



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 2060-22
ערר 2061-22

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

העורר: **בליקוב מיכאל**
באמצעות תומר שטרית

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. העורר הוא הוא עוסק מורשה שעסק בעבודות חשמל ובהתקנת מערכות סולאריות בעיר אילת ובסביבה. בשנת 2021 הקים העורר חברה והמשיך בפעילות דומה במסגרת החברה.
2. העורר הגיש בקשה למענקי הוצאות קבועות, לתקופות הזכאות מרץ-אפריל 2020 ויולי-אוגוסט 2020, בהתאם להחלטת הממשלה מס' 5015 (מיום 24.4.2020; להלן – **החלטת הממשלה**), ובהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **החוק**).
3. בקשות העורר למענק נדחו, ולאחר מכן נדחו גם השגות שהגיש העורר. המשיבה ציינה בהחלטה בהשגות כי העורר לא מסר חומרי הנהלת חשבונות שאותם התבקש להעביר. החלטה זו נתקפה בערר קודם שהגיש העורר, בסיוע רואה חשבון; העורר הבהיר כי החומרים לא הוגשו רק בשל אי הבנה של ההודעות שנשלחו, בגין קשיי שפה – העורר ומנהלת החשבונות שלו דוברי רוסית. על רקע הזה, הסכימה המשיבה להצעת הוועדה ולפיה הערר יוחזר לשלב ההשגה, ובתוך כך ייבחנו החומרים (ערר 1243-22 **בליקוב מיכאל נ' רשות המסים**, ניתן ביום 15.3.2022).
4. לאחר בחינה נוספת, קבעה המשיבה בהחלטה מעודכנת, מיום 15.5.2022, כי מחזורי ההכנסות בתקופת הבסיס גבוהים באופן חריג בשל הכנסות חד פעמיות, בסך של 2 מיליון ש"ח וכ-2.9 מיליון ש"ח, ממכרז של מועצה אזורית חבל אילות, אותן יש לנטרל מהחישוב. בהתאם, קבעה המשיבה כי העורר אינו זכאי למענק בתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020,



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

וזכאי בתקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020 למענק בסך של כ-82 אלף ש"ח בלבד. מכאן הערר שבפנינו.

טענות הצדדים

5. בכתב הערר הסביר העורר כי הוא עובד מזה שנים בתחום של מערכות סולאריות ועם השנים צבר מוניטין ולכן העבודה גדלה משנה לשנה. העורר טען כי אין מקום לנטרל את ההכנסה מחבל אילות, שכן עבודה זו אינה חריגה ואילולי עבודה זו היה מבצע בעסק עבודות אחרות בתחום זה. העורר הדגיש כי מחזור הפעילות השנתי שלו ירד מכ-8.1 מיליון ש"ח בשנת 2019 לכ-3.1 מיליון ש"ח בשנת 2020, ובהמשך עלה שוב לכ-8.3 מיליון ש"ח בשנת 2021 (יצוין כבר כעת כי הכנסות העורר בשנת 2021 הסתכמו בכ-6.2 מיליון ש"ח בלבד, אך העורר כלל בנתונים אלו גם את ההכנסות מהפעילות שהועברה בהדרגה לחברה, במהלך 2021).

6. בהמשך, על רקע שאלות שהפנתה המשיבה, הסביר העורר כי ביום 12.3.2020 חתם על הסכם גדול נוסף, מול חברת סולארפאוור, להתקנת מערכות סולאריות במבני ציבור באילת – הסכם שביצעו התעכב בגלל הקורונה ויצא אל הפועל רק בשנת 2021. הסכם זה צורף לתגובת העורר, לצד הסכמים נוספים. בנוסף, מסר העורר נתונים אודות ההיקף הכולל של המערכות הסולאריות שאותן התקין (סך של 7,000 קילוואט, במערכות שיש להן פורטל ניטור בלבד), וביקש להבהיר על רקע זה כי ההתקנה שבוצעה עבור מועצת חבל אילות אינה חריגה מבחינת היקפי העבודה.

7. בכתב התשובה הדגישה המשיבה כי ההכנסות של העורר בתקופת הבסיס היו גבוהות באופן חריג, וכי לא היו כמותן באף שנה מאז החלו דיווחי העורר למע"מ. המשיבה טענה כי העבודה שבגינה התקבלו הכנסות אלו הייתה מסוג שונה – והפנתה לדו"ח המפורט ממנו עולה כי לצורך פרויקט זה נרכשה סחורה מספק שונה, שלראשונה, רק בשנת 2019 התקשר איתו העורר.

8. המשיבה הדגישה כי העבודה במועצת חבל אילות הייתה חריגה בהיקפה, ומשכך היא דורשת מתן הסברים והטלת הנטל על העורר להוכיח הקשר הסיבתי. לגבי ההסכם מול סולארפאוור, המשיבה הדגישה כי הוא נושא תאריך של שנת 2019 ותוקן באופן ידני לשנת 2020 (ללא חתימה לצד התיקון), וכי לא הוגשו כל ראיות ואסמכתאות לכך שביצעו נדחה עקב מגפת הקורונה; עוד נטען כי סולארפאוור זכתה במכרז בשנת 2017, וניתן להבין שממילא חלו עיכובים בביצוע שאינם קשורים לנגיף הקורונה. עוד העירה המשיבה כי הסכום הכולל של העבודה לא צוין בהסכם, וכי לא עלה בידה לאתר את החשבוניות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

המעידות על כך שהעבודה אכן בוצעה בשנת 2021, וכן הוסיפה כי גם אם היה מוכח שההכנסה נדחתה בגלל הקורונה – הרי שיש כאן דחיית הכנסה ולא אובדן הכנסה.

דיון והכרעה

9. ביום 14.9.2022 התקיים דיון בערר באמצעים טכנולוגיים. בדיון שב העורר והזכיר כי על הכנסתו בשנת 2021 ואילך ניתן ללמוד מצירוף הנתונים שלו יחד עם הכנסות החברה – חברה שנפתחה באמצע שנת 2021 והפעילות הועברה אליה בהדרגה. מהממצאים שהוצגו בדיון, ולא נסתרו על ידי המשיבה, עלה כי מחזור ההכנסות הכולל של העורר ושל החברה הם כ-8.3 מיליון ש"ח בשנת 2021 וכ-4.8 מיליון בחודשים ינואר עד אוגוסט 2022 (קרי, קצב הכנסות שנתי של 7.6 מיליון ש"ח). בתום הדיון, משלא הגיעו הצדדים להסכמה אודות זכאות העורר למענק, הועבר הערר להכרעתנו.
10. לאחר שעיינו בכתבי הטענות ושמענו את טענות הצדדים, באנו לכלל מסקנה כי **דיון הערר להתקבל במלואו**. להלן נעמוד בהרחבה על טעמי החלטתנו.

קשר סיבתי – רקע נורמטיבי

11. נקודת המוצא היא כי המענקים לפי חוק התוכנית לסיוע כלכלי נועדו לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטות של נגיף הקורונה. בהתאם להחלטת הממשלה ולחוק, לא די בעובדה שחלה בעסק ירידת מחזורים בהשוואה לשנת 2019, אלא יש להראות כי "**ירידת מחזור העסקאות בתקופת המענק נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף covid-19**" (סעיף 3)8 (לחוק). במילים אחרות, המענק יינתן רק אם קיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה.
12. בהחלטת הממשלה ובחוק לא נקבע כי עוסק המבקש מענק מחויב להוכיח את הקשר הסיבתי באופן פוזיטיבי, וכפי שנקבע בעבר בהקשר זה, ניתן לומר כי יש מעין הנחת מוצא עובדתית לפיה במקום שקיימת ירידת מחזורים, קיים גם קשר סיבתי להתפשטות נגיף הקורונה. יחד עם זאת, במקרים שבהם רשות המסים מצביעה על ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של קשר סיבתי, נטל ההוכחה מוטל על העוסק, ועליו להבהיר את הקשר בין ירידת המחזורים ובין התפשטות נגיף הקורונה (ראו **עניין ב.ג. בטחון**, פיסקה 53 לפסק הדין).
13. בעניין ב.ג. בטחון ובפסיקות קודמות של ועדות הערר הוזכרו ממצאים שונים שהוכרו ככאלו שמעבירים לעורר את הנטל הראייתי להוכחת קיומו של הקשר הסיבתי. בין היתר נקבע כי העורר נדרש להוכיח את הסיבה לירידת המחזורים כאשר חלה ירידה בהיקף ההכנסות או



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בהיקף הפרויקטים שלו, עוד לפני משבר הקורונה, או שחל שינוי אחר בעסק לפני פרוץ המגפה (עניין ב.ג בטחון, שם; ולפירוט אודות מקרים נוספים ראו ערר 21-1740 דורון אוסט נ' רשות המסים, ניתן ביום 21.12.2021, בפסקה 17 להחלטה, ובמובאות שם).

14. במקרים שבהם הנטל הראייתי מועבר לעורר, העברת הנטל אינה עשויה מקשה אחת, והמשמעות של העברת הנטל משתנה מעניין לעניין. לאחר שהמשיבה מציגה ממצאים המעוררים חשש לגבי קיומו של קשר סיבתי, העורר נדרש להפריך את החשש, והנטל הראייתי המוטל עליו נגזר מאופי הממצאים שהציגה המשיבה ומהמשקל הראייתי שלהם; כאשר הממצאים שהציגה המשיבה הם כלליים או מעוררים שאלות קלות בלבד באשר לקיומו של קשר סיבתי, גם הנטל הראייתי מצטמצם בהתאם (ראו עניין דורון אוסט, פסקה 32 להחלטה; ערר 21-1187 בני פאיז שמשום בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 8.12.2021, פסקה 23 להחלטה).

ירידת מחזורי ההכנסות של העורר

15. בעניינו, המשיבה הצביעה על ההכנסות יוצאות הדופן של העורר בתקופת הבסיס, שנבעו מעבודה גדולה במיוחד שאותה ביצע בשנת 2019. על רקע זה, השאלה העיקרית שעלתה היא האם ההכנסה הגבוהה בשנת 2019 הייתה חריגה ולא הייתה צפויה לחזור על עצמה, או שמא היא משקפת את צפי ההכנסות הרגיל של העורר.

16. העורר טען כי אין לייחס משמעות לכך שמדובר בעבודה אחת גדולה – שכן אלמלא עבודה זו הוא היה מבצע פעילות בהיקף דומה במסגרת פרויקטים אחרים. הבעיה העיקרית נעוצה בכך שמחזור ההכנסות של העורר עלה משנה לשנה – ובשנים קודמות לא היו לעורר הכנסות בסדר גודל כזה. הצדק עם העורר בכך שלפי החוק, שנת הבסיס צריכה להיות שנת 2019, ואם אכן העורר מצוי במגמת צמיחה – אין זה הוגן להבין בחשבון את נתוני השנים הקודמות. ואולם עדיין נותר החשש שמא מדובר במגמת צמיחה חריגה, ושמא אלמלא אותה הכנסה חריגה בשנת 2019 היו הכנסות העורר נמוכות בכל זאת.

17. על רקע זה, באנו לכלל מסקנה שקנה המידה היחיד שיכול להעיד על פעילותו הרגילה של העורר מצוי בנתוני השנים 2021 ו-2022. קביעה זו אינה אידיאלית – אנו ערים לכך שמדובר ב"חכמה שבדיעבד", וספק אם היה בידי המשיבה לתת דעתה לנתונים אלו בזמן אמת. אלא שבמועד הנוכחי, אין בידינו אפשרות להתעלם מנתונים אלו, המקנים תמונה מובהקת באשר להכנסות העורר.

18. כאמור, בשנת 2021 פתח העורר חברה והחל להעביר אליה בהדרגה את פעילותו העסקית. בשנת 2021, הכנסות העורר בצרוף הכנסותיו בחברה דומות להכנסות בשנת 2019, ואף גבוהות יותר. גם נתוני שנת 2022, הגם שהם חלקיים – מעידים על תמונה דומה. קצב



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ההכנסות השנתיות, בעסקו של העורר ובחברה שבבעלותו באופן מצרפי, עומד על כ-7.6 מיליון ש"ח בשנה (על פי הנתונים שהוצגו במועד הדיון). נתונים אלו מעידים על כך שמחזור ההכנסות הגבוה, בסדר גודל של כ-8 מיליון ש"ח בשנה, אינו נתון אקראי אלא עקבי.

19. ייתכן אמנם שסך ההכנסות בכל שנה מושפע מהסכום כזה או אחר. כפי שהובהר, גם בשנת 2021 בוצע הסכום גדול, וייתכן שהייתה לכך השפעה על מחזור ההכנסות הגבוה בשנה זו. אולם נתוני ההכנסות הם עקביים ומתאימים גם לדפוס ההכנסות המסתמן בשנת 2022. עוד יוער כי אותו הסכום שבוצע בשנת 2021, היה אמור להיות מבוצע, לטענת העורר בשנת 2020 – טענה זו לא הוכחה, אך ממילא היא מחזקת את הרושם לכך שגם בשנת 2020 היו צפויות הכנסות גבוהות – כפי שהיו בפועל בשנים העוקבות.

20. נתונים אלו מאוששים את טענות העורר שההכנסה בשנת 2019 לא הייתה חריגה, במובן זה שגם בלעדית היה העורר עשוי לקבל עבודות אחרות ונהנה מהכנסות בסדר גודל דומה. לא ראינו לנכון לייחס משקל של ממש לזהות הספק שממנו נרכש הציוד במסגרת אותה עיסקה שבוצעה בשנת 2019 – להחלטה לרכוש ציוד מספק זה או אחר יכולים להיות שיקולים עסקיים שונים. כיוון שיש עקביות בנתוני ההכנסות, אין ספק שמדובר בעיסקה רגילה ולא חריגה.

21. כמו כן, אין לקבל את הטענה שהעברת ביצוע המכרז משנת 2020 לשנת 2021 מהווה "דחיית הכנסות", להבדיל מ"אובדן הכנסות". הממצאים שלפנינו מעידים על כך שהעורר הניח תשתית עסקית המאפשרת לו לייצר הכנסות בסדר גודל של כ-8 מיליון ש"ח בשנה. למרות זאת, בשנת 2020, העבודה של העורר הצטמצמה, והירידה בהכנסות הנובעת מכך היא בלתי הפיכה. אין להשוות מצב זה למקרים החריגים שבהם היקף העבודה עמד בעינו, וחלה דחייה רק במועד קבלת ההכנסה בגין אותה עבודה (וראו למשל ערר 21-1826 ג'2 מטריק בע"מ נ' רשות המסים, ניתן ביום 24.2.2022, פסקה 26 להחלטה).

22. למסקנה, מצאנו כי קיים ספק האם המשיבה הציגה ממצא עובדתי מהימן, המעביר את נטל הראיה לעורר (שכן הנתונים מלמדים בדיעבד על כך שלא מדובר בהכנסה חריגה). ככל שנטל הראיה מוטל על העורר, ניתן לומר כי הוא עמד ברף הראייתי הנדרש.

סיכום ומסקנות

23. כאמור לעיל, העררים מתקבלים במלואם והעורר זכאי למלוא המענקים שהתבקשו על ידו – 300 אלף ש"ח בגין תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, ו-500 אלף ש"ח בגין תקופת הזכאות יולי-אוגוסט 2020. בנסיבות העניין, איננו עושים צו להוצאות.



מדינת ישראל ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

24. נזכיר שוב כי החלטה זו נסובה על תקופות הזכאות מרץ-אפריל 2020 ויולי-אוגוסט 2020 בלבד. אנו ערים לכך שהעורר הגיש בקשה למענק ספטמבר-אוקטובר 2020. אין לנו מידע לגבי סטטוס ההחלטה בתקופה זו, וייתכן שהיא תלויה ועומדת אצל המשיבה. על פניו, ככל שלא מתעורר עניין ספציפי הנוגע לתקופה זו, הדברים האמורים בהחלטה זו נכונים גם לגביה – ואולם אין בהחלטה זו בכדי לגרוע מסמכותה של המשיבה לקבל כל החלטה בעניין זה. ככל שכבר התקבלה החלטה בתקופה זו, נסב את תשומת לב העורר לצורך להגיש השגה על ההחלטה; אם וכאשר תוגש השגה – חזקה על המשיבה כי תשקול את האמור בהחלטתנו במסגרת ההחלטה בהשגה.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 45 יום.
ניתנה היום, כ"א חשון תשפ"ג, 15/11/2022, בהעדר הצדדים.

2061-22, 2060-22

צבי פרלמוטר, רו"ח
נציג ציבור

ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה