



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה וחרבות ברזל – מסלול ארצי

ערר 1259-24
(ערר חרבות ברזל)

לפני כבוד חברי הוועדה:
עדי ליאב, עו"ד - יו"ר
אריאל ז'יטניצקי, רו"ח ועו"ד - חבר

העוררת: רוזנברג איילת, מס' 25317660

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

לפנינו ערר שהגישה העוררת על החלטת המשיבה בתביעה לפיצויים במסלול הוצאות מזכות המיועד לעסקים בכל רחבי הארץ. לאחר שקראנו ושמענו את טענות הצדדים הגענו לכלל מסקנה כי **זין הערר להתקבל**, והכל כמפורט להלן.

רקע

1. העוררת, מנהלת צהרון, הגישה ביום 19.2.2024 תביעה לפיצויי הוצאות מזכות בעבור תקופת הזכאות אוקטובר 2023 וזאת בהתאם לפרק שמיני 1 לחוק מס רכוש וקרן הפיצויים, התשכ"א-1961 (להלן - **החוק**).
2. במעמד הגשת התביעה, ציינה העוררת כי הכנסותיה בתקופת הזכאות (ספטמבר – אוקטובר 2023) עומדות על סך 8,952 ₪ ולא על סך 16,952 ₪ כפי שדווח למע"מ, וזאת לאור חשבונית בסך 8,000 ₪ אשר יצאה בחודש אוגוסט 2023 אך דווחה באופן שגוי בחודש ספטמבר 2023. העוררת הסבירה כי לאחר אירועי ה-7.10.2023 נעצרה הפעילות החינוכית ולפיכך נאלצה להחזיר את הסכום האמור שקיבלה מאחר ולא העניקה שירותים אלו.
3. ביום 19.2.2024 דחתה המשיבה את תביעתה של העוררת לפיצויים בהעדר ירידה בהכנסות בשיעור מזכה. מהסכומים המופיעים בהחלטה ניתן לראות כי מחזור תקופת הזכאות אשר שימש את המשיבה לבחינת זכאות העוררת לפיצוי הוא הסכום שדווח למע"מ (16,952 ₪) ולא הסכום שעליו דווחה העוררת במעמד הגשת תביעתה (8,952 ₪). בהתאם, שיעור ירידת המחזורים אשר חושב לעוררת עמד על 0.07% בלבד שאינו עולה כדי שיעור המזכה בפיצויים, ובהתאם נדחתה תביעתה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

4. העוררת הגישה השגה על החלטה זאת ובה חזרה על הסבריה האמורים לעניין הדיווח השגוי. ביום 21.7.2024 דחתה המשיבה גם את ההשגה, תוך שהיא מציינת כי חישוב שיעור הירידה במחזורים נעשה לפי הדיווחים שנעשו בפועל למע"מ, הן לשנת הבסיס והן לשנת הזכאות, מבלי להתחשב בגין אלו תקופות שולמו התשלומים. עוד הוסיפה המשיבה בהחלטתה כי בעניינה של העוררת דן לא הוכח גם קיומו של קשר סיבתי.
5. ביום 24.7.2024 הגישה העוררת למע"מ דו"ח מתקן בהתאם לסכומים המתאימים כמפורט לעיל ודו"ח זה אושר על ידו.
6. ביום 19.9.2024 הגישה העוררת ערר על החלטת המשיבה הדוחה את השגתה, הוא הערר שלפנינו.

תמצית המחלוקת

7. המחלוקת המצויה בין הצדדים בהליך דן נוגעת לדיווח אשר בהתאם לו תיבחן זכאותה של העוררת לפיצויים. העוררת סבורה כי המקור לדיווח השגוי הוא טעות בתום לב של מנהל החשבונות שלה וכי נסיבות אלו מצדיקות את בחינת זכאותה בהתאם לדיווח המתוקן שהגישה לרשויות מע"מ ושאושר על ידן.
8. לעומתה, סבורה המשיבה כי לא ניתן להסתמך על הדו"ח המתקן לצורך בחינת זכאותה של העוררת – תהא הסיבה אשר תהא להגשתו. בעניין זה מפנה המשיבה לתכלית הפשטות והיעילות בבחינת הזכאות וחלוקת הפיצויים תוך שהיא טוענת כי בחינת דוחות מתקנים אינה עולה בקנה אחד עם תכלית זו, בייחוד לאור הכמות העצומה של תביעות שהוגשו לה ושבהן עליה להכריע.

דיון והכרעה

9. תביעת העוררת לפיצויים הוגשה במסלול הוצאות מזכות המיועד לעסקים בכל רחבי הארץ. ככלל, זכאותו של עוסק לפיצויים אלו נבחנת על סמך ההכנסות עליהן דיווח לרשות המסים בישראל כדן וזאת באמצעות השוואה בין ההכנסות עליהן דווח בתקופה לגביה מתבקשים הפיצויים (להלן- **תקופת הזכאות**) לבין ההכנסות שעליהן דווח בתקופה המקבילה בשנת 2022 (להלן- **תקופת הבסיס**, וראו בעניין זה את ההגדרה "תקופת הבסיס שבסעיף 38 לחוק).
10. במקרה שלפנינו נוגעת המחלוקת לדו"ח המתקן שהגישה העוררת למע"מ, ושאושר על ידי הגורמים המוסמכים בו. דו"ח מתקן הוא דו"ח תקופתי אשר באפשרות עוסק להגיש במטרה להעמיד את הדיווח שהגיש למע"מ על דיוקו וזאת בתוך 5 שנים מיום הגשת הדו"ח המקורי (להרחבה על דו"חות מתקנים ר' ערר 1073-21 **ביבלתורס נ' רשות המסים**) (ניתן ביום 5.7.2021)). דו"חות מתקנים המוגשים באיחור נבחנים ומאושרים במקרים



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

המתאימים על ידי הגורמים המוסמכים לכך במשרדי מע"מ ובמקרה כזה יש לראות בהם כדיווח אשר הוגש לרשות המסים בישראל על פי דין.

11. בהתאם להגדרה "מחזור העסקאות הקובע לעניין תקופת הבסיס" שבסעיף 38 לחוק, בעבור עסקים שנפתחו לפני 2.9.23 (כמו העוררת דן) תיבחן תקופת הבסיס בהתאם למחזור העסקאות אשר דווח לרשות המסים בישראל על פי דין עד ליום 6.10.2023:

"מחזור העסקאות הקובע לעניין תקופת הבסיס" – אחד מאלה, לפי העניין:

(1) לעניין ניזוק כמפורט להלן שפתח את עסקו לפני יום ו' באלול התשפ"ב (2 בספטמבר 2022), מחזור העסקאות כמפורט לצידו:

...

(ג) לעניין ניזוק המדווח בשיטה דו-חודשית – מחזור עסקאותיו של הניזוק בתקופת הבסיס כפי שדווח לרשות המסים בישראל על פי דין, עד יום כ"א בתשרי התשפ"ד (6 באוקטובר 2023);

12. לשיטת המשיבה, המחוקק מצא לנכון לקבוע מועד אחרון להגשת הדיווח אשר בהתאם לו תיבחן זכאותו של ניזוק לפיצויים וזאת נוכח תכלית החקיקה ליצירת מסלול פשוט ומהיר לבחינת התביעות ובשים לב להיקף התביעות העצום שהוגש לה. עוד הוסיפה המשיבה וציינה כי בדרך זאת נמנע הצורך בבדיקות פרטניות של תביעות ובכלל זה תיקונים שנערכו בדיעבד בדיווח.

13. אלא שהדו"ח המתקן שהגישה העוררת בעניינו אינו נוגע לתקופת הבסיס כי אם לתקופת הזכאות, ומכאן שהמועד האחרון לדיווח הקבוע בהגדרה "מחזור העסקאות הקובע לעניין תקופת הבסיס" אינו רלבנטי לעניינו. בהיעדר הוראה מקבילה בחוק ביחס למחזור תקופת הזכאות, טענה המשיבה כי יש לבחון את הכנסות הניזוק בתקופה זו בהתאם לדו"חות שהגיש עד ליום הגשת התביעה. בתמיכה לכך, הפנתה המשיבה אל סעיף 38 ד אשר זו לשונו:

438. (א) ניזוק שמחזור עסקאותיו בשנת הבסיס עלה על 300 אלף שקלים חדשים, זכאי לפיצויים בגובה הוצאותיו המזכות, בעד נזק עקיף שנגרם לו במהלך התקופה הקובעת, אם מתקיימים לגביו כל אלה:

- (1) מחזור עסקאותיו בשנת הבסיס אינו עולה על 400 מיליון שקלים חדשים;
- (2) שיעור הירידה במחזור העסקאות שלו עולה על 25%, ואם הוא מדווח בשיטה דו-חודשית – על 12.5%;
- (3) הירידה במחזור העסקאות כאמור בפסקה (2) נגרמה כתוצאה מנזק עקיף;



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- (4) הוא פתח את עסקו לפני יום ט"ו באלול התשפ"ג (1 בספטמבר 2023);
- (5) הוא הגיש לפקיד השומה, עד יום הגשת תביעה לקבלת פיצויים לפי פרק זה, את המסמכים המפורטים להלן:
- (א) דוח תקופתי לפי סעיף 67, 67א או 71א לחוק מס ערך מוסף, לחודשים ספטמבר ואוקטובר בשנים 2022 ו-2023, או הצהרה לפי תקנה 15 לתקנות מס ערך מוסף (רישום), התשל"ו-1976, לשנת 2022, לפי העניין, אם היה חייב בהגשתם לפי חוק מס ערך מוסף;
- (ב) דין וחשבון בטופס 102 בשל חודש אוקטובר 2023, והכול לפי תקנות ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה;
- (6) לא מתקיים לגביו אף אחד מאלה:
- (א) הוא היה חייב בניהול פנקסים לשנת המס 2023 ולא ניהלם;
- (ב) פנקסיו לשנת המס 2023 נקבעו כבלתי קבילים, בקביעה שאינה ניתנת לערר או לערעור...." (ההדגשה אינה במקור, הח"מ)

14. כפי שניתן לראות, סעיף 38ד כולל רשימת תנאים אשר רק בהתקיימם זכאי ניזוק לפיצויים. מבין התנאים המצויים בו מצוי גם התנאי הקבוע בס"ק (5) המתייחס לשני סוגי הדוחות שעל ניזוק להגיש על מנת שתביעתו תיבחן, ובכלל זאת דו"ח תקופתי לפי חוק מע"מ עבור החודשים ספטמבר ואוקטובר בשנים 2022 ו-2023 (ס' 5א)). בהקשר לסוגיה שלפנינו ניתן לראות כי בניגוד לסעיף 38ג שהובא לעיל, אין בסעיף זה הגדרה של תקופת הבסיס או תקופת הזכאות שלפיה יחושב המחזור הקובע לצורך קביעת הפיצוי. כפי שניתן לראות גם על רקע יתר הדרישות המפורטות בסעיף, מדובר בהוראה שתכליתה להבטיח כי במעמד הגשת התביעה העוסק הגיש דיווחים לרשויות המס הן ביחס לתקופת הבסיס והן ביחס לתקופת הזכאות, שאחרת לא ניתן יהיה לבחון את התביעה.

15. פרשנותה של המשיבה שלפיה מדובר בהוראה הקובעת את המועד האחרון להגשת הדוחות שעל בסיסם מחושבת הזכאות, אינה נתמכת אפוא בלשון הסעיף ובהקשרו, והיא אף מביאה למעשה לסתירה בין סעיף זה לבין סעיף 38ג לחוק שהובא לעיל בכל הנוגע למועד הקובע לעניין הגשת הדו"ח שלפיו מחושבת תקופת הבסיס. זאת, משום שסעיף 38ד לחוק מתייחס לדו"ח של תקופת הזכאות אך גם לדו"ח של תקופת הבסיס, וככל שהמועד האחרון להגשת הדו"ח בעניין זה הוא מועד הגשת התביעה כאמור בסעיף זה (וכפי שטוענת המשיבה), הרי שהדבר סותר בבירור את הוראת סעיף 38ג לחוק הקובעת כאמור כי המועד האחרון להגשת הדו"ח לעניין תקופת הבסיס הוא ה-6.10.23.

16. בהינתן האמור, סבורה הוועדה כי לא ניתן ללמוד מהוראה זו כי המועד האחרון הקובע להגשת הדו"ח שלפיו מחושבת תקופת הזכאות הוא מועד הגשת התביעה. בהיעדר הוראה בחוק המתייחסת למועד האחרון להגשת הדו"ח שלפיו מחושבת תקופת הזכאות, נראה כי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

החוק עצמו אינו שולל את האפשרות כי במקרים המתאימים לכך ניתן יהיה לקבוע את מחזור תקופת הזכאות בהתאם לדו"ח מתקן גם אם הוגש במועד מאוחר יותר, ככל שקיימת הצדקה לכך.

17. בעניין זה יש לזכור כי הפסיקה הכירה בכך שבנסיבות שונות עשויה להיות הצדקה אמיתית לתיקון דו"חות בדיעבד, ואין לשלול מלכתחילה בחינה של דוחות אלו (ר' למשל: ערר-2067-21 גלריה דביר אינטרטור בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 28.2.2022)). עוד נקבע כי במקרה בו הוגש דו"ח מתקן יש לוודא כי התיקון נערך כדין וכי הוא משקף את המציאות כהווייתה (ערר 1116-21 כארם אליאס נ' רשות המסים (ניתן ביום 28.6.2021)); ערר-1489-21 ברק זדון נ' רשות המסים (ניתן ביום 11.11.2021)); ערר 1849-21 פיליפ כלכלה שיתופית בע"מ נ' רשות המסים (ניתן ביום 17.2.2022)).

18. במקרה שלפנינו יש להביא בחשבון כי העוררת ממילא ציינה כבר במעמד הגשת תביעתה לפיצויים כי הסכומים שדווחו למע"מ שגויים ובמקביל לכך פירטה את הסכומים הנכונים לשיטתה, שעל בסיסם יש לערוך את החישוב. העוררת הסבירה כי היא מנהלת צהרון וכי לאחר אירועי ה-7.10.2023 נעצרה הפעילות החינוכית ולפיכך נאלצה לוותר על הכספים שקיבלה בגין שירותים אלו שאותם לא העניקה, ומכאן ההפרש בין הסכומים הנכונים כפי שציינה בבקשתה לבין הסכומים כפי שדווחו למע"מ.

19. חרף האמור, דחתה המשיבה את תביעתה תוך שהיא מתבססת על הסכומים שדווחו למע"מ ומבלי שהיא מציינת בהחלטה כי טענות העוררת על טעות בדיווח נבחנו ונדחו. העוררת הגישה השגה על החלטה זאת, אשר גם בה שבה והסבירה אודות הטעות שחלה בדיווח למע"מ, אך גם זאת מבלי שהיא פועלת להגשת דו"ח מתקן. בהחלטתה בהשגה (21.7.2024) דחתה המשיבה את ההשגה תוך שהיא מציינת לראשונה כי חישוב שיעור הירידה במחזורים נעשה בהתאם לדיווחים בפועל. מיד עם קבלת החלטה זאת הגישה העוררת את הדו"ח המתקן למע"מ (24.7.2024) ובהמשך פתחה בהליך דנן (19.9.2024).

20. המשיבה אישרה במעמד הדיון כי העוררת אכן דיווחה במסגרת תביעתה על הסכומים המתוקנים. במצב דברים זה, גם אם העוררת טרם הגישה באותו המועד בקשה פורמלית לתיקון הדיווח למע"מ, ניתן להכיר בפירוט ההכנסות במסגרת התביעה ככזה שהתבצע עד ליום הגשתה – שהוא כאמור המועד האחרון גם לשיטת המשיבה. עוד יש לומר, כי בנסיבות אלו שבהן נתוני ההכנסות המתוקנים ממילא עמדו בפני המשיבה כבר בשלב הגשת הבקשה, ניתן למעשה מענה גם לתכליות היעילות והמהירות העומדות בבסיס החוק, שאליהן הפנתה המשיבה בענייננו.

21. אמנם, היה על העוררת להגיש דו"ח מתקן למע"מ טרם הגשת תביעתה לפיצויים ובוודאי שלאחר שתביעת נדחתה, אולם במקרה המסוים שלפנינו ונסיבותיו הייחודיות, אין בטעות הפרוצדורלית של העוררת בסדר הדברים כדי להצדיק כשלעצמה את שלילת הפיצוי כמי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

שזכאית לכך מבחינה מהותית. כאמור, הפסיקה הכירה במצבים שונים ככאלו המצדיקים את בחינת זכאותו של עוסק על סמך דו"חות מתקנים, וזאת כאשר הדו"ח המתקן משקף את המציאות כהווייתה ואין חשש כי באמצעות תיקונו יזכה העוסק בכספים שאינו זכאי להם. במקרה שלפנינו העוררת ממילא פירטה כאמור את סכומי ההכנסות המתוקנים כבר במסגרת התביעה שהגישה, ובנסיבות אלו ברי כי ישנה הצדקה להכיר בדוחות המתוקנים שהגישה, גם אם הדבר נעשה באיחור.

22. עם זאת ובנסיבות שתוארו לא ניתן להתעלם מחלקה של העוררת בתקלה שהתרחשה. העוררת לא פעלה להגשת הדו"ח המתקן טרם הגשת התביעה ואף לא לאחר שזאת נדחתה אלא רק לאחר שהשגתה נדחתה, ובכך תרמה להשתלשלות העניינים. בהינתן האמור תשקף הוועדה את חלקה של העוררת בהשתלשלות זאת במסגרת פסיקת הוצאות ובהתחשב בגובה הפיצויים הצפויים.

סוף דבר

23. מכל הנימוקים שפורטו לעיל מתקבל הערר.
24. העוררת תהא זכאית לפיצויים אשר בהתאם לנתונים שמסרה המשיבה במעמד הדיון, עומדים על סך 14,025 ₪.
25. נוכח התוצאה אליה הגענו אך מאידך בהתחשב בהתנהלות העוררת אשר לא היתה תקינה, יישא כל צד בהוצאותיו.

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 60 יום.
ניתנה היום, ט"ו טבת תשפ"ה, 15/01/2025, בהעדר הצדדים.

1259-24


אריאל ז'יטניצקי, רו"ח ועו"ד
חבר הוועדה


עדי ליאב, עו"ד
יו"ר הוועדה