



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

ערר 1003-21

לפני כבוד חברי הוועדה:  
ערן עסיס, עו"ד - יו"ר  
טניה חכמוב, רו"ח - חברה

העוררת: נ.ע גולדה נתניה בע"מ, ח.פ. 515925022  
באמצעות גילי בר לב

נ ג ד

המשיבה: **רשות המסים**  
באמצעות היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות  
רחוב בן גוריון 38 רמת גן  
corona.ararim@taxes.gov.il

**החלטה**

העוררת שלפנינו היא חברה אשר במהלך שנת 2019 הגדילה את פעילותה ופתחה סניף נוסף. נוכח המגבלות שהוטלו על המשק, הפעילות באחד הסניפים נסגרה, ואולם הסניף שנותר פתוח הצמיח לחברה הכנסות בהיקף גבוה. השאלה שלפנינו היא כיצד יש לחשב את שיעור ירידת המחזורים של החברה בתקופות הזכאות הרלוונטיות, לצורך חישוב זכאותה של העוררת למענק בעד ההשתתפות בהוצאות קבועות.

**העובדות וההליכים בתיק הערר**

1. העוררת היא חברה המפעילה, מאז ינואר 2019, גלידריה בקניון סינמה סיטי, תחת זיכיון של רשת "גולדה" (קודם לכן, מתחילת 2018, הפעילו השותפים בחברה את אותו עסק במסגרת של שותפות). ביולי 2019 הקימה החברה סניף נוסף במרכז המסחרי יכין סנטר. במהלך חודש מרץ 2020, כחלק מההגבלות שהוטלו עקב התפשטות מגפת הקורונה, נסגר מתחם הסינמה סיטי. אין חולק כי סניף סינמה סיטי נסגר ולא שב לפעילות בתקופות הזכאות הרלוונטיות, בעוד שהחברה המשיכה להפעיל את סניף יכין סנטר.
2. בהתאם להחלטת הממשלה מס' 5015, מיום 24.2.2020 (להלן – **החלטת הממשלה**), הגישה העוררת בקשה למענק בעד תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020. המשיבה קבעה כי העוררת אינה זכאית למענק, שכן ההשוואה בין מחזור העסקאות של העוררת בתקופת הזכאות



## מדינת ישראל

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

- לבין מחזור העסקאות בתקופת הבסיס מצביעה על ירידת מחזורים קלה, של כ-15%, בעוד שהתנאי לזכאות לפי החלטת הממשלה הוא ירידת מחזורים של 25%.
3. העוררת הגישה השגה על החלטה, וטענה כי יש לחשב את הירידה במחזורים בכל סניף בנפרד, וכי מגיע לה מענק משמעותי בגין סגירת הסניף בסינמה סיטי – שבו חלה ירידת מחזורים מלאה בשיעור של 100%. השגתה של העוררת נדחתה, תוך שהודגש כי "כלל סניפי החברה נבדקים כישות אחת". הערר שלפנינו הוגש נגד החלטה זו, והעוררת ציינה כי היא מתייחסת בעררה גם לתקופות זכאות נוספות.
4. בעקבות משא ומתן שהתקיים בין הצדדים, נמסרה לוועדת הערר הודעה לפיה הצדדים הגיעו להסכמות אשר ייתרו את הדיון בערר לתקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020, ואולם נותרה מחלוקת בין הצדדים בנוגע לתקופות הזכאות הבאות: מאי-יוני 2020, יולי-אוגוסט 2020 וספטמבר-אוקטובר 2020 (תקופות שלגביהן הוגשה בקשה למענק בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף-2020 (להלן – **החוק**, או **חוק התוכנית לסיוע כלכלי**)).
5. מן המסמכים שהוגשו עולה כי המשיבה הסכימה לחשב מחדש את מחזור הבסיס של העוררת על פי ממוצע ההכנסות שלה בחודשים 7-12 בשנת 2019, כך שיביאו בחשבון את היקף הפעילות המלא של החברה הכולל שני סניפים. תוצאות החישוב מחדש הן כדלהלן:
- א. לגבי תקופת הזכאות מרץ-אפריל 2020 - דרך החישוב החדשה הניחה את דעתה של העוררת, אשר ביקשה לתקן את נימוקי כתב הערר והבהירה שהערר בגין תקופת זכאות זו אינו עומד עוד על הפרק.
- ב. לגבי תקופת הזכאות מאי-יוני 2020 – המשיבה קבעה בהחלטתה בהשגה לגבי תקופה זו כי חלה ירידת מחזורים למול מחזור הבסיס כפי שחושב כאמור לעיל, אולם ירידת המחזורים היא בשיעור של כ-18% בלבד, שאינו מקנה זכאות למענק.
- ג. לגבי תקופות הזכאות יולי-אוגוסט 2020 וספטמבר-אוקטובר 2020 – המשיבה קבעה בהחלטותיה בהשגות שהוגשו לגבי תקופות אלה כי לא חלה ירידת מחזורים ואף נמצאה עליה במחזורים, הן לפי חישוב מחזור הבסיס כמוגדר בחוק והן לפי החישוב המחודש שנערך כמתואר לעיל.
6. בהסכמת המשיבה ובאישור ועדת הערר, תיקנה העוררת את נימוקי הערר כך שיתייחסו להחלטות אלה.

טענות הצדדים



## מדינת ישראל

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

7. העוררת טענה כי יש לבצע הפרדה מלאה בין פעילות הסניפים, ולחשב את ירידת המחזורים של הסניף בסינמה סיטי ללא תלות במחזורי הסניף הנוסף. העוררת הדגישה כי ירידת המחזורים של הסניף בסינמה סיטי היא בשיעור של 100%, והזכירה את הנזק הרב הנגרם לה כתוצאה מסגירת הסניף – הוצאות אחזקה וארנונה נמשכות, בלאי של מכונות, ציוד, ריהוט ושיפוצים שנעשו במקום.
8. עוד ציינה העוררת כי עסקים אחרים שפעלו במתחם סינמה סיטי קיבלו מענקים מלאים, וטענה כי אין לזקוף לרעתה את העובדה שהיא מפעילה סעיף נוסף באותה מסגרת תאגידית.
9. העוררת עמדה על כך שניתן לקיים הפרדה חשבונאית בין פעילות הסניפים השונים, וצירפה לחיזוק טענותיה מסמכים רבים המעידים לטענתה על היקפי הפעילות של כל סניף בנפרד.
10. העוררת ציינה כי אמנם חלק מהעובדים בסניף סינמה סיטי עברו לעבוד בסניף יכין סנטר, אך לשיטתה הדבר אינו מעיד על כך שסניף יכין סנטר מחפה על הפסדי סניף הסינמה סיטי, אלא להפך – סניף יכין סנטר אמור היה לייצר הכנסות בשיעור כפול ממה שדווח, וסגירת הסניף בסינמה סיטי הביאה עימה נזק.
11. בכתב התשובה, טענה המשיבה כי פתיחת הסניף החדש היוותה למעשה שינוי מבני בעסק, והבהירה כי התאימה את דרך החישוב לעסק לזו הקבועה בחוק לגבי עסק חדש, כפי שהתווה המחוקק.
12. עוד טענה המשיבה כי לא ניתן להיעתר לבקשת העוררת לחשב את מחזור ההכנסות לכל סניף בנפרד, שכן חישוב כזה יחייב אותה לקיים בדיקה פרטנית של נתוני הנהלת החשבונות של העוררת. לעמדת המשיבה, בחינה פרטנית כזו חוטאת לתכלית החוק – להעמיד נוסחת חישוב פשוטה ויעילה לחישוב המענקים. המשיבה הוסיפה כי לקביעה כזו תהיינה השלכות רוחב לכל עסק שניתן לסבור שיש לו מאפיינים מיוחדים – בדיקה פרטנית של נתוני הנהלת החשבונות אינה אפשרית במסגרת הטיפול בעשרות אלפי הבקשות שהוגשו למשיבה.

### דיון והכרעה

13. לאחר שעיינו בערר, באנו לכלל למסקנה כי ניתן לדון בערר על פי הטענות והראיות שהוגשו בכתב, ומצאנו שאין בכך בכדי לפגוע בעשיית צדק בעניינם של הצדדים. נקדים ונאמר כי **החלטנו לדחות את הערר**. להלן נבהיר את הרקע המשפטי ואת הטעמים שעומדים ביסוד החלטתנו.

מענק הוצאות קבועות – רקע



## מדינת ישראל

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

14. חוק התוכנית לסיוע כלכלי מורה על מתן מענקים לעסקים שנפגעו בגין התפשטות נגיף הקורונה. החוק נחקק בהמשך להחלטת הממשלה, שהורתה על מתן מענקים לעסקים שמחזורי העסקאות שלהם בחודשים מרץ-אפריל 2020 ירדו בגין התפשטות נגיף הקורונה. החוק הגדיר את תנאי הזכאות באופן דומה להחלטת הממשלה, בשינויים מסוימים, והחיל את הזכאות על תקופות נוספות.
15. ככלל, החלטת הממשלה והחוק נועדו לסייע לעסקים שנפגעו כתוצאה מהתפשטות נגיף הקורונה. סיוע זה הוא חלק משורת מהלכים שנועדו לסייע למגזר העסקי, תחת המגבלות שנקבעו, ובתוך כך לצמצם ככל הניתן את הפגיעה בצמיחה ובמשק בכללותו.

### דרישת הקשר הסיבתי

16. סעיף 8(3) לחוק, קובע את התנאי הבא למתן המענק: "**הירידה במחזורי העסקאות...** נגרמה מההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף הקורונה החדש". תנאי דומה נקבע גם בסעיף 1(ג) להחלטת הממשלה.
17. בדומה לענייננו, בתקנות מס רכוש וקרן פיצויים (תשלום פיצויים) (נזק מלחמה ונזק עקיף) (הוראת שעה), התשס"ו-2006, נקבעה אפשרות לקבלת פיצוי בגין נזקים שנגרמו לעסקים בעקבות מלחמת לבנון השנייה, כאשר אחד המסלולים ("מסלול מחזוריים"), התבסס על ירידת מחזוריים. הפסיקה עמדה על כך שבבסיס ההסדר עומדת דרישה לקיום קשר סיבתי, בין אירוע המלחמה לבין הנזק (ראו רע"א 6540/15 **כתר אחזקות בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים**, פסקה 3 (פורסם בנבו, 18.4.2016); רע"א 6948/13 **מנהל מס רכוש וקרן פיצויים נ' קטיף מושב שיתופי**, פסקה 14 (פורסם בנבו, 13.12.2015)).

### שינויים בפעילות העסק

18. בהתאם להוראות החוק, לצורך חישוב גובה המענק, נבחן מצבו של העסק לפי שיעור הירידה במחזור העסקאות שלו. ראשית, המענק ניתן רק לעסק שירידת המחזוריים שלו היא בשיעור העולה על השיעור המינימלי שנקבע (שיעור של 25% או 40%, בהתאם לתקופות הזכאות השונות); שנית, גובה המענק עולה ככל שירידת המחזוריים היא בשיעור גבוה יותר (מקדם ההשתתפות בהוצאות קבועות מוכפל במספר הנע בין 0.1 ל-0.5, בהתאם לשיעור הירידה במחזור).
19. כידוע, ירידת מחזור העסקאות נבחנת על בסיס השוואה בין מחזור העסקאות בתקופת הזכאות (התקופה הדו-חודשית שבגינה מתבקש המענק) לבין התקופה המקבילה בשנת 2019. הקביעה כי נתוני שנת 2019 ישמשו בסיס להשוואה, ולא נתוני החודשים שקדמו



## מדינת ישראל

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

למשבר הקורונה, נועדה לנטרל השפעות לא הוגנות של שינויים עונתיים העשויים להתקיים בעסקים רבים, והיא מביאה לכך שאמת המידה לבחינת עצם קיומה של ירידה במחזור תהיה אחידה ככל הניתן.

20. עם זאת, חישוב ירידת המחזורים על בסיס נתוני 2019 יוצרת במקרים מסוימים בעיות ועיוותים, בעיקר כאשר עומד על הפרק עסק שחלו בפעילות העסקית שלו שינויים משמעותיים במהלך שנת 2019. כך לגבי עסק שהמחזור שלו השתנה בגין פתיחה או סגירה של סניף נוסף, עסק שהמחזור שלו השתנה בגין התקשרות עם לקוח ספציפי, שהחלה או הופסקה בתקופה זו, וכן הלאה. שינויים אלו, שחלו במהלך השנה שקדמה למשבר הקורונה, עשויים להביא לכך שנתוני החודשים המקבילים בשנת 2019 יספקו נתונים שגויים בניסיון להעריך את שיעור ירידת המחזורים. במקרים אלו, כאשר ישנו שינוי מובהק בין תקופת הזכאות לתקופת הבסיס, ברור שחישוב הירידה במחזור כמות שהיא אינה משקפת נכונה את מצבו של העסק, ואולם החוק שותק בהקשר זה ואינו קובע מנגנון חליפי לחישוב ירידת המחזורים במקרים אלו.

21. על מנת להתמודד עם עיוותים אלו, ניתן להבחין בין שני סוגים של מקרים. סוג המקרים הראשון הוא כאשר השינויים שאירעו בעסק במהלך השנה שקדמה למשבר הקורונה הם לרעת העסק (כגון סגירת סניף, או מהלך עסקי חריג אחר שמוריד את מחזור העסקאות). במקרה כזה ניתן לומר שירידת המחזורים אינה נובעת מהתפשטות נגיף הקורונה – דהיינו, לא מתקיימת דרישת הקשר הסיבתי. בהיעדר קשר סיבתי, ניתן היה כביכול לשלול את זכאותו של העוסק למענק, ואולם הפרקטיקה הפרשנית המקובלת במצב כזה היא לבדוק מהו שיעור הירידה במחזור שאינו נובע מהתפשטות נגיף הקורונה, לנטרל אותו, ולבחון אם עדיין קיימת ירידת מחזורים. ככל שקיימת ירידת מחזורים גם בנטרול אותו אלמנט חריג שאינו מקיים את הקשר הסיבתי, ניתן יהיה לבחון את זכאותו של העסק למענק בגין אותו חלק של ירידת המחזורים (ראו למשל את ההחלטה בערר 1005-21 טי ג'את סיסטמס 2006 נ' רשות המסים, ניתן ביום 9.3.2021).

22. המקרה שלפנינו הוא המקרה ההפוך – כאשר במהלך השנה שקדמה למשבר הקורונה חל שינוי משמעותי שהביא לעליה במחזור העסקאות. גם במקרה כזה, יישום פשטני של הוראות החוק בדבר חישוב ירידת המחזורים עלול להביא לעיוות של ממש. ניטול לשם הדוגמה עסק שמחזור העסקים שלו הוכפל במהלך שנת 2019 (ורק לאחר תקופת הבסיס); במקרה כזה, ירידת מחזורים של 25% למול תקופת הבסיס, על פי החישוב הרגיל, משקפת ירידה ריאלית של 62.5%, וירידת מחזורים של 40% למול תקופת הבסיס על פי החישוב הרגיל, מתקיימת רק כאשר הירידה הריאלית היא 70%! תוצאה זו, שהיא פועל יוצא של יישום פשטני של הוראות החוק, פוגעת למעשה בשוויון בין הנישומים ועומדת בניגוד מובהק לתכליתו של החוק – לסייע לעסקים שנפגעו בגין משבר הקורונה. אין כל טעם



## מדינת ישראל

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

להעלות את הרף ולדרוש שיעור ירידה כה משמעותי רק בגלל שהעסק ביצע פעולות עסקיות ששיפרו את מצבו בין תקופת הבסיס לבין תקופת הזכאות.

23. כאמור, בשלב ראשון סברה המשיבה כי יש ליישם את הוראות החוק באופן פשטני, חרף העיוות שנוצר בחישוב ירידת המחזורים של העוררת. רק עם השלמת בירור הערר, ולאחר שהצדדים קיימו משא ומתן ביניהם, הובהר כי נקודה זו אינה שנויה עוד במחלוקת, וכי הצדדים מסכימים שיש לערוך שינוי במתכונת החישוב של ירידת המחזורים. יש להצר על כך שהמשיבה אחזה בעמדתה המקורית עד להגשת הערר, ואולם ברי כי היא אינה עומדת על הפרק בעת הזו.

24. מכל מקום, השאלה השנויה במחלוקת בין הצדדים היא מהו הכלי הפרשני שבו ניתן לעשות שימוש כדי לטפל במקרים מסוג זה, ולהביא לכך ששיעור ירידת המחזורים יחושב באופן שמשקף את מצבו של העסק. לעמדת המשיבה, ניתן להתייחס אל עסק שנערך בו שינוי מבני, כגון פתיחת סניף חדש, כאילו היה עסק חדש, שהוקם במהלך שנת 2019. בסעיף 8(2)(א) לחוק נקבע כי עסק שפעילותו החלה לאחר תקופת הבסיס, מחזור העסקאות בתקופת הבסיס יחושב על פי המחזור הדו-חודשי הממוצע בחודשים שמאז פתיחת העסק. המשיבה סבורה אם כן כי יש להחיל את אותן הוראות על עסק שהתחדש וערך שינוי מבני, כך שהירידה במחזורים תחושב על בסיס מחזור העסקים המעודכן של העסק.

25. מנגד, העוררת עומדת על כך שיש להפריד בין הסניפים השונים ולהתייחס לכך אחד מהם בנפרד: להפריד בין הסניף שפועל מתחילת 2019, שאותו ניתן לבחון ביחס לתקופת הבסיס, לבין הסניף שנפתח באמצע שנת 2019, שאותו יש לראות כעסק חדש שעומד בפני עצמו, ורק אותו יש לבחון בהתאם להוראות החוק לעניין עסק חדש. בהקשר הזה, העוררת הדגישה כי על אף שמדובר בעסק אחד, המדוווח למע"מ דיווח כולל בעד כל הכנסותיו ותשומותיו, הפרדה כאמור היא אפשרית, שכן הנהלת החשבונות של שני הסניפים היא נפרדת.

26. כיוון שמדובר בענייננו בשני סניפים, שאחד נסגר כליל והאחר המשיך לפעול, ההבדל המעשי בין שתי הגישות המוצעות הוא בשאלה כיצד יש לראות את היחס בין שני הסניפים – האם לבחון את המחזור שלהם באופן מאוחד, או לבחון כל אחד מהם בנפרד. שאלה זו מתחדדת כיוון שהעסק שהמשיך לפעול ייצר הכנסות בהיקף גבוה, ונוצר מצב שהעלייה בפעילות בסניף אחד קיזזה את היעדר הפעילות בסניף האחר. לשיטת העוררת, יש לבחון כל סניף בנפרד – וכך העליה בפעילות הסניף שנותר פעיל למעשה 'מנוטרלת' ואינה משפיעה הזכאות לפיצוי בעד הסניף האחר, שנסגר.

27. כאן המקום לציין כי איננו רואים יסוד לטענותיה של העוררת בכל הנוגע לתקופות הזכאות יולי-אוגוסט 2020 וספטמבר-אוקטובר 2020. כיוון שהעוררת פתחה את הסניף הנוסף בחודש יולי 2019, אזי בחודשים אלו תקופת הבסיס כללה את ההכנסות של העוררת מאותו סניף. חישוב שיעור ירידת המחזורים על פי המתכונת הקבועה בחוק נותן ממילא תמונה



## מדינת ישראל

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

ריאלית של מחזור העסקים של העוררת לפני משבר הקורונה, ואין כל בסיס לטענה שיש לסטות מן הנוסחה, גם אם העוררת מפעילה שני סניפים שאחד מהם נסגר. הדברים עולים אף בבחינת קל וחומר לנוכח המסקנה אליה הגענו לגבי תקופת הזכאות מאי-יוני 2020. לטעמנו, בהחלטה לגבי תקופות אלו לא הייתה המשיבה צריכה כלל להידרש למחזור הבסיס המתוקן בחישוב שערכה לחודשים מאי-יוני 2020 (ואולם מובן כי אין לכך השלכה על התוצאה).

28. השאלה המצריכה בירור מעמיק יותר היא כיצד על המשיבה לנהוג בתקופת הזכאות מאי-יוני 2020, שבה חישוב ירידת המחזורים לפי הוראות החוק מוביל בבירור לעיוות, כפי שתואר לעיל. לעמדתנו, גם בהקשר זה הצדק עם המשיבה, שכן הפרשנות שהיא הציעה להוראות החוק מתיישבת עם תכלית ההסדר בצורה מיטבית, ויש בה כדי לשמור על השוויון בין העוסקים ולשקף בצורה מהימנה את מצבם העסקי.

### תכלית המענק

29. כפי שצוין לעיל, מענק הסיוע לעסקים בעד השתתפות בהוצאות קבועות הוא רק מרכיב אחד בתוכנית כלכלית רחבה שאותה קידמה הממשלה עם פרוץ משבר הקורונה. כפי שעולה מדברי ההסבר להצעת החוק, לתוכנית הכלכלית שקידמה הממשלה ארבעה רבדים – מתן מענה מיידי למשרדי הממשלה, פריסת רשת ביטחון סוציאלית, הבטחת המשכיות עסקית והאצת המשק (ראו דברי ההסבר לחוק, ה"ח הממשלה התשי"ף, עמ' 432). מענק הוצאות קבועות, הניתן לפי פרק ז' לחוק, נועד לסייע, לעסקים שכושר השרידות שלהם נפגע כתוצאה ממשבר הקורונה, לממן את ההוצאות שאין ביכולתם להימנע מהן (ראו שם, עמ' 453).

30. אם כן, התכלית הבסיסית שלשמה ניתן המענק הוא הבטחת ההמשכיות העסקית. עסק שמחזור הפעילות שלו נפגע באופן משמעותי עלול לחוות פגיעה ארוכת טווח, וככל שהפגיעה בעסק עמוקה יותר – הדבר עלול לסכן את קיומו ואף להביא לסגירתו. מתן המענקים נועד לסייע לעסקים לשרוד, וזאת באמצעות מענק שיהיה בו כדי לכסות את הוצאותיהם הקבועות.

31. על תכלית זו ניתן ללמוד גם מהקביעה כי המענק לא יינתן לעסקים בעלי מחזור עסקים גבוה (מעל 20 מיליון ש"ח בתקופת הזכאות מרץ-אפריל, ומעל 400 מיליון ש"ח ביתר תקופות הזכאות). סייג זה מעיד על כך שהמענק אינו נועד לעוסקים שיש להם ממילא עוצמה כלכלית ונהנים מאיתנות פיננסית רבה יותר (ראו בג"ץ 5984/20 המון ווליום נ' ממשלת ישראל, מיום 3.11.2020). לפיכך, המטרה הראשית של המענקים היא הגברת



## מדינת ישראל

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

כושר השרידות של המגזר העסקי, וסיוע לעסקים בישראל שכושר השרידות שלהם נפגע, לצורך שמירה על המשך פעילותם.

32. עיקרון נוסף הנכרך בין תכליותיו של הכללים הוא הצורך בפשטות הכללים וביעילות של המנגנון הבירוקרטי לחלוקת המענק, וזאת על מנת ליתן לעסקים מענה מהיר בזמן אמת. כך נקבע בעבר גם לגבי הסדרי פיצוי אחרים שקרן הפיצויים הייתה אחראית על הענקתם (ראו למשל בג"ץ 6407/06 דורון, טיקוצקי, עמיר, מזרחי עורכי דין נ' שר האוצר (מיום 23.9.2007), בעמ' 48-49), וכך גם בענייננו. היעילות המינהלית באה לידי ביטוי בכך שהתשתית העובדתית נסמכת על הדיווחים לרשויות המס, בדגש על הדיווחים העיתיים למע"מ, באופן שבו ניתן להגיע להחלטה על זכאות למענק על בסיס נתונים קיימים, מבלי להיכנס להליך הוכחות מורכב בדבר מצבו הפיננסי של כל עסק ועסק.

#### זהות מקבל המענק

33. סעיף 8 לחוק קובע כי "עוסק זכאי למענק...", כאשר הביטוי "עוסק" מוגדר בסעיף 7 במילים "חייב במס כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף...". חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 מגדיר "עוסק" כך: "מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו... וכן מי שעושה עסקת אקראי". בהתאם לתקנות מס ערך מוסף (רישום), התשל"ו-1976, כל תאגיד שעונה להגדרת עוסק, חייב ברישום במשרד מע"מ. מכאן ואילך, התאגיד מוגדר כעוסק אחד, אף אם יש לו יחידות ייצור שונות או מקורות הכנסה שונים המנוהלים באותו תאגיד.

34. באופן בסיסי, ההצעה של העוררת להפריד בין סניפים שונים של העסק אינה מתיישבת עם לשון החוק – לפיו המענק ניתן לעוסק ולא ליחידות הייצור שלו. אולם לצד זאת, חשוב להדגיש כי פיצול בין העוסקים השונים אינו מתיישב גם עם תכליתו של החוק. כאמור, שיקולי יעילות ופשטות עומדים ביסוד החוק, ובהם נעוצה גם ההפניה בהקשר זה לחוק מס ערך מוסף. הזכאות למענק לפי החוק נבחנת על בסיס הדיווחים למע"מ, שכן דיווחים אלה נערכים על בסיס חודשי או דו חודשי וניתן להסתמך עליהם בנקל לצורך חלוקת המענק באופן פשוט ויעיל.

35. בהקשר זה, הצדק עם טענות המשיבה – ההצעה להפריד בין יחידות הייצור השונות של העסק, כרוכה בבחינה פרטנית של חשבונות ההכנסה וההוצאה של העסק – בחינה פרטנית שלא יהיה זה נכון להטיל על המשיבה לעשות. דיווחי העסק למע"מ הם נתונים פשוטים שניתן לגשת אליהם אף באופן ממוחשב. מנגד, בחינה פרטנית של הנהלת החשבונות בכל חברה וחברה, עלולה להטיל על המשיבה נטל שהיא לא תוכל לעמוד בו – נטל שישבש את יכולתה לקבל החלטות ביעילות ולחלק את המענק במתכונת מהירה כפי שמורה החוק.





## מדינת ישראל

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

36. אולם לא מדובר רק בשאלה של יעילות. למעשה, הפרדה בין הסניפים ובחינה של ירידת המחזורים בכל סניף בנפרד, חותרת תחת תכלית החוק. כאמור, המענק נועד לשמור על ההמשכיות העסקית, ולסייע לעסקים לשרוד – פשוטו כמשמעו. ברי כי עסק שהצליח לשמור על הכנסות בתקופת הקורונה ומחזור העסקאות שלו לא נפגע, או נפגע בשיעור שאינו עולה על הרף שנקבע בחוק – אינו זכאי למענק. בה במידה, גם עסק שנפגע או אף נסגר באופן חלקי, אך הצליח להתייעל ולפצות על הפגיעה בו באמצעות מקורות הכנסה אחרים, לא יהיה זכאי למענק אם לא חלה ירידה במחזור העסקאות שלו בשיעור שנקבע בחוק.

37. אנו סבורים כי עניינו של עסק שמורכב משני סניפים, אינו שונה מעניינם של עסקים אחרים שנסגרו ואשר יש להם מקורות הכנסה אחרים שמפצים על אובדן ההכנסות. עסק כזה, שאינו סובל מירידה במחזור ההכנסות, או שמחזור ההכנסות שלו נפגע בשיעור קטן בלבד, הוא עסק שהחוק אינו רואה בו ככזה שהמשכיותו העסקית מצויה בסיכון, ושזקוק למענק בכדי לשרוד. ייתכן אמנם כי העסק עשוי היה לצמוח עוד יותר אילו שני הסניפים היו פתוחים, ואולם המענק לא נועד לשפות את העסקים על אובדן רווחים אלא לסייע להם לצורך המשך קיומו של העסק בלבד.

38. במקרה שלפנינו, העוררת אף הבהירה כי רשת גולדה חוותה עליה במכירות בתקופת הקורונה, ולמעשה, הסניף שנוטר פתוח הצמיח לעוררת הכנסות מרובות. ההכנסות מהסניף שנוטר פתוח צמחו במידה כזו שהכנסותיה של העוררת, בתקופות מסוימות, נותרו כפי שהיו לפני משבר הקורונה (ובתקופות אחרות חוותה ירידה קלה בלבד) – וזאת למרות העובדה שהסניף בסינמה סיטי נותר סגור למשך כל אותה תקופה.

39. איננו מקלים ראש בקשיים שנגרמו לעוררת עקב סגירת הסניף בסינמה סיטי, ובהוצאות שהיה עליה לשאת עקב כך. אולם נקודת המוצא העולה מן החוק היא כי עסק מסוגו של העוררת, שמחזור ההכנסות הכולל שלו נותר יציב או קרוב לכך, יוכל לספוג את ההוצאות הללו, ולא לו מיועד המענק.

40. העוררת ביקשה להשוות בין מצבו של הסניף בסינמה סיטי לבין עסקים אחרים שפעלו באותו קניון וקיבלו פיצוי מלא בגין כל התקופה שבה העסק היה סגור. לטעמנו, הדברים האמורים לעיל מבהירים כי הישות שצריכה ליהנות מיחס שווה לפי החוק היא העסק בכללותו, ולא הסניף הספציפי שנסגר. למעלה מכך – בנסיבות אלה מתבקש להשוות את העסק למול עסקים אחרים שיש להם שני סניפים, ששניהם פועלים מלפני תקופת הבסיס. כמו שבכל עסק בעל שני סניפים (או יותר), נבחן העסק בכללותו לפי מחזור העסקאות הכולל של העסק, כך יש לנהוג גם בעסק שהקים, מעבר לסניף הקיים, סניף חדש. אין מקום כי בעסק כזה תינקט שיטת חישוב שתפלה אותו לטובה ותשפר את מצבו לעומת עסקים מרובי סניפים אחרים.



## מדינת ישראל

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

41. אשר על כן, מקובלת עלינו הפרשנות שהציעה המשיבה לפיה עסק שנערך בו שינוי משמעותי, כגון עסק שפתח סניף נוסף, יראו אותו כעסק חדש שהחל לפעול לאחר תקופת הבסיס. פרשנות זו מתיישבת עם הקביעה לפיה המענק יינתן ל"עוסק", כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, וכן עם התכלית של שמירת ההמשכיות העסקית ועם העיקרון של יעילות המנגנון לפיו נבחן המענק.

42. פרשנות זו אמנם אינה עולה מלשון החוק כשלעצמה, אך היא מתבקשת לנוכח שתיקתו של המחוקק באשר לעסקים שאופי פעילותם השתנה באופן משמעותי ומובהק בין תקופת הבסיס לבין תקופת הזכאות. לעמדתנו פרשנות זו נותנת מענה הולם לעיוות שעשוי להיווצר כתוצאה מיישום הוראות החוק באופן פשטני.

#### סיכום

43. הערר נדחה אפוא, מכל הטעמים המפורטים לעיל. אין צו להוצאות.

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

ניתנה היום, כ' אייר תשפ"א, 02/05/2021, בהעדר הצדדים.

1003-21

טניה חכמוב, רו"ח  
נציגת ציבור

ערן עסיס, עו"ד  
יו"ר הועדה