

חברים יקרים:

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

עניין ב.ג ביטחון (עמ"נ 21-06-27710)

המערערת באותו עניין עוסקת מאז שנת 1999 בשירותי אבטחה, ליווי ומתן שירותי רפואה לטיולים ומחנות בהם משתתפים ילדים ובני נוער. כפועל יוצא מפריצת מגפת הקורונה בחודש מרץ 2020 נסגרו מוסדות החינוך ותנועות הנוער, ובוטלו כל הטיולים השנתיים ברחבי הארץ, ובהתאמה להפסיקה מוחלטת של פעילות המערערת, ולהוצאתם לחופשה ללא תשלום של 134 עובדיה.

בהתאם להוראות החוק הגישה המערערת ביום 13 באוגוסט 2020 בקשה למענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות לחודשים מאי-יוני 2020 וטענה כי היא זכאית למענק בעד תקופה זו בסך של 386,398 ש"ח. רשות המסים לא קיבלה את בקשת המענק במלואה וקבעה כי המערערת זכאית למענק בסך של 214,637 ש"ח בלבד. אדרבה, במסגרת החלטתה בהשגה קבעה רשות המסים כי המערערת קיבלה מענק ביתר והיא נדרשה להשיב את היתר, בסך של 103,707 ש"ח בתוך 90 יום. רשות המסים סברה בין היתר כי אין לחשב את מקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות לפי השכר של שלושת החודשים האמורים כקבוע בחוק, אלא כי יש לחשב את המקדם לפי השכר הממוצע בחודשים מאי-יוני 2019, היות שמדובר בעסק עונתי. על רקע זה הגישה המערערת ערר לוועדת הערר (21-1060) ובמסגרתו העלתה שתי טענות מרכזיות לגבי התנהלות רשות המסים בעניינה.

אף פעם לא מאוחר – על הפסיקה החדשה והתקדימית ביחס לזכאות לקבלת מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל נגיף קורונה

פתח דבר

לאחרונה התפרסמו שתי החלטות שיפוטיות אשר מהוות לדעתנו מהפכה של ממש בזכאות לקבלת מענקי קורונה. הראשונה ניתנה ביום 3 בינואר 2022 בבית המשפט המחוזי בעניין **ב.ג ביטחון (עמ"נ 21-06-27710)** והשנייה ניתנה ביום 13 לפברואר 2022 בעניין **אינקוגניטו מוסיקה (2002) בע"מ (ערר 21-1750)**. מדובר לדעתנו בפסיקה חדשנית שאמורה להפוך למורה נבוכים בטיפול של רשות המסים בבקשות לקבלת מענקים בגין קורונה ולאפשר את קבלתם במקרים בהם עד לאחרונה הם נדחו "ביד קלה" ובאופן שרירותי על ידי רשות המסים. על כך ועוד נדון ברשומון.

נזכיר כי הוראות חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן: "החוק") קובעות כי בעסקים שמחזור ההכנסות שלהם עולה 1.5 מיליון ₪ הפיצוי מבוסס על מקדם אשר נקבע על פי נוסחה שבבסיסה היחס בין התשומות בעסק לבין מחזור ההכנסות שלו, לפי דיווחי המע"מ בשנת 2019. כמו כן בהתאם להוראות החוק נקבע גם כי המנהל רשאי לקבוע מקדם אחר, אם שוכנע כי המקדם אינו משקף את ההוצאות הקבועות של העסק.

המחוקק היתה ליצור מנגנון מהיר יעיל ופשוט למתן המענקים במסגרת חוק הסיוע הכלכלי לאותם עסקים, הנמצאים במשבר קיומי על מנת לאפשר להם לשרוד את תקופת הסגרים והמגבלות. על כן, הנוסחה שנקבעה בחוק הסיוע הכלכלי לצורך קביעת הזכאות למענק והיקפו - אינה מצריכה בדיקה פרטנית ארוכה ומסורבלת".

על רקע האמור קבעה בית המשפט כי לא זו בלבד שרשות המסים העלתה את טענת העסק העונתי רק בשלהי ההליך מול ועדת הערר ובכך פגעה בזכות הטיעון של המערער, היורד לשורשם של דברים, אלא שגם לגופם של דברים לא הוכח כי למערער עסק עונתי (והשוו לערר 21-1030) ובלשונו של בית המשפט: "אין ספק בעיניי, כי היקף פעילותה העסקית של המערער, כעסק של ליווי ואבטחת מוסדות וטיולים הושפע מתאריכי חגי ומועדי ישראל - היינו: לחגי תשרי, פסח ושבועות ולחופשות החגים הללו, מן הסתם היתה השפעה על עיתוי קיומם של טיולים ומחנות של תנועות הנוער למיניהן. אלא, שבכך אין כדי להפוך את המערער ל"עסק עונתי", שכן, בעסקים רבים, שונים ומגוונים מושפעת הפעילות ממועדי חגי ישראל וחופשות חג.

לפיכך, אני קובעת כי החלטת ועדת הערר, אשר קבעה כי עסקה של המערער הוא "עסק עונתי" - אינה נכונה ואינה סבירה בנסיבות העניין, משלא בחנה את נתוני העסקאות של המערער לכל הפחות גם לשנת המס 2018, טרם גיבוש עמדתה והחלטתה. משנשמט הבסיס עליו נסמכה

טענתה הראשונה של המערער עניינה בפן הפרוצדורלי ובפרט בסד הזמנים לו כפופה רשות המיסים כאשר עליה לתת תשובה להשגה שהוגשה. לטענתה רשות המסים איחרה ב- 20 ימים במתן ההחלטה בהשגה ועל כן יש לראות בהשגה כאילו התקבלה. ועדת הערר בחנה את הוראת החוק הקובעת את סד הזמנים (120 ימים) ומצאה כי החוק לא מספק שום סנקציה בציודו ועל כן, הגם שהחלטה ניתנה באיחור, הוראת החוק נושאת "אופי מדריך" אשר אינו מאפשר לראות בהשגה כאילו התקבלה, בנסיבות אלו.

טענתה השנייה של העוררת הייתה כי אופן החישוב וקביעת סכום המענק המגיע לה לא נעשה כדין ועצם היותה של המערער "עסק עונתי" לא מהווה עילה סבירה לשינוי המקדם הקבוע בנוסחה שבחוק. המערערת הוסיפה כי רשות המיסים הציגה שני חישובים שונים ביחס לקביעת הסכום ללא כל פירוט אילו רכיבים כללה בחישוב ההוצאות הקבועות. בנקודה זו קיבלה ועדת הערר קיבלה באופן חלקי את טענתה, למרות שהסכינה עם עמדתה העקרונית של רשות המסים לפיה היותה של המערער "עסק עונתי" אכן מהווה עילה סבירה לשינוי המקדם על ידי רשות המיסים.

המערערת לא הסתפקה בפסיקת ועדת הערר והגישה ערעור כאמור לבית המשפט המחוזי בראשות כב' השופטת א. וינשטיין. במסגרת פסק דין חדשני ותקדימי דן בית המשפט המחוזי בטענות המערערת תוך מתן דגש לסעיפי החוק ולתכליתו: "מלשון החוק לסייע כלכלי ומדברי ההסבר לו, עולה כי כוונת

עניין אינקוגניטו מוסיקה (2002) בע"מ
(ערר 21-1750).

פסק הדין השני לעניין רשומון זה הינו בעניין הערר אותו הגישה חברת אינקוגניטו מוסיקה (2002) בע"מ, בעניין זכאותה לקבל את מלוא מענקי הקורונה. העוררת פועלת בתחום המוסיקה לאירועים ועוסקת גם בהפקות ובעיצוב אירועים.

במסגרת הערר קיבלה באופן תקדימי ועדת הערר בראשות עורך הדין **ערן עסיס** את הערר, תוך בחינה מדוקדקת של תכליות החוק, הוראות החוק והשוואה לחוקים דומים בעולם.

מדובר לדעתנו בפסיקה חדשנית שאמורה להפוך למורה נבוכים בטיפול של רשות המסים בבקשות לקבלת מענקים בגין קורונה ולאפשר את קבלתם במקרים בהם עד לאחרונה הם נדחו "ביד קלה" ובאופן שרירותי על ידי רשות המסים.

ערר זה מגיע על רקע דרישות רבות להחזרי מענקים ומקדמות שניתנו על ידי רשות המסים, בטענה כי אין הוצאות קבועות בעסק או שההוצאות הקבועות הן נמוכות מהמענק המבוקש. לא בכדי, חברות ועצמאיים שביקשו להיבנות על הנוסחה הקיימת בחוק, אשר הגישו את בקשותיהם בהתאם לטפסי רשות המסים, נדרשים בימים אלה להשיב סכומים משמעותיים.

באותו עניין רשות המסים החליטה לשלול חלק ניכר מן המענקים של החברה בטענה המרכזית כי הם

המשיבה כנימוק לסטיית מנוסחת החישוב של
המענק הקבועה בחוק הסיוע הכלכלי - נשמט גם
היסוד להחלטת ועדת הערר לקבל את עמדת
המשיבה לסטות מהנוסחה."

בכל הנוגע לקביעת ועדת הערר כי החוק אינו מאפשר להטיל סנקציה על איחור רשות המסים במענה על השגה קבע בית המשפט למעלה מן הצורך כי "ועדת הערר שגתה בקביעתה לפיה המשיבה איחרה ב-20 ימים במתן ההחלטה בהשגה. המשיבה איחרה במתן ההחלטה בהשגה ב-68 ימים. ועדת הערר לא לקחה בחשבון בהחלטתה את היקף האיחור במתן ההחלטה בהשגה ואת המשמעות שיש לייחס לאיחור בסדר גודל כזה כאשר עסקינן במענק, אשר לעיתוי הענקתו יש משמעות כה קריטית לעוסק. על כן, מסקנתה המשפטית של ועדת הערר, הנגזרת מגישתה לפיה המועד הקבוע בסעיף 20(א)(1) לחוק הסיוע הכלכלי למתן החלטה בהשגה הוא מועד מנחה בלבד ולא מועד מחייב, אינה נכונה ואינה סבירה בנסיבות העניין. יתר על כן, ועדת הערר אף לא נתנה את המשקל הראוי ל"נימוק" שניתן על ידי המשיבה לאיחור במתן ההחלטה בהשגה - ואף בכך נפל פגם בהחלטתה."

הנה כי כן, דומה כי בית המשפט המחוזי מורה לוועדות הערר לנקוט לגישה סלחנית פחות לאופן בו רשות המסים מפרשת את סמכויותיה בהתאם לחוק. זאת, תוך מתן דגש ליישום יעיל ומהיר של מתן המענק, המחייב שמירה על לוחות הזמנים הקבועים בחוק מחד וצמצום יכולתה של רשות המסים לחרוג מהנוסחה הקבועה בחוק מאידך.

המקדם אינו קשור לגובה ההוצאות הקבועות, אלא להפך – ערך המקדם יורד ככל שיש לעסק יותר הוצאות."

שלישית, האם כוונת המחוקק הייתה להעניק מענק רק עבור הוצאות קבועות?

תשובת הועדה- "סביר להניח שהמחוקק היה ער לכך שכספי המענק לא יכוונו אך ורק לכיסוי ההוצאות הקבועות. בשים לב לצעדים שנקטו במדיניות אחרות, ייתכן שהסדר זה נתפס ממילא כמועיל לכלכלה במובן הרחב יותר."

לטענת רשות המיסים כי מהות המענק הינה לסייע בחלק מההוצאות הקבועות של העסקים מגיבה הוועדה- " טענה זו של המשיבה יש לדחות מכל וכל, שכן היא אינה מבוססת כלל ועיקר על הוראות החוק. החוק קבע נוסחה ברורה לחישוב המענק – נוסחה שאין כמעט קשר בינה ובין ההוצאות הקבועות של העסק בפועל."

על רקע האמור קובעת ועדת הערר כי –"חישוב המענק בהתאם למקדם שנקבע בחוק הוא דרך המלך, ואילו האפשרות של בחינה פרטנית להוצאות הקבועות בפועל, צריכה להישמר למקרים חריגים ויוצאי דופן." מקרים אלו שמורים לדעתה לאחד משני המקרים הבאים: (א) מקרה שבו רשות המיסים מוצאת על סמך הנתונים העומדים בפניה, כי חישוב המקדם בהתאם לנוסחה ייצור עיוות ויש לחשב את ההוצאות הקבועות בפועל; (ב) מקרה שבו התברר בדיעבד כי הפער בין ההוצאות הקבועות בפועל ובין המענק המבוקש הוא פער קיצוני ומופרז.

גבוהים בכ- 300% מסך הוצאותיה הקבועות בשנת 2020.

במסגרת החלטה זו ביקשה ועדת הערר אפוא לענות ככלל על השאלות הבאות: מהם המקרים שבהם מוסמכת רשות המסים לסטות מהנוסחה הקבועה בחוק ולקבוע את המענק בהתאם לגובה ההוצאות הקבועות של העסק בפועל, וכיצד יש לפרש את הוראות החוק הרלוונטיות ואת מסמך המדיניות שפרסמה רשות המסים בעניין זה בחודש דצמבר 2021?

טרם הגיעה לשאלות המרכזיות, נפנתה ועדת הערר לשאלות המהוות את הבסיס להתייחסות.

ראשית, מה היתה מטרת החקיקה? תשובת הועדה - שלושה שיקולי יסוד עומדים ביסוד חקיקת המענקים: (א) האצת המשק והבטחת ההמשכיות העסקית; (ב) השתתפות בהוצאות הקבועות; (ג) פשטות ויעילות המנגנון.

שנית, האם המענק נועד לשקף הוצאות קבועות? תשובת ועדת הערר- "למרות שמו של המענק המתייחס ל"הוצאות קבועות", הנוסחה שנקבעה בו אינה משקפת את ההוצאות הקבועות של העסק". המשמעות היא שכלל אין קשר בין חישוב הוצאות קבועות לאופן שבו קבעו את הנוסחה והתוצאות המתקבלות משימוש בה.

שלישית, האם מטרת הנוסחה הינה לכמת את סכום המענק לסיוע בהוצאות הקבועות? ועדת הערר קבעה כי אין לנוסחה שום קשר ישיר או עקיף בקשר לחישוב ההוצאות הקבועות וכדברי הועדה –"לא רק שערך

הערר עד כה. על רקע האמור, ראוי כי רשות המסים תאמץ את הקביעות שנקבעו בפסיקות הנ"ל ותחדל לשלול מענקים מציבור העוסקים אשר מגיעים להם כדן. ולציבור העוסקים והמייצגים אנו קוראים לא לוותר על המענקים ולמצות את זכויותיהם לרבות בדרך של השגה והגשת ערר. קביעות ועדת הערר בעניין **אינקוגניטו** כמו גם פסיקת בית המשפט המחוזי בעניין **ב.ג. ביטחון** וועדות ערר נוספות מהוות רוח גבית ובסיס משפטי ראויים כנגד התנהלות רשות המסים.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד דנה הלר, עו"ד אנה צברי, עו"ד שלומי שלו, ועו"ד (רו"ח) ניב בלכר.
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 להתיעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.

הרשומון נכתב יחד עם רואה חשבון אפי לבקוביץ ורואה חשבון דין קריספין. תודתנו נתונה להם על כך!

ועדת הערר דחתה את הקביעה של רשות המסים במסמך המדיניות לפיה כאשר גובה המענק המחושב בהתאם לנוסחה עולה כדי 20% מההוצאות הקבועות מדובר בפער קיצוני ומופרז וקבעה כי מניסיונה לא מדובר בפער גבוה כלל ועיקר וניתן להצדיק גם פערים של פי 2, פי 3, פי 4, ולעיתים אף יותר. לדבריה, העובדה שההוצאות הקבועות נבדקו ונמצאו נמוכות, ואפילו נמוכות באופן ניכר מהמענק המבוקש, אינה מצדיקה כשלעצמה את הסטייה מהנוסחה - במיוחד אם לא הייתה הצדקה או סיבה מלכתחילה לבדוק את ההוצאות הקבועות.

ועדת הערר אף מצביעה על כך כי בהיעדר אמת מידה למקרים שבהם תיערך בחינה של הוצאות הקבועות, מתעורר החשש שההחלטה לבדוק את ההוצאות הקבועות מתקבלת באופן שרירותי, ללא הצדקה מיוחדת, ומתוך אינטרס כספי של הרשות להפחית את גובה המענק שהעסק זכאי לו, ולא להפך. אדרבה ועדת הערר דחתה את טענתה המקוממת של רשות המסים כאילו העוררת נהגה בחוסר תום לב, בכך שהגישה בקשה למענק העולה על הוצאותיה הקבועות.

קול קורא

עיינו הרואות כי הן בית המשפט המחוזי בעניין ב.ג. בטחון והן ועדת הערר בעניין **אינקוגניטו** דחו את עמדת רשות המסים וקבעו כי מלוא המענקים ישולמו למערערות וביססו את החלטתם על קביעות מהותיות ומרכזיות המהוות מהפיכה של ממש, בחזקת שינוי סדרי עולם ביחס להחלטות אשר התקבלו בוועדות