



## מדינת ישראל

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

ערר 1809-23  
(ערר קורונה)

לפני כבוד חברי הוועדה:  
עדי ליאב, עו"ד - יו"ר  
ברוך ברוכי, רו"ח - חבר

יוסי אברהם, שירותי עריכת דין, מס' 513250126  
ע"י עו"ד יוסף אברהם

העוררת:

נ ג ד

#### רשות המסים

המשיבה:

באמצעות היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות  
רחוב בן גוריון 38 רמת גן  
מייל: corona.ararim@taxes.gov.il

### החלטה

רקע

1. העורר הוא משרד עורכי דין מתחום המיזוגים והרכישות.
2. לאורך מגפת הקורונה הגיש העורר בקשות למענקי הוצאות קבועות ביחס לחמש תקופות זכאות שונות (5-6/2020; 9-10/2020; 1-2/2021; 3-4/2021; 5-6/2021). מענקים אלו שולמו לו בהחלטות סופיות של המשיבה וזאת בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), תש"ף-2020.
3. ביום 19.7.2022 הגיש העורר 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).
4. בגין בקשתו זאת, שולמו לעורר מקדמות בסך 59,837 ₪.
5. ביום 11.5.2023 דחתה המשיבה את בקשת העורר בהעדר קשר סיבתי בין ירידת המחזורים שחוה לבין התפשטות זן האומיקרון. בתמצית, ציינה המשיבה בהחלטתה כי לעורר ירידת חדה בהכנסות גם בחודשים 1-2/2020, וכי גם בתקופות ללא הגבלות אומיקרון לא דווח על מחזורי הכנסות אשר דווחו בתקופת הבסיס, ומכאן שלא היה צפוי שהכנסות העורר בתקופת הזכאות יהיה דומות לאלו שדווחו בתקופת הבסיס (להלן - **החלטת הדחיה**).



## מדינת ישראל

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

6. ביום 16.5.2023 הגיש העורר השגה על החלטת הדחיה. במסגרת השגתו, טען העורר בתמצית כי איחור המשיבה בהחלטת הדחיה מזכה אותו כשלעצמו במענק, וכי ממילא מתקיים בעניינו הקשר הסיבתי הנדרש.
7. ביום 18.9.2023 דחתה המשיבה גם את השגתו של העורר בהעדר קשר סיבתי (להלן- **ההחלטה בהשגה**).
8. על ההחלטה בהשגה הגיש העורר ערר, הוא הערר שלפנינו.

### תמצית טענות הצדדים

9. העורר מעלה טענה מקדמית ולפיה יש לקבל הערר על הסף נוכח האיחור המשמעותי במתן החלטת המשיבה בבקשת המענק. בהקשר זה מפנה העורר לכך שהחלטת המשיבה בבקשה התקבלה רק בחלוף 260 ימים ולפיכך באיחור ניכר מ-100 הימים אשר הוקצבו לכך בחוק. לטענתו, לאור העיכוב במתן ההחלטה הסתמך על כספי המענק לצורך פעילותו, ובנסיבות אלה דין החלטת המשיבה בבקשה להתבטל ויש לקבל את הערר מסיבה זאת לבדה.
10. לגוף העניין, טוען העורר כי עומדת לטובתו החזקה כי ירידת המחזורים שחוה נגרמה כתוצאה מן המגפה. לטענתו, נשענת המשיבה בהחלטתה על בחירה מגמתית ואקראית של חודשים ותקופות בשנים הקודמות לתקופת הזכאות וכי ממילא המשיבה לא עמדה בנטל להוכיח כי לא מתקיים קשר סיבתי בעניינו.
11. מן הצד השני, מציינת המשיבה כי לא מתקיימת דרישת הקשר הסיבתי בעניינו של העורר ומכאן שאינו זכאי למענק. לעניין זה מפנה המשיבה אל מחזורי העורר בתקופות שלפני ואחרי תקופת הזכאות הנמוכים ממחזור הבסיס; לכך שהעורר חווה ירידת מחזורים שנתית החל משנת 2016 אשר הגיעה לשיאה בשנת 2019 טרם פרוץ המגפה; וכי מחזורי העורר מתאפיינים בתנודתיות כתוצאה מאופי פעילותו ועל כן השוואה נקודתית בין מחזור תקופת הזכאות למחזור הבסיס אינה משקפת את השפעות זן האומיקרון.
12. לעניין האיחור מציינת המשיבה כי בהתאם לפסיקה ובהעדר סנקציה מפורשת על אי עמידה במועד למתן החלטתה, אין באיחור כדי להצדיק את קבלת המענק באופן אוטומטי. באשר לנזק שנגרם לעורר כתוצאה מן האיחור סבורה המשיבה כי משעה שהעורר כלל אינו זכאי למענק ומכאן שלא ניתן לראות בו כמי שנפגע כתוצאה מהצורך בהשבתו.

### קשר סיבתי

13. נקודת המוצא היא כי מענק האומיקרון נועד לסייע לעסקים אשר נפגעו כתוצאה מההשלכות הכלכליות של התפשטות המגפה. על כן ובהתאם לחוק, אין די בכך שהמבקש



## מדינת ישראל

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

- חוה ירידת מחזורים כדי להקים זכאות למענק, ועליו להראות קשר בין ירידת המחזורים שחוה להתפשטות המגפה (סעיף 2(4) לחוק).
14. החוק אינו מורה כי על עוסק להוכיח קיומו של קשר סיבתי באופן פוזיטיבי. בהתאם להלכה הפסוקה, נקבע כי נקודת המוצא היא שירידת המחזורים שחוה עוסק מעידה על קיומו של קשר סיבתי (בר"מ 7502/22 פודולסקי נ' רשות המסים (22.1.2023)). עם זאת, ככל שהמשיבה מצביעה על ממצאים עובדתיים מהימנים המערערים נקודת מוצא זאת, יועבר הנטל להראות כי ירידת המחזורים קשורה להתפשטות המגפה אל כתפי העוסק ((27710-06-21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המסים בישראל, פס' 53 (3.1.2022)).
15. ועדות ערר אימצו את האמור גם ביחס לחוק האומיקרון (ר' למשל: ערר 1285/23 קבועה יאסין נ' רשות המסים, פסקאות 42-45 (14.8.23)), ערר 1480/23 קריגרים השקעות בע"מ נ' רשות המסים, פסקאות 32-37 (31.12.23) (להלן - קריגרים)). עוד נקבע כי מבקשים אינם נדרשים להראות קשר סיבתי ביחס לזן האומיקרון באופן ספציפי, וכי גם ירידת מחזורים הנובעת מנזק מתמשך מהקורונה בכללותה תוכל למלא דרישה זאת (ערר 1398/23 קונטנטו מסעדות בע"מ נ' רשות המסים, פס' 30-31 (25.7.23), קריגרים פס' 35-49, ערר 1434/23 ספין עסקים בע"מ נ' רשות המסים, פס' 89-98 (25.10.23)).
16. בפסיקה הוכרו ממצאים שונים ככאלו המעבירים את נטל ההוכחה אל כתפי העורר. כך למשל, נמצא כי ירידת מחזורים טרם פרוץ המגפה יכולה להעביר את נטל ההוכחה אל כתפי העורר; כך גם כאשר חלה ירידה בהיקף הפרויקטים של מבקש מענק; כאשר מחזור תקופת הבסיס של העורר כלל הכנסות חריגות (ערר 1389-21 אהוד לויטן הנדסה בע"מ נ' רשות המסים (12.9.2021)); וכאשר חל שינוי באופי הפעילות של העסק ללא קשר למשבר הקורונה (ערר 1130-21 היאדרה חאלד נ' רשות המסים (5.7.2021)).
17. במקרה שלפנינו מפנה המשיבה לאינדיקציות שונות להעדר קשר סיבתי והן הירידה שחלה בהכנסותיו של העורר מבחינה שנתית, אי הצלחתו להתאושש גם בתקופות בהן לא הוטלו מגבלות חמורות על המשק והתנודתיות הקיימת בהכנסותיו.
18. ירידה עקבית ורציפה לאורך השנים יכולה להצביע על כך שגורם אחר מהמגפה הוא אשר הוביל לירידה בהכנסותיו של עוסק ומכאן שיש בה להוות אינדיקציה בשאלת הקשר הסיבתי. ככל שירידת המחזורים עקבית ורציפה, כך תגדל הנטיה לראות בה ככזאת שאינה קשורה למגפה באופן המנתק קיומו של קשר סיבתי. לעומת זאת, כאשר ירידת המחזורים בתקופת הזכאות היא חריגה ומובחנת גם ביחס לאותו דפוס ירידה קודם, נחלשת אינדיקציה זאת במידה רבה לאור הקושי לשייך גם אותה לאותו גורם שהוביל לירידה המתמשכת בהכנסות העסק.
19. עיון בהכנסותיו של העורר מראה כי אכן חלה בהם ירידה עקבית ורצופה לאורך השנים. אל מול זאת, בחינת הכנסותיו בתקופת הזכאות מעידה על ירידה נוספת חדה ומשמעותית



## מדינת ישראל

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

החורגת מאותו דפוס ירידה מתמשך לאורך השנים. הכנסותיו בתקופת הזכאות עומדות על סך 62,000 ₪ שהוא מחזור הכנסותיו הדו-חודשי הנמוך ביותר לאורך כל שנות הפעילות שהוצגו לוועדה (2016 ועד 2023). בהינתן האמור, איננו סבורים כי מגמת הירידה הכללית שחלה בהכנסותיו לאורך השנים מנתקת כשלעצמה את הקשר הסיבתי המצוי כנקודת מוצא בתקופת הזכאות שבעניינו.

20. דפוס הכנסותיו של העורר תואם במידה רבה להתפתחות המגפה. ממוצע הכנסותיו הדו-חודשיות לשנת 2019 עומד על כ-592 אלף ₪; עם פרוץ המגפה חלה ירידה ניכרת במחזוריו העומדים על מחזור דו-חודשי של כ-400,000 ₪ (3/2020 ועד 6/2021 ועל אף שבחודש מרץ 2020 מניב העורר הכנסה גבוהה באופן חריג לתקופה זאת); לאחר הסרת המגבלות החמורות ועד תום 2021 עולות הכנסותיו לכדי ממוצע של כ-445,000 אלף ₪ (6-12/2021); בתקופת הזכאות עומד כאמור מחזור העורר על סך 62,000 ₪ בלבד; לאחר תקופת הזכאות (חודשים 3-7/2022) מצליח העורר לרשום התאוששות ומחזוריו הדו-חודשיים עולים לכדי ממוצע של כ-403,000 ₪; כאשר לאחר מכן חלה ירידה במחזוריו העומדים על ממוצע של כ-166,000 ₪ (7/2022 עד 10/2023). העליות והירידות במחזוריו הדו-חודשיים של העורר תואמות את התפשטות המגפה באופן המחזק דווקא את ההנחה הבסיסית ולפיה מתקיים בעניינו קשר סיבתי.

21. נתון נוסף הרלבנטי בעניינו זכאותו של העורר לחמישה מענקי קורונה. ירידה במחזוריים במהלך מספר רב של תקופות זכאות מחזקת אף היא את ההנחה בדבר קיומו של קשר סיבתי למגפה ומחלישה הטענה כי ירידה זאת היא תוצאה של תנודתיות גרידא (ר' למשל: ערר 1434-22 **צינורית אש בע"מ נ' רשות המסים**, פס' 90 (ניתן ביום 11.6.2023), ערר 1452-22 **ליא שירותי הנדסה ומדידות בע"מ נ' רשות המסים**, פס' 54 (ניתן ביום 21.3.2023)).

22. המשיבה מצביעה על הקושי שחווה העורר להתאושש גם לאחר המגפה כאינדיקציה להעדר קשר סיבתי. הפסיקה הכירה בקצב התאוששותו של עוסק כאינדיקציה בשאלת הקשר הסיבתי תוך שנקבע כי יש לבחון בעניין זה את העסק המסוים ונסיבותיו, שכן קצב התאוששות של עוסק משתנה בין עסקים וענפים ותלוי בפרמטרים שונים **קונטנטו, קריגרים**, ערר 1483/23 **שלומי שריקי חברת עורכי דין נ' רשות המסים** (ניתן ביום 24.8.2023)). עוד נקבע כי נתון זה אינו יכול להוות נימוק יחיד לשלילת המענק (ערר 1363-23 **דיגיטל ניוז ופרסום בע"מ נ' רשות המסים**, פס' 37 (ניתן ביום 28.5.2023); ערר 1482-23 **וייסמן ראו ל נ' רשות המסים**, פס' 19 (ניתן ביום 26.7.2023)). בדיון שהתקיים, ציין העורר כי הפגיעה שחווה בתקופת הזכאות היא תוצאה של פגיעה מתמשכת הנובעת לטעמו ממגפת הקורונה בכללותה. לדבריו, הוא אינו מעניק שירותי ריטיינר ללקוחותיו, ומצבו בתקופה הרלבנטית הושפע ממצבם של לקוחותיו אשר נוכח המגפה ביקשו לצמצם את הוצאותיהם ולפיכך צמצמו ואף חדלו להשתמש בשירותיו.



## מדינת ישראל

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

23. מנתוני הכנסותיו של העורר ניתן לראות כי הוא הצליח להתאושש במידה כלשהי לאחר תקופת הזכאות ובמחזוריו ניכרת מגמת עליה במהלך שני מחזורים דו-חודשיים רצופים, אך לאחר מכן שוב מתרחשת ירידה בהכנסותיו אשר נותרות נמוכות אף לאורך 2023 – אם כי גבוהות כאמור מהכנסותיו בתקופת הזכאות. כאמור, הסביר העורר את הקושי לשוב ולהתאושש בפגיעה המצטברת שחוזה בעסקו עוד מתקופת הקורונה אשר ממנה מעולם לא הצליח להתאושש. קושי זה להתאושש ולשוב אל מחזורים דומים לאלו עליהם דיווח בתקופת הבסיס אכן מעורר ספק מסוים לגבי מידת ההשפעה של המגפה על הכנסותיו בהינתן הירידה השנתית שחלה בהם, אך בנסיבות המקרה שלפנינו איננו סבורים כי ספק זה מנתק כל קשר למגפה ואינו עולה כדי ראיות מהימנות המעבירות את נטל ההוכחה אל כתפי העורר להוכיח אחרת.

24. בעמ"נ 48298-11-21 מאגמה ישראל פרוייקטים בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 12.06.2022) הדגיש בית המשפט כי ככל שלא נמצאה ראיה לניתוק הקשר הסיבתי באופן מוחלט, אין כל מקום לברר מהו החלק בירידת המחזורים שיש לייחס להשפעת המגפה ומהו החלק שיש לייחס לגורמים אחרים כגון תנודתיות. לקביעה זו משמעות בעניינינו שעה שהמשיבה מבקשת לחרוג מהמנגנון הקבוע בחוק, ולשלול בדרך זאת את זכאותו של העורר למענק.

25. הצטברותן של כלל האינדיקציות, הירידה החדה והחריגה בתקופת הזכאות, המתאם בין הירידות והעליות בהכנסות העורר והצלחתו של העורר לרשום התאוששות קלה בתקופה שלאחר תקופת הזכאות, מובילה אותנו למסקנה כי אין בירידה השנתית והקושי להתאושש מהפגיעה מהמגפה בהמשך הדרך כדי לנתק באופן מוחלט קיומו של קשר סיבתי למגפה.

26. משהגענו למסקנה כי מתקיים קשר סיבתי בעניינו של העורר מתעוררת מאליה השאלה מהו מחזור הבסיס אשר בהתאם לו יש לחשב את המענק, שעה שההנחה העומדת בבסיס הנוסחה הקבועה בחוק היא כי תקופה זאת משקפת את הכנסות העורר בשגרה טרם פרוץ המגפה.

27. בהקשר זה, מעלה המקרה שלפנינו שני נתונים בהם מוצאת הוועדה להתחשב לצורך האמור. ראשית, ניתן לראות כי מחזור הבסיס גבוה באופן חריג ואינו משקף את הכנסותיו של העורר בשנת 2019 ולפיכך אינו משקף את הכנסותיו בשגרה שטרם פרוץ המגפה. הכנסותיו של העורר בתקופת הבסיס עומדת על סך 1,226,866 ₪ המהווה כ-34% מכלל הכנסותיו בשנת 2019. השוואה של מחזור תקופת הבסיס למחזור הדו-חודשי הממוצע של העורר בשנת 2019 (592,955 ₪) מראה כי מחזור הבסיס עומד על פי-2 לערך מהממוצע השנתי באותה העת. שנית, לצורך חישוב המענק לא ניתן גם להתעלם מכך שהעורר סבל מירידת מחזורים מתמשכת לאורך השנים, כך שגם מסיבה זאת לא היה



## מדינת ישראל

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

מקום לצפות שיניב את אותן ההכנסות שהניב בתקופת הבסיס בתקופת הזכאות שבענייננו.

28. נוכח האמור, מצאנו לחרוג מהנוסחה הקבועה בחוק ולערוך החישוב על בסיס ממוצע חלופי, שהיא דרך חישוב המיושמת באופן תדיר – הן על ידי המשיבה והן על ידי ועדות הערר השונות בהם תקופת הבסיס איננה משקפת נכונה את הירידה אשר נגרמה כתוצאה מן המגפה (לסמכות הוועדה לחרוג במקרים אלו מהנוסחה הקבועה בחוק ר' עמ"נ (נצרת) 40181-04-22 סלטי מערכות חשמל 2000 בע"מ נ' רשות המיסים, פס' 36 (פורסם בנבו, 23.03.2023); עמ"נ (באר שבע) 28990-09-22 י. ע. פ. - יצחק עפר ופיתוח בע"מ נ' רשות המיסים, פס' 14 (פורסם בנבו, 26.02.2023)).

29. במקרה דנן החלטנו להרחיב את מחזור הבסיס החלופי כך שיחושב בהתאם לממוצע הכנסות העורר לאורך מספר תקופות אשר בהן: הכנסותיו לאורך כלל 2019, הכנסותיו במחציתה השניה של 2021 והכנסותיו בתקופה שבין מרץ 2022 ועד דצמבר 2022. אופן חישוב זה מביא לידי ביטוי הן את תקופת הבסיס הקבועה בחוק, אך מאידך לוקח בחשבון את היותו של מחזור הבסיס חריג ואת המחזוריים להם יכול היה העורר לצפות אלמלא פרצה המגפה כפי שבאו לידי ביטוי בתקופות בהן לא הוטלו הגבלות חמורות על המשק ובתקופות שלאחר המגפה. חישוב הממוצע כאמור מעמיד את תקופת הבסיס על סך 437,127 ₪ אשר בהתאם לה עומד המענק על סך 87,425 ₪.

### איחור בהחלטה

30. בהתאם לסעיף 6(א) לחוק, על המשיבה היה לקבל החלטה בבקשת העורר למענק בתוך 100 ימים מיום הגשת הבקשה, או עד 120 ימים באם ביקשה מהעורר פרטים נוספים. בפועל, התקבלה החלטת המשיבה בבקשה בחלוף 296 ימים (מבלי שהיא פונה לקבלת פרטים נוספים) ומכאן שבאיחור של 196 ימים. בהינתן האמור טוען העורר כי יש מקום לקבל את בקשתו ולו מטעם זה לבדו.

31. משמעותו של איחור המשיבה במתן החלטתה נדון בבית המשפט העליון אשר קבע כי בהיעדר הסדר סטטוטורי מפורש הקובע סנקציה על אי-עמידה במועד למתן החלטה, איחור במתן ההחלטה כשלעצמו אינו מצדיק את קבלת ההשגה באופן אוטומטי. לצד זאת, נקבע כי במקרה של איחור משמעותי במועד קבלת ההחלטה, יוטל על המשיבה נטל הראיה להוכיח כי ההחלטה על דחית ההשגה היתה נכונה, מבלי שחזקת התקינות המנהלית תעמוד לימינה (בר"מ 7502-22 רשות המיסים נ' פודולסקי (ניתן ביום 22.1.2023); בר"מ 1692/23 קבוצת ברקת יזמות והקמת מבנים בע"מ נ' רשות המיסים, פס' 20 (ניתן ביום 27.7.2023); בר"מ 903/23 הגר תשתיות בע"מ נ' מדינת ישראל רשות המיסים (ניתן ביום 21.06.2023); בר"מ 7656-23 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' רשות המיסים היחידה לטיפול במענק הקורונה (ניתן ביום 06.11.2023)). אף שהאיחור בעניינינו



## מדינת ישראל

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

הוא בהחלטת המשיבה בבקשה להבדיל מהחלטתה בשלב ההשגה, דומה כי ניתן להחיל את הרציונל האמור גם ביחס להחלטה בבקשה.

32. במקרה דנן ולאור מסקנתנו בדבר קיומו של קשר סיבתי איננו סבורים שיש מקום לקבוע כי העורר זכאי למענק מטעם זה לבדו. עם זאת נציין בקצרה כי על המשיבה לעמוד במועדים הקבועים בחוק ומשלא עשתה כן יישקל איחור זה לעניין פסיקת ההוצאות בהליך דנן.

### סוף דבר

33. מכל הטעמים שפורטו לעיל, הגענו לכלל מסקנה כי **דין הערר להתקבל באופן חלקי**. העורר זכאי למענק בהתאם למחזור הבסיס כאמור בפסקה 29 לעיל.

34. נוכח התוצאה אליה הגענו ובהתחשב באיחור שחל במתן ההחלטה בבקשה, תישא המשיבה בהוצאות העורר בגין ההליך דנן בסך 4,500 ₪.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 60 יום. ניתנה היום, ט' אלול תשפ"ד, 12/09/2024, בהעדר הצדדים.

1809-23

  
ברוך ברוכי, רו"ח  
חבר

  
עדי ליאב, עו"ד  
יו"ר הוועדה