



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 21-1539
21-2137

לפני כבוד חברי הוועדה:
אורית בר לוי, עו"ד - יו"ר
אילן עזרא, רו"ח - חבר

העוררת: **אלדר שיווק פרויקטים (2000) בע"מ מס' 512963976**
ע"י מר/גברת ניר בונופיאל

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

הקדמה

1. העוררת הגישה ביום 5.8.21 ערר לפי סעיף 20(ב) לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) תש"ף – 2020 (להלן: "חוק התכנית לסיוע כלכלי" או "החוק") על החלטת המשיבה בהשגה מיום 20.6.21 עבור תקופות הזכאות יולי - אוגוסט 2020 (ערר 1539-21), בה נקבע כי:
"הנדן עוסק במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידך או שבשנת המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתך סעיף 8א לפקודה, בשל עבודה מתמשכת שמשך ביצועה מעל שנה. מבדיקה אשר נערכה מול מיסוי מקרקעין נמצא כי ביום 19/3/2019 החברה מכרה נכס אשר מוגדר כמלאי עסקי ע"ס 3,956,926 ₪ ללקוח בשם א.נ.י ייעוץ 514231521. ראה גם ביאור 7.ב.5 לדוחות הכספיים. לאור האמור הוחלט לדחות את השגתך".
2. ביום 25.11.21 הגישה העוררת ערר נוסף על החלטת המשיבה בהשגה מיום 10.10.21 עבור תקופת הזכאות ספטמבר – אוקטובר 2020 (ערר 21-2137), בה נקבע כי:
"מהשוואת מחזור הבסיס מול מחזור הזכאות של השותפות לא התגלתה ירידה בהכנסות העולה על השיעור הקבוע בחוק. השותפות טוענת כי היתה רשומה כאיחוד עוסקים בתקופה עבודה הוגשה הבקשה – מדובר בדברים לא נכונים בכלל. הבקשה הוגשה עבור התקופה 09+10/20 והשינוי משותפות לאיחוד עוסקים התבצע רק ב-24/11/2020 – ולא התבצע רטרומה-01/01/2019. כמו כן מבדיקה אשר נערכה מול מיסוי מקרקעין נמצא כי נמכר נכס אשר מוגדר כמלאי עסקי ללקוח ח.פ 514231521 – ראה ביאור 7.ב.5 לדוחות הכספיים. לאור האמור הוחלט לדחות את השגתך".



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

3. הסוגיה העומדת לדיון בעררים שלפנינו היא כיצד יש לקבוע את זכאותה של העוררת למענק - האם בהתבסס על נתוניה הספציפיים של חברת "אלדר שיווק פרויקטים" בלבד או על בסיס נתוני השותפות בכללותם.

השתלשלות ההליכים וטיעוני הצדדים

4. בכתב הערר שהוגש ביום 5.8.21 בתיק 1539-21 טענה העוררת כי היא עוסקת בשיווק דירות למגורים והכנסותיה הן עמלות שיווק עבור שירותי המכירה שניתנים ליזמים. נטען כי משבר הקורונה גרם לירידה חדה בהיקפי מחזורי העוררת ופגיעה אנושה בתזרים בתקופת יולי - אוגוסט 2020. בקשת העוררת למענק הוצאות קבועות לתקופה זו נדחתה ולאחר בירור עם רואי החשבון של העוררת התברר כי תיקה מסווג באופן שגוי באופן שאינו מזכה במענקים. נטען כי בקשת מייצגי העוררת לתיקון הסיווג השגוי אושרה על ידי רשות המסים וביום 24.11.20 נמסר למייצגים כי תיקה של העוררת עודכן לאיחוד עוסקים. במקביל, הגישה העוררת השגה לפי סעיף 20(א)(1) לחוק. בהשגה נטען כי כל חברה באיחוד פועלת כיחידת רווח והפסד אוטונומית, עצמאית ונפרדת, ללא כל תלות בחברה אחרת באיחוד העוסקים, מדובר בחברות שונות ואין להן עסקאות משותפות. למרות כל זאת, השגתה של העוררת נדחתה, תוך ביסוס ההחלטה על נתונים שגויים הנוגעים לחברה אחרת - חברת "אלדר השקעות (א.ל.ה) בע"מ" (להלן: "**אלדר השקעות**" או "**החברה הקשורה**"). נטען כי העוררת וחברת אלדר השקעות אינן שותפות ואינן מקיימות ביניהן קשרי שותפות כאמור בסעיף 1 לפקודת השותפויות [נוסח חדש] התשל"ה-1975 וכאמור בפסיקת בית המשפט העליון בנושא זה.

5. ביום 13.9.21 הוגש כתב תשובה מטעם המשיבה. בפתח כתב התשובה ביקשה המשיבה לציין כי היא מחויבת לקבוע זכאות למענק על בסיס דיווחי העוסק למע"מ, אין לה סמכות לשינוי הרישום וכי העוררת מעודכנת במע"מ כשותפות. ככל שהעוררת תפעל לשינוי הרישום במע"מ משותפות לאיחוד עוסקים באופן רטרואקטיבי החל משנת 2019, תפעל המשיבה לחישוב המענק בהתאם, כפי שעשתה זאת במקרים אחרים.

6. לגופו של עניין נטען בכתב התשובה כי המענק מבוסס על מחזורי העסק ותשומות העסק כפי שדווחו למע"מ. העוררת רשומה כשותפות עם חברה נוספת - אלדר השקעות והן מדווחות על פעילותן למע"מ במסגרת השותפות. כלומר ההכנסות המדווחות למע"מ, התשומות המדווחות למע"מ והנתונים המדווחים למע"מ הם של השותפות. נטען כי בהתאם לחוק התכנית לסיוע כלכלי ובהתאם להחלטות ועדות הערר בנושא זה, כאשר עסקינן בחברות הרשומות בשותפות, מחזור העסקאות הרלוונטי לצורך קביעת תנאי הזכאות למענק לגבי גובה המחזור בשנת 2019, הוא מחזור השותפות המדווח למע"מ בפועל וכפי שדווח בפועל ועל פי דין. לגרסת המשיבה, כל שיטת החישוב הקבועה בחוק ובהחלטת הממשלה מבוססת על הדיווחים בפועל למע"מ, מתוך מטרה שככלל לא יידרשו בדיקות פרטניות של נתוני דיווח פרטניים שאינם מצויים בדיווחים למע"מ. בשל כך, יש לפרש את החוק באופן הרמוני ומכל מקום, ברור שהחוק כולו מבוסס על



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

חישוב על בסיס הדיווחים למע"מ בפועל. לסיכום נטען כי אין בסמכות המשיבה, שאינה רשות במע"מ אלא היחידה לטיפול במענקי סיוע, לקבוע כי העוררת ואלדר השקעות אינן שותפות במע"מ. ככל שהעוררת תפנה למע"מ ותקבל אישור לגבי תקופות המענק, קרי החל משנת 2019, תפעל המשיבה בהתאם לחישוב המענק.

7. ביום 22.10.21 הוגשה תגובתה המשלימה של העוררת. בתגובה נטען כי טענת המשיבה לפיה אין לה סמכות לבחון את זכאות העוררת למענק כאיחוד עוסקים כל עוד העוררת רשומה במע"מ כשותפות, היא טענה מטעה, פסולה ומופרכת, כהגדרת העוררת. הובהר כי כבר בחודש ספטמבר העוררת פעלה לתיקון הרישום במע"מ רטרואקטיבית לשנת 2019 אך ביום 21.10.21 התקבלה תשובת מע"מ לפיה "לא ניתן לאחד לאיחוד עוסקים רטרואקטיבית". נטען כי ממילא אין ברישום השגוי במע"מ כדי לשלול את זכאותה של העוררת למענק. ביתר פירוט נטען כי בהחלטת המשיבה בהשגה נקבע כי העוררת מוחרגת מהגדרת "עוסק" שכן עיסוקה במכירת זכות במקרקעין. לטענת העוררת, מאחר שהיא אינה עוסקת במכירת זכות במקרקעין ומבחינה עובדתית אין בינה ובין אלדר השקעות יחסי שותפות, הרי שאינה נופלת בגדרי החרג הקבוע בחוק ודין ההשגה להתבטל. לטענת העוררת, גם אם המשיבה מחויבת להתייחס אל העוררת כחלק משותפות עם אלדר השקעות לצורך חישוב מחזור העסקאות של העוררת, אין משמעות הדבר כי המשיבה מחויבת להתייחס אל העוררת כחלק מהשותפות גם לצורך שאלת הגדרתה כ"עוסק" על פי החוק. נטען כי במסגרת הגדרת "עוסק" בסעיף 7 לחוק לא צוין כי במקרה של עסק הרשום בשותפות לפי חוק מס ערך מוסף יש לבחון את שאלת היותו "עוסק" בהתאם לרישום כשותפות במע"מ. ניסיונה של המשיבה לקשור בין העוררת ובין חברה אחרת כדי להחריגה מזכאות למענק, אינו מבוסס בהוראות החוק. נטען כי עמדת המשיבה בערר זה סותרת את עמדתה בערר 1255/21 אקדמון ישראל בע"מ נ' רשות המסים (החלטה מיום 26.8.21, פורסמה בנבו) לפיה פרט לרכיב "מחזור העסקאות", יש לבחון את יתר רכיבי הזכאות למענק בהתאם לנתוניו הספציפיים של העוסק.

8. ביום 28.10.21 הוגשה תגובת המשיבה, בה הדגישה כי יש להבחין בין איחוד עוסקים לבין שותפות ובכל הנוגע לשותפות, מחויבת היא לבחון את נתוני כל השותפות לצורך קביעת זכאות למענק. נטען כי השותפות היא ה"עוסק" לצרכי המענק ומאחר שהשותפות עוסקת בין היתר במכירת זכות במקרקעין ומשלא ניתן להפריד בין העוררת לבין אלדר השקעות, הרי שמדובר בעוסק המוחרג מזכאות למענק. בהמשך לתגובה זו הפנתה הוועדה את תשומת לב המשיבה לכך כי העוררת פנתה כבר למע"מ לצורך תיקון הרישום באופן רטרואקטיבי אך נתקלה בסירוב. לצורך ייעול ההליך התבקשה המשיבה לבחון מול הגורם הרלוונטי במע"מ מדוע סורבה בקשתה של העוררת.

9. ביום 1.12.21, לאחר מתן שתי אורכות, הוגשה תגובת המשיבה בנוגע לתיקון הרישום במע"מ. מאחר שביום 18.11.21 הודיעה העוררת כי ניתנה החלטה בהשגה עבור תקופת הזכאות ספטמבר – אוקטובר 2020 בכוונה להגיש ערר גם בגין החלטה זו (ערר 21-2137), התייחסה המשיבה בתגובתה גם לתקופת זכאות זו. בתגובתה טענה המשיבה כי אכן רשויות מע"מ אישרו



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

את שינוי הרישום של העוררת במע"מ משותפות לאיחוד עוסקים בחודש נובמבר 2020 ובמקביל דחו את שינוי הרישום בדיעבד. עם זאת, בבדיקה שנערכה התברר כי כלל לא היה מקום לאשר לעוררת להירשם כאיחוד עוסקים, גם לא מהיום ואילך, מאחר שהעוררת אינה עומדת בתנאים הקבועים בחוק לרישום כאיחוד עוסקים וכי היא מסרה בעת הגשת הבקשה מידע מטעה ביחס לכך. מאחר ששינוי הרישום מקורו בטעות, הוציא מע"מ לעוררת מכתב המודיע על כוונה לבטל את רישומה כאיחוד עוסקים. בנוסף, בניגוד לטענת העוררת לפיה נרשמה במקור כשותפות מחמת טעות שלא היתה מודעת לה, הרי שבטופס הרישום המקורי שהגישה העוררת למע"מ בשנת 2011 נמצא כי העוררת עצמה ציינה כי היא מבקשת להירשם כשותפות רשומה ולא כאיחוד עוסקים. לסיכום טענה המשיבה כי הדרך לתקוף את החלטת מע"מ בנוגע לרישום אינה במסגרת ועדות הערר אלא בהליך ערעור מתאים על החלטת מע"מ מול שופט מסים.

10. ביום 23.1.22, לאחר מתן מספר אורכות לבקשת העוררת, הוגשה תגובתה. בתגובתה חזרה העוררת על הטענה כי מדובר ברישום שגוי ובכל מקרה, יש לבחון את זכאות העוררת בהתאם לנתונה, אותם ניתן לחלץ בנקל מתוך הדיווחים שהוגשו למע"מ, כפי שפורט בהרחבה בתגובה. נטען כי החזקה הקבועה בחוק בנוגע להחרגת העוררת מהגדרת "עוסק" היא חזקה הניתנת לסתירה ומשהוכחו נתונה הספציפיים של העוררת, כפי שצורפו לתגובה, יש להעדיף על פני דיווחי השותפות. לסיום טענה העוררת כי בהתאם להחלטת בית המשפט המחוזי בעמ"נ 27710-06-21 **ב.ג. ביטחון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה נ' רשות המסים** (להלן: "עניין ב.ג. ביטחון"), יש לקבל את העררים מאחר שההחלטות בהשגות ניתנו באיחור של 91 יום (ערר 1539-21) ו-51 יום (ערר 21-2137).

11. בתגובתה הסופית של המשיבה מיום 3.2.22 נטען כי לא ניתן לערוך הבחנה מלאכותית של נתוני השותפות, מאחר שהדיווחים למע"מ מתבססים על נתוני כל חברי השותפות והמשיבה מחויבת לבחון אותם בהתאם לדיווח זה. לעניין האיחור במתן ההחלטות בהשגות חזרה המשיבה על טענתה העקרונית כי מדובר בהוראה מנחה ולא מצווה. עוד טענה כי לאור היקפן הגדול של הבקשות למענק בחר המחוקק ביודעין שלא לקבוע סנקציה בצד הוראה זו וכי היקף הטיפול בבקשות ובהשגות ברשות המסים הוא חסר תקדים. לעוררת לא נגרם כל נזק מאחר ששולמו לה מקדמות אותן נמנעה מלהשיב. מכל מקום נטען כי ניתן לנקוט בסעד חלופי כגון פסיקת הוצאות או אי פסיקת הוצאות אם הבקשה למענק נמצאה לא מוצדקת.

דין והכרעה

12. לאחר עיון בטענות העוררת ובטענות המשיבה, כפי שבאו לידי ביטוי בכתבי הטענות, בתגובות המשלימות ובמסמכים שהוגשו, החליטה הוועדה לדון ולהחליט בעררים על פי הטענות והראיות שהוגשו בכתב בלבד. זאת מכוח הוראות סעיף 9(1) לתקנות התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) (סדרי הדין והמינהל בוועדת הערר) התשפ"א – 2020, ולאחר שהוועדה הגיעה לכלל מסקנה כי אין בכך כדי לפגוע בעשיית צדק בעניינים של הצדדים.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

13. נקדים ונציין כי החלטנו לדחות את העררים. להלן יפורטו טעמינו.

החרגת העוררת מהגדרת "עוסק"

14. פרק ו' לחוק התכנית לסיוע הכלכלי מורה על מתן מענק סיוע בעד השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים שנפגעו בשל התפשטות נגיף הקורונה. תנאי הזכאות למענק הוגדרו בסעיף 8 לחוק, כאשר רק בהתקיימות כולם יהא העוסק זכאי למענק. ייתכנו מקרים בהם מבקש המענק עומד בכל התנאים המקדמיים הקבועים בסעיף 8 לחוק, אך עדיין ייקבע כי אינו זכאי למענק. אחד מהמקרים האלה הוא כאשר מבקש המענק ממועט מהגדרת "עוסק" לפי סעיף 7 לחוק.

15. סעיף 7 לחוק, הוא סעיף ההגדרות, קובע מיהו "עוסק" וכן קובע מי ממועט מהגדרת עוסק-

"עוסק" – חייב במס כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, למעט כל אלה:

- (1) גוף מתוקצב כהגדרתו בסעיף 21 לחוק יסודות התקציב;
- (2) קופת חולים;
- (3) תאגיד בריאות כהגדרתו בסעיף 21 לחוק יסודות התקציב;
- (4) מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2)(ב) לפקודה, למעט מוסד כאמור שהוא מוסד ציבורי זכאי;
- (5) מי שעיסוקו במכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידו או מי שבשנות המס 2019 ו-2020 חל בחישוב הכנסתו סעיף 8א לפקודה, בשל עבודה ממושכת שמשך ביצועה עולה על שנה;
- (6) מוסד פיננסי כמפורט להלן:
 - (א) תאגיד בנקאי כהגדרתו בחוק הבנקאות (רישוי), התשמ"א-1981, לרבות תאגיד עזר כהגדרתו בחוק האמור;
 - (ב) מבטח כהגדרתו בחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (ביטוח), התשמ"א-1981;
 - (ג) חבר בורסה כהגדרתו בחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968;
 - (ד) חברה מנהלת כהגדרתה בחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (קופות גמל), התשס"ה-2005;
 - (ה) מנהל קרן כמשמעותו בחוק השקעות משותפות בנאמנות, התשנ"ד-1994;
- (7) תאגיד שהוקם בחוק או לפיו;
- (8) עוסק שדיווח לרשות המסים בישראל על סגירת עסקו לפני תקופת הזכאות; לעניין זה, יראו גם עוסק שחלה ירידה ניכרת בהוצאות שהוציא לצורך ייצור הכנסה בעסקו בשל הפסקת פעילות העסק, ודיווח על מחזור עסקאות בשיעור אפס לגבי תקופת הזכאות כמי שדיווח על סגירת עסקו;
- (9) עוסק שדיווח לגבי שלושת החודשים שלפני חודש מרס 2020 על מחזור עסקאות בשיעור אפס;

16. כאמור בסעיף ההגדרות, עוסק הוא מי שחייב במס כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, תשל"ו – 1975 (להלן: "חוק מע"מ"). דהיינו, המבחן לקביעת זהות העוסק הוא בהתאם להגדרתו בחוק מע"מ.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

17. גם קביעת מחזור העסקאות לשנת 2019, הרלוונטי לחישוב סכום המענק, נקבע בהתאם למחזור העסקאות המדווח למע"מ ובעוסק הרשום כשותפות, לפי מחזור העסקאות המשותף של השותפות. כך בהגדרת "מחזור עסקאות לשנת 2019" בסעיף 7 לחוק:

"מחזור עסקאות בשנת 2019" – מחזור עסקאות כפי שדווח לרשות המסים בישראל על פי דין לגבי שנת 2019, ולעניין כל אחד מאלה, מחזור העסקאות כמפורט לצדו:

(1) לעניין עוסק שפעילותו החלה אחרי יום כ"ד בטבת התשע"ט (1 בינואר 2019) – מחזור העסקאות שלו מיום 1 בחודש שלאחר יום תחילת הפעילות עד יום ג' בטבת התש"ף (31 בדצמבר 2019), מחולק במספר חודשי הפעילות בשנת 2019 ומוכפל ב-12;

(2) לעניין עוסק הרשום כשותפות לפי חוק מס ערך מוסף או עוסק הרשום כעוסק אחד עם עוסק אחר לפי סעיף 56 לחוק האמור – לפי מחזור העסקאות המאוחד של השותפות או של העוסקים הרשומים יחד, לפי העניין;

18. במועדים הרלוונטיים לענייננו, הוגדרה העוררת במע"מ כשותפות יחד עם חברת אלדר השקעות (אשר עוסקת במכירת זכות במקרקעין) ודיווחיה למע"מ נעשו במסגרת שותפות זו. כלומר, בהתאם להוראות החוק השותפות היא ה"עוסק" (ולא כל חברה בנפרד בשותפות זו) ומחזור עסקאותיה של העוררת נמדד בהתאם לדיווחיה למע"מ במסגרת אותה שותפות.

19. בכתב הערר טענה העוררת כי רישומה במע"מ כשותפות הוא רישום שגוי וכי גילתה עליו רק עם מתן החלטת המשיבה בבקשתה למענק הוצאות קבועות. טענה זו לא מתיישבת עם טופס 821 שכותרתו "רישום לצרכי מס ערך מוסף" מיום 13.9.11. טופס זה צורף לתגובת המשיבה מיום 1.12.21 וממנו עולה כי מייצגי העוררת הם אלה שביקשו לרשום את העוררת במע"מ כשותפות.

20. יוער כי מלבד העובדה שהעוררת היא שיזמה את הרישום במע"מ כשותפות כבר בשנת 2011, הרי שהרישום במע"מ כשותפות אינו רישום טכני במהותו. לעצם הרישום במע"מ כשותפות, השלכות על אופן התנהלות החברות בשותפות ועל עסקותיהן (ראו לעניין זה החלטות ועדות הערר בערר 1439-21 סניה דיזנגוף (ריטיילרס) בע"מ נ' רשות המסים מיום 9.11.21 ובערר 1592-21 ישראל ברין רואה חשבון נ' רשות המסים מיום 10.11.21, פורסמו בנבו).

21. ניתן להעריך כי במרוצת תשע השנים שבהן דיווחה העוררת על עסקאותיה במסגרת השותפות, הפיקה היא תועלת מרישום משותף זה. ישנו חשש כי ניסיונותיה של העוררת להתנער מרישום זה ולטעון כי מדובר ברישום שגוי, נעשו אך ורק לשם קביעת זכאותה למענק ויש בכך טעם לפגם.

22. אין צורך להזכיר כי אדם המבקש סעד בהליך של ביקורת שיפוטית על החלטות מינהליות, נדרש לבוא בידיים נקיות, וכי היעדר ניקיון כפיים מהווה עילת סף בהליך מינהלי (ראו בג"ץ 3483/05 די. בי. אס שירותי לוויין (1998) בע"מ נ' שרת התקשורת (ניתן ביום 9.9.2007). בעיית



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ניקיון הכפיים מתחדדת במקרה של אי ציות לכללים העומדים ביסוד טענות העורר עצמו, וכפי שניסחה זאת השופטת ברק ארז: "מצופה ממי שמעלה בפני בית המשפט טענה שעניינה התנהגות בלתי חוקית מצדה של הרשות, שלא יחטא בעצמו בהפרת החוקים שעליהם נסבה העתירה" (ד' ברק ארז, משפט מינהלי דיוני, עמ' 378).

23. העוררת דחתה שוב ושוב את הצעות הוועדה לפעול לתיקון הרישום במע"מ מול הגורם המוסמך לכך לצורך דיון מחודש בבקשתה למענקים, ככל שסיווגה במע"מ ישונה. בתגובתה הסופית העלתה העוררת טענה חדשה לפיה ההחלטה בחוק אינה חזקה חלוטה ובהתאם לתכלית דיני המס, ככל שמבקש המענק יכול להוכיח את נתוני האמת שלו, יש לפסוק לו מענק התואם נתונים אלה.

24. לפני משורת הדין, הועברה טענתה הנוספת של העוררת לתגובת המשיבה, אשר דחתה את הצעת העוררת לבדיקה פרטנית. הוועדה סבורה כי בצדק דחתה המשיבה טענה זו ובצדק קבעה כי מאחר שהשותפות היא "העוסק" בהתאם להוראות החוק ושותפות זו כוללת פעילות של מכירת זכות במקרקעין המהווה מלאי עסקי בידיה, מדובר בעוסק המוחרג מזכאות למענק ולא ניתן לבצע חישוב נפרד למענק על בסיס נתוניה הספציפיים של העוררת.

25. נקבע לא אחת על ידי ועדות הערר השונות כי בחינה פרטנית עלולה להחטיא תכלית החקיקה ליצירת מנגנון מהיר, פשוט ויעיל למתן מענקים לעסקים (ראו ערר 1011-21 **רנפון תקשורת בע"מ נ' רשות המסים** מיום 18.2.21 ועמ"נ 13375-03-21 **רנפון תקשורת נ' ועדת ערר לענייני קורונה** מיום 9.7.21 אשר אישר את קביעות הוועדה בערר זה; ערר 1018-21 **חידוש סוכנויות לביטוח נ' רשות המסים** מיום 25.4.21; ערר 1006-21 **תולי בית הדואר ירושלים נ' רשות המסים** מיום 18.5.21; ערר 1072-21 **קיי ג'יי טי ווי פרויקטים ומונטאז' בע"מ נ' רשות המסים** מיום 8.6.21; ערר 1160-21 **מ. אלבוטאני בע"מ נ' רשות המסים** מיום 27.6.21; ערר 1289-21 **מיוגה בע"מ נ' רשות המסים** מיום 5.8.21, ערר 1579-21 **פוטש אדריכלים נ' רשות המסים** מיום 11.10.21, כל ההחלטות מפורסמות בנבו).

26. כך גם בענייננו. מאחר שהעוררת רשומה במע"מ כשותפות עם חברה המוחרגת מהגדרת עוסק ומאחר שזכאות עוסק למענק נקבעת בהתאם להגדרתו במע"מ, הרי שהשותפות היא ה"עוסק" לצורך חוק התכנית לסיוע כלכלי ועל כן החלטת המשיבה בהשגה לפיה העוררת מוחרגת מהגדרת עוסק, בדין יסודה.

27. כך גם לגבי ההחלטה בהשגה עבור תקופת הזכאות ספטמבר – אוקטובר 2020 (ערר 21-2137), בה נקבע בין היתר כי בהשוואה של מחזור הבסיס מול מחזור הזכאות של השותפות לא התגלתה ירידה בהכנסות העולה על השיעור הקבוע בחוק. מעיון בדוח ה-ESNA של נתוני השותפות עולה כי בתקופת הזכאות חלה עליה של כ-30% במחזוריה המדווחים של השותפות למע"מ בהשוואה לתקופת הבסיס (ספטמבר – אוקטובר 2019). יוער כי הגם שנימוק זה לא



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

נכלל בהחלטת המשיבה בהשגה עבור תקופת הזכאות יולי אוגוסט 2020 (ערר 21-1539), הרי שגם בתקופה זו חלה עליית מחזורים בשיעור של כ-8% בהשוואה לתקופה המקבילה בשנת 2019.

28. אין חולק שבתקופות הזכאות נושא העררים ובתקופות המקבילות בשנת 2019, הייתה העוררת רשומה כשותפות מאחר ששינוי הסיווג של העוררת לאיחוד עוסקים בהתאם לבקשתה מיום 24.11.20 לא הוחל רטרואקטיבית. יוער עוד כי בהתאם לתגובת המשיבה מיום 1.12.21, רישום העוררת כאיחוד עוסקים בוצע בטעות, בקשתה כלל לא עומדת בדרישות החוק ועל כן מע"מ פועל לביטול רישומה של העוררת כאיחוד עוסקים. מבלי לקבוע מהו סוג הרישום הנכון, הרי שלאור העובדה כי בתקופות הזכאות ובתקופות הבסיס הרלוונטיות לעררים הייתה העוררת רשומה כשותפות, יש לבחון את מחזור עסקאותיה בהתאם לדיווחיה למע"מ, שמתבצעים כאמור לעיל על ידי השותפות בכללותה. קביעה זו אף מתיישבת עם תכלית החקיקה בדבר יצירת מנגנון בדיקה אחיד, פשוט ושוויוני.

איחור במתן החלטה בהשגה

29. בהתאם להוראות סעיף 20(א) לחוק התכנית לסיוע כלכלי, עוסק רשאי להגיש השגה על החלטת המנהל בנוגע למענק הוצאות קבועות ועל המנהל ליתן החלטה מנומקת בהשגה תוך 120 יום. בעניינה של העוררת, החלטות המשיבה בהשגות ניתנו באיחור של 91 יום (ערר 21-1539) ו-51 יום (ערר 21-2137). בתגובתה הסופית מיום 23.1.22 טענה העוררת כי דין העררים להתקבל עקב האיחור הניכר במתן ההחלטות בהשגה.

30. השאלה האם איחור במתן ההשגה מוביל למסקנה שההשגה "התיישנה" ושיש לקבל אותה באופן אוטומטי, נדונה בפסיקת בתי המשפט בהקשרים שונים. פסק הדין המנחה בסוגיה זו ניתן בבית המשפט העליון – עע"מ 1386/04 **המועצה הארצית לתכנון ובניה נ' עמותת נאות ראש העין ע"ר** (ניתן ביום 20.5.2018). בפסק הדין, מבחין בית המשפט בין הסדרים שבהם המועד למתן החלטה הוא מחייב, ואשר סטייה ממנו גוררת סנקציה שנקבעה בחוק, לבין הסדרים שבהם קביעת המועד היא בעלת אופי מנחה או מדריך בלבד. נקבע כי האבחנה בין מועד מחייב ובין מועד מנחה תלויה באופי ההסדר ובתכליתו, כאשר במקרים שבהם לא נקבעה בחוק הוראה מפורשת לגבי תוצאות החריגה מן המועד, קיימת "**חזקה פרשנית... כי מדובר בנורמה המגדירה מסגרת זמן לפעולה שהיא בעלת אופי מנחה ומדריך בלבד, ואיננה בעלת אופי מחייב**". לצד זאת צוין כי גם כאשר לא נקבעה סנקציה מפורשת בחוק, עשויה להיות לאיחור משמעות במסגרת הפעלת הביקורת השיפוטית על סבירות ועל תקינות ההחלטה. בנוסף, הוזכרה תורת הבטלות היחסית, לפיה גם אם נפל פגם בהחלטה, יש לבחון את מהות הפגם ולהתאים את הסעד הראוי לכלל נסיבות המקרה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

31. סוגיית משמעות האיחור במתן החלטה בהשגה מכוח חוק התכנית לסיוע כלכלי נדונה לאחרונה **בעניין ב.ג ביטחון**. בית המשפט המחוזי דן בין היתר, במשמעות שיש ליתן לאיחור במתן החלטה בהשגה על מענקי הוצאות קבועות לפי חוק התוכנית הכלכלית (פיסקאות 81-98 להחלטה). נקבע כי ההבחנה הקיימת בפסיקה בין "מועד מחייב" לבין "מועד מנחה" תלויה בעיקר בתכלית ההסדר החקיקתי. צוין כי בנוגע לחוק התכנית לסיוע כלכלי, תכלית ההסדר היא מתן סיוע מהיר ויעיל לעסקים שנפגעו, על מנת לספק להם "חמצן" בתקופת החירום של נגיף הקורונה, כך שספק אם ניתן להתייחס למועד הקבוע בחוק כמנחה בלבד. במקרה זה, עמד בית המשפט על נסיבות האיחור ועל ההסברים שניתנו לו, וציין כי היה מקום לקבל הערר גם מן הטעם הזה (בנוסף לעילה העיקרית שבגינה התקבל הערעור). לצד זאת נקבע כי לא כל איחור מביא בהכרח לפסילת ההחלטה, וכי יש לתת את הדעת למשך האיחור ולנימוקים שניתנו לאיחור זה.

32. החלטה זו עולה בקנה אחד עם החלטות קודמות של ועדת הערר בנושא זה (ערר 20-1007 **אבנר נוקראי ייעוץ חשבונאי בע"מ נ' רשות המסים** מיום 28.4.21; ערר 21-1023 **כ.מ סלאמה יזמות עסקית בע"מ נ' רשות המסים** מיום 4.5.21; ערר 21-1268 **נ.ע הנדסה יזמות (2001) בע"מ נ' רשות המסים** מיום 22.8.21, כל ההחלטות פורסמו בנבו). על התוצאות המעשיות של פגם הנוגע לאיחור במתן החלטה בהשגה עמדה לאחרונה ועדת הערר בערר 21-1795 **חיים ישראלי ובניו בע"מ נ' רשות המסים** מיום 18.1.2022 (פורסם בנבו):

"אכן, איחור במתן החלטה בהשגה הוא פגם בהליך המינהלי, והוא מהווה שיקול במסגרת הביקורת השיפוטית על החלטות רשות המסים. אחד המישורים העיקריים שבהם יש משקל לפגם מעין זה הוא במישור הסבירות – כיוון שהחלטה לדחות את ההשגה נעשתה באיחור ניכר כל כך, היא עלולה להיחשב בלתי סבירה באופן קיצוני, במידה המצדיקה את פסילת ההחלטה. עם זאת, בבחינת סבירות ההחלטה יש לתת את הדעת למכלול הנסיבות והשיקולים שבגינם התקבלה החלטה – ומטעם זה, אין מנוס מן המסקנה כי נפקות הפגם נבחנת בכל מקרה לגופו לפי נסיבותיו" (פיסקה 51 להחלטה).

"עם כל הצער שבדבר, עלינו לתת את הדעת גם לכך שהליכים רבים מתנהלים בוועדת הערר לאחר שהחלטה בהשגה התקבלה באיחור. החלת כלל אוטומטי לפיו כל החלטה שהתקבלה באיחור מביאה לקבלת הערר, תעמוד גם היא בניגוד לתכליות העומדות ביסוד המענק, ותהא בלתי סבירה באורח קיצוני" (פיסקה 53 להחלטה).

33. בערר 21-1664 **ארג'נטרו אחזקות בע"מ נ' רשות המסים** מיום 31.1.22 (פורסם בנבו), עמדה הוועדה על משמעות קבלת ההשגות באופן גורף רק בשל חריגה מסד הזמנים הקבוע בחוק:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מאידך, אנו סבורים כי יש להבחין בין מקרים אלה לבין מקרים בהם העוסק מלכתחילה לא זכאי למענק. קבלת ההשגות באופן גורף, רק לאור אי עמידת הרשות במועד הקבוע בחוק, פוגעת בקופה הציבורית, עלולה להביא למצב שישולמו כספים למי שאינו זכאי להם וזאת בניגוד לאינטרס הציבורי ולתכלית החקיקה (פיסקה 76 להחלטה).

34. יש להביע צער על כך שהמשיבה נתנה החלטתה בהשגותיה של העוררת באיחור ניכר של כשלושה חודשים מהתקופה המקסימלית שנקבעה בחוק וכי אין מדובר במקרה יחיד. עם זאת, בנסיבות המקרה שבפנינו, משקבענו כי העוררת מוחרגת מזכאות למענק בשל אופן סיווגה במע"מ, אין בידינו לקבל את הטענה לפיה דין העררים להתקבל אך בשל פגם זה.

35. יתרה מזאת, כעולה מתגובת המשיבה מיום 3.2.22, לעוררת שולמו מקדמות בסך מאות אלפי ₪. כלומר, לעוררת אכן סופק אותו "חמצן" כהגדרת בית המשפט המחוזי בעניין ב.ג. ביטחון העומד בבסיס תכלית ההסדר וספק אם האיחור במתן ההחלטה בהשגה גרם לעוררת נזק כלשהו. בהתחשב בעובדה כי מלכתחילה לא הייתה זכאית העוררת למענק וזאת בשל החרגתה מהגדרת "עוסק" כפי שקבענו לעיל, באנו לכלל מסקנה שאין מקום לקבל את העררים אך בשל הפגם הנוגע לאיחור במתן ההחלטה בהשגה.

סוף דבר

36. העררים נדחים. נוכח הפגם הנוגע לאיחור במתן ההחלטה בהשגה, אין צו להוצאות.

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

ניתנה היום, י"ז אדר ב תשפ"ב, 20/03/2022, בהעדר הצדדים.


אילן עזרא, רו"ח
חבר הוועדה


אורית בר לוי, עו"ד
יו"ר הוועדה