



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 2067-21

ערר 2068-21

לפני כבוד חברי הוועדה:

ערן עסיס, עו"ד - יו"ר

טניה חכמוב, רו"ח - חברה

גלריה דביר אינטרטור בע"מ, ח.פ. 511033755
באמצעות שפרה שליט אינטרטור

העוררת:

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

רקע

1. העוררת מפעילה גלריה למכירת יצירות אומנות. העוררת הגישה למשיבה בקשות למענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות עבור תקופות הזכאות מאי-יוני 2020, וספטמבר-אוקטובר 2020, מכוח חוק התוכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2000 (להלן – **החוק** או **חוק התוכנית לסיוע כלכלי**). הבקשות התקבלו באופן חלקי, ולעוררת אושר מענק בסך של 49,449 ש"ח.
2. בשלב ההשגה, ביקשה העוררת לכלול במחזור ההכנסות שלה בתקופת הבסיס הכנסות שלא דווחו למע"מ, הנוגעות לעסקאות שנעשו בחו"ל (הכנסות המשתקפות בדוח השנתי של העוררת למס הכנסה). השגת העוררת על החלטה זו נדחתה, תוך שהובהר בקצרה כי "סכום המענק שאושר חושב על פי דיווח העוררת למע"מ".
3. לאחר שהתקבלה ההחלטה בהשגה, הגישה העוררת דוחות מתקנים למע"מ לשנים 2019 ו-2020 במסגרתם כללה את ההכנסות הפטורות, שהתקבלו מעסקה שבוצעה בחוץ לארץ, אשר לא דווחו על ידה למע"מ במסגרת הדיווח השוטף. בהמשך, הגישה העוררת את הערר שלפנינו.

טענות הצדדים

4. העוררת טענה כי מדובר בערר "טכני מעיקרו", שכן הירידה בהכנסות הינה ברורה ומוחלטת שכן עניינו בהכנסות הפטורות ממע"מ אשר "לא דווחו כנדרש בשנים 2019 ו-2020". העוררת מבהירה כי הסיבה שבגינה אושר בזמנו מענק חלקי היא שחלק מההכנסות הפטורות לא דווחו למע"מ בעבר. כפי שהסבירה העוררת, מאז התקבלה ההחלטה בהשגה



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

היא השלימה את הדיווח הנדרש למע"מ כך ש"כיום ניתן לבדוק ולראות ולאשר את המענקים המגיעים לחברה".

5. בתשובתה לערר, טענה המשיבה כי דינו של הערר להידחות. המשיבה הדגישה כי על פי הוראות החוק, יש לבחון את ירידת מחזורי העסקאות על פי דיווחי העוררת למע"מ. לעמדת המשיבה, אין מקום לראות בתיקון דיווחי העוררת למע"מ שנעשה ימים בודדים לפני הגשת הערר, ורק על מנת להקנות לה זכות לקבלת מענק, ככזה המצדיק בחינה מחודשת של בקשתה ולהקנות לה זכות לקבלת מענק. המשיבה ציינה כי תיקון דוחות המע"מ על ידי העוררת נעשה רק לשנים 2019 ו-2020, וזאת רק על מנת להקנות זכות לקבלת מענק כאשר דיווחיה לשנים 2018 ו-2021 לא תוקנו. כמו כן, לעמדת המשיבה העוררת אינה רשאית להעלות בערר טענות שלא הועלו על ידה בשלב ההשגה, ואין מקום לשעות לטענה זו בשלב זה, שעה שהעוררת לא הגישה דוחות מתקנים לפני הגשת ההשגה. זאת ועוד, העוררת אינה שופכת אור על אופי ההכנסות אשר לדבריה נובעות ממכירה לתושב חוץ, הפטורה ממע"מ.

6. לאחר שהתקבל כתב התשובה התיקיים דיון בערר. במעמד הדיון הבהירה העוררת כי היא מייצגת אמנים בארץ ובחול, ומקבלת הכנסות ממכירת פריטי אמנות, על פי הסכם בינה ובין האמן. העוררת הבהירה כי העסקאות שעליהן נסוב הדו"ח המתקן התיקיימו בחול, בין אמנים זרים שאותם היא מייצגת לבין צדדים זרים אחרים. הובהר כי מדובר בהכנסות שאינן חייבות במע"מ, ועלתה השאלה האם הכנסות אלו חייבות במע"מ בשיעור אפס, וחייבות בדיווח למע"מ, או שמא מדובר בהכנסות פטורות, שאינן מדווחות למע"מ.

7. במהלך הדיון נשאלה העוררת מדוע לא דווחו העסקאות האמורות למע"מ מלכתחילה. העוררת עמדה על כך שלא מדובר בהכרח בטעות, וציינה כי ההחלטה לדווח על הכנסות אלו למע"מ נועדה "לעקוף" את השאלה האם מדובר בהכנסות פטורות או לא. המשיבה מנגד עמדה על כך שמדובר בעסקאות חוץ, שהעוררת כלל לא הייתה אמורה לדווח עליהן למע"מ, ולכן הן גם לא נכללו בדוחות המקוריים למע"מ, וממילא אין בעסקאות אלה כדי להשפיע על השאלה אם התקיימה ירידה מחזורים כפי שנדרש בחוק לצורך קבלת מענק.

8. בהשלמת טיעון מיום 10.1.2022 ציינה העוררת כי העסקאות שעליהן דיווחה במסגרת הדוח המתוקן למע"מ נכללות בהגדרת "מחזור העסקאות" שכן מדובר ב"חשבוניות החייבות במע"מ בשיעור אפס שהוצאו בגין עסקאות במהלך עסקיה של העוררת בחול", אשר על פי הוראת סעיף 30(ב) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן - חוק מע"מ) חייבות בדיווח. בתגובת המשיבה לטיעון המשלים מטעם העוררת ציינה המשיבה כי על עסקאות אלו, שהתבצעו מחוץ לישראל, חל סעיף 14 לחוק, ולכן עסקאות אלו אינן נלקחות בחשבון בחישוב מחזוריה של החברה. בנוסף צוין כי הפניית העוררת להוראת סעיף 30 לחוק מע"מ אינה ברורה, שכן עסקינן ממילא בעסקאות שהחוק לא חל עליהן.

9. יצוין להשלמת התמונה כי ביום 18.1.2022 הורינו לעוררת להגיש עד יום 23.01.22 את ההסכמים שלפיהם נערכו העסקאות שבבסיס תיקון הדיווח אך היא נמנעה מלעשות כן, מטעמים שלא הובהרו.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

10. לאחר בחינת טענות הצדדים הגענו לכלל מסקנה כי דין הערר להידחות, כפי שיפורט להלן.

רקע נורמטיבי - כללי

11. נקודת המוצא לדיון היא כי החוק נועד לסייע לעסקים שנפגעו בגין ההתפשטות של נגיף הקורונה. זאת כחלק משורת מהלכים שנועדו לשמר ככל הניתן על שרידותו של המגזר העסקי, תחת המגבלות שנקבעו בתקופת התפשטות הקורונה, על מנת לצמצם ככל הניתן את הפגיעה בצמיחה ובמשק בכללותו.

12. עם זאת, החוק קובע נוסחה ברורה לעניין חישוב הפגיעה בעסקים בשל התפשטות נגיף הקורונה. כך, כדי לעמוד בנטל לצורך קבלת המענק, על העוסק להוכיח ירידה במחזור עסקאותיו, בהשוואה בין תקופת הזכאות לבין החודשים המקבילים בשנת 2019, בהתאם למחזור העסקאות "כפי שדווח לרשות המסים בישראל על פי דין" (סעיף 7 לחוק). שיעור ירידת המחזורים נבחן באמצעות השוואה בין מחזור העסקאות שדווחו למס ערך מוסף בתקופת הזכאות לבין מחזור העסקאות שדווחו למס ערך מוסף בתקופת הבסיס (ערר 1018-21 **חידוש – סוכנויות לביטוח נ' רשות המסים** (ניתן ביום 25.4.2021); ערר 1160-21 **מ. אלבוטאני בע"מ נ' רשות המסים**, פסקה 19 (ניתן ביום 27.6.2021) (להלן – **עניין אלבוטאני**)).

13. המנגנון שנקבע בחוק לקביעת זכאות למענק עולה בקנה אחד עם התכלית שעניינה יצירת מנגנון פשוט ויעיל לחלוקת המענק, על מנת ליתן לעסקים מענה מהיר בזמן אמת (ראו גם ערר 1073-21 **ביבלתורס נ' רשות המסים**, פסקה 101 (ניתנה ביום 5.7.2021)). עוד יצוין כי דיווח למס ערך מוסף מהווה הבסיס לחישוב זכאות למענק גם בהוראות תקנות מס רכוש וקרן פיצויים (תשלום פיצויים) (נזק מלחמה ונזק עקיף) (הוראת שעה), התשס"ו-2006 אשר הותקנו מכוח חוק מס רכוש וקרן הפיצויים, התשכ"א-1961 שנועד לפצות על נזקי מלחמה לרכוש או על נזקים עקיפים שנגרמו לעסקים בעקבות מבצעים צבאיים שונים.

דו"ח מתקן

14. טרם נידרש לטיב ההכנסות שעליהן דיווחה העוררת, נבהיר באופן כללי כי איננו סבורים שיש מניעה לבסס את חישוב ההכנסות בעסק על בסיס דו"ח מתקן. החוק קובע כי מחזור ההכנסות הוא "**כפי שדווח לרשות המסים בישראל על פי דין**" (ראו סעיף 7 לחוק, הגדרת "מחזור עסקאות בשנת 2019" והגדרת "מחזור עסקאות בשנת 2020"). דיווחי מע"מ מתוקנים המוגשים באיחור נבדקים ומאושרים על ידי משרדי המע"מ, ונקודת המוצא היא כי הדו"ח המתקן נבדק על ידי הגורמים המוסמכים אצל המשיבה, והוא הוגש כדין.

15. עם זאת, בנסיבות שבהן דו"ח מתקן הוגש רק לאחר שנודע על ההחלטה ליתן מענקים, קיים חשש שהדיווח המאוחר הוא מלאכותי ואינו משקף את המציאות כהווייתה, ובנסיבות כאלו, יש מקום לשקול האם להעדיף את הדיווח ה"אותנטי" שהוגש לפני



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

התיקון. זאת בפרט במצבים שבהם הדו"ח המתקן אינו משנה את היקף החבות במע"מ (כגון במקרה של שינוי בתקופת הדיווח, או במקרה של דיווח על הכנסות החייבות במע"מ בשיעור אפס, כבענייננו).

16. לטעמנו, בנסיבות שונות עשויה להיות הצדקה אמיתית לתיקון בדיעבד בדיווחי המע"מ, ואין מקום לשלול מלכתחילה בחינה של דוחות מתקנים. לפיכך, במקרה של הגשת דו"ח מתקן ניתן לחשב את הכנסות העסק לפי דיווחי המע"מ המתוקנים, אך יש מקום לערוך בחינה נוספת על מנת לוודא שהתיקון אכן נערך כדין ומשקף את המציאות כהווייתה (ראו למשל ערר 1063-21 אי. אס. מערכות שילוט בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 7.4.2021); ערר 1116-21 כארם אליאס נ' רשות המסים (ניתן ביום 28.6.2021); ערר 1489-21 ברק דדון נ' רשות המסים (ניתן ביום 11.11.2021); ערר 1849-21 פיליפ כלכלה שיתופית בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 17.2.2022)).

הכנסות פטורות והכנסות חייבות במע"מ בשיעור אפס

17. בתמצית, ניתן לומר כי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, מורה על שתי אפשרויות שבהן לא תחול חובת תשלום מע"מ בעסקה – עסקאות פטורות ועסקאות חייבות במע"מ בשיעור אפס.

18. לפי סעיף 2 לחוק מע"מ, מס ערך מוסף מוטל על "עסקה בישראל". סעיפים 14 ו-15 לחוק מע"מ מגדירים איזו עסקה תיחשב ככזו שבוצעה בישראל (תוך הבחנה בין עסקאות מכר לעסקות של מתן שירות). עסקה שלא מתקיימת בישראל היא עסקה פטורה, שלא מוטל עליה מע"מ. מנגד, בסעיף 30 לחוק מע"מ נקבעה רשימה ארוכה של מקרים שבהם שיעור המע"מ יהיה שווה לאפס, הגם שהעסקה חייבת במע"מ. בין היתר, נכללים ברשימה זו עסקאות יצוא, מתן שירות לתושבי חוץ, לינה של תייר במלון בישראל, מכירת פירות וירקות ועוד.

19. להבחנה בין הכנסות פטורות ובין אלו שחייבות במע"מ בשיעור אפס יש חשיבות רבה במישור המעשי. סעיף 41 לחוק מע"מ קובע כי אין לנכות מס על תשומות שנעשה בהן שימוש בעסקאות פטורות. לפיכך, בעסקאות שחייבות במע"מ בשיעור אפס, ניתן לנכות את התשומות כנגד ההכנסות, ואילו בעסקאות פטורות אין אפשרות לנכות את התשומות.

20. כפי שהובהר בדיון, לשאלה אם מדובר בעסקאות פטורות או בעסקאות חייבות במע"מ בשיעור אפס השלכה משמעותית גם לענייננו. הגדרת "מחזור העסקאות" בחוק מבוססת על ההגדרות הרלוונטיות בחוק מע"מ, ותחשיבי המענק מבוססים על ההכנסות כפי שדווחו למע"מ (ראו הגדרת "מחזור עסקאות", סעיף 7 לחוק). הכנסות פטורות אינן מדווחות למע"מ, והן אינן משמשות בסיס לחישוב גובה המענק. על רקע זה, יש חשיבות של ממש לשאלה האם ההכנסות הנוספות, שבגינן הגישה העוררת את הדו"ח המתקן, הינן הכנסות פטורות או הכנסות שחייבות במע"מ בשיעור אפס.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מן הכלל אל הפרט

21. ניסינו להבין את עמדתה של העוררת בשאלה האם מדובר בהכנסות פטורות או בהכנסות שחייבות במע"מ בשיעור אפס, ואולם התנהלותה בהקשר זה מעוררת תהיות. העוררת נמנעה מלהגיש למס ערך מוסף דוח מתוקן עד **לאחר** שניתנה החלטה בהשגה ובסמוך להגשת הערר שלפנינו. אם אכן לטענת העוררת היא לא הייתה אמורה לדווח על עסקאות אלה במע"מ, מה טעם ראתה לנכון לתקן את הדוחות, ואם היא אכן נדרשה לדווח על עסקאות אלה, מדוע ראתה לנכון לעשות כן רק בסמוך להגשת הערר, ורק לגבי השנים הרלוונטיות לעניין בחינת זכאותה לקבלת מענק.

22. על רקע זה, נשאלה העוררת בדיון מדוע נערך דו"ח מתקן ומה הביא להחלטתה לדווח על הכנסות אלו למע"מ. ב"כ העוררת נמנע מלהשיב במישרין לשאלה זו; הוא הזכיר כי מדובר בהחלטה של המייצג הקודם של העוררת, ורק ציין כי הדיווח למע"מ נעשה על מנת "לעקוף את הבעיה", מבלי להיכנס לפרטי העניין. אולם כפי שהובהר לעיל, אין מדובר בעניין "טכני" פשוט, כפי שביקשה העוררת לטעון. דיווחי העוסק למע"מ מהווים הבסיס שעל פיו נבחנת זכאותו למענק של עוסק על פי החוק. העוררת לא דיווחה על הכנסות אלו מלכתחילה, וגם לאחר מעשה לא הציגה הסבר נאות מדוע ראתה לנכון לדווח עליהן.

23. יתרה מכך, מן המידע שנמסר בדיון, ניתן היה להבין כי מדובר בהכנסות פטורות – הכנסות בגין מכירת נכס, שבוצעו מחוץ לישראל. כפי שהמשיבה הדגישה, סעיף 14 לחוק קובע כי עסקאות מסוג זה אינן נחשבות כעסקאות בישראל ולפיכך – מדובר בעסקאות פטורות.

24. לאחר הדיון, ניתנה לעוררת הזדמנות להשלים את טענותיה ולהבהיר מדוע יש לכלול את העסקאות הללו במחזור עסקאותיה. בשלב זה בלבד, טענה העוררת לראשונה כי מדובר בהכנסות חייבות במע"מ בשיעור אפס, שהוצאו בגין עסקאות במהלך עסקיה של העוררת בחו"ל, ואשר לא דווחו בשל טעות של המייצג הקודם. עם זאת, העוררת נמנעה מלבסס את טענותיה בעובדות, ונמנעה מלהציג את מסמכי העסקה או העסקאות הרלוונטיות. העוררת אף נמנעה מלהגיש את ההסכם ממנו ניתן ללמוד על פרטי העסקאות, למרות הוראתנו המפורשת לעשות כן, והסתפקה בהפניה כללית לסעיף 30 לחוק מע"מ.

25. טענותיה של העוררת אינן עולות בקנה אחד זו עם זו. כאמור, בשלב ההשגה ביקשה העוררת לבסס את זכאותה למענק על ההכנסות למרות שלא דווחו למע"מ. בדיון שהתקיים לאחר הגשת הדו"ח המתקן, ביקשה העוררת "לעקוף את הבעיה", אך לא טענה כי מדובר בהכנסות חייבות במע"מ בשיעור אפס. רק לאחר הדיון נטען כי כן מדובר בהכנסות החייבות במע"מ בשיעור אפס, אך לא הוצגו ראיות לכך.

26. חשוב להזכיר כי מבחינת היקף החיוב במע"מ, ההחלטה המקורית של העוררת, שלא לדווח על הכנסות אלו כהכנסות שחייבות בשיעור מע"מ אפס – פועלת לרעתה. בהתאם להוראת סעיף 41 לחוק מע"מ שהוזכר לעיל, אילו הייתה העוררת מדווחת על עסקאות אלו



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מלכתחילה כעסקאות שחייבות בשיעור מע"מ אפס, היה באפשרותה לקזז מחיובי המע"מ שלה את התשומות שהוציאה בגין עסקה זו. ההחלטה להימנע מדיווח למע"מ על עסקאות אלו, שאינה מיטיבה איתה, מעידה יותר מכל על כך שגם העוררת הבינה שהסיווג הנכון של עסקאות אלו הוא כעסקאות פטורות.

27. אם כן, אנו נוטים לשער שמדובר בהכנסות פטורות ממע"מ, אשר דווחו למע"מ באופן מלאכותי, לצורך קבלת המענק בלבד, ואולם בהיעדר ראיות קונקרטיות – אין בידינו אפשרות לקבוע מסמרות בעניין. מכל מקום, כיוון שהעוררת לא עשתה את המינימום הנדרש כדי להבהיר מדוע מדובר בעסקאות שחייבות במע"מ בשיעור אפס ומה הייתה ההצדקה להגיש דו"ח מתקן בעניינן, אין בידינו אפשרות לקבל את טענותיה.

סיכום

28. בשולי הדברים, נעיר כי במסגרת הדיון עלתה השאלה העקרונית, אם יש הצדקה להבחין בין הכנסה פטורה ובין הכנסה חייבת בשיעור מע"מ אפס והאם הבחנה זו מבוססת כנדרש. לאחר הדיון עמדה העוררת ממילא על הטענה כי ההכנסה שעליה נסוב הדו"ח המתקן היא הכנסה חייבת בשיעור מע"מ אפס ולא הכנסה פטורה, ומהטעם הזה לא ראינו לנכון להרחיב את הדיבור בהקשר זה.

29. מכל הטעמים שפורטו לעיל, החלטנו לדחות את העררים שבנדון. נוכח אופי ההליך והשתלשלות העניינים, איננו עושים צו להוצאות.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 45 יום.
ניתנה היום, כ"ז אדר א' תשפ"ב, 28/02/2022, בהעדר הצדדים.
2067-21, 2068-21



טניה חכמוב, רו"ח
נציגת ציבור



ערן עסיס, עו"ד
יו"ר הועדה