



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 1489-21

ערר 1490-21

לפני כבוד חברי הוועדה:

סגן ראשת בית הדין, ד"ר ערן בר, עו"ד - יו"ר

חאג' יחיא ראאד, רו"ח - חבר

ברק דדון

העורר:

ע"י ב"כ הגברת מרגריטה בר יוסף

נ ג ד

רשות המסים

המשיבה:

באמצעות היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

רחוב בן גוריון 38 רמת גן

מייל: corona.ararim@taxes.gov.il

### החלטה

#### העובדות

1. ענייננו בעררים לפי סעיף 20(ב) לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) תש"ף – 2020 (להלן: "חוק התכנית לסיוע כלכלי"), על החלטות המשיבה בהשגות מיום 9.6.21, במסגרתן נדחו בקשות העורר למענקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות עבור חודשים יולי-אוגוסט 2020 וחודשים ספטמבר-אוקטובר 2020 (להלן: "המענקים").
2. עד לחודש פברואר 2020 עסק העורר בהתקנת לוחות סולאריים. החל מחודש מרץ 2020 שינה העורר את פעילות העסק והחל לעסוק בתיווך בנדל"ן. ביום 2.12.20 ניתנה החלטה בבקשה למענק לתקופת זכאות יולי-אוגוסט 2020. המשיבה דחתה את הבקשה למענק בנימוק שהעורר הגיש דיווחי אפס בהכנסות ובהוצאות במשך 180 יום ולכן הוא מוחרג מזכאות למענק. עוד צוין בהחלטה שמבדיקת דו"ח רווח והפסד לשנת 2020 נמצא כי לעורר לא היו כל הוצאות קבועות והעורר אף סגר את תיק הניכויים בחודש אפריל 2020. בהתאם לממצאים אלה קבעה המשיבה כי בהתאם סעיף 8 לחוק, יראו עוסק שחלה ירידה ניכרת בהוצאות שהוציא לצורך ייצור ההכנסה בעסקו בשל הפסקת פעילות העסק ודיווח על מחזור עסקאות בשיעור אפס לגבי תקופת הזכאות- כמי שדיווח על סגירת עסקו. במסגרת ההחלטה העורר התבקש להשיב מקדמה ששולמה לו בסך 10,620 ₪.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

3. ביום 15.12.20 העורר הגיש השגות על החלטות המשיבה בבקשות למענקים. ביום 9.6.21 ניתנו החלטות בהשגות שמצאו כי העורר אינו זכאי למענקים. בהחלטות פורטו מספר נימוקים לדחיית ההשגות:

א. העוסק דיווח על אפס הכנסות בין החודשים אפריל-דצמבר 2020 ולכן בקשתו למענק נדחתה. רק לאחר דחיית הבקשות למענקים, ביום 16.12.20, העורר הגיש דוחות מתקנים למע"מ ודיווח על הכנסות כאשר בדוחות המקוריים דווח על אפס הכנסות.

ב. בבירור טלפוני שנערך מול העורר והמייצג עלה כי העורר דיווח בתחילה על הכנסות אפס וזאת על מנת לקבל מענק גדול יותר. לאחר שבקשותיו נדחו העורר תיקן את דוחותיו למע"מ.

ג. המשיבה קבעה כי מדובר בהודאה בעבירה חמורה כאשר הדוחות הוגשו למע"מ בהתאם לכדאיות ולנסיבות ולא בהתאם למצב בפועל, כך שלא ניתן להסתמך על דיווחי העסק וספריו בקביעת גובה המענק.

ד. העורר הודה ששינה את סוג פעילות העסק. עד לפני תחילת הקורונה עסק בהתקנת גגות סולאריים והחל מחודש מרץ 2020 החל לעסוק בתיווך נדל"ן. מדובר בירידה בהכנסות הנובעת בין היתר משינוי אופי פעילות העסק.

4. המשיבה ציינה בהחלטות:

"הוחלט בשלב זה לא לשלול את מענק 03+04/2020 אשר כבר אושר-לפנים משורת הדין".

על החלטות המשיבה בהשגות הגיש העורר עררים אלו. בכתב הערר התבקשה הוועדה לבטל את דרישת המשיבה להשבת המענקים בסך 30,964 ₪ עבור חודשים יולי-אוקטובר 2020. כמו כן, העורר ביקש שישולמו לו מלוא המענקים לחודשים יולי-אוגוסט וספטמבר-אוקטובר 2020. העורר אף ביקש השלמת מענקים לתקופות זכאות נובמבר-דצמבר 2020 וינואר-פברואר 2021 מבלי שהגיש עררים וצירף מסמכים המתייחסים לתקופות זכאות אלו.

5. ביום 26.7.21 ניתנה החלטה המאפשרת לעורר להגיש עררים נוספים המתייחסים לתקופות זכאות נובמבר-דצמבר 2020 וינואר-פברואר 2021. במסגרת ההחלטה צוין שככל ולא יוגשו עררים נוספים, העררים שבפנינו ידונו לגבי תקופות זכאות יולי-אוגוסט וספטמבר-אוקטובר 2020 בלבד. העוררת בחרה שלא להגיש עררים נוספים והחלטת הוועדה תתייחס לתקופות זכאות אלו.



## מדינת ישראל ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

### טיעוני העוררת

6. בכתב הערר נטען כי העורר לא סגר את עסקו כפי שנטען על ידי המשיבה. בשנת 2019 ועד לחודש פברואר 2020 העורר דיווח על הכנסות מהתקנת גגות סולאריים וגם התשומות של ההוצאות היו בהתאם. הירידה במחזורים החלה בחודש מרץ 2020, בתחילת משבר הקורונה. לטענת העורר עבודות שהיו מתוכננות לחודשים אפריל-מאי 2020 בוטלו ולא התקבלו הזמנות עבודה חדשות. עקב המצב הקשה העורר חיפש אפיקי הכנסה נוספים והחל לעבוד בתיווך נדל"ן והוא לא סגר את העסק הקודם של התקנת הגגות הסולאריים.
7. עוד נטען כי בהגשת הבקשה המקוונת למענקים העורר לא התבקש למלא את ההוצאות הקבועות בשנת 2020 ובקשתו הוגשה בצורה תקינה. העורר השתמש בכספי המענקים להתחייבויותיו ואין זה הוגן לבחון את הירידה בהוצאות בשנת 2020 רטרואקטיבית ולדרוש החזרים בדיעבד.
8. העורר לא חלק על כך שהחל ממרץ 2020 היתה ירידה בהוצאות הקבועות שהוגשו למע"מ. לגרסתו, ישנן הוצאות שלא הוגשו למע"מ אבל הן צוינו בדו"ח השנתי וכוללות הוצאות נוספות כגון: זיכון בסך 60,000 ₪ + מע"מ, שהעורר נאלץ לשלם לבעלי הרשת.

### תגובת המשיבה לערר

9. המשיבה בכתב התשובה טענה כי לא ניתן להסתמך על דיווחי העורר למע"מ ועל ספריו לאור העובדה שרק לאחר הבקשה בעניינו, תיקן העורר את דיווחיו למע"מ ודיווח על הכנסות מתיווך בנדל"ן. המשיבה חזרה על הנימוק שפורט בהחלטתה בהשגה, לפיו העורר מסר שהגיש דיווחי אפס מתוך כוונה לזכות במענק גדול יותר. המשיבה הוסיפה שמדובר בהתנהלות חמורה העולה כדי חשש לביצוע עבירה, להטעיה ולדיווח כוזב למע"מ בהתאם לכדאיות הכלכלית המשתנה.
10. המשיבה הוסיפה כי העורר אינו עומד בתנאי המענק ותכלית החוק לאור העובדה ששינה את סוג פעילות העסק. עד לפני תחילת משבר הקורונה העורר עסק בהתקנת גגות סולאריים והחל מחודש מרץ 2020 החל לעסוק בתיווך בנדל"ן. מלכתחילה, על העורר היה לדווח על הכנסותיו מתיווך נדל"ן אך הוא בחר שלא לעשות כן.
11. המשיבה טענה כי העורר מוחרג מהגדרת "עוסק" שנקבעה בחוק וזאת לאור העובדה שדיווח על מחזור עסקאות בשיעור אפס בתקופת הזכאות וחלה ירידה ניכרת בהוצאותיו. המשיבה הפנתה להחלטות הוועדה בערר 1036-21 **חוסאם מוסלמאני נ' רשות המסים** וערר 1165-21 **י.נ.מ. ראונד טייבלז קונספטס נ' רשות המסים**, שלטענתה תומכות בעמדה זו.
12. המשיבה הוסיפה כי הבסיס לחישוב המענק הוא דיווחי העוסק למע"מ בהתאם לנוסחה הקבועה בחוק. לאור התנהלות העורר לא ניתן להסתמך על דיווחים אלה, ועל כן הוא לא זכאי למענק. המשיבה הפנתה להחלטת הוועדה בערר 1399-21 **יוחנן קאהן נ' רשות המסים** (החלטה מיום 14.9.21).



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

#### טענות הצדדים בדיון

13. ביום 19.10.21 התקיים דיון באמצעים טכנולוגיים במעמד הצדדים (להלן: "הדיון"). בדיון התברר כי מחודש מרץ 2020 ועד למועד הדיון, לעורר לא היו כל הכנסות מהתקנת לוחות סולאריים. העורר טען שמרבית לקוחותיו הם בתי מלון שהיו סגורים ולכן לא ניתן היה לבצע עבודות בבתי מלון. העורר טען שכל החוזים להתקנת לוחות סולאריים בוטלו ולכן מאפריל 2020 העורר החל לעבוד בתור מתווך.
14. במהלך הדיון התבקש העורר להתייחס לטענת המשיבה, לפיה במהלך שיחה טלפונית הוא מסר שהגיש דוחות אפס מתוך כוונה לזכות במענק גבוה יותר. העורר נמנע מלהגיב לסוגיה זו וביקש שבאת כוחו תשיב בשמו. לדברי העורר, כל השקים של המלונות חזרו ולכן הגיש דיווחי אפס. העורר הודה במהלך הדיון שבניגוד לדיווחיו למע"מ היו לו הכנסות, אך השקים של הלקוחות חזרו (עמ' 3 לפרוטוקול ש' 12-12).
15. גם כאשר העורר התבקש להסביר לוועדה למה מלכתחילה הגיש דיווחי אפס, הגם שמדבריו ניתן להבין שידע שיש לו הכנסות באותה תקופה, השיב העורר: " **אשמח שמרגריטה תשיב לכך. היא רואת החשבון.**" (עמ' 3 לפרוטוקול ש' 16)
16. במהלך הדיון ב"כ העורר טענה שלעורר לא היו הכנסות והוא לא הוציא חשבוניות. רק לאחר שהמלונות הסדירו את התשלום, הם ביקשו חשבוניות על התקופה הקודמת. העורר הוסיף וטען כי מדובר בתקופה בה נטל הלוואות על מנת לשרוד והכל נעשה בתום לב. בטופס הבקשה למענק לא היתה כל התייחסות לגבי ההוצאות בשנת 2020.
17. ב"כ המשיבה טענה בדיון כי נערכה תרשומת לגבי השיחה שנערכה בין העורר למפקח יחזקאל שמש. ב"כ המשיבה ציינה שהתרשומת לא הוגשה לתיק וביקשה להגישה לאחר הדיון. המשיבה שבה על עמדתה שלפנים משורת הדין, העורר לא יצטרך להשיב את המענק שקיבל לחודשים מרץ-אפריל 2020 זאת רק במידה ויבקש למחוק את העררים. ככל שהעררים לא ימחקו, הודיעה המשיבה שהיא תעמוד על הטלת קנס גירעון.
18. נוכח חשיבות המזכר שערך המפקח שמש, התרנו למשיבה לצרף לתיק הערר את המזכר עד לא יאוחר מיום 25.10.21, תוך שאנו מאפשרים לעורר להתייחס לתוכן המסמך.

#### טענות הצדדים לאחר הדיון

19. ביום 24.10.21 צירפה המשיבה תכתובת מייל שערך המפקח יחזקאל שמש ביום 31.5.21 בתכתובת צוין שלעורר אין כמעט הוצאות קבועות וכי חומרי עבודה שנרכשו לעסק (שהפסיק לעבוד בתחילת השנה) אינן נלקחות בחשבון בתקופת הקורונה. המפקח שמש ציין כי העורר הוטעה לחשוב שאם יידחה את הכנסותיו יהיה זכאי למענק ולכן תיקן רטרואקטיבית את דיווחיו למע"מ על בסיס מזומן בשנת 2020. במסמך צוין שבמסגרת פשרה מוצע למשוך את ההשגות לחודשים 7-8/2020 ו 9-10/2020 ולהשאיר את המענק לתקופת זכאות 3-4/3-6 בסך 19,391 ₪.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

20. המשיבה צירפה אף את תשובת ב"כ העורר מיום 31.5.21. בתשובה נטען כי עד לחודש פברואר לעורר היו הכנסות מהתקנת גגות סולאריים ובעקבות הקורונה העורר חיפש אפיקי הכנסה נוספים. עפ"י הנוסחה העורר זכאי למענק לאור העובדה שמילא בכל השדות נתונים נכונים ומדויקים. בעקבות שינוי הפעילות אכן חלה ירידה בהוצאות הקבועות שהוגשו למע"מ אך ישנן הוצאות שלא הוגשו למע"מ כגון עלות הזיכיון. מאחר ובהגשת הבקשה הם לא נדרשו לציין לגבי הוצאות 2020, אין זה הוגן לבחון את ההוצאות בדיעבד רטרואקטיבית ולדרוש החזרים.
21. ממזכרו של המפקח שמש עולה לכאורה התנהלות חמורה, שהעורר דיווח על אפס הכנסות בתקופת הזכאות מאחר וסבר "שאם ידחה את הכנסותיו הוא יהיה זכאי למענק ולכן תיקן רטרואקטיבית את דיווחיו למעמ על בסיס מזומן בחלק מהדיווחים". נוכח ממצא זה, המתיישב עם עיתוי הגשת הדוחות המתקנים והממצאים שעלו בדיון, ביום 26.10.21 הצענו לעורר לשקול בכובד ראש להגיע להסכמות ברוח ההצעה שהעלתה המשיבה. בהחלטתנו הערנו כי התנהלות זו יש בה להעיד על היעדר ניקיון כפיים ושליטת זכאות למענק.
22. ביום 27.10.21 הוגשה תגובה מטעם העורר במסגרתה נטען כי העורר מכחיש שדיווח על מחזורים נמוכים מתוך כוונה לקבל מענק גדול יותר. לדברי ב"כ העורר, התרשומת שהמשיבה צירפה נרשמה על ידה והתקבל אצלה הרושם שאיש בוועדת הערר לא קרא את מסמך התרשומת וקיבל את טענות המשיבה ללא שום הוכחות.
23. ביום 31.10.21 הורינו שבהיעדר הסכמה בין הצדדים התיק יידחה למתן החלטה סופית. בהחלטתנו ציינו כי בתגובה המשלימה העורר התעלם מתוכן המזכר של המפקח שמש (שהעורר הוטעה לחשוב שאם ידחה את הכנסותיו יהיה זכאי למענק), כאשר הסבר להתנהלות המפורטת במזכר לא קיבלנו גם במהלך הדיון, כאשר העורר נמנע מלהשיב לשאלות הוועדה וביקש מבאת כוחו להשיב לטענות אלו.

### דיון והכרעה

הוועדה תקדים ותציין כי דין העררים להידחות ותפרט טעמיה.

### תכלית המענק

24. בחודש מרץ 2020 התפשט בישראל נגיף הקורונה ולצורך צמצום ההדבקה והתמודדות עמו, הוטלו הגבלות שונות על המשק הישראלי. בין היתר הוטלו הגבלות על פעילותם של מקומות ועסקים. כדי לסייע למשק להתמודד עם המשבר שנוצר בשל התפשטות הנגיף, יצאה הממשלה בתכנית כלכלית נרחבת וביום 24.4.20 פורסמה החלטת ממשלה מס' 5015, במסגרתה החליטה ממשלת ישראל להעניק "מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה" (להלן: "החלטת הממשלה"), עבור תקופת הזכאות מרץ – אפריל 2020.

ביום 29.7.20 פורסם חוק התוכנית לסיוע כלכלי אשר במסגרתו נקבעו תנאים דומים לזכאות למענק עבור תקופת זכאות נוספות. מטרת החלטת הממשלה הייתה לסייע לעסקים אשר פעילותם העסקית נפגעה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה, בכך שיינתן מענק



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בעד השתתפות בהוצאות קבועות. במסגרת החלטת הממשלה נקבעה תקופת מענק לחודשים מרץ – אפריל 2020, לעוסקים העומדים בתנאי הזכאות למענק.

25. סעיף 1 להחלטת ממשלה קובע חמישה תנאים מצטברים לזכאות למענק. בסעיף 1(ג) נקבע התנאי:

**"ירידת מחזור העסקאות בתקופת המענק נגרמה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף covid-19".**

26. תכלית החלטת הממשלה והחוק היא מתן פיצוי בגין השפעת נגיף הקורונה ולא רק בעקבות ירידה בין מחזורי תקופת הבסיס למחזורי תקופת הזכאות, כפי שטוען העורר. דרישת הקשר הסיבתי עומדת בבסיס תכלית החלטת הממשלה והחוק ומהווה תנאי מקדמי לזכאות למענק. בכל תקופת זכאות, קבלת המענק מותנית בכך שהירידה במחזור העסקאות, בהשוואה לתקופה מקבילה בשנת 2019, היא כתוצאה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה.

27. דרישת הקשר הסיבתי עוגנה בעבר בחקיקה דומה – חוק מס רכוש וקרן הפיצויים, התשכ"א – 1961 (להלן: "חוק מס רכוש"). בפרק הפיצויים בחוק מס רכוש, הוגדרו מענקי סיוע כתוצאה מנזקי מלחמה לרכוש, או כתוצאה מנזקי מלחמה עקיפים. בשורה של החלטות במסגרת ערעורים לפי חוק מס רכוש, נקבע כי יש הכרח בקיומו של קשר סיבתי בין נזק המלחמה לבין הירידה במחזור עסקאותיו של העוסק. נקבע כי דרישת הקשר הסיבתי עולה בקנה אחד עם תכלית החוק (ראו רע"א 6540/15 **כתר אחזקות בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים** (פורסם בנבו, 18.4.2016); בע"מ 20479-05-10 **חן מרגלית השקעות וסחר בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים** (פורסם בנבו, 22.11.2010); בע"מ 1120/09 **יעקב פאר נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים** (פורסם בנבו, 25.12.2011)).

28. סוגיית הקשר הסיבתי בהקשר מענקי הקורונה נדונה גם במספר רב של החלטות ועדות הערר שהוקמו מכוח חוק התכנית לסיוע כלכלי (ראו לדוגמה ערר 1030-21 א.ל **ניהול אולמות חתונה נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 24.3.2021); ערר 1008-21 **תחנת דלק היצירה בע"מ נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 24.3.2021); ערר 1007-21 **יתד טכנולוגיות נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 8.3.2021) וערר 1005-21 **טי ג'את סיסטמס 2006 נ' רשות המסים** (פורסם בנבו, 9.3.2021) (להלן: "ערר טי ג'את").

הירידה במחזור העסקאות בעניינו של העורר - היעדר קשר סיבתי



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

29. בענייננו, העורר לא עמד בנטל להוכיח קיומו של קשר סיבתי בין הירידה במחזורי העסקאות לבין ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש ועל כן החלטות המשיבה בהשגות בדיון ביסודן. מעבר לכך, מהראיות שהובאו בפני הוועדה ניתן לקבוע כי הירידה במחזורי העסקאות אינה קשורה כלל להשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש אלא נגרמה בעקבות שינוי פעילות העוסק החל מחודש מרץ 2020. אנו מקבלים את טענות המשיבה כי התנהלות העורר בהגשת הדו"ח המתקן למע"מ, בנתונים שמסר במהלך הגשת הבקשה למענק, בהשגה ובערר שהתקיים בפנינו, יש בהם להעיד על חוסר ניקיון כפיים, ועל כך נרחיב בהמשך.
30. מדיווחי ה-ESNA שצורפו לערר ומדברי העורר בדיון, ניתן ללמוד שהחל מחודש מרץ 2020 העורר הפסיק את פעילותו בתחום התקנת הלוחות הסולאריים. על הפסקת הפעילות בתחום הלוחות הסולאריים ניתן ללמוד גם מעצם העובדה שמחודש מרץ 2020 ועד היום לעורר לא היו כל הכנסות מהתקנת לוחות סולאריים. מדובר בתקופה שלמעלה מ-20 חודשים, כאשר מרבית המגבלות במשק הוסרו במהלך תקופה זו ולא היתה כל מניעה שהעורר ימשיך בעיסוק זה.
31. העורר טען כי מרבית לקוחותיו הם בתי מלון, שבתקופת הסגר חדלו מלפעול ועל כן לא עלה בידו לבצע עבודות בתחום התקנת הלוחות הסולאריים עד היום. המגבלות על בתי המלון הוסרו בתוך חודשים מעטים, כאשר בתי המלון חזרו לעבוד ביתר שאת ולכן אין ממש בטענות אלו. בדיון נטען כי פרויקטים שנקבעו לחודשים אפריל-מאי 2020 בוטלו ומכאן שמשבר הקורונה פגע קשות בעורר. המענקים נשוא עררים אלה מתייחסים לתקופות זכאות מאוחרות (יולי-אוקטובר 2020) ואין רלוונטיות לפרויקטים שבוטלו בתקופות קודמות, באם אכן בוטלו. יודגש כי העורר לא המציא כל ראיה המתייחסת לפרויקטים שבוטלו בעקבות משבר הקורונה.
32. לאור העובדה שמחודש מרץ 2020 העורר שינה את פעילות העסק והחל לעבוד בתיווך בנדל"ן, לא ניתן לערוך השוואה של מחזורי העסקאות בין השנים 2019-2020, מאחר והכנסות העוסק בתקופת הבסיס היו מהתקנת לוחות סולאריים ואילו בתקופת הזכאות הכנסותיו היו מתיווך בנדל"ן. מתן מענק לעורר שהפסיק את פעילותו בתחום התקנת לוחות הסולאריים, על בסיס הכנסותיו מתחום עיסוק אחר עומד בניגוד לתכלית החוק. תכלית המענק היא לסייע בהוצאות קבועות לעסקים שמחזור העסקאות שלהם ירד בעקבות ההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה. המענק נועד להמשיך ולשלם את ההוצאות הקבועות של העסק ולא נועד לפצות על היעדר רווח או הפסד. המענקים ששולמו לעורר לתקופות זכאות קודמות יש בהן לכסות את כל ההוצאות הקבועות של העורר בתחום הלוחות הסולאריים לכל שנת 2020 במלואן ואף מעבר לכך. אשר על כן ומטעמים אלה בלבד, ניתן להורות על דחיית העררים.

**התייחסות להגשת דיווחי אפס בתקופת הזכאות ותיקונם בדיעבד**



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

33. סעיף 7 לחוק מגדיר כי "עוסק" זכאי למענק הוא כל מי ש"חייב במס" כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, למעט 9 עוסקים מסוגים שונים המפורטים בהגדרת "עוסק". סעיף 8 להגדרת עוסק מחריג מזכאות למענק:

" עוסק שדיווח לרשות המסים בישראל על סגירת עסקו לפני תקופת הזכאות; לעניין זה, יראו גם עוסק שחלה ירידה ניכרת בהוצאות שהוציא לצורך ייצור הכנסה בעסקו בשל הפסקת פעילות העסק, ודיווח על מחזור עסקאות בשיעור אפס לגבי תקופת הזכאות כמי שדיווח על סגירת עסקו; "

34. הוראה זו מתייחסת למצב שבו העסק דיווח על סגירת פעילותו לפני תקופת הזכאות וגם למקרים בהם הכנסות העסק ירדו לאפס וחלה ירידה ניכרת בהוצאות. בערר 1146-21 סליבא אדואר קבלן עבודות בידוד ופח' נ' רשות המסים (פורסם בנבו, החלטה מיום 30.9.2021) נקבע כי במקרים מסוימים, על אף העובדה שעוסק הגיש דיווחי אפס בתקופת הזכאות, ניתן לראות בו כעסק שלא נסגר במידה והמשיך לדווח על הכנסות בתקופות מאוחרות.

35. אין מחלוקת בין הצדדים כי העורר הגיש דיווחי אפס למע"מ בתקופת הזכאות. במצב דברים בו העורר לא היה מתקן את דוחותיו בדיעבד (וזאת כשדיווחי האפס נעשו שלא כדין ובניגוד להוראות חוק מס ערך מוסף, כפי שנרחיב בהמשך), בהתאם להוראות החוק העורר היה מוחרג מזכאות למענק. רק לאחר מתן ההחלטות בהשגות, הדוחות את בקשות העורר למענק, העורר הגיש דוחות מתקנים למע"מ בהם דיווח על הכנסותיו בעיסוקו החדש בתיווך נדל"ן ובכך ביקש לטעון כי ההחלטה הקבועה בחוק אינה חלה עליו. הגשת הדו"ח המתקן למע"מ לאחר שנדחו בקשותיו למענק והתמיהות העולות מגרסת העורר לגבי הצורך בהגשת הדוחות המתקנים, מחזקת את טענת המשיבה כי פעולות אלה בוצעו בדיעבד, מתוך ניסיון לזכות במענק גבוהים יותר.

36. זאת ועוד, במקרה שבפנינו העורר לא עמד בנטל להוכיח שלא סגר את עסקו, אלא ההפך מכך. העובדה שהעורר זנח את פעילותו בתחום התקנת לוחות הסולארים ועבר לתחום התיווך בנדל"ן מלמדת על כך שלא התכוון להמשיך את פעילות העסק. העורר לא דיווח על הכנסות בתחום עיסוק זה מתחילת משבר הקורונה ועד היום ואף סגר את תיק הניכויים. העובדה שהעורר דיווח על הכנסות מעסק אחר תחת אותו תיק מע"מ אינה מלמדת בהכרח על אי סגירת העסק הקודם. העורר לא הציג כל ראיה על פעילות אקטיבית שעשה להמשך פעילות בתחום הלוחות הסולאריים ואף לא הוצגו הוצאות קבועות בהן נשא בתחום הלוחות הסולאריים בתקופת הזכאות נשוא העררים. ממצאים אלה מהווים נימוק נוסף ועצמאי לדחיית תיקי הערר.

הגשת דיווחי אפס בתקופת זכאות שלא כדין





## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

37. בהתאם להוראות החוק, בחינת הזכאות למענק וחישוב גובה המענק מבוססים על דיווחי העוסק למס ערך מוסף:

"מחזור עסקאות" –

(1) לגבי מי שאינו מוסד ציבורי זכאי – מחזור עסקאות של עוסק, כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, למעט מכירות הוניות ועסקאות שדווחו בידי הקונה לפי סעיפים 20 או 21 לחוק מס ערך מוסף;

38. במקרה שבפנינו אין מחלוקת כי העורר הגיש דיווחי אפס בתקופת הזכאות חרף העובדה שהיו לו הכנסות באותה תקופה. הדיווחים נעשו שלא כדין ולכן טענה המשיבה כי המשיב לא דיווח על הכנסות אלה משיקולי כדאיות ומתעורר חשד לביצוע עבירה.

39. מגרסת העורר ובאת כוחו ומהאסמכתאות שצורפו לתיקי הערר, התרשמנו שהעורר היה מודע היטב להכנסותיו בתקופת הזכאות ועל אף זאת בחר שלא לדווח על הכנסות אלה שלא כדין.

40. סעיף 22(א) לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 קובע כי במכר טובין חל החיוב במס עם מסירתם לקונה למעט חריגים שאינם מתקיימים במקרה שבפנינו. בהתאם להוראות החוק, העורר היה מחויב בהוצאת חשבונית מס בעת קבלת התמורה. קבלת שיקים מלקוחותיו מהווה קבלת התמורה ואין מקום להמתין לפירעון מלא של השקים על מנת לדווח על הכנסותיו. התנהלות העורר נעשתה בניגוד להנחיות ניגוד ספרים.

41. במהלך הדיון העורר ובאת כוחו ניסו להסביר כי למרות שהוצאו חשבוניות ללקוחותיו בתחום הגגות הסולאריים, השקים חזרו ולכן העורר לא דיווח על הכנסות אלו (עמ' 3 לפרוטוקול ש' 16-26). טענה זו, טוב שלא היתה נטענת כאשר מדובר בהתנהלות חמורה מצד העורר, מבלי שניתן לה הסבר ענייני גם במהלך הדיון:

"לשאלת יו"ר הוועדה: האם העובדה שהשיקים חזרו, מצדיק אי הוצאת חשבונית או אי דיווח על הכנסות? ככה מתנהלים מבחינת כללי חשבוניות?"

ב"כ העורר: זה לא לגמרי תקין. מה שקרה זה שברק הוציא חשבוניות, השיקים חזרו והייתה אי ודאות. העורר מדווח אחת לחודשיים. מרגע הוצאת החשבונית ועד לדיווח למע"מ, השיקים חזרו, המלונות לא ענו. המדינה הייתה מושבתת מספר חודשים. בתום ליבו, העורר חשש שבמידה ולא יראה את הכסף, הוא יבטל את החשבונית ולכן אין צורך לדווח על אותן הכנסות. בדיעבד, בגלל זה ביצענו דוח מתקן למע"מ ושילמנו אותו עם ריבית והצמדה. הדיון בכלל לא על זה."

(עמ' 3 לפרוטוקול ש' 26-35)

42. התנהלות העורר היא בניגוד לכללי הדיווח החשבונאיים המקובלים והוראות החוק. העורר היה מחויב בדיווח על הכנסותיו עם מסירת הטובין ללקוחותיו. לא ניתן לקבל את ההסבר כי לאחר



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שקיים של לקוחותינו בוטלו הוא בחר שלא לדווח על הכנסות אלו וזאת כשהעורר לא המציא כל אסמכתאות בדבר שקיים של לקוחות שחזרו בתקופת הזכאות. אף אם נאמץ גרסה זו, עדיין דיווחי העורר בוצעו בניגוד לחוק. מהשתלשלות האירועים אנו למדים כי העורר הגיש את הדוחות המתקנים רק לאור החלטת המשיבה בהשגות. אנו קובעים כי בצדק קבעה המשיבה שלאור התנהלות העורר מתעורר קושי להסתמך על דיווחיו למע"מ, דיווחים המהווים הבסיס לקביעת הזכאות למענק וגובהו. נימוק זה, מהווה נדבך נוסף המצדיק את הדחיית העררים.

#### הסעד המבוקש עומד בניגוד לתכלית החקיקה – השתתפות בהוצאות קבועות

43. טעם נוסף המצדיק את דחיית העררים הוא העובדה שתכלית המענק היא להשתתפות בהוצאות קבועות כאשר בתקופות הרלוונטיות הוצאותיו הקבועות של העורר פחתו באופן משמעותי והמענק הקודם שאושר לו מכסה את סך ההוצאות הקבועות.

44. תכלית החקיקה היא לסייע לעסקים אשר פעילותם העסקית נפגעה כתוצאה מההשפעה הכלכלית של נגיף הקורונה, בכך שיינתן מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות. בדברי ההסבר להצעת חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) תש"ף – 2020 צוין במפורש:

"4. סיוע לעסקים – הארכת מנגנון החזר הוצאות קבועות לעסקים אשר נפגעו ב' 40% או יותר מהמחזור החודשי שלהם"

45. חוק התכנית לסיוע כלכלי אינו כולל הגדרה מהן אותן הוצאות קבועות שמענקי הסיוע נועדו להשתתף בעדן, אולם מדברי ההסבר לחוק ניתן ללמוד שאלו הוצאות שהעסק לא יכול להימנע מהן, גם כאשר פעילותו מופסקת או מוגבלת:

"עסקים שפעילותם נפגעה כאמור יכולים לצמצם את הוצאותיהם המשתנות, כגון רכישות מספקים ותשלומי שכר, אולם ישנן הוצאות שאין ביכולתם להימנע מהן, ובהן תשלומי שכירות, הוצאות ביטוח, חשבונות חשמל ומים וכדומה..." (ה"ח הממשלה תש"ף מס' 1341 עמ' 453).

46. אנו דוחים את עמדת העורר, לפיה אין מקום לבחון את הוצאותיו הקבועות בדיעבד. יובהר כי גם בעניינם של מענקי סיוע קודמים שניתנו מכוח חוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א – 1961, אימצו בתי המשפט המחוזיים את העמדה לפיה ניתן לסטות מנוסחת המחזוריים במקום בו השימוש בה יוצר עיוות. ראו לעניין זה ע"ש (י-ם) 285/09 מנורה איזו אהרון בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים (ניתן ביום 1.9.10 פורסם בנבו) שם נקבע כי:

"אין זה בגדר תכלית החוק לפצות בשל עצם קיומו של פער בין המחזוריים לפי הדיווח בפועל, אלא בגין פער המבטא נזק מלחמה בלבד...."



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ראו גם ע"מ (ת"א) 1120/09 יעקב פאר נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים (ניתן ביום 25.12.11 פורסם בנבו), שם נקבע בין היתר כי:

"הגבלתם של המשאבים הכספיים הציבוריים והרצון לפצות את מי שנפגע עקב אירועי המלחמה, מביאים בהכרח למסקנה שיש להקפיד על כך שהנזק אשר בגינו יינתן פיצוי - הוא אכן נזק שנגרם בגין אירועי המלחמה כפי שקבוע בהוראות החוק וכי הנזק יהיה אכן נזק אמת. שתי דרישות מקדמיות אלה חלות על כל מי שטוען לקיומו של נזק ולאורן יש לבחון את תחולת התקנות ואת נוסחות הפיצוי על פיהן. כפי שציין המשיב בסיכומיו, הגדרת "הפרש המחזוריים" בהוראות השעה מפנה לדיווחים בהם חייב הניזוק באשר למחזור עסקאותיו לפי חוק מע"מ. אין לראות בהפניה זו כהפניה טכנית בלבד כפי שטוען המערער, תוך התעלמות ממטרת החוק ומהערך המוסף האמיתי אותם מייצגים דיווחים אלה..."

"...יש בהחלט מקום במסגרת ביצוע החישוב על יסוד ההפניה לדיווחי הניזוק למע"מ, לחלץ את הנתונים הרלוונטים המייצגים את נזקו האמיתי של הניזוק מתוך אותם דיווחים. אין גם כל קושי מעשי בחילוץ נתונים אלה" (ההדגשות אינן במקור)

47. דרישת העורר לקבל מענקים בהתאם לנוסחה שנקבעה בחוק, וזאת בידיעה ששינה את פעילות העסק וסך המענקים עולה לאין שיעור על הוצאותיו הקבועות, מנוגדת לתכלית החקיקה ויוצרת עיוות. מעיון בדו"ח רווח והפסד ליום 31.12.20 פורטו ההוצאות הבאות שניתן להכיר בחלקן כהוצאות קבועות (לדוגמא, סעיף הוצאות אחזקת רכב ודלק כולל הוצאות קבועות ומשתנות):

12,134	הוצאות שכר עבודה ונלוות
4,000	שכירות מקום
750	אחזקת מקום ומשרדיות
1,550	הוצאות הנהלת חשבונות ויעוץ מס
260	הוצאות טלפון
5,079	הוצאות אחזקת רכב ודלק
2,700	הוצאות ביטוח ורישוי רכב
26,473 ₪	סה"כ שנתי



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

48. אף במידה וניקח את סך כל ההוצאות שפורטו לעיל (הכוללות גם הוצאות משתנות) וללא התייחסות לשיעור הירידה במחזור העסקאות, הרי שסך הוצאותיו הקבועות של העורר הסתכמו בפחות מ-4,500 ₪ לתקופת זכאות מרץ-אפריל 2020. מאחר ותכלית המענק היא סיוע לתשלום ההוצאות הקבועות ולא פיצוי בגין אובדן רווחים, נוצר מצב בו אושר לעורר מענק לתקופת זכאות מרץ-אפריל בסך העולה פי ארבעה מהוצאותיו הקבועות. כאמור, לאור השינוי באופי פעילות העסק, בצדק המשיבה לא הסתמכה על דיווחי העורר למע"מ, שאינם משקפים את פעילות העוסק ואת הירידה במחזור העסקאות.

49. בהחלטות בהשגה, המשיבה לפני משורת הדין, הסכימה שהעורר לא יידרש להשיב את המענק שניתן לו לתקופת זכאות מרץ-אפריל 2020, מענק בסך 19,391 ₪. מאחר והעררים העומדים בפנינו מתייחסים לתקופות זכאות מאוחרות, איננו מכריעים בסוגיית השבת המענקים לתקופת זכאות זו. במהלך הדיון המשיבה טענה כי הסכמתה לאי דרישת המענק לתקופת זכאות מרץ-אפריל 2020 מותנית במשיכת העררים וככל שהעורר לא יעשה כן היא תנקוט בצעדים של הטלת קנסות גירעון. זה המקום לציין שלמשיבה שמורה הזכות לפעול בהתאם לשיקול דעתה הן לגבי הזכאות למענק, גובה המענק והטלת קנסות גירעון. ראוי שהחלטה בעניינים אלה תתקבל לאחר שתינתן לעורר הזכות להשמיע את טענותיו, תוך מתן משקל נכבד לעובדה שלא מדובר בשלילת זכאות למענק אלא בהשבתו.

50. ראוי לציין שהעורר לא דיווח למשיבה על שינוי הפעילות והדבר התגלה רק לאחר הגשת הבקשות למענקים וההשגות. טענת העורר כי הפעילות של התקנת הלוחות הסולאריים לא הופסקה נטענה בדיון מהפה אל החוץ, כאשר בפועל העוסק חדל מפעילות זו כבר לפני חודשים ארוכים. די בעיון קצר בדוחות הרווח והפסד לשנים 2019-2020 כדי להתרשם משינוי הפעילות והפסקת פעילות העסק הקודם. תכלית המענק היא לסייע לשרידותם של אותם עסקים שנקלעו למצב כלכלי קשה. כאמור, העורר הפסיק את פעילות העסק ועבר לעבוד בתחום אחר ומתן מענקים לאחר הפסקת הפעילות אינו מקיים את תכלית החקיקה.

### סוף דבר

51. הערר נדחה. העורר ישיב למשיבה את המקדמות ותשלומי המענקים שקיבל עבור תקופות זכאות יולי-אוגוסט וספטמבר-אוקטובר 2020. התשלומים יושבו למשיבה בתוך 30 ימים. לפני משורת הדין, במידה והמענקים יושבו בתוך 30 ימים הם לא יישאו הפרשי הצמדה וריבית. לצדדים שמורה הזכות להגיע להסכמות לגבי לוחות הזמנים והתנאים להשבת התשלומים.

52. לאור התנהלות העורר המתוארת לעיל והתוצאה אליה הגענו, העורר יישא בהוצאות המשיבה בגין שני תיקי הערר בסך 5,000 ₪.



## מדינת ישראל

### ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

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

ניתנה היום, ז' כסלו תשפ"ב, 11/11/2021, בהעדר הצדדים.

חאג' יחיא ראאד, רו"ח  
חבר הוועדה

ד"ר ערן בר, עו"ד  
יו"ר הוועדה