



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה וחרבות ברזל – מסלול ארצי

ערר 23-1824
(ערר קורונה)

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

וולדן סחר 2017 בע"מ, מס' 515631273
ע"י ב"כ עו"ד שני סמדר קמיל

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. העוררת היא חברה העוסקת בתחום הציוד, הריהוט והאביזרים לעיצוב שיעור מקצועי במספרות.
2. ביום 22.7.2022 הגישה העוררת בקשה למענק אומיקרון בהתאם לחוק חוק מענק סיוע לעסקים בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות זן אומיקרון של נגיף הקורונה החדש (הוראת שעה), תשפ"ב-2022 (להלן- **בקשת המענק, החוק** בהתאמה).
3. בגין בקשת המענק קיבלה העוררת מקדמות בסך של 113,671 ₪.
4. ביום 5.3.2023 דחתה המשיבה את בקשת המענק בהעדר קשר סיבתי בין הירידה הנקודתית בהכנסות לבין האומיקרון. בהחלטה צוין כי גם בתקופות ללא הגבלות אומיקרון לא דיווחה העוררת על מחזורי הכנסות כאלו שדווחו בתקופת הבסיס (להלן- **הודעת הדחיה**).
5. ביום 13.4.2023 הגישה העוררת השגה על הודעת הדחיה.
6. ביום 19.9.2023 דחתה המשיבה את ההשגה שהגישה העוררת מנימוקים דומים לנימוקים בגינם דחתה את בקשת המענק (להלן- **ההחלטה בהשגה**). גם בהחלטה זאת הפנתה המשיבה, בין היתר, אל מחציתה השנייה של 2021 כאינדיקציה להעדר קשר סיבתי.
7. ביום 29.11.2023 הגישה העוררת ערר על ההחלטה בהשגה, הוא הערר שלפנינו.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

תמצית טענות הצדדים

8. במסגרת כתב הערר וכתב התגובה שהגישה העוררת, עמדה העוררת בהרחבה על כך שקיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים שחוותה בתקופת הזכאות לבין ההשלכות הכלכליות של התפרצות זן האומיקרון. לשיטתה, ענף המספרות אליו משויכת העוררת ספג מכה קשה כתוצאה מהתפשטות המגפה אשר הובילה חלק מהעוסקים בו לסגור את עסקיהם. לטעמה, השוואה אותה ערכה המשיבה בין תקופת הזכאות לבין החודשים שלפני ואחרי תקופת הזכאות אינה יכולה להוות אינדיקציה בלעדית לניתוק הקשר הסיבתי שכן קצב התאוששותו של עסק מושפע מגורמים שונים הקשורים בעיקר לאופי פעילותו.
9. מנגד, טענה המשיבה כי לא מתקיים בעניינה של העוררת הקשר הסיבתי הנדרש. המשיבה ציינה כי על העוררת להראות שירידת המחזורים שחוותה נובעת מהתפשטות זן האומיקרון ולא מגורמים אחרים. כאינדיקציה להעדר קשר סיבתי הפנתה המשיבה לאינדיקציות שונות ובהן: הירידה שחלה בהכנסות העוררת טרם פרוץ המגפה; העדר התאוששות בהכנסות העוררת אל אותם המחזורים שהניבה בשנת 2019; וכי גם בתקופות שכללו הגבלות קשות וסגרים ממושכים היו הכנסות העוררת גבוהות ממחזורי העוררת בתקופות שלאחר הנגיף.
10. לאחר הגשת כתבי טענות הצדדים בהליך קיימה הוועדה דיון בערר אשר כבר בפתחו הודיעה המשיבה כי היא חוזרת בה מטענותיה בעניין הקשר הסיבתי, וכי מקובלת עליה נקודת המוצא ולפיה מתקיים קשר סיבתי בעניינה של העוררת. עם זאת, טענה המשיבה כי לאור היותו של מחזור תקופת הבסיס חריג בגובהו ביחס להכנסותיה של העוררת, יש מקום לערוך בעניינה חישוב חלופי של תקופה זאת. העוררת התייחסה לטענה זאת במהלך הדיון תוך שהיא עומדת על כך שבהתקיים הקשר הסיבתי בעניינה אין מקום לערוך תחשיב חלופי לתקופת הבסיס. עם זאת, בתום הדיון אפשרה הוועדה לצדדים להשלים את טענותיהם לעניין עריכתו של חישוב חלופי כאמור, וכך עשו.
11. עמדת העוררת בתמצית היא כי אחת מתכליות החקיקה היא יצירה של מנגנון פשוט, מהיר ויעיל לחלוקת מענקים אשר יכול להוביל בחלק מהמקרים לחלוקה לא מדויקת של מענקים. לטעמה, אין מקום לסטות מהנוסחה הקבועה בחוק משיקולי אחדות וודאות.
12. לעניין מחזור הבסיס, ציינה העוררת כי טענת המשיבה על כך שמדובר במחזור חריג נטענה בדיון לראשונה, תוך הרחבת חזית ובהעדר בסיס חוקי לאופן בחינה זה. לגוף העניין ציינה כי מחזור הבסיס אינו חריג, תוך שהיא מפנה למחזוריה הדו-חודשיים במחציתה הראשונה של 2018.
13. בהשלמת הטיעון מטעם המשיבה ציינה המשיבה כי בניגוד לטענת העוררת לוועדה סמכות לקבוע מחזור חלופי במקרים מסוימים, וכי המקרה דגן מצדיק חישוב מאחר ומחזור



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

הבסיס אינו מייצג את הכנסותיה של העוררת טרם פרוץ המגפה. המשיבה מציינת כי כלל מחזוריה הדו-חודשיים של העוררת החל מחודש מרץ 2019 נמוכים מתקופת הבסיס, וכי גם בתקופות שלאחר המגפה לא היו הכנסות העוררת דומות למחזור תקופת הבסיס.

דיון והכרעה

14. נקודת המוצא היא כי מענק האומיקרון נועד לסייע לעסקים אשר נפגעו כתוצאה מההשלכות הכלכליות של התפשטות הנגיף. על כן ובהתאם לחוק, אין די בכך שהמבקש חווה ירידת מחזורים כדי להקים זכאות למענק, ועליו להראות קשר בין ירידת המחזורים שחווה להתפשטות המגפה (סעיף 2(4) לחוק).

15. החוק אינו מורה כי על עוסק להוכיח קיומו של קשר סיבתי באופן פוזיטיבי. בהתאם להלכה הפסוקה, נקבע כי נקודת המוצא היא שירידת המחזורים שחווה 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)).

16. 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 מנוק 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)).

17. 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; ירידה בהיקף הפרויקטים של מבקש מענק; כאשר מחזור תקופת הבסיס של העורר כלל הכנסות חריגות (ערר 1389-21 אהוד לויתן הנדסה בע"מ נ' רשות המסים (12.9.2021)); כאשר חל שינוי באופי הפעילות של העסק ללא קשר למשבר הקורונה (ערר 1130-21 חיאדרה חאלד נ' רשות המסים (5.7.2021)).

18. בענייננו חזרה בה המשיבה מטענותיה לעניין הקשר הסיבתי, תוך שהיא מסכימה לצאת מנקודת מוצא ולפיה נפגעו הכנסותיה של העוררת כתוצאה מהתפשטות המגפה. עם זאת, סבורה המשיבה כי נוכח הירידה שחלה בהכנסות העוררת בשנת 2019 וטרם פרוץ המגפה, תקופת הבסיס הקבועה בחוק אינה משקפת את הכנסותיה הצפויות של העוררת ועל כן יש מקום לערוך בעניינה תחשיב חלופי של תקופה זאת. אם כן, השאלה בה עלינו להכריע היא מהו מחזור הבסיס הראוי לחישוב ירידת המחזורים המתעוררת על רקע האמור.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

עריכת תחשיב חלופי לתקופת הבסיס

19. בהתאם לנוסחה הקבועה בחוק, מחושב גובה המענק לו זכאי עוסק על פי מחזור העסקאות בתקופת הבסיס ובהתחשב בשיעור ירידת המחזורים בהשוואה לתקופת הזכאות. ההנחה הגלומה בשימוש במחזור הבסיס כאמור, היא כי הכנסות אלו משקפות את ההכנסות שהיו צפויות לעוסק אלמלא התפשטות המגפה.

20. ברגיל, שינויים קלים בהכנסותיו השוטפות של עוסק אינם מצדיקים התערבות בתקופת הבסיס. תקופת הבסיס נקבעה כתקופה דו-חודשית אשר אמורה לנטרל תנודתיות טבעית בהכנסות. עם זאת, כאשר הכנסותיו של עוסק בתקופת הבסיס אינן משקפות את הכנסותיו הרגילות, נוהגת המשיבה לערוך תחשיב חלופי המשקף באופן נכון יותר את הכנסותיו הצפויות של העסק אילולא פרצה המגפה. סמכות המשיבה וועדות הערר לחרוג מהנוסחה הקבועה בחוק במקרה זה הוכרה גם על ידי בית המשפט העליון (בר"מ 7656/23 יגאל חיון הנדסה בע"מ נ' רשות המסים – היחידה לטיפול במענק הקורונה, פס' 15 (ניתן ביום 6.11.2023); בר"מ 3786/24 א.א.א. הנדסה אזרחית (2010) בע"מ נ' מדינת ישראל רשות המסים, פס' 12 (ניתן ביום 20.6.24); וכן על ידי בתי המשפט המחוזיים (למשל: עמ"נ (מחוזי נצרת) 40181-04-22 סלטי מערכות חשמל 2000 בע"מ נ' רשות המסים, פס' 54 (ניתן ביום 23.3.2023)).

21. בחינת הכנסותיה של העוררת טרם פרוץ המגפה מראה כי הכנסתה בתקופת הבסיס גבוהה בכ-32% מהכנסותיה הממוצעות באותה תקופה, כאשר יתר הכנסותיה הדו-חודשיות יציבות למדי (למעט הכנסה נמוכה בתקופה שבין 11-12/2019):

| מועד | מחזור דו-חודשי | ממוצע 1/2019 ועד 2/2020 | אחוז מהממוצע |
|------------|----------------|-------------------------|--------------|
| 1-2/2019 | 1,353,227 ₪ | 1,018,348 ₪ | 132.9% |
| 3-4/2019 | 1,022,312 ₪ | 1,018,348 ₪ | 100.4% |
| 5-6/2019 | 963,407 ₪ | 1,018,348 ₪ | 94.6% |
| 7-8/2019 | 1,009,613 ₪ | 1,018,348 ₪ | 99.1% |
| 9-10/2019 | 994,474 ₪ | 1,018,348 ₪ | 97.7% |
| 11-12/2019 | 815,653 ₪ | 1,018,348 ₪ | 80.1% |
| 1-2/2020 | 969,752 ₪ | 1,018,348 ₪ | 95.2% |

22. בתגובתה ציינה העוררת כי גם במחציתה הראשונה של 2018 קיימות לה הכנסות גבוהות כך שאין מקום לראות את הכנסותיה בתקופת הבסיס כהכנסה חריגה (1,513,362 בתקופת ינואר-פברואר 2018; 1,259,147 בתקופת מרץ-אפריל 2018; 1,601,394 בתקופת מאי-יוני 2018). העוררת לא תמכה טענותיה אלו באסמכתאות ולא פירטה באשר להכנסותיה במחציתה השנייה של 2018, ואולם לא בכך טמון העניין.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

23. אף אם יוצאים מנקודת הנחה כי הכנסותיה בשנת 2018 הן כמפורט לעיל, אין בכך כדי לשנות מהעובדה שהחל מחודש מרץ 2019 לא הצליחה העוררת להניב מחזורים דומים למחזור הבסיס. בהינתן האמור, סבורה הוועדה שיש לראות במחזור הבסיס כמחזור חריג אשר לא היה צפוי לחזור על עצמו אלמלא המגפה ולפיכך יש מקום לערוך תחשיב חלופי לתקופת הבסיס אשר יביא בחשבון את אותו שינוי בהכנסות העוררת עובר להתפרצות המגפה וישקף באופן מהימן יותר את מידת השפעת הנגיף על הכנסותיה.

24. בתגובתה הציגה המשיבה מספר תחשיבים חלופיים אפשריים לתקופת הבסיס, בהם גם תחשיבים המבוססים על הכנסות העוררת בתקופות שלאחר תקופת הזכאות אשר נותרו נמוכות מהכנסותיה בתקופת הבסיס. נעיר בהקשר זה כי משעה שהמשיבה קיבלה את נקודת המוצא ולפיה מתקיים קשר סיבתי בעניינה של העוררת, איננו סבורים שיש בכך שהעוררת לא הצליחה להתאושש ולחזור אל אותם המחזורים שהניבה טרם פרוץ המגפה כדי להצדיק חישוב חלופי זה שמשמעותו היא לכל הפחות הפחתה ניכרת בסך המענק לו תהא זכאית העוררת. נזכיר, כי תקופת הבסיס אשר נקבעה בחוק לחודשים ינואר-פברואר 2019 הועדפה על ידי המחוקק על פני התקופה המקבילה בשנת 2020 על מנת להימנע מהשפעה של הקורונה על סך המענק (ר' פרוטוקול ישיבה מס' 270 של ועדת כספים, הכנסת ה-24, 28 (11.5.2022) שם צוין על ידי נציגת המשיבה כי קיימים עסקים בהם ניכרה פגיעה כתוצאה מהמגפה כבר בחודש פברואר 2020). בהינתן האמור מוצאת הוועדה כי תחשיב המבוסס על הכנסותיה טרם פרוץ המגפה הוא תחשיב הנותן מענה נכון יותר בעניינה של העוררת.

25. בהינתן ההסברים שלעיל, מצאנו כי תחשיב חלופי אשר יביא בחשבון הן את לשון החוק והן את הכנסותיה הצפויות של העוררת אילולא פרצה המגפה הוא תחשיב המבוסס על ממוצע הכנסותיה של העוררת בשנת 2019 העומד על סך 1,026,448 ₪, אשר חישוב המענק בהתאם לו מוביל למענק בסך 82,116 ₪ וכך נורה.

26. בשולי הדברים, נציין כי איננו מקבלים את טענת העוררת ולפיה טענת המשיבה לצורך בחישוב חלופי כאמור היא בגדר הרחבת חזית אסורה. בהתאם לתקנה 22 לתקנות בתי דין מינהליים (סדרי דין), תשנ"ב-1992 ניתן להעלות טענות חדשות אפילו לאחר הגשת הערר או כתב התשובה, ככל שהן נדרשות לשם עשיית צדק, ובלבד שניתנה לצד השני ההזדמנות להשיב עליהן. העוררת התייחסה לסוגיה זאת במהלך הדיון וניתנה לה מלוא ההזדמנות להשלים טענותיה בעניין גם במסגרת השלמת הטיעון שהגישה, ומכאן שלא היה בהעלאת טענה זאת כדי לפגוע בעשיית צדק עמה.

סוף דבר

27. מכל האמור לעיל מתקבל הערר באופן חלקי, באופן בו יועמד מענק האומיקרון לו זכאית העוררת על סך 82,116 ₪.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

28. העוררת תשיב למשיבה את הסכומים ששולמו לה ביתר כמקדמות בגין מענק זה כאמור בסעיף 11 לחוק.

29. לאור דחייתה המוחלטת של בקשת המענק על ידי המשיבה, השינוי שחל בעמדתה במעמד הדיון, עמידת העוררת על קבלת מלוא המענק ובשים לב לתוצאה אליה הגענו, תישא המשיבה בהוצאות העוררת בגין הליך זה בסך 2,000 ₪.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 60 יום.
ניתנה היום, י"א אב תשפ"ד, 15/08/2024, בהעדר הצדדים.

1824-23



ברוך ברוכי, רו"ח
חבר



עדי ליאב, עו"ד
יו"ר הוועדה