



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1482-23

לפני כבוד חברי הוועדה:
ליאת קציר-מרגלית, עו"ד - יו"ר
ברוך ברוכי, רו"ח - חבר

העוררת: **וייסמן ראוּל מס' 42322503**
ע"י ב"כ מר/גברת עופר עקיבא

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

רקע עובדתי

1. העורר הוא עצמאי העוסק בהתקנת מערכות מיזוג. העורר הגיש בקשה למענק סיוע בגין תקופת האומיקרון בסך של כ- 14,000 ש"ח, בהתאם לחוק מענק סיוע לעסקים בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות זן האומיקרון של נגיף הקורונה החדש (הוראת שעה), תשפ"ב-2022 (להלן – **חוק האומיקרון**).
2. בקשת העורר נדחתה ביום 4.11.2022 בנימוק כי העורר עוסק במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידו או שבשנת המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתו סעיף 8א לפקודה, בשל עבודה מתמשכת שמשך ביצועה מעל שנה. כנגד החלטה זו הגיש העורר השגה.
3. בהשגה הסביר העורר כי טענת המשיבה שגויה. הובהר כי העורר לא עסק מעולם במכירת מקרקעין ועיסוקו בהתקנת מערכות מיזוג.
4. ביום 23.3.2023 דחתה המשיבה את השגת העורר. בהחלטתה קבעה המשיבה כי לא קיים קשר סיבתי בין הירידה במחזור ההכנסות לזן האומיקרון של הקורונה. המשיבה הצביעה על כך שמחזורי ההכנסות בין החודשים יולי 2021 ועד דצמבר 2021 וכן בין החודשים מרץ 2022 ועד דצמבר 2022, נמוכים מאלו שדווחו בתקופת הבסיס. לטענת המשיבה מנתונים אלו עולה כי גם אלמלא זן האומיקרון, לא יכול היה העורר לצפות בחודשים ינואר-פברואר 2022 למחזור הכנסות זהה לזה שדווח בתקופת הבסיס.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

5. המשיבה הוסיפה כי להבדיל מחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **חוק הקורונה**) שבמסגרתו אושרו המענקים שקדמו לחוק האומיקרון, חוק האומיקרון נחקק על מנת לסייע לעסקים שסבלו מחיסרון כיס בעקבות נגיף האומיקרון ולא נועד להעניק סיוע לעסקים שסובלים מירידת מחזורים שנובעת מנגיף הקורונה.

6. מכאן הערר שבפנינו.

טענות העורר

7. בכתב הערר ציין העורר כי העסק לא הצליח להתאושש מפגיעת הקורונה שקדמה לזן האומיקרון, ולכן לא הגיוני לטעון שזן האומיקרון לא פגע בעסק. צוין כי עד שנת 2019 מחזורי ההכנסות השנתיים היו יציבים ועמדו על למעלה ממיליון ₪ ואילו משנת 2020 ועד היום עומדים המחזורים השנתיים על 200,000 ₪ בממוצע. עוד צוין כי העורר הוא אדם בן 73 הנמצא באוכלוסיית סיכון לקורונה, והשפעת כל זן של הקורונה הייתה משמעותית ומגבילה עבורו הרבה יותר מאדם רגיל.

8. בתגובתו לכתב התשובה, הוסיף העורר כי ההליך החל מטעות מהותית של המשיבה בסיווג פעילותו העסקית של העורר ובדחייתו השגויה של המענק לראשונה.

9. העורר טען כי עמדת המשיבה לפיה רק עסקים שהצליחו להתאושש ממשבר הקורונה ונפגעו שוב מנגיף האומיקרון זכאים למענק האומיקרון, אינה מתיישבת עם לשון החוק, זאת בשל העובדה כי תקופת הבסיס שנקבעה בחוק היא חודשים ינואר-פברואר 2019. עוד ציין העורר כי מדובר בסכום מענק של 14,000 ₪ בלבד עבור אדם מבוגר שעסקו התרסק עקב משבר הקורונה והאומיקרון.

טענות המשיבה

10. בכתב התשובה עמדה המשיבה בהרחבה על הרקע לחקיקת חוק האומיקרון תוך הפנייה לדברי ההסבר להצעת החוק. המשיבה הדגישה כי אין מדובר בתקופת זכאות נוספת של מענקי הוצאות קבועות לעסקים שסבלו מירידת מחזורים כתוצאה מנגיף הקורונה, אלא מדובר בחוק חדש שנחקק על מנת לתת סיוע בעקבות נגיף האומיקרון. לטענת המשיבה, דרישת הקשר הסיבתי שנקבעה כתנאי סף לזכאות משמעותה הינה כי הגורם לירידת המחזורים הוא זן האומיקרון ולא השפעה מתמשכת של הקורונה.

11. המשיבה ציינה כי הודעת הדחייה מיום 4.11.2022 מקורה בטעות, והסבירה כי ניתנה על ידי המערכת באופן אוטומטי.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

12. המשיבה טענה כי מחזור הבסיס עליו מסתמך העורר בבקשתו למענק, כמו שאר מחזורי שנת 2019, גבוה משמעותית ממחזורי ההכנסות לאחר שהמשק חזר לשגרה. לטענת המשיבה, עסקו של העורר התייצב לכדי מחזורים נמוכים באופן משמעותי ממחזוריו בתקופת הבסיס ולא היתה לעורר ציפייה להכנסה זהה לזו שדווחה בתקופת הבסיס, ומכאן שלא מתקיים קשר סיבתי בין הירידה במחזור העסקאות לבין נגיף האומיקרון.

13. עוד ציינה המשיבה כי הירידה במחזורי העורר החלה בחודש דצמבר 2019 ונמשכה לחודשים ינואר-פברואר 2022 אולם לפני משורת הדין, לא תיקנה המשיבה את החלטותיה הקודמות בהן אושרו לעורר מענקי הקורונה מכוח חוק הקורונה והותירה את מענקי הקורונה על כנם.

דיון והכרעה

14. ביום 13.7.2023 התקיים דיון בערר, באמצעים טכנולוגיים. בדיון הבהיר ב"כ העורר כי העסק נפגע בצורה קשה בתקופת הקורונה ולא התאושש, וכי בהתאם לחוק תקופת הבסיס לצורך חישוב מענק האומיקרון היא תקופת ינואר-פברואר 2019 ועמדת המשיבה אינה מתיישבת עם הוראות החוק. המשיבה חזרה על טענתה כי מחזורי העורר לאחר הקורונה התייצבו לכדי מחזורים נמוכים בהרבה מתקופת הבסיס, ועומדים על ממוצע של כ- 30,000 ₪, לרבות מחזור ההכנסות בתקופת ינואר-פברואר 2022, ועל כן לא היתה יכולה להיות לעורר ציפייה למחזור הכנסות דומה לזה שדווח בתקופת הבסיס. עוד ציינה המשיבה כי הטעות שחלה בהודעת הדחיה נגרמה ככל הנראה בעקבות מילוי שגוי של טופס הבקשה על ידי העוררת. בתום הדיון הציעה הוועדה לצדדים הצעת פשרה אשר נדחתה על ידי ב"כ העורר.

חוק האומיקרון ודרישת הקשר הסיבתי

15. זן האומיקרון של נגיף הקורונה התאפיין בקצב התפשטות גבוה מאוד שגרם לתחלואה ממושטת ובידודים של חלק גדול מהאוכלוסייה. בהתאם לאמור בדברי ההסבר להצעת החוק, מענק האומיקרון נועד לסייע לעסקים "בעלי כושר שרידות נמוך מלכתחילה" שנפגעו כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות זן האומיקרון בחודשים ינואר-פברואר 2022:

"למרות שהיקפי הפגיעה הכלכלית נמוכים יותר מאשר בגלי ההתפשטות הראשונים של נגיף הקורונה החדש, ישנם עסקים שחוו ירידת מחזורים במסגרת ההתמודדות עם ההשפעה הכלכלית של התפשטות זן האומיקרון בחודשים ינואר ופברואר בשנת 2022" (ה"ח ממסלה 1538, 9.5.2022, עמ' 846).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

16. התנאים שנקבעו בחוק האומיקרון לזכאות למענק דומים מאוד לאלו הקבועים בחוק הקורונה, ואף המנגנון שנקבע לחישוב המענק כמעט זהה, בשינויים קלים. בנוסף לתנאי הסף לפיו נדרשת ירידת מחזורים בשיעור שנקבע בחוק בין תקופת הזכאות לתקופת הבסיס, אף בחוק האומיקרון נקבע כי נדרש קשר סיבתי בין הירידה במחזור העסקאות לבין התפשטות נגיף האומיקרון: "הירידה במחזורי העסקאות כאמור בפסקה (3) נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות זן האומיקרון" (סעיף 2(4) לחוק האומיקרון).

17. סוגיית הקשר הסיבתי בנוגע למענקי הקורונה נדונה והוכרעה על ידי בית המשפט העליון בבר"מ 7502/22 רשות המסים נ' בוריס פודולסקי (ניתן ביום 22.1.2023). בפסק הדין נקבע כי אין צורך להוכיח קיומו של הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי ודי כי המבקש יצביע על ירידת המחזורים בהתאם לקבוע בחוק. ככל שמבקשת רשות המיסים לטעון כי נותק הקשר הסיבתי, עליה להציג ראיות לכאורה לכך. במידה ותעשה כן, יעבור נטל ההוכחה לכתפי העוסק לביסוס קיומו של קשר זה:

"סעיף 3(8) לו קובע, כזכור, תנאי לקבלת המענק, והוא כי הירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס "נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש". הלכה למעשה, הדרך להוכיח עמידה בתנאי זה היא הצבעה על נתונים של ירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס. הא – ותו לא. אכן, ייתכן שגרמו לירידה במחזורי העסקאות נסיבות אחרות, אך אין דרכו של המשפט לדרוש הוכחת יסודות שליליים (במקרה זה, אי-קיומם של גורמים אחרים לירידה במחזורי העסקאות). גם בחיי המעשה, רשות המיסים אינה דורשת הוכחה כאמור מכל עוסק הפונה בבקשה בהתאם לחוק. הדברים אף עולים בקנה אחד עם תכליתו של החוק, שהיא מתן מענה יעיל ומהיר למשבר הכלכלי שאליו נקלעו עסקים רבים על רקע מאורעות השעה (ראו: דברי הסבר להצעת חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020, ה"ח 432, 453). ככל שלטענת רשות המיסים נותק הקשר הסיבתי בין הירידה במחזור ההכנסות של העוסק לבין השלכותיו של נגיף הקורונה – קרי, כי לא מתקיים התנאי הקבוע בסעיף 3(8) לחוק – על רשות המסים לבסס טענתה זו ולסתור את החזקה באשר לכך שמגפת הקורונה הייתה הגורם הדומיננטי לשינוי. אם אכן תציג ראיות לכאורה לכך – או אז יעבור הנטל לכתפי העוסק להוכיח אחרת." (שם, פסקה 22 לפסק הדין)

18. בשונה מעמדת המשיבה, איננו סבורים שהעובדה שעסק שלא הצליח להתאושש במחצית השנייה של שנת 2021 ולחזור למחזורי הכנסות דומים לאלו שהיו טרום התפרצות מגיפת הקורונה, מנתקת כשלעצמה את הקשר הסיבתי לעניין מענק האומיקרון.

19. אמנם ככלל, המחצית השנייה של שנת 2021 התאפיינה בהתאוששות וצמיחה כלכלית בעקבות השפעה משמעותית של חיסוני הקורונה, ועסקים שונים אכן חוו עליה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בהכנסותיהם. עם זאת, ניסיונו מלמד כי גם לאחר חודש יוני 2021 המשיכו להשפיע השלכות מגיפת הקורונה על עסקים רבים, בשל גורמים ואילוצים שונים הקשורים לאופי פעילותם, וקצב ההתאוששות השתנה מעסק לעסק ומענף לענף. במקרים אלו אי-חזרה למחזורי ההכנסות שדווחו בתקופת הבסיס אין בה כשלעצמה כדי לשלול את ההנחה שפעילות העסק נפגעה גם בעקבות התפשטות זן האומיקרון (ראו ערר 23-1363 דיגיטל ניוז ופרסום בע"מ נ' רשות המיסים, ניתן ביום 28.5.2023, פסקה 37).

20. לצד זאת, עסק שלא חלה ירידה בהכנסותיו בתקופת האומיקרון, בהשוואה לחודשים שלפניה ולאחריה, מעורר ספיקות בנוגע לקיומו של הקשר הסיבתי שכן ייתכן שלנגיף האומיקרון לא היתה השפעה מיוחדת על ההכנסה בתקופה זו. במקרים אלו, על העוסק להציג הסברים שיבססו את הקשר הסיבתי בין נגיף האומיקרון לירידת המחזורים בתקופה זו.

מן הכלל אל הפרט

21. תחילה נעיר כי איננו מקבלים את טענת המשיבה לירידה בהכנסות העורר החל מחודש דצמבר 2019 כאינדיקציה להיעדר קשר סיבתי. אמנם בחודשים נובמבר-דצמבר 2019 חלה ירידה בהכנסות העורר ביחס להכנסות בחודשים ספטמבר-אוקטובר 2019 (כ- 104,000 ₪ לעומת כ- 272,000 ₪, בהתאמה), אולם מעיון בדיווחי ההכנסות של העורר למע"מ עולה כי קיימת עונתיות בדיווחי ההכנסות הדו-חודשיים, המתיישבת אף עם אופי עיסוקו של העורר כמתקין מערכות מיזוג כך שבחודשי הקיץ מחזורי העוררת הינם גבוהים בהשוואה לחודשי החורף. כך למשל, ההכנסות שרשם העורר בין החודשים מאי – אוגוסט בשנים 2018 ו-2019, גבוהות ביחס להכנסות שנרשמו בחודשים הקודמים והעוקבים ועומדות על ממוצע של כ- 225,000 ₪. מכאן, שלא מצאנו כי הירידה בהכנסות שנרשמה בחודשים נובמבר-דצמבר 2019 וינואר-פברואר 2020 מעידה על מגמת ירידה מתמשכת שיש בה כדי לנתק את הקשר הסיבתי.

22. זאת ועוד, ירידת המחזורים של העורר החל מפרוץ מגיפת הקורונה בחודש מרץ 2020 ולאורך שנת 2020 ושנת 2021 מובהקת וברורה, כך שהערת המשיבה בדבר הותרת מענקי הקורונה על כנם "לפנים משורת הדין" אינה במקומה.

23. שונים הם פני הדברים באשר לירידה בהכנסות בתקופת האומיקרון. נגיף האומיקרון החל להתפשט בארץ במהלך חודש נובמבר 2021, ועיקר התפשטותו והשפעתו היתה בחודשים ינואר-פברואר 2022. כפי שציינה המשיבה, ממוצע מחזורי העורר בין החודשים יולי 2021 לדצמבר 2021 (לאחר סיום ההגבלות שהוטלו בגין זני הקורונה הקודמים), עומד על סך של כ- 30,000 ₪ בדומה למחזור ההכנסות בתקופת האומיקרון. באופן דומה, ממוצע מחזורי העורר בין החודשים מרץ 2022 עד דצמבר 2022 (לאחר תקופת האומיקרון), הכוללים את



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

חודשי הקיץ, עומד על סך של כ- 31,000 ₪. זאת ועוד, לא ניכרת ירידה בהכנסות שדווחו בתקופת האומיקרון ביחס להכנסות שדווחו בארבעת החודשים שקדמו לה (ספטמבר-דצמבר 2021) וכן ביחס להכנסות שדווחו לאחר מכן, בחודשים מרץ-אפריל 2022 (העומדות על כ- 15,000 ₪, סכום הנמוך מזה שדווח בעיצומו של גל האומיקרון).

24. בנוסף, מלבד טענות כלליות בנוגע לנוסחה הקבועה בחוק ולפגיעה המתמשכת בעסקו של העורר כתוצאה ממגיפת הקורונה, לא סיפק העורר פרטים בנוגע לאופי פעילותו ולהשפעת נגיף האומיקרון על עסקו והכנסותיו בתקופה הנדונה. הטענה היחידה שנטענה בהקשר זה היא כי מדובר באדם מבוגר, בן 73, המצוי בקבוצת סיכון ועל כן היה עליו להיזהר. כך, במענה לשאלת הוועדה בדיון השיב ב"כ העורר:

"אבל תסביר לי, אני מבינה שהעורר עובד בהתקנת מזגנים, האם הוא עובד לבד או עם עוד אנשים? מה קרה באומיקרון? לא הסברתם בכתב הערר או בתגובה לכתב התשובה מה קרה לעסק בתקופה הזו?"

ב"כ העורר: זה מובן מהמספרים האדם לא הצליח לחזור לפעילות שהייתה לו לפני. חשוב להבין העורר מבוגר ברמת סיכון גבוהה היה בתקופה זו סגור בבית, זה שחזר בתקופה הקצרה הזו אחרי הקורונה הוא לא הספיק לחדש את קשרי הלקוחות שלו ואת הפרוייקטים שהוא צריך לעשות ואז בא האומיקרון שמין הסתם לא עזר לו בתהליך מדובר במענק של 14 אלף שח שהתחיל מטענה שגויה של המשיבה. אני לא מבין איך הגענו למצב הזה היום." (פרוטוקול הדיון, עמ' 2, שורות 11-2)

25. העובדה שההכנסות בתקופה זו גבוהות יותר מההכנסות בחודשים מרץ-אפריל 2022, אינן מתיישבות עם התיאור שהציג ב"כ העורר בדיון ואינן מעידות על השפעת נגיף האומיקרון על עבודת העורר בחודשים הללו. התמונה המצטיירת מנתוני ההכנסות היא כי מגיפת הקורונה אכן גרמה לעורר לירידה משמעותית בהכנסותיו (בגינה קיבל העורר מענקי הוצאות קבועות), ולאחריה – החל מחודש יולי 2021 ועד לסוף שנת 2022 לכל הפחות – "התייצב" העורר על מתכונת עבודה המניבה הכנסה דו-חודשית ממוצעת בגובה של כ- 30,000 ₪, ולא חזר לנפח עבודה דומה לזה שהיה טרום המגיפה.

26. בנסיבות אלו, ספק אם עלה בידי העורר להרים את נטל ההוכחה במקרה זה, ומכל מקום לנוכח נתוני ההכנסות עד סוף שנת 2022, צודקת המשיבה בטענתה כי לא ניתן היה לצפות למחזור הכנסות דומה לזה שדווח בתקופת הבסיס, בסך של כ- 105,000 ₪.

27. לצד הקשיים שפורטו לעיל, נתנו דעתנו לכך שבין החודשים מאי לאוגוסט 2022 חלה עלייה מסוימת בהכנסות העורר ביחס להכנסות בתקופת האומיקרון, שהגיעה לשיאה בחודשים יולי-אוגוסט 2022, אז דיווח העורר על הכנסות בגובה של כ- 68,000 ₪. לפיכך, ובשים לב לגילו של העורר ולהשתייכותו לקבוצת סיכון שחייבה זהירות יתרה במהלך תקופת



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

האומיקרון, מצאנו לחשב את המענק תוך קביעת מחזור בסיס חלופי בגובה ההכנסה בחודשים יולי-אוגוסט 2022, בסך של כ- 68,000 ₪ (יצוין כי הכנסה דומה נרשמה בחודשים מרץ-אפריל 2019 וינואר-פברואר 2020). בהתאם לחישוב זה, סכום המענק לו זכאי העורר עומד על 6,000 ₪.

28. **סוף דבר** – העורר זכאי למענק אומיקרון בסך 6,000 ₪. המשיבה תעביר סכום זה לעורר תוך 30 ימים מהיום, כשהוא נושא הפרשי הצמדה וריבית בהתאם לחוק. בשל הקשיים בטענות העורר עליהם עמדנו, איננו עושים צו להוצאות.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 60 יום.
ניתנה היום, ח' אב תשפ"ג, 26/07/2023, בהעדר הצדדים.

1482-23

ברוך ברוכי, רו"ח
חבר

ליאת קציר-מרגלית, עו"ד
יו"ר הוועדה