



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1453-22

לפני כבוד חברי הוועדה:
שירה שגיא, עו"ד - יו"ר
גרמן פייקין, רו"ח - חבר

העורר: **בית אורן בירושלים מס' *******
באמצעות מר יונתן אורן

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

השתלשלות העניינים

1. ביום 15/03/2022 הוגש הערר שבפנינו, ביחס לתקופת הזכאות מאי יוני 2021.
2. כתב הערר כלל טענות המתייחסות למענקי השתתפות בהוצאות קבועות המחולקים לפי פרק ו' לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן: "החוק") וכן טענות המתייחסות למענקים אחרים, שאינם בסמכות הוועדה.
3. ביחס למענק ההשתתפות בהוצאות קבועות נטען כי בקשת העורר למענקים נדחתה וזאת מפני שלעורר אין דיווחים למס ערך מוסף. לטענת העורר, נאמר לו כי בתחום עיסוקו (צימר שעובד עם אתר מחו"ל ותיירים מחו"ל) ונוכח נסיבותיו האישיות אין צורך בפתיחת תיק מע"מ. מעבר לכך, הכנסות העורר דווחו למס הכנסה. בתמיכה לטענותיו צירף העורר רצף של התכתבויות עם המשיבה, שרובן התייחסו למענקים שאינם מענק השתתפות בהוצאות קבועות.
4. לגופו של עניין, טען העורר כי סירוב המשיבה אינו מוצדק וזאת מפני שידוע לו על גופים אחרים להם אין תיק במע"מ ושאושרו להם המענקים. העורר העלה את טענותיו כבר בשלב מוקדם והתשובה שהתקבלה היא כי "לא ניתנה הנחייה רשמית לשום עוסק (למעט כאמור משפחתונים לאחרונה) שלא לפתוח תיק במע"מ אף אם כל עסקאותיו בשיעור 0%. כל עוד לא ידווח למע"מ, לא תהיה אפשרות לפוטנציאל לזכאות לעוד מענקים" (תשובה מיום 23/05/2021 שעותק ממנה צורף למסמכי הערר).
5. בהחלטת יו"ר הוועדה מיום 20/03/2022 הובהר כי לאור ריבוי התכתובות ולטובת קידום העניין תגובתה האחרונה של המשיבה תיראה כהחלטה בהשגה וזאת אלא אם תבקש לטעון אחרת. נקדים את המאוחר ונציין כי בסופו של דבר, הודיעה המשיבה כי בנסיבותיו הייחודיות של המקרה היא נכונה לראות בהודעות שהתקבלו כהחלטה בהשגה לצורך הדיון בערר (וראו הודעת המשיבה מיום 03/04/2022, החלטת הוועדה מיום 24/04/2022, תגובת העורר מיום 26/04/2022 והודעת המשיבה מיום 10/05/2022).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

6. בהחלטה מיום 20/03/2022 המשיבה אף התבקשה להבהיר האם יש מניעה לראות את העורר כזכאי למענק ומדוע, וככל שהקושי נובע מחוסר בהירות עובדתית, המשיבה התבקשה לציין האם ישנו מידע חלופי על בסיסו ניתן יהיה לבחון את זכאות העורר למענקים.
7. כן הובהר בהחלטה כי על פני הדברים טענות העורר מתייחסות ליותר מתקופת זכאות אחת, כך שאם יידרש המשך בירור של טענות העורר בפני הוועדה, העורר יתבקש להגיש ערר ביחס לכל אחת מתקופות הזכאות בנפרד. רק במעמד הדיון שהתקיים (ראו פסקה 17 להלן) הובהר באופן סופי כי בפי העורר טענות גם ביחס לתקופות זכאות נוספות, וזאת לאחר שמההבהרות שהגיש העורר בעניין זה לבקשת הוועדה לא הצטיירה תמונה ברורה. בהמשך לכך הצדדים הסכימו שהדיון בערר יתייחס גם לתקופות הזכאות הנוספות ושייראו את הטענות שהועלו כאילו מתייחסות גם לתקופות הזכאות הנוספות (עמ' 7 לפרוטוקול, שורות 17-18).
8. בתגובתה מיום 03/04/2022, הפנתה המשיבה להוראת סעיף 8(5) לחוק הקובעת כי אחד מהתנאים לזכאות למענק היא הגשת דיווחים למס ערך מוסף. בנסיבות המקרה שבפנינו, היה על העורר לדווח על עסקאותיו למס ערך מוסף וזאת גם אם הכנסותיו פטורות ממס ערך מוסף. בנסיבות אלה, נטען כי העורר אינו עומד בתנאי הזכאות למענק.
9. כן עמדה המשיבה על כך שלא מדובר בדרישה כללית שכן החוק מבוסס על הדיווחים למס ערך מוסף, למשל בהגדרת "מחזור עסקאות" שבסעיף 7 לחוק.
10. בהחלטת יו"ר הוועדה מיום 24/04/2022 התבקש העורר להגיש חומרים שונים, ובין היתר תימוכין לטענתו כי במקרים אחרים המשיבה נאותה להעניק מענקים על אף שלא נפתח תיק במע"מ.
11. ביום 26/04/2022 הגיש העורר את החומרים הנוספים. באשר לטענה כי המשיבה אישרה חלוקת למענקים גם למי שלא פתח תיק מע"מ, הפנה העורר לתגובת המשיבה שהוזכרה בפסקה 4 לעיל, וכן צירף דוא"ל מיועצת המס המתארת שגם מאמזון וממפעל הפיס לא נדרש תיק מע"מ.
12. בהמשך לכך, ביום 10/05/2022 המשיבה התבקשה להודיע האם ניתן לראות בתגובתה מיום 03/04/2022 ככתב תשובה לערר. בהודעתה מיום 12/05/2022, הודיעה המשיבה כי היא מסכימה לראות את אותה התגובה ככתב התשובה לערר אך ביקשה להדגיש מספר נקודות. במסגרת זו, הפנתה המשיבה לפסיקת הוועדה כי הדיווחים למס ערך מוסף הם תנאי בסיסי לקבלת המענק.
13. כן הסבה את תשומת הלב כי מקום בו המחוקק ביקש לסטות מהדיווחים למע"מ, עשה זאת במפורש (לדוגמה, בהגדרת "תשומות שוטפות" שבסעיף 7 לחוק).
14. כן טענה המשיבה כי עריכת תחשיב פרטני המתבסס על דיווחי העורר למס הכנסה בלבד יוביל להשלכת רוחב עצומה.
15. ביום 16/05/2022 החליטה הוועדה כי התיק ייקבע לדיון באמצעים טכנולוגיים. בהחלטה אף צוין כי לטובת ייעול ההליך, באפשרות העורר להזמין לדיון גם את יועצת המס עמה הוא עובד.
16. ביום 23/06/2022 התקיים דיון בתיק, בהשתתפות העורר ורעייתו ובאי כוח המשיבה.
17. בפתח הדיון, ועל רקע חוסר הבהירות בדבר הבקשות שהוגשו למענקים, התבקשה המשיבה להבהיר האם העורר הגיש בקשות למענקי השתתפות בהוצאות קבועות. מהדיון עלה כי ביחס



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- לתקופות הזכאות יוני 2020 עד פברואר 2021, העורר לא הגיש בקשות למענקי השתתפות בהוצאות קבועות (עמ' 1 לפרוטוקול, שורות 30 ואילך).
18. במעמד הדיון, על רקע נסיבות המקרה התבקשה המשיבה לפרט על אודות האמצעים שנבחנו כדי לנסות ולתת מענה למצב החריג שנוצר בעניינו של העורר נוכח נסיבותיו האישיות ובהתחשב בכך שהכנסותיו היו פטורות ממע"מ כך שבאי הדיווח לא היה כדי להוביל להשתמטות משלום מס.
19. במעמד הדיון הבהירה ב"כ המשיבה כי על אף נסיבותיו של העורר, לא ניתן להיעתר לבקשתו למענקים. זאת, לאור הוראת סעיף 8(5) לחוק המגבילה את סמכות המשיבה (עמ' 3 לפרוטוקול, שורות 19 עד 21), וכן בשל החשש להשלכות רוחב. כן ציינה כי במידת הצורך יוגשו נתונים בדבר השלכות הרוחב (עמ' 2 לפרוטוקול, שורות 7 ואילך).
20. במעמד הדיון חזר העורר על הטענה כי במקרים אחרים מחולק מענק שלא רק בהתבסס על הדיווחים למע"מ (הדוגמאות שניתנו לעיל וכן דוגמת המשיבה בדבר הגדרת התשומות השוטפות). מכך, לטענת העורר, ניתן להסיק כי באופן מעשי ניתן לערוך חישוב חלופי לצורך בחינת הזכאות, אך העורר לא פירט כיצד בפועל ניתן לבחון את הירידה בהכנסותיו.
21. העורר התבקש להבהיר האם יש תיעוד או סימוכין לטענותיו בעניין זה, ובפרט למצב שבו כלל לא נפתח תיק עוסק במע"מ. כן שוקף לעורר כי תיאור של יועצת המס לגבי מצב מסוים (חלוקת מענקים לחברות כמו אמזון בהיעדר דיווח למע"מ) לא יכול להוות אסמכתא מספקת (עמ' 4 לפרוטוקול, שורה 13, עמ' 5 לפרוטוקול שורה 29-32).
22. בהמשך לטענת העורר בדבר משפחתונים, שאף נסמכה בתגובה מטעם המשיבה (כפי שהוזכר לעיל), התבקשה ב"כ המשיבה להבהיר מה היה ההסדר שנקבע שם ומה התשתית המשפטית לאותו ההסדר. בעניין זה ציינה ב"כ המשיבה כי דובר במקרה בו היה הסדר דרך כך שההכנסות דווחו דרך גוף אחר, ואמנם גופים אלה קיבלו הנחיה לא לדווח באופן ספציפי למע"מ (עמ' 5 לפרוטוקול, שורות 14 ואילך).
23. בסיום הדיון, ומשהצדדים לא הצליחו להגיע להסכמות, המשיבה התבקשה להגיש הודעה משלימה ובכללה להבהיר בדבר המדיניות בנושא המשפחתונים וכן מידע תומך לטענתה בדבר השלכות הרוחב הצפויות - היקף המקרים דוגמת המקרה שבפנינו שהחלטה במקרה זה צפויה להשפיע גם עליהם.
24. ביום 14/07/2022 המשיבה הגישה את הודעתה המשלימה.
25. בהודעתה חזרה המשיבה על טענתה בדבר השלכות הרוחב הצפויות למהלך שכזה, אך ציינה כי אין בידיה את היכולת לכמת את המקרים שצפויים להיות מושפעים מהליך זה.
26. באשר להסדר המשפחתונים, המשיבה הבהירה כי מדובר בהסדר קונקרטי וייחודי, שמתייחס אך ורק למשפחתונים הפועלים תחת פיקוח וסבסוד ממשלתי, קרי מדובר בגופים ייחודיים שבהתקיים כלל התנאים מדווחים לרשויות מע"מ באמצעות הגוף הממשלתי האמון על כך.
27. לאחר קבלת הודעת המשיבה, הוצע לצדדים להשיב את הערר לשלב השגה וזאת כדי למצות את בדיקת האפשרויות לליבון המחלוקת בעת הנוכחית.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

28. בתגובתה מיום 03/08/2022 הודיעה המשיבה כי אינה נכונה לכך, וזאת על רקע העובדה כי העורר כלל לא דיווח למע"מ בעת הרלבנטית.
29. כן עמדה המשיבה על כך שהעורר לא הוכר כ"עוסק" כי לא קיים את החובה הבסיסית הקבועה בסעיף 52 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מס ערך מוסף" או "חוק מע"מ") מע"מ בדבר רישום; לא ניהל פנקסים ורשומות כנדרש בהוראות סעיף 66 לחוק האמור ואף לא עמד בהוראות סעיפים 45 ו-46 לחוק מע"מ בדבר הפקת חשבוניות.

דין והכרעה

30. לאחר בחינת טענות הצדדים, הגענו לכלל מסקנה כי דין הערר להידחות.

התשתית המשפטית

31. סעיף 8 לחוק מונה את רשימת תנאי הזכאות לקבלת מענק; אחד התנאים הוא כי חלה ירידת מחזורים בהשוואה בין תקופת הזכאות (התקופה עברה מבוקש המענק) לבין תקופת הבסיס (החודשים המקבילים בשנת 2019). תנאי זה נבדק באמצעות בחינת הדיווחים למס ערך מוסף (וראו הגדרת "מחזור עסקאות" שבסעיף 7 לחוק).
32. תנאי נוסף הרלבנטי לענייננו הוא הקבוע בסעיף 8(5) לחוק והוא כי מבקש המענק הגיש דו"ח תקופתי לפי סעיפים 67, 67א או 71 לחוק מס ערך מוסף לתקופת הבסיס ולתקופת הזכאות (סעיף 8(5) לחוק). לעניין תנאי זכאות זה צוין בדברי ההסבר לחוק כי "נדרש כי העסק הגיש את הדוחות התקופתיים הנדרשים לצורך חישוב המענק וכי הוא מנהל את פנקסיו כנדרש בהתאם לדין" (וראו דברי ההסבר להצעת חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש)(הוראת שעה), התש"ף-2020, ה"ח 1341, עמ' 453, 457).
33. בבחירה להסתמך על הדיווחים למס ערך מוסף כמשקפים את פעילות העוסק היה כדי לבטא את התכלית שהיא הקמת מנגנון פשוט ויעיל (וראו למשל, ערר 1018-21 **חידוש - סוכנויות לביטוח נ' רשות המסים** (25/04/2021), פורסם באתר הוועדה – כמו כל יתר ההחלטות שיוזכרו להלן) ובמיוחד פסקה 25 להחלטה). ההסתמכות על הדיווחים למע"מ אף מסבירה את החשיבות שבקיומם של דיווחים תקינים וכדון, כנדרש בהתאם לסעיף 8(5) לחוק.
34. במילים אחרות, ברירת המחדל היא כי בחינת ירידת המחזורים תיעשה בהתאם לדיווחים למע"מ. בהקשרים אחרים, עמדה הוועדה על כך שרק במקרים חריגים תהא הצדקה לחרוג מהדיווחים למע"מ בבחינת ירידת המחזורים (וראו למשל ערר 1121-21 **ד.ק. סדנאות בע"מ נ' רשות המסים** (17/10/2021)). ואמנם, במקרים מסוימים נמצאה הצדקה לבחון את ירידת המחזורים שלא בהתאם לדיווחים למע"מ כפי שהם, בדרך כלל באמצעות ניתוח שונה של הדיווחים הקיימים למע"מ, כגון באמצעות קביעת מחזור הבסיס כממוצע ההכנסות הדו חודשי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

של שנת 2019 (וראו, למשל, ערר 1026-21 נתי זיו – סטודיו זיו בע"מ נ' רשות המסים
05/05/2021).

מהכלל אל הפרט

35. בנסיבות המקרה שבפנינו, אין מחלוקת כי העורר לא פתח בזמן אמת תיק במס ערך מוסף ובהתאם אף לא דיווח על הכנסותיו בתקופת הבסיס ובתקופת הזכאות כפי שהיה עליו לעשות.
36. טענת העורר מתמקדת בכך שאין בפגם זה כדי למנוע את זכאותו למענק, וזאת בהתבסס על שלושה מקרים אחרים בהם לטענתו אושרו מענקים אף בהעדר דיווחים למע"מ. שני המקרים הראשונים אליהם מפנה העורר הוא של חברת אמזון ומפעל הפיס. טיעון זה הועלה בעלמא כפי שאף שוקף לעורר במעמד הדיון. יוער, כי גם לגופו של עניין ניתן לתהות האם גופים אלה כלל עומדים בתנאי הזכאות למענק שבנדון.
37. המקרה השלישי אליו הפנה העורר הוא משפחתונים. לעניין זה הפנה העורר לתגובת המשיבה במסגרת התכתובות בין הצדדים ממנה עלה כי במקרה זה תיתכן זכאות למענק אף בהיעדר תיק במס ערך מוסף. ואולם, מתגובת המשיבה בדיון ובהודעתה המשלימה עולה כי במקרה זה עדיין ישנו דיווח למע"מ, גם אם לא מועבר במישרין באמצעות העוסק עצמו. בכך יש הבדל משמעותי מנסיבות המקרה שבפנינו, בהן כלל לא קיים דיווח כאמור.
38. בנסיבות המקרה שבפנינו, למעשה מבקש העורר כי בחינת ירידת המחזורים שלא תיעשה על סמך הדיווחים למע"מ שכן אינם קיימים. כאמור לעיל, חריגה מהדיווחים למע"מ תיעשה במקרים חריגים ומוצדקים בלבד. בנסיבות המקרה שבפנינו, בהן העורר לא הגיש את דיווחו כנדרש על פי חוק מע"מ, לא מצאנו בכך כדי להיעתר לבקשת העורר.
39. נבקש לחדד, כי אמנם החוק עצמו כולל הוראות החורגות מההסתמכות על הדיווחים למע"מ כפי שהם, כגון סעיף 28(2) לחוק המורה על נטרול עסקאות מסוימות מחישוב מחזור העסקאות לצורך בחינת ירידת המחזורים ודוגמת הגדרת "תשומות שוטפות" שבסעיף 7 לחוק. ואולם, בנסיבות המקרה שבפנינו הקושי אינו מהעדר המידע או הנתונים אלא מהסיבה בגללה נדרשת החריגה מהדיווחים, שהיא אי עמידה בהוראות חוק מס ערך מוסף.
40. בכך יש גם הבדל בין עניינם של המשפחתונים כפי שהובא בפנינו, שכן שם דובר על דיווח שתואם ואושר עם המשיבה, וזאת בשונה מנסיבות המקרה שבפנינו, בהן העדר הדיווח על פני הדברים אינו תואם את הדין.

הערות לקראת סיום

41. בשולי הדברים נציין כי במהלך בירור הערר הועלתה מצד הוועדה האפשרות להגשת דו"ח מתקן לצורך דיווח בדיעבד על הכנסות העורר (בהתאם לסעיף 71 לחוק מע"מ), וזאת על אף שהעורר לא העלה אפשרות זו בעצמו. ואולם, נכון למועד זה לא עודכנו בכך שהעורר בחר לקדם מהלך



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

זה ומשכך איננו נדרשים להכריע בשאלה בדבר ההסתמכות על דו"ח מתקן, ככל שיאושר, לצורך בחינת הזכאות למענקים וזאת גם בהתחשב בנסיבות המקרה הספציפי (ובכלל זאת חלוף הזמן והעובדה כי למעשה מדובר בדיווח חדש).

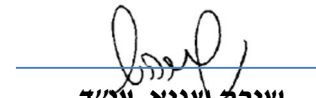
42. בעניין אחר, המשיבה בטיעוניה ביקשה להסתמך על טענה בדבר השלכות הרחוב הצפויות מהתגמשות לקראת העורר, ובמעמד הדיון ב"כ המשיבה אף ציינה כי באפשרותה להציג נתונים התומכים בנימוק זה. ואולם, כשהתבקשה להציג נתונים כאמור, הודיעה כי אין באפשרותה לכמת את כמות המקרים עליהם מהלך כאמור ישפיע; נבחר את שאינו דרוש הבהרה, והוא כי טיעון דוגמת החשש מהשלכות רחב לא יכול להיטען מבלי שייסמך בנתונים. נבחר כי מסקנתנו לעיל אינה מסתמכת על טיעון זה, שבבדיקה לגופו נמצא שאין בו ממש, וטוב היה אילו לא היה מועלה כלל.

43. בנסיבות אלה, הערר נדחה. נוכח נסיבותיו האישיות של העורר והתוצאה אליה הגענו – ללא צו להוצאות.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 45 יום.

ניתנה היום, כ"ה אלול תשפ"ב, 21/09/2022, בהעדר הצדדים.


גרמן פייקין, רו"ח
חבר


שירה שגיא, עו"ד
יו"ר הוועדה