



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 21-1543

לפני כבוד חברי הוועדה:
סילס מורן, עו"ד - יו"ר
ברוך ברוכי, רו"ח - חבר

אלקטרוטרם תעשיות חשמל ומתכת בע"מ מס' 510473135
ע"י ב"כ עו"ד צבי אריה נמט

העוררת:

נ ג ד

רשות המסים

המשיבה:

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

החלטה

כיצד יש לחשב את נתוני ירידת המחזורים של העוררת - הרשומה במרשמי מע"מ כ"שותפות בלתי רשומה" - האם לפי הדיווח המאוחד של העוררת יחד עם החברה הנוספת עימה נרשמה במאוחד - כטענת המשיבה; או לפי נתוני העוררת בנפרד - כטענת העוררת. בנוסף, האם יש מקום לאבחנה שעורכת המשיבה באופן חישוב המענק לפי חוק התוכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף - 2020 (להלן: "החוק" או "חוק התוכנית לסיוע כלכלי") בין מי שרשום במרשמי מע"מ כ"איחוד עוסקים" ובין מי שרשום במרשמי מע"מ כ"שותפות בלתי רשומה".

אלו השאלות העומדות בבסיס הערר שהוגש.

העובדות שאינן שנויות במחלוקת

1. העוררת, אלקטרוטרם תעשיות חשמל ומתכת בע"מ ח.פ. 510473135 (להלן: "העוררת") הגישה בקשה למענק סיוע לפי חוק התוכנית לסיוע כלכלי עבור תקופת הזכאות: ספטמבר-אוקטובר 2020 (מספר בקשה 57279193) (להלן: "הבקשה למענק הסיוע" או "הבקשה").
2. העוררת עוסקת בתכנון, פיתוח, יצור ושיווק של פתרונות תהליכים תרמיים תעשייתיים לתעשיות שונות כגון: תעופה, רפואה, אנרגיה וכדו'.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

3. ביום 25.11.2020 אושר לעוררת מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות שחושב לפי שיעור ירידה של 49% - שהוא שיעור הירידה המשותף שלה ושל חברת אלקטרוטרם שיווק (1978) בע"מ ח.פ. 510798861 (להלן: "חברת השיווק").
4. ביום 09.01.2021 הגישה העוררת השגה על ההודעה וטענה שיש לחשב את ירידת המחזורים של העוררת בנפרד מחברת השיווק וירידת המחזורים בעניינה עומד על 65% (להלן: "ההשגה").
5. ביום 21.06.2021 נדחתה ההשגה ונקבע: (להלן: "ההחלטה בהשגה"):

"מבדיקה אשר נערכה מול מע"מ עולה כי מדובר בשותפות ולא באיחוד עוסקים כפי שנטען בהשגה. המענק חושב בהתאם לנתוני השותפות. לאור האמור הוחלט לדחות את השגתך"

טענות העוררת

6. העוררת מייצרת תנורים גדולים ומספקת פתרונות חימום בענף התעופה. בתקופת הקורונה נפגעה העוררת בצורה משמעותית ומחזור פעילותה צנח בשיעור של 65%. במשך רוב שנת 2020 לא התקבלו הזמנות ועיקר ההכנסות שנרשמו נבעו מהזמנות שהתקבלו לפני תחילת מגפת הקורונה.
7. העוררת טוענת שיש לחשב את שיעור ירידת המחזורים שלה בלבד, ללא קשר לחברת השיווק, משום שלא מדובר במחזורי פעילות משותפת.
8. העוררת ביקשה להירשם כאיחוד עוסקים בשנות ה-90 (אין בידה את בקשת הרישום המקורית) והיא כלל לא הייתה מודעת לכך שהיא רשומה במע"מ כשותפות. לטענתה ייתכן שמדובר בטעות אנוש שנעשתה על ידי גורם כלשהו במשרדי מע"מ.
9. אופי הדיווחים של העוררת על פי הוראות חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ") הינו של 'איחוד עוסקים' בהתאם להוראת סעיף 56 לחוק מע"מ (להלן: "איחוד עוסקים"). לראיה, על גבי חשבוניות המס שמנפיקה העוררת היא מציינת בפירוש שהיא עוסק מורשה מספר 510473135 **המדווחת לצרכי מע"מ באיחוד עוסקים** מספר 557662822. (הוצגה חשבונית מס לדוגמה אשר הודפסה ביום 21.10.21).
10. בהיבט רישום החברה כחלק מאיחוד עוסקים, העוררת מדגישה כי תקנה 10 לתקנות מס ערך מוסף (רישום), התשל"ו-1976 קובעת את האפשרות לרישום עוסקים כאחד וזאת על פי טופס שיוגש למנהל - טופס 821: 'רישום לצרכי מס ערך מוסף' (להלן: "טופס 821"). העוררת הגישה הודעה על רישום איחוד עוסקים באמצעות טופס 821 ובמשך השנים דיווחה על עסקאותיה: עסקאות ותשומות, במסגרת תיק איחוד עוסקים.
11. העוררת מדגישה כי טופס 821 בכלל, ובפרט חלק ג שבטופס 821, מתייחס לרישום שותפות או איחוד עוסקים באותו האופן. בטופס אין כל הפרדה או אבחנה בין שותפות ואיחוד עוסקים. כך, הן שותפות והן איחוד עוסקים מקבלים מספר עוסק ייחודי המתחיל בספרות 55. מספר העוסק על פיו מדווחת העוררת הוא 557662822.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

12. במענה לטענת המשיבה כי העוררת הייתה צריכה ללמוד על רישומה כשותפות מפנקס התשלומים שנשלח אליה על ידי מע"מ, טוענת העוררת כי מזה תקופה שאין בידה פנקסי תשלום מאחר והדיווחים נעשים בצורה מקוונת. אישור התשלום המופק לעוררת אינו כולל שום פרט זיהוי האם מדובר בשותפות או באיחוד עוסקים.
13. טענת המשיבה כי מדובר בשותפות ולא באיחוד עוסקים אינה עומדת במבחן המציאות, הן בהיבט התאגידי שהרי החברה מאוגדת כחברה בע"מ, והן בהיבט המהותי. העוררת אינה קשורה בקשרי שותפות עם גורם אחר ואינה מדווחת למס הכנסה בתיק שותפות אלא מגישה דוחות נפרדים.
14. העוררת כפופה בכל היבט שהוא להוראות חוק החברות, תשנ"ט-1999 וכך היא מתנהלת מאז הוקמה.
15. הוראות פקודת השותפויות [נוסח חדש], תשל"ה-1975 (להלן: "**פקודת השותפויות**") אינן חלות על החברה.
16. על פי פסיקת בית המשפט העליון, הרישום במרשמי מע"מ הינו דקלרטיבי ואינו יכול לקבוע מצב שאינו קיים. גם אם נרשמה שותפות במע"מ הרי שזה לא המצב בפועל ויש להתייחס אליה כחברה עצמאית; וראו: ע"א 267/86, **מנהל מס ערך מוסף נ' חברת ראובן פליצה בע"מ** [פורסם בבנו] [19.10.1989] וכן: ע"א 4377/17 **חנניה גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות** [פורסם בבנו] (2.6.2019).
17. העוררת מפנה לת"א (שלום-אשדוד) 56577-02-19 **רחל קליין נגד רשות המסים – מנהל מע"מ אשדוד** (פורסם בבנו 9.11.21) שם נקבע כי נטל השכנוע לקיומה של שותפות חל על מנהל מע"מ, קל וחומר באותם מקרים בהם לא נאמר במפורש כי המדובר ביחסי שותפות ומצוינת צורת התאגדות אחרת.
18. אם נפלה טעות באופן הרישום במע"מ, הרי שבהתאם לתכלית הוראות החוק והסיוע הכלכלי שהוצע לעוסקים, על המשיבה לבחון את זכאות העוררת למענק על פי המהות. התכליות העיקריות של החוק הן חיזוק שרידותו של העסק והגברת הפעילות הכלכלית במשק.
19. לטענת העוררת, גם אם אחת מתכליות החוק היא בצורך בחלוקה מהירה של המענקים לא זה המצב בענייננו. במקום בו עולה טענה לאי זכאות לקבלת המענק, או להשבת המענק שכבר ניתן, תכלית זו נחלשת ולא ניתן לטעון שמדובר בשלב בו הבקשה צריכה להיבחן במהירות ובאופן שטחי. בשלב זה עולה החובה המנהלית להידרש לבדיקה פרטנית של הזכאות. בעניינה של העוררת, בחינת המחזורים היא פשוטה ביותר וזאת לאור העובדה שבדיווחים השוטפים למס הכנסה ובדוח השנתי מפורטים מחזורי העוררת סולו.
20. העוררת מדגישה כי לשון החוק קובעת שהמענק יחושב על פי מחזור העסקאות כפי שדווח **לרשות המסים בישראל** (הגדרת מחזור עסקאות בשנת 2019 סעיף 7 לחוק). מאחר והעוררת היא "עוסק", כפי שגם המשיבה מודה, יש לבחון את מחזוריה בהתאם לדיווח לרשות המסים.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

כלומר, ככל ואין דיווח למע"מ תפנה המשיבה לדיווח שדווח לרשות המסים, בענייננו – למס הכנסה. העוררת מפנה לע"מ 1120/09 **יעקב פאר נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים** שם נקבע כי קיימים מקרים בהם ניתן לסטות מנוסחת החישוב ולחלץ את הנתונים הרלוונטיים המייצגים את נזקו האמיתי של הניזוק מתוך אותם נתונים. בענייננו, העוררת אינה מבקשת לסטות מנוסחת החישוב היות וכל הנתונים דווחו ונמצאים במחשבי המשיבה.

21. בקשר לחוק התוכנית לסיוע כלכלי, הסייג היחיד שנקבע ביחס לשותפות הוא שיש לנטרל עסקאות בין שותפים (סעיף 8(2)(א) לחוק). העוררת טוענת כי הגישה את בקשתה בנטרול העסקאות הפנימיות בין החברות המדווחות באיחוד עוסקים ולכן עומדת בתנאי הזכאות.

22. העוררת טוענת כי המשיבה בהליך זה היא "רשות המסים בישראל" ולא היחידה לטיפול במענקי הקורונה. לכן, יש לדחות את התנערות המשיבה מבדיקה מהותית וגלגול האחריות לידי מע"מ.

23. סעיף 128(א) לחוק מע"מ ממילא קובע את האפשרות להוכיח למנהל שהעסקה לא בוצעה על ידי השותפות. פירוש הדברים כי גם אם קיימת טענה לקיומה של שותפות הרי שניתן להוכיח למנהל היפוכו של דבר. העוררת טוענת כי הוכיחה בהליך זה שאינה שותפות.

24. לאור האמור, קביעת המשיבה בהחלטה בהשגה נעשתה על בסיס מידע שגוי כאילו מדובר בשותפות, זאת בעוד שבמציאות התאגידית הפורמלית במסגרתה פועלת החברה אין מדובר כלל בשותפות. המסקנה העולה מן האמור היא כי יש לקבל את פירוט התחשיב אותו הציגה העוררת לגבי הירידה במחזור הפעילות של החברה בתקופת הזכאות ירידה שהינה בשיעור של 65%.

טענות המשיבה

25. העוררת היא חברה בע"מ הרשומה במע"מ כשותפות ביחד עם חברת השיווק. העוררת וחברת השיווק מדווחות למע"מ במסגרת השותפות הרשומה במע"מ תחת מספר 557662822. כלומר ההכנסות המדווחות למע"מ הן של השותפות וכך גם התשומות שדווחו.

26. לטענת המשיבה, חישוב הזכאות למענק מבוסס על דיווחי העוסקים למע"מ (סעיפים 32 ו-33 ו-37 סיפא לכתב התשובה) ולא לרשות המסים.

27. המשיבה מפנה להגדרת "מחזור עסקאות לשנת 2019" בחוק התכנית לסיוע כלכלי וטוענת שהמחוקק קבע כי כאשר מדובר בשותפות ישמשו המחזורים של השותפות לחישוב המענק. המשיבה ערה לכך שמדובר בהגדרה למחזור עסקאות בשנת 2019 אך לטענתה, שיטת החישוב שקבועה בחוק התכנית לסיוע כלכלי מבוססת על הדיווחים למע"מ מתוך מטרה שלא יידרשו בדיקות פרטניות של נתוני דיווח פרטניים שאינם מצויים בדיווחים למע"מ.

28. בהתייחס לכך שהעוררת טוענת שבפועל שתי החברות עובדות בנפרד ורישומן המשותף בשותפות נובע מטעות היסטורית, טוענת המשיבה כי היא כבולה לאופן הדיווח של העוררת לפי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

חוק מע"מ. לשיטת המשיבה, אין רלוונטיות לשיקולי העוררת באופן בו בחרה לדווח למע"מ ואם מדובר בטעות או לא. משדיווחה העוררת למע"מ בפועל כל השנים כשותפות, ובפרט במהלך תקופות הבסיס והזכאות – אלה הם הדיווחים הרלוונטיים לבחינת המענק.

29. ככל שמדובר בטעות ברישום כטענת העוררת הרי שהיה עליה לפעול לשינוי הרישום מול תחנת מע"מ. אין בסמכות המשיבה - שהיא היחידה לטיפול במענקי הסיוע - לשנות את אופן הרישום בדיעבד.

30. קבלת בקשת העוררת תחייב את המשיבה לקיים בדיקה פרטנית בעניינה של העוררת בניגוד לתכלית החוק המבוססת על עקרון הפשטות והיעילות על מנת לאפשר טיפול מהיר ויעיל במענקים.

31. המשיבה אישרה כי במקרים בהם נרשם "איחוד עוסקים" היא בודקת את המחזור של כל עוסק באיחוד בנפרד על אף שגם איחוד עוסקים מדווח במשותף לפי סעיף 56 לחוק מע"מ. האבחנה שהיא עורכת בין "איחוד עוסקים" ושותפות, נלמדת לשיטתה, מהגדרת "מקדם הוצאות קבועות" בחוק שם קיימת התייחסות לאופן חישוב התשומות השוטפות של מי שנרשם עם עוסק אחר לפי סעיף 56 כאשר החוק קובע: **לגבי עוסק הרשום כעוסק אחד עם עוסק אחר לפי הוראות סעיף 56 לחוק מס ערך מוסף – הסכום שהיה מתקבל מצירוף של שני אלה, והכול איולא היה העוסק רשום כעוסק אחד עם עוסק אחר:**

המשיבה טוענת כי מי "שרשום עם עוסק אחר לפי סעיף 56" מתייחס לאיחוד עוסקים ולא לשותפות ולכן רק באיחוד עוסקים היא בודקת את ירידת המחזורים בנפרד - כאילו אינו רשום עם עוסק אחר.

32. בהתייחס לטענת העוררת כי היא "עוסק" נפרד ולכן יש לבחון את מחזוריה בנפרד, טוענת המשיבה כי ממילא כל חבר בשותפות הוא עוסק. ממילא כל מי שיש לו אישיות משפטית נפרדת וממילא כל עוסק שמדווח למע"מ הנו מי שמקיים עסק.

פניית העוררת למע"מ נוף הגליל

33. ביום 8.11.21 קיימנו דיון באמצעים דיגיטליים והורינו לעוררת לפנות לתחנת מע"מ נוף הגליל שם מתנהל תיקה בבקשה לשינוי הרישום משותפות לאיחוד עוסקים. במענה לפניית העוררת השיבה סגנית הגובה הראשי במייל מיום 14.11.21 כי העוררת אינה עומדת בתנאי הסעיף לרישום כאיחוד עוסקים. למעשה רק בתגובה זו – שהוגשה לאחר הדיון שקיימנו - דייקה המשיבה **לראשונה** את העובדות וחידדה את הטענה כי העוררת רשומה במרשמי מע"מ כ"**שותפות בלתי רשומה**" ולא כשותפות כפי שנטען על ידי המשיבה בכתב התשובה שהוגש.

לפי ההסבר שניתן מטעם מע"מ נוף הגליל ניתן לרשום במע"מ 3 סוגי שותפויות: שותפות רשומה, שותפות לא רשומה ואיחוד עוסקים - בהתאם לתקנה 10(ב) לתקנות מס ערך מוסף (רישום), התשל"ו – 1976. (להלן: "**תקנות הרישום**")



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לטענת המשיבה, בשותפות רשומה ובשותפות לא רשומה ניהול הפנקסים נעשה במשותף והשותפים אינם מנפיקים חשבונית מס. חריג לכך נקבע בתקנה 10(ב) שם התיר מחוקק המשנה לכל חברה באיחוד להוציא חשבונית מס אם מדובר ב"חברה בת, או שתי חברות בת של אותה חברה, או שותפות ושותף בה ב- 50% או יותר, או אגודה שיתופית ומחזיקי מניות בה המחזיקים ביחד לפחות 50% ממניותיה..."

מאחר שבענייננו לא מדובר בחברה וחברה בת – טוענת המשיבה כי העוררת אינה עומדת בתנאי תקנה 10(ב) לרישום כאיחוד עוסקים ולא ניתן לשנות את הרישום משותפות בלתי רשומה לאיחוד עוסקים.

34. במענה לתגובה זו, טענה העוררת, שהיא התנהלה כאיחוד עוסקים מאחר שפנקסיה ופנקסי חברת השיווק מתנהלים בנפרד. מאחר והחברות אינן מנהלות פנקסי חשבונות במשותף אין עמידה בתקנה 10(א) לתקנות הרישום. העוררת מוסיפה וטוענת כי לשיטת מע"מ היא גם אינה עומדת בתקנה 10(ב) לתקנות הרישום ואינה יכולה להירשם כאיחוד עוסקים. לפיכך – יש לטענתה להיענות לבקשתה ולקבוע שחישוב המענק יעשה לכל אחת מהחברות בנפרד.

בנוסף, העוררת דחתה את האבחנה שעושה המשיבה בין איחוד עוסקים ושותפות לא רשומה וטענה, בין היתר, כי לשון הגדרת "מקדם הוצאות קבועות" בחוק אליה מפנה המשיבה ועליה מבקשת להסתמך – ממילא אינה מבחינה בין שותפות בלתי רשומה ואיחוד עוסקים, אלא מתייחסת למי שנרשם לפי סעיף 56 לחוק מע"מ.

35. יודגש, כי הוועדה היא שהמליצה לעוררת לפנות לתחנת מע"מ בבקשה לשינוי הרישום לאיחוד עוסקים לאור עמדת המשיבה המאפשרת בחינה בנפרד של הדיווחים של כל עוסק באיחוד עוסקים, ולאור טענת העוררת כי הרישום שלה במע"מ כשותפות לא רשומה יסודו בטעות. בדיעבד, ולאור הניתוח שנציג להלן, שינוי הרישום משותפות לא רשומה לאיחוד עוסקים ממילא לא היה נחוץ. לאחר בחינת הוראות חוק מע"מ והוראות חוק התוכנית לסיוע כלכלי ובחינת הראיות בענייננו, הגענו למסקנה כי ביחס ליישום חוק התכנית לסיוע כלכלי - לא צריך להיות הבדל בין מי שנרשם לפי סעיף 56 לחוק מע"מ- הן אם נרשם לפי סעיף זה כאיחוד עוסקים והן אם נרשם כשותפות רשומה.

36. לאור האמור, החלטנו לקבל את הערר, באופן שירידת המחזורים בעניינה של העוררת תיבחן לפי ירידת המחזורים שלה, בנטרול העסקאות שנעשו בין העוררת ובין חברת השיווק, בדיוק כפי שפועלת המשיבה בעניינם של איחודי עוסקים.

דיון

זכאות עוסק הרשום באיחוד עוסקים למענק לפי חוק הסיוע הכלכלי



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

37. אין מחלוקת בענייננו שהעוררת היא "עוסק" ולפיכך זכאית למענק. השאלה היא כיצד לחשב את שיעור ירידת המחזורים בעניינה: בנפרד או יחד עם חברת השיווק. לצורך זאת נפנה להגדרות הרלוונטיות בחוק התכנית לסיוע.

38. סעיף 7 קובע את ההגדרות הבאות:

"מחזור עסקאות" –

- (1) לגבי מי שאינו מוסד ציבורי זכאי – מחזור עסקאות של עוסק, כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, למעט מכירות הוניות ועסקאות שדווחו בידי הקונה לפי סעיפים 20 או 21 לחוק מס ערך מוסף;
 - (2) לגבי מוסד ציבורי זכאי – הכנסה כהגדרתה בפקודה;
- "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:

...

- (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;

"מחזור עסקאות בשנת 2020" – מחזור עסקאות כפי שדווח לרשות המסים בישראל על פי דין, מיום תחילת הפעילות ועד היום שלפני תקופת הזכאות, מחולק במספר חודשי הפעילות ומוכפל ב-12;

"המנהל" – מנהל רשות המסים בישראל או מי שהמנהל הסמיכו לעניין פרק זה;

"מקדם הוצאות קבועות" – אחד מאלה:

- (1) לגבי עוסק – הסכום המתקבל מצירוף של שני אלה:
 - (א) התוצאה המתקבלת מהכפלת 0.9 ביחס שבין שני אלה;
 - (1) סך כל התשומות השוטפות, למעט תשומות ציוד כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף (בפרק זה – תשומות ציוד), כפי שדווח לרשות המסים בישראל לפי דין בשל שנת המס 2019;
 - (2) מחזור העסקאות לשנת 2019;
- (ב) סכום הוצאות השכר הנחסכות מחולק במחזור העסקאות לשנת 2019;

...

- (3) לגבי עוסק הרשום כעוסק אחד עם עוסק אחר לפי הוראות סעיף 56 לחוק מס ערך מוסף – הסכום שהיה מתקבל מצירוף של שני אלה, והכול אילולא היה העוסק רשום כעוסק אחד עם עוסק אחר:

39. ההגדרות החשובות לענייננו הן- הגדרת מחזור העסקאות בשנת 2019, אשר נקבע כי הוא יחושב במאוחד בעסק הרשום כשותפות או במסגרת איחוד עוסקים; והגדרת מקדם הוצאות קבועות אשר קובעת שחישוב התשומות של "עוסק הרשום עם עוסק אחר לפי הוראות סעיף 56 למס ערך מוסף" יחושב בנפרד.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

40. הגדרת "מחזור עסקאות בשנת 2019", משמשת במקום אחד בחוק בסעיף 8(1), וקובעת תנאי סף לזכאות למענק:

עוסק זכאי למענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות בשל ההשפעה הכלכלית של התפשטות נגיף קורונה החדש, בסכום כאמור בסעיף 9 ובהתאם להוראות פרק זה (בפרק זה – מענק סיוע בעד השתתפות בהוצאות קבועות), אם מתקיימים לגביו כל אלה:

(1) מחזור עסקאותיו בשנת 2019 עולה על 18 אלף שקלים חדשים ואינו עולה על 400 מיליון שקלים חדשים;

41. במלים אחרות, הגדרת "מחזור העסקאות בשנת 2019" עניינה בבחינת תנאי הסף לזכאות למענק, לפיו רק עוסק בעל מחזור עסקאות בשנת 2019 הנע בין 18,000 ש"ח לבין 400 מיליון ש"ח יהיה זכאי לקבלת המענק. ממילא דברים אלה נכונים גם ביחס לס"ק (2) בהגדרה האמורה. כאמור לעיל קובע ס"ק (2) הנ"ל כך:

"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";

42. כלומר עפ"י ס"ק (2) להגדרה האמורה, תנאי הסף לקבלת המענק (מחזור עסקאות בשנת 2019 בין 18,000 ש"ח לבין 400 מיליון ש"ח) צריך להיבדק לפי המחזור המאוחד של השותפות או של איחוד העוסקים. ואולם, לאחר בחינת העמידה בתנאי הסף במאוחד, ובשים לב להגדרת מקדם הוצאות קבועות, יש לבחון ביחס לכל עוסק - שנרשם יחד עם אחר - את זכאותו למענק ואת היקף המענק, באופן עצמאי ולפי נתוני כל עוסק בנפרד.

43. ביחס ל"איחוד עוסקים" המשיבה אינה חולקת על פרשנות זו, ואף לשיטתה, בדיקת המחזוריים של איחוד העוסקים נעשית במשותף רק לצורך בדיקת העמידה בתנאי הסף. בשלב השני בודקת המשיבה את ירידת המחזוריים של כל עוסק באיחוד העוסקים באופן נפרד. כך אף עולה מהוראת הביצוע שפרסמה המשיבה ביום 21.8.20 – "הנחיות לציבור לקבלת מענק סיוע לעסקים" (להלן – "הוראת הביצוע") (בעמוד 4 של הוראת הביצוע, תחת הערת שוליים 1) וכך עולה גם מפרסומיה של המשיבה באתר האינטרנט, תחת הכותרת "שאלות ותשובות הנוגעות לקבלת מענק (הפעימה השלישית) בעד השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים עקב משבר הקורונה":

"כיצד יש להגיש בקשה לעוסק הרשום כאיחוד עוסקים לצורכי הדיווח למע"מ?"

במקרה בו מדובר באיחוד עוסקים, שבו כל החברים הם תאגידיים המנהלים מערכת חשבונות נפרדת, תיבדק תקרת ה-20 מיליון לצורך הזכאות למענק [הכוונה לתנאי שנקבע ביחס למענק לפי החלטת הממשלה מס' 5015, מיום 24.4.2020, לגבי תקופת הזכאות 3-4/2020; הערת הוועדה], ע"פ המחזור המאוחד של כלל חברי האיחוד ואם המחזור השנתי יהא נמוך מ-20 מיליון, תוגש בקשה נפרדת על ידי כל אחד מחברי האיחוד.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

כל חבר באיחוד יגיש את כל הנתונים הנדרשים לצורך חישוב המענק (מחזורי עסקאות, תשומות שוטפות, תשלום לעובדים שיצאו לחל"ת וכו') כשהם מאושרים ע"י רואה חשבון, תוך הפחתת עסקאות פנימיות בין חברי האיחוד.

הציטוט הנ"ל מתוך אתר האינטרנט של המשיבה בכתובת: <https://www.gov.il/he/departments/faq/faq-corona-3>

44. גם בהליך שבפנינו אישרה המשיבה כי זו עמדתה ביחס לאיחוד עוסקים וחזרה וטענה כי ביחס לאיחוד עוסקים היא מסכימה לבדוק את שיעור ירידת המחזורים של כל עוסק בנפרד. לשאלת הוועדה, השיבה המשיבה בתגובה מיום 2.12.21, כי הטעם לאבחנה שהיא עושה בין איחוד עוסקים ובין שותפות נעוץ בסעיף קטן 2 להגדרת "מקדם הוצאות קבועות" הקבוע בסעיף 7 לחוק, הקובע כך:

"לגבי עוסק הרשום כעוסק אחד עם עוסק אחר לפי הוראות סעיף 56 לחוק מס ערך מוסף – הסכום שהיה מתקבל מצירוף של שני אלה, והכול אילולא היה העוסק רשום כעוסק אחד עם עוסק אחר..."

45. לטענת המשיבה, כאשר עסקינן בחברות הרשומות ביחד "באיחוד עוסקים" קובעת לשון החוק במפורש כי לצורך חישוב התשומות השוטפות ייבחנו התשומות המדווחות של כל חברה באיחוד העוסקים בנפרד. לטענת המשיבה, הוראה דומה אינה קיימת ביחס לשותפות.

46. מצאנו שמסקנת המשיבה, המאבחנת באופן יישום החוק בין מי שרשום כאיחוד עוסקים ובין מי שרשום כשותפות בלתי רשומה – שגויה - וככל הנראה נובעת מכך שהמשיבה אינה מדייקת באבחנה בין "שותפות" אשר נרשמה לפי פקודת השותפויות ומהווה אישיות משפטית נפרדת; ובין "שותפות בלתי רשומה" שנרשמה גם היא לפי הוראות סעיף 56 לחוק מע"מ ונחשבת כשותפה לעניין חוק מע"מ.

מהטיעון שהעלתה המשיבה עולה, כי לשיטת המשיבה, סעיף 56 ואיחוד עוסקים - חד הם. ואולם, חוק מע"מ או תקנות הרישום כלל אינם מגדירים את המושג "איחוד עוסקים" ומה שמכונה איחוד עוסקים ממילא מוגדר בחוק מע"מ כשותפות לעניין חוק מע"מ.

גם מבחינה מהותית, המשיבה לא הצביעה על טעם כלשהו המצדיק את האבחנה שהיא נוקטת ביחס למי שנרשם כאיחוד עוסקים ומדווח למע"מ במאוחד ובין מי שנרשם כשותפות בלתי רשומה – ומדווח למע"מ במאוחד. דומה כי ברגיל, גם שלטונות מע"מ לא מבדילים בין שותפות לא רשומה ובין איחוד עוסקים ואין נפקות מעשית לסוג הרישום השונה, ואילו רק לעניין חלוקת המענקים לפי חוק הסיוע נוצרה לפתע אבחנה כלשהי, מבלי שהוסבר טעם ממשי לאבחנה כאמור.

לצורך הבנת העניין נפנה לניתוח הוראות חוק מע"מ ביחס לרישום שותפויות.

רישום שותפויות לפי חוק מע"מ

47. סעיף 56 לחוק מע"מ קובע את האפשרות ל"רישום מספר עוסקים כאחד" כדלקמן:



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

"עוסקים שהם אזרחים ישראלים כהגדרתם בסעיף 1א(ב), שמקום עסקם הקבוע והמתמשך הוא בישראל, שביקשו להירשם כאחד, רשאי המנהל לרשום אותם כך, ומשנרשמו יראו אותם לענין חוק זה כשותפים; שר האוצר רשאי לקבוע תנאים לרישום עוסקים כאחד".

נוסח הסעיף מלמד כי הוא מתייחס לרישום במאוחד, כך שלצרכי חוק מע"מ - יראו העוסקים כשותפים. הסעיף אינו מגדיר את סוגי השותפויות – שותפות רשומה/שותפות לא רשומה/איחוד עוסקים.

48. על אף שחוק מע"מ אינו מגדיר מהו "איחוד עוסקים" ומה היא "שותפות בלתי רשומה" את החלוקה לסוגי השותפויות השונים, והמשמעות המעשית של ההבדלים ביניהן, ניתן למצוא בסעיף 128 לחוק מע"מ ובתקנות חוק מס ערך מוסף (רישום), תשל"ו – 1976 (להלן: "התקנות" או "תקנות הרישום").

49. תקנות הרישום הרלוונטיות לענייננו הן תקנה 4 שעניינה רישום שותפות ותקנה 10 שעניינה עוסקים שביקשו להירשם במאוחד:
תקנה 4 לתקנות הרישום מתייחסת לרישום שותפות וקובעת:

(א) חייב במס שהוא שותפות, כהגדרתה בפקודת השותפויות, לרבות שותפות שלא נרשמה, יציין בטופס הרישום פרטים על השותפים וכן על נציג השותפות לענין החוק; נציג השותפות יהא אחד השותפים שמקום מושבו הקבוע בישראל והוא כשיר לכל פעולה משפטית.

(ב) לא הודיעה השותפות על נציגה, רשאי המנהל לקבוע מבין השותפים נציג, ויודיע בכתב על קביעתו לנציג ולשותפות.

(ג) נציג השותפות יחתום בשם השותפות על טופס הרישום ועל כל דו"ח אחר הנדרש לפי החוק; כל מסמך שיש להמציאו על פי החוק או התקנות על פיו, ניתן להמציאו לנציג השותפות.

תקנה 10 לתקנות הרישום קובעת תנאים ביחס לעוסקים שביקשו להירשם כאחד:

(א) עוסקים שבקשו להירשם כאחד, יהיו רשאים להירשם כך אם נתמלאו תנאים אלה:

(1) ניהול פנקסי חשבונות של כולם נעשה במשותף;

(2) מונה נציג לאותם עוסקים כאמור בתקנה 4.

(ב) היו העוסקים שביקשו להירשם כאחד חברה וחברת בת, או שתי חברות בת או יותר של אותה חברה, או שותפות ושותף בה ב-50% או יותר, או אגודה שיתופית ומחזיקי מניות בה המחזיקים ביחד לפחות 50% ממניותיה, יהיו רשאים להירשם כאחד, אף אם פנקסי החשבונות של כל אחד מהם נערכים בנפרד; לענין זה, "חברת בת" – כמשמעותה בחוק ניירות ערך, תשכ"ח-1968.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

(ג) המבקשים להירשם כאמור בתקנת משנה (א) יגישו למנהל בקשה לפי טופס שקבע המנהל.

50. סעיף 128 לחוק מע"מ עניינו בשותפות ועסקה משותפת והוא קובע כדלקמן:

"(א) עסקה שעשה שותף בשותפות רשומה, או שעשו מי שרואים אותם כשותפים לפי סעיף 56, במהלך עסקי השותפות – יראוה כאילו עשתה אותה השותפות, אם לא הוכח להנחת דעתו של המנהל היפוכו של דבר.

(ב) עסקה שנעשתה בידי שותפות שאיננה רשומה, או בידי שותפות שהוקמה לביצוע עסקה פלונית, או נעשתה עסקה בידי כמה עוסקים במשותף, לא יראו אותה כעסקה של שותפות אלא כשל כל שותף או עוסק לחוד, לפי חלקו, זולת אם ביקשו השותפים להירשם כעוסק אחד. ביקשו כאמור, יראו אותם כאחראים, ביחד ולחוד, לכל חובה, חוב, מעשה או מחדל הקשורים באותו ענין."

51. סעיף 128 מלמד כי שותפות רשומה - שנרשמה לפי פקודת השותפויות - היא בעלת אישיות משפטית עצמאית, ועל-כן היא יכולה להירשם באופן עצמאי בתיק מע"מ לפי סעיף 128(א) לחוק מע"מ. לעומת זאת, שותפות שאינה רשומה אינה יכולה להירשם בתיק המס כאחד (שהרי לפי סעיף 128(ב) יראו עסקה שביצעה כאילו נעשתה על ידי כל שותף או עוסק לחוד – זולת אם ביקשו להירשם כאחד). לפיכך, שותפים בשותפות שאינה רשומה, המעוניינים להירשם בצוותא בתיק מע"מ, צריך שיפתחו תיק "עוסק אחד" לפי סעיף 56 לחוק מע"מ וירשמו בו את מרכיבי השותפות כמרכיבי "עוסק אחד".

ראו לעניין זה גם א' נמדר מס ערך מוסף (מהדורה חמישית) חלק שני (להלן – "נמדר"), בעמ' 737: (ההדגשות הוספו)

"בעוד ששותפות רשומה נחשבת לאישיות משפטית נפרדת, והשותפים המרכיבים אותה יכולים לחייב אותה במעשיהם, מצד אחד, וחייבים הם בחובותיה מצד שני, הרי ששותפות בלתי רשומה איננה מוכרת כאישיות משפטית נפרדת לענין חוק מע"מ, אלא כל שותף נחשב לחייב במס בנפרד מהשותף האחר, לפי חלקו בשותפות. העולה מן האמור לעיל כי על שותפות רשומה להירשם כעוסק לענין החוק, ואילו שותפות בלתי רשומה לא תוכל להירשם כעוסק, אלא כל שותף ושותף יהיה חייב להירשם כעוסק לענין החוק. אם השותפים בשותפות בלתי רשומה בכל זאת רוצים להירשם כעוסק אחד, יוכלו לעשות כן לפי ההסדר הקבוע בסעיף 56 לחוק המתיר למספר עוסקים להירשם כאחד."

בהמשך מתייחס נמדר לרישום מספר עוסקים כאחד- איחוד עוסקים ומציין: (עמ' 739 פסקה (1907)



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

"חוק מע"מ מכיר רק באישיות המשפטית הנפרדת של השותפות הרשומה אך לא בזו של השותפות הבלתי רשומה. ואולם החוק מעמיד בפני השותפים בשותפות הבלתי רשומה את האפשרות להירשם באיחוד עוסקים לפי סעיף 56. בלשון אחרת, שותפים שלא מצאו לנכון להירשם כשותפות לענין פקודת השותפויות [נוסח חדש], תשל"ה-1975, יכולים להירשם כשותפות לעניין חוק מע"מ, ואי רישומם לענין החוק יגרום לכך שיראו כל שותף ושותף כעוסק נפרד לפי סעיף 128(ב) לחוק. מטרתו של סעיף 56 לחוק, בסופו של חשבון, הינה לייעל את גביית המס ולמנוע התחשבנות כפולה ומיותרת בין מספר עוסקים שיש ביניהן קשר עסקי ומתמשך".

52. העולה מן האמור הוא כי גם איחוד עוסקים וגם שותפות בלתי רשומה חייבים להירשם מכוח סעיף 56 לחוק מע"מ. יצוין, כי גם הפסיקה אינה עורכת אבחנה בין "איחוד עוסקים" ובין "שותפות בלתי רשומה" אלא מתייחסת לסעיף 56 לחוק מע"מ כלשונו – עוסקים נפרדים שביקשו להירשם כאחד ולעניין חוק מע"מ יראו כשותפים כאשר רישומם המאוחד אינו מייתר את אפיונם כעוסק. ראו למשל ע"א 6076/97 ישראל מאירוביץ נגד מנהל מע"מ (פורסם בנבו. ההדגשה הוספה)

"תקנה 4 לתקנות מס ערך מוסף (רישום), תשל"ו-1976 (להלן – תקנות הרישום) קובעת כי מקום שבו רשומה בתיק שותפות, לפי פקודת השותפויות [נוסח חדש], תשל"ה-1975 (להלן – פקודת השותפויות), יירשם בתיק אחד השותפים כ"נציג השותפות". ואילו תקנה 10 לאותן תקנות עוסקת במקרה שבו נרשמו עוסקים אחדים כ"עוסק אחד", ההופכים ל"שותפות" כמשמעותה בסעיף 56 לחוק. גם עוסקים אלה צריך שיהא להם נציג כאמור בתקנה 4. כאשר נרשם "נציג" לפי תקנה 4 הנ"ל, המדובר הוא בשותפות שנתאגדה על-פי פקודת השותפויות ובמי שמייצגה לצורך התקנות. ברי אז כי עליו להיות אחד מן השותפים. לעומת זאת כאשר רושמים "נציג" מכוח תקנה 10, המדובר הוא ב"שותפות" מיוחדת הנוצרת בהתאם לסעיף 56 לחוק על-ידי רישום מרכיביה כ"עוסק אחד". ברי כי "שותף" זה הוא מרכיב עצמאי לחלוטין ב"העוסק האחד", והוא ממלא נוסף על כך גם תפקיד ייצוגי".

וראו ע"א 2883-91 יצחק גרוס ובניו בע"מ נגד מנהל מס ערך מוסף (פ"ד נב(1) 449, בעמוד 457 – (458) ההדגשה הוספה):

"הרישום כ"עוסקים כאחד" בא לבטל את ההפרדה המהותית שבין העוסקים ולראותם כאישיות משפטית אחת לעניין מע"מ, כמו שותפות. יש לפרש את היקף הפטור שבסעיף 56 לחוק באופן שהוא יחול רק על העיסקאות הפנימיות של ה"שותפות". מטרת יצירת הישות של "עוסקים כאחד" הייתה מניעת התחשבנות מיותרת בין השותפים בעניין תשלומי מע"מ לניכויי מס תשומות במסגרת העיסקאות הפנימיות של השותפות. התחשבנות זו לא הייתה מביאה לכל תועלת, מאחר שכל חיובי המע"מ שהיה מתחייב בהם שותף אחד במסגרת העיסקאות הפנימיות של השותפות, היו



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

מתקזזים בדרך של ניכוי מס תשומות על-ידי השותף האחר. לפיכך פטר המחוקק את "העוסקים כאחד" ממס. רציונל הפטור מתייחס אך ורק לעיסקאות הפנימיות של השותפות, ואין מקום להרחיבו אל עיסקאות שנתבצעו בין השותפים לתועלתו של אחד השותפים מחוץ למסגרת השותפות."

53. מהמתואר עולה, כי בענייננו ביקשה העוררת להירשם במשותף עם חברת השיווק כ"עוסק אחד" ויחד הפכה לשותפות כמשמעה בסעיף 56 לחוק מע"מ. במובן זה, "שותפות בלתי רשומה" ו"איחוד עוסקים" דומים בכך שמדובר בעוסקים נפרדים שנרשמו כאחד על פי סעיף 56 וזאת להבדיל מ"שותפות רשומה" שהיא ממילא אישיות נפרדת ותיירשם כעוסק אחד. המשיבה לא הצביעה על שום הבדל מהותי בין שני הרישומים האלה, וכל שטענה בהקשר זה (ללא ביסוס יש לומר) הוא שאיחוד עוסקים נרשם לפי תקנה 10(ב). טענה שנדון בה בהמשך.

טופס 821

54. נציין כי גם טופס 821 - הוא טופס הרישום של שלטונות מע"מ - שכותרתו "רישום לצרכי מס ערך מוסף" (להלן: "טופס הרישום") תומך בעמדה זו ואינו מבחין בין רישומו של איחוד עוסקים ובין רישום של שותפות בלתי רשומה.

- בחלק א' של הטופס יש למלא את פרטי העוסק כאחד מאלה:
יחיד/חברה/אגודה/שותפות רשומה/עמותה.
לחילופין, ניתן להירשם כ"התארגנות אחרת":
שותפות לא רשומה/איחוד עוסקים.
 - סעיף ג' לטופס: "רישום שותפות":
"אנו החתומים מטה מבקשים בזאת להירשם למע"מ כשותפות/איחוד עוסקים וממנים בזה את נציגנו שפרטיו להלן".
 - בסיפא של חלק ג' לטופס באה "הצהרת נציג השותפים" המנוסחת כך:
"הצהרת נציג השותפים: אני החתום מטה, נציגם של העוסקים הרשומים לעיל, מבקש לרשום אותנו כשותפות/כעוסק אחד לפי סעיף 56 לחוק מס ערך מוסף".
55. הנה כי כן, בפועל אין אבחנה בין רישום שותפות בלתי רשומה ובין רישום איחוד עוסקים. זאת להבדיל משותפות רשומה אשר ממילא נחזית כישות אחת לפי חוק מע"מ. בנוסף, טופס הרישום גם אינו יוצר אבחנה בין מי שביקש להירשם כשותפות לפי תקנה 4 ובין מי שביקש להירשם כאחד מתוקף תקנה 10. בטופס גם לא מצוין כי הרישום של "איחוד עוסקים" נעשה רק לפי תקנה 10(ב) כפרשנות המשיבה (כאמור בתשובה שהוצגה מטעם מע"מ נוף הגליל).
- (על הבעייתיות של ניסוח תקנה 4 ראה גם נמדר, עמ' 739 פסקה 1906 "תקנה 4 מייחסת בטעות את הוראותיה גם לשותפות בלתי רשומה, תוך התעלמות מסעיף 128 לחוק שאינו מכיר



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

בשותפות בלתי רשומה כעוסק נפרד לענין החוק". ראו גם ע"א 6076-97 ישראל מאירוביץ נ' מנהל מע"מ פ"ד נה(5) 417, על חוסר האבחנה ברישום לפי תקנה 4 ולפי תקנה 10).

56. המשיבה טענה בפנינו, באמצעות התשובה שהועברה ממע"מ נוף הגליל, כי המשיבה רושמת שלושה עוסקים: שותפות, שותפות לא רשומה ואיחוד עוסקים - כאשר לשיטת המשיבה איחוד עוסקים יכול להיות רק מי שעונה על הדרישות של תקנה 10(ב) שאז הוא מנהל פנקסים בנפרד. בענייננו, הודיעה המשיבה, כי מאחר והעוררת וחברת השיווק אינן חברה וחברה בת, היא לא יכולה להירשם כאיחוד עוסקים.

יש לתהות על תשובת מע"מ נוף הגליל אשר לא הפנתה לתימוכין כלשהם המבססים את עמדתה. נזכיר שוב כי לשון החוק/לשון התקנות אינן נוקטות במונח "איחוד עוסקים" ולא קובעות כי איחוד עוסקים יירשם דווקא לפי תקנה 10(ב) וגם טופס הרישום של שלטונות מע"מ אינו יוצר כל אבחנה בין רישום שותפות לא רשומה ובין רישום איחוד עוסקים.

יתרה מכך, המשיבה מנסה ליצור אבחנה בין שותפות לא רשומה ובין איחוד עוסקים מאחר ולטענתה על פי תקנה 10(ב) יירשמו עוסקים במאוחד למרות שניהול הספרים שלהם נעשה בנפרד ולכן לצורך חלוקת המענקים באיחוד עוסקים קיימים דיווחים נפרדים. אנו דוחים טענה זו מאחר ותקנה 10(ב) לתקנות הרישום קובעת כי במספר מצבים יהיו רשאים להירשם מספר עוסקים כאחד אף אם פנקסי החשבונות שלהם נערכים בנפרד. התקנה אינה קובעת כי מי שנרשם לפי תקנה 10(ב) בהכרח מנהל פנקסים בנפרד.

טענה זו גם שגויה מבחינה עובדתית כי גם בהליך שבפנינו אישרה המשיבה שגם איחוד עוסקים מדווח במאוחד אך נדרש להגיש דיווח לפי סעיף 71א לחוק מע"מ.

57. אכן, לא נעלמה מעינינו הוראת סעיף 71א לחוק מע"מ הקובע את החובה להגיש דוח שנתי מסכם לעוסקים שנרשמו כאחד:

(א) כל אחד מהעוסקים שנרשמו כאחד לפי סעיף 56, יגיש דוח שנתי מסכם על סך כל עסקאותיו, לרבות עסקאות שעשה עם העוסקים שנרשמו עמו כאחד וכן על סך כל רכישותיו וכל השירותים שקיבל, לרבות מהעוסקים שנרשמו עמו כאחד, והכל בתוך 90 ימים מתום שנת המס שלגביה מוגש הדוח.

(ב) המנהל רשאי לפטור סוגי עוסקים שנרשמו כאחד כאמור בסעיף קטן (א), מהגשת דוח שנתי מסכם או מפירוט העסקאות שעשו עם העוסקים שנרשמו עמם כאחד, וכן רשאי הוא לפטור עוסק מסוים שנרשם עם עוסקים אחרים כאחד, דרך כלל או במקרה מיוחד, מהגשת דוח או מפירוט כאמור, אם מצא כי קיימים טעמים מיוחדים המצדיקים זאת בנסיבות העניין.

58. אין מחלוקת כי בענייננו לא הגישה העוררת דוח מסכם. עם זאת, המשיבה אישרה כי גם אם לא מוגש דוח מסכם באיחוד עוסקים, הרי שהיא מבקשת אותו בדיעבד ובודקת את הבקשה באופן פרטני: (פרוטוקול דיון מיום 8.11.21 עמ' 3, ש' 3 ואילך)



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

לשאלת היו"ר באיחוד עוסקים המענק משולם על פי נתוני כל אחד מהעוסקים בנפרד נכון?

עו"ד אסיף: הזכאות נבחנת לגבי כל האיחוד ואם המחזור לא עולה על 400 מליון המענק ישולם לפי נתוני העוסק בנפרד.

לשאלת היו"ר - כיצד אתם פועלים במקרה שעוסק רשום באיחוד עוסקים אך לא הגיש דו"ח בנפרד לפי ס' 71?

עו"ד אסיף - מי שלא הגיש דוח לפי סעיף 71 נבדק פרטנית מבקשים לקבל את הנתונים, כי אין לנו אותם.

יוערי, כי עמדת המשיבה הגיונית גם לאור העובדה שהדרישה לפי סעיף 71 לחוק מע"מ היא דרישה להגשת דוח שנתי אשר ממילא לא היה קיים ביחס לשנת 2020 בעת חלוקת המענקים.

59. מהמקובץ עולה, כי לעניין חוק מע"מ ניתן לרשום שתי סוגי שותפויות, האחת - שותפות רשומה אשר מהווה ישות משפטית ונרשמת כעוסק אחד (סעיף 128(א) לחוק מע"מ); והשנייה - שותפות לא רשומה/ איחוד עוסקים (סעיף 128(ב) לחוק מע"מ) - אשר נרשמת מכוח סעיף 56 לחוק מע"מ - ומבלי שיש נפקות מעשית בין סוגי הרישום הללו.

כיצד נרשמה העוררת

60. בענייננו נטען כי העוררת ביקשה להירשם כאיחוד עוסקים בשנות ה-90 (פרוטוקול דיון ע' 2 ש'2) אך טופס הרישום המקורי של העוררת לא הוצג על ידי הצדדים. לטעמנו, הצגת טופס הרישום המקורי של העוררת ממילא לא היה שופך אור על המחלוקת ואינו נחוץ להכרעה. כפי שראינו, בטופס אין אבחנה בין סוג הרישום של שותפות לא רשומה/איחוד עוסקים. מאחר שהעוררת אינה שותפות רשומה, ממילא היא ביקשה להירשם כ"התארגנות אחרת" (חלק א לטופס 821). תמיכה לעמדה זו ניתן למצוא בחשבוניות של העוררת המדווחות למע"מ עליהן היא רושמת במפורש שהיא מדווחת לצרכי מע"מ באיחוד עוסקים מספר 557662822. ראו גם דברי ב"כ העוררת, עו"ד נמט, בדיון שנערך בפנינו:

"אני רוצה להתייחס, קודם כל חברתי מבקשת פנייה למע"מ, פנינו למע"מ לאור המלצת הוועדה, התשובה שהתקבלה ממע"מ הייתה בעל פה לפי סגנית הגובה הראשי, גב' יעקובוביץ, דיברתי איתה ישירות, והתשובה בעל פה הייתה שאתם לא שותפות ולא נכנסים לתקנה 10א'."

תקנה 10ב' מדברת על רישום, חברה בת או 2 חברות אחרות, במקרה הזה זה לא מתקיים. לגבי מה שאמרה חברתי על טופס הרישום, הוא הועבר בשנות ה'90, כפי שתיארתי באריכות בכתב הערר, הוא לא מתייחס באופן שונה לא לשותפות ולא לאיחוד עוסקים.

הניהול חשבונות לא מתנהל במשותף, לתעשיות יש הנהלת חשבונות משלה.

לשאלת היו"ר האם יש לנו חשבונית לדוגמא, ישנה ורשום עליה שהעוררת מדווחת באמצעות איחוד עוסקים.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

61. מהראיות שהציגה העוררת ברור כי היא אינה שותפת רשומה, היא וחברת השיווק הן שני עוסקים נפרדים, אשר מנהלים ספרים בנפרד ומגישים דוח נפרד למס הכנסה. לכן, המסקנה היחידה המתבקשת היא שהעוררת ביקשה להירשם יחד עם חברת השיווק כעוסק אחד לפי סעיף 56 והעוררת אינה שותפת לפי פקודת השותפויות. גם אם דיווחיה של העוררת נעשים למע"מ במאוחד הרי שהדבר אינו שונה מאיחוד עוסקים המדווח למע"מ במאוחד.
62. משהגענו למסקנה שגם שותפות לא רשומה נרשמה מכוח סעיף 56 לחוק מע"מ, הרי שיש להחיל את עמדת המשיבה ביחס לאיחוד עוסקים גם על המקרה שבפנינו – ולבחון את ירידת המחזורים של כל עוסק בנפרד.
63. גם מבחינה מהותית מצאנו לקבל את טענות העוררת. העוררת מנהלת ספרי חשבונות נפרדים ומגישה למס הכנסה דוחות נפרדים ואין קושי מעשי לחלץ את נתוני המחזור הספציפיים של העוררת, בדיוק כפי שפועלת המשיבה ביחס לאיחוד עוסקים. צודקת העוררת בטענתה כי חוק התכנית לסיוע כלכלי נוקט בלשון: "כפי שדווח לרשות המסים בישראל" (הגדרת מחזור עסקאות בשנת 2019 סעיף 7 לחוק) ולא כפי שדווח למס ערך מוסף.
64. העוררת נרשמה לצרכי מע"מ כעוסק אחד עם חברת השיווק כדי למנוע התחשבנות מיותרת בין שתי החברות בעניין תשלומי מע"מ וניכוי מס תשומות ביניהן. התחשבנות זו לא הייתה מביאה לכל תועלת- ולטענת העוררת היא גם נוטרלה מהמחזורים בבקשה למענק שהוגשה. אין להרחיב את הרציונל ולקבוע, לעניין חוק התכנית הכלכלי לסיוע, כי יש להתייחס לשתי החברות כעוסק אחד ולבחון את המחזורים שלהן במשותף כאשר לא מדובר בשותפות רשומה ובישות משפטית נפרדת. (ראו ע"א 2883-91 יצחק גרוס ובניו בע"מ נגד מנהל מס ערך מוסף (פ"ד נב(1) 449, בעמוד 457 – 458). בערר 326/13 אלמור תעשיות ולוחות חשמל בע"מ נגד מנהל מס רכוש וקרן פיצויים (פורסם בנבו) נקבע כי "הנחת היסוד בפרשנות הינה כי אין לייחס למחוקק כוונה להביא למצב בו ניתן פיצוי חסר או פיצוי יתר בלתי מוצדקים. הרעיון שמאחורי הסדרי הפיצוי שבתקנות הוראת השעה הוא לתת מענה - אמנם מוגבל וכפוף לנוסחאות שרירותיות במידת מה - להפסדים ממשיים שנגרמו לאזרחים בגין באירועים הביטחוניים שנכפו עליהם שלא בטובתם או בשליטתם". גם בענייננו יש לתת לעוררת מענק המגלם את הפגיעה הממשית שנגרמה לה.
65. לאור האמור - הערר מתקבל והמענק ישולם לעוררת לפי שיעור ירידת המחזורים של העוררת בנפרד מחברת השיווק ובנטרול העסקאות שנעשו בינה ובין חברת השיווק. מאחר והמשיבה לא חלקה על החישוב שערכה העוררת בדבר ירידת מחזורים בשיעור של 65% - המענק ישולם בהתאם לבקשה שהוגשה, כך שההפרש ישולם לעוררת תוך 30 ימים מהיום בתוספת ריבית והצמדה שיחושבו לפי הוראות סעיף 17 לחוק התכנית לסיוע כלכלי.
- בנוסף, המשיבה תשלם 5000 ש"ח (כולל מע"מ) הוצאות משפט ושכ"ט עו"ד לעוררת.



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

זכות ערעור בפני בית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, בתוך 45 יום.
ניתנה היום, ל' ניסן תשפ"ב, 01/05/2022, בהעדר הצדדים.

1543-21

ברוך ברוכני, רו"ח
חבר

סילס מורן, עו"ד
יו"ר הוועדה