

חברים יקרים:

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

למעשה, טענת רשות המיסים היא כי עסקים שלא חזרו לעצמם מייד לאחר תקופת הקורונה, אינם יכולים לטעון שנגיף האומיקרון הוא זה שהביא לירידת המחזורים בחודשים ינואר-פברואר 2022.

והינה ממש לאחרונה התפרסמו שתי החלטות של ועדות הערר אשר דוחות באופן עקרוני את עמדת רשות המסים. הראשונה, ניתנה על ידי ועדת ערר בעניין **דיגיטל ניוז** מיום 24 במאי 2023.

עניין דיגיטל ניוז (1363-23)

באותו עניין, דובר על עוררת המפעילה אתרי חדשות מקומיים אשר הגישה בקשה למענק מכוח חוק האומיקרון. רשות המסים דחתה את בקשתה והשגתה, בהתאמה, בטענה לפיה לא קיים קשר סיבתי בין הירידה בהכנסות העוררת ובין ההשפעה הכלכלית שנגרמה בשל התפשטות זן האומיקרון.

בהחלטתו התייחס יו"ר הוועדה ד"ר **ערן בר**, הן לעניין נטל ההוכחה וקביעת רשות המסים בדבר העדר קשר סיבתי והן להתנהלות הכונית של רשות המיסים אשר חזרה על עצמה לא פעם במהלך הטיפול במענקים.

ביחס לנטלי ההוכחה יישמה הוועדה את אשר נקבע בהחלטות הקודמות ובפסיקות בתי המשפט ביחס לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), תש"ף 2020 (להלן: "**חוק הסיוע**"), אשר עסק בזכאות לקבלת פיצוי בגין הקורונה, וציינה כי גם לעניין חוק האומיקרון הנטל הראשוני המוטל על

נפגעתם מווירוס האומיקרון - שלא יאימו עליכם

!!! – ועדת הערר החליטה שעוסק זכאי למענק

האומיקרון בניגוד לעמדת רשות המסים

פתח דבר

לאחרונה, במסגרת מאמר מקצועי, פרסמנו את עמדתנו בקשר לזכאות למענקי אומיקרון מכוח חוק מענק סיוע לעסקים בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות זן האומיקרון של נגיף הקורונה החדש (הוראת שעה), התשפ"ב- 2022 (להלן: "**חוק האומיקרון**"). נזכיר כי להבנתנו הפגיעה של האומיקרון הינה המשך ישיר של הפגיעה הכלכלית מווירוס הקורונה. על כן, גם אם לא הייתה עליית מחזורים טרם תקופת האומיקרון, הרי שלאור בדיקת מחזורי 2019, זכאים העוסקים למענק.

ניתן לקרא בהרחבה את המאמר המקצועי אשר פרסמנו בנושא בקישור https://www.ampeli-tax.co.il/files/ugd/54076f_f32e0e24c84449_6094ebcb11194cbd6b.pdf.

עמדתה העקרונית של רשות המסים היא כי על מנת להיות זכאים לפיצוי מכוח חוק האומיקרון, פגיעת האומיקרון צריכה להתבטא בחזרה לשגרת מחזורים ביולי 2021 ועד דצמבר 2021, כפי שהיו ערב הקורונה בשנת 2019. קרי, רק במידה שקיימת ירידה ספציפית בינואר - פברואר 2022, יהיו העוסקים זכאים למענק, תוך בחינה גם של המחזורים של העסק בחודשים שלאחר ינואר- פברואר 2022.

הוועדה: "זה המקום לציין כי לא בכדי הן בחוק התוכנית לסיוע כלכלי והן בחוק האומיקרון נקבע מנגנון של השוואת מחזורים לשם קביעת הזכאות למענק. ישנו קושי אינהרנטי להוכיח כי הירידה במחזור העסקאות הושפעה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה או האומיקרון בלבד. בעניין מאגמה, בית המשפט שב והדגיש כי ככל שלא נמצאה ראייה לניתוק הקשר הסיבתי באופן מוחלט, אין כל מקום לברר מהו החלק בירידת המחזורים שיש לייחס להשפעת מגפת הקורונה ומהו החלק שיש לייחס לגורמים אחרים כגון תנודתיות. קביעה זו נכונה שבעתיים בעת שהמשיבה מבקשת לחרוג מהמנגנון הקבוע בחוק, ולשלול זכאות עוסק למענק לפי חוק האומיקרון. במקרים אלו, ישנו קושי ממשי להוכיח באיזו מידה נפגע העוסק כתוצאה מנגיף האומיקרון והאם הכנסותיו בתקופת הזכאות פחתו בעקבות ההשפעה של נגיף הקורונה או נגיף האומיקרון בלבד. האינדיקציות המועלות על ידי המשיבה לאי קיומו של קשר סיבתי שונות מעוסק לעוסק. נימוקים כגון, אי חזרה למחזורי הבסיס בחודשים שלאחר תקופת הזכאות, אינם יכולים להוות נימוק בלעדי לשלילת המענק."

כמו כן, את קצב ההתאוששות של כל עסק יש לבחון אליבא דוועדה, בהתאם למאפייניו הספציפיים ובלשונה "קצב ההתאוששות" של עסקים מושפע מגורמים שונים הקשורים בעיקר לאופי פעילותם. דינו של עוסק שמקור הכנסותיו ממכרזים מגופים ממשלתיים אינו כדין חנות לממכר מזון. לעוסק זה

העוסק להוכיח את הקשר הסיבתי בין ירידת המחזורים לבין חוק האומיקרון מתבסס כולו על הירידה במחזורי ההכנסות בהתאם לנוסחה הקבועה בחוק האומיקרון. לכן, ככל שרשות המסים סבורה כי לא קיים קשר סיבתי, עליה הנטל להצביע על ממצאים עובדתיים מהימנים המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי.

רשות המסים ביקשה ללמוד דין דומה מפסיקת בית המשפט העליון בעניין פודלסקי (בר"מ 7502/22) ממנו עולה לכאורה כי די לרשות המסים להראות כי חלה ירידה בפעילות העוסק בשנת 2019 על מנת להעביר את הנטל בחזרה לכתפי העוררת. ועדת הערר, דחתה עמדה זו וקבעה כי העובדה שהעוררת לא הצליחה לחזור להיקף ההכנסות שהיו לה לפני משבר הקורונה ביחס לחודשים יולי – דצמבר 2021, אין בה כשלעצמה כדי לשלול את ההנחה שפעילותה נפגעה בעקבות משבר הקורונה ואף בעקבות התפשטות זן האומיקרון. קרי, רשות המסים לא הצביעה על כל ראיה לכאורה לסתירת החזקה הקבועה בחוק האומיקרון ואינה יכולה ללמוד דין דומה בין שנת 2019 לשנת 2021, בפרט כאשר לא קבעה אמות מידה לסטייה מהנוסחה בנושא מענקי האומיקרון (ממש כפי שלא קבעה לעניין המענקים מכוח חוק הסיוע).

אדרבה, על בסיס פסיקת בית המשפט המחוזי בעניין מאגמה (עמ"נ 48298-11-21) הועדה סבורה כי כל עוד לא ניתן להצביע על ראייה לניתוק הקשר הסיבתי באופן מוחלט, אין מקום לברר מהו החלק בירידת המחזורים שיש לייחס לנגיף הקורונה, ובלשון

העוררת טענה כי אין ביכולתה להציג ראיות התומכות בטענה שהירידה במחזור העסקאות נובעת אך ורק בשל התפשטות זן האומיקרון, כאשר לשיטתה, די היה בהצגת ירידה בהכנסות בין מחזור הבסיס למחזור תקופת הזכאות. עוד טענה העוררת, כי אין מקום לבחון ראיות ספציפיות על מנת לערוך הבחנה האם הירידה במחזור העסקאות נובעת בשל משבר הקורונה או בשל התפשטות זן האומיקרון.

ועדת הערר הדגישה כי תכלית החוק היא מתן פיצוי לעוסקים שנפגעו בשל התפשטות נגיף האומיקרון, ולא רק בעקבות ירידה בין מחזור תקופת הזכאות בהשוואה למחזור תקופת הבסיס וכי רשות המיסים צודקת שלא מדובר בתקופת זכאות נוספת במסגרת חוק הסיוע, אלא בפיצוי לעוסקים שנפגעו בעקבות התפשטות זן האומיקרון.

משם עברה הועדה לבחון את דיווחי העוררת וציינה, כי בחינת דיווחי ה- ESNA של העוררת מלמדת כי משנת 2019 חלה ירידה משמעותית בהכנסותיה. ירידה זו מתבטאת גם ברמה השנתית, כאשר בשנת 2019 הכנסות העוררת הסתמכו בסך של כ- 1.3 מיליון ₪ ואילו בשנת 2020 הכנסותיה הסתמכו בסך של כ- 872,000 ₪ בלבד. לעניין זה ציינה ועדת הערר כי ככל שהעוררת אכן הייתה נפגעת מהתפשטות זן האומיקרון, היה מצופה כי לאחר תקופות של סגרים ומגבלות, תחול עליה מסוימת בהכנסות העוררת. והנה מדו"ח ה- ESNA לשנת 2021 עולה כי לאחר שהמשק שב לפעילות סדירה, דווקא בחודשים יוני-אוקטובר 2021 חלה ירידה משמעותית בהכנסות העוררת. זאת ועוד, זן

החזרה לפעילות סדירה צפויה להימשך זמן ארוך יותר באופן משמעותי. כאמור, נסיבה נוספת שעלולה להשפיע על קצב ההתאוששות של עוסק קשורה להעסקת עובדים והוצאתם לחל"ת בתקופת הקורונה. ייתכן ועוסקים שהוציאו עובדים לחל"ת ייתקלו בקשיים בהחזרת העובדים לעבודה, גיוס עובדים חדשים והכשרתם, כך שקצב ההתאוששות של עוסקים אלה צפוי להיות ארוך יותר".

הנה כי כן, ועדת הערר לא נותנת יד להפרדה המלאכותית אשר יוצרת רשות המיסים בין נגיף הקורונה לבין האומיקרון. משמע ייתכן כי טרם נגיף האומיקרון (ובפרט בחודשים יולי-דצמבר 2021) העוסק לא יחזור להיקף המחזורים כמו בשנת 2019 ועדיין יהיה זכאי לקבלת מענק לחודשים ינואר-פברואר 2022 מכוח חוק האומיקרון.

על בסיס עקרונות אלו דחתה ועדת הערר באותו מותב ביום 28 במאי 2023 את הערר בעניין **יערה תקשורת**.

עניין יערה תקשורת (1252-23)

באותו עניין דובר על עוררת אשר הכנסותיה נובעות מהתקשרויות במכרזים מול משרד הביטחון. בדומה לעניין **דיגיטל ניוז** טענת רשות המיסים הייתה כי לעוררת לא הייתה ציפייה לחזור לאותם היקפי פעילות כפי שהיו לה בתקופת הבסיס, קרי ינואר-פברואר 2019 ולכן לא מתקיים קשר סיבתי בין הירידה במחזוריה לבין השפעתו הכלכלית של נגיף האומיקרון.

סיכום והרהורים נוספים

עיננו הרואות אפוא כי ועדות הערר שהחלו לדון בהחלטות בהשגה בחוק האומיקרון אימצו את חזקת הקשר הסיבתי שפותח על ידי ועדות הערר ובתי המשפט ביחס לחוק הפיצוי. כולנו תקווה שהן תאמצנה את הקווים המנחים שהוצגו על ידי ועדת הערר בעניין דיגיטל ניוז, בפרט כאשר יש לזכור כי חוק האומיקרון חל על תקופת זכאות אחת (ינואר-פברואר 2022).

מעניין יהיה לעקוב אפוא אחר החלטות נוספות אשר יינתנו בתקופה הקרובה על ידי ועדות הערר בסוגיה. כדרכה בקודש דומה כי רשות המסים לא תוותר ותגיש ערעור לבית המשפט המחוזי על החלטת ועדת הערר בעניין **דיגיטל ניוז**. אנו קוראים לציבור העוסקים אשר נדחה על ידי רשות המסים ביחס למענק מכוח חוק האומיקרון, לעמוד על זכויותיו ולא לוותר על המענק אשר מגיע לו מכוח הדין.

לבסוף ולא פחות חשוב, יצוין כי הן בעניין **דיגיטל ניוז** והן בעניין יערה תקשורת "שתלה" רשות המסים איום מרומז בגוף החלטתה בהשגה בו היא מציינת כי הממצאים בהחלטתה יכולים להשפיע על המענקים האחרים אשר כבר אושרו לעוררות מכוח חוק הסיוע. ועדת הערר ביקרה התנהלות פסולה זו של הרשות וציינה לעניין זה בעניין **דיגיטל ניוז** כדלקמן: "זה המקום להתייחס להתנהלות המשיבה, שפעם נוספת החליטה לכלול בהשגה "איום מרומז" כלפי עוסק, שאם ינקוט בהליכים נוספים יהיה בכך

האומיקרון החל להתפשט בחודש נובמבר 2021 ובאופן מפתיע, בחודש דצמבר 2021 העוררת דיווחה על הכנסות הגבוהות פי שלושה מאלה שדווחו על ידה בחודש אוקטובר 2021. כמו כן, גם לאורך שנת 2022 דיווחה העוררת על הכנסות זעומות.

לאור האמור ובנסיבות המקרה מצאה ועדת הערר כי רשות המסים עמדה בנטל לסתור את החזקה העובדתית וכי ירידת המחזורים לא נגרמה בשל זן האומיקרון. קרי, הירידה במחזורי העוסק כבר בשנת 2019 והעדר ההתאוששות לאורך השנים 2020 – 2022 ביחד עם קפיצה בלתי מוסברת לכאורה במחזוריו בחודשים נובמבר – דצמבר 2021, יצרו מסה קריטית אשר הייתה בעוכריו של העורר באותו עניין.

ניתן ללמוד אפוא משתי ההחלטות הסותרות כי מענק האומיקרון יישלל מהעוסק רק אם מחזוריו מצביעים, באופן שאינו משתמע לשתי פנים, על אי קשר סיבתי בין נגיף האומיקרון לבין הירידה במחזורים. הנטל הוא על רשות המסים כאשר לא די **בטענה של אי חזרה למחזורי הבסיס בחודשים שלאחר תקופת הזכאות** או לפנייהם כדי לעמוד בנטל זה.

רצוי להזכיר בעניין זה את דברי בית המשפט המחוזי בעניין **וטרמטיק** (עמ"נ 22-01-33553), אשר ראה לנכון לציין כי קיימת תנודתיות רבה בשימוש של רשות המסים בטיעון בדבר תנודתיות מחזורי העסקאות של עוסקים וכדבריו: "ה"תנודתיות" הפכה לטיעון-סל שהמשיבה עושה בו שימוש, בלא העמקה והנמקה ממשית".

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתיעץ 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.

להביא לתיקון הזכאות למענקים אשר אושרו לו בעבר. המדובר בהתנהלות חמורה אשר יש בה לפגוע בזכות הגישה לערכאות. ככל שהמשיבה סבורה שהיה מקום להורות על תיקון החלטות למענקים קודמים, היה עליה לבצע זאת על סמך נימוקים ענייניים בלבד. רצונו של עוסק לממש את זכותו על פי חוק להגשת ערעור על החלטת רשות מנהלית אינו מהווה נימוק ענייני לתיקון החלטות קודמות בגין מענקים להם הוא נמצא זכאי. המדובר בהתנהלות פסולה שעל המשיבה לחדול ממנה לאלתר. לאחרונה, התנהלות זו, הובאה לידיעת מותב זה ומותבים אחרים במספר תיקי ערר. נראה כי המשיבה בוחרת לנקוט בניסוחים שיש בהם להטיל דופי בציבור העוסקים, ואף להרתיעם מלממש את זכותם על פי חוק...".

אין לנו אלא להצר על התנהלותה הדורסנית של רשות המיסים, אשר כרשות מנהלית אמורה לשמש כנאמן הציבור ולא כאויבו וקוראים לה לחדול לאלתר מהתנהלות חמורה זו.

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

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד.