בע"מ נ' רשות המסים** (ניתן ביום 13.12.2022)). ואולם על מנת להימנע מבחירה שרירותית או מגמתית של תקופת הזכאות, מן הראוי לנמק מדוע יש במקרה המסוים מקום לסטות משימוש בממוצע בהתאם לשנה הקלנדרית.

14. בענייננו, הצביעה המשיבה על אינדיקציות שונות המצביעות על העדר קשר סיבתי. כך, מפנה העוררת למחזור הבסיס החריג (521,774 ₪) ביחס למחזורים אחרים בדיווחיו השוטפים לאורך השנים; הכנסות העורר בחודשים 1-2/2020 בטרם התפרצות המגפה בישראל (196,854 ₪) שהן כמעט זהות להכנסותיו בתקופת הזכאות (196,618 ₪); ממוצע הכנסותיו של העורר בשנת 2022 בנטרול תקופת הזכאות (207,041 ₪) וממוצע הכנסותיו של העורר לאורך מחציתה הראשונה של שנת 2023 (212,529 ₪). באמצעות ממצאים אלו, טוענת למעשה המשיבה כי דפוס הכנסותיו של העורר בתקופת הזכאות דומה לדפוס הכנסותיו בתקופות אחרות אשר לא הושפעו מן הקורונה ובכך יש להעיד על העדר קשר סיבתי.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

15. בחינת מחזוריו הדו-חודשיים של העורר לאורך השנים מראה כי לעורר קיימים מחזוריים דו-חודשיים לא מעטים בהם היו הכנסותיו נמוכות (או קרובות ביותר) למחזוריים בתקופת הזכאות – וזאת אף בתקופות בהן לא היתה כל השפעה של מגפת הקורונה:

2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	
336,804	279,067	521,774	196,854	356,208	196,618	241,364	ינואר-פברואר
304,834	173,640	197,496	229,653	149,765	168,070	300,349	מרץ-אפריל
214,976	207,256	138,645	13,967	219,598	124,864	154,965	מאי-יוני
461,767	343,932	185,413	92,331	92,331	181,788	163,589	יולי-אוגוסט
206,677	174,497	332,966	195,164	205,039	158,145		ספטמבר-אוקטובר
201,405	279,030	187,799	296,356	279,707	402,342		נובמבר-דצמבר
1,231,827	1,726,463	1,457,422	1,564,093	1,024,325	1,302,648	1,231,827	סה"כ

16. כמו כן, נזכיר כי זון האומיקרון החל להתפשט בישראל בשלהי נובמבר 2021 (ר' פרוטוקול ישיבה מס' 270 של ועדת כספים, הכנסת ה-24 (11.5.2022)). ככל שלעורר אכן נגרמה פגיעה כתוצאה מהתפשטות זאת ניתן היה לצפות כי פגיעה זו תשתקף גם במחזוריים של חודשים נובמבר-דצמבר 2021. ואולם כפי שניתן לראות, בתקופה זאת דיווח העורר על מחזוריים גבוהים ביחס לממוצע הכנסותיו השוטפות.

17. למעשה, ניתן לראות כי אף בתקופות בהן הוטלו מגבלות חמורות על המשק בשל התפרצות המגפה הצליח העורר להגדיל את הכנסותיו. כך למשל, בחודשים נובמבר-דצמבר 2020 חלה עליה בהכנסותיו של העורר של למעלה מ-100,000 ש"ח ביחס לתקופה המקבילה ב-2019. עליה משמעותית של כ-80,000 ש"ח ניתן למצוא גם בהשוואה בין החודשים מאי-יוני 2021 אל מול החודשים המקבילים בשנת 2019.

18. אינדיקציה נוספת ניתן למצוא בהכנסות העורר לאורך 2023 בה לא הצליח העורר לשוב למחזוריים עליהם דיווח בתקופת הבסיס וזאת אף בחלוף למעלה משנה מהתפשטות המגפה.

19. יוער כי העורר טען כנגד נקודת המוצא ולפיה חזר המשק לשגרה כבר במהלך 2022. לטענתו, נמשכה התפרצות האומיקרון לאורך כל שנת 2022 ועל כן ההשוואה בין מחזוריים בתקופות אלו לתקופה שלפני פרוץ המגפה שגויה. בתמיכה לטענתו זאת צירף העורר טבלה הכוללת נתונים אודות מספר הנדבקים אשר ניכר כי נלקחה מתוך האתר המקוון של משרד הבריאות². כפי שניתן לראות, בחר העורר לצרף נתונים חלקיים בלבד לשנה

¹ הערכה שנתית המבוססת על הכנסותיו עד חודש אוגוסט 2023.

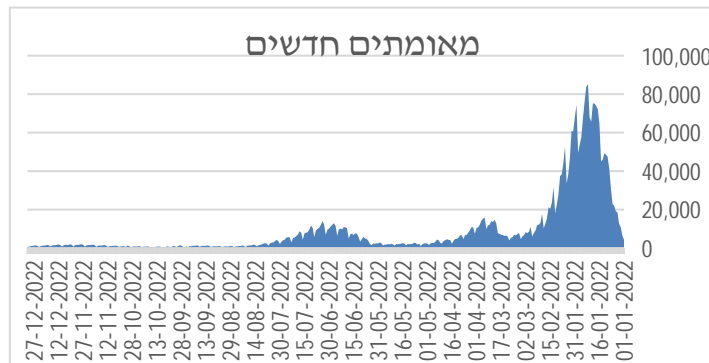
² <https://datadashboard.health.gov.il/portal/dashboard/corona>



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

זאת המתייחסים למועדים שבין 14.3.2022 ועד 31.12.2022. השלמת הנתונים גם לתחילתה של אותה שנה מציגה תמונה שונה ולפיה שיעור ההדבקה בתקופת הזכאות גבוה משמעותית מן ההדבקה בהמשך אותה שנה:



20. לאור נתונים אלו, מקובלת עלינו הנחת היסוד ולפיה עם התקדמות שנת 2022 חלה התאוששות במשק ועסקים חזרו לפעילותם. בהחלט יתכן כי היו עסקים אשר התאוששותם לאורך תקופה זאת היתה איטית יותר מסיבות כאלו ואחרות. ואולם נקודת המוצא היא כי ככלל המשק התאושש וחזר לפעילות בעוד שהעורר בענייננו לא הצביע על כל סיבה בגינה נפגע עסקו ולא התאושש במהלך תקופה זאת.

21. לבסוף ובנוסף לכל האמור לעיל, לא ניתן להתעלם גם מכך שהעורר עצמו טוען כי הוא מדווח על הכנסותיו על בסיס מזומן. כידוע, בהתאם לשיטה זו נקבע עיתוי ההכרה בהכנסות ובהוצאות בהתאם למועד קבלתם או תשלומם בפועל, ללא קשר למועד גיבוש הזכות לקבלת ההכנסה או חובת תשלום ההוצאה (ר' ע"א 3561/13 מאיר שרגאי נ' פקיד שומה תל אביב, פס' 39 (ניתן ביום 23.10.17)). משמעות הדבר לענייננו הוא כי מתעוררת גם השאלה האם ירידת הכנסותיו בתקופת הזכאות הוא תוצאה שלך ירידה בהיקף העבודה או בשל גורם אחר הנובע מתזמון התשלומים על ידי לקוחותיו.

22. אף אם כל אחת מהאינדיקציות שהובאו לעיל לא מהווה כשלעצמה ממצא עובדתי מספק לצורך העברת נטל ההוכחה לעניין קיומו של קשר סיבתי אל העורר, הרי שהצטברותן יחדיו מעוררות שאלה של ממש בנוגע לקשר הסיבתי ויש בה כדי להטות את הכף לעבר העברת הנטל אל כתפי העורר להוכיח אחרת.

23. ערים אנו לקושי האינהרנטי המוטל בכך על העורר הדורש ממנו הוכחתם של יסודות שליליים. ואולם כפי שיובהר להלן, אף אם רף ההוכחה הנדרש בנסיבות אלו נמוך מהרגיל, לא הצליח העורר לעמוד בו.

24. העורר נשאל על כך במפורש במהלך הדיון, אך לא הצליח לספק הסבר כלשהו לשאלה מדוע נמנע ממנו להמשיך בפעילותו בתקופת הזכאות:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

"רו"ח הוועדה: ... לאדוני יש הרבה לקוחות שכל שנה מניבים הכנסות, אדוני טוען שבעקבות האומיקרון, בעקבות המגבלות או התחלואה גרם לו לירידה בהכנסות אבל לא מביא ולו ראייה אחת להשפעה הזאת – לקוח שהתחיל עסקה ולא סיים, אני מבין שקשה לפעמים להראות עסקאות שלא התקיימו, אבל לראות לפחות משהו אחד, זה מאוד מקשה לקבל את הטענות של אדוני.

ב"כ העוררת: אני מבין את הנקודה שאדוני העריך אותה ונתתי הסבר לגבי אופי עבודתי – אופי עבודתי נגזר מפעילות כללית שנמצאת במשק, אין לי ריטיינרים אני לא יכול להצביע על עסקה ספציפית כי היא לא קיימת אני יכול רק להצביע על נתונים מצטברים, אם תראו שההכנסות שלי עד 2022 מול ההכנסות שהיו לי מ-2017 עד 2019 ההכנסות שלי ב-2020-2022 ירדו בצורה מאוד משמעותית. " (פרוטוקול הדיון, עמ' 5 ש' 21 עד 33)

25. המענה היחיד שהתקבל מהעורר בשאלה זאת הוא הפנייתו להשוואות שונות אשר ניכר במהלך הדיון כי נבחרו על ידו באופן מגמתי בלבד ואינן משקפות את המצב לאשורו לצורך הגעה למסקנה בשאלת הקשר הסיבתי. כך, ניכר כי בחינה על סמך מחציתה הראשונה של 2019 מול מחציתה הראשונה של 2022 ביקש להביא לתקופת זכאות בשיעור גבוה יותר; בחינה על סמך השוואה בין מחציתה הראשונה למחציתה השניה של 2021 ביקש להביא לתקופת בסיס נמוכה יותר. בדומה, גם ההצעה לבחירתה של תקופת זכאות חלופית המבוססת על החודשים ינואר-פברואר בין השנים 2017-2019 בלבד נראית מגמתית לאור הכנסותיו של העורר בחודשים המקבילים בשנים 2020 ו-2023 שהיו נמוכות יותר וניכר כי נשמטו מהצעתו מסיבה זאת.

26. כאמור, העורר לא ידע להסביר מה עומד מאחורי הצעותיו אלו, מדוע יש בהן כדי לסייע בשאלת הקשר הסיבתי וכיצד הן נותנות מענה לשאלה זאת בהינתן התנודתיות הקיימת בהכנסותיו. כאשר נשאל מה הנימוק לחישוב המבוסס על החודשים ינואר-פברואר לאורך מספר שנים השיב כי הכנסותיו בחודשים אלו קבועות (עמוד 2 שורה 29 עד עמוד 3 שורה 2 לפרוטוקול הדיון). ראשית, ניתן לראות כי בניגוד לטענה זו גם בחודשים אלו קיימת תנודתיות בהכנסותיו. אך למעלה מכך, אין במענה זה הסבר ראוי לשאלה מדוע חלופה זאת עדיפה על בחינה בהתאם לשנה קלנדרית אשר אומצה על ידי הוועדות השונות ובית המשפט (עניין סלטי). מטעמים אלו סבורה הוועדה שאין מקום במקרה זה להתבסס תקופות חלופיות אליהן הפנה העורר לצורך הכרעה בשאלת הקשר הסיבתי.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

27. כאמור, בחינת כלל מחזוריו של העורר מעידה כי דפוס הכנסותיו בתקופת הזכאות אינו שונה מדפוס הכנסותיו בתקופות נטולות השפעה של הקורונה; כי הכנסותיו בתקופות בהן הוטלו מגבלות חמורות על המשק לא הושפעו מכך; וכי אף בשנת 2023 לא חזר העורר למחזור החריג של תקופת הבסיס. עוד עלה מן ההליך כי העורר מדווח על בסיס מזומן ומסיבה זאת מתעוררת גם השאלה האם ירידת המחזורים בתקופת הזכאות נובעת מן המגפה או כתוצאה מדחיית תשלומים על ידי לקוחות. בהינתן כלל האינדקציות הללו, ומשעה שהעורר לא הצליח להעמיד הסבר אחר המניח את הדעת, סבורה הוועדה כי מתבקשת המסקנה ולפיה לא הרים את נטל הראיה כי מתקיים בעניינו הקשר הסיבתי הנדרש ועל כן אין מקום להתערב בהחלטת המשיבה בעניינו.

28. לבסוף ובגדר למעלה מן הצורך, יוער כי אף אם היה העורר צולח את דרישת הקשר הסיבתי, הרי שממילא בשל היותו של מחזור הבסיס חריג ביחס להכנסותיו השוטפות, אזי היה על פני הדברים מקום לערוך את חישוב המענק בהתאם לתקופת בסיס חלופית הכוללת את ממוצע הכנסותיו הדו-חודשי בשנת 2019 (260,682 ₪). חישוב באמצעות מחזור בסיס חלופי זה אל מול מחזור תקופת הזכאות (196,618 ₪) מביאה את העורר לירידה של 24.7% בלבד, אשר אינה עולה כדי ירידה מזכה בהתאם לסעיף 2(3) לחוק הקובע רף ירידה של 25% כתנאי לקבלת המענק. על כן, אפילו היה מרים העורר את הנטל לעניין הקשר הסיבתי, ניכר כי לא היה בכך כדי לסייע לו והוא לא היה זכאי למענק גם מסיבה זו.


סוף דבר

29. הערר נדחה מכל הטעמים המפורטים לעיל.

30. העורר יישא בהוצאות המשיבה בניהול הליך זה ובשכר טרחת עו"ד בסך כולל של 2,000 ש"ח, אשר ישולם לידי המשיבה בתוך 30 ימים מהיום, שאם לא כן יישא הפרשי הצמדה וריבית כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

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

ניתנה היום, י' אדר ב תשפ"ד, 20/03/2024, בהעדר הצדדים.


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


עדי ליאב, עו"ד
יו"ר הוועדה