

לשכת יועצי המס בישראל

מאי 2021

מענקי קורונה סוגיות והחלטות ועדות ערר

עו"ד ורו"ח רמי אריה

רמי אריה עו"ד רו"ח, מיסים ועסקים בע"מ
www.ralc.co.il

תוכן עניינים

1. החלטת ממשלה מס' 5015 וחוק התכנית לסיוע כלכלי
2. הו"ב בנושא הנחיות ודברי הסבר לקבלת מענק הסיוע לעוסקים מיום 21.8.2020
3. השגה, ערר וערעור
4. תיקון טעות בתביעה למענק שהוגשה
5. פיצוי בגין הוצאות קבועות או כל ההוצאות ?
6. חישוב הפרש המחזורים ע"פ מועד הדיווח למע"מ
7. הוכחת הקשר הסיבתי
8. ויתור על הכנסה מדמי שכירות
9. הוראת נטרול העסקאות בין חברה לבעלי מניותיה
10. קביעת פיצוי ב-"עסק עונתי"
11. מותר לתקן דוחות מע"מ – כדי לקבל את הפיצוי הראוי
12. הסמכות לסטות מנוסחת חישוב מענק הקורונה
13. זכאות למענק הוצאות קבועות לעסקים שלא נתנו שירות בפועל ?
14. הנחיית רשות המסים בחישוב ירידת המחזורים בחדרי כושר מיום 24.1.2021
15. זכאות קבלני ביצוע למענק הוצאות קבועות
16. מענקי סיוע עקב פגיעה ממושכת

החלטת ממשלה מס' 5015 מיום 24.4.2020

מענק בגין החודשים מרץ-אפריל 2020

- מטרת המענק למנוע קריסה של עסקים עקב הסגר הכללי שהוטל, אשר גרם לסגירת עסקים רבים בישראל.
- במסגרת ההחלטה נקבע, כי עסקים יוכלו להגיש בקשה **למענק סיוע בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה**. החלטת ממשלה זו, כללה תמצית כללים בלבד, ובפועל הקימה בעיות וקשיים רבים ביישום מנגנון הפיצוי.
- **ביום 28.6.2020, פורסמה החלטת ממשלה מס' 152, אשר תיקנה את החלטת הממשלה 5015**, במסגרתה נקבע, בין היתר, מסלול מיוחד למדווחים על בסיס מזומן, הכללת ענף היהלומים ברשימת העוסקים הזכאים להגשת הבקשה, קביעת רף מינימלי לגובה המענק ועוד.

חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) (תיקון מס'4), התשפ"א – 2021

החוק כולל מתווים לשני מענקי סיוע להתמודדות עסקים ועוסקים עם ההשלכות הכלכליות הנובעות מהתפשטות נגיף הקורונה

מענק סיוע בעד השתתפות בהוצאות קבועות

מענק זה, נועד לסייע בעד השתתפות בהוצאות קבועות. המענק נועד לסייע ליחידים וחברות בהשתתפות בעלות ההוצאות הדרושות להפעלת העסק בתקופת הקורונה

מענק סיוע לעצמאים ולשכירים בעלי שליטה

מענק זה, נועד לפצות יחידים בשל אובדן רווחים הנובעים מיגיעה אישית בשל התפשטות הקורונה

הוראת ביצוע בנושא הנחיות ודברי הסבר לקבלת מענק הסיוע לעוסקים מיום 21.8.2020

- הו"ב מתייחסת ל-7 **תקופות זכאות עוקבות** אשר הוגדרו בחוק, אשר כל אחת מהן נמשכת חודשיים החל מ-1.5.2020 ועד 30.6.2021.
- הו"ב מתייחסת ל**מדרג שיעור הירידה במחזור העסקאות** בתקופת הזכאות ביחס לתקופה המקבילה בשנת המס 2019.
- קבלת המענק מותנית בכך שלעסק נגרמה **ירידת מחזורים בשיעור של למעלה מ-40% בשל השפעת התפשטות נגיף הקורונה בלבד.**
- המענק **חייב בתשלום מס הכנסה** לפי הפקודה, והוא ידווח בדו"ח השנתי המתייחס לשנת קבלת המענק.
- המענק **פטור מתשלום מע"מ.**

השגה, ערר וערעור

חוק התוכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש)(הוראת שעה), תש"ף-2020:

• **השגה** - סעיף 20 (א) לחוק:

"הרואה עצמו נפגע מהחלטת המנהל בנוגע למענק... רשאי להגיש **השגה לעובד רשות המסים בישראל**... בתוך 45 ימים מיום קבלת ההחלטה".

❖ ההחלטה בהשגה מנומקת ובכתב - תוך 120 ימים – **האמנם ?**

❖ **אין זכות שימוע, אין דיונים**, רק על פי טענות וראיות שהוגשו בכתב בהשגה !

• **ערר** - סעיף 20 (ב) לחוק:

"על החלטה בהשגה לפי סעיף קטן (א) ניתן **לערור לפני ועדת ערר** כאמור בסעיף 21, בתוך 45 ימים מיום שנמסרה לעורר ההחלטה".

כל ההחלטות של ועדות הערר עד היום – **ללא דיונים** - על סמך טענות וראיות שהוגשו בכתב

• **ערעור** לבהמ"ש המחוזי - סעיף 21 (ה)(2) לחוק:

"החלטה סופית של ועדת הערר ניתנת **לערעור לפני בית משפט לעניינים מינהליים**"

תיקון טעות בתביעה למענק שהוגשה

סעיף 12(ב) לחוק הסיוע הכלכלי (מענקי קורונה):

"המנהל רשאי, ביוזמתו או **לפי דרישת העוסק**, לתקן את קביעתו כאמור בסעיף קטן (א), אם התגלו עובדות חדשות או אם מצא כי נפלה טעות בקביעה זו".

ע"א 9817/17, מנהל מיסוי מקרקעין נ' מיטל אביבי רייך ודור רייך (מיום 21.2.2021)

בית המשפט העליון קבע, ברוב של שניים משלושה, את ההלכה לפיה, לפי בקשת האזרח, לפי סעיף 107 לחוק: מנהל מיסוי מקרקעין **חייב** להאריך כל מועד הקבוע בחוק מיסוי מקרקעין ללא כל הגבלה, ככל שהובאה בפניו סיבה מספקת לעשות כן.

סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין – תיקון שומה:

תיקון שומה תוך ארבע שנים ממועד שומה אחרונה: עובדות חדשות/הצהרה כוזבת/טעות

סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין – הארכת מועדים

"המנהל רשאי להאריך כל מועד שנקבע בחוק זה, אם נתבקש לכך ואם ראה סיבה מספקת להיעתר לבקשה".

מסקנה טובה/רעה – ניתן לתקן ללא הגבלת זמן, גם למנהל בעתיד ללא הגבלת זמן?

חישוב הפרש המחזורים ע"פ מועד הדיווח למע"מ (ולא ע"פ מועד הפעילות בפועל)

ערר 1011-21, רנפון תקשורת בע"מ נ' רשות המסים (מיום 8.2.2021)

- לטענת החברה: בשל עניינים טכניים, נאלצה לדווח למע"מ על פעילות חודש מסוים רק בחודש שאחריו, ועל בסיס מצטבר. לפיכך, תבעה מענק על בסיס מצטבר, מועד ביצוע העסקאות, ולא בחודש הדיווח עליהן.
- רשות המסים טענה: כי בחקיקה נקבע ששיעור הירידה במחזוריו של העוסק ייקבע על פי הדיווחים למע"מ בפועל וכדין.
- ועדת הערר קבעה, כי בקשת החברה לקביעת מנגנון פרטני עבורה בכל הנוגע לקביעת תקופת הבסיס ותקופת המענק, עומדת בסתירה ללשון החלטות הממשלה ולחוק התכנית לסיוע כלכלי, ומחטיאה את תכלית החקיקה ליצירת מנגנון מהיר, פשוט ויעיל.
- לפיכך, שיעור הירידה במחזורים נקבע ע"פ הדיווח למע"מ בפועל.

הוכחת קשר סיבתי בין הירידה במחזורי העסקאות לבין השפעת נגיף הקורונה

ערר 1007-21, יתד טכנולוגיות בע"מ נ' רשות המסים (מיום 8.3.2021):

- תביעת מענק מרץ-אפריל 2020 - בהשוואה למרץ-אפריל 2019
- רשות המסים דחתה את בקשת החברה לקבלת מענק, בטענה כי החברה הפסיקה לעבוד מול לקוח מהותי כבר ממאי 2019. על כן מחזורי 3+4/2019 אינם יכולים לשמש כמחזורי בסיס.
- מחזור הבסיס נקבע לפי ממוצע העסקאות לחודשים 7-12/2019
- ועדת הערר קיבלה את טענות רשות המיסים – "**קשר סיבתי**" לנזק.
- **סיכום:** לפי גישת רשות המיסים, ניתן לקבוע מחזורי בסיס ממוצעים לתקופות אחרות מאשר נקבע בנוסחה שבחוק.

ויתור על הכנסה מדמי שכירות מזכה ככלל במענק השתתפות ב- "הוצאות קבועות"

ערר 1008-21, תחנת דלק היצירה בע"מ נ' רשות המסים (מיום 24.3.2021):

- החברה הגישה בקשה למענק מרץ-אפריל 2020 – בהשוואה למרץ-אפריל 2019
 - רשות המסים טענה: כי הירידה בעסקאות נבעה מויתור על הכנסות משכירות מחברת האם של החברה. ויתור לא מוצדק – כי ניתן לתבוע את השוכרת וטענות נוספות...
 - ועדת הערר קבעה:
1. ייתכן ויתור של משכיר לשוכר כתוצאה משיקול עסקי ארוך טווח לשמור על יחסים טובים עם השוכר. **אין חובה לתבוע את השוכר**, כדי להיות זכאים למענקים.
 2. במקרה זה קיימת מניעה בסעיף 8(2)(א) לחוק להכרה **בעסקאות עם בעלי המניות**. ורק מסיבה זו – נדחה הערר.
 3. אין חובה להוכיח נזק ישיר – **גם נזק עקיף** עקב הקורונה זכאי למענקים
 4. אין עילה לטענת רשות המסים כי המענק מיועד לכסות רק **"הוצאות קבועות"**.

פיצוי בגין "הוצאות קבועות" או כל ההוצאות ?

- הגדרת "מקדם ההוצאות הקבועות" בחוק מתייחסת לתשומות שוטפות לעומת תשומות בגין רכוש קבוע. אין הפרדה בין תשומות שוטפות שהן תשומות להוצאות קבועות לתשומות להוצאות משתנות.
- הנוסחה אינה עושה אבחנה בין הוצאות קבועות להוצאות משתנות.
- כותרות בדברי חקיקה אינן מחייבות את כל הוראות החוק עצמן.
- בערר 1008-21, תחנת דלק היצירה בע"מ נגד רשות המיסים ועדת ערר לענייני קורונה (מיום 24.3.21), התייחסה ועדת הערר לסוגית "הוצאות קבועות" ולנוסחה שנקבעה בהחלטת הממשלה ובחוק, וקבעה כי אין מקום לטענת רשות המסים כי המענק משולם רק בגין הוצאות קבועות.
- עם זאת, סכום הפיצוי חייב להיות בעל קשר סיבתי לנזק שנגרם עקב הקורונה.

הוראת נטרול העסקאות בין חברה לבעלי מניותיה

סעיף 8(2)(א) לחוק התוכנית לסיוע כלכלי:

בסעיף זה נקבעה הוראה לפיה ירידה במחזור העסקאות מהווה תנאי לצורך קבלת המענק. בהוראה זו נקבע חריג: למעט מכר או טובין מאת בעל מניות בחברה או שותף בשותפות לחברה שהוא בעל מניות בה או לשותפות שהוא שותף בה, לפי העניין. במקרה שהעסקה מתקיימת בין בעל מניות בחברה לבין החברה, (או בין שותף לבין שותפות), החוק מורה באופן ברור שלא להתחשב בעסקה זו לצורך מענק.

קביעת פיצוי ב-"עסק עונתי"

ערר 1030-21, א.ל ניהול אולמות חתונה בע"מ נ' רשות המסים (מיום 24.3.2021)

- החברה תבעה מענק מרץ-אפריל 2020 – בהשוואה למרץ אפריל 2019.
- רשות המסים דחתה את התביעה בטענה כי בשלושת החודשים שקדמו למרץ 2020, מחזור העסקאות היה אפס.
- לטענת החברה היא "**עסק עונתי**", כי משנת 2020 החלה לפעול באולם אירועים פתוח.
- ועדת הערר קבעה כי:
 1. בערר זה לפי כל דיווחי מחזורי הפעילות של החברה, עולה כי היא לאו דווקא "**עסק עונתי**".
 2. "ייתכנו מקרים בהם עוסקים ידווחו על עסקאות אפס בשלושת החודשים שקדמו לקורונה, ועדיין תהיה הצדקה לראות בהם כעוסקים שנפגעו בשל משבר הקורונה, בין היתר אותם "**עסקים עונתיים**" אשר מטבעם אינם פעילים בחודשי החורף אשר קדמו לקורונה" (סעיף 32 להחלטה).

מותר לתקן דוחות מע"מ – כדי לקבל את הפיצוי הראוי

ערר 1063-21, אי. אם מערכות שילוט בע"מ נ' רשות המסים (מיום 7.4.2021)

- החברה תבעה מענק מרץ-אפריל 2020 – בהשוואה למרץ אפריל 2019 ("תקופת הבסיס").
- רשות המסים דחתה את התביעה בטענה כי דיווחי העסקאות למע"מ בתקופת הבסיס, נמוכים מסכומי העסקאות שצוינו בתביעת החברה לפיצוי.
- העוררת טענה כי היו טעויות בדיווחיה למע"מ בתקופת הבסיס, ולאחר שקיבלה את ההחלטה בהשגה, היא הגישה דוחות מע"מ מתקנים לתקופת הבסיס.
- ועדת הערר נתנה תוקף של החלטה, להסכמת הצדדים להחזיר את המחלוקת בערר לבחינת התביעה מחדש, לאור דוחות המע"מ המתקנים שהוגשו על ידי החברה לאחר ההחלטה בהשגה.

הסמכות לסטות מנוסחת חישוב מענק הקורונה

ערר 1005-21, טי ג'את סיסטמס 2006 בע"מ נ' רשות המסים (מיום 9.3.2021)

- החברה תבעה מענק בגין מרץ-אפריל 2020, בהשוואה למרץ-אפריל 2019 ("מחזור הבסיס")
- רשות המסים טענה כי מחזור הבסיס הוא חריג במיוחד בגובהו, היות והוא כולל חשבונות רבות בגין שנים קודמות (דמי ניהול). לכן, חישה את מחזור הבסיס לפי ממוצע חודשי של מחזור העסקאות השנתי 2019.
- החברה טענה כי נוסחת המענק שבחוק מחייבת ואין לסטות ממנה.
- ועדת הערר החליטה כי: "בצדק בחנה המשיבה את הרכב העסקאות המדווחות באותה תקופה בבדיקה פרטנית".
- המסקנה: הנוסחה אינה מחייבת את רשות המסים
- **האם גם הניזוקים מהקורונה יכולים לסטות מהנוסחה כמו שעושה רשות המסים ? - למה לא ?**

הסמכות לסטות מנוסחת חישוב מענק הקורונה

לשיטתנו, הזכות לשנות את נוסחת המענק, בהתאם לאופי הנזק שנגרם בפועל לעסק עקב מגפת הקורונה, היא לא רק למנהל רשות המיסים, אלא גם לבעלי העסקים שנפגעו.

תכלית החקיקה היא להגיע לפיצוי הנכון עקב מגפת הקורונה, ויישומה יכול שייעשה בראש ובראשונה על ידי הניזוק וגם על ידי רשות המיסים (בין היתר, בדרך של בדיקת העסקאות לגופן בתקופת הבסיס ו/או בתקופת הפיצוי, ושימוש בנוסחת חישוב אחרת מזו שנקבעה בחוק, ו/או שימוש בנוסחת החישוב הלינארית השנתית כפי שעשתה רשות המיסים עצמה בעניין טי ג'את סיסטמס).

[ראו סוגיה דומה בעניין חישוב פיצוי לניזוק עקב פעולת לחימה בעוטף עזה בערר 100/16, פ.א.ר.אס מדיטרניין בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים, מיום 19.7.2020]

הסמכות לסטות מנוסחת חישוב מענק הקורונה

ערר 1018-21, חידוש סוכנויות לביטוח בע"מ נ' רשות המסים (מיום 25.4.2021),

- החברה טענה כי יש לסטות מהנוסחה המבוססת על הדיווחים למע"מ, ולקבוע כי יש לערוך חישוב בסכום עסקאותיה בתקופת הבסיס ובתקופת הזכאות על בסיס צבירה, ולא על בסיס מזומן כפי שדווח למע"מ.
- מנגד, רשות המסים טענה, כי לא מתקיים התנאי בדבר ירידה במחזור עסקאות בתקופת הזכאות בסכום העולה על 25% ממחזור עסקאותיה בתקופת הבסיס.
- ועדת הערר קבעה, כי **אין לקבל את טענת החברה בדבר סטייה מנוסחת החישוב**, שכן היא עומדת בסתירה להחלטות 5015, 152 וחוק התכנית לסיוע כלכלי, אשר קובעים כי **הבסיס לחישוב המענק הוא דיווחי העוסק למע"מ**.

זכאות למענק הוצאות קבועות לעסקים שלא נתנו שירות בפועל ?

- עסקים שלא נתנו שירותים ללקוחות בפועל עקב הקורונה, בדומה למכוני כושר, אך המשיכו לגבות תשלומים מהם, כשבצד הגבייה נתנו **הבטחה למתן השירות במועד עתידי ללא גביית תשלום נוסף מהלקוחות.**
- במקרה כזה, **אין עסקה של מתן שירות**, לכל היותר יש **גבייה של מקדמה** על חשבון שירות שיינתן בעתיד, במועד לא ידוע, בעת שמשבר הקורונה יסתיים
- שיטת הגבייה מראש אינה מונעת את הנזק לאותם עסקים, אלא רק דוחה אותו.
- **לשיטתנו**, בדומה להנחיית רשות המסים מיום 24.1.2021, יש לנטרל את התקבולים שהתקבלו בתקופה שאותם עסקים לא נתנו שירות ממחזור העסקאות, בעת הצבת הנתונים בנוסחה לתחשיב הפיצוי.

הנחיית רשות המסים בחישוב ירידת המחזורים בחדרי כושר

מענק הוצאות קבועות מיום 24.1.2021

- ההנחיה מתייחסת לתקופה בה עסקי מכוני הכושר היו סגורים בשל הנחיות הממשלה.
- לעסקים אלו נגרמה פגיעה משמעותית בהכנסות בחודשי הזכאות, אולם **ירידה זו לא תמיד קיבלה ביטוי ישיר במחזורים המדווחים למע"מ**, שכן חלק מהמנויים לא הפסיקו את התשלומים וקיבלו בתמורה הארכה לתקופת המינוי.
- מטרת ההנחיה לאפשר **בחינת ירידת מחזורים במקרים שהפגיעה מקבלת ביטוי עתידי**.

יילקח בחשבון שווי הארכת תקופת המנוי ללא גביית התשלום הנוסף
אשר יופחת ממחזור תקופת הזכאות

זכאות קבלני ביצוע למענק הוצאות קבועות

בהגדרת "עוסק" בהחלטת ממשלה 5015 ובחוק המענק, מועטו מס' סוגים של עסקים שלגביהם נקבע כי לא יהיו זכאים למענק הוצאות קבועות.

סעיף 6 להגדרה זו, קובע כי **הזכאות למענק תישלל** בהתקיים אחד מהתנאים הבאים:

עוסק אשר בשנות המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתו סעיף 8א לפקודת מס הכנסה

חלופה זו לא רלוונטית לרוב קבלני הביצוע, היות והם מוציאים חיובים ללקוחותיהם בגין העבודות, על בסיס חודשי, או לכל היותר על בסיס גמר כל שלב ביצוע בפרויקט, כשכל תקופת ביצוע שלב הינה פחות משנה.

עוסק אשר מכירת זכות במקרקעין מהווה מלאי עסקי בידו

חלופה זו רלוונטית לקבלני בניין העוסקים ברכישת מקרקעין, בנייה עליהם ומכירתם.

מענקי סיוע עקב פגיעה ממושכת הו"ב רשות המסים מיום 10.2.2021

- המענק חל על כלל העסקים במשק שמחזור עסקאותיהם בשנת המס 2019 הינו בין 18,000 ₪ לבין 400,000,000 ₪.
- קיימים **הבדלים בין תנאי הזכאות ביחס לעוסקים שונים**. לכן חשוב להבחין מיהו העוסק לגביו מגישים את הבקשה למענק פגיעה ממושכת, כדלקמן:
 - **עוסק פטור**
 - **עוסק מורשה** שמחזור עסקאותיו בטווח שבין 18,000-300,000 ₪.
 - **עוסק מורשה** שמחזור עסקאותיו בטווח שבין 300,000-400,000,000 ₪.
 - **עסק חדש** שפתח את עסקו בתקופה שבין 1.1.2020-29.2.2020 ומחזור עסקאותיו בתקופה זו לפחות 1,500 ₪

מענקי סיוע עקב פגיעה ממושכת

הו"ב רשות המסים מיום 10.2.2021

סכום המענק המלא	שיעור הירידה במחזור בשנת 2020 לעומת 2019	
₪ 3,000	39%-25%	עוסק פטור או עוסק מורשה (מחזור עד 300 אש"ח)
₪ 5,000	59%-40%	
₪ 9,000	60% ומעלה	
₪ 3,000	0%	עוסק פטור חדש (מיום 1.1.2020)
₪ 4,000	0%	עוסק מורשה חדש (מחזור עד 300 אש"ח)
₪ 9,000-50,000	האם היה זכאי ל-3 מענקים?	עוסק מורשה (מחזור בין 300 אש"ח ל-400 מש"ח)

משרד רמי אריה ושות'

עורכי דין, רואי חשבון ויועצי מס



מי אנחנו?

- ניסיון מקצועי בתחום דיני המס של למעלה מ- **35 שנים!**
- מתן מענה הולם לבעיות בתחום המשפט המסחרי בכלל ודיני המס בפרט!
- **התמחות בדיני מס, תכנון מס, מס הכנסה, מיסוי מקרקעין, מע"מ, מיסוי בינלאומי**
- פיתרון בעיות וייעוץ בהליכים במדידה החשבונאית, ניתוח עסקי, תמחיר
- כימות נזקים ושירותים נלווים אחרים בתחומים שבהם נושקת עריכת הדין לראיית החשבון
- חבר צוות התגובות של פורום המיסים של לשכת עורכי הדין בישראל
- מרצה בכיר, כותב מאמרים וספרים מקצועיים ובעל מוניטין
- **מנהל מקצועי של מאגר המידע "מיסים ועסקים"** באינטרנט – מאגר העדכונים, מאמרים ופורומים באתר המיסוי, הגדול מסוגו בישראל – www.ralc.co.il
- עריכת חוות דעת מומחה בתחומים המשלבים חשבונאות ומשפט.
- **ניהול בוררויות וגישורים** בהם נדרש יידע בחשבונאות, כלכלה ומסחר ומשפטים.
- **הערכות שווי חברות**, ניהול נאמנויות, תוכניות עסקיות, הסדרי הבראה לתאגידים ויחידים, ייצוג בפני בנקים.

רמי אריה עו"ד רו"ח, מיסים ועסקים בע"מ
www.ralc.co.il

תודה על ההקשבה

ניתן להעביר שאלות הבהרה בדוא"ל למרצה

הרשמה לדיוור לעדכוני מיסוי ועוד
באתר מיסים ועסקים בע"מ
www.ralc.co.il

רמי אריה, עו"ד רו"ח
rami@ralc.co.il

רמי אריה עו"ד רו"ח , מיסים ועסקים בע"מ
www.ralc.co.il