

## חברים יקרים:

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

לקבלת הפיצויים, כדלקמן: "ניזוק שמחזור עסקאותיו בשנת הבסיס עלה על 300 אלף שקלים חדשים, זכאי לפיצויים בגובה הוצאותיו המזכות, בעד נזק עקיף שנגרם לו במהלך התקופה הקובעת...". "נזק עקיף" מוגדר בהוראת השעה – "הפסד או מניעת רווח כתוצאה מנזק מלחמה, כהגדרתו בסעיף 35, או בשל אי-אפשרות לנצל נכסים עקב פעולות מלחמה על ידי הצבאות הסדירים של האויב או עקב פעולות איבה אחרות נגד ישראל, או עקב פעולות מלחמה על ידי צבא הגנה לישראל";.

כמו כן, תנאי הבסיס לקבלת הפיצוי הינו ירידה של 25% או יותר במחזור העסקאות שלו ביחס לתקופת הבסיס, קרי התקופה המקבילה בשנת 2022 לתקופת הזכאות.

בהתקיים תנאי הבסיס ושאר דרישות הוראת השעה שולמו לעוסקים רבים תוך מספר שבועות מרגע הגשת התביעה, מקדמות על חשבון הפיצויים. עתה, במטרה לשלול את התביעה במלואה או בחלקה ולדרוש החזר מקדמות, טוענת הרשות במקרים רבים כי למרות התקיימות תנאי הבסיס לא מתקיים קשר סיבתי בין ירידת המחזורים לבין מלחמת חרבות ברזל.

טענה נפוצה של רשות המסים בהקשר לכך היא שחלה אצל העוסק ירידת מחזורים טבעית בטרם פרצה המלחמה. דגש מיוחד נותנת רשות המסים למחזור העסקאות של העוסק בתשעת החודשים

על "שיטת מצליח" של רשות המסים בשלילת פיצויים מלחמת חרבות ברזל במסלול הכלל ארצי

פתח דבר

לאחרונה אנו עדים להחלטות שלילה רבות של רשות המסים ביחס לתביעות פיצויים שהוגשו לתקופות הזכאות אוקטובר 2023 ונובמבר – דצמבר 2023, מכוח חוק התוכנית לסיוע כלכלי (הוראת שעה – חרבות ברזל), התשפ"ד – 2023 (להלן בהתאמה: "הוראת השעה" ו – "המסלול הכלל ארצי"). עם השלילה מגיעה גם דרישה להחזר המקדמות. הטענות המרכזיות של הרשות בשלילת הפיצויים, מזכירות את טענותיה ביחס לפיצוי שניתן בגין נגיף הקורונה ובפרט ביחס לנגיף האומיקרון. טענות אלו נדחו לא פעם על ידי ועדות הערר ורק לאחרונה זכה משרדנו בתיק ערר ביחס לתקופת האומיקרון (ערר 1732-23 אשדיר פרסום והפצה בע"מ נ' רשות המסים). ברשימה זו נציג תחילה את טענות רשות המסים ולאחר מכן נפרט לגבי הצורך בהגשת השגה מנומקת ובמועד, לשם שמירה על זכויות העוסקים שנפגעו בכל רחבי המדינה ממלחמת חרבות ברזל. על כך להלן:

עמדת רשות המסים

הוראת השעה דורשת קשר סיבתי בין המלחמה לבין הירידה במחזורי העוסק. לא בכדי, סעיף 38ד(א) להוראת השעה מקשר בין הנזק העקיף לבין הזכאות

**(2001) בע"מ נ' רשות המסים**, אשר דחתה את טענות רשות המסים ביחס לתנודתיות בהקשר של חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), תש"ף-2020 (להלן: "חוק הקורונה"), כדלקמן: "כאשר ההכנסות של העסק הן תנודתיות ולא סדירות, הנוסחה לקביעת גובה המענק אמנם הופכת לפחות מדויקת – אך יש לכך השפעה דומה לשני הצדדים: התנודתיות יכולה להשפיע הן לרעה והן לטובה. כבר הובהר בהחלטות קודמות של ועדת הערר כי המחוקק העדיף לקבוע את גובה המענק על פי מנגנון "גס", שיש בו פשוטות ויעילות, גם אם הוא פחות מדויק... במקרה אחד, עשויה התנודתיות לפעול לרעת העסק לעורר, ואילו במקרה אחר ייתכן שהמענק דווקא יהיה נמוך מהצפוי, ולא יהיה בו ביטוי מלא להיקף הפעילות של העסק, שכן התנודתיות עשויה להביא גם לעליה במחזורי ההכנסות. התנודתיות אינה עילה לשלול את המענק, ולכן גם היא לא מסבירה את התכלית העומדת מאחורי הוראת ההחרגה".

בית המשפט המחוזי בעניין **וטרמטיק** (עמ"נ 22-01-33553) אשר דן בטענת התנודתיות של רשות המסים ביחס לחוק הקורונה, דחה את טענת הרשות באותו עניין כי תנודתיות המחזורים מאיינת את הקשר הסיבתי בין הנזק האמור לבין ירידת המחזורים. כב' השופטת א. ויינשטיין מצאה לנכון להעיר לרשות המסים כי היא עושה הלכה למעשה שימוש תנודתי מידי בטיעון התנודתיות: " כפי ששיקפתי בדיון בערעור דנו, סבורני כי קיימת

הראשונים של שנת 2023 וירידה במחזור בחודשים אחדים במהלך תקופה זו ביחס למחזורים המקבילים בשנת 2022, מהווה לדידה, במקרים רבים ולדעתנו בניגוד לתכלית הוראת השעה, סיבה מספקת לשלול את מתן הפיצויים במלואם או בחלקם.

במקרים אלו, אנו עדים לכך שרשות המסים בוחרת יש מאין ובניגוד להוראות הוראת השעה לחשב את מחזור הבסיס של העוסקים בהתאם לממוצע מחזורי החודשים ינואר – ספטמבר 2023 (חלף התקופות הרלוונטיות בשנת 2022). קרי, לדעת רשות המסים, נוצר מעין 'מישור' עסקי חדש בתקופת החודשים האמורים לעיל, כך שנתוני שנת 2022 אינם רלוונטיים לדעתה.

אנו סבורים כי עמדה זו שגויה בבסיסה וטוב תעשה רשות המסים אם תשקול שוב את עמדתה ותשמור אותה לכל היותר למקרים חריגים ביותר.

ראשית, יש לזכור כאמור כי הוראת השעה מנחה בצורה חד חד ערכית לאמץ את מחזורי העוסק בתקופה המקבילה בשנת 2022. למעלה מזאת, רק לגבי סוג עוסקים מסוים – קבלן ביצוע – מורה הוראת השעה להשתמש בממוצע המחזורים של ינואר – ספטמבר 2023, לשם חישוב מחזורי הבסיס.

שנית, בפסיקות של ועדות הערר (בנוגע לפיצויי קורונה), נקבע כי ככלל יש להיצמד להוראות הדין. אם רשות המסים מבקשת בכל זאת לסטות מהכללים שנקבעו בדין, עליה לעשות כן במשורה, באופן הגיוני, מידתי וסביר ולא כמעין ברירת מחדל שנועדה לשלול את זכאות העוסקים לקבלת הפיצוי. יפים לעניין זה דברי הועדה בערר 21-1268 נ.ע. הנדסה ייזמות

**דגשים פרקטיים בהגשת ההשגה**

בהתאם להוראת השעה 'דרך המלך' לתקוף ולאתגר את החלטות רשות המסים לשלול בצורה מלאה או חלקית את הזכאות לפיצויים לפי הוראת השעה היא באמצעות הגשת השגה, תוך 60 ימים, מיום שבו התקבלה החלטת רשות המסים בקשר לתביעה לפיצויים. רצוי להימנע, ככל הניתן, מאיחור בהגשת ההשגה, אשר עלול לאיין את זכאותו של העוסק לקבלת פיצוי. בניגוד לאי העמידה בזמנים ביחס לחוק הקורונה, בקבלת החלטה לשלילת פיצויים ובהחלטות בהשגה, הרי שלפחות כרגע נראה כי רשות המסים עומדת בלוחות הזמנים של הוראת השעה, כך שיהיה קשה להיתלות בהתנהלות רשות המסים על מנת להצדיק השגות באיחור.

יש לזכור כי ההשגה היא אמנם חלק מההליך המנהלי, עם זאת היא משמשת כתשתית ושער הכניסה לפתיחת הליכי ערר. רצוי לפרט במסגרת ההשגה את כלל הנימוקים ביחס להחלטת רשות המסים בעניין תביעת הפיצויים, לרבות את הפגיעה בזכויות בשל אי עריכת שימוע מסודר טרם החלטת הדחיה כאמור ולכלול מידע מקיף ככל הניתן, לרבות מסמכים, חישובים וכל אינפורמציה רלוונטית אחרת במטרה לבסס את טענות העוסק לקבלת הפיצוי ולנסות ולהפריך את טענת רשות המסים. כך ניתן להסביר ירידת מחזורים זמנית טרם פרוץ מלחמת חרבות ברזל, להדגיש חודשים אחרים וכן לפנות במידת הצורך לחודשים שחלפו מתחילת שנת 2024, במידה שחלה התאוששות במחזורי העוסק, על מנת לבסס הפגיעה בעסק בתקופות הזכאות של הרבעון

תנודתיות רבה בשימוש המשיבה בטיעון בדבר תנודתיות מחזורי העסקאות של עוסקים. ה"תנודתיות" הפכה לטיעון-סל שהמשיבה עושה בו שימוש, בלא העמקה והנמקה ממשית."

לדעתנו הדברים מקבלים משנה תוקף לאור העובדה כי בדומה לחוק הקורונה רשות המסים נמנעת מלשמור על זכות הטיעון המנהלית של העוסק ולערוך לו שימוע טרם הוצאת מכתב ההחלטה.

אנו סבורים בהקשר לכך כי ניתן להשתמש בהחלטות ובפסיקה שניתנה ביחס לחוק הקורונה גם בהקשר של הוראת השעה וככל הנדרש גם בהקשר של תקנות מס רכוש וקרן פיצויים (תשלום פיצויים) (נזק מלחמה ונזק עקיף) (חרבות ברזל) (הוראת שעה), התשפ"ד – 2023, ביחס לאיזור המיוחד. שני החוקים, חוקים סוציאליים במהותם, אשר באים ליתן פיצוי לציבור העוסקים על רקע התקיימותם של אירועים בלתי צפויים בהיקפם ובחומרתם, "ברבורים שחורים", אשר פגעו בצורה חסרת תקדים במשק הישראלי ובמרכזם נוסחאות אשר באו לפשט את מתן הפיצוי. בתור שכך, שניהם פונים לכלל העוסקים בישראל, באופן חסר תקדים, ללא מגבלה של מקום גאוגרפי או קרבה לאזורי ספר.

שלישית, הציפייה של רשות המסים כי עסקים ישמרו על הכנסות קבועות לאורך כל חודשי השנה מעמידה את ציבור העוסקים בפני נטל בלתי סביר ועומדת לדעתנו בניגוד לתכלית הוראת השעה. די לעניין לטעמנו להוכיח את הקשר בין מלחמת חרבות ברזל לבין ירידת המחזורים בחודשי הזכאות הרלוונטיים על מנת לעמוד בנטל הוכחת הקשר הסיבתי.

על ידי רשות המסים בטענה כי לא הצליחה לחזור למחזורי הבסיס ערב הקורונה. נדגיש כי חוק האומיקרון אימץ כתקופת בסיס את חודשים ינואר – פברואר 2019 ואילו רשות המסים התעלמה מהוראה זו ואימצה למעשה את חודשים יולי – דצמבר 2021, כתקופת בסיס חלופית על מנת להפחית את ירידת המחזורים של העוסק ולשלול ממנו הלכה למעשה את זכאותו לקבלת פיצוי מכוח האומיקרון. **נשמע**

#### מוכר?!

ועדת הערר קיבלה את הסברי החברה ביחס לפגיעה של זן האומיקרון וכן ייחסה חשיבות לעובדה כי בחודשים טרם הגעת זן האומיקרון וכן בחודשים שלאחריו הייתה עלייה במחזורי העסק, הגם שלא הגיעה למחזורי העסק ערב פרוץ הקורונה וכדברי הועדה: **בהחלטות קודמות של ועדות הערר נקבע כי אי הצלחתו של עוסק לחזור אל אותם המחזורים יכולה להוות אינדיקציה בשאלת הקשר הסיבתי.** (עניין קונטנטו פס' 41 ; ערר 1363/23 דיגיטל ניוז ופרסום נ' רשות המסים, פס' 37 (ניתן ביום, 28.5.23) ; ערר 1482/23 וייסמן ראו' נ' רשות המסים (ניתן ביום, 26.7.23) . לצד זאת, צוין באותן החלטות כי השפעות הקורונה לא הסתיימו מיד עם תום מענקי הקורונה (סוף יוני 2021) וכי יתכנו מקרים בהם נדרשו עסקים לזמן התאוששות ארוך יותר. נקבע, כי על מנת לשקול את אי חזרתו של עוסק אל אותם המחזורים כשיקול לעניין הקשר הסיבתי, יש להתייחס לסוג העסק הרלבנטי ונסיבותיו."

האחרון של שנת 2023. מומלץ גם לבחון החלטות וועדה ופסיקת בית משפט בתחום הפיזיים ובתחומים קשורים, ולשלבן במסגרת התשתית הנורמטיבית של ההשגה.

**במידת הצורך, יש לבחון חלופות נוספות לחישוב מחזור הבסיס, לרבות חישוב ממוצע מחזורים שונה, לחודשים אחרים, כעמדה נגדית לעמדת רשות המסים.**

במקרים אחרים, יש לבחון את היקף ההוצאות הקבועות של מבקש הפיזיים. מובן כי תשלומי חשמל, מים, ארנונה, שכירות מבנה, ביטוח ועוד מהווים הוצאה קבועה. אך, על בסיס הפסיקה הקיימת, ניתן לדעתנו לדרוש פיצוי גבוה יותר מהפיצוי שחושב לפי הנוסחה שבהוראת השעה. כך לדוגמה נקבע על ידי הוועדה (בעניין חוק קורונה) כי הוצאות מימון מהוות הוצאות קבועות.

#### עניין אשדיר (1732-23)

לבסוף ובקצרה, בעניין אשדיר נדון עניינה של חברת פרסום העוסקת הן בהוצאה לאור של עלונים ועיתונים המכילים פרסום לציבור הדתי לאומי, ומיועדים לחלוקה בבתי הכנסת והן בפרסום בעלונים אחרים בעלי תפוצה דומה. העוררת ביקשה וקיבלה מענקים לכל אורך תקופות הזכאות של חוק הקורונה. ואולם, כאשר הגישה בקשה לקבלת פיצויים מכוח חוק מענק סיוע לעסקים בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות זן אומיקרון של נגיף הקורונה החדש (הוראת שעה), התשפ"ב-2022 (להלן: "חוק האומיקרון") בגין תקופת האומיקרון (ינואר- פברואר 2022), נדחתה

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות - צוות המשרד: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד דנה הדר, עו"ד אנה צברי, עו"ד שלומי שלו, עו"ד גרשון פינק, עו"ד גוני זוסמן, עו"ד (רו"ח) יונתן גדלוב(משפטן) איציק אירים ויועץ המשרד רו"ח אפי לבקוביץ.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד.

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו. כלל ההדגשות בציטוטים שבמסמך נעשו על ידי כותבי המאמר ואינם מופיעים במקור.

חשוב ליישם עקרונות אלו גם ביחס להוראת השעה, בשינויים המחויבים.

### סיכום

אנו עדים, אם כן, לאחרונה לדחייה מאסיבית של בקשות למתן פיצויים מכוח הוראת השעה, בטענה כי נשלל לכאורה הקשר הסיבתי בין ירידת המחזורים לבין פרוץ מלחמת חרבות ברזל.

על בסיס החלטות הועדה והפסיקה שדנה בחוק הקורונה ובחוק האומיקרון אנו סבורים כי במקרים רבים החלטות הדחייה שגויות ואינן עולות בקנה אחד עם תכלית חקיקת הוראת השעה והגדרותיה.

על כן, רצוי שלא לוותר, לבחון את טענות רשות המסים לעומקן ולהגיש במידת הצורך השגה בהתאם להוראות הוראת השעה. חשוב שההשגה תוגש תוך 60 ימים מקבלת הודעת הדחיה ותכלול כמפורט לעיל את מלוא הטענות העובדתיות והמשפטיות הרלוונטיות, בניסיון לשכנע את רשות המסים לחזור בה מהחלטתה ולהוות את הבסיס להגשת ערר, ככל שההשגה תידחה.

אנו סבורים כאמור כי ניתן לאמץ את החלטות ועדות הערר ופסיקת בתי המשפט ביחס לחוק הקורונה וחוק האומיקרון גם בעניינה של הוראת השעה, בשינויים המחויבים.

בהקשר לכך אנו מציעים לקרוא בעיון את ההחלטה בעניין **אשדיר** ולאמץ את התובנות אשר הועלו על ידי הועדה ודחו אחת לאחת את טענות רשות המסים, גם בהקשר להוראת השעה, הכל כפי שמפורט בהחלטה.