



מדינת ישראל
ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

ערר 21-1592

לפני כבוד חברי הוועדה:

מוחמד מולא, עו"ד - יו"ר הוועדה
ראאד חאג' יחיא, רו"ח - חבר הוועדה

העוררת: ישראל ברין רואה חשבון מס' 514226489
ע"י מר/גברת ישראל ברין

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

1. לפנינו ערר הנוגע לבקשת העוררת לקבלת מענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות לחודשים יולי – אוגוסט 2020 אשר הוגשה מכוח חוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), תש"ף-2020 (להלן: "חוק התכנית לסיוע כלכלי").
2. המשיבה דחתה את הבקשה למענק ביום 24/01/2021, וביום 27/01/2021 הגישה העוררת השגה על החלטת המשיבה.
3. משלא ניתנה החלטת המשיבה בהשגה, ובחלוף המועד הקבוע בחוק התכנית לסיוע כלכלי למתן החלטה בהשגה, הגישה העוררת ביום 22/08/2021 כתב ערר לוועדת הערר.

טיעוני העוררת

4. העוררת טענה כי הוקמה בשנת 2009, ומאז היא עוסקת במתן שירותי הנהלת חשבונות וראיית חשבון למגוון לקוחות.
5. לטענת העוררת, בחודש מאי 2019 הוחלט על העברת הפעילות העסקית של העוררת לשותפות רשומה, אשר הוקמה יחד עם רו"ח חיים הרוש (להלן: "השותף"). למרות האמור, הבקשה לקבלת מענק הוגשה בהתבסס על מחזורי העסקאות של העוררת בלבד, במנותק ממחזורי העסקאות של השותפות. לטענת העוררת, הדבר נעשה בגלל החזקה ולפיה שותפות היא "תאגיד שקוף", ועל כן בבחינת הזכאות למענק יש לייחס לכל שותף בשותפות את מחזורי העסקאות הקשורים לו.



מדינת ישראל ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

טיעוני המשיבה

6. ביום 10/10/2021 הגישה המשיבה כתב תשובה, במסגרתו טענה כי יש להורות על סילוק הערר על הסף, שכן כתב הערר הוגש טרם מתן החלטה בהשגה, ועל כן טרם קמה לעוררת הזכות להגיש ערר בהתאם לסעיף 20(ב) לחוק התכנית לסיוע כלכלי.
7. לגופו של עניין, טענה המשיבה כי יש לדחות את טענת העוררת ולפיה יש לבחון זכאותה למענק בהתבסס על מחזורי עסקאותיה, במנותק ממחזורי העסקאות של השותפות. המשיבה הפנתה להגדרת המונח "מחזור עסקאות" שבסעיף 7 לחוק התכנית לסיוע כלכלי, וציינה כי בהתאם להגדרה האמורה, כאשר עוסק רשום כשותפות לפי חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1976 (להלן: "חוק מע"מ"), מחזור עסקאותיו לצורך בחינת ירידת מחזורים הוא מחזור העסקאות של השותפות.
8. בנסיבות, ביקשה המשיבה מהוועדה להורות על דחיית הערר וחיוב העוררת בהוצאות.

החלטת המשיבה בהשגה

9. החלטת המשיבה בהשגה שהגישה העוררת, ניתנה ביום 10/10/2021.
10. במסגרת ההחלטה בהשגה, נדחתה השגת העוררת מהנימוקים שלהלן:
"בחודש 05/2019 הוחלט על ידם להעביר את הפעילות לתאגיד משותף. כל חוג הלקוחות של 2 החברות וכלל ההכנסות הועברו לשותפות (למעט קצת עבודות שהיו באמצע ביצוע). משכך, למעשה ניתן לראות תחת החברה של ישראל ברין 514226489 ירידת מחזורים מדיווח מע"מ 05-06/19 ואילך עד כדי התקבעות על מחזור דו חודשי של 10,000 ₪ בלבד. אין מקום לקחת חלק יחסי מהמחזורים בתיק השותפות כנגד המחזורים בתיק החברה. מבחינת כלל המחזורים ולפי דיווחי השותפות אין ירידה מזכה במענק וככל שיש יש להגיש בקשות תחת תיק מע"מ של השותפות. ישנו ערר בבקשה קודמת 03-04/20 שמשפרו 1698-21 עם אותם נימוקים בהשגה בגין דחיית הבקשה, אשר נמשך ע"י העורר. לסיכום אין מקום לאשר מענק לנוכח מכלול הנסיבות. מחזור הבסיס שנקבע בתיק כאן הינו 10,000 ₪ לפי מחזור זהה במקטע 05-06/20 ולפיכך אין ירידת מחזורים מזכה במענק".

טענות העוררת לאחר הגשת כתב התשובה וקבלת החלטה בהשגה

11. בכתב התגובה שהגישה העוררת ביום 21/10/2021, ביקשה העוררת מהוועדה שלא להתייחס לבקשת המשיבה לסילוק הערר על הסף בשל אי מתן החלטה בהשגה, שעה שהמשיבה עצמה חרגה מהמועד הקבוע למתן החלטה בהשגה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

12. העוררת חזרה על טענותיה שבכתב הערר. העוררת צירפה לכתב התגובה העתק מהדו"ח הכספי שלה, אשר, לגישה, משקף באופן מלא את היקף הפעילות העסקית שלה, וטענה כי הנתונים בדו"ח מצביעים על ירידה בהכנסות של העוררת בשנת 2020 בהשוואה לשנת 2019.
13. העוררת טענה כי הפעילות העסקית שלה והפעילות העסקית של השותף, התנהלו מזה שנים באופן נפרד באותם משרדים, וכי ההחלטה להירשם במע"מ תחת שותפות רשומה נבעה בעיקר משיקולי ניהול הגבייה מלקוחותיהם באמצעות הוראת קבע משותפת. העוררת הוסיפה וציינה כי לצורך כך נרשמו העוררת והשותף כעוסק מורשה במע"מ החל מחודש מאי 2019, ודיווחיהם הוגשו במשותף לתיק השותפות.
14. למרות האמור, טענה העוררת כי לעצם הרישום כשותפות אין כל השפעה על הכנסותיה, ועל ניהול הפעילות העסקית שלה באופן נפרד מהפעילות העסקית של השותף.
15. בהתייחסה להוראות החוק, ציינה העוררת כי אינה חולקת על הגדרת המונח "מחזור עסקאות" שבחוק התכנית לסיוע כלכלי, ואולם, לגישת העוררת, ההגדרה אינה רלוונטית לעניינה שכן פעילותה העסקית לא מתנהלת עם השותף כשותפות.

דיון והכרעה

16. לאחר עיון בטענות העוררת והמשיבה, כפי שבאו לידי ביטוי בכתבי הטענות והנספחים להם, החליטה הוועדה לדון ולהחליט בערר על פי הטענות והראיות שהוגשו בכתב בלבד, וזאת מכוח הוראות תקנה 9(1) לתקנות התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה) (סדרי הדין והמנהל בוועדת הערר), התשפ"א-2020, ולאחר שהוועדה הגיעה לכלל מסקנה ולפיה אין בבירור הערר בדרך זו כדי לפגוע בעשיית צדק בעניינם של הצדדים המתדיינים.
17. הוועדה תקדים ותציין כי לאחר בחינת טענות העוררת והמשיבה, החליטה הוועדה כי דין הערר להידחות, ולהלן תפרט טעמיה.

חריגת המשיבה מהמועד הקבוע למתן החלטה בהשגת העוררת

18. בהתאם לסעיף 20(א) לחוק התכנית לסיוע כלכלי, על החלטת המשיבה בהשגה להיות מנומקת, והיא תינתן בכתב תוך 120 ימים מיום הגשת ההשגה.
19. בעניינינו המועד למתן החלטה בהשגות העוררת אשר הוגשו ביום 27/01/2021, חלף ביום 27/05/2021, ואולם, החלטת המשיבה בהשגה ניתנה ביום 10/10/2021, לאחר שהמשיבה חרגה מהמועד הקבוע בחוק התכנית לסיוע כלכלי ב-136 ימים.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

20. בהקשר זה נציין כי מוטב היה אם המשיבה לא הייתה עותרת לסילוק הערר על הסף בשל הגשת כתב ערר בטרם ניתנה החלטה בהשגה, שעה שהאחריות על אי מתן החלטה במועד שנקבע, רובצת לפתחה.

21. בהחלטת ועדת הערר בתיקי ערר 1023-21 ו- 1024-21 בעניין כ.מ. סלאמה יזמות עסקית בע"מ נ' רשות המסים (להלן: "עניין סלאמה"), הביעה הוועדה את חוסר הנחת העולה מהתנהלות המשיבה, אשר לא מקיימת את הוראות החוק, ונמתחה ביקורת עליה (סעיפים 49-53 להחלטה בעניין סלאמה). הביקורת שנמתחה בעניין סלאמה נכונה ביתר שאת בעניין שבפנינו, שכן לאור החריגה מהמועד למתן החלטה בהשגה, נאלצה העוררת להגיש כתב ערר לוועדת הערר כמוצא אחרון לקבלת בקשתה למענק.

22. ואולם, ההלכה הפסוקה היא, כי יש לעשות אבחנה בין הוראה מצווה לבין הוראה מנחה, וממנה לגזור את הסנקציה בשל אי עמידה בסד הזמנים שנקבע בחיקוק. יפים לעניין זה דבריו של כבוד השופט ברנזון ב-בג"ץ 188/63 תופיק סעיד בצול ושיך מחמד עבד אל מג'יד אלזהרי נ' שר הפנים ו-2 אח', (פ"ד יט 337):

"טעם נוסף למסקנה שהגעתי אליה נעוץ בכלל הידוע בפירוש חוקים, כי מועד שנקבע בחוק לעשיית מעשה אינו מיד מועד בל יעבור. הוראה כזאת יכולה להיות מצווה (mandatory) ואז יש לעשות את המעשה במועדו. עבר הזמן – בטלה האפשרות לעשותו. אך בדרך כלל אין זמן כזה אלא מדריך בלבד (directory), וכמו בכל ענין אחר גם כאן הכל תלוי בכוונת המחוקק. הוראה כזו מדריכה אשר אינה מלווה במלות שלילה הבאות למנוע את עשיית המעשה לאחר המועד הקבוע, או המטילות סנקציה על איחור בעשיית המעשה.

הכלל בנדון זה סוכם בפסק הדין האמריקני ממדינת ג'ורג'יה, (24) O'Neil v. Spencer במילים אלו:

"בדרך כלל, כאשר חוק מורה לעשות דבר בזמן מסויים בלי מלות שלילה המונעות עשייתו לאחר מכן, ההוראה בנוגע לזמן היא מדריכה ואינה מהווה הגבלה על הסמכות. במקרה כזה, כשלא נראה שנגרם נזק, העובדה שהמעשה נעשה לאחר הזמן הקבוע לא תבטל את תוקפו."

אותו הכלל, בניסוח אחר התואם עוד יותר את נסיבות המקרה שלפנינו, ניתן בפסק דין אמריקני ממדינת ויסקונסין בזו הלשון:

"בתי המשפט יראו בחוק כמדריך בלבד שאין סיבה ממשית מדוע הדבר שנדרש על פי החוק לעשותו אינו יכול להיעשות אחרי הזמן הקבוע כמו לפניו, ואין דבר בחוק המצביע על כוונת המחוקק שהדבר לא ייעשה בכלל תחת אשר ייעשה לאחר הזמן הקבוע."

State v. Industrial Commissioner; (25).



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

23. מדובר בהלכה פסוקה שהונהגה מימים ימימה, והיא מיושמת בפסיקה מאוחרת של בית המשפט העליון (ראו לדוגמה ע"מ 5916/16 מועצה אזורית זבולון נ' הוועדה לדיור לאומי מחוז חיפה (פורסם בנבו, 21/11/2018), ע"מ 7879/16 הוועדה המקומית לתכנון ולבניה פתח תקוה נ' מרים בראל (פורסם בנבו, 28/08/2018), ו- ע"מ 1386/04 המועצה הארצית לתכנון ובניה ואח' נ' עמותת נאות ראש העין ע"ר ואח' (פורסם בנבו, 20/05/2008).
24. בעניינינו, אין מחלוקת כי בחוק התכנית לסיוע כלכלי לא נקבעה כל סנקציה בשל אי עמידה במועד שנקבע למתן החלטה בהשגה, ומכאן שמדובר בהוראה בעלת אופי מדריך בלבד, שתכליתה לתחום מסגרת זמן ראויה למתן החלטה בהשגה.
25. ראוי לציין שקיימות הוראות חוקי מיסוי אחרות הקובעות כי אי מתן החלטה במועד שנקבע, משמעה קבלת טענותיו של הנישום (ראו והשוו לסעיף 87 לחוק מיסי מקרקעין (שבח ורכישה), תשנ"ג-1963; סעיף 4 לחוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית), התשל"ו-1976; סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961); סעיף 26(ב) לחוק מס רכוש. ללמדך כי "כשרצה המחוקק לקבוע שעצם חלוף מועד שנקצב למתן החלטה ללא מתן החלטה בתכנית כמוהו כאישור, הוא ידע לציין זאת במפורש" (בג"צ 4816/91 בניני גיל בע"מ נ' הוועדה לבנייה למגורים, פד"י מו(1), 441, 444 (1992)).
26. במקרים בהם הרשות חרגה מהמועדים הקבועים בחוק (מבלי שנקבעה סנקציה בחוקים אלה), נקבע כי אין מדובר בהפרה בעלת חומרה המצדיקה סעד דרסטי של קבלת התביעה, וניתן לנקוט בצעדים פחות דרסטיים כמו קביעת הוצאות או שלילת הוצאות (ראה ע"ש חיפה) 5071/98 איתן שריאל נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה חיפה (פורסם בנבו, 28.10.1998). בנסיבות העניין, העובדה שהמשיבה חרגה מהמועד הקבוע בחוק תובא בחשבון במסגרת ההכרעה בבקשתה להטלת הוצאות על העוררת.

מחזורי עסקאותיה של העוררת לעומת מחזורי העסקאות של השותפות

27. סעיף 7 לחוק התכנית לסיוע כלכלי מגדיר את המונח מחזור עסקאות בשנת 2019, וקובע כי "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".
28. במילים פשוטות, מחזור העסקאות שמהווה בסיס לבחינת זכאות עוסק הרשום כשותפות למענק בעד השתתפות בהוצאות קבועות, וכן לקביעת גובה המענק, הוא מחזור העסקאות של השותפות, כפי שדווח לרשות המסים, ולא של העוסק הרשום בשותפות לבדו.
29. איננו רואים עין בעין טענתה של העוררת ולפיה הרישום במע"מ כשותפות, הוא טכני במהותו. לעצם הרישום במע"מ כשותפות, השלכות על אופן התנהלות העוסקים בשותפות



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

- ועל עסקאותיהם (סעיף 128 לחוק מע"מ). עוסקים הרשומים כשותפות מדווחים על מחזורי עסקאותיהם למע"מ במסגרת תיק השותפות, ולא כעוסקים נפרדים.
30. דומה כי העוררת אינה חולקת על משמעות הרישום במע"מ כשותפות, ועל השלכות הרישום בבחינת זכאותה למענק (סעיף 2.2.3 לכתב התגובה). ואולם, מבקשת העוררת שלא להחיל עליה את ההוראות החלות על השותפות, שכן, לטענתה, הפעילות העסקית שלה ושל השותף, אינה מתנהלת כשותפות, אלא כעסקים נפרדים. שקלנו טענת העוררת ונחה דעתנו כי דינה להידחות. ההחלטה של העוררת ושל השותף להירשם כשותפות היא החלטה שהתקבלה על ידם בחודש מאי 2019, כאשר לטענת העוררת עד לרישומה כשותפות קדמה פעילות עסקית ארוכת שנית שהתנהלה באופן נפרד מהפעילות העסקית של השותף. העוררת והשותף קיבלו החלטה משותפת להירשם במע"מ כשותפים, ואין לאפשר היום לעוררת להתנער מהרישום כאמור, אך ורק על מנת לזכות אותה במענק. כמו כן, אין בנימוקים שהוצגו על ידי העוררת (כגון ניהול משרד נפרד ממשרדו של השותף, וחוג לקוחות נפרד), כדי להצדיק סטייה מהוראות חוק התכנית לסיוע כלכלי, ביחס למחזור העסקאות של השותפות.
31. נבהיר כי חרף המסקנה אליה הגענו, שקלנו טענתה של העוררת ולפיה בבחינת זכאותה למענק יש להתבסס על הדו"ח הכספי (אשר צורף כנספח לכתב התגובה), אשר משקף, לגישתה, את הירידה במחזורי העסקאות שלה בשנת 2020 בהשוואה למחזור העסקאות בשנת 2019, ואולם, אין בידינו לקבל טענה זו.
32. חוק התכנית לסיוע כלכלי, קבע שהבסיס לבחינת זכאות העוסק למענק הוא דיווחי העוסק למס ערך מוסף, ומהם נגזר סכום המענק בהתאם לנוסחה שנקבעה. יצוין, שהמחוקק היה ער לאפשרות בחינת זכאות למענק על בסיס דיווחים למס הכנסה, ולא על בסיס הדיווחים למס ערך מוסף, ואולם, נקבע שבחינה המתבססת על דיווחים למס הכנסה תחול אך ורק בעניין התשומות השוטפות לעסקים שמקום מושבם בעיר אילת. למעשה, המחוקק נתן דעתו למקרים בהם יש צורך שמסד הנתונים של העסק יתבסס על הדיווח למס הכנסה, ולא למס ערך מוסף. חרף האמור, לא נמצאה בחוק התכנית לסיוע כלכלי, הוראה המאפשרת בחינת זכאות למענק בהתבסס על הדיווחים למס הכנסה, בנסיבות בהן הבחינה נוגעת לשותף המבקש לבחון זכאותו למענק באופן נפרד מבחינת זכאות השותפות למענק.
33. נציין כי חוק התכנית לסיוע כלכלי אינו החוק היחיד שבו קבע המחוקק שהדיווח למס ערך מוסף יהווה הבסיס לחישוב גובה מענק, וקביעה דומה קיימת גם בתקנות מס רכוש וקרן פיצויים (תשלום פיצויים) (נזק מלחמה ונזק עקיף) (הוראת שעה), תשס"ו-2006 אשר הותקנו מכוח חוק מס רכוש וקרן הפיצויים, התשכ"א-1961 (להלן: "חוק מס רכוש") שנועד לפצות על נזקי מלחמה לרכוש, או על נזקים עקיפים שנגרמו לעסקים בעקבות מבצעים צבאיים שאירעו במדינה.



מדינת ישראל

ועדת ערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים

פסיקת ועדת הערר- מס רכוש ובית המשפט בהקשר של חוק מס רכוש, אשר דנו בשאלת הבסיס לחישוב פיצוי על נזקי מלחמה לרכוש, קבעו כי המחזור שיחושב לצורך קביעת הפיצוי הוא מחזור העסקאות כפי שמדווח לרשויות מס ערך מוסף (ראו נא בהקשר זה האמור ב- ע"ש 258-09 יובל הנדסה בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים (פורסם בנבו, 06.04.2010), וכן האמור ב- נע"ש 58/08 תעשיות מוצרי נייר בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים (פורסם בנבו, 13.12.2010) וב- נ"ז 573/09 תדס הנדסה אזרחית בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים (פורסם בנבו, 10.05.2010)).

סוף דבר

34. בנסיבות, נחה דעת הוועדה כי בצדק נדחתה בקשת העוררת לקבלת מענק, וכדין נדחתה השגת העוררת על החלטה בבקשה.

35. בהינתן האמור, אנו מורים על דחיית הערר.

36. בשל התנהלות המשיבה אשר לא הגישה כתבי טענות במועדים שקבעה הוועדה (ואף לאחר שהוועדה נעתרה לבקשתה למתן ארכה להגשת כתב תשובה), כמו החריגה מסד הזמנים למתן החלטה בהשגת העוררת, אין אנו נעתרים לבקשת המשיבה להטלת הוצאות על העוררת.

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

ניתנה היום, ו' כסלו תשפ"ב, 10/11/2021, בהעדר הצדדים.

1592-21

ראאד חגי יחיא, רו"ח
חבר הוועדה

מוחמד מולא, עו"ד
יו"ר הוועדה